

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 28 octobre 2016 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 9/2016).

➤ **Affaire n° 2016-35 concernant M.X**

M. X est le président directeur général de la SA Y dont il détenait, à l'époque des faits (années 2010 à 2012) 96,50 % du capital social.

Durant la même période, M. X était par ailleurs gérant et associé majoritaire (participation de 99 %) de onze sociétés civiles immobilières (SCI) :

- quatre de ces SCI possèdent des immeubles à usage professionnel donnés en location à la SA Y. Ces sociétés ont déclaré des résultats bénéficiaires pour les années 2010 à 2012 ;
- les sept autres SCI sont propriétaires de logements dont l'acquisition a été financée par emprunts bancaires, qu'elles donnent en location aux enfants ou à des proches de M. X :

SCI propriétaire	Logement mis en location	Date de signature du bail	Montant loyer mensuel	Occupants et liens avec M. X
SCI A	Appartement 4 p.(duplex,97 m ²) (Hauts-de-Seine) acquis le 12/09/2003 (565 250 euros)	30/10/2003	915 euros	M. X1 (fils)
SCI B	Appartement (duplex 4 p.139 m ²) à Paris acquis 06/05/2002 (603 698 euros)	06/05/2002	915 euros	Résidence principale de M. X2 (fils)
SCI C	Maison (160 m ²) (Oise) acquise le 05/05/2008 (315 000 euros)	15/03/2008	900 euros	Résidence secondaire de M. X2 (fils)
SCI D	Appartement 4p.(157 m ²) (Ille-et-Vilaine) acquis le 19/07/2002 (457 347 euros)	01/08/2002	900 euros	Résidence secondaire de Mme X3 (ex-compagne de M. X , mère de deux de ses enfants)
SCI E	Appartement, 5 p. (113 m ²) (Val-de-Marne) acquis le 18/04/2008 (730 000 euros)	18/04/2008	933 euros	Mme X4 (fille)
SCI F	Appartement 3 p. (95 m ²) à Paris acquis le 06/07/1988 (312 520 euros)	30/11/2008	933 euros	Mlle X5 compagne de M. X6 (fils)
SCI G	Maison (245 m ²) (Seine-et-Marne) acquise le	26/01/2004	1 583 euros	Résidence principale de Mme X3 (ex-

	11/10/2002 (648 000 euros)			compagne de M. X , mère de deux de ses enfants)
--	-----------------------------	--	--	---

Aucune des SCI n'ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, leurs résultats sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de leurs associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux en application de l'article 8 du code général des impôts, soit en l'espèce pour l'essentiel au nom de M. X.

Les charges, constituées essentiellement des intérêts d'emprunt, déclarées par les sept SCI louant des locaux d'habitation excédant largement les recettes locatives, leurs résultats déficitaires constatés au titre des années 2010, 2011 et 2012 ont généré des déficits fonciers imputés par M. X sur ses revenus fonciers positifs provenant des résultats des quatre SCI louant des locaux professionnels à la SA Y.

Considérant que les loyers en cause ne répondaient à aucune logique économique, qu'ils avaient été fixés à un niveau anormalement bas et que leur charge effective avait été supportée en réalité par M. X, l'administration a regardé les baux en cause comme fictifs et considéré que les SCI propriétaires devaient en conséquence être regardées comme ayant conservé la jouissance des biens litigieux. Or, en application du II de l'article 15 du code général des impôts, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et en contrepartie aucune charge afférente à ces logements ne peut être déduite. Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause les résultats déficitaires déclarés par chacune des sept SCI. Ces rectifications se sont traduites par un rehaussement des revenus fonciers imposables pour la détermination de l'impôt sur le revenu des années 2010, 2011 et 2012 de M. X à qui elle a, selon la procédure de l'abus de droit fiscal, notifié les 23 décembre 2013, pour les années 2010 et 2011, et 14 janvier 2014, pour l'année 2012, les propositions de rectifications correspondantes.

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

Il observe que M. X, associé majoritaire de l'ensemble des sept SCI en cause, a assumé, tout au long de la période considérée, la charge effective des loyers des locaux d'habitation que ces SCI ont loué à ses proches, soit qu'il les ait payés directement au bailleur, soit qu'il les ait systématiquement remboursés au locataire, alors qu'il n'est fait état d'aucune obligation à laquelle il aurait été tenu à l'égard des différents locataires.

Le Comité considère que fait ainsi défaut le caractère onéreux des contrats de bail consentis par les SCI et en déduit que ces baux sont entachés de simulation.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictifs les contrats de bail en cause.

Enfin le Comité estime que M. X doit être regardé comme le principal 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° 2016-36 concernant la SCI A**

La SCI A a été créée le 19 juin 2003 et est détenue à plus de 99 % par M. X, par ailleurs président directeur général de la SA Y dont il détenait, à l'époque des faits (années 2010 à 2012) 96,50 % du capital social.

La SCI a acquis le 12 septembre 2003 un immeuble d'habitation dans les Hauts-de-Seine au prix de 565 250 euros qu'elle a donné en location par bail du 30 octobre 2003 à M. X1, fils de M. X pour un loyer de 915 euros par mois.

La SCI A n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, son résultat est imposable dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux en application de l'article 8 du code général des impôts, soit en l'espèce pour l'essentiel au nom de M. X.

Les charges, constituées essentiellement des intérêts d'emprunt, déclarées par la SCI A excédant largement les recettes locatives, ses résultats déficitaires constatés au titre des années 2010, 2011 et 2012 ont généré des déficits fonciers imputés par M. X sur ses revenus fonciers positifs provenant des résultats des quatre SCI louant des locaux professionnels à la SA Y.

Considérant que le loyer en cause ne répondait à aucune logique économique, qu'il avait été fixé à un niveau anormalement bas et que sa charge effective avait été supportée en réalité par M. X, l'administration a regardé le bail en cause comme fictif et considéré que la SCI A avait conservé la jouissance du bien en cause. Or, en application du II de l'article 15 du code général des impôts, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et en contrepartie aucune charge afférente à ces logements ne peut être déduite. Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause le résultat déficitaire déclaré par la SCI au titre des années 2010 à 2012.

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

Il observe que M. X, associé majoritaire et gérant de la SCI A, a assumé, tout au long de la période considérée, la charge effective des loyers des locaux d'habitation que cette SCI a loué à son fils en en payant directement le montant auprès de la SCI, alors qu'il n'est fait état d'aucune obligation à laquelle il aurait été tenu à l'égard du locataire.

Le Comité considère que fait ainsi défaut le caractère onéreux du contrat de bail consenti par la SCI A et en déduit que ce bail est entaché de simulation.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

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

➤ **Affaire n° 2016-37 concernant la SCI B**

La SCI B a été créée le 15 mars 2002 et est détenue à 99 % par M. X, par ailleurs président directeur général de la SA Y dont il détenait, à l'époque des faits (années 2010 à 2012) 96,50 % du capital social.

La SCI a acquis le 6 mai 2002 un immeuble d'habitation sis à Paris au prix de 603 698 euros qu'elle a donné en location par bail du 6 mai 2002 à M. X2, fils de M. X pour un loyer de 915 euros par mois.

La SCI B n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, son résultat est imposable dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux en application de l'article 8 du code général des impôts, soit en l'espèce pour l'essentiel au nom de M. X.

Les charges, constituées essentiellement des intérêts d'emprunt, déclarées par la SCI B excédant largement les recettes locatives, ses résultats déficitaires constatés au titre des années 2010, 2011 et 2012 ont généré des déficits fonciers imputés par M. X sur ses revenus fonciers positifs provenant des résultats des quatre SCI louant des locaux professionnels à la SA Y.

Considérant que le loyer en cause ne répondait à aucune logique économique, qu'il avait été fixé à un niveau anormalement bas et que sa charge effective avait été supportée en réalité par M. X, l'administration a regardé le bail en cause comme fictif et considéré que la SCI B avait conservé la jouissance du bien en cause. Or, en application du II de l'article 15 du code général des impôts, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et en contrepartie aucune charge afférente à ces logements ne peut être déduite. Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal

prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause le résultat déficitaire déclaré par la SCI au titre des années 2010 à 2012.

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

Il observe que M. X, associé majoritaire et gérant de la SCI B, a assumé, tout au long de la période considérée, la charge effective des loyers des locaux d'habitation que cette SCI a loué à son fils en en payant directement le montant auprès de la SCI, alors qu'il n'est fait état d'aucune obligation à laquelle il aurait été tenu à l'égard du locataire.

Le Comité considère que fait ainsi défaut le caractère onéreux du contrat de bail consenti par la SCI B et en déduit que ce bail est entaché de simulation.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

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

➤ Affaire n° 2016-38 concernant la SCI C

La SCI C a été créée le 18 mai 1989 et est détenue à 99 % par M. X, par ailleurs président directeur général de la SA Y dont il détenait, à l'époque des faits (années 2010 à 2012) 96,50 % du capital social.

La SCI a acquis le 5 mai 2008 une maison d'habitation dans l'Oise au prix de 315 000 euros qu'elle a donnée en location par bail du 15 mars 2008, prenant effet le 1^{er} juin 2008, à M. X2, fils de M. X pour un loyer de 900 euros par mois.

La SCI C n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, son résultat est imposable dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux en application de l'article 8 du code général des impôts, soit en l'espèce pour l'essentiel au nom de M. X.

Les charges, constituées essentiellement des intérêts d'emprunt, déclarées par la SCI C excédant largement les recettes locatives, ses résultats déficitaires constatés au titre des années 2010, 2011 et 2012 ont généré des déficits fonciers imputés par M. X sur ses revenus fonciers positifs provenant des résultats des quatre SCI louant des locaux professionnels à la SA Y.

Considérant que la charge effective du loyer en cause avait été supportée en réalité par M. X, l'administration a regardé le bail en cause comme fictif et considéré que la SCI C avait conservé la jouissance du bien en cause. Or, en application du II de l'article 15 du code général des impôts, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et en contrepartie aucune charge afférente à ces logements ne peut être déduite. Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause le résultat déficitaire déclaré par la SCI au titre des années 2010 à 2012.

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

Il observe que M. X, associé majoritaire et gérant de la SCI C, a assumé, tout au long de la période considérée, la charge effective des loyers des locaux d'habitation que cette SCI a loué à son fils en en payant directement le montant auprès de la SCI, alors qu'il n'est fait état d'aucune obligation à laquelle il aurait été tenu à l'égard du locataire.

Le Comité considère que fait ainsi défaut le caractère onéreux du contrat de bail consenti par la SCI C et en déduit que ce bail est entaché de simulation.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

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

➤ **Affaire n° 2016-39 concernant la SCI D**

La SCI D a été créée le 21 mai 2002 et est détenue à plus de 99 % par M. X, par ailleurs président directeur général de la SA Y dont il détenait, à l'époque des faits (années 2010 à 2012) 96,50 % du capital social.

La SCI a acquis le 19 juillet 2002 un immeuble d'habitation en Ile-et-Vilaine au prix de 457 347 euros qu'elle a donné en location par bail du 1^{er} août 2002 à Mme X3, ancienne compagne de M. X et mère de deux de ses enfants, pour un loyer de 900 euros par mois.

La SCI D n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, son résultat est imposable dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux en application de l'article 8 du code général des impôts, soit en l'espèce pour l'essentiel au nom de M. X.

Les charges, constituées essentiellement des intérêts d'emprunt, déclarées par la SCI D ont entraîné des résultats faiblement positifs en 2010 mais déficitaires au titre des années 2011 et 2012. Ces résultats déficitaires ont ainsi généré des déficits fonciers imputés par M. X sur ses revenus fonciers positifs provenant des résultats des quatre SCI louant des locaux professionnels à la SA Y.

Considérant que la charge effective du loyer en cause avait été supportée en réalité par M. X, l'administration a regardé le bail en cause comme fictif et considéré que la SCI D avait conservé la jouissance du bien en cause. Or, en application du II de l'article 15 du code général des impôts, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et en contrepartie aucune charge afférente à ces logements ne peut être déduite. Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause le résultat bénéficiaire réalisé en 2010 et le résultat déficitaire déclaré par la SCI au titre des années 2011 à 2012.

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

Il observe que M. X, associé majoritaire et gérant de la SCI D, a assumé, tout au long de la période considérée, la charge effective des loyers des locaux d'habitation que cette SCI a loué à Mme X3 en lui remboursant systématiquement leur montant par virement bancaire, alors qu'il n'est fait état d'aucune obligation à laquelle il aurait été tenu à l'égard de la locataire.

Le Comité considère que fait ainsi défaut le caractère onéreux du contrat de bail consenti par la SCI D et en déduit que ce bail est entaché de simulation.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

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

➤ **Affaire n° 2016-40 concernant la SCI E**

La SCI E a été créée le 1^{er} septembre 1980 et est détenue à 99 % par M. X, par ailleurs président directeur général de la SA Y dont il détenait, à l'époque des faits (années 2010 à 2012) 96,50 % du capital social.

La SCI a acquis le 18 avril 2008 un immeuble d'habitation dans le Val-de-Marne au prix de 730 000 euros qu'elle a donné en location par bail du 18 avril 2008 à Mme X4, fille de M. X pour un loyer de 933 euros par mois.

La SCI E n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, son résultat est imposable dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux en application de l'article 8 du code général des impôts, soit en l'espèce pour l'essentiel au nom de M. X.

Les charges, constituées essentiellement des intérêts d'emprunt, déclarées par la SCI E excédant largement les recettes locatives, ses résultats déficitaires constatés au titre des années 2010, 2011 et 2012 ont généré des déficits fonciers imputés par M. X sur ses revenus fonciers positifs provenant des résultats des quatre SCI louant des locaux professionnels à la SA Y.

Considérant que le loyer en cause ne répondait à aucune logique économique, qu'il avait été fixé à un niveau anormalement bas et que sa charge effective avait été supportée en réalité par M. X, l'administration a regardé le bail en cause comme fictif et considéré que la SCI E avait conservé la jouissance du bien en cause. Or, en application du II de l'article 15 du code général des impôts, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et en contrepartie aucune charge afférente à ces logements ne peut être déduite. Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause le résultat déficitaire déclaré par la SCI au titre des années 2010 à 2012.

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

Il observe que M. X, associé majoritaire et gérant de la SCI E, a assumé, tout au long de la période considérée, la charge effective des loyers des locaux d'habitation que cette SCI a loué à sa fille en en payant directement le montant auprès de la SCI, alors qu'il n'est fait état d'aucune obligation à laquelle il aurait été tenu à l'égard de la locataire.

Le Comité considère que fait ainsi défaut le caractère onéreux du contrat de bail consenti par la SCI E et en déduit que ce bail est entaché de simulation.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

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

➤ **Affaire n° 2016-41 concernant la SCI F**

La SCI F a été créée le 1^{er} juin 1988 et est détenue à 99 % par M. X, par ailleurs président directeur général de la SA Y dont il détenait, à l'époque des faits (années 2010 à 2012) 96,50 % du capital social.

La SCI a acquis le 6 juillet 1988 un immeuble d'habitation sis à Paris au prix de 312 520 euros qu'elle a donné en location par bail du 30 novembre 2008 à Mme X5, compagne de M. X6, lui-même fils de M. X, pour un loyer de 933 euros par mois.

La SCI F n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, son résultat est imposable dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux en application de l'article 8 du code général des impôts, soit en l'espèce pour l'essentiel au nom de M. X.

Les charges, constituées essentiellement des intérêts d'emprunt, déclarées par la SCI F ont entraîné des résultats positifs en 2010 et 2011, mais déficitaires au titre de 2012. Ces résultats déficitaires ont ainsi généré des déficits fonciers imputés par M. X sur ses revenus fonciers positifs provenant des résultats des quatre SCI louant des locaux professionnels à la SA Y.

Considérant que le loyer en cause ne répondait à aucune logique économique, qu'il avait été fixé à un niveau anormalement bas et que sa charge effective avait été supportée en réalité par M. X, l'administration a regardé le bail en cause comme fictif et considéré que la SCI F avait conservé la jouissance du bien en cause. Or, en application du II de l'article 15 du code général des impôts, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et en contrepartie aucune charge afférente à ces logements ne peut être déduite. Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause les résultats bénéficiaires réalisés en 2010 et 2011 et le résultat déficitaire de l'année 2012.

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

Il observe que M. X, associé majoritaire et gérant de la SCI F, a assumé, tout au long de la période considérée, la charge effective des loyers des locaux d'habitation que cette SCI a loué à Mme X5 en en payant directement le montant auprès de la SCI, alors qu'il n'est fait état d'aucune obligation à laquelle il aurait été tenu à l'égard de la locataire.

Le Comité considère que fait ainsi défaut le caractère onéreux du contrat de bail consenti par la SCI F et en déduit que ce bail est entaché de simulation.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

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

➤ **Affaire n° 2016-42 concernant la SCI G**

La SCI G a été créée le 1^{er} juillet 2002 et est détenue à plus de 99 % par M. X, par ailleurs président directeur général de la SA Y dont il détenait, à l'époque des faits (années 2010 à 2012) 96,50 % du capital social.

La SCI a acquis le 11 octobre 2002 une maison d'habitation en Seine-et-Marne au prix de 648 000 euros qu'elle a donné en location par bail du 26 janvier 2004 à Mme X3, ancienne compagne de M. X et mère de deux de ses enfants, pour un loyer de 1 583 euros par mois.

La SCI G n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, son résultat est imposable dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux en application de l'article 8 du code général des impôts, soit en l'espèce pour l'essentiel au nom de M. X.

Les charges, constituées essentiellement des intérêts d'emprunt, déclarées par la SCI G excédant largement les recettes locatives, ses résultats déficitaires constatés au titre des années 2010, 2011 et 2012 ont généré des déficits fonciers imputés par M. X sur ses revenus fonciers positifs provenant des résultats des quatre SCI louant des locaux professionnels à la SA Y.

Considérant que la charge effective du loyer en cause avait été supportée en réalité par M. X, l'administration a regardé le bail en cause comme fictif et considéré que la SCI G avait conservé la jouissance du bien en cause. Or, en application du II de l'article 15 du code général des impôts, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et en contrepartie aucune charge afférente à ces logements ne peut être déduite. Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause le résultat déficitaire déclaré par la SCI au titre des années 2010 à 2012.

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

Il observe que M. X, associé majoritaire et gérant de la SCI G, a assumé, tout au long de la période considérée, la charge effective des loyers des locaux d'habitation que cette SCI a loué à Mme X3 en lui remboursant systématiquement leur montant par virement bancaire, alors qu'il n'est fait état d'aucune obligation à laquelle il aurait été tenu à l'égard de la locataire.

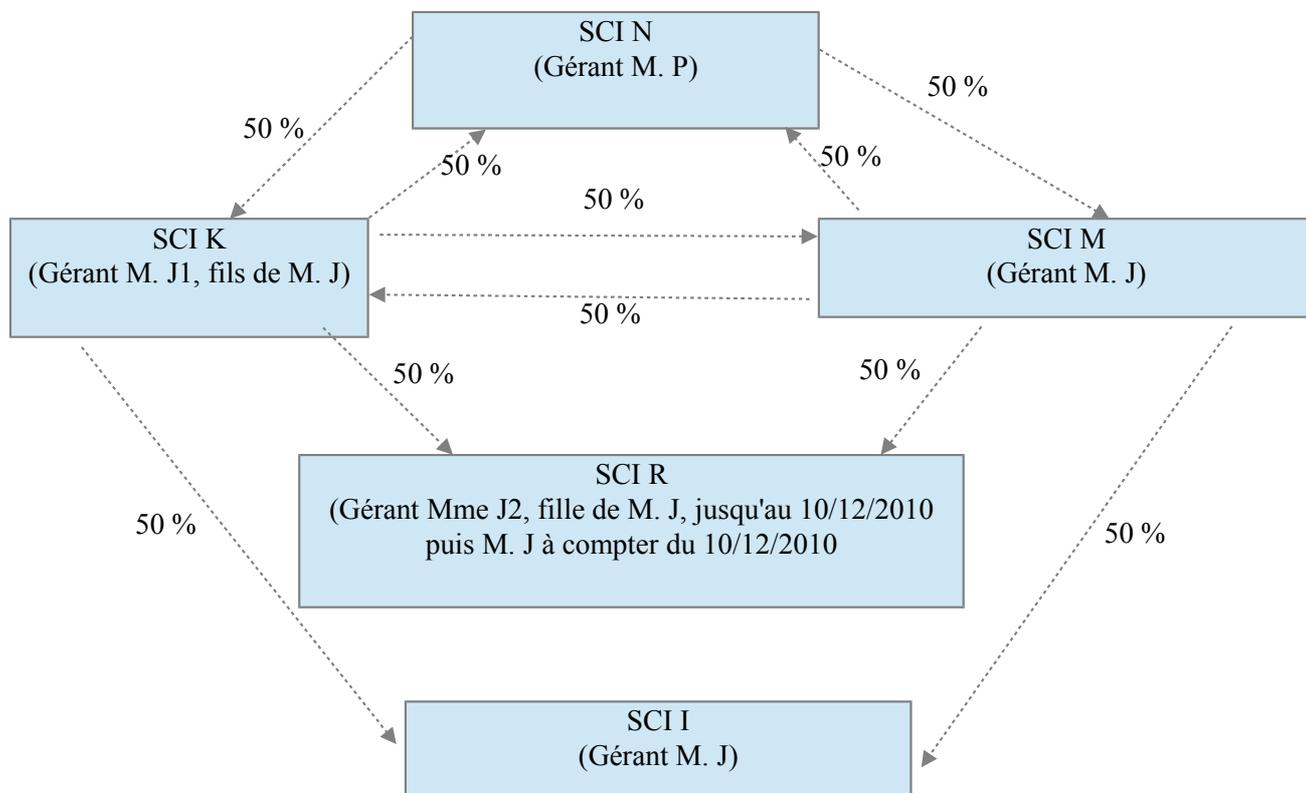
Le Comité considère que fait ainsi défaut le caractère onéreux du contrat de bail consenti par la SCI G et en déduit que ledit bail est entaché de simulation.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

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

➤ **Affaire n° 2016-29 concernant la SCI R**

M. et Mme J ont été alternativement gérants de fait et de droit des sociétés civiles immobilières (SCI) N, K, M, qui se détiennent mutuellement selon le schéma suivant :



Les SCI N, K ET M ont été créées simultanément le 25 mars 1996, avec un capital non libéré de 304 898 euros. Elles ont été immatriculées au greffe respectivement des tribunaux de Saint-Nazaire, Nantes et Versailles, chacune de ces SCI détenant 50 % des deux autres.

M. J figure comme gérant dans l'acte de création enregistré au registre du commerce et des sociétés des SCI K et M, tandis que sa femme figure comme gérante dans l'acte de création de la SCI N.

La SCI R a été créée le 4 juin 1999, avec un capital non libéré de 304 898 euros et est détenue à 50 % par la SCI K, d'une part, et la SCI M, d'autre part.

La SCI I a été créée en 2006 au capital non libéré de 1500 euros. Elle a été rachetée le 16 janvier 2009, d'une part, par la SCI K, à raison de 50 % des parts et, d'autre part, par la SCI M pour les 50 % restants. Depuis cette date M. J en est le gérant.

Au titre des années 2010 et 2011, M. J était gérant de droit des sociétés I et M (ainsi que de la SCI R à compter de décembre 2010). Ses enfants étaient gérants de droit de la SCI K et, jusqu'à décembre 2010, de la SCI R.

Toutes les SCI participant à ce schéma ont pour objet une activité de gestion immobilière relevant par nature de la catégorie des revenus fonciers :

- la SCI K a acquis le 25 novembre 2009 un local commercial en état futur d'achèvement en Loire-Atlantique. Le bien a été loué à compter du 1^{er} février 2012 ;
- la SCI N a acquis le 9 mai 1996 une maison d'habitation en Loire-Atlantique, mis à disposition de M. et Mme J, notamment en 2010 et 2011 ;
- la SCI M n'exerce aucune autre activité que la détention des parts des SCI R, I et K ;

- la SCI I donne en location nue un immeuble à usage professionnel d'environ 100 m² depuis 2006 ;

- la SCI R a fait construire dès le 08 juin 1999 un immeuble à usage commercial de 520 m² qu'elle donne en location depuis 2001. Elle a également acquis un appartement en vente futur d'achèvement en 2006 qui a été loué à M. C (pacsé avec Mlle J2, la fille de M. J) entre 2007 et 2010 (date de revente du bien).

L'administration a constaté qu'alors que certaines de ces SCI ont déposé leurs déclarations de résultat n° 2072 au titre des années 2010 et 2011 faisant état de bénéfices, ces résultats n'avaient fait l'objet d'aucune imposition ni à l'impôt sur le revenu (les sociétés ne présentant aucun associé personne physique) ni à l'impôt sur les sociétés (aucune des SCI n'ayant opté pour l'impôt sur les sociétés).

L'administration a considéré que le montage, constitué par ces participations croisées des SCI selon le schéma reproduit ci-dessus et permettant que les revenus fonciers réalisés sur la période échappent à l'impôt, était constitutif d'un abus de droit à un double titre.

En effet, d'une part, elle a qualifié la SCI R de fictive du fait de l'absence de réunion des conditions nécessaires à la constitution d'une société définies par l'article 1832 du code civil que sont la pluralité d'associés, la réalisation d'apports, la vocation des associés aux bénéfices ou à l'économie et la contribution aux dettes ainsi que l'intention de s'associer (*affectio societatis*).

D'autre part, et à titre subsidiaire, elle a analysé la création des trois SCI K, N et M par participations croisées en un acte motivé exclusivement par un but fiscal qui s'appuie sur l'application littérale de l'article 8 du code général des impôts.

L'administration a en conséquence estimé que les biens formellement détenus par les SCI, dont ceux de la SCI R, auraient dû faire partie du patrimoine personnel de M. et Mme J si ce montage n'avait pas été mis en place et que M. J ayant le pouvoir de contrôle et de direction des SCI et notamment de la SCI R, les revenus fonciers réalisés en 2010 et 2011 par la SCI R devaient être imposés au nom des époux J.

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

Le Comité relève, en premier lieu, que les documents qui lui ont été adressés ne permettent pas de tenir pour établi que les SCI, dont la SCI R qui a déposé spontanément une déclaration n° 2072 au titre des années 2010 et 2011 avec un résultat bénéficiaire, auraient, comme il a été soutenu en séance, opté pour l'impôt sur les sociétés.

Le Comité constate, en second lieu et d'une part, que les sociétés civiles immobilières K, N et M se sont créées concomitamment et mutuellement, chacune détenant 50 % des parts sociales des deux autres, et se sont constituées sans aucun apport extérieur et sans aucun actif à apporter à l'autre, les apports en numéraire n'ayant pas été libérés.

Il relève que si le montage mis en place par les époux J avait à l'origine, comme l'a confirmé M. J en séance, pour objectif d'organiser leur insolvabilité, afin d'échapper à leur engagement de caution souscrit à titre personnel dans le cadre de leur ancienne activité professionnelle, ce motif, à caractère frauduleux, ne saurait être utilement invoqué pour mettre en échec la procédure de l'abus de droit.

Le Comité considère que, compte tenu de cette situation d'autocontrôle total, les SCI K, N et M ne remplissaient pas, en l'absence d'*affectio societatis*, et malgré leur apparence juridique régulière, les conditions posées par l'article 1832 du code civil et doivent être regardées dès lors comme fictives.

Le Comité en déduit que les SCI R et I, dont les associés sont constitués de SCI réputées fictives, sont elles-mêmes entachées de fictivité.

Le Comité relève, d'autre part, que M. J occupait les fonctions de gérant de la SCI M, et qu'il disposait d'une procuration bancaire lui donnant le pouvoir de régir et administrer tous les comptes bancaires actuels et futurs de la SCI K.

Il note que la SCI N détenait pour seul actif une maison d'habitation occupée par M. et Mme J, ces derniers ne versant aucun loyer au titre de l'occupation de cet immeuble.

Il relève encore que M. J détenait une procuration sur le compte bancaire de la SCI R.

Le Comité en conclut que M. et Mme J disposaient du contrôle, en droit ou en fait, des immeubles inscrits à l'actif des SCI ainsi que des liquidités générées par la location de ces immeubles.

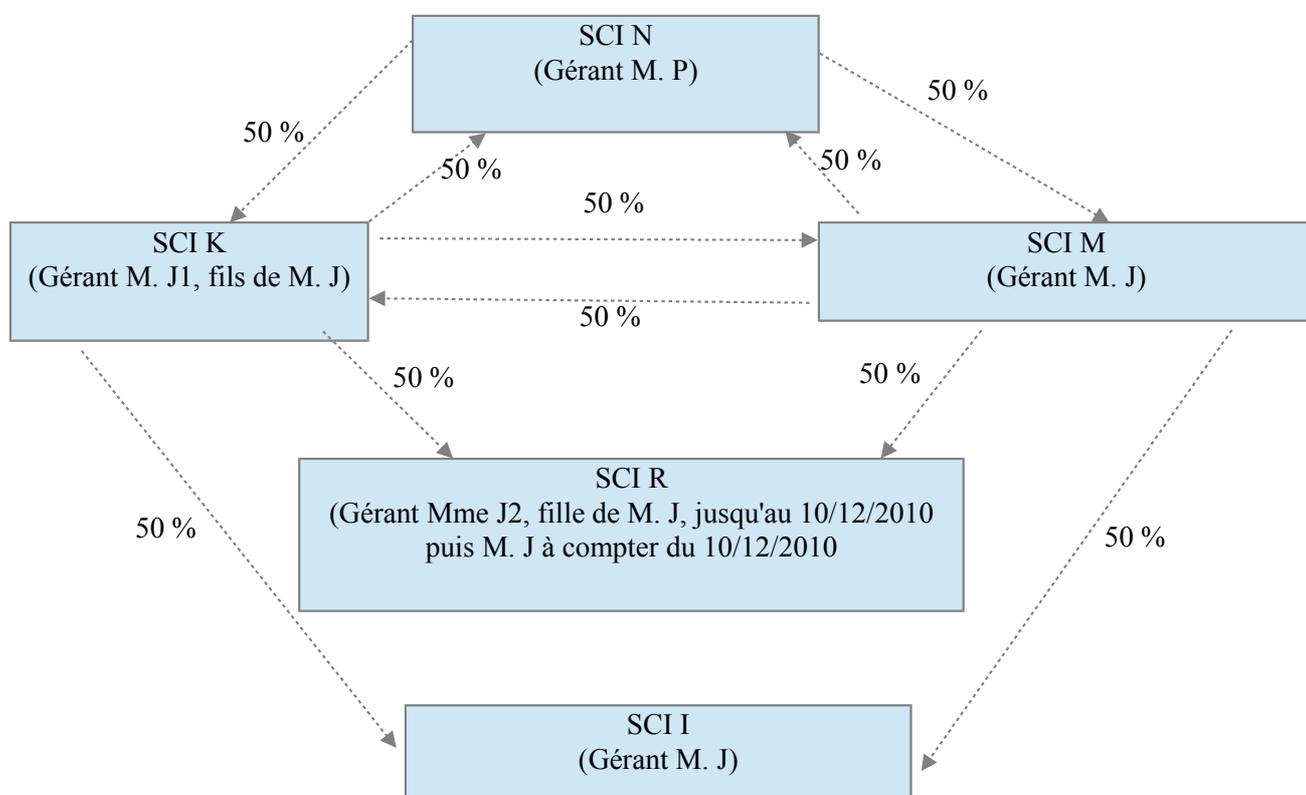
Le Comité déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance que les revenus procurés par les locations des immeubles détenus par les SCI participant au montage et en particulier les revenus fonciers réalisés par la SCI R, doivent être réputés avoir été appréhendés, au plan fiscal, par M. et Mme J et doivent être imposés entre leurs mains.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'Administration était fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter pour fictivité la SCI R.

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

➤ **Affaire n° 2016-30 concernant la SCI K**

M. et Mme J ont été alternativement gérants de fait et de droit des sociétés civiles immobilières (SCI) N, K, M, qui se détiennent mutuellement selon le schéma suivant :



Les SCI N, K ET M ont été créées simultanément le 25 mars 1996, avec un capital non libéré de 304 898 euros. Elles ont été immatriculées au greffe respectivement des tribunaux de Saint-Nazaire, Nantes et Versailles, chacune de ces SCI détenant 50 % des deux autres.

M. J figure comme gérant dans l'acte de création enregistré au registre du commerce et des sociétés des SCI K et M, tandis que sa femme figure comme gérante dans l'acte de création de la SCI N.

La SCI R a été créée le 4 juin 1999, avec un capital non libéré de 304 898 euros et est détenue à 50 % par la SCI K, d'une part, et la SCI M, d'autre part.

La SCI I a été créée en 2006 au capital non libéré de 1500 euros. Elle a été rachetée le 16 janvier 2009, d'une part, par la SCI K, à raison de 50 % des parts et, d'autre part, par la SCI M pour les 50 % restants. Depuis cette date M. J en est le gérant.

Au titre des années 2010 et 2011, M. J était gérant de droit des sociétés I et M (ainsi que de la SCI R à compter de décembre 2010). Ses enfants étaient gérants de droit de la SCI K et, jusqu'à décembre 2010, de la SCI R.

Toutes les SCI participant à ce schéma ont pour objet une activité de gestion immobilière relevant par nature de la catégorie des revenus fonciers :

- la SCI K a acquis le 25 novembre 2009 un local commercial en état futur d'achèvement en Loire-Atlantique. Le bien a été loué à compter du 1^{er} février 2012 ;
- la SCI N a acquis le 9 mai 1996 une maison d'habitation en Loire-Atlantique, mis à disposition de M. et Mme J, notamment en 2010 et 2011 ;
- la SCI M n'exerce aucune autre activité que la détention des parts des SCI R, I et K ;
- la SCI I donne en location nue un immeuble à usage professionnel d'environ 100 m² depuis 2006 ;
- la SCI R a fait construire dès le 08 juin 1999 un immeuble à usage commercial de 520 m² qu'elle donne en location depuis 2001. Elle a également acquis un appartement en vente futur d'achèvement en 2006 qui a été loué à M. C (pacsé avec Mlle J2, la fille de M. J) entre 2007 et 2010 (date de revente du bien).

L'administration a constaté qu'alors que certaines de ces SCI ont déposé leurs déclarations de résultat n° 2072 au titre des années 2010 et 2011 faisant état de bénéfices, ces résultats n'avaient fait l'objet d'aucune imposition ni à l'impôt sur le revenu (les sociétés ne présentant aucun associé personne physique) ni à l'impôt sur les sociétés (aucune des SCI n'ayant opté pour l'impôt sur les sociétés).

L'administration a considéré que le montage, constitué par ces participations croisées des SCI selon le schéma reproduit ci-dessus et permettant que les revenus fonciers réalisés sur la période échappent à l'impôt, était constitutif d'un abus de droit à double titre.

En effet, d'une part, elle a qualifié la SCI K de fictive du fait de l'absence de réunion des conditions nécessaires à la constitution d'une société définies par l'article 1832 du code civil que sont la pluralité d'associés, la réalisation d'apports, la vocation des associés aux bénéfices ou à l'économie et la contribution aux dettes ainsi que l'intention de s'associer (*affectio societatis*).

D'autre part, et à titre subsidiaire, elle a analysé la création des trois SCI K, N et M par participations croisées en un acte motivé exclusivement par un but fiscal qui s'appuie sur l'application littérale de l'article 8 du code général des impôts.

L'administration a en conséquence estimé que les biens formellement détenus par les SCI, dont ceux de la SCI K, auraient dû faire partie du patrimoine personnel de M. et Mme J si ce montage n'avait pas été mis en place et que M. J étant le maître de l'affaire, les revenus fonciers réalisés après rectification en 2010 et 2011 par la SCI K devaient être imposés au nom des époux J.

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

Le Comité relève, en premier lieu, que les documents qui lui ont été adressés ne permettent pas de tenir pour établi que les SCI, dont la SCI K, qui a déposé spontanément une déclaration n° 2072 au titre de l'année 2011, aucune déclaration n'ayant été déposée en 2010, auraient, comme il a été soutenu en séance, opté pour l'impôt sur les sociétés.

Le Comité constate, en second lieu et d'une part, que les sociétés civiles immobilières K, N et M se sont créées concomitamment et mutuellement, chacune détenant 50 % des parts sociales des deux autres, et se sont constituées sans aucun apport extérieur et sans aucun actif à apporter à l'autre, les apports en numéraire n'ayant pas été libérés.

Il relève que si le montage mis en place par les époux J avait à l'origine, comme l'a confirmé M. J en séance, pour objectif d'organiser leur insolvabilité, afin d'échapper à leur engagement de caution souscrit à titre personnel dans le cadre de leur ancienne activité professionnelle, ce motif, à caractère frauduleux, ne saurait être utilement invoqué pour mettre en échec la procédure de l'abus de droit.

Le Comité considère que, compte tenu de cette situation d'autocontrôle total, les SCI K, N et M ne remplissaient pas, en l'absence d'affectio societatis, et malgré leur apparence juridique régulière, les conditions posées par l'article 1832 du code civil et doivent être regardées dès lors comme fictives.

Le Comité en déduit que les SCI R et I, dont les associés sont constitués de SCI réputées fictives, sont elles-mêmes entachées de fictivité.

Le Comité relève, d'autre part, que M. J occupait les fonctions de gérant de la SCI M, et qu'il disposait d'une procuration bancaire lui donnant le pouvoir de régir et administrer tous les comptes bancaires actuels et futurs de la SCI K.

Il note que la SCI N détenait pour seul actif une maison d'habitation occupée par M. et Mme J, ces derniers ne versant aucun loyer au titre de l'occupation de cet immeuble.

Il relève encore que M. J détenait une procuration sur le compte bancaire de la SCI R.

Le Comité en conclut que M. et Mme J disposaient du contrôle, en droit ou en fait, des immeubles inscrits à l'actif des SCI ainsi que des liquidités générées par la location de ces immeubles.

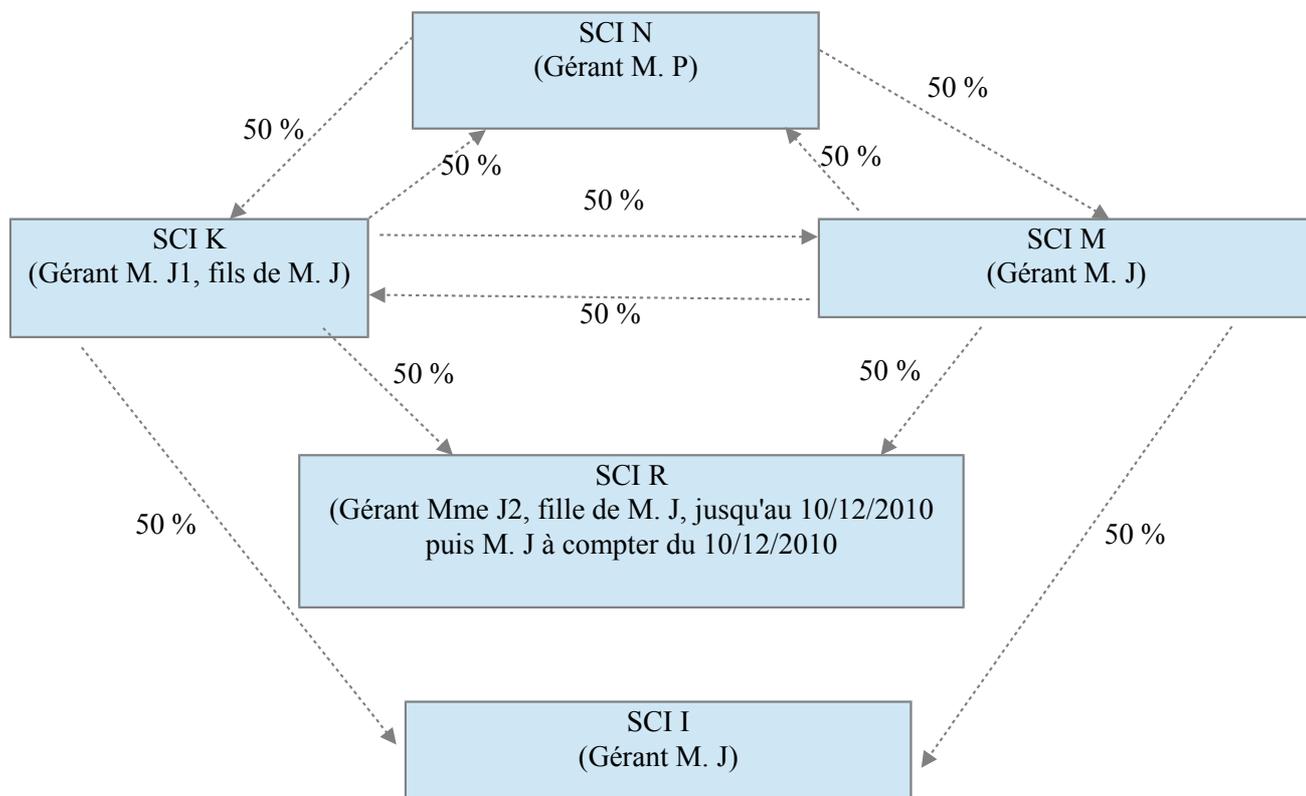
Le Comité déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance que les revenus générés par les locations des immeubles détenus par les SCI participant au montage, et en particulier les revenus fonciers réalisés par la SCI K, doivent être réputés avoir été appréhendés, au plan fiscal, par M. et Mme J et doivent être imposés entre leurs mains.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'Administration était fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter pour fictivité la SCI K.

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

➤ **Affaire n° 2016-31 concernant M. et Mme J**

M. et Mme J ont été alternativement gérants de fait et de droit des sociétés civiles immobilières (SCI) N, K, M, qui se détiennent mutuellement selon le schéma suivant :



Les SCI N, K ET M ont été créées simultanément le 25 mars 1996, avec un capital non libéré de 304 898 euros. Elles ont été immatriculées au greffe respectivement des tribunaux de Saint-Nazaire, Nantes et Versailles, chacune de ces SCI détenant 50 % des deux autres.

M. J figure comme gérant dans l'acte de création enregistré au registre du commerce et des sociétés des SCI K et M, tandis que sa femme figure comme gérante dans l'acte de création de la SCI N.

La SCI R a été créée le 4 juin 1999, avec un capital non libéré de 304 898 euros et est détenue à 50 % par la SCI K, d'une part, et la SCI M, d'autre part.

La SCI I a été créée en 2006 au capital non libéré de 1500 euros. Elle a été rachetée le 16 janvier 2009, d'une part, par la SCI K, à raison de 50 % des parts et, d'autre part, par la SCI M pour les 50 % restants. Depuis cette date M. J en est le gérant.

Au titre des années 2010 et 2011, M. J était gérant de droit des sociétés I et M (ainsi que de la SCI R à compter de décembre 2010). Ses enfants étaient gérants de droit de la SCI K et, jusqu'à décembre 2010, de la SCI R.

Toutes les SCI participant à ce schéma ont pour objet une activité de gestion immobilière relevant par nature de la catégorie des revenus fonciers :

- la SCI K a acquis le 25 novembre 2009 un local commercial en état futur d'achèvement en Loire-Atlantique. Le bien a été loué à compter du 1^{er} février 2012 ;
- la SCI N a acquis le 9 mai 1996 une maison d'habitation en Loire-Atlantique mis à disposition de M. et Mme J, notamment en 2010 et 2011 ;
- la SCI M n'exerce aucune autre activité que la détention des parts des SCI R, I et K ;
- la SCI I donne en location nue un immeuble à usage professionnel d'environ 100 m² depuis 2006 ;

- la SCI R a fait construire dès le 08 juin 1999 un immeuble à usage commercial de 520 m² qu'elle donne en location depuis 2001. Elle a également acquis un appartement en vente futur d'achèvement en 2006 qui a été loué à M. C (pacsé avec Mlle J2, la fille de M. J) entre 2007 et 2010 (date de revente du bien).

L'administration a constaté qu'alors que certaines de ces SCI ont déposé leurs déclarations de résultat n° 2072 au titre des années 2010 et 2011 faisant état de bénéfices, ces résultats n'avaient fait l'objet d'aucune imposition ni à l'impôt sur le revenu (les sociétés ne présentant aucun associé personne physique) ni à l'impôt sur les sociétés (aucune des SCI n'ayant opté pour l'impôt sur les sociétés).

Pour leur part, au titre des années 2010 et 2011, M. et Mme J ont déclaré des revenus inférieurs à 8 000 euros et n'ont acquitté aucun impôt sur le revenu.

Par proposition de rectification du 10 juin 2013, l'administration a considéré que le montage, constitué par ces participations croisées des SCI selon le schéma reproduit ci-dessus et permettant que les revenus fonciers réalisés sur la période échappent à l'impôt, était constitutif d'un abus de droit à double titre.

D'une part, elle a qualifié les SCI de fictives du fait de l'absence de réunion des conditions nécessaires à la constitution d'une société définies par l'article 1832 du code civil et, d'autre part, et à titre subsidiaire, elle a analysé ce montage comme un acte motivé exclusivement par un but fiscal.

Les auteurs et bénéficiaires de ce schéma abusif étant M. et Mme J, l'administration leur a notifié des rectifications dans la catégorie des revenus fonciers correspondants aux résultats de ces SCI, après rectification par le service à l'issue de la vérification de comptabilité de ces entités.

L'administration a en effet estimé que les biens formellement détenus par les SCI auraient dû faire partie du patrimoine personnel de M. et Mme J si ce montage n'avait pas été mis en place et que M. J ayant le pouvoir de contrôle et de direction des SCI, les revenus fonciers réalisés en 2010 et 2011 par les SCI devaient être imposés au nom des époux J.

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

Le Comité relève, en premier lieu, que les documents qui lui ont été adressés ne permettent pas de tenir pour établi que les SCI auraient, comme il a été soutenu en séance, opté pour l'impôt sur les sociétés.

Le Comité constate, en second lieu et d'une part, que les sociétés civiles immobilières K, N et M se sont créées concomitamment et mutuellement, chacune détenant 50 % des parts sociales des deux autres, et se sont constituées sans aucun apport extérieur et sans aucun actif à apporter à l'autre, les apports en numéraire n'ayant pas été libérés.

Il relève que si le montage mis en place par les époux J avait à l'origine, comme le conseil du contribuable l'a indiqué dans ses observations et comme l'a confirmé M. J en séance, pour objectif d'organiser leur insolvabilité, afin d'échapper à leur engagement de caution souscrit à titre personnel dans le cadre de leur ancienne activité professionnelle, ce motif, à caractère frauduleux, ne saurait être utilement invoqué pour mettre en échec la procédure de l'abus de droit.

Le Comité considère que, compte tenu de cette situation d'autocontrôle total, les SCI K, N et M ne remplissaient pas, en l'absence d'affectio societatis, et malgré leur apparence juridique régulière, les conditions posées par l'article 1832 du code civil et doivent être regardées dès lors comme fictives.

Le Comité en déduit que les SCI R et I, dont les associés sont constitués de SCI réputées fictives, sont elles-mêmes entachées de fictivité.

Le Comité relève, d'autre part, que M. J occupait les fonctions de gérant de la SCI M, et qu'il disposait d'une procuration bancaire lui donnant le pouvoir de régir et administrer tous les comptes bancaires actuels et futurs de la SCI K.

Il note que la SCI N détenait pour seul actif une maison d'habitation occupée par M. et Mme J, ces derniers ne versant aucun loyer au titre de l'occupation de cet immeuble.

Il relève encore que M. J détenait une procuration sur le compte bancaire de la SCI R.

Le Comité en conclut que M. et Mme J disposaient du contrôle, en droit ou en fait, des immeubles inscrits à l'actif des SCI ainsi que des liquidités générées par la location de ces immeubles.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance que les revenus générés par les locations des immeubles détenus par les SCI participant au montage doivent être réputés avoir été appréhendés, au plan fiscal, par M. et Mme J et doivent être imposés entre leurs mains.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'Administration était fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter, en raison de leur fictivité, les SCI.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme J 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 émis par le comité.