



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*



FINANCES PUBLIQUES

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE DE LA SECURITE JURIDIQUE ET

DU CONTRÔLE FISCAL

Sous-direction de la sécurité juridique des professionnels

Bureau SJCF 3 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

Séance n°4 du 29 septembre 2022 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 4/2022).

➤ **Affaire n° 2022-01 concernant M et Mme X**

M. X, résident britannique, a constitué le 5 janvier 2000, le trust « A », dénommé ultérieurement en 2003 « B ». Ce trust est dit discrétionnaire et irrévocable et ses bénéficiaires sont le constituant, premier bénéficiaire, son épouse, ses enfants et leur descendance ainsi que toute personne qui serait ajoutée en vertu de la clause 3 de la partie I de l'acte constitutif.

Le trust B a pour administrateur lors de sa constitution la société C jusqu'en 2011. Un changement de trustee est alors intervenu et, par contrat du 24 janvier 2011, la société D est devenue le nouveau trustee. Cette société a fusionné le 14 octobre 2011 avec la société E, actuel trustee. Toutes ces sociétés sont établies aux Iles Vierges britanniques.

M. X est résident fiscal en France depuis 2004.

La société F, établie au Royaume-Uni, a été créée le 22 septembre 2004. Selon le registre du commerce et des sociétés britannique, elle dispose d'un capital de 2 livres sterling. Cette société figure à l'actif du trust B pour la valeur de son capital social.

M. et Mme X ont fait l'objet d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle portant sur les années 2012 et 2013 et d'un contrôle sur pièces portant sur les années 2011, 2014 et 2015. Dans le cadre de cet examen, ils ont été invités à justifier de deux virements, s'élevant à 1 000 000 euros en date du 3 décembre 2012 et de 814 500 euros en date du 25 mars 2013, effectués respectivement sur un compte bancaire ouvert au Royaume-Uni au nom de M. X et sur un compte ouvert en France au nom des époux. Ils ont indiqué que ces sommes provenaient de prêts accordés par la société de droit britannique F et ont fourni les contrats de prêt. Par ailleurs, ils ont communiqué, dans le cadre du contrôle sur pièces, des conventions de prêts conclues avec la même société. Il résulte de ces contrats que les prêts s'élèvent à une somme de 4 000 000 euros pour le contrat en date du 22 décembre 2011, de 1 000 000 euros pour le contrat en date du 1^{er} mars 2013, d'également 1 000 000 euros pour le contrat en date du 25 février 2015 et de 814 500 euros pour le contrat en date du 5 novembre 2015, soit une somme globale de 6 814 500 euros. Les trois premiers contrats ont été dûment enregistrés au service des impôts des entreprises.

A l'issue de son contrôle, l'administration a estimé que les conventions de prêt conclues entre la société F, société interposée du trust, et M. X avaient pour seul objectif de dissimuler la distribution de produits par le trust au profit de M. X, son constituant et principal bénéficiaire.

Par deux propositions de rectification en date du 23 mai 2017, faisant suite, d'une part, au contrôle sur pièces et, d'autre part, à l'examen contradictoire de situation fiscale personnelle, 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 et a écarté ces contrats de prêts au motif qu'en raison de leur caractère fictif, ils ne lui étaient pas opposables. Elle a, en application du 9° de l'article 120 du code général des impôts, réintégré dans les revenus imposables de M. et Mme X les sommes de 4 000 000 euros, 1 000 000 euros, 814 500 euros et 1 000 000 euros respectivement au titre des années 2011, 2012, 2013 et 2015, regardées comme des revenus de capitaux mobiliers. Elle a assorti les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de contributions sociales et de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus de la majoration pour abus de droit fiscal au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le contribuable et ses conseils ainsi que les représentants de l'administration.

Le Comité précise que la circonstance qu'un contrat de prêt soit enregistré auprès de l'administration et inscrit dans la comptabilité d'une entité ne fait pas obstacle à ce que le service procédant à son contrôle mette en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal si elle établit que ce contrat ne correspond pas à une situation réelle mais dissimule sous cette apparence une situation différente.

Le Comité constate que les sommes versées au profit de M. X, si elles correspondent aux prêts qui lui ont été accordés et si ceux-ci ont été enregistrés dans la comptabilité du trust B, ne proviennent pas directement ou indirectement de la société F et n'ont jamais transité par un compte bancaire appartenant à cette société.

En premier lieu, il relève que les sommes de 4 000 000 euros, correspondant au contrat de prêt du 22 décembre 2011, et de 1 000 000 euros, correspondant au contrat de prêt du 1^{er} mars 2013, ont été débitées respectivement le 1^{er} décembre 2011 et le 3 décembre 2012 d'un compte détenu par le trust et versées directement sur le compte bancaire de M. X. Il relève également que la somme de 1 000 000 euros, correspondant au contrat de prêt du 25 février 2015, versée en 2015 par moitié en deux virements en date du 25 février 2015 et 17 juin 2015 effectués directement sur le compte de M. X, provient du débit d'un compte détenu dans la même banque que le trust par la société H, établie aux Iles Vierges britanniques, étant précisé qu'un virement de 500 000 euros est intervenu à partir du compte du trust détenu dans cette banque au profit de cette dernière société le 12 juin 2015 et que, par ailleurs, des virements ont été effectués régulièrement par cette société sur le compte du trust. Il en déduit que la somme globale de 6 000 000 euros est ainsi issue de la trésorerie du trust B ainsi que des versements effectués au profit du trust par la société H mais qu'elle ne provient pas, en toute hypothèse, de la société F.

En second lieu, le Comité constate que les virements de la somme de 814 500 euros, correspondant au contrat de prêt du 5 novembre 2015 et qui ont été effectués en quatre versements intervenus les 18 avril 2012, 2 octobre 2012, 23 janvier 2013 et 6 février 2013, ne proviennent pas davantage de la société F.

Le Comité relève par ailleurs que la société F, établie au Royaume-Uni, est qualifiée, selon le registre anglais des sociétés, de société dormante, qu'elle ne dispose d'aucun actif alors qu'elle aurait été créée, selon le contribuable, par les trustees pour les besoins de gestion des flux financiers et d'investissement du trust et qu'elle n'a réalisé effectivement aucune opération comptable ou financière et notamment celles qui auraient dû résulter de ses droits et obligations contractuels liés à la conclusion de ces prêts. Il note au surplus que les garanties du prêteur résultant des contrats apparaissent insuffisantes au regard des sommes versées à l'emprunteur et qu'en dépit des risques en résultant notamment pour le premier contrat, la société F a continué à signer des contrats de prêts de sorte que ces opérations ne peuvent être regardées comme ayant été effectuées dans les conditions réelles des relations entre un créancier et un débiteur.

Le Comité relève enfin que, si certains prêts ont été inscrits à l'actif du trust B, il est constant que les intérêts prévus contractuellement n'ont fait l'objet d'aucun versement et qu'ils ont systématiquement conduit, à la clôture du bilan de chaque exercice, à la constatation dès leur échéance d'une provision pour intérêts irrécouvrables pour l'intégralité de leur montant.

Le Comité considère que l'administration établit ainsi par l'ensemble des éléments dont elle se prévaut que les contrats de prêts conclus entre la société F et M. X sont dénués de force probante et doivent être regardés comme fictifs, dès lors qu'ils ont conduit à créer une apparence juridique permettant à M. X de contrôler et de disposer librement des biens dont il s'était préalablement dessaisi lors de la constitution du trust B. Il estime que l'interposition de ces contrats n'a eu pour objectif que de dissimuler l'appréhension par M. X en franchise d'impôt de sommes provenant du trust et devant être regardées, en l'absence d'éléments contraires soumis à l'appréciation du Comité, comme des produits distribués par celui-ci.

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

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

➤ **Affaire n° 2022-12 concernant la SAS E**

L'exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL) A, créée en 1996, exerce une activité principale de production de cognac et de pineau à partir de vignes qu'elle exploite dans le département de la Charente-Maritime (17). M. X détient 50 % de son capital et en est le gérant depuis 2005.

La société par actions simplifiée (SAS) B, créée en 2000, exerçait une activité de culture de la vigne et de vente de vin rouge et rosé dans la Drôme (26) et dans le Vaucluse (84). Son capital était intégralement détenu par la société de droit luxembourgeois C.

Par acte du 27 novembre 2015, la SAS B a cédé son domaine viticole et l'ensemble des actifs qui y sont liés (vignes, terres agricoles, constructions immobilières, marque du domaine, matériel agricole), à l'exception de ses stocks et d'une partie de la récolte de 2015, pour un montant total de 1 850 000 euros. La société n'employait pas de personnel.

Par acte du 25 octobre 2016, M. X a acquis la totalité des titres de la société C pour un montant de 200 000 euros.

Par délibération de l'assemblée générale extraordinaire du 16 novembre 2016, l'EARL A a changé de forme juridique et de dénomination sociale pour devenir la SAS D. Son objet social a été étendu à l'exercice de prestations de services (administratives, financières, comptables, informatiques et de direction) à la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières, de parts sociales et de parts d'intérêts dont elle pourrait devenir propriétaire et à l'exploitation de sites photovoltaïques par la production et la vente d'énergie. M. X en est le président.

Par une convention d'apport partiel d'actif en date du 19 décembre 2016, avec effet rétroactif au 1^{er} septembre 2016, la SAS D a apporté à la SAS B une branche complète d'activité pour son activité agri-viti-vinicole (78 hectares de terres et 113 hectares de vignes). Le montant de l'apport est évalué à 1 737 776 euros et la SAS D a reçu en contrepartie 108 611 actions nouvelles de la SAS B d'une valeur nominale de 16 euros. Le capital de la SAS B, dont la dénomination sociale a été modifiée le même jour pour devenir la société E, est désormais détenu à 96,54 % par la SAS D et à 3,46 % par la société luxembourgeoise C.

L'opération a été placée sous le régime de faveur prévu à l'article 210 B du code général des impôts.

A la clôture de l'exercice clos le 31 octobre 2015, la SAS B disposait d'un montant de déficits reportables de 3 244 907 euros. Cette société, devenue la société E, a imputé ces déficits à concurrence de 2 500 256 euros au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2016 et de 548 359 euros au titre de l'exercice clos le 30 juin 2017 et n'a, par suite, acquitté aucun impôt sur les sociétés alors que, sans cette imputation, le montant de cet impôt se serait élevé à 825 265 et 178 309 euros au titre respectivement des années 2016 et 2017. L'imputation de ces déficits n'a pas été soumise à une procédure d'agrément préalable.

A l'issue d'une vérification de comptabilité de la société E (ex B), l'administration a estimé que l'apport de la branche complète d'activité de la SAS D à la SAS B, laquelle n'avait ni activité ni moyens d'exploitation à la suite de la cession de la totalité de ceux-ci en 2015, ne répondait à aucun objectif économique. Elle a considéré que l'apport de l'activité bénéficiaire de la SAS D à la société E était exclusivement motivé par la volonté de cette dernière société de disposer des déficits reportables de la SAS B et qu'il avait été fait une application littérale des dispositions du I de l'article 209 du code général des impôts contraire à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification du 15 avril 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 pour écarter l'opération d'apport comme ne lui étant pas opposable. Elle a rejeté l'imputation de ces déficits sur les bénéficiaires de ces exercices et a assorti les rappels d'impôt sur les sociétés de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité rappelle, d'une part, que le bénéfice des dispositions du troisième alinéa du I de l'article 209 du code général des impôts, en vertu desquelles, selon les modalités et dans les conditions qu'elles prévoient, le déficit subi pendant un exercice est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé au cours de cet exercice ou, en cas d'insuffisance, au cours des exercices ultérieurs, est subordonné à la condition qu'il y ait identité entre l'entreprise sur les bénéficiaires de laquelle le déficit reporté est imputé et l'entreprise qui, au cours d'exercices antérieurs, avait subi ce déficit.

Il note, d'autre part, qu'en vertu des dispositions du premier alinéa du a du 5 de l'article 221 du même code, dans leur rédaction issue de l'article 12 de la loi de finances rectificative pour 2012 n° 2012-958 du 16 août 2012, le changement de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société emporte cessation d'entreprise et qu'il en va de même en cas de disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation pendant une durée de plus de douze mois, sauf en cas de force majeure, ou lorsque cette disparition est suivie d'une cession de la majorité des droits sociaux.

Le Comité déduit de la combinaison des dispositions du troisième alinéa du I de l'article 209 du code général des impôts et du premier alinéa du a du 5 de l'article 221 du même code que les déficits, subis antérieurement au changement d'objet social ou d'activité réelle ou à la disparition de ces moyens de production, lorsque ces événements caractérisent une cessation d'entreprise, sont définitivement perdus et ne peuvent plus être imputés sur les éventuels bénéfices réalisés ultérieurement.

Le Comité relève qu'en adoptant l'article 12 de la loi de finances rectificative pour 2012, modifiant la rédaction du 5 de l'article 221 du code général des impôts, dont les paragraphes précisent, outre les dispositions mentionnées ci-dessus au a), la notion de changement d'activité réelle au b) et les cas où, sur agrément délivré par le ministre, l'absence de cessation d'entreprise est retenue au c), le législateur a, ainsi qu'il ressort des travaux préparatoires, entendu limiter les possibilités d'exploitation des déficits à des fins d'optimisation fiscale et permettre le report des déficits en cas de restructuration à la condition que l'activité économique soit effectivement poursuivie dans des conditions analogues à celle ayant généré ces déficits.

Le Comité constate que la SAS B a cédé le 27 novembre 2015 la totalité de ses moyens de production nécessaires à la poursuite de son exploitation. Il relève que l'effet rétroactif au 1er septembre 2016 de l'apport partiel d'actif du 19 décembre 2016 n'avait, sans aucune portée économique, que pour seul objet de respecter formellement la durée de 12 mois mentionnée au premier alinéa du a du 5 de l'article 221 du CGI, afin de pouvoir imputer les déficits de la SAS B, devenue la société E et qui n'exerçait plus aucune activité.

Le Comité estime que cette opération de restructuration, de par son caractère rétroactif, ne s'inscrit pas dans une logique économique mais a eu en réalité comme objectif de permettre à la SAS D, qui a de fait poursuivi son activité par l'intermédiaire de la société E, de bénéficier du transfert des déficits de la SAS B et, grâce à cet intermédiaire, de faire imputer ces déficits sur les bénéfices générés par cette activité et désormais réalisés par la société E.

Il en déduit que l'administration doit être regardée comme établissant le caractère artificiel du montage qui a été mis en place à des fins exclusivement fiscales et procède de la recherche du bénéfice d'une application littérale des dispositions du I de l'article 209 du code général des impôts en contrariété avec l'intention du législateur sans qu'ait d'incidence à cet égard le fait que les conditions prévues pour la mise en œuvre des dispositions du 5 de l'article 221 du même code relatives au droit au report déficitaire seraient formellement satisfaites.

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

Enfin, le Comité estime que la société E 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 même code. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à leur appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2022-07 concernant M.X**

M. Z et Mme W, sa sœur, ont hérité au décès de leur père en 1977 de la moitié indivise d'une propriété bâtie, composée de maisons d'habitation et de dépendances, d'un parc d'agrément et des terres attenantes. L'autre moitié indivise est détenue par leur mère. Un bail d'habitation, tacitement renouvelable, portant sur une maison comprise dans la propriété, d'une superficie de 70 m², a été conclu en 1992 par leur mère avec un tiers. En 2004, leur mère leur a fait donation de sa part indivise de cet ensemble immobilier.

Le 1^{er} juillet 2006, M. Z et ses deux enfants, M. X et Mme Y, ont constitué la société civile immobilière (SCI) A. Cette société a pour objet l'acquisition, l'administration et la gestion par location ou autrement de tous immeubles et biens immobiliers et notamment de l'ensemble immobilier susmentionné. Son capital social, d'un montant de 927 500 euros, est composé de 7 420 parts, d'une valeur nominale de 125 euros.

M. Z a apporté la moitié indivise de cet ensemble immobilier, valorisée à 463 750 euros et a reçu en contrepartie 3 710 parts, représentant 50 % du capital de la SCI A. M. X et sa sœur ont apporté chacun une somme de 231 875 euros et ont reçu en contrepartie 1 855 parts, représentant 25 % du capital de la SCI A.

Le même jour, la SCI A en cours de formation a acquis auprès de Mme W, sœur de M. Z, la seconde moitié indivise de cet ensemble immobilier, au prix de 463 750 euros.

Afin de financer des travaux d'entretien, de réparation et d'amélioration de l'ensemble immobilier, la SCI A a ultérieurement souscrit deux emprunts bancaires en date des 29 avril 2009 et 28 juin 2018 pour des montants s'élevant respectivement à 1 100 000 euros et 200 000 euros.

Le 28 décembre 2011, un bail d'habitation a été conclu entre la SCI A et M. Z. Il porte sur l'occupation d'une partie d'une maison d'habitation, pour une superficie de 154 m² à usage de résidence principale et pour une superficie de 128 m² à usage de parties communes aux locataires de cette maison. Le loyer annuel, fixé à 17 000 euros, a bénéficié d'un allègement temporaire en raison des travaux : 6 000 euros annuels de 2012 à 2014, puis 12 000 euros annuels en 2015 et 2016 et 17 000 euros annuels à compter de 2017.

Le 15 décembre 2013, un bail d'habitation est conclu entre la SCI A et M. X. Il porte sur l'occupation d'une partie d'une maison d'habitation, pour une superficie de 111 m² à usage de résidence principale et pour une superficie de 142 m² à usage de parties communes aux locataires de cette maison. Le loyer annuel, fixé à 9 000 euros, a bénéficié également d'un allègement temporaire en raison des travaux : 3 000 euros annuels en 2014, puis 6 000 euros annuels en 2015 et 2016 et 9 000 euros annuels à compter de 2017.

Le 15 décembre 2013, un autre bail d'habitation est également conclu entre la SCI A et Mme Y. Il porte sur l'occupation d'une partie d'une maison d'habitation, pour une superficie de 112 m² à usage de résidence principale et pour une superficie de 142 m² à usage de parties communes aux

locataires de cette maison. Le loyer annuel, fixé à 9 000 euros, a bénéficié là encore d'un allègement temporaire en raison des travaux : 3 000 euros annuels en 2014, puis 6 000 euros annuels en 2015 et 2016 et 9 000 euros annuels à compter de 2017.

Les résultats de la SCI A, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, sont déterminés selon les règles des revenus fonciers et imposés, conformément à l'article 8 du code général des impôts, au nom de ses associés au prorata de leurs droits dans cette société. La SCI A a déclaré au titre des années 2016, 2017 et 2018 des résultats fonciers déficitaires s'élevant respectivement à 103 438 euros, 99 164 euros et 49 571 euros.

Ces déficits ont pour origine les charges déclarées, constituées d'intérêts d'emprunt et de dépenses d'entretien, de réparation et d'amélioration, qui ont excédé significativement les recettes locatives correspondant aux loyers facturés aux trois associés de la SCI ainsi qu'à une tierce personne, locataire depuis 1992 d'une maison comprise dans la propriété.

A la suite d'un contrôle sur pièces des déclarations de revenus souscrites par M. X au titre des années 2016, 2017 et 2018, l'administration a, par une proposition de rectification en date du 22 octobre 2019, mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que la location par cette SCI familiale à ses trois associés d'une partie des locaux de la propriété n'avait d'autre but que de permettre aux contribuables l'imputation des déficits fonciers de cette propriété, dont ils avaient conservé la jouissance, sur les autres revenus fonciers qu'ils ont retirés à raison d'autres immeubles détenus par une autre SCI familiale et, en faisant ainsi échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts, de minorer pour chacun d'eux leur impôt sur le revenu. Elle a rejeté les déficits fonciers déclarés par la SCI A pour les années 2016, 2017 et 2018 au titre des locaux des maisons d'habitation occupés par les associés.

L'administration a ainsi notifié à M. X des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales, pour une somme s'élevant, respectivement au titre des années 2016 et 2017, à 14 293 euros et à 50 898 euros, aucune imposition supplémentaire n'étant due au titre de l'année 2018. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit fiscal au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de M. X 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 constate qu'en dehors de la location consentie à un tiers en 1992 préalablement à la constitution de la SCI A, qui ne possède que cet ensemble immobilier, les locations ont été consenties par cette SCI exclusivement à ses trois associés, membres de la famille, qui ont occupé les biens loués à titre de résidence principale. Il note que les recettes globales perçues par la SCI en 2016, 2017 et 2018 s'élèvent respectivement aux sommes de 26 744 euros, 39 079 euros et 39 735 euros et que ces recettes proviennent dans une proportion très élevée, à concurrence respectivement de 24 000 euros en 2016 et de 35 000 euros en 2017 et 2018, des loyers versés par ces trois associés.

Le Comité relève que le montant des dépenses déduites par la SCI A, au titre des travaux d'entretien, de réparation et d'amélioration entrepris sur la propriété et des intérêts d'emprunts souscrits par celle-ci pour financer ces travaux, s'est élevé à 123 256 euros en 2016, 130 797 euros en 2017 et 80 664 euros en 2018, alors que le montant des recettes a été de 26 744 euros, 39 079 euros et 39 735 euros. Il constate que, compte tenu des frais et charges s'élevant à 6 926 euros, 7 386 euros et 8 642 euros, le résultat foncier, structurellement déficitaire depuis 2011, fait apparaître au titre des trois années en litige un déficit s'élevant respectivement à 103 438 euros, 99 164 euros et 49 571 euros.

Le Comité constate au surplus que les associés de la SCI A sont également associés dans les mêmes proportions dans la SCI B et que cette dernière société génère des revenus fonciers bénéficiaires depuis 2006, de sorte que, par l'imputation des déficits fonciers dégagés par la SCI A sur les bénéfices fonciers réalisés par la SCI B, ces associés, dont M. X, ont chacun minoré le montant de leur impôt sur le revenu et de leurs contributions sociales.

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. X comme avec un tiers et que celui-ci a ainsi disposé du bien comme s'il en était le propriétaire occupant et s'est de la sorte placé 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 la quote-part du déficit foncier déclaré par la SCI A que M. X a imputée sur ses autres revenus fonciers, le contribuable doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale de l'acte constitutif de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été l'un des principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2022-08 concernant Mme Y**

M. Z et Mme W, sa sœur, ont hérité au décès de leur père en 1977 de la moitié indivise d'une propriété bâtie, composée de maisons d'habitation et de dépendances, d'un parc d'agrément et des terres attenantes. L'autre moitié indivise est détenue par leur mère. Un bail d'habitation, tacitement renouvelable, portant sur une maison comprise dans la propriété, d'une superficie de 70 m², a été conclu en 1992 par leur mère avec un tiers. En 2004, leur mère leur a fait donation de sa part indivise de cet ensemble immobilier.

Le 1^{er} juillet 2006, M. Z et ses deux enfants, M. X et Mme Y, ont constitué la société civile immobilière (SCI) A. Cette société a pour objet l'acquisition, l'administration et la gestion par location ou autrement de tous immeubles et biens immobiliers et notamment de l'ensemble immobilier susmentionné. Son capital social, d'un montant de 927 500 euros, est composé de 7 420 parts, d'une valeur nominale de 125 euros.

M. Z a apporté la moitié indivise de cet ensemble immobilier, valorisée à 463 750 euros et a reçu en contrepartie 3 710 parts, représentant 50 % du capital de la SCI A. Mme Y et son frère ont apporté chacun une somme de 231 875 euros et ont reçu en contrepartie 1 855 parts, représentant 25 % du capital de la SCI A.

Le même jour, la SCI A en cours de formation a acquis auprès de Mme W, sœur de M. Z, la seconde moitié indivise de cet ensemble immobilier, au prix de 463 750 euros.

Afin de financer des travaux d'entretien, de réparation et d'amélioration de l'ensemble immobilier, la SCI A a ultérieurement souscrit deux emprunts bancaires en date des 29 avril 2009 et 28 juin 2018 pour des montants s'élevant respectivement à 1 100 000 euros et 200 000 euros.

Le 28 décembre 2011, un bail d'habitation a été conclu entre la SCI A et M. Z. Il porte sur l'occupation d'une partie d'une maison d'habitation, pour une superficie de 154 m² à usage de résidence principale et pour une superficie de 128 m² à usage de parties communes aux locataires de cette maison. Le loyer annuel, fixé à 17 000 euros, a bénéficié d'un allègement temporaire en raison des travaux : 6 000 euros annuels de 2012 à 2014, puis 12 000 euros annuels en 2015 et 2016 et 17 000 euros annuels à compter de 2017.

Le 15 décembre 2013, un bail d'habitation est conclu entre la SCI A et Mme Y. Il porte sur l'occupation d'une partie d'une maison d'habitation, pour une superficie de 112 m² à usage de résidence principale et pour une superficie de 142 m² à usage de parties communes aux locataires de cette maison. Le loyer annuel, fixé à 9 000 euros, a bénéficié là encore d'un allègement temporaire en raison des travaux : 3 000 euros annuels en 2014, puis 6 000 euros annuels en 2015 et 2016 et 9 000 euros annuels à compter de 2017.

Le 15 décembre 2013, un autre bail d'habitation est également conclu entre la SCI A et M. X. Il porte sur l'occupation d'une partie d'une maison d'habitation, pour une superficie de 111 m² à usage de résidence principale et pour une superficie de 142 m² à usage de parties communes aux locataires de cette maison. Le loyer annuel, fixé à 9 000 euros, a bénéficié également d'un allègement temporaire en raison des travaux : 3 000 euros annuels en 2014, puis 6 000 euros annuels en 2015 et 2016 et 9 000 euros annuels à compter de 2017.

Les résultats de la SCI A, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, sont déterminés selon les règles des revenus fonciers et imposés, conformément à l'article 8 du code général des impôts, au nom de ses associés au prorata de leurs droits dans cette société. La SCI A a déclaré au titre des années 2016, 2017 et 2018 des résultats fonciers déficitaires s'élevant respectivement à 103 438 euros, 99 164 euros et 49 571 euros.

Ces déficits ont pour origine les charges déclarées, constituées d'intérêts d'emprunt et de dépenses d'entretien, de réparation et d'amélioration, qui ont excédé significativement les recettes locatives correspondant aux loyers facturés aux trois associés de la SCI ainsi qu'à une tierce personne, locataire depuis 1992 d'une maison comprise dans la propriété.

A la suite d'un contrôle sur pièces des déclarations de revenus souscrites par Mme Y au titre des années 2016, 2017 et 2018, l'administration a, par une proposition de rectification en date du 22 octobre 2019, mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que la location par cette SCI familiale à ses trois associés d'une partie des locaux de la propriété n'avait d'autre but que de permettre aux contribuables l'imputation des déficits fonciers de cette propriété, dont ils avaient conservé la jouissance, sur les autres revenus fonciers qu'ils ont retirés à raison d'autres immeubles détenus par une autre SCI familiale et, en faisant ainsi échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts, de minorer pour chacun d'eux leur impôt sur le revenu. Elle a rejeté les déficits fonciers déclarés par la SCI A pour les années 2016, 2017 et 2018 au titre des locaux des maisons d'habitation occupés par les associés.

L'administration a ainsi notifié à Mme Y des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales, pour une somme s'élevant, respectivement au titre des années 2016 et 2017, à 11 306 euros et à 47 680 euros, aucune imposition supplémentaire n'étant due au titre de l'année 2018. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit fiscal au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de Mme Y 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 constate qu'en dehors de la location consentie à un tiers en 1992 préalablement à la constitution de la SCI A, qui ne possède que cet ensemble immobilier, les locations ont été consenties par cette SCI exclusivement à ses trois associés, membres de la famille, qui ont occupé les biens loués à titre de résidence principale. Il note que les recettes globales perçues par la SCI en 2016, 2017 et 2018 s'élèvent respectivement aux sommes de 26 744 euros, 39 079 euros et 39 735 euros et que ces recettes proviennent dans une proportion très élevée, à concurrence respectivement de 24 000 euros en 2016 et de 35 000 euros en 2017 et 2018, des loyers versés par ces trois associés.

Le Comité relève que le montant des dépenses déduites par la SCI A, au titre des travaux d'entretien, de réparation et d'amélioration entrepris sur la propriété et des intérêts d'emprunts souscrits par celle-ci pour financer ces travaux, s'est élevé à 123 256 euros en 2016, 130 797 euros en 2017 et 80 664 euros en 2018, alors que le montant des recettes a été de 26 744 euros, 39 079 euros et 39 735 euros. Il constate que, compte tenu des frais et charges s'élevant à 6 926 euros, 7 386 euros et 8 642 euros, le résultat foncier, structurellement déficitaire depuis 2011, fait apparaître au titre des trois années en litige un déficit s'élevant respectivement à 103 438 euros, 99 164 euros et 49 571 euros.

Le Comité constate au surplus que les associés de la SCI A sont également associés dans les mêmes proportions dans la SCI B et que cette dernière société génère des revenus fonciers bénéficiaires depuis 2006, de sorte que, par l'imputation des déficits fonciers dégagés par la SCI A sur les bénéfices fonciers réalisés par la SCI B, ces associés, dont Mme Y, ont chacun minoré le montant de leur impôt sur le revenu et de leurs contributions sociales.

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 Mme Y comme avec un tiers et que celle-ci a ainsi disposé du bien comme si elle en était le propriétaire occupant et s'est de la sorte placée 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 la quote-part du déficit foncier déclaré par la SCI A que Mme Y a imputée sur ses autres revenus fonciers, la contribuable doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale de l'acte constitutif de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été l'un des principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2022-09 concernant M. Z**

M. Z et Mme W, sa sœur, ont hérité au décès de leur père en 1977 de la moitié indivise d'une propriété bâtie, composée de maisons d'habitation et de dépendances, d'un parc d'agrément et des terres attenantes. L'autre moitié indivise est détenue par leur mère. Un bail d'habitation, tacitement renouvelable, portant sur une maison comprise dans la propriété, d'une superficie de 70 m², a été conclu en 1992 par leur mère avec un tiers. En 2004, leur mère leur a fait donation de sa part indivise de cet ensemble immobilier.

Le 1^{er} juillet 2006, M. Z et ses deux enfants, M. X et Mme Y, ont constitué la société civile immobilière (SCI) A. Cette société a pour objet l'acquisition, l'administration et la gestion par location ou autrement de tous immeubles et biens immobiliers et notamment de l'ensemble immobilier susmentionné. Son capital social, d'un montant de 927 500 euros, est composé de 7 420 parts, d'une valeur nominale de 125 euros.

M. Z a apporté la moitié indivise de cet ensemble immobilier, valorisée à 463 750 euros et a reçu en contrepartie 3 710 parts, représentant 50 % du capital de la SCI A. M. X et sa sœur ont apporté chacun une somme de 231 875 euros et ont reçu en contrepartie 1 855 parts, représentant 25 % du capital de la SCI A.

Le même jour, la SCI A en cours de formation a acquis auprès de Mme W, sœur de M. Z, la seconde moitié indivise de cet ensemble immobilier, au prix de 463 750 euros.

Afin de financer des travaux d'entretien, de réparation et d'amélioration de l'ensemble immobilier, la SCI A a ultérieurement souscrit deux emprunts bancaires en date des 29 avril 2009 et 28 juin 2018 pour des montants s'élevant respectivement à 1 100 000 euros et 200 000 euros.

Le 28 décembre 2011, un bail d'habitation a été conclu entre la SCI A et M. Z. Il porte sur l'occupation d'une partie d'une maison d'habitation, pour une superficie de 154 m² à usage de résidence principale et pour une superficie de 128 m² à usage de parties communes aux locataires de cette maison. Le loyer annuel, fixé à 17 000 euros, a bénéficié d'un allègement temporaire en raison des travaux : 6 000 euros annuels de 2012 à 2014, puis 12 000 euros annuels en 2015 et 2016 et 17 000 euros annuels à compter de 2017.

Le 15 décembre 2013, un bail d'habitation est conclu entre la SCI A et M. X. Il porte sur l'occupation d'une partie d'une maison d'habitation, pour une superficie de 111 m² à usage de résidence principale et pour une superficie de 142 m² à usage de parties communes aux locataires de cette maison. Le loyer annuel, fixé à 9 000 euros, a bénéficié également d'un allègement temporaire en raison des travaux : 3 000 euros annuels en 2014, puis 6 000 euros annuels en 2015 et 2016 et 9 000 euros annuels à compter de 2017.

Le 15 décembre 2013, un autre bail d'habitation est également conclu entre la SCI A et Mme Y. Il porte sur l'occupation d'une partie d'une maison d'habitation, pour une superficie de 112 m² à usage de résidence principale et pour une superficie de 142 m² à usage de parties communes aux locataires de cette maison. Le loyer annuel, fixé à 9 000 euros, a bénéficié là encore d'un allègement temporaire en raison des travaux : 3 000 euros annuels en 2014, puis 6 000 euros annuels en 2015 et 2016 et 9 000 euros annuels à compter de 2017.

Les résultats de la SCI A, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, sont déterminés selon les règles des revenus fonciers et imposés, conformément à l'article 8 du code général des impôts, au nom de ses associés au prorata de leurs droits dans cette société. La SCI A a déclaré au titre des années 2016, 2017 et 2018 des résultats fonciers déficitaires s'élevant respectivement à 103 438 euros, 99 164 euros et 49 571 euros.

Ces déficits ont pour origine les charges déclarées, constituées d'intérêts d'emprunt et de dépenses d'entretien, de réparation et d'amélioration, qui ont excédé significativement les recettes locatives correspondant aux loyers facturés aux trois associés de la SCI ainsi qu'à une tierce personne, locataire depuis 1992 d'une maison comprise dans la propriété.

A la suite d'un contrôle sur pièces des déclarations de revenus souscrites par M. Z au titre des années 2016, 2017 et 2018, l'administration a, par une proposition de rectification en date du 22 octobre 2019, mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que la location par cette SCI familiale à ses trois associés d'une partie des locaux de la propriété n'avait d'autre but que de permettre aux contribuables l'imputation des déficits fonciers de cette propriété, dont ils avaient conservé la jouissance, sur les autres revenus fonciers qu'ils ont retirés à raison d'autres immeubles détenus par une autre SCI familiale et, en faisant ainsi échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts, de minorer pour chacun d'eux leur impôt sur le revenu. Elle a rejeté les déficits fonciers déclarés par la SCI A pour les années 2016, 2017 et 2018 au titre des locaux des maisons d'habitation occupés par les associés.

L'administration a ainsi notifié à M. Z des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales, pour une somme s'élevant, respectivement au titre des années 2016 et 2017, à 27 297 euros et à 106 099 euros, aucune imposition supplémentaire n'étant due au titre de l'année 2018. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit fiscal au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de M. Z 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 constate qu'en dehors de la location consentie à un tiers en 1992 préalablement à la constitution de la SCI A, qui ne possède que cet ensemble immobilier, les locations ont été consenties par cette SCI exclusivement à ses trois associés, membres de la famille, qui ont occupé les biens loués à titre de résidence principale. Il note que les recettes globales perçues par la SCI en 2016, 2017 et 2018 s'élèvent respectivement aux sommes de 26 744 euros, 39 079 euros et 39 735 euros et que ces recettes proviennent dans une proportion très élevée, à concurrence respectivement de 24 000 euros en 2016 et de 35 000 euros en 2017 et 2018, des loyers versés par ces trois associés.

Le Comité relève que le montant des dépenses déduites par la SCI A, au titre des travaux d'entretien, de réparation et d'amélioration entrepris sur la propriété et des intérêts d'emprunts souscrits par celle-ci pour financer ces travaux, s'est élevé à 123 256 euros en 2016, 130 797 euros en 2017 et 80 664 euros en 2018, alors que le montant des recettes a été de 26 744 euros, 39 079 euros et 39 735 euros. Il constate que, compte tenu des frais et charges s'élevant à 6 926 euros, 7 386 euros et 8 642 euros, le résultat foncier, structurellement déficitaire depuis 2011, fait apparaître au titre des trois années en litige un déficit s'élevant respectivement à 103 438 euros, 99 164 euros et 49 571 euros.

Le Comité constate au surplus que les associés de la SCI A sont également associés dans les mêmes proportions dans la SCI B et que cette dernière société génère des revenus fonciers bénéficiaires depuis 2006, de sorte que par l'imputation des déficits fonciers dégagés par la SCI A sur les bénéfices fonciers réalisés par la SCI B, ces associés, dont M. Z, ont chacun minoré le montant de leur impôt sur le revenu et de leurs contributions sociales.

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. Z comme avec un tiers et que celui-ci a ainsi disposé du bien comme s'il en était le propriétaire occupant et s'est de la sorte placé 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 la quote-part du déficit foncier déclaré par la SCI A que M. Z a imputée sur ses autres revenus fonciers, le contribuable doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale de l'acte constitutif de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été l'un des principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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