

P A T R I C K M I C H A U D

CABINET D'AVOCATS
ANCIEN INSPECTEUR DES IMPOTS



SOCIETE CIVILE IMMOBILIERE ET ABUS DE DROIT FISCAL

V1/08.15

La société civile est la forme de droit commun des entités légales en France

Elle est définie par [les articles 1832 et suivants du code Civil](#) et les articles 1845 et suivants du code civil intitulés « [De la société civile](#) »

La société civile est un schéma juridique souvent utilisé en France non pas pour des raisons fiscales mais essentiellement pour éviter les contraintes des règles de l'indivision.

La contrainte la plus forte est celle de [l'article 815 du code civil](#) qui dispose que « Nul ne peut être contraint à demeurer dans l'indivision et le partage peut toujours être provoqué. »

[Chapitre VII : Du régime légal de l'indivision.](#)

La souplesse de la société civile lui permet en effet d'organiser la gestion des patrimoines immobiliers, financiers ou agricoles d'une manière officielle et pérenne

[NOUVEAU Validité d'une caution donnée par une SCI cliquez](#)

Enfin au niveau du droit international privé (DIP), les parts des sociétés civiles –même immobilières– sont des biens meubles soumis aux règles de dévolution successorales du domicile du défunt et non du lieu de situation de l'immeuble

Attention, au niveau fiscal, sauf quelques conventions internationales, les parts de SCI sont assimilés à des immeubles avec les conséquences au niveau des nombreuses impositions et soumises au régime fiscal de l'état du lieu de situation de l'immeuble.

La société civile n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés sauf sur option ou à cause d'une activité commerciale

[SCI Réévaluation et Option à l'IS / Précautions à connaître cliquez](#)

[SCI et location meublée saisonnière : cliquez](#)

[la Vente à une SCI d'un immeuble appartenant à l'associé est elle un abus de droit](#)

[Avis du comité dans l'affaire 2010 04 page 11](#)

[Une option à l'IS peut être abusive](#)

[\(Comité des abus de droit séance du 29.01.15 affaire 2014-33](#)

Le Comité estime que l'option d'une société pour l'assujettissement de ses bénéficiaires à l'impôt sur les sociétés n'est pas en elle-même constitutive d'un abus de droit alors même que le régime d'imposition qui résulte de cette option est plus favorable au contribuable.

Ainsi l'assujettissement de revenus fonciers à l'impôt sur les sociétés n'est pas, en lui-même, constitutif d'un abus de droit même si ce régime d'imposition, résultant d'une option, est plus favorable au contribuable

MAIS, après analyse des faits, Le Comité a déduit, eu égard aux circonstances de l'espèce, qu'en interposant la société J, dépourvue de toute substance économique et ayant opté pour

l'assujettissement de ses bénéficiaires à l'impôt sur les sociétés, à seule fin de bénéficier des dispositions de l'article 238 bis K, les associés de la SCI X ont fait une application littérale de ces dispositions contraire aux objectifs qu'en les adoptant, le législateur a entendu poursuivre. Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

La souplesse de la société civile a toutefois amené l'administration fiscale et la jurisprudence à s'intéresser à certains montages fiscaux abusifs effectués dans un but exclusivement fiscal par l'utilisation de structure fictive ou sans substance (sic)

De l'abus de droit rampant à l'abus de droit inutile

Quelques réflexions sur l'évolution ?

Patrick MICHAUD, avocat

PLAN DE LA TRIBUNE

Généralités pratiques sur la Société civile

La procédure spéciale de l'abus de droit 2

Définition de l'abus de droit fiscal 3

La procédure de l'abus de droit est utilisée avec parcimonie (les stats) 2

L'abus de droit vu par la jurisprudence et le comité de l'abus de droit 3

Apport de l'usufruit temporaire des parts d'une SCI au profit d'une société à l'IS

Aff. 2014 -33 3

Location fictive Avis du comité dans l'affaire 2010.10 (page 19) 4

Donation de titres suivie de leur cession 4

Conseil d'État, 8ème et 3ème sous-sections réunies, 30/12/2011, 330940 5

Conseil d'État, 10ème et 9ème sous-sections réunies, 27/07/2012, 327295 5

Conseil d'État, 9ème et 10ème sss, 09/04/2014, 353822 5

Les conclusions LIBRES de **Mme Claire Legras**, rapporteur public 5

Donner et retenir ne vaut CE 14.11.14 6

Une donation abusive sous couvert d'une société civile de gestion 7

Apport-cession de titres en sursis d'imposition 8

Impôt de solidarité sur la fortune : usufruit temporaire 8

SCI détenant la nue-propiété des immeubles 9

Cour de cassation, Chambre commerciale, 26 mars 2008, 06-21.944, 9

Cour de cassation, Chambre commerciale, 13 janvier 2009, 07-20.097 10

Vente à la SCI d'un immeuble appartenant à l'associé 10

La création d'une SCI pour échapper aux créanciers est une fraude à la loi 10

La procédure spéciale de l'abus de droit

Définition de l'abus de droit fiscal

L'administration peut, [en vertu de l'article L64 du LPF](#), écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes

-qui présentent un caractère fictif ;

-ou ceux qui n'ont été inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales.

La situation constitutive de l'abus de droit peut porter indifféremment sur l'établissement des bases imposables, sur la liquidation de l'impôt ou sur son paiement.

[BOFiP-CF-IOR-30-24/11/2014](#) :

Le cadre juridique défini pour l'application de l'abus de droit comporte donc deux branches :

-dans la première, l'administration peut restituer le véritable caractère des actes constitutifs d'abus de droit en raison de leur caractère fictif (vente au lieu d'une donation, par exemple) ;

-dans la seconde, c'est l'intention du contribuable qui est en cause et non la véritable nature de l'acte. Recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou des décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, l'intéressé a conclu l'acte avec pour seul motif celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales qu'il aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles, si cet acte n'avait pas été passé ou réalisé.

La procédure de l'abus de droit est utilisée avec parcimonie

Après une forte augmentation en 2012 et 2013 (liée notamment à un nombre important d'affaires connexes portant sur un même montage mis en œuvre au profit de plusieurs contribuables), le nombre de saisines du Comité apparaît en régression au cours de l'année 2014 (38 saisines en 2014 contre 54 en 2013 et 52 en 2012) mais reste à un niveau plus élevé que celui observé en 2010 (18 saisines) et 2011 (21 saisines). Le nombre de dossiers examinés par le Comité procède de ce même constat. Le nombre de dossiers en stocks au 31 décembre 2014, également en diminution, (7 dossiers contre 15 au 31 décembre 2013) s'explique notamment par le désistement de l'administration ou du contribuable dans 9 affaires.

La typologie par impôt des affaires examinées par le Comité est relativement stable. Comme en 2013, la majorité des affaires traitées concerne l'impôt sur le revenu (65% des dossiers en 2014 et 74% en 2013).

L'intérêt est d'abord préventif : la publication des avis rendus d'une manière très contradictoire par le comité des abus de droit est d'abord préventive.

[Le rapport public de 2014](#)

Une information publique des montages ou des méthodes de montages abusifs est une excellente école de protection fiscale

L'abus de droit vu par la jurisprudence et le comité de l'abus de droit

Apport de l'usufruit temporaire des parts d'une SCI au profit d'une société à l'IS [Aff. 2014 -33](#)

Le Comité de l'abus de droit estime que l'apport de l'usufruit temporaire des parts d'une SCI soumise à l'IR à une SCI ayant opté pour l'IS dans le seul but de déterminer les résultats imposables de la société apporteuse selon les règles plus favorables de l'IS constitue un abus de droit

[la Vente à une SCI d'un immeuble appartenant à l'associé est elle un abus de droit](#)
[Avis du comité dans l'affaire 2010 04 page 11](#)

[Une option à l'IS peut être abusive](#)
[\(Comité des abus de droit séance du 29.01.15 affaire 2014-33](#)

Le Comité estime que l'option d'une société pour l'assujettissement de ses bénéfices à l'impôt sur les sociétés n'est pas en elle-même constitutive d'un abus de droit alors même que le régime d'imposition qui résulte de cette option est plus favorable au contribuable.

Ainsi l'assujettissement de revenus fonciers à l'impôt sur les sociétés n'est pas, en lui-même, constitutif d'un abus de droit même si ce régime d'imposition, résultant d'une option, est plus favorable au contribuable

MAIS, après analyse des faits, Le Comité a déduit, eu égard aux circonstances de l'espèce, qu'en interposant la société J, dépourvue de toute substance économique et ayant opté pour l'assujettissement de ses bénéfices à l'impôt sur les sociétés, à seule fin de bénéficier des dispositions de l'article 238 bis K, les associés de la SCI X ont fait une application littérale de ces dispositions contraire aux objectifs qu'en les adoptant, le législateur a entendu poursuivre. Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

Location fictive [Avis du comité dans l'affaire 2010.10](#) (page 19)

Lorsque l'associé a signé avec la SCI un contrat de bail sur un local d'habitation, le revenu foncier imposable est constitué par la différence entre le loyer brut et le total des charges déductibles (CGI art. 28).

Dans la situation qui lui a été présentée le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que les baux conclus entre la SCI C et ses associés avaient eu **pour seul objectif** 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 des époux Z. relevant de la catégorie des revenus fonciers.

En conséquence, le Comité émet 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 prononcer l'abus de droit, ont notamment été retenus les éléments suivants:

-la disproportion manifeste entre le montant des charges des immeubles loués et celui des recettes escomptées ;

-l'absence de justification de la nature déficitaire de l'opération autrement que par l'intérêt fiscal pour ses associés de pouvoir imputer le déficit foncier sur les revenus qu'ils réalisent par ailleurs.

En revanche, dans une affaire où la SCI avait acquis la résidence principale de l'associé majoritaire pour la lui donner en location nue, le Conseil d'État a jugé que l'administration n'apporte pas la preuve qui lui incombe qu'au cours des années d'imposition, la SCI avait pour objet non pas de gérer un patrimoine immobilier mais de faire échec aux dispositions de l'article 15, II du code général des impôts concernant les propriétaires qui se réservent la jouissance des immeubles leur appartenant. En l'espèce, le Conseil d'État retient que la société louait à la même époque deux autres immeubles et ne pouvait être regardée comme ayant un caractère purement fictif (CE 27 juin 1990, n° [57559](#)).

Donation de titres suivie de leur cession

En procédant à la donation de titres préalablement à leur cession que la pratique intitule donation cession, les donateurs cédants « purgent » c'est-à-dire évitent la taxation de la plus-value. La plus-value est calculée en effet par rapport au prix d'acquisition des titres figurant dans la donation.

Lors de la cession immédiate après la donation, seuls les droits de mutation à titre gratuit sont alors exigibles.

L'administration requalifie parfois ces montages d'abus de droit Pour être constitutive d'un abus de droit la donation doit être fictive.

Le Conseil d'État a déjà eu l'occasion de juger que la donation de titres, opération purgeant la plus-value imposable, suivie de la cession des titres à une société familiale n'est pas constitutive d'un abus de droit dès lors que la donation n'est pas fictive, et alors même que la donation était assortie de clauses limitant les droits des donataires ().

Conseil d'État, 8ème et 3ème sous-sections réunies, 30/12/2011, 330940

Aucun abus de droit constitué

L'administration n'établit pas qu'un acte de donation-partage aux enfants, dont certains sont mineurs et les autres sont rattachés au foyer fiscal des donateurs, de titres placés en report d'imposition aurait présenté un caractère fictif et que l'existence d'un abus de droit est caractérisée par cet acte suivi de la cession immédiate de ces titres par les donataires à une société civile familiale contrôlée par les donateurs, dès lors d'une part, que si l'acte de donation prévoyait qu'à compter de sa signature, chacun des donataires serait propriétaire des biens et en aurait la jouissance immédiate tout en interdisant aux donataires de céder, nantir ou disposer d'une façon quelconque des actions pendant la vie des donateurs, cette clause d'inaliénabilité durant la vie du donateur ne lui ôte pas son caractère de donation au sens des articles 894 et 900-1 du code civil, d'autre part, que les donateurs ne se sont pas réappropriés les sommes issues de la vente par les donataires des actions à la société civile, ces sommes ayant été effectivement versées dans leur intégralité sur les comptes bancaires ouverts au nom de chacun des enfants, sans que la clause de remploi les obligeant à verser ces sommes sur des comptes bancaires bloqués en capital jusqu'au décès des donateurs affecte le droit de propriété des donataires sur ces dernières, et qu'enfin, aucune des autres clauses de l'acte de donation, autorisées en leur principe par le code civil et justifiées par l'intérêt légitime qui s'attachait à la volonté des requérants d'organiser leur succession au profit de leurs enfants encore jeunes tout en préservant l'unité et la pérennité du patrimoine familial, n'était de nature à remettre en cause le constat d'un dépouillement immédiat et irrévocable des donateurs dès la signature de cet acte.

[Conseil d'État, 10ème et 9ème sous-sections réunies, 27/07/2012, 327295](#)

L'abus de droit est constitué

le 28 février 2000, M. et Mme A...ont fait une donation-partage de la nue-propiété avec réserve d'usufruit de 1497 titres qu'ils détenaient dans la société Gerflo à chacun de leurs deux fils ; que M. et Mme A...ont cédé le lendemain la totalité des droits sur ces actions à la société Guyenne et Gascogne ; qu'en égard aux conditions de paiement par cette société des droits attachés à la nue-propiété des titres, l'administration fiscale a estimé que M. et Mme A...avaient en réalité continué à se comporter comme les véritables propriétaires des titres et que les actes de donation présentaient un caractère fictif ; dans l'arrêt attaqué, la cour administrative d'appel de Bordeaux a jugé que l'opération de donation-partage avec réserve d'usufruit n'avait pas donné lieu à l'exercice de leurs droits et prérogatives de nus-propiétaires par les enfants de M. et Mme A...;

8. en jugeant, par une appréciation souveraine exempte de dénaturation, que l'administration relevait à bon droit qu'aucun élément ne révélait que les enfants de M. et Mme A...auraient retrouvé la contre-valeur de la nue-propiété qui avait fait l'objet de l'acte de donation et établissait que, de ce fait, **la donation avait un caractère fictif**, la cour administrative d'appel de Bordeaux n'a entaché son arrêt ni d'erreur de droit ni d'erreur de qualification juridique des faits ;

Il résulte de tout ce qui précède que M. et Mme A...ne sont pas fondés à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

Conseil d'État, 9ème et 10ème ssr, 09/04/2014, 353822

Aucun abus de droit constitué

Les conclusions LIBRES de Mme Claire Legras, rapporteur public

Quand un acte de donation est régulier au regard du droit civil, les conséquences fiscales qui en résultent ne peuvent être appréhendées sous l'angle de l'abus de droit car cet acte s'est alors bien traduit par la transmission d'un patrimoine : s'il en résulte une exonération d'une plus-value, c'est que le contribuable a utilisé une faille du dispositif fiscal. Il a optimisé sa situation fiscale en faisant le choix de la solution la moins onéreuse.

Autrement dit, la régularité d'un acte de donation s'oppose, en raison des effets juridiques substantiels qu'il a produits, à toute imputation d'«exclusivisme fiscal».

Conseil d'État, 9ème et 10ème ssr, 09/04/2014, 353822

7. ni la rapidité avec laquelle les différentes opérations litigieuses ont été effectuées, **ni les restrictions apportées au droit de propriété** des donataires nus-propriétaires par les actes de donation-partage, **ni les pouvoirs de gestion et de décision conférés aux donateurs** usufruitiers par les statuts des sociétés civiles financières, ni l'excédent de distribution des bénéfices constaté, dans les conditions rappelées au point 5 ci-dessus, au titre de l'année 2004 **ne sont de nature à remettre en cause le constat d'un dépouillement immédiat et irrévocable** de M. et Mme A...en faveur de leurs enfants ;

En clair Dès lors qu'un acte revêt le caractère d'une donation au sens des dispositions de l'article 894 du code civil, l'administration ne peut le regarder comme n'ayant pu être inspiré par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que son auteur, s'il ne l'avait pas passé, aurait normalement supportées. Elle n'est, par suite, pas fondée à l'écarter comme ne lui étant pas opposable sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF).

En revanche, l'administration peut écarter sur ce fondement un acte qui, présenté comme une donation, ne se traduit pas par un dépouillement immédiat et irrévocable de son auteur.

Par ailleurs, Le juge de cassation exerce un contrôle de qualification juridique sur l'appréciation portée par les juges du fond sur le point de savoir si un acte présenté comme une donation a le caractère d'acte se traduisant par un dépouillement immédiat et irrévocable de son auteur et, par suite, sur l'existence d'un abus de droit.

Donner et retenir ne vaut CE 14.11.14

L'abus de droit est constitué

Par deux décisions (n°369908 et 361482) **en date du 14 novembre 2014**, le Conseil d'Etat fait application de la procédure de l'abus de droit à un contribuable qui, à la suite d'une donation suivie d'une cession, s'est réapproprié le produit de la cession.

Conseil d'État N° 369908 9ème et 10ème ssr 14 novembre 2014

Conseil d'État N° 361482 9ème et 10ème ssr 14 novembre 2014

en raison de l'avis favorable du comité consultatif pour la répression des abus de droit, la charge de la preuve incombait au requérant, la cour administrative d'appel de Nantes a relevé, par une appréciation souveraine, exempte de dénaturation, d'une part, que M. A..., trois jours seulement après l'encaissement du produit de la cession des 73 actions démembrées, avait procédé au virement de la

somme de 1 500 000 francs du compte de la SCP Diane vers son compte personnel, sans justifier que ce mouvement de fonds correspondait à un prêt, en se bornant à fournir un contrat non signé, d'une date postérieure au versement intervenu à son profit, et des documents retraçant des remboursements postérieurs à l'engagement du contrôle à l'origine des impositions contestées ; , d'autre part, si M. A...soutenait, procès-verbal d'assemblée et extrait du grand-livre de la SCP Diane à l'appui, que la somme de 490 000 francs débitée le 31 juillet 2000 du compte de cette société à son profit correspondait à un prélèvement anticipé, sur son compte courant d'associé, du bénéfice de l'année 1999 auquel il pouvait prétendre en sa qualité d'usufruitier, il était constant que le résultat de la société Diane au titre de 1999 n'était constitué que par des plus-values latentes résultant de l'échange d'actions avec la société Stratelite n'ayant généré aucun flux financier et que l'appréhension de cette somme avait par suite porté atteinte à l'actif réel de la société ;

M. A... ne peut utilement critiquer le motif par lequel la cour a relevé que les donations litigieuses étaient dépourvues d'intérêt patrimonial pour les donataires et revêtaient un intérêt fiscal pour lui, et qu'il ne démontrait pas qu'elles avaient pu être inspirées par un autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que, s'il n'avait pas passé ces actes, il aurait normalement supportées, dès lors que, le caractère fictif de la donation ayant été établi, ainsi qu'il a été dit, ce motif présentait nécessairement un caractère surabondant ;

Ainsi la jurisprudence n'accorde pas aux circonstances suivantes le pouvoir de caractériser une donation fictive :

- la rapidité de la revente des titres par les SCI ;
- la circonstance que l'acte de donation soit assorti d'une clause d'inaliénabilité durant la vie du donateur ;
- l'octroi aux donateurs usufruitiers de pouvoirs étendus de gestion et de décision au sein des SCI.

En revanche, le comité de l'abus de droit retient les éléments suivants pour caractériser l'abus de droit :

- les donateurs se sont réapproprié un montant significatif du produit de la cession des titres donnés (aff. 2014-05) ;
- la cession des titres est préalable à la donation.

Attention le comité des abus de droit –qui avise -et le conseil d'état –qui juge- ont une forte tendance –mot de courtoisie diplomatique suivant mon expérience - à suivre la jurisprudence de la cour de cassation sur les donations déguisées ou indirectes

Or la cour DE CASSATION vient de bouleverser sa jurisprudence dans un arrêt du 10 juin 2015.

Cet arrêt est il de principe, d'espèce ou mixte comme bien souvent ??

[Une donation abusive sous couvert d'une société civile de gestion](#)

[Cass. com. 15 mai 2007, n° 06-14.262 SCI JABS 1](#)

[Cass. com. 15 mai 2007, n° 06-14.264 SCI JABS 2](#)

la Cour de cassation a considéré comme étant un abus de droit et a sanctionné la donation déguisée de la nue-propriété d'OAT sous couvert de parts sociales d'une société civile de gestion de portefeuilles et a soutenu l'abus de droit de cette situation en confirmant l'arrêt de la cour d'appel qui a fait ressortir le caractère fictif de la société au sens de l'article 1832 du code civil et sur les motifs que la cour s'était appuyée non seulement sur l'absence d'autonomie financière et le défaut de fonctionnement de la société, aucun acte de gestion relatif à l'achat ou à la vente de valeurs mobilières n'ayant été effectué entre la constitution de la société et la donation-partage, mais aussi sur l'absence d'apports réels des enfants et le manque de volonté véritable de s'associer. Par ailleurs, la mère gardait

les revenus des OAT ainsi que la maîtrise de son patrimoine sans avoir à demander l'accord des enfants pour d'éventuels arbitrages.

Apport-cession de titres en sursis d'imposition

La plus-value d'apport de titres à une société civile soumise à l'IS bénéficie du sursis d'imposition (CGI art. 150-0 B).

[Avis du comité dans l'affaire 2013-17](#)

Pour le comité, le placement en sursis d'imposition de la plus-value réalisée par le contribuable lors de l'apport des titres à la SCI soumise à l'IS suivi de la cession à bref délai par cette dernière des titres apportés est constitutif d'un abus de droit lorsqu'une part substantielle du produit de la cession constitue un investissement d'ordre patrimonial (aff. 2013-17).

Le comité a constaté que la SCI Y a pour seule activité la location en meublé de deux villas, activité présentant un caractère patrimonial. Il note qu'aucun élément n'est apporté quant à la volonté alléguée d'exploiter à terme les biens immobiliers dans le cadre de services para-hôtelières. Le Comité relève par ailleurs que ni le prêt consenti par la SCI ni les intérêts échus n'ont fait l'objet de remboursement à la date du 31 décembre 2012 de sorte que la dette de Mme S s'élève à 107 801 euros, somme correspondant approximativement au produit de la cession des titres de la SA X auquel elle pourrait prétendre suivant sa participation au capital de la SCI Y. Il considère que la SCI Y a ainsi permis à l'un de ses associés d'appréhender une partie du produit de la cession des titres de la SA X. Le Comité en déduit que la condition de réinvestissement dans une activité économique n'est pas satisfaite.

Il émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales 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 titres de la SA X à la SCI Y.

Pour les apports réalisés depuis le 14 novembre 2012, il est substitué au sursis d'imposition un report automatique en cas d'apport de titres à une société soumise à l'IS contrôlée par l'apporteur (CGI art. [150-0 B ter](#))

L'acquisition de biens immobiliers destinés à la location immobilière, qu'elle soit nue ou meublée comme les apports en compte courant ne constituent pas des activités économiques (BOFiP-RMMP-PVBMI-30-10-60-§§ 305 et 320-02/07/2015).

Impôt de solidarité sur la fortune : usufruit temporaire

[Avis du comité dans l'affaire 2012-29 page 16](#)

Les contribuables avaient apporté à une société (en l'espèce une société civile agricole) l'usufruit temporaire d'un immeuble de rapport pour une durée de 10 ans. Les contribuables, pris en leur qualité de nu-propiétaire, n'avaient pas à déclarer cet immeuble à l'ISF. Seules les parts de la société tenant compte de la valeur de cet usufruit ont été comprises dans l'assiette de leur ISF. Le couple justifiait cet apport au motif que la société devait bénéficier de ressources propres procurées par cet immeuble afin d'obtenir un prêt pour financer la réalisation de travaux importants dans un château lui appartenant.

Le Comité considère que le démembrement temporaire de la propriété de l'immeuble situé à Paris n'était, au cas d'espèce, justifié par aucune considération économique ou patrimoniale, mais répondait à la seule préoccupation d'exclure sa valeur en toute propriété dans le calcul de l'assiette de l'ISF.

Le Comité estime ainsi qu'en faisant échapper cet immeuble de rapport au principe de taxation de l'article 885 E, pour le placer artificiellement dans le champ de l'exception prévue à l'article 885 G du code général des impôts en conférant l'usufruit à une personne non visée par l'article 885 A, M. et

Mme A ont poursuivi un but exclusivement fiscal en recherchant le bénéfice d'une application littérale de ces textes à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

Fraude au barème d'évaluation des droits démembrés de l'article 762 ancien du CGI

SCI détenant la nue-propiété des immeubles

Affaire n° 2005-16

Par acte du 25 juin 2001, M. G... et ses trois fils ont constitué la SCI G...

M. G... a apporté à la société la nue-propiété de deux ensembles immobiliers et chacun de ses enfants la somme de 240 €. Les apports en nue-propiété ont été évalués selon un barème économique dans lequel l'usufruit est valorisé à 37,6 % de la pleine propriété, soit 250 920 €. Par actes des 9 juillet et 14 décembre 2001, M. G... a fait donation à ses fils de l'ensemble de ses parts dans la SCI. L'administration a considéré que l'interposition d'un apport en société n'avait d'autre but, dans le cadre de la transmission aux enfants du patrimoine immobilier familial, que de contourner l'application du barème légal d'évaluation de la nue-propiété alors fixé par l'article 762 ancien du code général des impôts, lequel valorisait l'usufruit de M. G... à 10 % de la pleine propriété compte tenu de son âge. Elle a donc procédé à une nouvelle liquidation des droits de mutation à titre gratuit et effectué un rappel en droits de 15 687 €. Le Comité relève que le bref délai séparant les apports des actes de donation établit que la SCI a été créée dans le cadre d'une stratégie de transmission patrimoniale. Il constate par ailleurs que lors de sa constitution en 2001 et au cours des trois années suivantes, la SCI ne disposait que d'un patrimoine en nue-propiété et corrélativement d'une absence complète de ressources, situation ne lui permettant ni d'assumer les charges de la propriété, ni de répondre aux objectifs assignés par l'article 1832 du code civil à tout contrat de société. Il estime à cet égard non déterminant, dans les circonstances de l'espèce, l'argument selon lequel la société civile constituerait une forme d'organisation supérieure à l'indivision, celle-ci pouvant faire l'objet de conventions de gestion aussi performantes dans le cadre d'un cercle familial restreint. Le Comité a donc émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales

En cas d'apport à une SCI nouvellement constituée de la nue-propiété d'un immeuble, suivi, dans un bref délai, de la donation de la pleine propriété des parts de la société, le comité a reconnu à l'administration la possibilité de mettre en oeuvre la procédure de l'abus de droit pour les motifs suivants (aff. 2005-16) :

-le bref délai séparant les apports des actes de donation établit que la SCI a été créée dans le cadre d'une stratégie de transmission patrimoniale ;

-lors de la constitution et au cours des 3 années suivantes, la SCI ne disposait que d'un patrimoine en nue-propiété et, corrélativement, d'une absence complète de ressources, cette situation ne lui permettant ni d'assumer les charges de la propriété, ni de répondre aux objectifs du contrat de société.

Dans cette affaire, l'interposition de la société avait eu pour effet d'éviter l'application obligatoire du barème d'évaluation de la nue-propiété et de l'usufruit dont il aurait résulté une valeur taxable supérieure à la valeur économique qui avait été retenue dans l'acte de donation. Le comité a estimé non déterminant, dans les circonstances de l'espèce, l'argument selon lequel la société civile constituerait une forme d'organisation supérieure à l'indivision, celle-ci pouvant faire l'objet de conventions de gestion aussi performantes dans le cadre d'un cercle familial restreint.

Cour de cassation, Chambre commerciale, 26 mars 2008, 06-21.944, Inédit

Absence d'abus de droit

la Cour de cassation a écarté cependant la notion d'abus de droit dans une affaire similaire au motif que la constitution de SCI avait permis d'organiser les statuts de manière appropriée et que la transmission des parts avait rendu possible la cohésion du patrimoine familial

Cour de cassation, Chambre commerciale, 13 janvier 2009, 07-20.097, Inédit

Existence d'abus de droit

Dans une autre affaire, la Cour de cassation a jugé que la SCI qui ne détient que la nue-propiété d'un immeuble ne dispose d'aucun moyen financier pour assurer la gestion de son patrimoine et se révèle donc fictive. De ce fait, la donation des parts de la SCI par l'apporteur en nue-propiété est requalifiée en donation directe de la nue-propiété de l'immeuble

Vente à la SCI d'un immeuble appartenant à l'associé

[Avis du comite dans l'affaire 2010 04 page 11](#)

Un contribuable a vendu à la SCI dont il était associé un immeuble lui appartenant, financé intégralement par un prêt, garanti par les cautions solidaires des associés et par le nantissement de 3 contrats d'assurance-vie souscrits au profit de ses coassociés correspondant au remploi du prix de vente. Au décès de l'associé, ses coassociés, désignés également légataires de ses parts, ont pu déclarer une valeur faible compte tenu du prêt à la charge de la société. Pour l'administration, l'ensemble de ces opérations dissimulait une transmission à titre gratuit de l'immeuble aux coassociés ayant permis d'éviter l'application des droits de mutation exigibles au taux de 60 %. Le comité relève que la SCI ne peut être qualifiée de fictive, ni être regardée comme ayant été constituée dans un but exclusivement fiscal dès lors qu'elle a fonctionné normalement, avant comme après le décès de l'associé vendeur et a répondu à l'objectif de ses fondateurs d'assurer la pérennité de la détention et de l'exploitation dans un cadre familial d'un immeuble de rapport d'une manière plus efficace que n'aurait pu le faire une indivision

Ainsi, appréhendé dans sa globalité, le montage juridique et financier mis en œuvre ne permettait de réaliser aucune économie d'impôt. Cela dit, le Comité relève d'une part que la SCI X ne peut être qualifiée de fictive, ni être regardée comme ayant été constituée dans un but exclusivement fiscal dès lors qu'elle a fonctionné normalement, avant comme après le décès de M. M., et a répondu à l'objectif de ses fondateurs d'assurer la pérennité de la détention et de l'exploitation dans un cadre familial d'un immeuble de rapport d'une manière plus efficace que n'aurait pu le faire une indivision.

Le Comité constate d'autre part que la cession par M. M. de l'immeuble de rapport en cause à la société X a eu pour contrepartie l'entrée dans le patrimoine du vendeur d'une somme de 30 millions de francs ; qu'il importe peu à cet égard que le prix, financé par un emprunt in fine d'une durée de 15 ans de la société, ait été remployé par le vendeur dans la souscription de contrats d'assurance vie au bénéfice des autres associés de la société acquéreuse dès lors d'une part, que cette société avait une personnalité juridique et un patrimoine distincts de ceux de ses associés et, d'autre part, que chacun des patrimoines de la SCI et de M. M. a effectivement reçu, pour le premier, l'immeuble vendu, et pour le second, le prix de vente.

Il en résulte que l'acte de cession ne peut être requalifié en donation. Par suite, et au vu de cette double considération, le Comité émet l'avis que l'administration n'était 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

La création d'une SCI pour échapper aux créanciers est une fraude à la loi

Cour d'appel d'Aix-en-Provence, 20 novembre 2008, 07/13211

Cour de cassation, Chambre civile 3, 9 février 2010, 09-10.639, Inédit

En revanche, la vente d'un bien à une SCI dans le seul but de faire échapper ce bien aux poursuites des créanciers du vendeur en le remplaçant par des fonds plus difficiles à appréhender que représentent les

parts sociales de la SCI dont la valeur est minorée par l'emprunt à sa charge, constitue une fraude à la loi (