

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE DE LA SECURITE JURIDIQUE ET

DU CONTRÔLE FISCAL

Sous-direction de la sécurité juridique des professionnels

Bureau SJCF 3 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

Séance n°2 du 6 octobre 2023 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 2/2023).

➤ **Affaire n° 2023-04 concernant M ou Mme B**

La société civile immobilière (SCI) X, ayant pour objet la gestion de biens immobiliers, a été constituée le 7 mai 2012 entre M. A, gérant de société, et Mme B. Son capital social, d'un montant de 5 000 euros, est alors composé de 500 parts d'une valeur nominale de 10 euros réparties comme suit :

- M. A détient 495 parts en pleine propriété, soit 99 % du capital ;
- Mme B détient 5 parts en pleine propriété, soit 1 % du capital.

M. A et Mme B ont eu une fille, D, née le 26 décembre 2016. Ils se sont mariés le 21 février 2018 sous le régime de la séparation de biens régi par les articles 1536 et suivants du code civil.

Par acte de donation entre vifs du 6 mars 2019, M. A, portant le nom d'usage de son épouse, a fait donation :

- de la pleine propriété de 41 parts sociales de la SCI X à Mme B. La valeur en toute propriété d'une part sociale de la SCI X étant évaluée à 1 955 euros, la valeur des parts transmises s'élève à 80 155 euros ;
- de la nue-propriété de 454 parts sociales de la SCI X à sa fille, D, alors âgée de 2 ans. Au jour de la donation, eu égard à l'âge du donateur et en application du barème prévu à l'article 669 du code général des impôts, la valeur de l'usufruit de ces parts s'établit à 60 % de leur valeur totale, arrêtée à 887 570 euros, soit un montant de 532 542 euros, et celle de la nue-propriété à 355 028 euros.

Par acte du 31 juillet 2019, les 500 parts sociales de X ont été cédées à une société civile pour un montant total de 932 900 euros, soit une valeur unitaire de la part sociale s'élevant à 1 865, 80 euros.

La déclaration de revenus de l'année 2019 déposée par M. et Mme B a mentionné une plus-value globale de cession de titres imposable de 435 388 euros. La plus-value de 429 766 euros déclarée au nom de leur fille mineure D à raison de la cession conjointe des 454 parts démembrées a tenu compte d'un prix d'acquisition de 417 307 euros purgeant ainsi une partie de la plus-value relative à la nue-propriété des titres préalablement donnés. Mme B a déclaré, pour sa part, une plus-value de 5 622 euros pour les 46 parts cédées acquises au prix de 86 205 euros.

En réponse aux demandes de renseignements adressées par l'administration les 9 juin et 26 juillet 2021 portant sur les modalités de détermination de ces plus-values et de remploi du produit de cession des titres donnés en démembrement, M. et Mme B lui ont transmis le 6 août 2021 une convention de quasi-usufruit en date du 15 juin 2021 conclue entre M. A et sa fille, D, représentée par sa mère. Cette convention a été enregistrée le 4 août 2021 au service de la publicité foncière et de l'enregistrement. Les contribuables ont également adressé en appui de cette convention une déclaration de plus-values mobilières rectificative par laquelle ils ont indiqué que la plus-value devait être déclarée uniquement au nom de l'usufruitier et non à celui de la donataire.

Il résulte des stipulations de cette convention qu'en accord avec la nu-proprétaire, M. A, quasi-usufruitier, reconnaissait avoir été laissé en possession, depuis la cession des parts sociales démembrées, d'un livret B ouvert dans une caisse d'épargne aux noms de M. et Mme B sur lequel était inscrite une somme de 887 570 euros correspondant au montant des biens donnés, évalués en pleine propriété. Cette convention précise, s'agissant du paiement de la créance de restitution, que la nue-proprétaire dispense expressément le quasi-usufruitier de fournir une sûreté ou une caution garantissant le règlement à terme de sa créance de restitution.

A la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration a, par une proposition de rectification en date du 8 février 2022, mis 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 l'acte de donation du 6 mars 2019, en ce qu'il portait sur la donation de la nue-proprété des 454 parts sociales de la SCI X, était fictive en l'absence d'intention libérale de M. A et avait permis au donateur de minorer la plus-value de cession de ces parts. Elle a ainsi estimé que la plus-value nette réalisée lors de la cession de ces parts ne s'élevait pas à 429 766 euros mais à 842 533,20 euros, somme arrêtée par différence entre le prix de cession, fixé à 847 073,20 euros, et le prix d'acquisition s'établissant à 4 540 euros. La plus-value mobilière a été taxée, pour une somme arrondie à 842 533 euros, à l'impôt sur le revenu. Elle a été prise en compte pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et des prélèvements sociaux. Les droits dus ont été assortis de la majoration de 80 % pour abus de droit prévu par le b) de l'article 1729 du code général des impôts .

Le Comité a entendu ensemble M. et Mme B et leur conseil ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité rappelle, d'une part, que, dès lors qu'un acte revêt le caractère d'une donation au sens des dispositions de l'article 894 du code civil, l'administration ne peut le regarder comme n'ayant pu être inspiré par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que son auteur, s'il ne l'avait pas passé, aurait normalement supportées et qu'elle n'est, par suite, pas fondée à l'écarter comme ne lui étant pas opposable sur le fondement de l'article L 64 du livre des procédures fiscales mais qu'en revanche, elle peut écarter sur ce fondement un acte qui, présenté comme une donation, ne se traduit pas par un dépouillement immédiat et irrévocable de son auteur et revêt dès lors un caractère fictif.

Il rappelle, d'autre part, qu'en cas de remploi du prix de cession de titres pour l'acquisition d'un autre bien sur lequel le démembrement est reporté, la plus-value est intégralement imposée entre les mains du nu-proprétaire alors que lorsque les parties ont décidé par l'acte qui est à l'origine du démembrement de propriété, que le droit d'usufruit serait, à la suite de la cession, reporté sur le prix issu de celle-ci, la plus-value est intégralement imposée entre les mains de l'usufruitier.

Le Comité relève, en premier lieu, que l'acte de donation du 6 mars 2019 prévoit notamment qu'en cas d'accord du donateur à la cession de tout ou partie des titres, l'usufruit se reportera sur le prix de cession et/ou sur le bien qui en sera la représentation. Cet acte précise qu'en l'absence de remploi de ce prix de cession sur un nouveau bien, ce prix sera réinvesti dans sa totalité dans une banque ou tout établissement financier choisi par le donateur, étant entendu qu'aucun retrait en capital ne pourra être effectué sans l'accord de ce dernier. Il indique que le placement ainsi

effectué ressort du seul choix du donateur et sera ouvert au nom du donataire en qualité de nu-propriétaire, et du donateur en qualité d'usufruitier.

Il relève également que, saisie le 4 juillet 2019 par les représentants légaux de D, la juge des tutelles des mineurs a, par ordonnance du 29 juillet 2019, autorisé Mme B, désignée en qualité d'administrateur ad hoc de sa fille mineure, à céder la nue-propriété des 454 parts sociales de la SCI X et décidé que « les fonds provenant de la vente seront versés sur un compte bloqué au nom de la mineure, à charge pour le représentant légal de présenter au juge des tutelles une proposition de placement dans un délai de deux mois ».

Le Comité constate que, si les contribuables ont soutenu lors de la procédure de contrôle que la totalité du prix de cession avait été placée sur le compte joint de M. et Mme B ouvert dans une caisse d'épargne en attendant l'opportunité de procéder au réemploi de la somme perçue et qu'il s'agissait d'un placement temporaire dans le but d'éviter les contraintes liées à l'ouverture d'un nouveau compte démembré, l'intégralité de ce prix, dont le produit, s'élevant à 847 073,20 euros, tiré de la cession de ces 454 parts sociales, a, ainsi qu'en fait état la convention de quasi-usufruit du 15 juin 2021, ultérieurement été placée sur un livret B ouvert dans cette caisse d'épargne le 16 février 2021 exclusivement à leurs noms.

Le Comité en déduit que ni les stipulations de l'acte de donation ni la décision du juge des tutelles n'ont été respectées.

Le Comité relève, en deuxième lieu, qu'ainsi qu'il a été dit ci-dessus, l'acte de donation prévoit seulement une clause de remploi et le report du démembrement sur le produit de cession représentatif de la chose donnée, lequel est rappelé par l'acte de cession des titres du 31 juillet 2019. L'intention affichée de transmission portait donc sur la nue-propriété des parts et non sur une créance de restitution. Il estime que la convention de quasi-usufruit, conclue le 15 juin 2021, soit près de deux ans après la date de cession des parts sociales qui constitue le fait générateur de l'imposition de la plus-value, n'a pas eu pour effet, contrairement à ce que les contribuables soutiennent, un changement de redevable de la plus-value réalisée lors de la cession des titres mais qu'elle révèle que M. A, donateur, n'a pas eu l'intention de mettre sa fille, donataire, en possession de la nue-propriété des parts ou de biens démembrés comme le stipulait l'acte de donation mais seulement de constituer une simple créance de restitution. Le Comité estime qu'au vu de ces éléments, cette donation ne peut être regardée comme ayant été immédiatement et irrévocablement consentie à D.

Le Comité relève, en troisième lieu, que, s'il est établi par les pièces du dossier soumis à son appréciation que M. A s'est engagé à deux reprises en novembre 2019 et en janvier 2021 dans un projet d'acquisition d'un bien immobilier à titre de résidence principale, qui n'a pu alors se réaliser, et que s'il soutient qu'il avait la volonté de réemployer les sommes provenant de la cession des parts sociales, aucun élément n'est apporté justifiant le fait que ce prix de cession n'ait pas été versé, préalablement au remploi dans un bien immobilier, sur un compte ouvert au nom de la donataire en tant que nue-propriétaire et du donateur en qualité d'usufruitier, ainsi que le prévoyait l'acte de donation.

Le Comité constate que si M. et Mme B ont finalement acquis leur résidence principale en octobre 2021, après un compromis d'achat signé en juin 2021, cette acquisition a été faite exclusivement à leurs deux noms et financée en totalité au moyen d'un prêt immobilier qu'ils ont contracté auprès de leur banque et non par remploi du prix de cession des titres démembrés comme convenu dans l'acte de donation.

Le Comité déduit de l'ensemble de ce qui précède que, dans le contexte global dans lequel la donation s'est inscrite, les opérations réalisées révèlent une donation qui ne se traduit pas par un dépouillement immédiat et irrévocable de la part du donateur et qu'elle revêt dès lors un caractère fictif sans qu'ait d'incidence à cet égard le fait que le donateur n'a pas consommé le prix de cession des parts sociales données en nue-propriété à sa fille.

En conséquence, le Comité émet l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, 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 pour écarter l'acte de donation du 6 mars 2019 en tant qu'il porte sur la donation par M. A de la nue-propriété de 454 parts sociales de la SCI X à sa fille D et imposer au nom de M. A l'intégralité de la plus-value réalisée lors de la cession de ces parts.

Enfin, le Comité estime que M. A 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, par suite, 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° 2023-01 concernant Mme Z**

Par acte notarié du 16 décembre 2015, Mme Z et M. X, vivant en concubinage, ont signé un compromis de vente en vue d'acquérir en indivision en pleine propriété un bien immobilier à L (France). Par acte notarié du 25 avril 2016, Mme Z a fait seule l'acquisition de ce bien pour un prix de 190 000 euros payé comptant par la comptabilité du notaire.

En sa qualité de représentante légale de ses enfants mineurs, Mme Z a établi et déposé le 8 décembre 2017 trois déclarations de dons manuels au nom de ses trois enfants, donataires chacun de la somme de 75 000 euros donnée par M. X, leur père.

Le 24 avril 2018, Mme Z a présenté à la formalité de l'enregistrement un acte sous-seing privé daté du 25 avril 2016 par lequel elle reconnaissait avoir reçu de M. X une somme de 225 000 euros à titre de prêt. Celui-ci est stipulé sans intérêt et l'acte comporte l'engagement de l'emprunteuse de rembourser le prêt en fonction de ses possibilités financières.

Préalablement à ces enregistrements, M. X et Mme Z avaient été placés en garde à vue le 22 novembre 2017 pour soupçons de blanchiment de fraude fiscale à la suite d'une enquête diligente à l'encontre de M. X pour des faits de transferts non déclarés de sommes non déclarées en provenance d'un autre Etat commis à Roissy le 8 février 2016.

L'administration a considéré au vu des éléments en sa possession que les déclarations de dons manuels comme l'acte de reconnaissance de prêt dissimulaient en réalité une donation de M. X à Mme Z. Par une proposition de rectification en date du 8 janvier 2019 adressée à Mme Z ainsi qu'à M. X, elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin de taxer la somme de 225 000 euros aux droits de mutation à titre gratuit applicables entre non-parents au taux de 60 %. Les droits dus ont été assortis de la majoration de 80 % pour abus de droit prévu par le b) de l'article 1729 du code général des impôts.

Le Comité a entendu ensemble M. X, dûment habilité à représenter la contribuable, ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité observe, en premier lieu, que M. X a admis que les déclarations de dons manuels n'avaient été établies que pour tenter de régulariser la situation de Mme Z après son placement en garde à vue dans le cadre de soupçons de blanchiment de fraude fiscale pesant sur elle et qu'il ressort par ailleurs des investigations menées par l'administration qu'aucune somme n'a été virée sur les comptes ouverts au nom des enfants du couple.

Il relève que Mme Z a, par la suite, affirmé dans un acte sous-seing privé qu'elle avait contracté un prêt auprès de M. X afin de financer l'acquisition immobilière en 2016.

Le Comité note que ce prêt est stipulé sans intérêt, ni terme ou échéancier, que son remboursement est laissé à l'appréciation de l'emprunteuse, en fonction de ses possibilités financières et qu'il n'a pas dans les faits été remboursé, même partiellement. Il relève en outre que les ressources de Mme Z ne lui conféraient qu'une capacité de remboursement limitée eu égard à ses charges.

Le Comité a entendu les explications orales données lors de la séance par M. X selon lesquelles il y avait lieu de tenir compte de circonstances particulières tenant à l'opportunité d'acquérir très rapidement un immeuble vendu pour un prix très avantageux et au fait qu'il ne pouvait obtenir de crédit en raison de sa situation d'interdit bancaire tandis que sa compagne ne disposait pas de revenus suffisants pour emprunter. M. X a ainsi fait valoir que les différents actes remis en cause par l'administration avaient été pris dans le contexte des événements intervenus en novembre 2017 et dans la précipitation sans qu'aient été véritablement mesurées leurs conséquences au plan fiscal.

Le Comité considère toutefois que, quelle que soit la crédibilité de cette argumentation, les faits de l'espèce caractérisent la fictivité des dons manuels et la dissimulation sous forme de prêts de la remise à titre gratuit à Mme Z par M. X, directement ou sous forme de paiement pour autrui, des sommes ayant permis l'acquisition du bien immobilier sis à L.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, 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 pour restituer leur véritable caractère de libéralité aux remises de sommes effectuées par M. X au bénéfice de Mme Z.

Enfin, le Comité estime que Mme Z doit être regardée comme la principale bénéficiaire des actes constitutifs de l'abus de droit 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° 2023-02 concernant M. X**

Par acte notarié du 16 décembre 2015, Mme Z et M. X, vivant en concubinage, ont signé un compromis de vente en vue d'acquérir en indivision en pleine propriété un bien immobilier à L (France). Par acte notarié du 25 avril 2016, Mme Z a fait seule l'acquisition de ce bien pour un prix de 190 000 euros payé comptant par la comptabilité du notaire.

En sa qualité de représentante légale de ses enfants mineurs, Mme Z a établi et déposé le 8 décembre 2017 trois déclarations de dons manuels au nom de ses trois enfants, donataires chacun de la somme de 75 000 euros donnée par M. X, leur père.

Le 24 avril 2018, Mme Z a présenté à la formalité de l'enregistrement un acte sous-seing privé daté du 25 avril 2016 par lequel elle reconnaissait avoir reçu de M. X une somme de 225 000 euros à titre de prêt. Celui-ci est stipulé sans intérêt et l'acte comporte l'engagement de l'emprunteuse de rembourser le prêt en fonction de ses possibilités financières.

Préalablement à ces enregistrements, M. X et Mme Z avaient été placés en garde à vue le 22 novembre 2017 pour soupçons de blanchiment de fraude fiscale à la suite d'une enquête diligentée à l'encontre de M. X pour des faits de transferts non déclarés de sommes non déclarées en provenance d'un autre État commis à Roissy le 8 février 2016.

L'administration a considéré au vu des éléments en sa possession que les déclarations de dons manuels comme l'acte de reconnaissance de prêt dissimulaient en réalité une donation de M. X à Mme Z. Par une proposition de rectification en date du 8 janvier 2019 adressée à Mme Z ainsi qu'à M. X, elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin de taxer la somme de 225 000 euros aux droits de mutation à titre gratuit applicables entre non-parents au taux de 60 %. Les droits dus ont été assortis de la majoration de 80 % pour abus de droit prévu par le b) de l'article 1729 du code général des impôts. M. X est solidairement tenu au paiement de ces droits et de cette majoration en vertu respectivement du 5° de l'article 1705 et de l'article 1840 E du code général des impôts.

Le Comité a entendu ensemble le redevable solidaire, ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité observe, en premier lieu, que M. X a admis que les déclarations de dons manuels n'avaient été établies que pour tenter de régulariser la situation de Mme Z après son placement en garde à vue dans le cadre de soupçons de blanchiment de fraude fiscale pesant sur elle et qu'il ressort par ailleurs des investigations menées par l'administration qu'aucune somme n'a été virée sur les comptes ouverts au nom des enfants du couple.

Il relève que Mme Z a, par la suite, affirmé dans un acte sous-seing privé qu'elle avait contracté un prêt auprès de M. X afin de financer l'acquisition immobilière de 2016.

Le Comité note que ce prêt est stipulé sans intérêt, ni terme ou échéancier, que son remboursement est laissé à l'appréciation de l'emprunteuse, en fonction de ses possibilités financières et qu'il n'a pas dans les faits été remboursé, même partiellement. Il relève en outre que les ressources de Mme Z ne lui conféraient qu'une capacité de remboursement limitée eu égard à ses charges.

Le Comité a entendu les explications orales données lors de la séance par M. X selon lesquelles il y avait lieu de tenir compte de circonstances particulières tenant à l'opportunité d'acquérir très rapidement un immeuble vendu pour un prix très avantageux et au fait qu'il ne pouvait obtenir de crédit en raison de sa situation d'interdit bancaire tandis que sa compagne ne disposait pas de revenus suffisants pour emprunter. M. X a ainsi fait valoir que les différents actes remis en cause par l'administration avaient été pris dans le contexte des événements intervenus en novembre 2017 et dans la précipitation sans qu'aient été véritablement mesurées leurs conséquences au plan fiscal.

Le Comité considère toutefois que, quelle que soit la crédibilité de cette argumentation, les faits de l'espèce caractérisent la fictivité des dons manuels et la dissimulation sous forme de prêts de la remise à titre gratuit à Mme Z par M. X, directement ou sous forme de paiement pour autrui, des sommes ayant permis l'acquisition du bien immobilier sis à L.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, 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 pour restituer leur véritable caractère de libéralité aux remises de sommes effectuées par M. X au bénéfice de Mme Z.

Enfin, le Comité estime que M. X doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit 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° 2023-03 concernant la SCI Z**

La société civile immobilière (SCI) Z a été créée le 4 mai 2016 entre M. X, qui en est le gérant, Mme Y, sa compagne, et leurs enfants. Le capital de la SCI, majoritairement détenu par M. X, s'élève à 260 000 euros, soit 2 600 parts de 100 euros chacune.

Lors de la création de la SCI Z, M. X lui a apporté un ensemble immobilier, en France, composé d'une maison à usage d'habitation de 180 m², d'une piscine et d'un terrain attenant d'une superficie de 5 047 m². L'ensemble a été évalué à 257 400 euros. M. X et sa famille ont conservé la jouissance gratuite de cet ensemble immobilier qui constitue leur résidence principale.

La SCI a engagé, dès 2016, d'importants travaux d'extension et de rénovation de cet ensemble immobilier qui constitue son seul bien. Elle a opté pour l'imposition des loyers à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) le 12 septembre 2016. Au titre des années civiles 2016 et 2017, elle a déduit la TVA ayant grevé la construction d'un local ultérieurement donné en location à compter du 1^{er} janvier 2018 à la société par actions simplifiée W. Cette société exerce une activité de holding, détenant les parts de la famille X dans la société U. La SAS W est dirigée par M. X, qui détient 51 % de son capital, le reste étant réparti entre ses deux filles qui détiennent chacune 24,50 % des actions de la société.

Le bail professionnel signé par la SCI Z et la SAS W pour une durée de six ans stipule qu'il porte sur un local comprenant une salle de réunion et deux pièces attenantes, le tout pour une superficie totale de 92 mètres carrés. Il précise que le local est destiné exclusivement à un usage professionnel et prévoit un loyer de 1 500 euros hors taxes par mois. Le bail stipule en outre que ce loyer est assujéti à la TVA, portant le loyer mensuel à un montant de 1 800 euros toutes taxes comprises.

Au titre des années civiles 2016 et 2017, La SCI Z a déduit la TVA ayant grevé la construction de ce local et a demandé le remboursement de l'ensemble d'un crédit de TVA s'élevant à 36 714 euros, qui lui a été accordé le 3 mai 2018.

En 2018, la SCI a porté sur ses déclarations trimestrielles la TVA collectée sur les loyers pour un montant de 3 600 euros sans faire état d'une TVA déductible. En 2019, la SCI a porté sur ses déclarations trimestrielles la TVA collectée sur les loyers pour un montant de 4 125 euros duquel elle a déduit la TVA acquittée pour l'achat d'autres biens et services pour un montant de 664 euros.

Dans le cadre d'un examen de comptabilité, l'administration a considéré que le contrat de bail professionnel conclu entre la SCI Z et la SAS W était fictif et qu'en travestissant la nature du local et de son occupation, ce bail avait en réalité exclusivement visé à permettre la déduction de la TVA ayant grevé les travaux de construction de ce local, lequel constituait un local à usage d'habitation réservé à l'usage privatif du dirigeant. L'administration a appuyé son analyse notamment sur les documents recueillis et les constatations matérielles effectuées dans le cadre d'une procédure de visite et de saisie qui a eu lieu le 8 octobre 2019 dans les locaux des différentes sociétés dirigées par M. X ainsi qu'à son domicile.

Par une proposition de rectification en date du 18 décembre 2020, l'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté comme ne lui étant pas opposable le bail professionnel conclu entre la SCI Z et la SAS W. Elle a procédé au rappel de la TVA déduite pour la construction du local, pour un montant de 36 714 euros au titre de 2016 et 2017, et de 664 euros au titre de 2019. Les droits dus ont en outre été assortis de la majoration de 80 % prévue au b) de l'article 1729 du CGI. Le montant total en droits intérêts de retard et en pénalités s'élève ainsi à 67 764 euros.

Le Comité relève que la location d'un local nu, quel que soit son usage, entre dans le champ d'application de la TVA, mais en est exonéré par l'article 261 D du code général des impôts. L'article 260 du même code permet cependant, sous conditions, une option pour l'assujettissement

des loyers professionnels et commerciaux à la TVA. Par ailleurs, l'article 271-II du code général des impôts prévoit que la TVA ayant grevé l'acquisition d'un bien n'est déductible que s'il est utilisé pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.

Le Comité estime que la procédure de visite et de saisie effectuée par l'administration le 8 octobre 2019 lui a permis de collecter des devis, factures et plans d'architecte établissant que le local donné en location à la SAS W ne comprenait pas une salle de réunion et deux pièces attenantes mais qu'il était composé d'une pièce à vivre, de deux chambres et d'un pool house et qu'il avait un usage d'habitation. Les constatations matérielles effectuées par les agents de l'administration lors de cette procédure ont en outre fait apparaître que la SAS W n'avait pas la jouissance effective du local, M. X, dirigeant des deux sociétés liées par le bail, l'ayant affecté exclusivement à son usage personnel et familial.

Le Comité relève que la SCI Z reconnaît que l'usage professionnel du local n'avait pas pu se concrétiser. Il note que si elle soutient que, depuis son achèvement, ce local a été utilisé dans le cadre de réceptions professionnelles, elle n'apporte aucun élément précis à l'appui de ses allégations.

Le Comité estime que le bail professionnel signé le 1^{er} janvier 2018 entre la SCI Z et la SAS W n'avait d'autre finalité que de faire perdre au local en cause son caractère d'immeuble à usage d'habitation en donnant une apparence juridique à une activité économique non avérée de la SAS W dans ce local, lequel n'a pas été occupé pour un usage professionnel par cette société mais l'a été par M. X et sa famille à des fins personnelles.

Le Comité en déduit que, au vu des éléments soumis à son appréciation, ce bail, qui a permis à la SCI de récupérer à tort la TVA sur les opérations effectuées sur ce local affecté exclusivement à l'habitation, doit être regardé comme fictif.

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 à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'acte litigieux.

Enfin, le Comité estime que la SCI Z a eu l'initiative principale de l'acte constitutif de l'abus de droit, et en outre, comme en ayant été l'un des 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 émis par le comité.