

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 9 juin 2017 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 5/2017).

➤ **Affaire n° 2016-55 concernant la SCI C**

La société civile immobilière (SCI) C, créée le 22 mai 1967, est dotée d'un capital social de 15 245 euros divisé en 200 parts détenues :

- pour 195 parts en usufruit par M. Z ;
- pour 194 parts en nue-propiété et 1 part en pleine propriété par Mme Z, son épouse ;
- et pour 1 part en nue-propiété par M. Z2 leur fils.

Elle possède divers biens et notamment un ensemble immobilier situé dans le Calvados composé :

- d'un manoir, un pigeonnier, et diverses dépendances donnés en location, d'abord aux époux Z par un bail à usage d'habitation conclu le 13 août 2005, puis depuis le 14 octobre 2008 exclusivement à Mme Z dont c'est la résidence principale, pour un loyer mensuel de 1500 euros ;
- de deux bureaux situés dans l'ancien pigeonnier, donnés en location à la SARL I dirigée par Mme Z pour un loyer trimestriel de 1700 euros ;
- et de diverses terres agricoles louées à un agriculteur pour un loyer annuel de 1 740 euros.

Mariés sous le régime de la séparation de biens, M. et Mme Z souscrivent chacun depuis 2007 leurs propres déclarations d'impôt sur le revenu.

Jusqu'en 2011, le résultat fiscal de la SCI C était réparti entre ses associés conformément aux dispositions de l'article 8 du code général des impôts, chaque associé étant imposable dans la catégorie des revenus fonciers sur la quote-part lui revenant dans ce résultat.

Eu égard à ses droits dans le capital de la SCI, Mme Z a ainsi été imposée en 2011 sur une fraction égale à 2,5 % du résultat de cette société.

Par une assemblée générale du 9 août 2012, les associés de la SCI ont décidé de modifier cette règle et de répartir le résultat « au prorata des valeurs fiscales possédées par chaque associé », Mme Z devenant ainsi imposable sur 70 % du résultat de la SCI en 2012 et 80 % en 2013.

Constatant qu'au titre des années 2011 à 2013 la déclaration de résultats de la SCI C faisait apparaître une situation structurellement déficitaire, notamment en raison de frais d'administration, de réparation, d'entretien et d'amélioration élevés, ayant concouru à la formation de déficits fonciers importants venant réduire d'autant les revenus fonciers réalisés par ailleurs par Mme Z, l'administration a mis en œuvre à l'égard de la SCI et de Mme Z la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Elle a en effet considéré que la conclusion d'un bail d'habitation entre la SCI et Mme Z n'avait eu d'autre motif que de contourner les dispositions de l'article 15-II du code général des impôts, qui excluent du calcul de la base d'imposition les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance comme des charges y afférentes, et ce afin de générer des déficits fonciers imputables sur les autres revenus fonciers. Elle a en conséquence calculé les revenus fonciers de la SCI C en faisant abstraction des recettes issues du bail à usage d'habitation et des charges correspondant au bien ainsi loué.

Après avoir entendu ensemble la gérante de la SCI C et son conseil ainsi que le représentant de l'administration, le Comité relève que, par deux jugements définitifs des 19 mars 2013 et 25 novembre 2015, relatifs respectivement aux impositions des années 2006 et 2007 à 2009, le tribunal administratif de Caen a jugé que la conclusion par la SCI C d'un bail portant sur l'immeuble correspondant à la maison d'habitation de Mme Z présentait un caractère abusif ayant permis à l'intéressée de déduire de son revenu global, au titre des années 2006 à 2009, les déficits fonciers résultant de travaux réalisés sur la propriété affectée à son logement de sorte que l'opération n'avait d'autre objet que de faire échec aux dispositions de l'article 15-II du code général des impôts.

Le Comité considère que si les dépenses ayant entraîné le déficit foncier imputable au titre des années 2011, 2012 et 2013 ne concernent plus des travaux mais des frais d'administration, de réparation, d'entretien et d'amélioration, le bail ainsi conclu dans le but exclusif de faire échec aux dispositions de l'article 15-II du code général des impôts, en permettant l'imputation et le report de déficits fonciers sur les autres revenus fonciers de Mme Z, conserve, au vu des pièces soumises à son appréciation et des éléments apportés en séance, son caractère abusif aussi longtemps que l'exploitation conserve un caractère structurellement déficitaire et procure ainsi au contribuable un avantage fiscal à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

En conséquence, le Comité émet l'avis que, pour les années d'imposition en litige, l'administration est en l'état 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 pris note de l'avis émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2016-54 concernant Mme Z**

La société civile immobilière (SCI) C créée le 22 mai 1967 est dotée d'un capital social de 15 245 euros divisé en 200 parts détenues :

- pour 195 parts en usufruit par M. Z ;
- pour 194 parts en nue-propriété et 1 part en pleine propriété par Mme Z, son épouse ;
- et pour 1 part en nue-propriété par M. Z2 leur fils.

Elle possède divers biens et notamment un ensemble immobilier situé dans le Calvados composé :

- d'un manoir, un pigeonnier, et diverses dépendances donnés en location, d'abord aux époux Z par un bail à usage d'habitation conclu le 13 août 2005, puis depuis le 14 octobre 2008 exclusivement à Mme Z dont c'est la résidence principale, pour un loyer mensuel de 1500 euros;
- de deux bureaux situés dans l'ancien pigeonnier, donnés en location à la SARL I dirigée par Mme Z pour un loyer trimestriel de 1700 euros ;
- et de diverses terres agricoles louées à un agriculteur pour un loyer annuel de 1 740 euros.

Mariés sous le régime de la séparation de biens, M. et Mme Z souscrivent chacun depuis 2007 leurs propres déclarations d'impôt sur le revenu.

Jusqu'en 2011, le résultat fiscal de la SCI C était réparti entre ses associés conformément aux dispositions de l'article 8 du code général des impôts, chaque associé étant imposable dans la catégorie des revenus fonciers sur la quote-part lui revenant dans ce résultat.

Eu égard à ses droits dans le capital de la SCI, Mme Z a ainsi été imposée en 2011 sur une fraction égale à 2,5 % du résultat de cette société.

Par une assemblée générale du 9 août 2012, les associés de la SCI ont décidé de modifier cette règle et de répartir le résultat « au prorata des valeurs fiscales possédées par chaque associé », Mme Z devenant ainsi imposable sur 70 % du résultat de la SCI en 2012 et 80 % en 2013.

Constatant qu'au titre des années 2011 à 2013 la déclaration de résultats de la SCI C faisait apparaître une situation structurellement déficitaire, notamment en raison de frais d'administration, de réparation, d'entretien et d'amélioration élevés, ayant concouru à la formation de déficits fonciers importants venant réduire d'autant les revenus fonciers réalisés par ailleurs par Mme Z, l'administration a mis en œuvre à l'égard de la SCI et de Mme Z la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Elle a en effet considéré que la conclusion d'un bail d'habitation entre la SCI et Mme Z n'avait eu d'autre motif que de contourner les dispositions de l'article 15-II du code général des impôts, qui excluent du calcul de la base d'imposition les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance comme des charges y afférentes, et ce afin de générer des déficits fonciers imputables sur les autres revenus fonciers. Elle a en conséquence calculé les revenus fonciers de la SCI C en faisant abstraction des recettes issues du bail à usage d'habitation et des charges correspondant au bien ainsi loué et en a tiré les conséquences fiscales pour les revenus fonciers déclarés par Mme Z.

Après avoir entendu ensemble la contribuable et son conseil ainsi que le représentant de l'administration, le Comité relève que, par deux jugements définitifs des 19 mars 2013 et 25 novembre 2015, relatifs respectivement aux impositions des années 2006 et 2007 à 2009, le tribunal administratif de Caen a jugé que la conclusion par la SCI C d'un bail portant sur l'immeuble correspondant à la maison d'habitation de Mme Z présentait un caractère abusif ayant permis à l'intéressée de déduire de son revenu global, au titre des années 2006 à 2009, les déficits fonciers résultant de travaux réalisés sur la propriété affectée à son logement de sorte que l'opération n'avait d'autre objet que de faire échec aux dispositions de l'article 15-II du code général des impôts.

Le Comité considère que si les dépenses ayant entraîné le déficit foncier imputable au titre des années 2011, 2012 et 2013 ne concernent plus des travaux mais des frais d'administration, de réparation, d'entretien et d'amélioration, le bail ainsi conclu dans le but exclusif de faire échec aux dispositions de l'article 15-II du code général des impôts en permettant l'imputation et le report de déficits fonciers sur les autres revenus fonciers de Mme Z, conserve, au vu des pièces soumises à son appréciation et des éléments apportés en séance, son caractère abusif aussi longtemps que l'exploitation conserve un caractère structurellement déficitaire et procure ainsi au contribuable un avantage fiscal à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

En conséquence, le Comité émet l'avis que, pour les années d'imposition en litige, l'administration est en l'état fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Enfin, le Comité estime que Mme Z doit être regardée comme la principale bénéficiaire de l'acte constitutif 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° 2017-07 concernant la SCI B**

M. T est à l'origine de la création de deux sociétés, la société par actions simplifiée (SAS) E qui fabrique des produits chocolatés et la SAS C chargée de la commercialisation de ces produits.

La SAS E est détenue par M. T (39 000 parts), la société civile immobilière (SCI) B (30 000 parts), société relevant de l'article 8 du code général des impôts et elle-même détenue par M. T à hauteur de 98 % des parts, et par M. X (17 250 parts).

La SAS C est détenue par M. T (2 964 parts), Mme Y (2 847 parts) et M. X (1 453 parts).

M. T avait créé le 15 mars 1990 la société S dont il détient directement ou indirectement plus de 99% du capital et dont l'objet social initial portait sur toutes activités se rapportant à l'hôtellerie et au tourisme. Cette société, qu'il dirige, était sans activité depuis la cession de ses biens immobiliers le 21 septembre 2000.

Le 28 février 2011, M. T a déclaré opter pour l'assujettissement de la société S à l'impôt sur les sociétés et le 1^{er} mars suivant l'objet social de cette société a été modifié pour y adjoindre, notamment, les activités de prise de participations, achat, gestion, vente de toutes participations financières et de valeurs mobilières.

Le 22 avril 2011, M. T apporte à la société S les 39 000 parts de la SAS E, évaluées 2 882 600 euros, ainsi que les 2 964 parts de la SAS C, évaluées 530 000 euros, et il reçoit en échange 341 260 parts d'une valeur nominale de 10 euros. Le même jour, la SCI B apporte à la société S ses 30 000 parts de la SAS E, évaluées 2 217 400 euros, et reçoit en échange 221 740 parts d'une valeur nominale de 10 euros.

Les plus-values d'échange de titres réalisées lors de ces apports ont bénéficié du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 7 juillet 2011, la société S cède 1 113 parts de la société C à la société E pour 210 650 euros et 25 900 parts de la société E à la SA H, dont le président est M. X, pour 2 177 100 euros.

Le 22 décembre 2011, la société S cède 1 851 parts de la société C à la société E pour 345 327 euros et 43 100 parts de la société E à la SA H pour 3 617 900 euros.

La société S a ainsi cédé pour un montant total de 6 350 977 euros la totalité des parts des sociétés E et C préalablement reçues en apport le 22 avril de la même année.

Le paiement du prix ayant été prévu de manière échelonnée, la société S a perçu la somme de 4 851 072 euros suivant son bilan clos au 31 décembre 2014.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2014, l'administration a considéré que l'opération d'apport de titres suivie de leur cession après un délai très bref n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. T (au travers de la SCI B) de placer abusivement la plus-value réalisée dans le champ d'application du sursis d'imposition. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a réintégré à la base imposable de M. T à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel et aux prélèvements sociaux le montant de la plus-value réalisée lors de l'apport.

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

Il constate que l'administration a admis de regarder comme des investissements dans une activité économique la souscription par la société S au capital de la société I pour un montant de 18 130 euros, les créances détenues sur cette société dont le montant au bilan clos le 31 décembre 2014 est de 195 465 euros, ainsi que la souscription au capital de la SCI de construction-vente G pour un montant de 1 760 euros.

Le Comité considère qu'il convient également de retenir la créance de 143 728 euros détenue sur la société G, transformée en SARL et soumise à l'impôt sur les sociétés, dès lors qu'elle a permis de financer une activité immobilière présentant un caractère économique, ainsi que l'administration l'a admis en séance.

Il relève par ailleurs que l'acquisition par la société S des titres des sociétés O et P, lesquelles exercent une activité économique, pour des montants respectifs de 300 000 euros et 1 699 866 euros, a été réalisée le 29 décembre 2014, soit dans les trois ans suivant la cession des parts des sociétés E et C.

Au vu des circonstances de l'espèce et de la réalité de ces opérations portant sur la totalité des titres et qui s'inscrivent dans le cadre d'une opération de restructuration du capital, le Comité considère que l'acquisition des titres des sociétés O et P doit être regardée, pour l'application de l'article 150-0 B du code général des impôts, comme un investissement de nature économique alors même que M. T possédait la moitié du capital de la société O ainsi que, directement et indirectement, près de 79 % du capital de la société P.

Enfin, le Comité relève que si l'administration estime que le prix d'acquisition des titres des sociétés O et P a été amplement majoré afin d'améliorer le ratio de réinvestissement par la société S du produit de la cession des parts des sociétés E et C, elle ne produit pas d'éléments lui permettant de constater que, compte tenu de l'ensemble des autres investissements retenus et sans qu'il soit besoin de se prononcer sur la nature d'autres investissements allégués ou escomptés, le seuil de réinvestissement significatif, apprécié au regard du montant de ce produit effectivement perçu au 31 décembre 2014, n'est pas atteint.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée, en l'espèce, à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts à l'égard de la plus-value réalisée lors de l'apport par la SCI B des parts de la SAS E à la société S.

Nota : l'administration s'est rangée à l'avis du comité.

➤ **Affaire n° 2017-08 concernant M. T**

M. T est à l'origine de la création de deux sociétés, la société par actions simplifiée (SAS) E qui fabrique des produits chocolatés et la SAS C chargée de la commercialisation de ces produits.

La SAS E est détenue par M. T (39 000 parts), la société civile immobilière (SCI) B (30 000 parts), société relevant de l'article 8 du code général des impôts et elle-même détenue par M. T à hauteur de 98 % des parts, et par M. X (17 250 parts).

La SAS C est détenue par M. T (2 964 parts), Mme Y (2 847 parts) et M. X (1 453 parts).

M. T avait créé le 15 mars 1990 la société S dont il détient directement ou indirectement plus de 99% du capital et dont l'objet social initial portait sur toutes activités se rapportant à l'hôtellerie et au tourisme. Cette société, qu'il dirige, était sans activité depuis la cession de ses biens immobiliers le 21 septembre 2000.

Le 28 février 2011, M. T a déclaré opter pour l'assujettissement de la société S à l'impôt sur les sociétés et le 1^{er} mars suivant l'objet social de cette société a été modifié pour y adjoindre, notamment, les activités de prise de participations, achat, gestion, vente de toutes participations financières et de valeurs mobilières.

Le 22 avril 2011, M. T apporte à la société S les 39 000 parts de la SAS E, évaluées 2 882 600 euros, ainsi que les 2 964 parts de la SAS C, évaluées 530 000 euros, et il reçoit en échange 341 260 parts d'une valeur nominale de 10 euros. Le même jour, la SCI B apporte à la société S ses 30 000 parts de la SAS E, évaluées 2 217 400 euros, et reçoit en échange 221 740 parts d'une valeur nominale de 10 euros.

Les plus-values d'échange de titres réalisées lors de ces apports ont bénéficié du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 7 juillet 2011, la société S cède 1 113 parts de la société C à la société E pour 210 650 euros et 25 900 parts de la société E à la SA H, dont le président est M. X, pour 2 177 100 euros.

Le 22 décembre 2011, la société S cède 1 851 parts de la société C à la société E pour 345 327 euros et 43 100 parts de la société E à la société H pour 3 617 900 euros.

La société S a ainsi cédé pour un montant total de 6 350 977 euros la totalité des parts des sociétés E et C préalablement reçues en apport le 22 avril de la même année.

Le paiement du prix ayant été prévu de manière échelonnée, la société S a perçu la somme de 4 851 072 euros suivant son bilan clos au 31 décembre 2014.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2014, l'administration a considéré que l'opération d'apport de titres suivie de leur cession après un délai très bref n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. T de placer abusivement les plus-values réalisées dans le champ d'application du sursis d'imposition. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a réintégré à la base imposable à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel et aux prélèvements sociaux le montant des plus-values réalisées lors de l'apport.

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

Il constate que l'administration a admis de regarder comme des investissements dans une activité économique la souscription par la société S au capital de la société I pour un montant de 18 130 euros, les créances détenues sur cette société dont le montant au bilan clos le 31 décembre 2014 est de 195 465 euros, ainsi que la souscription au capital de la SCI de construction-vente G pour un montant de 1 760 euros.

Le Comité considère qu'il convient également d'admettre la créance de 143 728 euros détenue sur la société G, transformée en SARL et soumise à l'impôt sur les sociétés, dès lors qu'elle a permis de financer une activité immobilière présentant un caractère économique, ainsi que l'administration l'a admis en séance.

Il relève par ailleurs que l'acquisition par la société S des titres des sociétés O et P, lesquelles exercent une activité économique, pour des montants respectifs de 300 000 euros et 1 699 866 euros, a été réalisée le 29 décembre 2014, soit dans les trois ans suivant la cession des parts des sociétés E et C.

Au vu des circonstances de l'espèce et de la réalité de ces opérations portant sur la totalité des titres et qui s'inscrivent dans le cadre d'une opération de restructuration du capital, le Comité considère que l'acquisition des titres des sociétés O et P doit être regardée, pour l'application de l'article 150-0 B du code général des impôts, comme un investissement de nature économique alors même que M. T possédait la moitié du capital de la société O ainsi que, directement et indirectement, près de 79 % du capital de la société P.

Enfin, le Comité relève que si l'administration estime que le prix d'acquisition des titres des sociétés O et P a été amplement majoré afin d'améliorer le ratio de réinvestissement par la société S du produit de la cession des parts des sociétés E et C, elle ne produit pas d'éléments lui permettant de constater que, compte tenu de l'ensemble des autres investissements retenus et sans qu'il soit besoin de se prononcer sur la nature d'autres investissements allégués ou escomptés, le seuil de réinvestissement significatif, apprécié au regard du montant de ce produit effectivement perçu au 31 décembre 2014, n'est pas atteint.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée, en l'espèce, à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts à l'égard de la plus-value réalisée lors de l'apport des parts des sociétés E et C à la société S.

Nota : l'administration s'est rangée à l'avis du comité.