

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 10 novembre 2016 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 10/2016).

➤ **Affaire n° 2016-50 concernant la SAS A**

Le groupe américain X possède des filiales à travers le monde entier. Parmi celles-ci, la société luxembourgeoise X LUX détient à 100 % une société au Luxembourg, Y, qui a pour activité la réalisation de toute transaction liée directement ou indirectement à la prise de participations ainsi que le financement des sociétés du groupe X.

La société Y dispose de deux établissements stables : une succursale financière en Suisse dans le canton de Genève, Y SUISSE, créée en 2007 et une succursale aux Etats-Unis, Y USA, créée en 2009.

Le 11 octobre 2010, la société X LUX apporte à sa filiale française, la société B SAS, l'ensemble des titres de la société belge X BELGIUM NV, qui exerce une activité de vente.

Le même jour, la société B SAS, qui est la société mère du groupe fiscalement intégré en France, apporte les titres de la société belge à sa propre filiale, la société A, pour une valeur nette comptable d'environ 22 millions d'euros.

Le 12 octobre 2010, la société A contracte un emprunt d'environ 240 millions d'euros auprès de la société Y SUISSE, afin de capitaliser sa filiale belge pour le même montant. Pour assurer ce financement, la société Y emprunte les fonds auprès de la succursale américaine de la société X LUX. Le même jour, la société A, en tant qu'actionnaire unique de la société belge, décide l'augmentation du capital de cette dernière pour 240 millions d'euros ainsi que la modification de ses statuts pour y inclure une activité financière.

Le 14 octobre 2010, la société belge octroie un prêt de 260 millions d'euros à une filiale espagnole du groupe, la société X ESPAGNE.

Le 21 novembre 2011, la société B SAS emprunte 100 millions d'euros auprès de la société Y SUISSE afin d'augmenter le capital de sa filiale, la société A, qui va elle-même procéder à une augmentation de capital de sa filiale belge pour 135 millions d'euros.

Cette nouvelle augmentation de capital permet ainsi à la société belge d'accorder à la société espagnole un nouveau prêt de 165 millions d'euros.

Les intérêts d'emprunt dus par les deux sociétés françaises viennent diminuer le résultat imposable de l'intégration fiscale, qui est bénéficiaire.

Les produits financiers relatifs à ce prêt ne sont pas, ou très faiblement, imposés :

- en Belgique, la filiale bénéficie du régime des intérêts notionnels qui viennent compenser les intérêts perçus de la société espagnole. Le taux d'imposition effectif de la société est de 0 % ;
- en Suisse, les intérêts versés par les sociétés françaises à la succursale suisse de la société luxembourgeoise Y sont faiblement imposés, du fait du régime suisse des succursales financières. Le taux effectif d'imposition de la succursale est de 1,9 % ;
- les produits revenant aux structures luxembourgeoises et américaines ne sont pas non plus imposés. Les intérêts payés à la société Y sont presque intégralement reversés à la succursale américaine de la société X LUX, où ils ne seront pas imposés, l'administration fiscale américaine considérant que la société X LUX est uniquement imposable au Luxembourg ;
- par ailleurs, pour l'application des règles fiscales américaines, la société Y a choisi, conformément à la réglementation *check-the-box*, d'être une *disregarded entity*, c'est-à-dire une entité non distincte de son propriétaire, la société X LUX, de sorte que les revenus issus des prêts entre les deux sociétés luxembourgeoises sont ignorés et non pris en compte au titre de la législation *Subpart F* (législation américaine équivalente en substance à celle de l'article 209 B du code général des impôts).

Fiscalement, l'opération aboutit à une déduction de charges financières en Espagne et en France, et à une absence d'imposition du produit correspondant au Luxembourg, en Suisse et aux États-Unis.

L'administration fiscale a estimé que le groupe X, au prétexte de répondre aux besoins en financement de sa filiale espagnole, avait localisé artificiellement des charges financières en France afin de diminuer le résultat imposable bénéficiaire de l'intégration fiscale française. Elle a considéré que le montage d'endettement artificiel en France était caractérisé, que l'interposition des sociétés françaises ne répondait qu'à un but exclusivement fiscal et que la société A avait fait une application des articles 209 I et 38-1 du code général des impôts contraire à l'objectif poursuivi par le législateur.

L'administration a, sur le fondement de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales requalifié les différentes opérations d'apport indirect en contrats de prêts entre les sociétés françaises et la société belge et, considérant que la société A avait commis un abus de droit au regard de ces articles afin de ne pas constater en France les produits financiers afférents aux sommes prêtées, normalement imposables, les a réintégrés au résultat de la société A.

Après avoir entendu ensemble les représentants de la société et de l'administration, le Comité constate en premier lieu que les investissements réalisés ne sont pas fictifs. Les augmentations de capital sont réelles et les flux financiers ont suivi les opérations juridiques. La société X BELGIUM est une société opérationnelle avec des moyens humains et matériels et qui n'a pas été constituée pour les besoins de l'opération. Elle dispose d'un patrimoine propre qui n'est pas constitué uniquement de créances qui lui auraient été apportées par les sociétés françaises et quatre personnes au sein de la société belge sont dédiées à l'activité financière (soit 10 % des effectifs).

Par ailleurs, le Comité relève que l'investissement suit une logique financière. En effet, les sociétés françaises ont dégagé en France, depuis de nombreuses années, des marges bénéficiaires se constituant ainsi des réserves importantes. Au lieu de les distribuer, leur actionnaire a préféré réinvestir ces sommes en prenant des participations dans diverses sociétés et en développant une activité financière via la société belge X BELGIUM. La localisation de l'activité financière en Belgique lui a permis de profiter de la fiscalité offerte par le régime des intérêts notionnels et de consentir ainsi des prêts à la société espagnole dans des conditions avantageuses, ce qui n'aurait pas été possible depuis la France. Afin de bénéficier d'un levier financier visant à maximiser le rendement de ses fonds propres, l'actionnaire a choisi l'endettement afin d'augmenter le capital de la filiale belge pour que cette dernière puisse consentir des prêts à la société espagnole X ESPAGNE.

En procédant de la sorte, les sociétés françaises avaient pour objectif que les charges financières ainsi supportées en France soient plus que compensées par des recettes futures et par un renforcement de la position stratégique de la division française du groupe en Europe.

Au surplus, cette opération renforce le développement des relations commerciales qui unissent les sociétés espagnoles et françaises et l'investissement permet, en cas de recapitalisation, de prendre indirectement le contrôle de la société espagnole.

De fait, l'activité financière de la filiale belge s'est développée avec, en 2013, la nomination d'un nouvel administrateur, issu du groupe français, et l'octroi de prêts à d'autres entités du groupe. Corrélativement, l'actif net de la société belge a augmenté au cours de la période.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que, si les opérations en cause traduisent une habileté consistant pour le groupe à utiliser les différents régimes fiscaux applicables dans les pays où ses filiales sont établies, elles ne caractérisent pas, en ce qui concerne les opérations réalisées en France, un abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Par suite, le Comité émet l'avis que l'administration n'est pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales à l'encontre de la société A.

Nota : l'administration a décidé de ne pas se ranger à l'avis du Comité, estimant l'interposition de la société française purement artificielle s'agissant des opérations de financement intra-groupe localisées géographiquement pour des raisons exclusivement fiscales et donc sans rationalité économique autre.

➤ **Affaire n° 2016-51 concernant la SAS B**

Le groupe américain X possède des filiales à travers le monde entier. Parmi celles-ci, la société luxembourgeoise X LUX détient à 100 % une société au Luxembourg, Y, qui a pour activité la réalisation de toute transaction liée directement ou indirectement à la prise de participations ainsi que le financement des sociétés du groupe X.

La société Y dispose de deux établissements stables : une succursale financière en Suisse dans le canton de Genève, X SUISSE, créée en 2007 et une succursale aux Etats-Unis, X USA, créée en 2009.

Le 11 octobre 2010, la société X LUX apporte à sa filiale française, la société B SAS, l'ensemble des titres de la société belge X BELGIUM NV, qui exerce une activité de vente.

Le même jour, la société B SAS, qui est la société mère du groupe fiscalement intégré en France, apporte les titres de la société belge à sa propre filiale, la société A, pour une valeur nette comptable d'environ 22 millions d'euros.

Le 12 octobre 2010, la société A contracte un emprunt d'environ 240 millions d'euros auprès de la société Y SUISSE, afin de capitaliser sa filiale belge pour le même montant. Pour assurer ce financement, la société Y emprunte les fonds auprès de la succursale américaine de la société X LUX. Le même jour, la société A, en tant qu'actionnaire unique de la société belge, décide l'augmentation du capital de cette dernière pour 240 millions d'euros ainsi que la modification de ses statuts pour y inclure une activité financière.

Le 14 octobre 2010, la société belge octroie un prêt de 260 millions d'euros à une filiale espagnole du groupe, la société X ESPAGNE.

Le 21 novembre 2011, la société B SAS emprunte 100 millions d'euros auprès de la société Y SUISSE afin d'augmenter le capital de sa filiale, la société A, qui va elle-même procéder à une augmentation de capital de sa filiale belge pour 135 millions d'euros.

Cette nouvelle augmentation de capital permet ainsi à la société belge d'accorder à la société espagnole un nouveau prêt de 165 millions d'euros.

Les intérêts d'emprunt dus par les deux sociétés françaises viennent diminuer le résultat imposable de l'intégration fiscale, qui est bénéficiaire.

Les produits financiers relatifs à ce prêt ne sont pas, ou très faiblement, imposés :

- en Belgique, la filiale bénéficie du régime des intérêts notionnels qui viennent compenser les intérêts perçus de la société espagnole. Le taux d'imposition effectif de la société est de 0 % ;

- en Suisse, les intérêts versés par les sociétés françaises à la succursale suisse de la société luxembourgeoise Y sont faiblement imposés, du fait du régime suisse des succursales financières. Le taux effectif d'imposition de la succursale est de 1,9 % ;

- les produits revenant aux structures luxembourgeoises et américaines ne sont pas non plus imposés. Les intérêts payés à la société Y sont presque intégralement reversés à la succursale américaine de la société X LUX, où ils ne seront pas imposés, l'administration fiscale américaine considérant que la société X LUX est uniquement imposable au Luxembourg ;

- par ailleurs, pour l'application des règles fiscales américaines, la société Y a choisi, conformément à la réglementation *check-the-box*, d'être une *disregarded entity*, c'est-à-dire une entité non distincte de son propriétaire, la société X LUX, de sorte que les revenus issus des prêts entre les deux sociétés luxembourgeoises sont ignorés et non pris en compte au titre de la législation *Subpart F* (législation équivalente en substance à celle de l'article 209 B du code général des impôts).

Fiscalement, l'opération aboutit à une déduction de charges financières en Espagne et en France, et à une absence d'imposition du produit correspondant au Luxembourg, en Suisse et aux États-Unis.

L'administration fiscale a estimé que le groupe X, au prétexte de répondre aux besoins en financement de sa filiale espagnole, avait localisé artificiellement des charges financières en France afin de diminuer le résultat imposable bénéficiaire de l'intégration fiscale française. Elle a considéré que le montage d'endettement artificiel en France était caractérisé, que l'interposition des sociétés françaises ne répondait qu'à un but exclusivement fiscal et que la société B avait fait une application des articles 209 I et 38-1 du code général des impôts contraire à l'objectif poursuivi par le législateur.

L'administration a, sur le fondement de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, requalifié les différentes opérations d'apport indirect en contrats de prêts entre les sociétés françaises et la société belge et, considérant que la société B avait commis un abus de droit au regard de ces articles afin de ne pas constater en France les produits financiers afférents aux sommes prêtées, normalement imposables, les a réintégrés au résultat de la société B.

Après avoir entendu ensemble les représentants de la société et de l'administration, le Comité constate en premier lieu que les investissements réalisés ne sont pas fictifs. Les augmentations de capital sont réelles et les flux financiers ont suivi les opérations juridiques. La société X BELGIUM est une société opérationnelle avec des moyens humains et matériels et qui n'a pas été constituée pour les besoins de l'opération. Elle dispose d'un patrimoine propre qui n'est pas constitué uniquement de créances qui lui auraient été apportées par les sociétés françaises, quatre personnes au sein de la société belge sont dédiées à l'activité financière (soit 10 % des effectifs).

Par ailleurs, le Comité relève que l'investissement suit une logique financière. En effet, les sociétés françaises ont dégagé en France, depuis de nombreuses années, des marges bénéficiaires se constituant ainsi des réserves importantes. Au lieu de les distribuer, leur actionnaire a préféré réinvestir ces sommes en prenant des participations dans diverses sociétés et en développant une activité financière via la société belge X BELGIUM. La localisation de l'activité financière en Belgique lui a permis de profiter de la fiscalité offerte par le régime des intérêts notionnels et de consentir ainsi des prêts à la société espagnole dans des conditions avantageuses, ce qui n'aurait pas été possible depuis la France. Afin de bénéficier d'un levier financier visant à maximiser le rendement de ses fonds propres, l'actionnaire a choisi l'endettement afin d'augmenter le capital de la filiale belge pour que cette dernière puisse consentir des prêts à la société espagnole X ESPAGNE.

En procédant de la sorte, les sociétés françaises avaient pour objectif que les charges financières ainsi supportées en France soient plus que compensées par des recettes futures et par un renforcement de la position stratégique de la division française du groupe en Europe.

Au surplus, cette opération renforce le développement des relations commerciales qui unissent les sociétés espagnoles et françaises et l'investissement permet, en cas de recapitalisation, de prendre indirectement le contrôle de la société espagnole.

De fait, l'activité financière de la filiale belge s'est développée avec, en 2013, la nomination d'un nouvel administrateur, issu du groupe français, et l'octroi de prêts à d'autres entités du groupe. Corrélativement, l'actif net de la société belge a augmenté au cours de la période.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que si les opérations en cause traduisent une habileté consistant pour le groupe à utiliser les différents régimes fiscaux applicables dans les pays où ses filiales sont établies, elles ne caractérisent pas, en ce qui concerne les opérations réalisées en France, un abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Par suite, le Comité émet l'avis que l'administration n'est pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales à l'encontre de la société B.

Nota : l'administration a décidé de ne pas se ranger à l'avis du Comité, estimant l'interposition de la société française purement artificielle s'agissant des opérations de financement intra-groupe localisées géographiquement pour des raisons exclusivement fiscales et donc sans rationalité économique autre.

➤ **Affaire n° 2016-48 concernant la SA H**

La société anonyme H, immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Paris le 5 janvier 1995, a pour activité l'administration de biens, la location d'immeubles et les transactions immobilières.

Son capital social d'un montant de 300 000 € est réparti en 5 000 actions détenues à hauteur de 98,76 % par la société civile immobilière (SCI) X et de 1,24 % par une personne physique.

La société H a fait l'objet d'une vérification générale de comptabilité portant sur la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2012 au cours de laquelle les faits suivants ont été constatés.

Le 8 octobre 2010, la société H signe une promesse de cession des parts sociales de la SCI A avec la société P, sous condition suspensive de la signature au préalable entre la SCI et la société K, récemment reprise par la société P, d'un bail d'une durée de 18 ans avec une période ferme de 12 ans. La promesse était valable jusqu'au 31 décembre 2010.

La SCI A, qui a pour objet social l'acquisition, la propriété, l'administration et la gestion de tous biens immobiliers et portefeuilles de valeurs mobilières de placements et qui a opté pour l'impôt sur les sociétés, est propriétaire d'un entrepôt, d'environ 1 800 m², donné en location.

Le 23 décembre 2010, les conditions suspensives ayant été levées, la société H a procédé à l'acquisition des titres de la SCI A au prix de 2 177 727 euros.

Les titres de la SCI ont été inscrits à l'actif du bilan de la société H dans le compte n° 261 « titres de participations ».

Le 28 décembre 2010, soit cinq jours après l'acquisition des titres de la SCI A par la société H, la SCI a vendu l'immeuble qu'elle détenait à des sociétés du groupe auquel appartient la société H, en démembrement de propriété :

- l'usufruit temporaire pour une durée de 20 ans, évalué à 2 550 000 euros, est cédé à la SCI X, associée majoritaire de la société H. L'usufruit est consenti à compter de la date de l'acte, soit le 28 décembre 2010, jusqu'au 27 décembre 2030. L'usufruit a été acquis par la SCI X grâce à l'obtention, le 3 mars 2011, d'un prêt de 2 400 000 euros d'une durée de 15 ans ;
- la nue-propriété, évaluée à 450 000 euros, est cédée à la société civile Y constituée pour la réalisation de ce projet par la société H, laquelle détient 99,9 % des parts de cette SCI (les 0,1 % restants étant détenus par la SCI X).

À l'expiration de l'usufruit temporaire, la société Y reprendra la pleine propriété de l'immeuble.

Concomitamment à la cession de l'immeuble, soit le 28 décembre 2010, la SCI A a utilisé le produit de la vente de son immeuble pour procéder à la distribution d'un acompte sur dividendes de 1 980 000 euros au profit de la société H, ne conservant à son actif que des valeurs mobilières de placement pour une somme de 683 750 euros afin d'acquitter l'impôt dû au titre de la vente de l'immeuble.

La société H s'est prévaluée du régime des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts, qui permet aux sociétés recevant des produits de participations de sociétés, dans lesquelles elles détiennent au moins 5 % du capital, de retrancher les produits perçus de leur bénéfice, déduction faite d'une quote-part de frais et charges de 5 %.

Au 31 décembre 2010, date de clôture de son exercice social, la société H a en conséquence retranché de son bénéfice net total la somme de 1 881 000 euros, correspondant à la somme perçue sous déduction de la quote-part de frais et charges de 5 %.

En outre, la société H a constitué une provision pour dépréciation des titres de participations de la SCI d'un montant de 2 140 000 euros déduite de son résultat en vertu des dispositions du 5° du 1 de l'article 39 et du a *sexies-0 bis* du I de l'article 219 du code général des impôts, s'agissant de titres de société à prépondérance immobilière, et entraînant ainsi la création d'un déficit reportable d'un montant de 951 067 euros au 31 décembre 2010.

Deux ans et deux mois après l'acquisition des titres de la SCI A, la société H absorbe, le 15 février 2013, par voie de transmission universelle de patrimoine, cette SCI, procède à une reprise de provision non imposable et constate un mali de confusion non déductible.

L'administration a considéré que l'acquisition des parts de la SCI A, suivie immédiatement de la cession de son unique actif immobilier et d'une distribution de dividendes le même jour, n'avait été réalisée que dans le but exclusivement fiscal de dégager des liquidités en franchise d'impôt grâce à l'application du régime des sociétés mères.

L'administration s'appuie notamment sur le fait que la rétrocession, au profit des sociétés X et Y, des droits de propriété de l'immeuble par la SCI A, était prévue dès l'origine de l'acquisition des titres de la SCI par la société H, et sur le délai très court écoulé entre ces deux opérations.

L'administration relève ainsi que la SCI A a été vidée de sa substance cinq jours après avoir été acquise par la société H, ce qui démontre, selon l'administration, que cette dernière société n'a jamais eu l'intention de continuer l'exploitation de cette SCI.

L'administration considère que l'ensemble de ces éléments démontre que les opérations réalisées sont constitutives d'un montage à but exclusivement fiscal et que la société H a bénéficié de l'application littérale du régime des sociétés mères et ce, à l'encontre des objectifs du législateur.

L'administration a donc, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, écarté l'application du régime des sociétés mères dont a bénéficié la société H, et imposé l'acompte sur dividende versé par la SCI à son profit, soit un rehaussement, en base, d'un montant de 1 881 000 euros au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2010, assorti de la majoration de 80 % prévue à l'article 1729 du code général des impôts.

Après avoir entendu ensemble le contribuable et son conseil, ainsi que le représentant de l'administration, le Comité note que l'opération d'acquisition de la SCI A répondait à un objectif économique, celui d'acquérir l'immeuble détenu par cette société et de continuer à l'exploiter au sein du groupe auquel appartient la société H.

Le Comité précise que le régime des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5 %, les dividendes qu'elle a reçus de ses filiales, mais il exige la détention des titres pendant deux ans, ce qui suppose, conformément à l'intention du législateur, une poursuite effective de l'activité des filiales pendant au moins cette durée.

Le Comité relève qu'en l'espèce les opérations de cession de la propriété de l'immeuble, par la SCI A, au profit des sociétés X et Y, étaient prévues dès l'origine de l'acquisition des titres de la SCI A par la société H.

Le Comité constate, par ailleurs, que, dès la vente de la propriété de l'immeuble, la SCI A a été vidée de sa substance du fait de la distribution de l'acompte sur dividende au profit de la société H, ne conservant ainsi pour seul actif que la trésorerie nécessaire au paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre de la vente de l'immeuble.

Enfin, le Comité constate qu'alors même que la SCI A n'avait plus de substance, la société H a conservé les titres de cette société pendant deux ans, afin de bénéficier du régime des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts, sans prendre aucune mesure de nature à permettre à la SCI de continuer son activité ou d'en développer une nouvelle.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments ainsi porté à sa connaissance que, dans le cadre des opérations successives décrites ci-dessus, la société H a conservé les titres de la SCI A dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à l'application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, combinée à l'application du régime des sociétés à prépondérance immobilière prévu au *a sexies- 0.bis* du I de l'article 219 du code général des impôts.

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

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

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

➤ **Affaire n° 2016-43 concernant M. P**

Monsieur P est gérant-associé de la SCI Y créée le 3 août 1992, et dont il détient 98 % des parts. Il est également gérant de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) X créée le 15 décembre 1999 et qui a pour objet social l'élaboration d'études et de prestations de services dans le domaine du génie civil. Il fut également président directeur général jusqu'en 2012 de la société par actions simplifiée (SAS) Z.

Le 21 mars 2001, la SCI Y a fait l'acquisition d'un château. L'achat et les travaux de restauration du château ont été financés par un prêt bancaire. La SCI Y n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, ses résultats sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux (article 8 du code général des impôts).

Par un contrat de bail signé le 28 décembre 2000, et prenant effet le 1^{er} janvier 2001, la SCI Y a donné à bail le château à l'EURL X pour une durée de neuf ans. Le contrat stipule que le bien loué sera affecté exclusivement à l'activité d'organisation de séminaires et que le preneur maintiendra les lieux à l'usage prévu et en état permanent d'exploitation effective et normale.

La SCI Y a déclaré des résultats fonciers systématiquement déficitaires sur les années 2004 à 2012 en raison de charges déclarées, constituées notamment des intérêts d'emprunt, excédant les recettes locatives.

L'EURL X a étendu le 1^{er} juillet 2007 son objet social aux activités de consultant dans l'hôtellerie et d'organisation de séminaires, et a facturé à compter de cette date plusieurs séminaires à la société Z.

Depuis 2001, elle imputait par ailleurs, sur ses revenus d'activité, imposés en tant que bénéfices non commerciaux puis bénéfices industriels et commerciaux, les charges d'amortissement, d'entretien et de réparation afférentes au château.

A la suite d'une enquête menée par le parquet de ... à l'encontre de M. P, l'administration a exercé son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire et obtenu des informations qui l'ont conduite à notifier à M. P, à la SCI Y et à l'EURL X plusieurs redressements dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal.

L'administration a estimé ainsi que le bail conclu entre la SCI Y et l'EURL X présentait un caractère fictif ayant permis à la SCI d'imputer sur le montant des loyers perçus les charges liées à l'entretien du bien et aux intérêts d'emprunt contractés pour son acquisition et les travaux liés à sa rénovation.

L'administration a considéré que la SCI avait, en réalité, conservé la disposition du bien loué de sorte qu'en application du II de l'article 15 du code général des impôts, ni les revenus, ni les déficits fonciers déclarés ne devaient être pris en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu des années 2004 à 2012.

Toujours en se fondant sur la fictivité du bail en cause, elle a également reproché à l'EURL X d'avoir déduit de ses résultats un certain nombre de charges liées au château et les a réintégrées dans les bases de ses résultats au titre des années 2004 et 2005.

Elle a également soutenu que l'activité de l'EURL X d'organisation de séminaires pour le compte de la société Z était fictive, et a en conséquence annulé les déficits constatés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux au titre des années 2007 et 2008 et les produits déclarés au titre des années 2009 à 2011 du chef de cette activité fictive.

Enfin, elle a tiré les conséquences des redressements précités sur l'impôt sur le revenu de M. P, et considéré en outre que les sommes versées par la société Z à l'EURL X en paiement des fausses factures émises à l'appui de l'activité fictive d'organisation de séminaires s'analysaient en une rémunération occulte de M. P par la société Z.

Elle a donc réintégré ces sommes dans la base taxable à l'impôt sur le revenu de M. P au titre des années 2008 et 2009 en tant que revenus d'activité.

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

Le Comité relève en premier lieu que le bail du 28 décembre 2000 par lequel la SCI Y a loué le château à l'EURL X a été conclu et a pris effet avant même que la SCI Y ait formalisé l'acquisition, le 21 mars 2001, du bien prétendument loué.

Il note que le château a fait l'objet de travaux de rénovation jusqu'en 2007 de sorte qu'il ne pouvait être utilisé pour l'activité d'organisation de séminaires auquel le bail le destinait exclusivement et, qu'en tout état de cause, cette activité n'entraîne pas dans l'objet social de la société preneuse, l'EURL X, avant que celle-ci ne procède, le 1^{er} juillet 2007, à la modification de ses statuts pour l'y inclure.

Il relève encore qu'à compter de l'année 2007, l'EURL X, qui n'a jamais organisé aucun séminaire dans le château, en a cependant facturé plusieurs à la société Z. Il constate qu'il ressort des procès-verbaux d'audition effectués dans la cadre d'une instruction pénale ouverte à l'encontre de M. P et rapportés par l'administration, comme des motifs des décisions pénales qui ont déclaré M. P coupable de blanchiment d'abus de biens sociaux et de travail dissimulés, que ces fausses factures ont couvert le versement occulte d'une partie des primes que lui devait la société Z.

Il estime qu'il ressort ainsi des éléments du dossier que M. P et la SCI Y n'ont, en réalité, jamais cessé d'avoir la pleine disposition des locaux prétendument loués.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que c'est grâce à ce bail, qui présente un caractère fictif, que M. P, la SCI Y et l'EURL X dont la communauté d'intérêt est manifeste, ont mis en place un dispositif de fraude ayant permis à la SCI de générer des déficits fonciers, à l'EURL de déduire des charges liées au château, et à M. P de percevoir en 2008 et 2009 des rémunérations occultes sans acquitter ni l'impôt, ni les cotisations sociales y afférentes.

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

Enfin, le Comité estime que M. P doit être regardé comme le principal bénéficiaire des actes constitutifs de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2016-44 concernant M. P**

Monsieur P, est gérant-associé de la SCI Y créée le 3 août 1992, et dont il détient 98 % des parts. Il est également gérant de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) X créée le 15 décembre 1999 et qui a pour objet social l'élaboration d'études et de prestations de services dans le domaine du génie civil. Il fut également président directeur général jusqu'en 2012 de la société par actions simplifiée (SAS) Z.

Le 21 mars 2001, la SCI Y a fait l'acquisition d'un château. L'achat et les travaux de restauration du château ont été financés par un prêt bancaire. La SCI Y n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, ses résultats sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux (article 8 du code général des impôts).

Par un contrat de bail signé le 28 décembre 2000, et prenant effet le 1^{er} janvier 2001, la SCI Y a donné à bail le château à l'EURL X pour une durée de neuf ans. Le contrat stipule que le bien loué sera affecté exclusivement à l'activité d'organisation de séminaires et que le preneur maintiendra les lieux à l'usage prévu et en état permanent d'exploitation effective et normale.

L'EURL X a étendu le 1^{er} juillet 2007 son objet social aux activités de consultant dans l'hôtellerie et d'organisation de séminaires, et a facturé, à compter de cette date, plusieurs séminaires à la société Z.

A la suite d'une enquête menée par le parquet de ... à l'encontre de M. P, l'administration a exercé son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire et obtenu des informations qui l'ont conduite à notifier à M. P, à la SCI Y et à l'EURL X plusieurs redressements dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal.

L'administration a estimé ainsi que le bail conclu entre la SCI Y et l'EURL X présentait un caractère fictif et considéré que la SCI avait, en réalité, conservé la disposition du bien loué.

Elle a également soutenu que l'activité de l'EURL X d'organisation de séminaires pour le compte de la société Z était fictive, et a en conséquence annulé les déficits constatés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux au titre des années 2007 et 2008 et les produits déclarés au titre des années 2009 à 2011 du chef de cette activité fictive.

Enfin, elle a considéré que les sommes versées par la société Z à l'EURL X en paiement des fausses factures émises à l'appui de l'activité fictive d'organisation de séminaires s'analysaient en une rémunération occulte de M. P par la société Z.

Elle a donc réintégré ces sommes dans la base taxable à l'impôt sur le revenu de M. P au titre de l'année 2011 en tant que revenus d'activité.

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

Le Comité relève en premier lieu que le bail du 28 décembre 2000 par lequel la SCI Y a loué le château à l'EURL X a été conclu et a pris effet avant même que la SCI Y ait formalisé l'acquisition, le 21 mars 2001, du bien prétendument loué.

Il note que le château a fait l'objet de travaux de rénovation jusqu'en 2007 de sorte qu'il ne pouvait être utilisé pour l'activité d'organisation de séminaires auquel le bail le destinait exclusivement et, qu'en tout état de cause, cette activité n'entrait pas dans l'objet social de la société preneuse, l'EURL X, avant que celle-ci ne procède le 1^{er} juillet 2007 à la modification de ses statuts pour l'y inclure.

Il relève encore qu'à compter de l'année 2007, l'EURL X, qui n'a jamais organisé aucun séminaire dans le château, en a cependant facturé plusieurs à la société Z. Il constate qu'il ressort des procès-verbaux d'audition effectués dans le cadre d'une instruction pénale ouverte à l'encontre de M. P et rapportés par l'administration, comme des motifs des décisions pénales qui ont déclaré M. P coupable de blanchiment d'abus de biens sociaux et de travail dissimulés, que ces fausses factures ont couvert le versement occulte d'une partie des primes que lui devait la société Z.

Il estime qu'il ressort ainsi des éléments du dossier que M. P et la SCI Y n'ont, en réalité, jamais cessé d'avoir la pleine disposition des locaux loués.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que c'est grâce à ce bail, qui présente un caractère fictif, que M. P, la SCI Y et l'EURL X, dont la communauté d'intérêt est manifeste, ont mis en place un dispositif de fraude ayant permis à M. P de percevoir en 2011 des rémunérations occultes sans acquitter ni l'impôt, ni les cotisations sociales y afférentes.

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

Enfin, le Comité estime que M. P doit être regardé comme le principal bénéficiaire des actes constitutifs de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2016-45 concernant l'EURL X**

Monsieur P, est gérant-associé de la SCI Y créée le 3 août 1992, et dont il détient 98 % des parts. Il est également gérant de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) X créée le 15 décembre 1999 et qui a pour objet social l'élaboration d'études et de prestations de services dans le domaine du génie civil. Il fut également président directeur général jusqu'en 2012 de la société par actions simplifiée (SAS) Z.

Le 21 mars 2001, la SCI Y a fait l'acquisition d'un château. L'achat et les travaux de restauration du château ont été financés par un prêt bancaire. La SCI Y n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, ses résultats sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux (article 8 du code général des impôts).

Par un contrat de bail signé le 28 décembre 2000 et prenant effet le 1^{er} janvier 2001, la SCI Y a donné à bail le château à l'EURL X pour une durée de neuf ans. Le contrat stipule que le bien loué sera affecté exclusivement à l'activité d'organisation de séminaires et que le preneur maintiendra les lieux à l'usage prévu et en état permanent d'exploitation effective et normale.

L'EURL X a étendu le 1^{er} juillet 2007 son objet social aux activités de consultant dans l'hôtellerie et d'organisation de séminaires, et a facturé, à compter de cette date, plusieurs séminaires à la société Z.

Depuis 2001, elle imputait par ailleurs, sur ses revenus d'activité, imposés en tant que bénéfices non commerciaux puis bénéfices industriels et commerciaux, les charges d'amortissement, d'entretien et de réparation afférentes au château.

A la suite d'une enquête menée par le parquet de ... à l'encontre de M. P, l'administration a exercé son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire et obtenu des informations qui l'ont conduite à notifier à M. P, à la SCI Y et à l'EURL X plusieurs redressements dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal.

L'administration a estimé ainsi que le bail conclu entre la SCI Y et l'EURL X présentait un caractère fictif et considéré que la SCI avait, en réalité conservé la disposition du bien loué.

Elle a en conséquence reproché à l'EURL X d'avoir déduit de ses résultats un certain nombre de charges liées au château, et les a réintégréées dans les bases de ses résultats au titre des années 2004 et 2005.

Elle a également soutenu que l'activité de l'EURL X d'organisation de séminaires pour le compte de la société Z était fictive, et a en conséquence annulé les déficits constatés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux au titre des années 2007 et 2008 et les produits déclarés au titre des années 2009 à 2011 du chef de cette activité fictive.

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

Le Comité note, ainsi qu'en ont convenu les conseils de l'EURL X, qu'il a été régulièrement saisi de la demande de l'EURL.

Il relève que le bail du 28 décembre 2000 par lequel la SCI Y a loué le château à l'EURL X a été conclu et a pris effet avant même que la SCI Y ait formalisé l'acquisition, le 21 mars 2001, du bien prétendument loué.

Il note que le château a fait l'objet de travaux de rénovation jusqu'en 2007 de sorte qu'il ne pouvait être utilisé pour l'activité d'organisation de séminaires auquel le bail le destinait exclusivement et, qu'en tout état de cause, cette activité n'entrait pas dans l'objet social de la société preneuse, l'EURL X, avant que celle-ci ne procède le 1^{er} juillet 2007 à la modification de ses statuts pour l'y inclure.

Il relève encore qu'à compter de l'année 2007, l'EURL X, qui n'a jamais organisé aucun séminaire dans le château, en a cependant facturé plusieurs à la société Z. Il constate qu'il ressort des procès-verbaux d'audition effectués dans la cadre d'une instruction pénale ouverte à l'encontre de M. P et rapportés par l'administration, comme des motifs des décisions pénales qui ont déclaré M. P coupable de blanchiment d'abus de biens sociaux et de travail dissimulés, que ces fausses factures ont couvert le versement occulte d'une partie des primes que lui devait la société Z.

Il estime qu'il ressort ainsi des éléments du dossier que M. P et la SCI Y n'ont, en réalité, jamais cessé d'avoir la pleine disposition des locaux loués.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que c'est grâce à ce bail, qui présente un caractère fictif, que M. P, la SCI Y et l'EURL X, dont la communauté d'intérêt est manifeste, ont mis en place un dispositif de fraude ayant permis à l'EURL X de déduire des charges liées au château.

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 à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

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

➤ **Affaire n° 2016-46 concernant la SCI Y**

Monsieur P est gérant-associé de la SCI Y créée le 3 août 1992, et dont il détient 98 % des parts. Il est également gérant de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) X créée le 15 décembre 1999 et qui a pour objet social l'élaboration d'études et de prestations de services dans le domaine du génie civil. Il fut également président directeur général jusqu'en 2012 de la société par actions simplifiée (SAS) Z.

Le 21 mars 2001, la SCI Y a fait l'acquisition d'un château. L'achat et les travaux de restauration du château ont été financés par un prêt bancaire. La SCI Y n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, ses résultats sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux (article 8 du code général des impôts).

Par un contrat de bail signé le 28 décembre 2000 et prenant effet le 1^{er} janvier 2001, la SCI Y a donné à bail le château à l'EURL X pour une durée de neuf ans. Le contrat stipule que le bien loué sera affecté exclusivement à l'activité d'organisation de séminaires et que le preneur maintiendra les lieux à l'usage prévu et en état permanent d'exploitation effective et normale.

La SCI Y a déclaré des résultats fonciers systématiquement déficitaires sur les années 2004 à 2012 en raison de charges déclarées, constituées notamment des intérêts d'emprunt, excédant les recettes locatives.

L'EURL X a pour sa part étendu le 1^{er} juillet 2007 son objet social aux activités de consultant dans l'hôtellerie et d'organisation de séminaires et a facturé à compter de cette date plusieurs séminaires à la société Z.

Depuis 2001, elle imputait par ailleurs, sur ses revenus d'activité, imposés en tant que bénéfices non commerciaux puis bénéfices industriels et commerciaux, les charges d'amortissement, d'entretien et de réparation afférentes au château.

A la suite d'une enquête menée par le parquet de ... à l'encontre de M. P, l'administration a exercé son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire et obtenu des informations qui l'ont conduite à notifier à M. P, à la SCI Y et à l'EURL X plusieurs redressements dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal.

L'administration a estimé ainsi que le bail conclu entre la SCI Y et l'EURL X présentait un caractère fictif, ayant permis à la SCI d'imputer sur le montant des loyers perçus les charges liées à l'entretien du bien et aux intérêts d'emprunt contractés pour son acquisition et les travaux de rénovation du bien.

L'administration a considéré que la SCI avait, en réalité, conservé la disposition du bien loué de sorte qu'en application de l'article 15 II du code général des impôts ni les revenus, ni les déficits fonciers déclarés ne devaient être pris en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu des années 2004 à 2012.

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

Le Comité relève en premier lieu que le bail du 28 décembre 2000 par lequel la SCI Y a loué le château à l'EURL X a été conclu et a pris effet avant même que la SCI Y ait formalisé l'acquisition, le 21 mars 2001, du bien prétendument loué.

Il note que le château a fait l'objet de travaux de rénovation jusqu'en 2007 de sorte qu'il ne pouvait être utilisé pour l'activité d'organisation de séminaires auquel le bail le destinait exclusivement et, qu'en tout état de cause, cette activité n'entraîne pas dans l'objet social de la société preneuse, l'EURL X, avant que celle-ci ne procède le 1^{er} juillet 2007 à la modification de ses statuts pour l'y inclure.

Il relève encore qu'à compter de l'année 2007, l'EURL X, qui n'a jamais organisé aucun séminaire dans le château, en a cependant facturé plusieurs à la société Z. Il constate qu'il ressort des procès-verbaux d'audition effectués dans la cadre d'une instruction pénale ouverte à l'encontre de M. P et rapportés par l'administration, comme des motifs des décisions pénales qui ont déclaré M. P coupable de blanchiment d'abus de biens sociaux et de travail dissimulés, que ces fausses factures ont couvert le versement occulte d'une partie des primes que lui devait la société Z.

Il estime qu'il ressort ainsi des éléments du dossier que M. P et la SCI Y n'ont, en réalité, jamais cessé d'avoir la pleine disposition des locaux loués.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que c'est grâce à ce bail, qui présente un caractère fictif, que M. P, la SCI Y et l'EURL X, dont la communauté d'intérêt est manifeste, ont mis en place un dispositif de fraude ayant permis à la SCI Y de générer des déficits fonciers.

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 à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

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