

**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 15 octobre 2015 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 06/2015).**

➤ **Affaire n° 2015-05 concernant la SCI E**

La société civile immobilière (SCI) de gestion E a été créée le 17 juin 1984 entre Madame D, sa gérante, qui détient 91 parts, et ses trois enfants majeurs qui détiennent chacun trois parts.

Le 19 juin 2012, Mme D a donné à ses enfants la nue-propiété indivise de ses 91 parts.

Après avoir cédé l'immeuble qu'elle possédait le 28 décembre 2006, la SCI E a fait l'acquisition le 17 janvier 2008 d'un ensemble immobilier situé dans les Alpes-Maritimes. Cet ensemble est constitué d'un mas provençal d'une surface habitable de 350 m<sup>2</sup> environ, d'une piscine et d'un bâtiment annexe à celle-ci, d'un terrain de tennis et d'un terrain de pétanque ainsi que d'un jardin et d'une serre.

Le prix d'acquisition de cet ensemble immobilier, soit 2 050 000 euros, a été financé par un emprunt bancaire à hauteur de 1 400 000 euros et complété par un apport personnel de Mme D de 650 000 euros.

Depuis l'acquisition de cette propriété, les résultats de la SCI E, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom de ses associés au prorata de leurs droits dans cette société de personnes. La société a déclaré au titre des années 2010, 2011 et 2012 des résultats fonciers déficitaires, s'élevant respectivement à 76 011 euros, 55 677 euros et 36 907 euros.

En effet, les charges déclarées, constituées principalement des intérêts de l'emprunt souscrit pour l'acquisition de la propriété, ont excédé largement les recettes locatives. Celles-ci correspondent à des loyers facturés en 2011 à Mme D pour un montant total de 10 000 euros, ainsi qu'en 2010 à la SCI X et en 2012 à la SCI Y, ces deux sociétés étant également détenues par Mme D et ses trois enfants, pour un montant total respectif de 9 500 euros et 15 680 euros.

Par une proposition de rectification en date du 1<sup>er</sup> octobre 2013, l'administration a remis en cause les déficits fonciers déclarés par la SCI E au titre de ces trois années en mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que la location de la propriété située dans les Alpes-Maritimes par la SCI E à Mme D et aux SCI X et Y n'avait eu d'autre but que de permettre à Mme D l'imputation des charges foncières de cette propriété, dont elle avait conservé la jouissance, sur les revenus fonciers retirés par M. et Mme D à raison d'autres immeubles et ainsi de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts.

En vertu de ces dispositions, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu. Par voie de conséquence, les contribuables

bénéficiaires de cette exonération ne sont pas autorisés à déduire de leurs revenus fonciers compris dans le revenu global les charges afférentes à ces logements.

Le Comité a entendu ensemble les conseils de la SCI E ainsi que les représentants de l'administration.

Le Comité considère que les documents produits ne permettent pas de démontrer la volonté réelle des associés de la SCI E de louer à des tiers l'unique propriété qu'elle possède.

Il relève que les seules locations effectives ont été consenties à Mme D et à deux SCI appartenant à la famille D et qui n'ont pas pour objet social la location d'immeubles.

Le Comité relève également que le montant des loyers facturés est très inférieur aux tarifs mentionnés dans le mandat de location donné à une agence immobilière, tarifs dont il n'est pas contesté qu'ils étaient réputés correspondre aux prix du marché eu égard à l'état d'entretien du bien immobilier.

Le Comité en déduit que la facturation de loyers par la SCI E à Mme D et aux SCI X et Y a été réalisée dans le seul but de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts en permettant à M. et Mme D de déduire abusivement de leurs revenus fonciers et de leur revenu global les charges afférentes à un logement dont la SCI E a laissé la jouissance à ses associés.

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.

Nota : l'administration a pris note de l'avis émis par le comité.

#### ➤ **Affaire n° 2015-06 concernant M. et Mme D**

La société civile immobilière (SCI) de gestion E a été créée le 17 juin 1984 entre Madame D, sa gérante, qui détient 91 parts, et ses trois enfants majeurs qui détiennent chacun trois parts.

Le 19 juin 2012, Mme D a donné à ses enfants la nue-propiété indivise de ses 91 parts.

Après avoir cédé l'immeuble qu'elle possédait le 28 décembre 2006, la SCI E a fait l'acquisition le 17 janvier 2008 d'un ensemble immobilier situé dans les Alpes-Maritimes. Cet ensemble est constitué d'un mas provençal d'une surface habitable de 350 m<sup>2</sup> environ, d'une piscine et d'un bâtiment annexe à celle-ci, d'un terrain de tennis et d'un terrain de pétanque ainsi que d'un jardin et d'une serre.

Le prix d'acquisition de cet ensemble immobilier, soit 2 050 000 euros, a été financé par un emprunt bancaire à hauteur de 1 400 000 euros et complété par un apport personnel de Mme D de 650 000 euros.

Depuis l'acquisition de cette propriété, les résultats de la SCI E, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom de ses associés au prorata de leurs droits dans cette société de personnes. La société a déclaré au titre des années 2010, 2011 et 2012 des résultats fonciers déficitaires. La quote-part de ces déficits revenant à Mme D s'élève à 74 491 euros au titre de l'année 2010, 50 666 euros au titre de l'année 2011 et 33 585 euros au titre de l'année 2012.

En effet, les charges déclarées, constituées principalement des intérêts de l'emprunt souscrit pour l'acquisition de la propriété, ont excédé largement les recettes locatives. Celles-ci correspondent à des loyers facturés en 2011 à Mme D pour un montant total de 10 000 euros, ainsi qu'en 2010 à la SCI X et en 2012 à la SCI Y, ces deux sociétés étant également détenues par Mme D et ses trois enfants, pour un montant total respectif de 9 500 euros et 15 680 euros.

Les déficits fonciers de la SCI E revenant à Mme D ont d'abord absorbé les revenus fonciers déclarés par M. et Mme D et correspondant à leur participation dans d'autres sociétés civiles immobilières. La part restante du déficit a généré un déficit foncier imputé sur le revenu global des contribuables dans la limite légale prévue au 3° du I de l'article 156 du code général des impôts.

Par une proposition de rectification en date du 1<sup>er</sup> octobre 2013, l'administration a remis en cause les déficits fonciers déclarés par la SCI E au titre de ces trois années en mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que la location de la propriété située dans les Alpes-Maritimes par la SCI E à Mme D et aux SCI X et Y n'avait eu d'autre but que de permettre à Mme D l'imputation des charges foncières de cette propriété, dont elle avait conservé la jouissance, sur les revenus fonciers retirés par M. et Mme D à raison d'autres immeubles et ainsi de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts.

En vertu de ces dispositions, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu. Par voie de conséquence, les contribuables bénéficiaires de cette exonération ne sont pas autorisés à déduire de leurs revenus fonciers compris dans le revenu global les charges afférentes à ces logements.

Le Comité a entendu ensemble les conseils de M. et Mme D ainsi que les représentants de l'administration.

Le Comité considère que les documents produits ne permettent pas de démontrer la volonté réelle des associés de la SCI E de louer à des tiers l'unique propriété qu'elle possède.

Il relève que les seules locations effectives ont été consenties à Mme D et à deux SCI appartenant à la famille D et qui n'ont pas pour objet social la location d'immeubles.

Le Comité relève également que le montant des loyers facturés est très inférieur aux tarifs mentionnés dans le mandat de location donné à une agence immobilière, tarifs dont il n'est pas contesté qu'ils étaient réputés correspondre aux prix du marché eu égard à l'état d'entretien du bien immobilier.

Le Comité en déduit que la facturation de loyers par la SCI E à Mme D et aux SCI X et Y a été réalisée dans le seul but de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts en permettant à M. et Mme D de déduire abusivement de leurs revenus fonciers et de leur revenu global les charges afférentes à un logement dont la SCI E avait laissé la jouissance à ses associés.

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.

Enfin, le Comité estime que Mme D doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en a été la principale 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 émis par le comité.

#### ➤ Affaire n° 2015-13 concernant M. et Mme X

La société civile A, qui a pour objet social la prise de participations et la gestion de valeurs mobilières, a été créée le 2 juin 2009 à parts égales entre Monsieur et Madame X par l'apport en numéraire d'une somme de 1 000 euros. En rémunération de cet apport chacun des époux a reçu 50 parts d'une valeur nominale de 10 euros.

Le 29 juin 2009, M. et Mme X ont apporté à la société A l'usufruit temporaire pour une durée de 7 ans de 15 777 actions qu'ils détenaient dans le capital de la SAS C, holding du groupe C spécialisé dans la fabrication et la pose de menuiseries et contrôlé par M. X. Ils ont reçu en contrepartie des parts émises par la société A.

La plus-value d'échange de titres réalisée lors de cet apport a bénéficié du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le même jour, la société A a revendu cet usufruit temporaire à la SARL B pour un prix identique au prix d'acquisition, soit 5 364 180 euros. La SARL B, société membre du groupe C, est dirigée par

M. X qui en est son actionnaire principal. Cette société a financé cette acquisition par un emprunt sur 7 ans dont les échéances doivent être couvertes par les dividendes versés par la SAS C.

Par une proposition de rectification, l'administration a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a considéré que l'opération d'apport de l'usufruit temporaire des actions suivie de leur cession le même jour n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. et Mme X de placer abusivement la plus-value réalisée lors de cette opération dans le champ d'application du sursis d'imposition.

Le Comité a entendu ensemble M. X et ses conseils ainsi que les représentants de l'administration.

Il relève que, compte tenu notamment des explications fournies lors de l'audition, l'opération, que l'administration regarde comme ne lui étant pas opposable, s'inscrit dans un contexte particulier qui trouve son origine dans l'engagement pris par M. X d'organiser la liquidité des titres souscrits par plusieurs cadres du groupe C. Il note qu'en 2001 ces cadres se sont vu offrir la possibilité d'acquérir des parts de la société B, constituée le 20 septembre 2001 et dont l'objet exclusif était la détention d'une participation dans le capital de la SAS C. Cet engagement garantissant aux salariés une certaine liquidité des titres sous conditions a fait l'objet d'un protocole en date du 1<sup>er</sup> novembre 2001. Il a pris la forme d'une option de vente et M. X s'était engagé à faire face à toute demande de levée d'option de ses cadres, la période de la levée d'option allant du 1<sup>er</sup> novembre 2006 au 31 octobre 2011.

Le Comité relève encore que, pour fidéliser un cercle élargi de cadres, M. X leur a offert la possibilité d'entrer au capital de la SAS C au travers de la société D constituée le 3 juin 2009 et ayant pour objet social la prise de participations et notamment la détention de titres de la SAS C. Il note que chacun des cadres, actionnaire de la société B et ayant réinvesti dans la société D et chacun des nouveaux cadres actionnaires de la société D, bénéficient d'un engagement de liquidité pris par M. X.

Le Comité estime que, alors que la crise économique frappe le groupe dont les marges sont détériorées et que celui-ci a un important besoin de fonds de roulement, ce qui rendait impossible le financement de l'engagement de liquidité par des ressources propres, la création de la société civile A et l'apport de l'usufruit temporaire des actions de la SAS C s'inscrivent dans un contexte très particulier qui permet de garantir l'engagement de liquidité pris par M. X à l'égard des cadres du groupe C. Cette opération, qui n'est pas fictive, n'a donc pas poursuivi un but exclusivement fiscal, ce qui exclut en vertu de l'article L 64 du livre des procédures fiscales qu'elle puisse être regardée comme caractérisant un abus de droit.

Le Comité émet en conséquence l'avis qu'en l'absence de but exclusivement fiscal, l'administration n'était pas 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 de l'usufruit temporaire des actions de la SAS C à la société A.

Nota : l'administration s'est rangée à l'avis émis par le comité.