

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 22 septembre 2017 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 6/2017).

➤ **Affaire n° 2017-12 concernant M. R**

La société à responsabilité limitée (SARL) X, créée en juin 1994 à l'initiative de M. R, a pour objet statutaire l'activité de formation aéronautique de pilotes en vue de l'obtention des différentes qualifications, le transport de passagers et de fret, la commercialisation de tout article ou objet ayant un rapport direct ou indirect avec l'aéronautique, les évacuations sanitaires, la location d'avions et le travail aérien.

Pour réaliser son activité, située dans le nord de la France, la société dispose des autorisations réglementaires d'exploitation aérienne prévues par le code de l'aviation civile, de moyens matériels et de personnels techniques.

M. R est le gérant de cette société dont il détient, au moment de la cession de ses parts, 74,6 % du capital, les autres parts étant détenues par une autre personne physique. Il pilote lui-même l'avion que possède la société jusqu'à ce qu'il soit contraint de cesser cette activité en 2001 en raison de la limite d'âge prévue par la réglementation. La société recrute alors deux pilotes pour effectuer les vols. En 2011, M. R décide de cesser totalement son activité professionnelle.

Le 16 décembre 2011, la totalité des parts de la SARL X est cédée à la société par actions simplifiée (SAS) Y. Cette société a été créée par deux personnes physiques le 27 août 2011, a le même objet statutaire que la société X et est établie dans le sud de la France.

M. R perçoit une somme de 440 033 euros et réalise lors de cette cession une plus-value de 327 553 euros. Il a demandé le bénéfice des dispositions de l'article 150-0 D ter du code général des impôts, dans sa rédaction alors applicable, relatif à l'abattement spécifique d'un tiers par année de détention révolue au-delà de la cinquième année appliqué aux gains nets réalisés lors de la cession de parts ou d'actions par les dirigeants de certaines sociétés, cédant leurs titres en vue de leur départ à la retraite. La plus-value qu'il a réalisée a ainsi bénéficié d'une exonération totale d'impôt sur le revenu. Par ailleurs, en l'absence de report sur la déclaration 2042-C, le montant de ces abattements n'a pas été assujéti aux prélèvements sociaux.

Cependant à l'issue d'un contrôle, l'administration fiscale a remis en cause cette exonération et a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

L'administration a en effet relevé que le 10 juin 2011, la SARL X avait vendu le seul avion qu'elle possédait à une compagnie aérienne située en Nouvelle Calédonie, pour le prix de 1 102 763 euros, et qu'à la suite de cette opération elle avait mis fin au contrat de travail de ses deux pilotes. Elle a également relevé que la SARL X était, à la date de cession des titres, dépourvue de substance économique dès lors qu'elle ne disposait plus de moyens en matériel et de moyens en

personnel pour réaliser son objet social et que le certificat de transport aérien lui avait été retiré de sorte qu'elle ne pouvait plus satisfaire les besoins de ses clients habituels ou de nouveaux clients.

Elle a aussi constaté que le 20 septembre 2011 la société avait souscrit à son bénéfice un contrat d'assurance capitalisation auprès d'une compagnie d'assurance domiciliée au Liechtenstein et que, le 10 novembre suivant, le produit resté disponible de la vente de l'avion avait été placé, pour une somme de 880 000 euros, sur ce contrat, le compte sur lequel cette somme avait été déposée étant situé au Luxembourg.

L'administration a également relevé que, pour financer l'acquisition des titres de la SARL X, la SAS Y avait contracté le 18 novembre 2011 un emprunt de 750 000 euros auprès de la même compagnie d'assurance domiciliée au Liechtenstein et que, le 12 décembre 2011, cette somme avait été directement transférée du compte détenu par la société X à celui de la société Y préalablement à l'acquisition par celle-ci des titres le 16 décembre suivant auprès tant de M. R que du second détenteur des parts. Elle a aussi noté que le 25 juin 2012, la SARL X avait été absorbée par la SAS Y et que le boni de fusion s'élevait à 440 243 euros, l'actif net apporté lors de la fusion s'établissant à 787 252 euros.

L'administration a estimé que ces opérations successives constituaient un montage mis en place en vue de dissimuler la liquidation de la SARL X et que la plus-value réalisée lors de la cession des parts présentait le caractère d'un boni de liquidation qui aurait été, en application des dispositions des articles 111 bis et 161 du code général des impôts, imposé à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers à la suite de la distribution du boni de liquidation aux associés en proportion de leurs droits.

L'administration a ainsi imposé la plus-value réalisée par M. R à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et aux prélèvements sociaux.

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

Le Comité rappelle au préalable que les dispositions de l'article 150-0 ter du code général des impôts, dans leur rédaction applicable en 2011, subordonnent le bénéfice de l'abattement sur les plus-values de cession de titres réalisées par les dirigeants de petites et moyennes entreprises à des conditions relatives, d'une part, à ces dirigeants en exigeant qu'ils cessent leur activité et fassent valoir leurs droits à la retraite et, d'autre part, aux sociétés dont les titres sont cédés. Il précise que ces dispositions, telles qu'éclairées par les travaux préparatoires, visent à faciliter la transmission des entreprises afin d'en assurer la pérennité.

Le Comité relève, en premier lieu, que la société X, qui avait pour clients des compagnies d'assistance pour le rapatriement par avion de voyageurs pour des raisons sanitaires, des compagnies aériennes pour l'acheminement en urgence de pièces mécaniques, et qui effectuait également des vols au profit d'établissements hospitaliers pour le transport d'équipes médicales effectuant des greffes d'organes, ne disposait, à la date de la cession des parts, soit le 16 décembre 2011, ni des autorisations administratives indispensables pour l'exercice de son activité aéronautique à la suite du retrait du certificat de transporteur aérien, – lequel n'avait été maintenu à la suite de la cession de son unique avion que pour une durée de six mois –, par décision du 8 novembre 2011 de l'autorité de surveillance du transport aérien et du retrait de la licence d'exploitation de transporteur aérien intervenu le 15 novembre suivant, ni des moyens matériels et humains requis pour cet exercice. Il constate que la société ne réalisait plus de chiffre d'affaires et estime qu'elle ne disposait plus, eu égard aux particularités de son activité et aux conditions dans lesquelles elle peut légalement être exercée, des moyens nécessaires pour satisfaire les demandes de ses clients ou de nouveaux clients de sorte qu'elle ne justifiait donc plus de l'existence d'une clientèle pérenne attachée à cette activité.

Le Comité relève, en deuxième lieu, que la société X avait souscrit le 20 septembre 2011 un contrat d'assurance capitalisation auprès d'une compagnie d'assurance domiciliée au Liechtenstein et y avait placé le 10 novembre suivant la trésorerie disponible, issue de la vente de cet avion, soit la somme de 880 000 euros, laquelle avait été déposée sur un compte d'un établissement situé au Luxembourg et que le rachat d'un avion pour poursuivre son activité nécessitait un apport financier, cette somme étant insuffisante.

Le Comité constate, en troisième lieu, qu'en égard aux modalités financières d'acquisition par la société Y des titres de la société X, la trésorerie de cette dernière société constitue en réalité une somme prêtée par celle-ci pour permettre à la société Y de payer le prix des titres dont elle faisait l'acquisition et que l'absorption de la société X par la société Y, intervenue le 25 juin 2012, a permis l'annulation de cette dette de sorte qu'au final cette opération avait permis le paiement du prix au vendeur par financement sur la trésorerie qui constituait le seul actif de la société cédée, laquelle n'exerçait plus aucune activité, tandis que la société Y réalisait lors de cette fusion un boni.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance et sans qu'il y ait lieu de se prononcer sur la qualification de revenu ou de plus-value réalisée par M. R lors de la cession des titres de la société X, M. R a participé à un montage ayant eu pour seul objet de lui permettre de remplir les conditions de l'article 150-0 D ter du code général des impôts et par suite, de bénéficier des abattements conduisant à une exonération totale prévue par cet article, alors qu'ainsi qu'il a été dit, l'intention du législateur, telle qu'elle résulte des travaux préparatoires a été de réserver cet avantage fiscal aux dirigeants de petites et moyennes entreprises faisant valoir leurs droits à la retraite et cédant leur entreprise dans le but d'assurer sa pérennité.

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

Enfin, le Comité estime que M. R doit être regardé comme ayant été 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° 2017-01 concernant la SCI X**

La société civile immobilière (SCI) X, créée le 29 décembre 2008, a pour objet la propriété, l'administration et l'exploitation par bail de tous immeubles bâtis ou non bâtis dont elle pourra devenir propriétaire.

Son capital social de 1 000 euros est divisé en 100 parts de 10 euros chacune, réparties entre les membres de la famille Y, à savoir 25 parts pour Madame Y1 (mère), 30 parts pour chacune de ses deux filles, Y2 et Y3, et 15 parts pour son fils Y4.

Le 3 février 2009, la SCI X fait l'acquisition d'une maison d'habitation, pour un prix de 940 000 euros financé par un emprunt bancaire de 1 065 000 euros remboursable en 180 mensualités de 8 449,71 euros.

Le 21 juillet 2009, la SCI X dépose une demande de permis de construire pour la rénovation de cette maison, la demande mentionnant que l'immeuble est destiné à constituer une habitation secondaire.

Après l'obtention du permis de construire le 20 octobre 2009, la SCI X fait réaliser d'importants travaux au cours des années 2010 à 2013 dont le montant total s'élève à 1 240 283 euros et qui ont été financés par les trois enfants Y par des apports en compte courant. Après travaux, la maison dispose d'une surface habitable de plus de 400 m² sur trois niveaux.

Le 4 octobre 2012, un bail, conclu pour une durée d'un an renouvelable par tacite reconduction, est signé entre la SCI X et Mmes Y2 et Y3 avec un loyer fixé à 4 000 euros par mois.

Depuis l'acquisition de la propriété, les résultats de la SCI X, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom des associés au prorata de leurs droits dans cette société relevant de l'article 8 du code général des impôts. Les résultats fonciers déclarés au titre des années 2011 à 2013 sont déficitaires et s'élèvent respectivement à 378 416 euros, 412 317 euros et 332 196 euros.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2014, l'administration a remis en cause les déficits fonciers déclarés par la SCI X au titre de ces trois années en mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que la location à titre de résidence secondaire de cette propriété par la SCI X à Mmes Y2 et

Y3 n'avait eu d'autre but que de permettre aux associés de la SCI d'imputer les déficits fonciers déclarés sur les revenus fonciers retirés à raison d'autres immeubles et ainsi de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts.

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

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

Le Comité relève qu'il est constant que la SCI X a acquis l'immeuble, qui constituait le seul élément de son patrimoine immobilier, dans le but de lui donner un usage de résidence secondaire comme le mentionne la demande de permis de construire.

Il constate qu'aucun élément ne lui a été soumis permettant de démontrer que des démarches ont été entreprises par cette société familiale en vue de proposer sa location à des tiers.

Le Comité relève également la disproportion entre le montant des loyers (10 000 euros en 2012 et 48 000 euros en 2013) et les charges constituées des mensualités de l'emprunt et des travaux entrepris sur l'immeuble, conduisant à une opération structurellement déficitaire.

Il relève encore que, pour un investissement dont le montant total s'élève à 2 180 283 euros compte tenu du coût total des travaux, d'une part, le règlement des mensualités de l'emprunt est assuré grâce à des apports en compte courant mensuels de Mme Y et, d'autre part, les travaux ont été financés par des apports en compte courant de Mmes Y2 et Y3 et de M. Y4.

Le Comité estime, et alors même que le montant du loyer n'a pas été remis en cause par l'administration, qu'un tel investissement ne trouve sa justification que par l'intérêt fiscal pour les associés de cette SCI familiale de pouvoir imputer les déficits fonciers sur les revenus fonciers réalisés par ailleurs.

Le Comité en déduit que la signature du contrat de bail et, par suite, la facturation de loyers par la SCI X à Mmes Y2 et Y3 ont été réalisées dans le seul but de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts en permettant, grâce à ce contrat présentant un caractère indivisible, à chacun de ses associés de déduire abusivement de ses revenus fonciers et de son revenu global les charges afférentes à la propriété acquise par la SCI et destinée à un usage de résidence secondaire.

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

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

➤ **Affaire n° 2017-02 concernant Mme Y2**

La société civile immobilière (SCI) X, créée le 29 décembre 2008, a pour objet la propriété, l'administration et l'exploitation par bail de tous immeubles bâtis ou non bâtis dont elle pourra devenir propriétaire.

Son capital social de 1 000 euros est divisé en 100 parts de 10 euros chacune, réparties entre les membres de la famille Y, à savoir 25 parts pour Madame Y1 (mère), 30 parts pour chacune de ses deux filles, Y2 et Y3, et 15 parts pour son fils Y4.

Le 3 février 2009, la SCI X fait l'acquisition d'une maison d'habitation, pour un prix de 940 000 euros financé par un emprunt bancaire de 1 065 000 euros remboursable en 180 mensualités de 8 449,71 euros.

Le 21 juillet 2009, la SCI X dépose une demande de permis de construire pour la rénovation de cette maison, la demande mentionnant que l'immeuble est destiné à constituer une habitation secondaire.

Après l'obtention du permis de construire le 20 octobre 2009, la SCI X fait réaliser d'importants travaux au cours des années 2010 à 2013 dont le montant total s'élève à 1 240 283 euros et qui ont été financés par les trois enfants Y par des apports en compte courant. Après travaux, la maison dispose d'une surface habitable de plus de 400 m² sur trois niveaux.

Le 4 octobre 2012, un bail, conclu pour une durée d'un an renouvelable par tacite reconduction, est signé entre la SCI X et Mmes Y2 et Y3 avec un loyer fixé à 4 000 euros par mois.

Depuis l'acquisition de la propriété, les résultats de la SCI X, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom des associés au prorata de leurs droits dans cette société relevant de l'article 8 du code général des impôts. Les résultats fonciers déclarés par la société au titre des années 2011 à 2013 sont déficitaires et s'élèvent respectivement à 378 416 euros, 412 317 euros et 332 196 euros. La quote-part de ces déficits revenant à Mme Y2 s'élève à 113 524 euros au titre de l'année 2011, 123 695 euros au titre de l'année 2012 et 99 659 euros au titre de l'année 2013.

Les déficits fonciers de la SCI X revenant à Mme Y2 ont d'abord absorbé les autres revenus fonciers déclarés par ailleurs, la part restante du déficit ayant généré un déficit foncier imputé sur le revenu global dans la limite légale prévue au 3^o du I de l'article 156 du code général des impôts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2014, l'administration a remis en cause les déficits fonciers déclarés par la SCI X au titre de ces trois années en mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que la location à titre de résidence secondaire de cette propriété par la SCI X à Mmes Y2 et Y3 n'avait eu d'autre but que de permettre aux associés de la SCI d'imputer les déficits fonciers déclarés sur les revenus fonciers retirés à raison d'autres immeubles et ainsi de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts.

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

Par une proposition de rectification du même jour, l'administration a tiré les conséquences fiscales de ces rehaussements sur les revenus fonciers de Mme Y2 au titre des années 2011 à 2013.

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

Le Comité relève qu'il est constant que la SCI X a acquis l'immeuble, qui constituait le seul élément de son patrimoine immobilier, dans le but de lui donner un usage de résidence secondaire comme le mentionne la demande de permis de construire.

Il constate qu'aucun élément ne lui a été soumis permettant de démontrer que des démarches ont été entreprises par cette société familiale en vue de proposer sa location à des tiers.

Le Comité relève également la disproportion entre le montant des loyers (10 000 euros en 2012 et 48 000 euros en 2013) et les charges constituées des mensualités de l'emprunt et des travaux entrepris sur l'immeuble, conduisant à une opération structurellement déficitaire.

Il relève encore que, pour un investissement dont le montant total s'élève à 2 180 283 euros compte tenu du coût total des travaux, d'une part, le règlement des mensualités de l'emprunt est assuré grâce à des apports en compte courant mensuels de Mme Y1 et, d'autre part, les travaux ont été financés par des apports en compte courant de Mmes Y2 et Y3 et de M. Y4.

Le Comité estime dès lors, et alors même que le montant du loyer n'a pas été remis en cause par l'administration, qu'un tel investissement ne trouve sa justification que par l'intérêt fiscal pour les associés de cette SCI familiale de pouvoir imputer les déficits fonciers sur les revenus fonciers réalisés par ailleurs.

Le Comité en déduit que la signature du contrat de bail et, par suite, la facturation de loyers par la SCI X à Mmes Y2 et Y3 ont été réalisées dans le seul but de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts en permettant, grâce à ce contrat présentant un caractère indivisible, à chacun de ses associés de déduire abusivement de ses revenus fonciers et de son revenu global les charges afférentes à la propriété acquise par la SCI et destinée à un usage de résidence secondaire.

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

Enfin, le Comité estime que Mme Y2 doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en a été la principale bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2017-03 concernant Mme Y3**

La société civile immobilière (SCI) X, créée le 29 décembre 2008, a pour objet la propriété, l'administration et l'exploitation par bail de tous immeubles bâtis ou non bâtis dont elle pourra devenir propriétaire.

Son capital social de 1 000 euros est divisé en 100 parts de 10 euros chacune, réparties entre les membres de la famille Y, à savoir 25 parts pour Madame Y1 (mère), 30 parts pour chacune de ses deux filles, Y2 et Y3, et 15 parts pour son fils Y4.

Le 3 février 2009, la SCI X fait l'acquisition d'une maison d'habitation, pour un prix de 940 000 euros financé par un emprunt bancaire de 1 065 000 euros remboursable en 180 mensualités de 8 449,71 euros.

Le 21 juillet 2009, la SCI X dépose une demande de permis de construire pour la rénovation de cette maison, la demande mentionnant que l'immeuble est destiné à constituer une habitation secondaire.

Après l'obtention du permis de construire le 20 octobre 2009, la SCI X fait réaliser d'importants travaux au cours des années 2010 à 2013 dont le montant total s'élève à 1 240 283 euros et qui ont été financés par les trois enfants Y par des apports en compte courant. Après travaux, la maison dispose d'une surface habitable de plus de 400 m² sur trois niveaux.

Le 4 octobre 2012, un bail, conclu pour une durée d'un an renouvelable par tacite reconduction, est signé entre la SCI X et Mmes Y2 et Y3 avec un loyer fixé à 4 000 euros par mois.

Depuis l'acquisition de la propriété, les résultats de la SCI X, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom des associés au prorata de leurs droits dans cette société relevant de l'article 8 du code général des impôts. Les résultats fonciers déclarés par la société au titre des années 2011 à 2013 sont déficitaires et s'élèvent respectivement à 378 416 euros, 412 317 euros et 332 196 euros. La quote-part de ces déficits revenant à Mme Y3 s'élève à 113 524 euros au titre de l'année 2011, 123 695 euros au titre de l'année 2012 et 99 659 euros au titre de l'année 2013.

Les déficits fonciers de la SCI X revenant à Mme Y3 ont d'abord absorbé les autres revenus fonciers déclarés par ailleurs, la part restante du déficit ayant généré un déficit foncier imputé sur le revenu global dans la limite légale prévue au 3° du I de l'article 156 du code général des impôts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2014, l'administration a remis en cause les déficits fonciers déclarés par la SCI X au titre de ces trois années en mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que la location à titre de résidence secondaire de cette propriété par la SCI X à Mmes Y2 et Y3 n'avait eu d'autre but que de permettre aux associés de la SCI d'imputer les déficits fonciers déclarés sur les revenus fonciers retirés à raison d'autres immeubles et ainsi de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts.

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

Par une proposition de rectification du même jour, l'administration a tiré les conséquences fiscales de ces rehaussements sur les revenus fonciers de Mme Y3 au titre des années 2011 à 2013.

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

Le Comité relève qu'il est constant que la SCI X a acquis l'immeuble, qui constituait le seul élément de son patrimoine immobilier, dans le but de lui donner un usage de résidence secondaire comme le mentionne la demande de permis de construire.

Il constate qu'aucun élément ne lui a été soumis permettant de démontrer que des démarches ont été entreprises par cette société familiale en vue de proposer sa location à des tiers.

Le Comité relève également la disproportion entre le montant des loyers (10 000 euros en 2012 et 48 000 euros en 2013) et les charges constituées des mensualités de l'emprunt et des travaux entrepris sur l'immeuble, conduisant à une opération structurellement déficitaire.

Il relève encore que, pour un investissement dont le montant total s'élève à 2 180 283 euros compte tenu du coût total des travaux, d'une part, le règlement des mensualités de l'emprunt est assuré grâce à des apports en compte courant mensuels de Mme Y1 et, d'autre part, les travaux ont été financés par des apports en compte courant de Mmes Y2 et Y3 et de M. Y4.

Le Comité estime dès lors, et alors même que le montant du loyer n'a pas été remis en cause par l'administration, qu'un tel investissement ne trouve sa justification que par l'intérêt fiscal pour les associés de cette SCI familiale de pouvoir imputer les déficits fonciers sur les revenus fonciers réalisés par ailleurs.

Le Comité en déduit que la signature du contrat de bail et, par suite, la facturation de loyers par la SCI X à Mmes Y2 et Y3 ont été réalisées dans le seul but de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts en permettant à chacun de ses associés de déduire abusivement de ses revenus fonciers et de son revenu global les charges afférentes à la propriété acquise par la SCI et destinée à un usage de résidence secondaire.

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

Enfin, le Comité estime que Mme Y3 doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en a été la principale bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2017-04 concernant la succession de Mme Y1**

La société civile immobilière (SCI) X, créée le 29 décembre 2008, a pour objet la propriété, l'administration et l'exploitation par bail de tous immeubles bâtis ou non bâtis dont elle pourra devenir propriétaire.

Son capital social de 1 000 euros est divisé en 100 parts de 10 euros chacune, réparties entre les membres de la famille Y, à savoir 25 parts pour Madame Y1 (mère), 30 parts pour chacune de ses deux filles, Y2 et Y3, et 15 parts pour son fils Y4.

Le 3 février 2009, la SCI X fait l'acquisition d'une maison d'habitation pour un prix de 940 000 euros financé par un emprunt bancaire de 1 065 000 euros remboursable en 180 mensualités de 8 449,71 euros.

Le 21 juillet 2009, la SCI X dépose une demande de permis de construire pour la rénovation de cette maison, la demande mentionnant que l'immeuble est destiné à constituer une habitation secondaire.

Après l'obtention du permis de construire le 20 octobre 2009, la SCI X fait réaliser d'importants travaux au cours des années 2010 à 2013 dont le montant total s'élève à 1 240 283 euros et qui ont été financés par les trois enfants Y par des apports en compte courant. Après travaux, la maison dispose d'une surface habitable de plus de 400 m² sur trois niveaux.

Le 4 octobre 2012, un bail, conclu pour une durée d'un an renouvelable par tacite reconduction, est signé entre la SCI X et Mmes Y2 et Y3 avec un loyer fixé à 4 000 euros par mois.

Depuis l'acquisition de la propriété, les résultats de la SCI X, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom des associés au prorata de leurs droits dans cette société relevant de l'article 8 du code général des impôts. Les résultats fonciers déclarés par la société au titre des années 2011 à 2013 sont déficitaires et s'élèvent respectivement à 378 416 euros, 412 317 euros et 332 196 euros. La quote-part de ces déficits revenant à Mme Y1 s'élève à 94 604 euros au titre de l'année 2011, 103 079 euros au titre de l'année 2012 et 83 049 euros au titre de l'année 2013.

Les déficits fonciers de la SCI X revenant à Mme Y1 ont d'abord absorbé les autres revenus fonciers déclarés par ailleurs, la part restante du déficit ayant généré un déficit foncier imputé sur le revenu global dans la limite légale prévue au 3^o du I de l'article 156 du code général des impôts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2014, l'administration a remis en cause les déficits fonciers déclarés par la SCI X au titre de ces trois années en mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que la location à titre de résidence secondaire de cette propriété par la SCI X à Mmes Y2 et Y3 n'avait eu d'autre but que de permettre aux associés de la SCI d'imputer les déficits fonciers déclarés sur les revenus fonciers retirés à raison d'autres immeubles et ainsi de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts.

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

Par une proposition de rectification du même jour, l'administration a tiré les conséquences fiscales de ces rehaussements sur les revenus fonciers de Mme Y1 au titre des années 2011 à 2013.

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

Le Comité relève qu'il est constant que la SCI X a acquis l'immeuble, qui constituait le seul élément de son patrimoine immobilier, dans le but de lui donner un usage à titre de résidence secondaire comme le mentionne la demande de permis de construire.

Il constate qu'aucun élément ne lui a été soumis permettant de démontrer que des démarches ont été entreprises par cette société familiale en vue de proposer sa location à des tiers.

Le Comité relève également la disproportion entre le montant des loyers (10 000 euros en 2012 et 48 000 euros en 2013) et les charges constituées des mensualités de l'emprunt et des travaux entrepris sur l'immeuble, conduisant à une opération structurellement déficitaire.

Il relève encore que, pour un investissement dont le montant total s'élève à 2 180 283 euros compte tenu du coût total des travaux, d'une part, le règlement des mensualités de l'emprunt est assuré grâce à des apports en compte courant mensuels de Mme Y1 et, d'autre part, les travaux ont été financés par des apports en compte courant de Mmes Y2 et Y3 et de M. Y4.

Le Comité estime dès lors, et alors même que le montant du loyer n'a pas été remis en cause par l'administration, qu'un tel investissement ne trouve sa justification que par l'intérêt fiscal pour les associés de cette SCI familiale de pouvoir imputer les déficits fonciers sur les revenus fonciers réalisés par ailleurs.

Le Comité en déduit que la signature du contrat de bail et, par suite, la facturation de loyers par la SCI X à Mmes Y2 et Y3 ont été réalisées dans le seul but de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts en permettant à chacun de ses associés de déduire abusivement de ses revenus fonciers et de son revenu global les charges afférentes à la propriété acquise par la SCI et destinée à un usage de résidence secondaire.

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

Enfin, le Comité estime que Mme Y1 doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en a été la principale bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2017-05 concernant M. Y4**

La société civile immobilière (SCI) X, créée le 29 décembre 2008, a pour objet la propriété, l'administration et l'exploitation par bail de tous immeubles bâtis ou non bâtis dont elle pourra devenir propriétaire.

Son capital social de 1 000 euros est divisé en 100 parts de 10 euros chacune, réparties entre les membres de la famille Y, à savoir 25 parts pour Madame Y1 (mère), 30 parts pour chacune de ses deux filles, Y2 et Y3, et 15 parts pour son fils Y4.

Le 3 février 2009, la SCI X fait l'acquisition d'une maison d'habitation pour un prix de 940 000 euros financé par un emprunt bancaire de 1 065 000 euros remboursable en 180 mensualités de 8 449,71 euros.

Le 21 juillet 2009, la SCI X dépose une demande de permis de construire pour la rénovation de cette maison, la demande mentionnant que l'immeuble est destiné à constituer une habitation secondaire.

Après l'obtention du permis de construire le 20 octobre 2009, la SCI X fait réaliser d'importants travaux au cours des années 2010 à 2013 dont le montant total s'élève à 1 240 283 euros et qui ont été financés par les trois enfants Y par des apports en compte courant. Après travaux, la maison dispose d'une surface habitable de plus de 400 m² sur trois niveaux.

Le 4 octobre 2012, un bail, conclu pour une durée d'un an renouvelable par tacite reconduction, est signé entre la SCI X et Mmes Y2 et Y3 avec un loyer fixé à 4 000 euros par mois.

Depuis l'acquisition de la propriété, les résultats de la SCI X, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom des associés au prorata de leurs droits dans cette société relevant de l'article 8 du code général des impôts. Les résultats fonciers déclarés par la société au titre des années 2011 à 2013 sont déficitaires et s'élèvent respectivement à 378 416 euros, 412 317 euros et 332 196 euros. La quote-part de ces déficits revenant à M. Y4 s'élève à 56 763 euros au titre de l'année 2011, 61 847 euros au titre de l'année 2012 et 49 829 euros au titre de l'année 2013.

Les déficits fonciers de la SCI X revenant à M. Y4 ont d'abord absorbé les autres revenus fonciers déclarés par ailleurs, la part restante du déficit ayant généré un déficit foncier imputé sur le revenu global dans la limite légale prévue au 3° du I de l'article 156 du code général des impôts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2014, l'administration a remis en cause les déficits fonciers déclarés par la SCI X au titre de ces trois années en mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que la location à titre de résidence secondaire de cette propriété par la SCI X à Mmes Y2 et Y3 n'avait eu d'autre but que de permettre aux associés de la SCI d'imputer les déficits fonciers déclarés sur les revenus fonciers retirés à raison d'autres immeubles et ainsi de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts.

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

Par une proposition de rectification du même jour, l'administration a tiré les conséquences fiscales de ces rehaussements sur les revenus fonciers de M. Y4 au titre des années 2011 à 2013.

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

Le Comité relève qu'il est constant que la SCI X a acquis l'immeuble, qui constituait le seul élément de son patrimoine immobilier, dans le but de lui donner un usage de résidence secondaire comme le mentionne la demande de permis de construire.

Il constate qu'aucun élément ne lui a été soumis permettant de démontrer que des démarches ont été entreprises par cette société familiale en vue de proposer sa location à des tiers.

Le Comité relève également la disproportion entre le montant des loyers (10 000 euros en 2012 et 48 000 euros en 2013) et les charges constituées des mensualités de l'emprunt et des travaux entrepris sur l'immeuble, conduisant à une opération structurellement déficitaire.

Il relève encore que, pour un investissement dont le montant total s'élève à 2 180 283 euros compte tenu du coût total des travaux, d'une part, le règlement des mensualités de l'emprunt est assuré grâce à des apports en compte courant mensuels de Mme Y1 et, d'autre part, les travaux ont été financés par des apports en compte courant de Mmes Y2 et Y3 et de M. Y4.

Le Comité estime dès lors, et alors même que le montant du loyer n'a pas été remis en cause par l'administration, qu'un tel investissement ne trouve sa justification que par l'intérêt fiscal pour les associés de cette SCI familiale de pouvoir imputer les déficits fonciers sur les revenus fonciers réalisés par ailleurs.

Le Comité en déduit que la signature du contrat de bail et, par suite, la facturation de loyers par la SCI X à Mmes Y2 et Y3 ont été réalisées dans le seul but de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts en permettant à chacun de ses associés de déduire abusivement de ses revenus fonciers et de son revenu global les charges afférentes à la propriété acquise par la SCI et destinée à un usage de résidence secondaire.

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 M. Y4 doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en a été le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet 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.