

Apport de l'usufruit temporaire de parts de SCI à des sociétés à l'IS : pas d'abus de droit

Comité de l'abus de droit fiscal, séance du 23 juin 2016, aff. 2016/11

L'essentiel

- ✓ Le montage qui consiste à apporter l'usufruit temporaire de titres de SCI non soumises à l'IS à des sociétés à l'IS pour bénéficier des règles favorables de l'IS ne constitue pas un abus de droit dès lors que les sociétés bénéficiaires de l'apport sont pourvues de substance économique.

→ Transformer des revenus fonciers en revenus soumis à l'IS...

Taxation des revenus dans les sociétés de personnes

- 3-1** Dans les SCI non soumises à l'IS, la taxation des bénéficiaires est organisée comme si leur patrimoine était confondu avec celui de leurs associés (principe de la transparence fiscale). Le régime d'imposition des résultats est, en principe, l'impôt sur le revenu (CGI art. 8). Toutefois, le principe de détermination du résultat de la société peut être différent en raison de la situation fiscale des associés (CGI art. 238 bis K, I ; BOFIP-BIC-BASE-10-20-§§ 110 à 180-11/03/2013). Ainsi, lorsque des locaux commerciaux sont détenus en SCI (non soumise à l'IS) et donnés en location, les loyers perçus par la SCI sont imposables dans le patrimoine des associés :
- à l'IR, selon les règles prévues pour les revenus fonciers, pour les associés personnes physiques ;
 - à l'IS, selon les règles des BIC, pour les associés personnes morales soumis à l'IS. Ainsi, pour calculer son résultat relatif à la location de l'immeuble, la SCI bénéficie des règles favorables de l'IS, sans pour autant être soumise à cet impôt. Par exemple, elle peut déduire des loyers acquis toutes les charges imputables suivant les règles de l'IS, notamment l'amortissement relatif à l'immeuble donné en location et les frais d'acquisition de l'immeuble (voir § 3-4).

Les faits

- 3-2** En l'espèce, deux époux associés de plusieurs SCI (non soumises à l'IS) propriétaires de locaux commerciaux donnés en location ont constitué avec leurs deux enfants, deux sociétés civiles (A et B) ayant opté pour l'IS. À cette occasion, il a été fait apport :
- à chacune de A et de B, de l'usufruit temporaire pour une durée de 9 ans, de la moitié des titres détenus par les parents dans les SCI ;
 - à A, de la somme de 74 556 € en numéraire par la fille nommée co-gérante ;
 - à B, de la somme de 74 556 € en numéraire par le fils nommé co-gérant.

À la suite de ces opérations, les revenus locatifs remontant aux sociétés A et B soumises à

conformément à l'article 238 bis K du CGI alors que antérieurement, ils étaient déterminés selon les règles des revenus fonciers puis imposés entre les mains des parents au barème progressif de l'IR.

L'administration a considéré que l'apport de l'usufruit temporaire des parts des SCI à l'IR aux sociétés civiles soumises à l'IS, dépourvues de substance économique, effectué dans le seul but de déterminer les résultats imposables des sociétés apporteurs selon les règles plus favorables de l'IS constituait un abus de droit (LPF art. L. 64). Et que, par conséquent, les résultats imposés à l'IS devaient être taxés dans la catégorie des revenus fonciers.

→ ... n'est pas abusif si le montage présente un intérêt économique

3-3 Le comité de l'abus de droit 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.

Il en irait autrement si le montage était purement fictif. Tel serait le cas si les sociétés ayant opté pour l'IS étaient dépourvues de substance économique et n'avaient été créées que dans le seul but d'atténuer la charge fiscale du contribuable par une application littérale de l'article 238 bis K du CGI, contraire aux objectifs voulus par le législateur.

En l'espèce les sociétés A et B disposaient chacune d'un compte bancaire et d'une trésorerie abondante résultant des résultats dégagés par les SCI à proportion des droits en usufruit qu'elles détenaient temporairement dans leur capital, leur permettant notamment de payer les impositions à leur charge.

En outre, la société A a acquis, au moyen d'un financement externe, 2 ans après sa constitution, un bien immobilier donné en location qui lui procure des revenus. Enfin, la société B est entrée au capital d'une société C, 1 an après sa constitution, et a maintenu, à travers plusieurs augmentations successives de capital, sa participation à 5 % du capital de cette société, permettant au fils d'en devenir le gérant et de piloter ses projets de développements et de modernisation.

Par conséquent, le comité en conclut que les sociétés A et B n'étant pas dépourvues de toute substance économique mais répondant à des préoccupations familiales et patrimoniales, le montage ne peut être considéré comme fictif. L'administration s'est rangée à l'avis émis par le comité.

Dans une précédente affaire, le comité avait sanctionné la fictivité du montage : la société bénéficiaire de l'apport de l'usufruit temporaire n'avait ni compte bancaire ni trésorerie suffisante permettant de faire face à ses charges, et de plus, n'avait développé depuis sa création aucune autre activité que la seule détention de l'usufruit temporaire des titres apportés (aff. 2014-33 ; voir « Société civile immobilière », RF 2015-3, § 2455).

→ Tableau comparatif de la détermination des revenus locatifs (IR ou IS)

3-4 Nous avons jugé utile de rappeler dans un tableau récapitulatif les règles de détermination des résultats selon les règles des revenus fonciers et selon les règles des BIC.

Tableau récapitulatif : règles de détermination des résultats

| SCI soumise à l'IR | Apport de l'usufruit temporaire des parts d'une SCI à l'IR à une société IS |
|--|---|
| Résultats déterminés selon les règles des revenus fonciers | Résultats déterminés selon les règles de l'IS |
| Les loyers compris dans les recettes sont les loyers effectivement encaissés. | Les loyers compris dans les produits sont les loyers courus (s'ils sont impayés, la société peut constater une provision). |
| L'immeuble ne peut pas faire l'objet d'un amortissement (sauf dans le cadre des régimes Borloo, Robien ou Périssol). | Les amortissements comptables sont déductibles. |
| Les frais d'acquisition et les droits d'enregistrement ne sont pas déductibles. | Les frais d'acquisition et les droits d'enregistrement sont déductibles. |
| Imposition des bénéfices | |
| Les bénéfices sont imposés au nom de l'associé personne physique. La quote-part des bénéfices réalisés est imposée à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers au titre de chaque année, que les bénéfices aient été ou non appréhendés par les associés. Le revenu foncier est soumis au barème de l'impôt sur le revenu (taux progressif + prélèvements sociaux au taux global de 15,50 %). | Les bénéfices supportent l'IS au taux de droit commun ou réduit. L'imposition est établie au nom de la société. À défaut de mise en distribution effective des bénéfices, l'associé ne supporte aucune imposition. La société étant passible de l'IS, les bénéfices distribués au nom de chaque associé constituent des dividendes soumis au barème progressif de l'IR (après déduction d'un abattement de 40 % et imputation du prélèvement obligatoire de 21 % opéré à titre d'acompte sur l'IR) et aux prélèvements sociaux au taux global de 15,50 %. |
| Imputation des déficits | |
| Les déficits (autres que les intérêts d'emprunt) sont imputables sur le revenu global dans la limite d'un plafond de 10 700 € par an (hors frais financiers). La partie du déficit excédant 10 700 € ou résultant des intérêts d'emprunt est imputable sur les revenus fonciers des 10 années suivantes. | Les déficits sont reportables en avant sur les résultats des exercices suivants sans limitation de durée. Pour les exercices clos depuis le 21.09.2011, le montant du déficit imputable sur l'exercice est plafonné pour les entreprises qui réalisent un bénéfice supérieur à 1 M€. |



« Société civile immobilière », RF 2015-3, §§ 103 et 2455

4 Loi pour une République numérique

Nous commentons les dispositions de la loi qui intéressent les entreprises, ainsi que les personnes titulaires de la carte d'invalidité.

Loi 2016-1321 du 7 octobre 2016, JO du 8, texte 1

L'essentiel

- ✓ La formation restreinte de la CNIL bénéficie de pouvoirs de sanction renforcés. À cela s'ajoute une très forte hausse du montant maximum de la sanction pécuniaire qu'elle peut prononcer. / 4-1 à 4-3
- ✓ La loi crée un nouveau contrat à durée déterminée qui vise les joueurs professionnels de jeux vidéo compétitifs. / 4-4 à 4-7
- ✓ L'employeur peut proposer des formations pour développement des compétences numériques. / 4-8
- ✓ Les sites de référencement et les comparateurs en ligne vont devoir être plus transparents. / 4-11
- ✓ De nouvelles obligations vont s'imposer aux entreprises qui présentent en ligne des avis de consommateurs sur leurs produits. / 4-12
- ✓ Le dispositif temporaire de suramortissement est prorogé et étendu à certains matériels informatiques. / 4-13
- ✓ À partir de 2017, la carte mobilité inclusion avec la mention invalidité remplace la carte d'invalidité, avec une répercussion sur les dispositions fiscales faisant référence à cette carte. / 4-14
- ✓ Sauf précision contraire, les dispositions de la loi sont entrées en vigueur le 9 octobre 2016.

→ Pouvoirs de sanction renforcés pour la CNIL

Procédure de sanction réformée

4-1 La loi réforme, dès le 9 octobre 2016, la procédure de sanction utilisée par la formation restreinte de la CNIL à l'égard du responsable d'un traitement qui ne respecte pas les obligations découlant de la loi informatique et libertés (loi 78-17 du 6 janvier 1978, art. 45 à 47). L'employeur est donc directement concerné lorsqu'il met en place un système de traitement qui enregistre les données personnelles des salariés, comme la vidéosurveillance ou les applications biométriques.

Dans un premier temps, et avant toute sanction de la commission restreinte de la CNIL, le président de la CNIL peut mettre en demeure le responsable du traitement de faire cesser le manquement constaté dans un délai qu'il fixe. La mise en demeure, qui était déjà obligatoire avant une sanction pécuniaire ou une injonction de cesser le traitement, est également obligatoire