

11 De quelques opérations concernant les sociétés immobilières au regard du nouvel article L. 64 A du LPF



Richard FOISSAC,
avocat associé, CMS Francis Lefebvre Avocats



Charlotte PERNOUD,
avocat counsel, CMS Francis Lefebvre Avocats

1. - L'ASSUJETTISSEMENT À L'IS D'UNE SOCIÉTÉ DE PERSONNES

- A. - Le choix de l'imposition des plus-values latentes
- B. - La renonciation à l'option pour l'assujettissement à l'IS

2. - LES OPÉRATIONS DE CRÉDIT-BAIL IMMOBILIER

- A. - Sociétés de personnes titulaires d'un contrat de crédit-bail immobilier

1° L'option à l'IS ou la transformation en société de capitaux

1 - Ne seront évoquées ici que certaines opérations dont la pratique paraît usuelle, mais qui pourraient se révéler, dans certaines situations, sujettes à critique lorsqu'elles ont pour conséquence d'aboutir à des gains ou optimisations fiscaux présents ou futurs, étant rappelé que les nouvelles dispositions de l'article L. 64 A n'ont pour l'instant pu être mises en pratique par l'administration fiscale dans la mesure où elles seront applicables aux rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2021 portant sur des actes passés ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2020.

1. L'assujettissement à l'IS d'une société de personnes

2 - La première opération est l'option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés (IS) d'une société civile immobilière (SCI) de gestion détenue par des personnes physiques.

3 - Nous n'évoquons pas l'opposabilité d'une telle option en présence de situations dans lesquelles la société civile participe ensuite à des opérations réservées à des sociétés soumises à l'IS et fait l'objet le cas échéant d'une fusion-absorption.

On sait que dans une telle situation, l'article 202 ter, II, du CGI prévoit l'imposition immédiate des revenus et des plus-values non encore imposés à la date du changement de régime, mais, s'agissant des plus-values, offre aux sociétés le choix entre leur imposition immédiate et l'inscription des biens concernés (dans notre exemple, des immeubles ou parts de sociétés à prépondérance immobilière non soumises à l'IS) au bilan d'ouverture de leur première période d'assujettissement à l'IS pour leur valeur

2° Deux situations sous surveillance

- B. - La prorogation des contrats de crédit-bail immobilier

3. - LES OPÉRATIONS DE VENTE À SOI-MÊME

- A. - S'agissant de l'élément objectif : l'utilisation d'un texte à l'encontre des intentions de son auteur

- B. - S'agissant de l'élément subjectif : la volonté principale d'éviter l'impôt

d'origine, en faisant apparaître, d'une part, cette valeur et, d'autre part, les amortissements et provisions qui auraient pu être déduits si l'entreprise avait été soumise à cet impôt depuis leur acquisition.

A. - Le choix de l'imposition des plus-values latentes

4 - Lorsque le choix est fait d'une imposition des plus-values, celle-ci s'opère selon le régime des plus-values immobilières des particuliers du chef des associés personnes physiques. Les abattements pour durée de détention sont calculés en fonction de la durée de détention des immeubles par la société qui opte pour son assujettissement à l'IS, et ce, indépendamment de la durée de détention des parts sociales et des conditions notamment économiques dans lesquelles celles-ci ont été acquises par les associés.

5 - Dans la mesure où la contrepartie de cette imposition est l'inscription des immeubles à l'actif du bilan d'ouverture de la société civile nouvellement assujettie à l'IS, pour leur valeur réelle, tout se passe en réalité comme si la SCI avait cédé à elle-même les immeubles en question, puisque ces derniers se retrouvent au bilan d'ouverture pour la valeur réévaluée, ce qui réduit d'autant leur plus-value de cession future.

6 - L'exercice de ce choix qui découle du dispositif même de l'article 202 ter et qui, en règle générale, n'est exercé que dans des situations de durée de détention d'immeubles suffisamment longues pour permettre une exonération ou une très faible imposition des plus-values, ne paraît pas susceptible d'être contesté. Il pourrait cependant en aller autrement lorsque la société cède

à bref délai ses actifs réévalués une fois soumise à l'IS, puisque dans cette situation, il faut considérer que la situation est identique à celle dans laquelle les immeubles auraient été cédés avant l'option.

7 - Or, une telle cession peut poser des difficultés lorsque la SCI détentrice d'actifs immobiliers depuis une longue période a changé récemment d'associés et que ces derniers ont eu l'opportunité d'acquérir les titres de la société pour une valeur inférieure à la valeur réelle de ses actifs.

8 - Indépendamment des problématiques liées à d'éventuelles requalifications d'opérations de marchands de biens, la question peut se poser du traitement fiscal du gain économique réalisé dans une telle situation qui voit des plus-values de cession d'immeubles être soit exonérées soit faiblement imposées du chef des associés, mais générer en tout état de cause, des gains nets supérieurs au prix de revient des titres. Or, ces derniers n'étant pas nécessairement annulés, aucune plus-value de cession de titres n'est réalisée et la question peut se poser du traitement fiscal de ce gain non imposé.

9 - On doit cependant noter que dans l'hypothèse d'une cession (ou de tout événement entraînant les conséquences d'une cession) des parts sociales, l'application du dispositif Quemener aux plus-values immobilières privées¹ telle qu'appliquée par le Conseil d'État² qui permet de majorer la valeur d'acquisition des parts sociales de la quote-part revenant à l'associé des plus-values non imposables réalisées par la société, réduit nécessairement le risque de contestation et le ramène finalement aux situations de requalification en opérations de marchands. Il peut être utile dans ce sens, de rappeler la tolérance administrative³ selon laquelle la plus-value sur les immeubles sociaux constatée au moment de la dissolution d'une société de personnes peut être calculée par rapport à la valeur, au jour de l'acquisition à titre onéreux des parts, des éléments taxables à la date de la dissolution.

B. - La renonciation à l'option pour l'assujettissement à l'IS

10 - On sait également que l'article 50 de la loi de finances pour 2019 a permis aux sociétés de personnes ou assimilées et aux entreprises individuelles à responsabilité limitée (EIRL) de renoncer à leur option pour l'IS jusqu'au cinquième exercice suivant celui au titre duquel ladite option a été exercée.

11 - Là encore, on perçoit mal en quoi l'exercice d'une telle renonciation pourrait encourir la critique, notamment si l'on rappelle qu'il entraîne pour la société concernée – outre les conséquences d'une cessation d'entreprise et ainsi le cas échéant, en application des dispositions de l'article 221-bis du CGI, l'imposition des plus-values latentes sur les actifs sociaux – l'imposition en application des dispositions de l'article 111 bis du CGI, des bénéfices et réserves, capitalisés ou non.

C'est justement lorsque ces conséquences fiscales apparaissent moins contraignantes que les avantages qui découlent de la perte d'assujettissement à l'IS que la question peut alors être posée.

12 - Par ailleurs, alors que ce dispositif a été présenté comme destiné à permettre de corriger une option qui se révélerait inappropriée, sa mise en œuvre pourrait paradoxalement être considérée comme démontrant le caractère contestable de l'option pour l'assujettissement à l'IS.

Ainsi, à titre d'exemple, au nombre des conséquences de l'option pour l'IS, figure la prise en compte (CGI, ann. III, art. 46 E, I) des produits acquis et non encore perçus au titre de la période précédant le changement de régime, mais également la possibilité de déduire les dépenses engagées non encore payées au titre de la même période et la déduction de provisions, si celles-ci sont reprises au bilan d'ouverture du premier exercice soumis à l'IS.

13 - On perçoit l'avantage de déduire des provisions sous le régime de l'IRPP lorsque les reprises s'opèrent sous le régime de l'IS. D'autres exemples pourraient être donnés.

14 - Il convient donc, là encore, de considérer que l'exercice d'une option ou d'un droit n'est pas nécessairement exempt de tout risque lorsque l'avantage fiscal obtenu est manifestement l'objectif principalement recherché ou obtenu.

On peut également illustrer cette règle dans l'analyse de certains schémas de débouclage de contrats de crédit-bail immobilier.

2. Les opérations de crédit-bail immobilier

A. - Sociétés de personnes titulaires d'un contrat de crédit-bail immobilier

15 - La première situation connue des praticiens est celle des sociétés de personnes détenues par des associés personnes physiques, qui détiennent des immeubles financés par voie de crédit-bail immobilier, qu'elles sous-loquent.

16 - L'exercice de l'option d'achat n'est pas neutre fiscalement en ce qu'il entraîne au-delà des conséquences classiques prévues par les articles 239 sexies et suivants du CGI, un changement de catégorie d'imposition (activité non commerciale à activité civile), ce qui entraîne les conséquences d'une cessation d'entreprise et donc l'imposition de la plus-value latente existant sur l'immeuble.

17 - Certes, l'article 93 quater IV aménage ces conséquences en permettant un report optionnel d'imposition de la plus-value au moment où s'opérera la cession de l'immeuble, la transmission ou le rachat des parts de la société ou sa dissolution, mais il n'en demeure pas moins qu'il ne s'agit que d'un report d'imposition d'une plus-value dont le coût fiscal est élevé en matière d'IRPP, de CEHR et de prélèvements sociaux.

1° L'option à l'IS ou la transformation en société de capitaux

18 - Une alternative consiste alors à faire opter la société crédit preneuse pour son assujettissement à l'IS ou à la transformer en société de capitaux puisque la levée d'option n'entraîne plus alors les conséquences d'un changement de régime d'imposition et par voie de conséquence, l'imposition de la plus-value latente sur l'immeuble.

Est-ce qu'une telle option (ou transformation) pourrait être contestée si l'on rappelle que les dispositions de l'article 202 ter du CGI permettent d'éviter l'imposition de la plus-value latente existante sur le contrat de crédit-bail immobilier lorsqu'aucune modification n'est apportée aux écritures comptables de la société crédit-preneuse ?

La réponse paraît négative mais deux situations méritent néanmoins attention.

2° Deux situations sous surveillance

19 - La première est celle dans laquelle la société cède l'immeuble après avoir levé l'option d'achat. Certes, elle acquitte

1. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 9 mars 2005, n° 248825, Baradé : JurisData n° 2005-080650 ; JCP N 2005, n° 48, 1485, note J.-P. Garçon ; RJF 6/05, n° 564.

2. CE, 3^e-8^e ch., 8 nov. 2017, n° 389990 : JurisData n° 2017-021980 ; RFP 2017, alerte 232 ; RJF 2/18, n° 173, concl. E. Cortot-Boucher.

3. BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10, 12 sept. 2012, § 420.

l'IS, mais le montant de celui-ci est notoirement plus faible que celui cumulé de l'IRPP, de la CEHR et des prélèvements sociaux. La contrepartie est que la plus-value nette d'IS reste conservée par la société et ne peut être appréhendée par les associés que par la voie d'une distribution, alors imposable. Toutefois, on sait que l'administration fiscale ne prend pas nécessairement en considération les impositions futures pour s'interdire de rechercher un abus de droit et les tribunaux, ainsi que le comité de l'abus de droit ont pu valider cette analyse notamment s'agissant des opérations dites d'apport-cession de titres.

Il paraît donc nécessaire que la société ayant cédé son actif ne soit pas totalement passive et puisse justifier son existence par une activité minimale.

20 - La seconde est celle dans laquelle les associés de la société crédit-preneuse font apport des titres de la société à une société soumise à l'IS, la société crédit preneuse exerçant l'option d'achat et cédant ensuite l'immeuble, puis distribuant ses résultats à sa société mère.

Dans une telle situation, qui verrait la substance de la société dont les titres ont été apportés être très fortement réduite du fait des distributions, si l'apport des titres a été opéré sous le régime du report d'imposition de l'article 150-0 B ter du CGI, la société mère encourt le risque de voir la situation de sa filiale assimilée à celle d'une société dissoute et soumise dès lors à l'obligation de réinvestissement prévu par l'article 150-0 B ter précité compte tenu de la position de l'administration fiscale figurant au BOFIP⁴. Selon cette dernière (i) le report d'imposition est maintenu lorsque la société émettrice des titres apportés est absorbée, dans le délai de 3 ans de l'apport, par la société bénéficiaire de cet apport et (ii) il est admis de maintenir le report d'imposition en cas de dissolution de la société émettrice des titres apportés si la société bénéficiaire de l'apport s'engage à réinvestir la fraction du boni de liquidation lui revenant « dans les conditions prévues au I-A-2-b § 70 et suivants ».

B. - La prorogation des contrats de crédit-bail immobilier

21 - Une seconde situation est celle dans laquelle le crédit-preneur souhaite proroger la durée d'un contrat de crédit-bail immobilier existant. Si une telle situation se rencontre en règle générale lorsque le crédit-bailleur est amené à devoir, sur demande du crédit-preneur, financer de nouvelles constructions ou aménagements sur l'assiette du bien objet du contrat, il peut également en aller de même lorsque le crédit-preneur souhaite seulement aménager la durée résiduelle du contrat pour une meilleure gestion des redevances restant à verser.

22 - Dans les deux cas, la prorogation de la durée du contrat repousse nécessairement la date de levée d'option (si celle-ci doit être finalement exercée), et ainsi l'accession à la propriété du bien mais également le processus de réintégration d'une fraction des loyers prévu par les articles 239 sexies et suivants du CGI.

23 - Si la prorogation du contrat pour cause de financement de nouveaux travaux ne paraît pas appeler de remarques, il semble en aller de même de la prorogation de la durée d'un contrat existant en l'absence de financement de nouveaux travaux par le crédit-bailleur. Cette situation, qui peut être analysée en fait comme la renégociation de la durée d'un prêt et la prorogation d'un bail, ne paraît pas contestable, en ce qu'elle constitue une décision de gestion à laquelle on voit mal l'administration fiscale pouvoir s'opposer.

24 - On peut réserver sans doute la situation dans laquelle la prorogation du contrat intervient en présence d'un montant

symbolique des redevances et/ou du prix de levée d'option restant à verser. Mais cette situation est très proche de celle dans laquelle, alors même que le contrat de crédit-bail est arrivé à son terme, le crédit-preneur diffère l'exercice de l'option d'achat prévu au contrat, en règle générale parce qu'il ne peut ou ne souhaite pas financer immédiatement celle-ci, et peut être amené à négocier pour la période intermédiaire le paiement d'indemnités « d'immobilisation » auprès du crédit-bailleur. Le crédit-preneur ne renonce pas à l'exercice de l'option d'achat, mais en diffère simplement l'exercice, avec l'accord du crédit-bailleur.

25 - Certes, cette décision reporte la date de transfert de propriété du bien immobilier et ainsi là encore, l'application des dispositions des articles 239 sexies et suivants du CGI. Mais elle est le fruit d'un accord entre crédit-preneur et crédit-bailleur et on doit noter que la cour administrative d'appel de Nantes, dans un arrêt du 24 septembre 2015⁵, a fait prévaloir l'accord des parties quant à la date et aux modalités de transfert de propriété des biens immeubles objet du contrat de crédit-bail immobilier.

26 - Dès lors, la seule question qui se pose est celle de savoir si le report ou la prorogation du terme d'un contrat de crédit-bail immobilier ou de l'exercice de la levée d'option pourrait être contesté par l'administration fiscale au motif qu'il différerait la date d'acquisition du bien par le crédit-preneur et dès lors les éventuelles charges fiscales liées aux réintégrations des articles 239 sexies et suivants du CGI.

À supposer que tel soit le cas, il conviendrait encore de savoir sur quel fondement une telle contestation pourrait être opérée, l'article 239 sexies faisant état d'un prix d'acquisition et renvoyant ainsi au transfert de propriété de l'immeuble.

27 - À défaut d'actes fictifs ou d'actes positifs dont l'objectif serait de rechercher l'application littérale d'un texte fiscal ou d'une décision aux motifs exclusif ou principal d'éluider une imposition, il ne paraît pas que les dispositions de l'article L. 64 A du LPF pourraient en l'espèce trouver à s'appliquer.

3. Les opérations de vente à soi-même

28 - Il convient également de s'interroger sur l'application éventuelle des dispositions de l'article L. 64 A du LPF à certaines opérations de vente à soi-même de biens immobiliers.

29 - Rappelons que la pratique évoquée ici est celle de la vente à soi-même ou l'*Owner Buy Out* (OBO) immobilier qui consiste pour une personne physique à céder un ou plusieurs biens immobiliers à une société, en règle générale non soumise à l'IS, dont elle est associée⁶. Le financement de l'acquisition est effectué par le biais d'un emprunt bancaire souscrit par la société. Dans la plupart des cas, le vendeur conclut un contrat de bail d'habitation avec la SCI devenue propriétaire du bien afin d'avoir la jouissance de tout ou partie du bien immobilier à titre de résidence principale ou secondaire⁷.

30 - Sur un plan économique, cette opération peut se révéler particulièrement intéressante lorsque le bien immobilier concerné nécessite la réalisation de travaux qui seront également financés par emprunt bancaire et qui constitueront en sus des intérêts des prêts souscrits, des charges déductibles des revenus fonciers de l'associé de la société.

5. CAA Nantes, 24 sept. 2015, n° 14NT00443, SA Tipiak Planification.

6. La cession à une société soumise à l'IS appelle moins de débat du fait que les mécanismes de l'IS font en règle générale obstacle aux optimisations fiscales pouvant découler du régime des sociétés de personnes et des revenus fonciers.

7. La mise à disposition gratuite de l'associé du bien immobilier par la SCI n'est pas évoquée car elle ne pose pas de difficulté de principe.

4. BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20, 20 déc. 2019, § 250.

L'exploitation par la SCI du bien immobilier peut ainsi générer, en dépit des loyers pratiqués, des déficits fonciers imputables sur d'autres revenus fonciers des associés.

31 - Faisant le constat que cette situation ne pourrait exister dans l'hypothèse d'une détention directe de l'immeuble par l'associé personne physique, compte tenu des dispositions de l'article 15, II du CGI selon lesquelles « *Les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu.* » et qui a ainsi pour corollaire la non-déductibilité des charges afférentes à l'actif en question⁸, la question se pose naturellement de savoir si l'interposition d'une société de personnes non soumise à l'IS peut être contestée sur le fondement de l'article L. 64 A du LPF.

32 - Le juge de l'impôt et le Comité de l'abus de droit fiscal se sont prononcés à plusieurs reprises sur ce type d'opérations de vente à soi-même et ont considéré qu'elles pouvaient constituer un abus de droit en application des dispositions de l'article L. 64 du LPF. Ces opérations ne sont cependant pas remises en cause, par principe, mais il ressort des décisions de jurisprudence et des avis du Comité de l'abus de droit fiscal qu'un certain nombre de conditions doivent être remplies afin qu'un abus de droit ne soit pas caractérisé. On notera cependant que les différentes décisions et avis dont il est fait état ont été rendus sous le régime de l'article L. 64 du LPF qui requiert un but exclusivement fiscal et qu'ainsi la question se posera nécessairement de leur interprétation au regard de l'article L. 64 A du LPF qui vise un motif principalement fiscal.

33 - On sait que la démonstration d'un abus de droit nécessite la réunion de deux éléments :

- un élément objectif : l'utilisation d'un texte à l'encontre des intentions de son auteur ;
- un élément subjectif, c'est-à-dire, pour les actes visés par l'article L. 64 A du LPF, la volonté principale d'éluider l'impôt.

A. - S'agissant de l'élément objectif : l'utilisation d'un texte à l'encontre des intentions de son auteur

34 - Au cas particulier, pour que ce premier élément existe, il faudrait que l'Administration puisse démontrer que la vente du bien immobilier à une société dont le vendeur est associé suivie de la location de ce bien à ce dernier, est destinée à écarter l'application de l'article 15, II du CGI précité.

35 - Cet article a été introduit dans le dispositif fiscal français par l'article 11 de la loi de finances pour 1965 pour simplifier la situation fiscale des contribuables qui, se réservant la jouissance de biens immobiliers, se voyaient rechercher en paiement de l'impôt sur le revenu (IR) à raison d'un loyer théorique, net cependant des charges générées par le bien immobilier en question pour leur fraction déductible des revenus fonciers. Pour éviter les difficultés liées à la mise en œuvre de cette imposition théorique, le législateur avait estimé préférable d'exonérer d'IR l'avantage représenté par la jouissance gratuite d'un bien immobilier par son propriétaire. Cette exonération a eu pour contrepartie la suppression de la déduction des charges afférentes aux immeubles concernés.

36 - Ce dispositif vise ainsi uniquement le propriétaire d'un logement qui s'en réserve la jouissance gratuite. De plus, l'application de l'article 15, II du CGI n'est pas optionnelle, en ce que le propriétaire d'un immeuble dont il a la jouissance gratuite, ne peut renoncer à l'exonération de l'avantage locatif pour rechercher alors une imposition de celui-ci et en contrepartie la prise en compte des charges y afférentes.

37 - Au plan juridique et fiscal, la location d'un bien appartenant à une SCI par un de ses associés constitue donc une situation différente de celle dans laquelle une personne physique propriétaire d'un bien immobilier se réserve la jouissance de celui-ci. Le simple fait de céder un bien à une société dont le cédant serait associé ne permet pas à lui seul de démontrer une volonté d'écarter l'application des dispositions de l'article 15, II précitées, à condition cependant que l'opération de vente suivie de la mise en location du bien soit effectuée dans le respect de plusieurs conditions exposées ci-après.

B. - S'agissant de l'élément subjectif : la volonté principale d'éluider l'impôt

38 - Selon la doctrine administrative, « Pour écarter un acte allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, l'administration doit en outre démontrer que cet acte a pour motif principal d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés. »⁹.

39 - La vente d'un bien immobilier à une société civile dont le vendeur est associé avec d'autres membres de sa famille – ses enfants par exemple – suivie de la conclusion d'un bail d'habitation par un ou plusieurs des associés permettant la jouissance du bien immobilier ne peut constituer en soi un acte ayant pour motif principal d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que le vendeur du bien immobilier aurait normalement supportées si la vente n'avait pas été réalisée.

40 - Cependant, pour pouvoir justifier de l'absence de motif principalement fiscal à ces opérations, il est nécessaire de pouvoir démontrer que l'ensemble des actes qui ont été conclus l'ont été principalement pour d'autres motifs comme celui d'effectuer des opérations dans l'intérêt de la société ou encore pour favoriser une transmission patrimoniale. Dans ses commentaires, l'Administration semble retenir une approche quantitative visant à comparer l'avantage fiscal et l'avantage non fiscal procurés par une même opération ce qui peut s'avérer difficile à apprécier en pratique.

41 - Pour l'application de l'article L. 64 du LPF, les juges et le Comité de l'abus de droit fiscal s'appuient sur un faisceau d'indices qui pourrait également servir de ligne directrice pour apprécier le motif principalement fiscal des opérations de vente à soi-même.

En pratique, une condition essentielle est que toutes les opérations ou actes soient réalisés dans des conditions comparables à celles qui auraient pu exister avec des tiers.

42 - **Le prix de vente du bien immobilier** doit être non seulement versé par la société cessionnaire mais également correspondre à un prix de marché qui aurait pu être obtenu dans le cadre d'une vente à un tiers acquéreur. La question ne se pose pas en cas de financement de l'acquisition par prêt bancaire.

43 - **La société cessionnaire ne doit pas être fictive.** Il doit notamment pouvoir être justifié du bon fonctionnement des organes sociaux, de la tenue d'une comptabilité, de l'existence de comptes bancaires au nom de la société et plus généralement de l'absence de confusion entre le patrimoine des associés et de la société. L'objet de la société doit également être conforme à l'activité réelle de celle-ci et prévoir ainsi la location immobilière.

44 - **Le contrat de bail** conclu avec un ou plusieurs des associés de la SCI doit être conforme aux dispositions relatives aux

8. *RFPI-CHAMP-20-20*, 25 févr. 2013, § 100.

9. *BOI-CF-IOR-30-20*, 31 janv. 2020, § 90.

baux d'habitation afférents aux résidences principales ou secondaires.

45 - **Le loyer** dû par le locataire qui est également associé doit être régulièrement et réellement réglé et son montant doit correspondre à un loyer de marché. À défaut, le bail serait qualifié de fictif et l'associé serait réputé occuper le bien à titre gratuit ce qui rendrait alors applicables les dispositions de l'article 15, II du CGI précitées et fait, en conséquence, obstacle à la déduction des charges éligibles.

Le Conseil d'État, dans un arrêt en date du 8 février 2019¹⁰, a ainsi jugé que l'opération de vente (en 1996) d'une villa (acquise en 1992) par un des époux à une SCI préexistante dont les époux étaient associés à hauteur de 90 % – leurs enfants détenant les 10 % restants – était constitutive d'un abus de droit au sens des dispositions de l'article L. 64 du LPF, en raison notamment du fait que le montant du loyer perçu par la SCI correspondait au montant des échéances de remboursement de l'emprunt contracté par la société pour l'acquisition du bien et que le loyer n'avait pas été revalorisé pour tenir compte des travaux réalisés sur le bien immobilier.

Une cour administrative d'appel¹¹ a, en revanche, considéré qu'une telle opération n'était pas abusive en relevant notamment que le loyer versé par les associés n'était pas « purement symbolique ».

46 - Si l'on transpose ces analyses jurisprudentielles dans le cadre du dispositif du mini-abus de droit, le montant du loyer, pour ne pas être remis en cause, doit donc correspondre à une valeur de marché afin qu'il puisse être démontré que les conditions du bail et le montant du loyer sont semblables à ce qui aurait pu être conclu avec un tiers et qu'en conséquence l'objectif poursuivi n'est pas principalement fiscal.

47 - Sur ce point enfin, il faut noter que contrairement à la position retenue par certains services vérificateurs, rien ne fait obstacle à ce que l'administration fiscale puisse recourir à la théorie de l'acte anormal de gestion en matière de revenus fonciers et réintégrer ainsi dans l'assiette des revenus fonciers des insuffisances de loyers¹².

48 - Cette correction des loyers, qui corrige ensuite le montant des déficits fonciers ou le supprime, peut alors rendre inutile le recours aux dispositions des articles L. 64 ou L. 64 A du LPF¹³.

49 - **Les travaux d'embellissement du bien immobilier** doivent être engagés dans l'intérêt de la société propriétaire du bien et une distinction doit être faite entre les travaux mis à la charge du propriétaire et ceux mis à la charge du locataire.

50 - **Le financement des travaux d'embellissement du bien immobilier** par apport en compte courant de l'associé et non par la souscription d'un emprunt bancaire est également un élément retenu par le Conseil d'État, dans l'arrêt précité, pour justifier de l'existence d'un abus de droit. Les juges semblent considérer qu'en recourant à un apport en compte courant, l'associé majoritaire, également locataire, continue à se comporter comme le propriétaire du bien en direct. La fixation du montant du loyer en fonction du montant de l'échéance de l'emprunt destiné à financer l'acquisition du bien, sans tenir compte du montant des travaux réalisés et donc de l'apport en compte courant correspondant, semble être un élément « aggravant » pris en compte pour caractériser un abus de droit. De plus, ce financement des travaux par l'apport en compte courant de l'associé peut ne pas être conforme à l'intérêt social de la société dans la mesure où un compte courant d'associé doit normalement pouvoir être remboursé à tout moment, ce qui peut entraîner une dégradation des capacités financières de la société. Une attention particulière doit donc être portée sur les modalités de financement des travaux qui pourraient permettre à l'administration fiscale de démontrer l'existence d'un motif principalement fiscal.

51 - Enfin, la circonstance qu'une opération de vente et de location à soi-même s'inscrive dans le cadre d'une transmission d'un ou plusieurs biens immobiliers à des enfants afin d'éviter une situation d'indivision en cas de décès, constitue un élément supplémentaire confortant la démonstration de l'absence de motif principalement fiscal. Dans ce cas, la vente doit traduire une réelle volonté de transmission au profit des enfants. Pour ce faire, la question est de savoir si les enfants devraient détenir majoritairement le capital de la société cessionnaire à l'issue de l'opération. On ne peut exclure l'objectif de transmission de patrimoine au seul motif d'une participation des enfants non majoritaires dans le capital de la SCI, la participation ne devant cependant pas être symbolique.

52 - En définitive, le nouveau dispositif du mini abus de droit ne semble pas être un obstacle aux opérations d'OBO immobilier à condition qu'il puisse être justifié que la vente puis la location ont été faites dans l'intérêt de la société et que cette dernière s'est comportée comme elle le ferait avec des tiers s'agissant notamment de l'ensemble des points évoqués ci-avant. Il reste qu'en pratique, la démonstration de ces motifs autres que fiscaux peut s'avérer difficile tant l'administration fiscale paraît sensibilisée à ces opérations. ■

Mots-Clés : Abus de droit - Impôt sur les sociétés - Société civile immobilière - Crédit-bail immobilier

10. CE, 8 févr. 2019, n° 407641 : *JurisData* n° 2019-001839 ; *JCP N* 2019, n° 48, 1333, note S. Fagot.

11. CAA Lyon, 6 nov. 2008, n° 07LY02659.

12. V. en ce sens BOI-RFPI-BASE-10-10, 12 sept. 2012, § 420 et s. s'agissant des baux réguliers mais consentis pour un prix atténué ou bien encore des baux fictifs ou anormaux.

13. V. en ce sens CE 8^e et 3^e ss-sect. réunies, 5 mars 2007, n° 284457, *Pharmacie de Challonges* : *JurisData* n° 2007-081090 ; *RFP* 2007, comm. 95, note O. Fouquet.