



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*



FINANCES PUBLIQUES

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 du 11 juin 2021 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 5/2021).

➤ **Affaire n° 2021-10 concernant M. ou Mme X**

M. et Mme X détenaient respectivement 400 et 100 parts de la société à responsabilité limitée (SARL) A dont le capital social est divisé en 1 000 parts et qui exploite un supermarché. M. X détenait par ailleurs 250 parts, sur un total de 500, de la SARL B qui exploite des commerces de détail de produits alimentaires.

Le 14 décembre 2015, M. et Mme X ont constitué la SARL C en apportant leurs participations respectives dans les sociétés A et B.

Dans ce cadre, les 400 parts de la société A et les 250 parts de la société B, apportées par M. X, ont été évaluées respectivement à 1 360 000 et 475 000 euros. Les 100 parts de la société A, apportées par Mme X, ont été évaluées à 340 000 euros

En contrepartie de ces apports d'un montant total de 2 175 000 euros, M. et Mme X ont reçu respectivement 1 675 parts et 310 parts, d'une valeur unitaire de 1 000 euros, de la SARL C, dont ils détiennent l'intégralité du capital, ainsi que des soultes s'élevant globalement à 190 000 euros selon le détail suivant : 40 000 euros au titre de l'apport des parts de la société B et 120 000 euros au titre de l'apport des parts de la société A pour M. X, et 30 000 euros au titre de l'apport des parts de la société A pour Mme X.

Les contrats d'apport des parts sociales ainsi que les statuts constitutifs de la SARL C stipulaient que les soultes seraient inscrites au crédit des comptes courants d'associés à ouvrir aux noms de M. et Mme X dans les livres de la société, et que leurs montants seraient rendus contractuellement indisponibles jusqu'au 1^{er} janvier 2017.

La plus-value globale d'apport a été placée par M. et Mme X sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris la partie correspondant aux soultes dès lors que leur montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que les soultes versées étaient dépourvues de justification économique et avaient pour seul objectif d'appréhender des liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle

a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application aux sommes versées sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 190 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, ainsi qu'aux contributions sociales, et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité relève que le dispositif du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts poursuit la même finalité que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du même code. Ces dispositifs ont pour objectif de faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser le développement de celles-ci, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échange de titres.

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition, dès lors que le montant de la soulte appréhendée par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une telle soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement, faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité constate que les soultes ont été inscrites au passif de la SARL C sur la ligne « Groupe et associés » de l'état des dettes et ont ainsi été comptabilisées au crédit d'un compte de tiers et non au crédit des comptes courants d'associés ainsi que le prévoient les contrats d'apport des parts sociales et les statuts constitutifs de la SARL C.

Il estime que cette circonstance est sans incidence sur le fait que M. et Mme X doivent être regardés comme ayant bénéficié de la mise à disposition de ces soultes. Il considère que l'indisponibilité temporaire de ces soultes est indifférente à cet égard dès lors que M. et Mme X, associés uniques de cette société et agissant de concert, ont décidé de cette indisponibilité.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement des soultes afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de ces soultes ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. et Mme X mais caractérise une appréhension des liquidités en franchise d'impôt.

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 son véritable caractère à la mise à disposition des soultes réalisées, à l'occasion d'un apport placé sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de disposer de ces sommes en franchise d'imposition.

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, comme en ayant 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 émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2021-11 concernant M. X**

M. et Mme X ont créé, le 25 février 2015, la société de droit luxembourgeois A, société holding ayant pour objet la prise de participations dans des sociétés ainsi que la réalisation de prestations de service en matière administrative, financière, comptable, commerciale ou informatique. Ils lui ont fait apport de la totalité des titres qu'ils détenaient dans la société B, société spécialisée dans le domaine de la génétique.

M. X a ainsi apporté 551 201 actions et Mme X a fait apport de 174 340 actions. La valorisation globale de ces titres a été arrêtée globalement à 8 481 574, 20 euros.

En rémunération de leurs apports, M. X a reçu 5 947 747 titres de la société A d'une valeur nominale unitaire de 1 euro ainsi qu'une soulte de 475 792, 69 euros et Mme X a reçu 1 880 087 titres de cette société ainsi qu'une soulte de 157 947, 60 euros.

Le capital de la société A s'élève ainsi à 7 827 834 euros et est détenu par M. X à hauteur de 75,98 % et par Mme X à hauteur de 24,02 %. Les soultes représentent respectivement 8,34 % et 8,40 % de la valeur nominale des titres reçus en échange par chacun des époux.

La plus-value d'apport a été placée en report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris la partie correspondant aux soultes dans la mesure où leur montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

À l'issue d'un examen de la situation fiscale personnelle de M. et Mme X, l'administration a considéré que les soultes versées étaient dépourvues de toute justification économique et avaient été stipulées dans le seul but d'appréhender des liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 4 octobre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application aux sommes versées sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé au nom du foyer fiscal de M. et Mme X, au titre de l'année 2015, la somme de 112 500 euros, correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert des soultes à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. La fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert des soultes a aussi été imposée sans abattement aux contributions sociales. L'administration a également notifié un rappel de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble M. X et son conseil ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité relève que le dispositif du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts poursuit la même finalité que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du même code. Ces dispositifs ont pour objectif de faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser le développement de celles-ci, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échange de titres.

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition, dès lors que le montant de la soulte appréhendée par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une telle soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement

faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que les soultes ont été mises à la disposition de M. et Mme X par inscription de leurs montants dans les comptes courants d'associés ouverts respectivement à leurs noms dans la société luxembourgeoise A.

Il estime que, si les contribuables font valoir que les sommes versées avaient été stipulées en raison de l'absence de liquidité des titres de la société B, société spécialisée dans le domaine de la recherche médicale, ils n'apportent pas d'élément justifiant que ces versements auraient été indispensables à la réalisation des apports.

Il note également qu'est sans incidence sur le litige dont il est saisi l'argument selon lequel l'opération d'apport avec soultes participait à la réorganisation patrimoniale des époux X et un potentiel transfert de leur résidence fiscale hors de France dans un but professionnel.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement des soultes afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés contrôlées par les contribuables, la mise à disposition de ces soultes sur les comptes courants d'associés ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la réorganisation et du développement des actifs détenus par les époux X, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance qu'aucun remboursement des soultes ne serait intervenu depuis la date de leur inscription dans les comptes courants d'associés.

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 son véritable caractère de plus-value à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé sous le régime de report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de disposer de cette somme en franchise d'imposition.

Enfin, le Comité estime que les époux X doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant 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 émis par le Comité.

➤ **Affaire n° 2021-12 concernant la SCI J**

La société civile immobilière (SCI) J a été créée le 25 octobre 2013 par M. X et Mme Y qui en détiennent la totalité du capital selon la répartition suivante :

- M. X, l'usufruit des parts n° 1 à 60 et la nue-propriété des parts n° 61 à 100 ;
- Mme Y, la nue-propriété des parts n° 1 à 60 et l'usufruit des parts n° 61 à 100.

La SCI J, qui a pour activité la location de terrains et autres biens immobiliers, a acquis le 20 décembre 2013 une maison d'habitation en Corrèze au prix de 208 000 euros et les meubles la garnissant pour 7 000 euros, soit une somme globale de 215 000 euros.

La totalité de cette acquisition, majorée des frais et honoraires de négociation d'un montant de 27 000 euros, a été financée au moyen d'un emprunt bancaire de 242 000 euros.

Le même jour, la SCI J a donné ce bien à bail d'habitation à M. X et Mme Y moyennant un loyer mensuel de 500 euros, porté à 1 000 euros à l'issue des travaux de rénovation. Un avenant, signé le 18 juin 2015, a ramené le loyer mensuel à 800 euros.

Les résultats de la SCI J sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom de ses associés.

Entre 2014 et 2017, la SCI J a été constamment déficitaire eu égard au niveau des intérêts d'emprunt et des frais de travaux de rénovation engagés qui ont dépassé les recettes tirées des loyers perçus.

Par une proposition de rectifications en date du 12 novembre 2019 adressée à la SCI J, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que le bail, signé entre la SCI, d'une part, et M. X et Mme Y, d'autre part, visait exclusivement à faire échec aux dispositions de l'article 15-II du code général des impôts selon lequel les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et les charges afférentes à ces biens ne sont pas déductibles. Elle a ainsi remis en cause les déficits fonciers déclarés au titre des années 2016 et 2017 par la SCI J.

Le Comité rappelle qu'il ressort des travaux préparatoires de l'article 11 de la loi n° 64-1279 du 23 décembre 1964 de finances pour 1965 d'où sont issues les dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts que l'objectif poursuivi par le législateur était, d'une part, de simplifier le régime fiscal des propriétaires occupants compte tenu des difficultés qui s'attachent à l'évaluation des loyers implicites qu'ils se versent à eux-mêmes et, d'autre part, de faire obstacle à la déduction du revenu imposable de déficits fonciers susceptibles, dans cette hypothèse, de résulter de la surévaluation des charges et de la sous-évaluation des revenus.

Il note que M. X et Mme Y, qui détiennent la totalité du capital de la SCI J, ont signé le jour même de l'acquisition du bien par la SCI, un bail exclusivement à usage d'habitation, excluant ainsi tout exercice d'une activité professionnelle dans les locaux concernés, de sorte que l'argument selon lequel le bien aurait été acquis pour y relocaliser l'activité professionnelle de M. X manque en fait.

Il observe encore que le montant du loyer a non seulement été fixé par la SCI J à un niveau qui, eu égard aux charges déduites, notamment du fait des travaux engagés, rendait structurellement déficitaire son résultat, mais encore que ce loyer a été révisé à la baisse en 2015 par rapport aux prévisions initiales du bail, aggravant ainsi le déficit constaté.

Le Comité estime en conséquence que la SCI J ne s'est pas comportée avec M. X et Mme Y comme avec des tiers et que les intéressés avaient ainsi disposé du bien comme s'ils en étaient les propriétaires occupants et s'étaient de la sorte placés dans une situation offrant les possibilités de sous-estimation des résultats fonciers que le législateur a entendu combattre.

Le Comité en déduit que cette application littérale allant à l'encontre des objectifs poursuivis par les auteurs des dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts, l'administration était fondée à remettre en cause les déficits fonciers déclarés par la SCI J.

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

➤ **Affaire n° 2021-13 concernant M. X**

La société civile immobilière (SCI) J a été créée le 25 octobre 2013 par M. X et Mme Y qui en détiennent la totalité du capital selon la répartition suivante :

- M. X, l'usufruit des parts n° 1 à 60 et la nue-propiété des parts n° 61 à 100 ;
- Mme Y, la nue-propiété des parts n° 1 à 60 et l'usufruit des parts n° 61 à 100.

La SCI J, qui a pour activité la location de terrains et autres biens immobiliers a acquis le 20 décembre 2013 une maison d'habitation en Corrèze au prix de 208 000 euros et les meubles la garnissant pour 7 000 euros, soit une somme globale 215 000 euros.

La totalité de cette acquisition, majorée des frais et honoraires de négociation d'un montant de 27 000 euros a été financée au moyen d'un emprunt bancaire de 242 000 euros.

Le même jour, la SCI J a donné ce bien à bail d'habitation à M. X et Mme Y moyennant un loyer mensuel de 500 euros, porté à 1 000 euros à l'issue des travaux de rénovation. Un avenant, signé le 18 juin 2015, a ramené le loyer mensuel à 800 euros.

Les résultats de la SCI J sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom de ses associés.

Entre 2014 et 2017, la SCI J a été constamment déficitaire eu égard au niveau des intérêts d'emprunt et des frais de travaux de rénovation engagés qui ont dépassé les recettes tirées des loyers perçus.

Par une proposition de rectifications en date du 12 novembre 2019 adressée à M. X, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que le bail, signé entre la SCI J, d'une part, et M. X et Mme Y, d'autre part, visait exclusivement à faire échec aux dispositions de l'article 15-II du code général des impôts selon lequel les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et les charges afférentes à ces biens ne sont pas déductibles. Elle a ainsi remis en cause les déficits fonciers déclarés au titre des années 2016 et 2017 par M. X correspondant à sa quote-part dans les résultats de la SCI J.

Le Comité rappelle qu'il ressort des travaux préparatoires de l'article 11 de la loi n° 64-1279 du 23 décembre 1964 de finances pour 1965 d'où sont issues les dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts que l'objectif poursuivi par le législateur était, d'une part, de simplifier le régime fiscal des propriétaires occupants compte tenu des difficultés qui s'attachent à l'évaluation des loyers implicites qu'ils se versent à eux-mêmes et, d'autre part, de faire obstacle à la déduction du revenu imposable de déficits fonciers susceptibles, dans cette hypothèse, de résulter de la surévaluation des charges et de la sous-évaluation des revenus.

Il note que M. X et Mme Y, qui détiennent la totalité du capital de la SCI J, ont signé le jour même de l'acquisition du bien par la SCI, un bail exclusivement à usage d'habitation, excluant ainsi tout exercice d'une activité professionnelle dans les locaux concernés, de sorte que l'argument selon lequel le bien aurait été acquis pour y relocaliser l'activité professionnelle de M. X manque en fait.

Il observe encore que le montant du loyer a non seulement été fixé par la SCI J à un niveau qui, eu égard aux charges déduites, notamment du fait des travaux engagés, rendait structurellement déficitaire son résultat, mais encore que ce loyer a été révisé à la baisse en 2015 par rapport aux prévisions initiales du bail, aggravant ainsi le déficit constaté.

Le Comité estime en conséquence que la SCI J ne s'est pas comportée avec M. X et Mme Y comme avec des tiers et que les intéressés avaient ainsi disposé du bien comme s'ils en étaient les propriétaires occupants et s'étaient de la sorte placés dans une situation offrant les possibilités de sous-estimation des résultats fonciers que le législateur a entendu combattre.

Le Comité en déduit que cette application littérale allant à l'encontre des objectifs poursuivis par les auteurs des dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts, l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal pour écarter la prise en compte des déficits fonciers dans le calcul du revenu imposable de M. X.

Enfin, le Comité estime que, pour la fraction du résultat de la SCI J imposable entre ses mains, M. X doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant 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 émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2021-14 concernant Mme Y**

La société civile immobilière (SCI) J a été créée le 25 octobre 2013 par M. X et Mme Y qui en détiennent la totalité du capital selon la répartition suivante :

- M. X, l'usufruit des parts n° 1 à 60 et la nue-propriété des parts n° 61 à 100 ;
- Mme Y, la nue-propriété des parts n° 1 à 60 et l'usufruit des parts n° 61 à 100.

La SCI J, qui a pour activité la location de terrains et autres biens immobiliers a acquis le 20 décembre 2013 une maison d'habitation en Corrèze au prix de 208 000 euros et les meubles la garnissant pour 7 000 euros, soit une somme globale de 215 000 euros.

La totalité de cette acquisition, majorée des frais et honoraires de négociation d'un montant de 27 000 euros a été financée au moyen d'un emprunt bancaire de 242 000 euros.

Le même jour, la SCI J a donné ce bien à bail d'habitation à M. X et Mme Y moyennant un loyer mensuel de 500 euros, porté à 1 000 euros à l'issue des travaux de rénovation. Un avenant, signé le 18 juin 2015, a ramené le loyer mensuel à 800 euros.

Les résultats de la SCI J sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom de ses associés.

Entre 2014 et 2017, la SCI J a été constamment déficitaire eu égard au niveau des intérêts d'emprunt et des frais de travaux de rénovation engagés qui ont dépassé les recettes tirées des loyers perçus.

Par une proposition de rectifications en date du 12 novembre 2019 adressée à Mme Y, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que le bail signé entre la SCI J, d'une part, et Mme Y et M. X, d'autre part, visait exclusivement à faire échec aux dispositions de l'article 15-II du code général des impôts selon lequel les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et les charges afférentes à ces biens ne sont pas déductibles. Elle a ainsi remis en cause les déficits fonciers déclarés au titre des années 2016 et 2017 par Mme Y correspondant à sa quote-part dans les résultats de la SCI J.

Le Comité rappelle qu'il ressort des travaux préparatoires de l'article 11 de la loi n° 64-1279 du 23 décembre 1964 de finances pour 1965 d'où sont issues les dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts que l'objectif poursuivi par le législateur était, d'une part, de simplifier le régime fiscal des propriétaires occupants compte tenu des difficultés qui s'attachent à l'évaluation des loyers implicites qu'ils se versent à eux-mêmes et, d'autre part, de faire obstacle à la déduction du revenu imposable de déficits fonciers susceptibles, dans cette hypothèse, de résulter de la surévaluation des charges et de la sous-évaluation des revenus.

Il note que M. X et Mme Y, qui détiennent la totalité du capital de la SCI J, ont signé le jour même de l'acquisition du bien par la SCI, un bail exclusivement à usage d'habitation, excluant ainsi tout exercice d'une activité professionnelle dans les locaux concernés, de sorte que l'argument selon lequel le bien aurait été acquis pour y relocaliser l'activité professionnelle de M. X manque en fait.

Il observe encore que le montant du loyer a non seulement été fixé par la SCI à un niveau qui, eu égard aux charges déduites, notamment du fait des travaux engagés, rendait structurellement déficitaire son résultat, mais encore que ledit loyer a été révisé à la baisse en 2015 par rapport aux prévisions initiales du bail, aggravant ainsi le déficit constaté.

Le Comité estime en conséquence que la SCI J ne s'est pas comportée avec Mme Y et M. X comme avec des tiers et que les intéressés avaient ainsi disposé du bien comme s'ils en étaient les propriétaires occupants et s'étaient de la sorte placés dans une situation offrant les possibilités de sous-estimation des résultats fonciers que le législateur a entendu combattre.

Le Comité en déduit que cette application littérale allant à l'encontre des objectifs poursuivis par les auteurs des dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts, l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal pour écarter la prise en compte des déficits fonciers dans le calcul du revenu imposable de Mme Y.

Enfin, le Comité estime que, pour la fraction du résultat de la SCI J imposable entre ses mains, Mme Y doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant 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.