

**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

SERVICE JURIDIQUE DE LA FISCALITE

Sous-direction du contentieux des impôts des professionnels

Bureau JF 2 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

**Séance du 14 novembre 2014 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 9/2014).**

➤ **Affaire n° 2014-32 concernant M. et Mme P**

M. et Mme P ont, le 6 février 2008, constitué la SARL X dont l'objet est l'acquisition, la gestion et l'administration de tous biens mobiliers et droits immobiliers ainsi que l'acquisition de biens et droits mobiliers et immobiliers destinés à la location meublée à titre professionnel. Ils détiennent respectivement 45 % et 55 % des parts de la SARL. M. P exerce les fonctions de gérant de la SARL X, en sus de son emploi salarié de conseiller de gestion en patrimoine dans une autre société. Au plan fiscal, la SARL X a opté, sur le fondement de l'article 239 bis AA du code général des impôts, pour le régime des sociétés de personnes mentionné à l'article 8 du même code.

La SARL X a acquis le 23 mai 2008, pour un prix de 1 750 000 euros, un appartement, sis à Paris, dans lequel elle a effectué des travaux d'un montant de 124 216 euros et des achats de mobilier pour 178 139 euros, l'ensemble étant financé par un emprunt bancaire et un apport en compte courant de 263 689 euros.

La SARL X a conclu un contrat de bail avec les époux P pour la période allant du 1er novembre 2008 au 30 octobre 2010, reconductible pour un an, moyennant le versement d'un loyer mensuel de 8 000 euros. Les époux P occupent cet appartement à titre de résidence principale.

L'administration a remis en cause, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'imputation du déficit industriel et commercial de la SARL X, s'élevant à 354 189 euros, sur le revenu global de M. et Mme P de l'année 2008. Elle a estimé que la constitution de la SARL X n'avait été faite qu'aux seules fins d'acquiescer la résidence principale de ses associés auxquels elle a consenti un bail afin qu'ils en aient la jouissance, et de leur permettre ainsi, dans la mesure où la société a opté, en tant que SARL de famille, pour le régime des sociétés de personnes, d'imputer sur leur revenu global sans aucune limitation le déficit généré par la déduction des charges se rapportant à l'acquisition de l'immeuble et des biens meubles le garnissant ainsi qu'aux travaux effectués dans ce bien immobilier en détournant à leur profit le régime favorable des loueurs en meublé professionnel.

Après avoir entendu ensemble le contribuable et ses conseils ainsi que le représentant de l'administration fiscale, le Comité relève :

- que la SARL X, qui a opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, a été créée par M. et Mme P, qui détiennent chacun respectivement 45 % et 55 % de son capital ;
- que l'immeuble, acquis trois mois après la constitution de la société, est loué en meublé à M. et Mme P qui l'occupent à titre de résidence principale ;
- que ce bien est le seul actif de la société ;
- que les apports en compte courant effectués par M. et Mme P ont eu pour objet de financer l'acquisition du mobilier de l'immeuble ;

- qu'aucun élément ne démontre que la société a développé des relations économiques avec des tiers ou qu'elle ait eu l'intention d'en établir.

Il relève au surplus que la société n'a exercé aucune activité après la revente, en 2010, du bien immobilier et qu'elle a été, par la suite, dissoute.

Par suite, le Comité déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance que, même si les contribuables allèguent avoir eu un intérêt patrimonial à la création de cette société, le contrat de location meublée mis en place, ayant eu pour objet et pour effet de les placer sous le régime favorable de la location meublée professionnelle, ne reflète pas la réalité de la situation des époux P lesquels entendaient se réserver la jouissance de cet immeuble à titre de résidence principale dont ils avaient l'entière disposition. Il estime que ce bail, alors même qu'il a donné lieu au paiement des loyers, a eu pour objet et pour effet de permettre, dans le cadre d'un montage présentant un caractère purement artificiel, aux époux P de bénéficier de ce régime et qu'il doit ainsi, dans les circonstances de l'espèce, être regardé comme présentant un caractère fictif .

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

En outre, le Comité estime que M. et Mme P doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en ont été les principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

Nota : l'administration a pris note de l'avis favorable du Comité.

#### ➤ **Affaire n° 2014-12 concernant M. et Mme X**

M. et Mme X détiennent respectivement 1 988 actions et 2 actions sur les 2 000 constituant le capital social, d'un montant de 200 000 euros, de la société par actions simplifiée A, le surplus étant la propriété d'autres membres de la famille.

Cette société a pour objet la conception, la fabrication et l'installation de mobilier pour l'agencement et la décoration des lieux de vente.

Le 16 juin 2008, M. et Mme X créent la société à responsabilité limitée de droit belge SPRL B dont le siège social est à Bruxelles. Le capital social initial de 18 600 euros est divisé en 186 parts possédées à parité par les deux époux.

Par acte du 27 juin 2008, M. et Mme X apportent à la société B les 1 990 actions qu'ils détiennent dans la SAS A pour un montant de 13 930 000 euros, soit 7 000 euros par action.

La plus-value qu'ils ont réalisée à l'occasion de cette opération d'apport a bénéficié de plein droit du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Ultérieurement et à la suite des négociations engagées dès le début de l'année 2008, l'ensemble des actionnaires de la SAS A a cédé, par acte du 30 juillet 2008, l'intégralité des titres de la SAS à la société C pour un prix de 12 500 000 euros, soit 6 250 euros par part.

Par une proposition de rectification en date du 28 décembre 2011, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres suivie de leur cession après un délai très bref n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. et Mme X de placer abusivement la plus-value réalisée dans le champ d'application du sursis d'imposition et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité a entendu ensemble les conseils des contribuables ainsi que le représentant de l'administration.

Il constate que les prises de participation dans les sociétés D GmbH et E, pour des montants respectifs de 1 000 000 d'euros et de 300 000 euros, sont intervenues après l'envoi de la proposition de rectification et plus de trois ans après la cession des titres de la SAS A et qu'elles n'ont pas été précédées de démarches significatives de nature à justifier ce délai. Il relève que ces investissements dans une activité économique ne représentent en tout état de cause que 10,45 % du produit de la cession des titres de la SAS A, soit un taux insuffisant et ne pouvant être regardé comme significatif.

Le Comité estime, par ailleurs, que les éléments produits ne permettent pas de considérer que les deux prêts de 1 500 000 euros chacun, octroyés les 17 février et 2 septembre 2011 à la société F GmbH et d'une durée de deux ans avec intérêts au taux annuel respectivement de 9 % et 7% présentent un caractère économique.

Le Comité considère enfin que les circonstances particulières invoquées, tenant au contexte économique et concurrentiel difficile, ne sont pas de nature à justifier l'insuffisance de réinvestissement ainsi constatée et son caractère tardif.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts à l'égard de la plus-value réalisée lors de l'apport des titres de la SAS A à la société B.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme X doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en ont été les principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

Nota : l'administration a pris note de l'avis favorable du Comité.

#### ➤ **Affaire n° 2014-04 concernant M. M**

M. M détient 1 353 actions (soit 66 %) de la société par actions simplifiée (SAS) X, les 697 autres actions étant détenues par son frère.

Le 3 décembre 2009, ils créent la société civile Y qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et dont l'objet social consiste en l'acquisition et la gestion de tout portefeuille de valeurs mobilières et autres titres de placement, la prise de participation au capital de toutes sociétés existantes ou nouvelles et la gestion de ces participations.

A cette occasion, M. M apporte 300 actions de la SAS X et se voit attribuer 6 720 titres d'une valeur unitaire de 100 euros tandis que son frère fait un apport en numéraire de 500 euros et reçoit 5 titres en échange. Le capital social de la société Y, de 672 500 euros, est ainsi détenu à 99,92 % par M. M.

La plus-value réalisée par M. M à l'occasion de cette opération d'apport a bénéficié de plein droit du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 5 janvier 2010, la société Y revend les 300 titres qu'elle détenait dans le capital de la SAS X à la SARL Z pour un prix de 673 171 euros.

Le même jour, M. M cède également à la SARL Z les 1 053 titres restant lui appartenir dans la SAS X pour un prix de 2 362 829 euros, la plus-value réalisée étant régulièrement imposée à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux.

Au cours du mois d'avril 2012, la société Y se transforme en société par actions simplifiée et son objet social est étendu à l'activité d'achat, vente et location de tous équipements et matériels sportifs ainsi qu'à l'organisation et l'encadrement de séjours sportifs et culturels en France et à l'étranger. Elle fait l'acquisition d'un voilier de course pour un montant de 140 000 euros.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2012, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres suivie de leur cession après un délai très bref n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. M de placer abusivement la plus-value réalisée dans le champ d'application du sursis d'imposition et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité a entendu ensemble le conseil du contribuable ainsi que le représentant de l'administration.

Il considère, en premier lieu, que la SAS Y a bien entrepris l'exploitation commerciale du voilier nouvellement acquis conformément à l'extension de son objet social.

Le Comité constate, en second lieu, que M. M fait état d'un réinvestissement dans l'économie liée à l'activité nautique à la fin de l'année 2012 de l'ordre de 23 % du produit de la cession des titres de la SAS X, soit un taux insuffisant et ne pouvant être regardé comme significatif.

Le Comité relève à cet égard que les difficultés et contraintes invoquées tenant à l'existence d'une clause de non-concurrence et à la situation familiale de M. M ne sont pas, dans les circonstances de l'espèce, de nature à justifier l'insuffisance de réinvestissement ainsi constatée.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts à l'égard de la plus-value réalisée lors de l'apport des titres de la SAS X à la société Y.

Enfin, le Comité estime que M. M doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en a été le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

Nota : l'administration a pris note de l'avis favorable du Comité.