



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*



FINANCES PUBLIQUES

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE DE LA SÉCURITÉ 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 18 novembre 2021 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 8/2021).

➤ **Affaire n° 2021-23 concernant M. X**

L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) A, créée en 2005, exerce son activité dans le secteur des travaux immobiliers d'étanchéité. M. X est l'actionnaire unique et le gérant de cette entreprise.

En 2017, la société disposait d'un capital social de 7 500 euros composé de 750 parts d'une valeur nominale de 10 euros.

Par procès-verbal des décisions de l'associé unique de l'EURL A en date du 20 novembre 2017, il a été décidé de réduire le capital de la société à 3 750 euros par annulation de titres suite au rachat par la société de 375 parts sociales pour un prix total de 500 000 euros, soit pour une valeur unitaire de rachat de 1 333,33 euros. Par procès-verbal des décisions de l'associé unique en date du 26 décembre 2017, en l'absence d'opposition des créanciers, la réduction de capital a été définitivement réalisée.

L'opération s'est traduite, d'une part, par une réduction de capital à hauteur de la valeur nominale des titres annulés, soit 3 750 euros et, d'autre part, par une diminution des « autres réserves » à concurrence de la différence entre la valeur de rachat des titres et la valeur nominale de ces derniers, soit 496 250 euros.

Le 31 décembre 2017, la somme de 500 000 euros a été inscrite au crédit du compte courant d'associé détenu par M. X dans les livres de l'entreprise.

Selon la déclaration d'ensemble des revenus de l'année 2017 souscrite par M. X, le gain retiré lors du rachat de ses 375 parts a bénéficié des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts conduisant à une imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières prévue à l'article 150-0 A du même code d'une somme de 173 687 euros, calculée après application d'un abattement de droit commun de 65 % prévu par le b du 1 ter de l'article 150-0 D de ce code. La plus-value de 496 250 euros, calculée sans abattement pour durée de détention, a été soumise aux prélèvements sociaux au titre des revenus du patrimoine.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que l'opération de rachat de ses propres titres par l'EURL A à M. X, son associé unique, suivie de la réduction du capital de l'EURL A non motivée par des pertes ne présentait aucune justification économique et avait pour seul objectif de permettre à M. X d'appréhender des dividendes sous le régime fiscal plus favorable des

plus-values de cession de titres en contrariété avec l'intention du législateur. Elle a estimé qu'aucun motif autre que fiscal ne justifiait cette réduction de capital non motivée par des pertes.

Par une proposition de rectification en date du 27 juin 2019, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de plus-value et a remis en cause l'application à la somme versée par la société sous ce libellé du régime prévu à l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi que le bénéfice de l'abattement pour taxes, au titre de l'année 2017, la somme de 500 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en application du 1^{er} de l'article 109 de ce code sans appliquer l'abattement de 40 % prévu par le 2^o du 3 de l'article 158 du même code ainsi qu'aux contributions sociales. L'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit de 80 %.

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

Le Comité relève que l'article L. 225-207 du code de commerce prévoit que les sociétés peuvent décider une réduction de leur capital non motivée par des pertes par voie de rachat de leurs titres suivi de leur annulation.

Le Comité relève également que le législateur a, par la modification apportée au 6^o de l'article 112 du code général des impôts par la loi n^o 2014-1655 du 29 décembre 2014, généralisé le régime des plus-values applicable à la taxation des sommes attribuées aux actionnaires ou aux associés au titre du rachat de leurs titres et a mis fin pour l'avenir au régime hybride de taxation, qui se traduisait par l'application pour partie du régime des distributions et pour partie du régime des plus-values en vertu des dispositions combinées des articles 109, 150-0 A, 150-0 D et 161 du même code. Il constate que ce régime des plus-values s'applique ainsi depuis le 1^{er} janvier 2015 notamment aux gains réalisés lors du rachat par une société de ses titres suivi de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes.

Le Comité estime qu'en présence d'une opération de rachat par une société à un associé détenant la totalité du capital, d'une partie de ses titres suivie de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'appréhension par cet associé des sommes qui lui sont versées à raison de ce rachat ne caractérise pas un abus de droit au seul motif qu'il aurait choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société.

Il considère qu'il en va différemment si l'administration établit au vu de l'ensemble des circonstances dont elle se prévaut qu'une telle opération constitue un montage artificiel contraire de ce fait à l'intention poursuivie par le législateur, ayant pour seul but de permettre à cet associé d'appréhender des distributions effectuées par la société, imposables selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers et de bénéficier ainsi du régime des plus-values prévu par le 6^o de l'article 112 du code général des impôts ainsi que de l'abattement pour durée de détention.

Le Comité relève que le contribuable a justifié cette opération par le fait que, eu égard à la nature de son activité, la société avait accumulé des réserves excessives au regard des besoins de l'entreprise de nature notamment à créer des difficultés dans l'éventualité d'une cession ultérieure et qu'il a ainsi décidé par une opération unique de réduction de capital non motivée par des pertes d'en diminuer la valeur par une appréhension d'une partie des réserves de l'EURL A.

Le Comité considère que l'administration, qui ne conteste pas que les liquidités détenues par l'entreprise étaient excessives au regard de ses besoins, ne lui soumet pas d'éléments circonstanciés permettant d'estimer que cette opération ponctuelle de réduction de capital, qui ne contrevient à aucune disposition sociale ou commerciale, constitue un montage artificiel ayant eu pour seul but de permettre à M. X de bénéficier, pour les gains qu'il a réalisés, du régime des plus-values prévu par le 6^o de l'article 112 du code général des impôts et de l'abattement pour durée de détention et d'éviter l'imposition, selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers, de distributions effectuées par la société.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Nota : l'administration a décidé de ne pas suivre cet avis dans la mesure où l'opération ne répond à aucun des motifs poursuivis par une réduction de capital autre que celui d'appréhender les réserves de la société sous le régime fiscal plus favorable des plus-values. La perspective, purement éventuelle à la date de l'opération, d'une transmission à terme de l'entreprise est sans incidence sur ce constat.

➤ **Affaire n° 2021-24 concernant M. ou Mme X**

M et Mme X sont associés de la société à responsabilité limitée (SARL) A créée en 1996. Cette société a pour objet social la vente d'articles de sport et de loisirs. Elle est dirigée par M. X, son gérant, et n'emploie aucun salarié.

Le capital social de cette société s'élevait initialement à 8 000 euros et était composé de 500 parts d'une valeur nominale de 16 euros. Il était détenu à hauteur de 499 parts (99,8 %) par M. X et d'une part (0,2 %) par son épouse.

Par délibérations de l'assemblée générale extraordinaire des 26 avril et 22 juin 2016, les époux X, seuls associés de la SARL A, ont décidé à l'unanimité de procéder à la réduction du capital social de 6 000 euros par voie de rachat de 375 parts détenues par M.X. Le prix de rachat a été fixé à 2 133,33 euros par part soit, pour les 375 parts détenues par M.X, un montant total de 800 000 euros. Cette somme a, au plan comptable, été imputée à hauteur de 6 000 euros sur le compte « capital social » et à hauteur de 794 000 euros sur le compte « autres réserves ».

À la suite de cette opération, le capital social de la SARL A, s'élevant à 2 000 euros, est réparti entre M. X à concurrence de 99,2 % (124 parts sur 125) et Mme X à concurrence de 0,8 % (1 part sur 125).

Le gain retiré lors du rachat des 375 parts a bénéficié des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts conduisant à une imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières prévue à l'article 150-0 A du même code d'une somme de 119 141 euros et permettant l'application, sur la plus-value brute de 794 275 euros, d'un abattement « renforcé » de 85 % pour durée de détention prévu par le 3° du A du 1 quater de l'article 150-0 D de ce code et s'élevant à 675 134 euros. La plus-value, calculée sans abattement pour durée de détention, a aussi été soumise aux prélèvements sociaux au titre des revenus du patrimoine.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que l'opération de rachat de ses propres titres par la SARL A à M. X, son associé détenant la quasi-totalité de son capital social, suivie de la réduction du capital de cette société non motivée par des pertes, ne présentait aucune justification économique et avait pour seul objectif de permettre à M. X d'appréhender des dividendes sous le régime fiscal plus favorable des plus-values de cession de titres en contrariété avec l'intention du législateur. Elle a estimé qu'aucun motif autre que fiscal ne justifiait cette réduction de capital non motivée par des pertes.

Par une proposition de rectification en date du 17 octobre 2019, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de plus-value et a remis en cause l'application à la somme versée par la société sous ce libellé du régime prévu à l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi que le bénéfice de l'abattement pour taxer, au titre de l'année 2016, la somme de 800 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en application du 1 de l'article 109 de ce code sans appliquer l'abattement de 40 % prévu par le 2° du 3 de l'article 158 du même code. L'administration a également tiré les conséquences de cette requalification pour le calcul des contributions sociales et de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. L'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble les conseils du contribuable et le représentant de l'administration.

Le Comité relève que l'article L. 225-207 du code de commerce prévoit que les sociétés peuvent décider une réduction de leur capital non motivée par des pertes par voie de rachat de leurs titres suivi de leur annulation.

Le Comité relève également que le législateur a, par la modification apportée au 6° de l'article 112 du code général des impôts par la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014, généralisé le régime des plus-values applicable à la taxation des sommes attribuées aux actionnaires ou aux associés au titre du rachat de leurs titres et a mis fin pour l'avenir au régime hybride de taxation, qui se traduisait par l'application pour partie du régime des distributions et pour partie du régime des plus-values en vertu des dispositions combinées des articles 109, 150-0 A, 150-0 D et 161 du même code. Il constate que ce régime des plus-values s'applique ainsi depuis le 1er janvier 2015 notamment aux gains réalisés lors du rachat par une société de ses titres suivi de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes.

Le Comité estime qu'en présence d'une opération de rachat par une société à son associé, détenant la quasi-totalité du capital et qui la dirige, d'une partie de ses titres suivie de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'appréhension par cet associé des sommes qui lui sont versées à raison de ce rachat ne caractérise pas un abus de droit au seul motif qu'il aurait ainsi choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société.

Il considère qu'il en va différemment si l'administration établit au vu de l'ensemble des circonstances dont elle se prévaut qu'une telle opération, en particulier si elle est effectuée de manière récurrente, constitue un montage artificiel, contraire de ce fait à l'intention poursuivie par le législateur, ayant pour seul but de permettre à cet associé d'appréhender des distributions effectuées par la société, imposables selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers et de bénéficier ainsi du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts ainsi que de l'abattement pour durée de détention.

Le Comité relève que M. X fait valoir sans que cela soit formellement contesté que l'unique opération de réduction de capital non motivée par des pertes, réalisée en 2016, alors qu'il était âgé de 56 ans et avait connu des ennuis de santé, s'inscrivait dans la perspective de préparer, dans un contexte de moyen à long terme, la transmission de cette société familiale, qui n'employait aucun salarié, à son fils qui, parallèlement à la poursuite de ses études, effectuait sous le statut d'auto-entrepreneur, depuis 2014, des prestations de service pour la société avant d'exercer à temps plein en tant que salarié depuis le 1^{er} février 2020.

Le Comité relève encore que M. X justifie cette opération unique de réduction de capital par le fait que les capitaux propres, dont la SARL A disposait, augmentaient la valeur de celle-ci et, par voie de conséquence, les coûts de sa transmission ainsi que les besoins de refinancement.

Le Comité note que, si cette opération a permis au contribuable d'appréhender une partie des réserves de la société, celui-ci fait valoir qu'eu égard à la nature de son activité, la totalité des réserves était excessive au regard des besoins de l'entreprise. Il estime que cette appréhension s'inscrit dans ce schéma global de transmission à terme de la société.

Le Comité considère que l'administration, qui ne conteste pas que les liquidités détenues par l'entreprise étaient excessives au regard de ses besoins, ne lui soumet pas d'éléments circonstanciés permettant d'estimer que cette opération ponctuelle de réduction de capital, qui ne contrevient à aucune disposition sociale ou commerciale, constitue un montage artificiel ayant eu pour seul but de permettre à M. X de bénéficier, pour les gains qu'il a réalisés, du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts ainsi que de l'abattement pour durée de détention et d'éviter l'imposition, selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers, de distributions effectuées par la société.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Nota : l'administration a décidé de ne pas suivre cet avis dans la mesure où l'opération ne répond à aucun des motifs poursuivis par une réduction de capital autre que celui d'appréhender les réserves de la société sous le régime fiscal plus favorable des plus-values. La perspective, purement éventuelle à la date de l'opération, d'une transmission à terme de l'entreprise est sans incidence sur ce constat.

➤ **Affaire n° 2021-25 concernant M. ou Mme X**

La société civile immobilière (SCI) A a été créée le 4 juillet 2005 par M. X et son père, M. Y. Cette société a pour objet la propriété, la mise en valeur, la transformation, la construction, l'aménagement, l'administration et la location de tous biens et droits immobiliers.

Le même jour, M. X a effectué un apport en numéraire de 97 200 euros et M. Y a effectué un apport en nature d'une maison d'une superficie de 82 m² et valorisée à la somme de 194 370 euros.

Le capital social de la SCI, s'élevant à 291 570 euros, était détenu à hauteur de 33,33 % par M. X et de 66,67 % par M. Y.

Le 1^{er} janvier 2008, la SCI A et M. X ont signé un bail d'habitation portant sur l'occupation par celui-ci de cette maison à usage d'habitation principale.

Le 3 août 2010, M. Y a fait donation de la totalité de ses parts sociales de la SCI A à son fils M. X. Celui-ci est devenu à cette date l'associé unique de cette société.

Les résultats de la SCI A, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom de son associé unique depuis la réunion de ces parts.

La société a déclaré notamment au titre des années 2016, 2017 et 2018 des résultats fonciers déficitaires s'élevant respectivement à 31 918 euros, 113 661 euros et 13 664 euros. Les recettes déclarées s'établissent respectivement à 9 600, 13 560 et 17 520 euros tandis que le total des frais et charges atteint 38 953, 121 724 et 27 714 euros dont 37 170, 119 904 et 25 796 euros au titre des dépenses d'entretien, de réparation et d'amélioration.

Par une proposition de rectification en date du 12 décembre 2019 adressée à la SCI A et faisant suite au contrôle de la déclaration des revenus fonciers déposée par la société, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a considéré que le bail portant sur la location de cet immeuble, signé entre la SCI et M. X et poursuivi par ces parties après la modification en 2010 des détenteurs du capital social de la société, n'avait d'autre but que de permettre à celui-ci l'imputation des charges foncières de cette maison, dont il avait conservé la jouissance, sur les revenus fonciers retirés par son foyer fiscal à raison d'autres immeubles ou d'autres sociétés civiles immobilières afin de minorer son impôt sur le revenu en faisant ainsi échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts. Elle a par suite remis en cause les déficits fonciers déclarés par la SCI A au titre des années 2016, 2017 et 2018.

Par une proposition de rectification du même jour, l'administration a tiré les conséquences de ce contrôle et, faisant application de la même procédure, a refusé au titre des années 2016, 2017 et 2018 l'imputation par M. X, associé unique de la société, de la totalité des déficits fonciers déclarés par la SCI A, sur les autres revenus fonciers déclarés par celui-ci à raison de trois sociétés civiles immobilières, dont il détient l'intégralité du capital, d'une autre société civile immobilière, dont il détient 90 % des parts ainsi que de locaux commerciaux et d'un appartement détenus à titre personnel.

Les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales mises à la charge de M. et Mme X ont été assorties de la majoration pour abus de droit de 80 %.

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

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.

Le Comité note que M. X détient, à l'issue de la donation du 3 août 2010 des parts sociales de la SCI A effectuée par son père et à laquelle il a consenti, la totalité du capital social de cette société et qu'il a poursuivi après cet acte, l'exécution du bail à usage d'habitation du 1^{er} janvier 2008, auquel il était partie, relatif à la location de l'unique immeuble détenu par la société.

Le Comité relève que le montant des dépenses des travaux d'entretien, de réparation et d'amélioration entrepris sur cet immeuble et décidés par l'unique associé de la société (37 170 euros en 2016, 119 904 euros en 2017 et 25 796 euros en 2018) excède de manière significative le montant des loyers perçus (9 600 euros en 2016, 13 650 euros en 2017 et 17 520 euros en 2018) de sorte que la SCI A était structurellement déficitaire nonobstant l'augmentation de loyer intervenue en 2017.

Le Comité estime que, dans les circonstances de l'espèce et alors même que le montant du loyer n'a pas été remis en cause par l'administration, la SCI A ne s'est pas comportée avec M. et Mme X comme avec des tiers et que ceux-ci 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 des dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts allant à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, l'administration était fondée à remettre en cause les déficits fonciers issus de la SCI A.

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

Enfin, le Comité estime que, pour les années en litige et à raison de l'intégralité du déficit foncier déclaré par la SCI A que M. et Mme X ont imputé sur leurs autres revenus fonciers, les contribuables 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.

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

➤ **Affaire n° 2021-26 concernant la SCI A**

La société civile immobilière (SCI) A a été créée le 4 juillet 2005 par M. X et son père, M. Y. Cette société a pour objet la propriété, la mise en valeur, la transformation, la construction, l'aménagement, l'administration et la location de tous biens et droits immobiliers.

Le même jour, M. X a effectué un apport en numéraire de 97 200 euros et M. Y a effectué un apport en nature d'une maison d'une superficie de 82 m² et valorisée à la somme de 194 370 euros.

Le capital social de la SCI, s'élevant à 291 570 euros, était détenu à hauteur de 33,33 % par M. X et de 66,67 % par M. Y.

Le 1^{er} janvier 2008, la SCI A et M. X ont signé un bail d'habitation portant sur l'occupation par celui-ci de cette maison à usage d'habitation principale.

Le 3 août 2010, M. Y a fait donation de la totalité de ses parts sociales de la SCI A à son fils M. X. Celui-ci est devenu à cette date l'associé unique de cette société.

Les résultats de la SCI A, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom de son associé unique depuis la réunion de ces parts.

La société a déclaré notamment au titre des années 2016, 2017 et 2018 des résultats fonciers déficitaires s'élevant respectivement à 31 918 euros, 113 661 euros et 13 664 euros. Les recettes déclarées s'établissent respectivement à 9 600, 13 560 et 17 520 euros tandis que le total des frais et charges atteint 38 953, 121 724 et 27 714 euros dont 37 170, 119 904 et 25 796 euros au titre des dépenses d'entretien, de réparation et d'amélioration.

Par une proposition de rectification en date du 12 décembre 2019 adressée à la SCI A et faisant suite au contrôle de la déclaration des revenus fonciers déposée par la société, l'administration a

mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a considéré que le bail portant sur la location de cet immeuble, signé entre la SCI et M. X et poursuivi par ces parties après la modification en 2010 des détenteurs du capital social de la société, n'avait d'autre but que de permettre à celui-ci l'imputation des charges foncières de cette maison, dont il avait conservé la jouissance, sur les revenus fonciers retirés par son foyer fiscal à raison d'autres immeubles ou d'autres sociétés civiles immobilières afin de minorer son impôt sur le revenu en faisant ainsi échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts Elle a par suite remis en cause les déficits fonciers déclarés par la SCI A au titre des années 2016, 2017 et 2018.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de la société ainsi que le représentant de l'administration.

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.

Le Comité note que M. X détient, à l'issue de la donation du 3 août 2010 des parts sociales de la SCI A, effectuée par son père et à laquelle il a consenti, la totalité du capital social de cette société et qu'il a poursuivi après cet acte, l'exécution du bail à usage d'habitation du 1^{er} janvier 2008, auquel il était partie, relatif à la location de l'unique immeuble détenu par la société.

Le Comité relève que le montant des dépenses des travaux d'entretien, de réparation et d'amélioration entrepris sur cet immeuble et décidés par l'unique associé de la société (37 170 euros en 2016, 119 904 euros en 2017 et 25 796 euros en 2018) excède de manière significative le montant des loyers perçus (9 600 euros en 2016, 13 650 euros en 2017 et 17 520 euros en 2018) de sorte que la SCI A était structurellement déficitaire nonobstant l'augmentation de loyer intervenue en 2017.

Le Comité estime que, dans les circonstances de l'espèce et alors même que le montant du loyer n'a pas été remis en cause par l'administration, la SCI A ne s'est pas comportée avec M. et Mme X comme avec des tiers et que ceux-ci 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 des dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts allant à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, l'administration était fondée à remettre en cause les déficits fonciers issus de la SCI A.

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

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