

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 n°2 du 15 novembre 2019 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 9-2/2019).

➤ ***Affaire n° 2019-42 concernant la société B***

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Le 5 décembre 2011, la SCI E, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, est créée avec un capital de 4 millions d'euros, constitué de 40 000 parts d'une valeur unitaire de 100 euros. Les parts ont été démembrées à la création de la société. Les consorts X en détiennent ensemble la nue-propriété tandis que la société B en possède l'usufruit temporaire pour une durée de 15 ans expirant le 31 décembre 2026. La valeur de l'usufruit temporaire a été fixée à 1 840 000 euros, soit 45 % de la valeur en pleine propriété par application du barème de l'article 669 du code général des impôts. Afin d'acquérir l'usufruit de ces parts, la SCI E a souscrit un emprunt bancaire de même montant et de même durée. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription de 2 160 000 euros au capital de cette société.

La SCI E a acquis le 30 mars 2012 deux immeubles à usage de bureaux pour un prix de 4 millions d'euros financés par l'apport de la société B usufruitière des parts et par un emprunt bancaire souscrit par la SCI pour un montant de 2 160 000 euros.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29

ans pour les cinq sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de ces onze SCI, qui ont procédé à l'amortissement des immeubles dont elles ont fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfiques industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B, en sa qualité d'usufruitière des parts de ces onze SCI, par réintégration extra comptable au tableau 2058-A. Les résultats des SCI n'ont généré aucun impôt sur les sociétés. En effet, les charges d'intérêts d'emprunts bancaires supportées par la société B et les amortissements comptabilisés par cette société, afférents à l'amortissement de l'usufruit temporaire des parts de chacune de ces SCI ont conduit à un résultat déficitaire pour l'ensemble des exercices soumis au contrôle de l'administration.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014 et tirant les conséquences du contrôle de l'ensemble de ces structures, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement des parts de ces onze SCI et d'augmentations de capital de dix d'entre elles au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par chaque SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts de ces SCI.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écartier comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts des onze SCI et l'augmentation de capital de dix d'entre elles. Elle a considéré que les consorts X devaient être regardés comme les pleins propriétaires des participations dans chacune de ces SCI.

Par suite l'administration a rejeté les charges déduites par la société B au titre des exercices clos au cours des années 2012 à 2014 et afférentes aux amortissements pratiqués sur les usufruits temporaires acquis ainsi que les intérêts relatifs aux emprunts souscrits pour leur acquisition. Elle a également corrigé les écritures extracomptables afférentes aux quotes-parts déclarées des résultats des SCI. L'administration a assorti les rappels d'impôt sur les sociétés de la majoration pour abus de droit au taux de 40 %.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de capital lui incombant dans chacune des onze SCI à raison de ses droits en usufruit, tel n'est pas le cas des consorts X, nus-propriétaires, qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que les apports prévus lors de la constitution ou de l'augmentation de capital de chacune des SCI, destinés à donner à chaque SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'ont pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-

propriétaires de telle sorte que les SCI ont été contraintes de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé leurs charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi, dans chacune des SCI, transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-propriétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit présentant un caractère structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que les opérations de démembrement des parts et d'augmentation de capital des différentes SCI constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les consorts X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié, pour la société B, par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait ainsi à son niveau d'autre but que de lui permettre de déduire de son résultat les charges liées aux acquisitions temporaires d'usufruit et de pratiquer un amortissement de ces usufruits temporaires.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter le démembrement des parts des différentes SCI ainsi que les augmentations de capital de dix d'entre elles et rétablir l'impôt sur les sociétés que la société B aurait normalement dû supporter si ces actes n'avaient pas été passés.

Enfin, le Comité estime que l'administration est fondée à appliquer à la société B la majoration au taux de 40 % prévue par le b) de l'article 1729 du code général des impôts.

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

➤ **Affaire n° 2019-46 concernant M. ou Mme X**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A (ci-après A).

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Le 5 décembre 2011, la SCI E, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, est créée avec un capital de 4 millions d'euros, constitué de 40 000 parts d'une valeur unitaire de 100 euros. Les parts ont été démembrées à la création de la société. Les consorts X en détiennent ensemble la nue-propriété tandis que la société B en possède l'usufruit temporaire pour une durée de 15 ans expirant le 31 décembre 2026. La valeur de l'usufruit temporaire a été fixée à 1 840 000 euros, soit 45 % de la valeur en pleine propriété par application du barème de l'article 669 du code général des impôts. Afin d'acquérir l'usufruit de ces parts, la SCI E a souscrit un emprunt bancaire de même montant et de même durée. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription de 2 160 000 euros au capital de cette société.

La SCI E a acquis le 30 mars 2012 deux immeubles à usage de bureaux pour un prix de 4 millions d'euros financés par l'apport de la société B usufruitière des parts et par un emprunt bancaire souscrit par la SCI pour un montant de 2 160 000 euros.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les cinq sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propiété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propiétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de ces onze SCI, qui ont procédé à l'amortissement des immeubles dont elles ont fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfiques industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B, en sa qualité d'usufruitière des parts de ces onze SCI, par réintégration extra-comptable au tableau 2058-A. Les résultats des SCI n'ont généré aucun impôt sur les sociétés. En effet, les charges d'intérêts d'emprunts bancaires supportées par la société B et les amortissements comptabilisés par cette société, afférents à l'amortissement de l'usufruit temporaire des parts de chacune de ces SCI ont conduit à un résultat déficitaire pour l'ensemble des exercices soumis au contrôle de l'administration.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014 et tirant les conséquences du contrôle de l'ensemble de ces structures, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement des parts de ces onze SCI et d'augmentations de capital de dix d'entre elles au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par chaque SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts de ces SCI.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016 notifiée à M. et Mme X, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écartier comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts des onze SCI et l'augmentation de capital de dix d'entre elles. Elle a remis en cause l'application de l'article 238 bis K du code général des impôts et en a effacé l'ensemble de ses conséquences fiscales pour le foyer fiscal. Elle a considéré que M. X devait être regardé comme le plein propriétaire des participations dans chacune de ces SCI et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion des droits de M. X. Elle a donc taxé le foyer fiscal sur la quote-part lui revenant dans le

résultat des différentes SCI, déterminée comme en matière de revenus fonciers. Les rappels d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de contributions sociales notifiés au titre des années 2013 et 2014 ont été assortis de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Après avoir entendu ensemble le conseil de M. et Mme X et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de capital lui incombant dans chacune des onze SCI à raison de ses droits en usufruit, tel n'est pas le cas des nuspropriétaires et en particulier de M. X qui s'en est délibérément abstenu.

Il note que les apports prévus lors de la constitution ou de l'augmentation de capital de chacune des SCI, censés donner à chaque SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'ont pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nuspropriétaires de telle sorte que les SCI ont été contraintes de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé leurs charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi, dans chacune des SCI, transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nuspropriétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que les opérations de démembrement des parts et d'augmentation de capital des différentes SCI constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont M. et Mme X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de chaque SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés des différentes SCI, dont M. X, à la taxation entre leurs mains du résultat de ces SCI dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement des parts des différentes SCI ainsi que les augmentations de capital de dix d'entre elles et rétablir les impositions que leurs associés, et notamment M. X, auraient normalement dû supporter si ces actes n'avaient pas été passés.

Enfin, le Comité estime que les associés des SCI, dont M. X, doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été les principaux bénéficiaires 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° 2019-47 concernant M. ou Mme X1**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Le 5 décembre 2011, la SCI E, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, est créée avec un capital de 4 millions d'euros, constitué de 40 000 parts d'une valeur unitaire de 100 euros. Les parts ont été démembrées à la création de la société. Les consorts X en détiennent ensemble la nue-propriété tandis que la société B en possède l'usufruit temporaire pour une durée de 15 ans expirant le 31 décembre 2026. La valeur de l'usufruit temporaire a été fixée à 1 840 000 euros, soit 45 % de la valeur en pleine propriété par application du barème de l'article 669 du code général des impôts. Afin d'acquérir l'usufruit de ces parts, la SCI E a souscrit un emprunt bancaire de même montant et de même durée. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription de 2 160 000 euros au capital de cette société.

La SCI E a acquis le 30 mars 2012 deux immeubles à usage de bureaux pour un prix de 4 millions d'euros financés par l'apport de la société B usufruitière des parts et par un emprunt bancaire souscrit par la SCI pour un montant de 2 160 000 euros.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les cinq sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de ces onze SCI, qui ont procédé à l'amortissement des immeubles dont elles ont fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfiques industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B, en sa qualité d'usufruitière des parts de ces onze SCI, par réintégration extra-comptable au tableau 2058 A. Les résultats des SCI n'ont généré aucun impôt sur les sociétés. En effet, les charges d'intérêts d'emprunts bancaires supportées par la société B et les amortissements comptabilisés par cette société, afférents à l'amortissement de l'usufruit temporaire des parts de chacune de ces SCI ont conduit à un résultat déficitaire pour l'ensemble des exercices soumis au contrôle de l'administration.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014 et tirant les conséquences du contrôle de l'ensemble de ces structures, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement des parts de ces onze SCI et d'augmentations de capital de dix d'entre elles au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux conjoints X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par chaque SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts de ces SCI.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016 notifiée à M. et Mme X1, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts des onze SCI et l'augmentation de capital de dix d'entre elles. Elle a remis en cause l'application de l'article 238 bis K du code général des impôts et en a effacé l'ensemble de ses conséquences fiscales pour le foyer fiscal. Elle a considéré que M. X1 devait être regardé comme le plein propriétaire des participations dans chacune de ces SCI et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion des droits de M. X1. Elle a donc taxé le foyer fiscal sur la quote-part lui revenant dans le résultat des différentes SCI, déterminée comme en matière de revenus fonciers. Les rappels d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de contributions sociales notifiés au titre de l'année 2014 ont été assortis de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Après avoir entendu ensemble le conseil de M. et Mme X1 et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de capital lui incombant dans chacune des onze SCI à raison de ses droits en usufruit, tel n'est pas le cas des nus-propriétaires et en particulier de M. X1 qui s'en est délibérément abstenu.

Il note que les apports prévus lors de la constitution ou de l'augmentation de capital de chacune des SCI, censés donner à chaque SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'ont pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-propriétaires de telle sorte que les SCI ont été contraintes de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé leurs charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi, dans chacune des SCI, transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-propriétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que les opérations de démembrement des parts et d'augmentation de capital des différentes SCI constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont M. et Mme X1 auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de chaque SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés des différentes SCI, dont M. X1, à la taxation entre leurs mains du résultat de ces SCI dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement des parts des différentes SCI ainsi que les augmentations de capital de dix d'entre elles et rétablir les impositions que leurs associés, et notamment M. X1, auraient normalement dû supporter si ces actes n'avaient pas été passés.

Enfin, le Comité estime que les associés des SCI, dont M. X1, doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été les principaux bénéficiaires 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° 2019-48 concernant M. X2**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Le 5 décembre 2011, la SCI E, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, est créée avec un capital de 4 millions d'euros, constitué de 40 000 parts d'une valeur unitaire de 100 euros. Les parts ont été démembrées à la création de la société. Les consorts X en détiennent ensemble la nue-propriété tandis que la société B en possède l'usufruit temporaire pour une durée de 15 ans expirant le 31 décembre 2026. La valeur de l'usufruit temporaire a été fixée à 1 840 000 euros, soit 45 % de la valeur en pleine propriété par application du barème de l'article 669 du code général des impôts. Afin d'acquérir l'usufruit de ces parts, la SCI E a souscrit un emprunt bancaire de même montant et de même durée. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription de 2 160 000 euros au capital de cette société.

La SCI E a acquis le 30 mars 2012 deux immeubles à usage de bureaux pour un prix de 4 millions d'euros financés par l'apport de la société B usufruitière des parts et par un emprunt bancaire souscrit par la SCI pour un montant de 2 160 000 euros.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les cinq sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère

luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-proprétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de ces onze SCI, qui ont procédé à l'amortissement des immeubles dont elles ont fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B, en sa qualité d'usufruitière des parts de ces onze SCI, par réintégration extra-comptable au tableau 2058 A. Les résultats des SCI n'ont généré aucun impôt sur les sociétés. En effet, les charges d'intérêts d'emprunts bancaires supportées par la société B et les amortissements comptabilisés par cette société, afférents à l'amortissement de l'usufruit temporaire des parts de chacune de ces SCI ont conduit à un résultat déficitaire pour l'ensemble des exercices soumis au contrôle de l'administration.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014 et tirant les conséquences du contrôle de l'ensemble de ces structures, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement des parts de ces onze SCI et d'augmentations de capital de dix d'entre elles au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par chaque SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts de ces SCI.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016 notifiée à M. X2, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écartier comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts des onze SCI et l'augmentation de capital de dix d'entre elles. Elle a remis en cause l'application de l'article 238 bis K du code général des impôts et en a effacé l'ensemble de ses conséquences fiscales pour le foyer fiscal. Elle a considéré que M. X2 devait être regardé comme le plein propriétaire des participations dans chacune de ces SCI et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion des droits de M. X2. Elle a donc taxé M. X2 sur la quote-part lui revenant dans le résultat des différentes SCI, déterminée comme en matière de revenus fonciers. Les rappels d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de contributions sociales notifiés au titre des années 2013 et 2014 ont été assortis de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Après avoir entendu ensemble le conseil de M. X2 et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de capital lui incombant dans chacune des onze SCI à raison de ses droits en usufruit, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires et en particulier de M. X2 qui s'en est délibérément abstenu.

Il note que les apports prévus lors de la constitution ou de l'augmentation de capital de chacune des SCI, censés donner à chaque SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'ont pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que les SCI ont été contraintes de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé leurs charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi, dans chacune des SCI, transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que les opérations de démembrement des parts et d'augmentation de capital des différentes SCI constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont M. X2 aurait été redevable en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de chaque SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés des différentes SCI, dont M. X2, à la taxation entre leurs mains du résultat de ces SCI dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement des parts des différentes SCI ainsi que les augmentations de capital de dix d'entre elles et rétablir les impositions que leurs associés, et notamment M. X2, auraient normalement dû supporter si ces actes n'avaient pas été passés.

Enfin, le Comité estime que les associés des SCI, dont M. X2, doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été les principaux bénéficiaires 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° 2019-49 concernant la SCI C**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le

capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-proprétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI C a été créée le 30 juillet 2012 avec un capital de 1 000 euros détenu à 99 % par les consorts X et à hauteur de 1 % par la société B.

Le 20 août 2012, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 21 ans et un prix de 690 euros.

Le 20 août 2012, le capital de la société est porté à 1 061 000 euros, l'augmentation de 1 060 000 euros étant souscrite à hauteur de 731 401 euros par la société B et de 328 599 euros par les consorts X.

Le 4 septembre 2012, la SCI C fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 1 000 000 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a dû recourir à d'autres sources de financement rendues nécessaires en raison du défaut de libération de la fraction de l'augmentation de capital par les consorts X.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI C, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI C, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 20 août 2012 de la SCI C lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que la SCI C a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement dont il n'est pas établi qu'elles n'auraient pas affecté le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI C et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les consorts X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI C et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

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

➤ **Affaire n° 2019-50 concernant la SCI D**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital

mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI D a été créée le 4 novembre 2013 avec un capital de 1 000 euros détenu à 98 % par les consorts X et à hauteur de 2 % par la société B.

Le 26 novembre 2013, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 29 ans et un prix de 676 euros.

Le 16 décembre 2013, le capital de la société est porté à 7 000 000 euros, l'augmentation de 6 999 000 euros étant souscrite à hauteur de 4 829 310 euros par la société B et de 2 169 690 euros par les consorts X.

Le 10 février 2014, la SCI D fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 7 000 000 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a dû recourir à d'autres sources de financement rendues nécessaires en raison du défaut de libération de la fraction de l'augmentation de capital par les consorts X.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI D, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI D, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 16 décembre 2013 de la SCI D lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que la SCI D a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement dont il n'est pas établi qu'elles n'auraient pas affecté le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI D et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les consorts X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de

bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI D et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

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

➤ Affaire n° 2019-51 concernant la SCI F

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI F a été créée le 27 novembre 2012 avec un capital de 1 000 euros détenu à 99 % par les consorts X et à hauteur de 1 % par la société B.

Le 7 janvier 2013, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 21 ans et un prix de 690 euros.

Le 14 janvier 2013, le capital de la société est porté à 13 351 000 euros, l'augmentation de 13 350 000 euros étant souscrite à hauteur de 8 143 500 euros par la société B et de 5 206 500 euros par les consorts X.

Le 4 juillet 2013, la SCI F fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 13 350 000 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a souscrit un prêt de 3 310 800 euros.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI F, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI F, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écartier comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 14 janvier 2013 de la SCI F lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que la SCI F a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé ses charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI F et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les consorts X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI F et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

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

➤ **Affaire n° 2019-52 concernant la SCI G**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI G a été créée le 14 janvier 2013 avec un capital de 1 000 euros détenu à 99 % par les consorts X et à hauteur de 1 % par la société B.

Le 15 février 2013, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 29 ans et un prix de 690 euros.

Le 1^{er} mars 2013, le capital de la société est porté à 8 701 000 euros, l'augmentation de 8 700 000 euros étant souscrite à hauteur de 6 003 000 euros par la société B et de 2 697 000 euros par les consorts X.

Le 31 mai 2013, la SCI G fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 8 100 000 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a souscrit un prêt de 3 310 800 euros.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI G, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI G, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écartier comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 1^{er} mars 2013 de la SCI G lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que la SCI G a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé ses charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI G et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les consorts X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écartier les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI G et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

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

➤ **Affaire n° 2019-53 concernant la SCI E**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Le 5 décembre 2011, la SCI E, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, est créée avec un capital de 4 millions d'euros, constitué de 40 000 parts d'une valeur unitaire de 100 euros. Les parts ont été démembrées à la création de la société. Les consorts X en détiennent ensemble la nue-propriété tandis que la société B en possède l'usufruit temporaire pour une durée de 15 ans expirant le 31 décembre 2026. La valeur de l'usufruit temporaire a été fixée à 1 840 000 euros, soit 46 % de la valeur en pleine propriété par application du barème de l'article 669 du code général des impôts. Afin d'acquérir l'usufruit de ces parts, la SCI E a souscrit un emprunt bancaire de même montant et de même durée. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription de 2 160 000 euros au capital de cette société.

La SCI E a acquis le 30 mars 2012 deux immeubles à usage de bureaux pour un prix de 4 millions d'euros financé par l'apport de la société B usufruitière des parts et par un emprunt bancaire souscrit par la SCI pour un montant de 2 160 000 euros.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI E, qui a procédé à l'amortissement des immeubles dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B, en sa qualité d'usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI E, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de capital de la SCI E correspondant à ses droits en usufruit, tel n'est pas le cas des nus-propriétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que les apports prévus lors de la constitution de la société, destinés à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'ont pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-propriétaires de telle sorte que la SCI E a été contrainte de

recourir à l'emprunt, ce qui a aggravé ses charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-propriétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit présentant un caractère structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI E constitue, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les consorts X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter le démembrement des parts de la SCI E et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si cet acte n'avait pas été passé.

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

➤ **Affaire n° 2019-54 concernant la SCI H**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la

société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI H a été créée le 18 mars 2013 avec un capital de 1 000 euros détenu à 98 % par les consorts X et à hauteur de 2 % par la société B.

Le 18 avril 2013, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 29 ans et un prix de 676 euros.

Le 24 mai 2013, le capital de la société est porté à 4 166 000 euros, l'augmentation de 4 165 000 euros étant souscrite à hauteur de 2 873 850 euros par la société B et de 1 291 150 euros par les consorts X.

Le 28 novembre 2013, la SCI H fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 4 165 000 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a souscrit un prêt de 1 147 000 euros.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI H, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI H, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écartier comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 24 mai 2013 de la SCI H lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-propriétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-propriétaires de telle sorte que la SCI H a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé ses charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-propriétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI H et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les consorts X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI H et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

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

➤ **Affaire n° 2019-55 concernant la SCI J**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital

mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI J a été créée le 11 octobre 2012 avec un capital de 1 000 euros détenu à 99 % par les consorts X et à hauteur de 1 % par la société B.

Le 7 novembre 2012, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 21 ans et un prix de 690 euros.

Le 8 novembre 2012, le capital de la société est porté à 2 001 000 euros, l'augmentation de 2 000 000 euros étant souscrite à hauteur de 1 380 002 euros par la société B et de 619 998 euros par les consorts X.

Le 22 novembre 2012, la SCI J fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 2 000 000 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a dû recourir à d'autres sources de financement rendues nécessaires en raison du défaut de libération de la fraction de l'augmentation de capital par les consorts X.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI J, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI J, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 8 novembre 2012 de la SCI J lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que la SCI J a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement dont il n'est pas établi qu'elles n'auraient pas affecté le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI J et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les consorts X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de

bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI J et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

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

➤ **Affaire n° 2019-56 concernant la SCI K**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI K a été créée le 28 juin 2013 avec un capital de 1 000 euros détenu à 98 % par les consorts X et à hauteur de 2 % par la société B.

Le 5 septembre 2013, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 29 ans et un prix de 676 euros.

Le 9 septembre 2013, le capital de la société est porté à 4 458 840 euros, l'augmentation de 4 457 840 euros étant souscrite à hauteur de 3 075 910 euros par la société B et de 1 381 930 euros par les consorts X.

Le 11 septembre 2013, la SCI K fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 4 458 840 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a souscrit un prêt de 1 244 030 euros.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI K, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI K, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écartier comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 9 septembre 2013 de la SCI K lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que la SCI K a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé ses charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI K et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les consorts X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI K et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

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

➤ **Affaire n° 2019-57 concernant la SCI L**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI L a été créée le 2 avril 2013 avec un capital de 1 000 euros détenu à 98 % par les consorts X et à hauteur de 2 % par la société B.

Le 3 mai 2013, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 29 ans et un prix de 676 euros.

Le 24 mai 2013, le capital de la société est porté à 2 152 262 euros, l'augmentation de 2 151 262 euros étant souscrite à hauteur de 1 484 371 euros par la société B et de 666 891 euros par les consorts X.

Le 6 mai 2013, la SCI L fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 2 151 262 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a souscrit un prêt de 598 300 euros.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI L, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposés à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI L, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écartier comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 24 mai 2013 de la SCI L lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que la SCI L a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé ses charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI L et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les consorts X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écartier les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI L et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

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

➤ **Affaire n° 2019-58 concernant la SCI M**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI M a été créée le 30 juillet 2012 avec un capital de 1 000 euros détenu à 99 % par les consorts X et à hauteur de 1 % par la société B.

Le 20 août 2012, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 21 ans et un prix de 690 euros.

Le 20 août 2012, le capital de la société est porté à 2 501 000 euros, l'augmentation de 2 500 000 euros étant souscrite à hauteur de 1 725 010 euros par la société B et de 774 990 euros par les consorts X.

Le 19 novembre 2012, la SCI M fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 2 500 000 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a dû recourir à d'autres sources de financement rendues nécessaires en raison du défaut de libération de la fraction de l'augmentation de capital par les consorts X.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI M, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposés à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI M, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 20 août 2012 de la SCI M lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que la SCI M a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement dont il n'est pas établi qu'elles n'auraient pas affecté le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI M et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les consorts X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif économique mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI M et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

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

➤ **Affaire n° 2019-59 concernant la SCI N**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI N a été créée le 28 novembre 2012 avec un capital de 1 000 euros détenu à 99 % par les consorts X et à hauteur de 1 % par la société B.

Le 9 janvier 2013, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 21 ans et un prix de 690 euros.

Le 14 janvier 2013, le capital de la société est porté à 4 201 000 euros, l'augmentation de 4 200 000 euros étant souscrite à hauteur de 2 898 000 euros par la société B et de 1 302 000 euros par les consorts X.

Le 28 mars 2013, la SCI N fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 4 200 000 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a souscrit un prêt de 1 302 000 euros.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI N, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfiques industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI N, l'administration a remis en cause les opérations

de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux conjoints X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écartier comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 14 janvier 2013 de la SCI N lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que la SCI N a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé ses charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI N et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les conjoints X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écartier les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI N et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

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

➤ **Affaire n° 2019-30 concernant M. X**

M. X a créé le 1er mai 2011 la société à responsabilité limitée (SARL) A, entreprise de bâtiment et de travaux publics. Il en est le gérant depuis sa création et il détenait 4 995 parts des 5 000 parts, d'une valeur unitaire de 100 euros, composant son capital social. Ce capital s'élevait ainsi à un montant de 500 000 euros dont il possédait 99,90 %.

M. X a créé le 15 octobre 2014 la société B qui a opté pour l'impôt sur les sociétés et dont il est le dirigeant. Il a apporté le même jour à cette société holding une somme de 1 500 euros en numéraire ainsi que les 4 995 titres de la SARL A, valorisés pour un montant de 1 298 700 euros, soit 260 euros le titre apporté.

En contrepartie de son apport, M. X a reçu 1 183 317 titres de la société B d'une valeur unitaire de 1 euro ainsi qu'une soulte d'un montant de 116 883 euros inscrite au crédit de son compte-courant

d'associé dans cette société. A l'issue de l'opération d'apport, M. X détient 99,77 % des titres de la société holding.

La plus-value réalisée par M. X à la suite de l'apport des parts de la SARL A, d'un montant net de 1 156 342 euros après abattement pour durée de détention, a bénéficié du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris la partie correspondant à la soulte dans la mesure où son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue de son contrôle, l'administration a considéré que le versement de la soulte ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres de la SARL A.

L'administration a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 6 juin 2017, la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 103 951 euros correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts, ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité relève que le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts poursuit la même finalité que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du même code. Ces dispositifs ont pour objectif de faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser le développement de celles-ci, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échange de titres.

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition, dès lors que le montant de la soulte appréhendée par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une telle soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que la soulte a été mise à la disposition de M. X par inscription de son montant au crédit du compte-courant d'associé ouvert à son nom dans la société B dont il détient la quasi-totalité du capital et que M. X ne saurait se prévaloir de l'absence d'appréhension des liquidités.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues par M. X, la mise à disposition de cette soulte sur le compte-courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise une appréhension des liquidités en franchise d'impôt.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, 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 restituer son véritable caractère à la mise à disposition de la soulte

réalisée, à l'occasion d'apports placés sous le régime de report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de disposer de ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin, le Comité estime que M. X doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été le principal bénéficiaire 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° 2019-31 concernant M. X**

M. et Mme X ont créé le 23 janvier 2006 la société à responsabilité limitée (SARL) A ayant pour activité la vente au détail d'optique. Son capital social, d'un montant de 10 000 euros, est composé de 1 000 parts sociales d'une valeur unitaire de 10 euros, détenues intégralement et à égalité par M. et Mme X, co-gérants de cette société. Celle-ci sera transformée ultérieurement en société par actions simplifiée (SAS).

M. et Mme X ont créé la SARL B, société holding immatriculée le 27 janvier 2014, et ont, par traités d'apport du 10 janvier 2014, apporté chacun à cette société les 500 titres qu'ils détenaient dans la SAS A, valorisés pour chaque apporteur à un montant de 1 154 890 euros soit 2 309 euros le titre apporté.

En contrepartie de son apport, M. X reçoit 1 050 000 parts de la SARL B d'une valeur unitaire de 1 euro ainsi qu'une soulte d'un montant de 104 500 euros. La soulte est inscrite au crédit de son compte-courant d'associé dans cette société.

En contrepartie de son apport, Mme X reçoit 1 150 000 titres de la SARL B d'une valeur unitaire de 1 euro ainsi qu'une soulte d'un montant de 104 500 euros. La soulte est inscrite au crédit de son compte-courant d'associée dans cette société.

A l'issue de l'opération d'apport, la SARL B dispose d'un capital de 2 100 000 euros réparti en 2 100 000 titres d'une valeur unitaire de 1 euro. M. et Mme X détiennent chacun 50 % des parts de cette société et ils en sont les co-gérants.

Les plus-values réalisées par M. et Mme X à la suite de l'apport de leurs parts de la SAS A, d'un montant total de 344 967 euros, ont bénéficié du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris la partie correspondant aux soultes dans la mesure où leur montant n'excédait pas pour chacun des contribuables 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue de son contrôle, l'administration a considéré que le versement des soultes ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres de la SAS A.

L'administration a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 6 octobre 2017, la procédure de l'abus de droit fiscal prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 31 074 euros correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert des deux soultes, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts, ainsi qu'aux contributions sociales et assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le conseil des contribuables ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité relève que le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts poursuit la même finalité que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du même code. Ces dispositifs ont pour objectif de faciliter les opérations de

restructuration d'entreprises, en vue de favoriser le développement de celles-ci, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échange de titres.

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition, dès lors que le montant de la soulte appréhendée par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une telle soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que les soultes ont été mises à la disposition de M. et Mme X par inscription de leur montant au crédit du compte-courant d'associé qu'ils détiennent respectivement dans la SARL B dont ils possèdent l'intégralité du capital. Il ressort des pièces du dossier porté à la connaissance du Comité et concernant les soldes du compte-courant d'associé tant de M. X que de Mme X que les soultes ont été appréhendées partiellement en 2014, 2015 et 2016.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par M. et Mme X, la mise à disposition de chacune des deux soultes respectivement sur le compte-courant d'associé de M. X et sur celui de Mme X ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. et Mme X mais caractérise une appréhension des liquidités en franchise d'impôt.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, 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 restituer son véritable caractère à la mise à disposition des soultes réalisées, à l'occasion d'apports placés sous le régime de report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de disposer de ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme X doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été les principaux bénéficiaires 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.