N° 405256
SARL Sibuet Acquisition

9e et 10e chambres réunies
Séance du 26 septembre 2018
Lecture du 12 octobre 2018

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

Cette affaire va vous donner l'occasion d'appliquer une jurisprudence ancienne sur les critères opérants pour qualifier une réduction de loyer d'acte anormal de gestion.

Les faits de l'espèce sont simples. La SCI Ami Ami donnait à bail un bien immobilier situé rue Balzac dans le 8e arrondissement de Paris. La société locataire qui y exploitait un restaurant, la SAS Balzac Boulevard, était la sœur de la société bailleresse : toutes deux étaient des filiales à 100 % de la SARL Sibuet Acquisition.

Le bail commercial a été renouvelé le 6 mars 2009, moyennant un loyer annuel d'environ 170 000 euros. Mais par un avenant du 2 novembre 2009, la société Ami Ami a consenti une réduction de 50 % du montant de ce loyer pour alléger les charges de la société locataire, en difficulté financière. Cette remise de loyer, que l'avenant qualifie de provisoire sans toutefois en fixer le terme, s'est appliqué jusqu'à la cession du fonds de commerce en décembre 2012.

A la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration a regardé cette diminution de moitié du loyer initialement convenu comme une renonciation à recettes constitutive d'un acte anormal de gestion et a réintégré les sommes correspondantes dans le résultat imposable de la SCI bailleresse au titre des exercices 2010 et 2011. La SARL Sibuet Acquisition, venue aux droits de la SCI, a vainement contesté les suppléments d'impôt sur les sociétés en résultant, avant de saisir le tribunal puis la cour administrative d'appel de Paris qui ont tous deux rejeté sa demande de décharge. La société requérante se pourvoit régulièrement en cassation contre l'arrêt de cette cour du 22 septembre 2016.

L'on sait que l'administration est en droit de réintégrer dans les résultats d'une société bailleresse la différence entre la valeur locative réelle de l'immeuble et le loyer pratiqué lorsqu'elle établit par voie de comparaison le caractère anormalement bas de ce loyer, en l'absence de circonstances particulières de nature à justifier l'intérêt pour la société de renoncer à percevoir un loyer normal. Cette différence, sans contrepartie équivalente pour le bénéficiaire du loyer, suffit à apporter la preuve incombant à l'administration de l'anormalité de la renonciation à encaisser les recettes correspondantes. Plus précisément, et de manière classique en matière d'acte anormal de gestion, c'est à l'administration fiscale de démontrer dans un premier temps l'écart entre le loyer stipulé et le loyer de marché, c'est-à-dire l'existence de conditions préférentielles de location, mais il revient ensuite au contribuable d'établir que l'avantage ainsi consenti l'a été dans son intérêt propre (17 mai 1985, n° 33860, RJF 7/85 n° 1008 ; 24 février 1986, *Etablissements Le Mérou*, n° 54253 et 54256, RJF 1986 n° 353 ; 5 mars 1997, n° 80362, *Société immobilière La Perdrix Rouge*, RJF

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

4/97 n° 307 ; 29 janvier 2003, n° 205636, *Ministre c. Société Socacoz*, RJF 2003 n° 470 ; 13 février 2013, *Min. c. B...*, n° 342085, RJF 2013 n° 506).

Dans notre affaire, la discussion ne s'est pas nouée autour du premier temps du raisonnement, à savoir l'identification d'un loyer anormal au regard de la valeur locative réelle du bien. Les parties conviennent en effet que le loyer initial était conforme à la valeur locative de l'immeuble faisant l'objet du bail, et la SARL Sibuet Acquisition admet elle-même que le loyer résultant de l'avenant du 2 novembre 2009 est par conséquent égal à la moitié du loyer de marché. Le débat contentieux s'est focalisé sur l'intérêt pour la société Ami Ami d'avoir consenti cette faveur à sa locataire, c'est-à-dire sur l'existence d'une contrepartie justifiant que cette renonciation à recettes relève malgré tout d'une gestion commerciale normale.

La cour n'a pas été convaincue par les explications de la SARL Sibuet Acquisition sur ce point. Elle a confirmé la qualification d'acte anormal de gestion en se fondant, pour juger que la société Ami Ami n'avait pas agi dans son propre intérêt en accordant la remise de loyer en litige, sur une pluralité de critères dont la requérante critique devant vous la pertinence, sur le terrain de l'erreur de droit et de la dénaturation.

La société Sibuet Acquisition soutient en premier lieu que la cour a mis en œuvre un critère inopérant - et ainsi commis une erreur de droit - en se référant aux résultats réalisés par la société Balzac Boulevard au titre de l'exercice clos en 2010 et à ceux de la société Ami Ami au titre de l'exercice 2011.

La cour a en effet relevé que le résultat de la SCI, du fait des abandons de loyers consentis, n'était plus que faiblement positif en 2010 et qu'elle était même devenue déficitaire en 2011, alors que la SAS Balzac Boulevard avait de son côté enregistré des bénéfices en 2010.

La mise en balance des résultats respectifs des deux sociétés ne suffirait pas à elle seule à caractériser l'acte anormal de gestion, mais le fait de l'avoir soulignée ne constitue pas pour autant une erreur de droit. Par ce constat, la cour a au contraire apporté une réponse pertinente à l'argument de la requérante selon lequel il était dans l'intérêt de la société bailleresse de réduire le loyer pour venir en aide à sa locataire en difficulté, plutôt que de subir une perte de recettes bien plus significative si elle avait maintenu un loyer dont la société preneuse n'aurait pas été en mesure de s'acquitter. Pour apprécier l'intérêt propre de la société Ami Ami à consentir un tel rabais, il n'était pas indifférent de constater que la renonciation à recette avait perduré jusqu'à la rendre déficitaire, alors que, dans le même temps, la société Balzac Boulevard était revenue, au moins provisoirement, à meilleure fortune.

La motivation de l'arrêt est d'autant moins incongrue qu'elle met en lumière l'incidence fiscale de la renonciation à percevoir le loyer normal : la remise de loyer a eu pour effet d'annuler le bénéfice imposable de la société bailleresse en lui transférant une partie du déficit de la société locataire, sans incidence notable sur la situation fiscale de cette dernière.

Vous avez au demeurant déjà mobilisé le critère de l'évolution du chiffre d'affaires d'une filiale pour rechercher si les avances que lui consentait sa société mère pendant la même période n'étaient pas des actes étrangers à l'intérêt propre de cette dernière (11 juin 2014, n° 363168, *Société Fralsen Holding*, RJF 10/2014 n° 872), ou encore retenu le critère

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

du déficit d'exploitation pour apprécier la réalité des difficultés financières de la société aidée (9 mai 1990, *SCI Paradis Immobilier*, n° 71453, RJF 7/90 n° 797).

Par le deuxième moyen, la société Sibuet Acquisition reproche à la cour d'avoir commis une autre erreur de droit en se fondant sur les liens capitalistiques unissant les sociétés Ami Ami et Balzac Boulevard, c'est-à-dire sur la circonstance qu'il s'agissait de sociétés sœurs, pour qualifier d'anormale la ristourne de loyers litigieuse.

Là encore, ce critère n'est pas décisif à lui seul, un abandon de loyer pouvant relever d'une gestion commerciale normale alors même que les sociétés propriétaire et locataire sont contrôlées par le même actionnaire : voyez en ce sens votre décision *SCI Paradis Immobilier*.

Il n'est toutefois pas indifférent que l'aide en litige ait été accordée à une société sœur. Lorsqu'il s'agit d'apprécier le caractère normal d'une aide, votre jurisprudence se montre en effet beaucoup plus sévère s'agissant des relations entre sociétés sœurs qu'entre une société mère et sa fille. Alors que les aides apportées par une société mère à sa filiale en difficulté sont en général réputées relever d'une gestion normale (5 juillet 1978, n° 7717, aux T., RJF 10/78 n° 401 ; Plén., 30 avril 1980, n° 16253, au Rec., RJF 6/80 n° 467), les avantages consentis à une société sœur sont au contraire présumés correspondre à une gestion anormale (12 juillet 1978, n° 2138 et 2769, aux T., RJF 10/78 n° 401, 2e espèce), même si la société conserve toujours la possibilité de démontrer l'intérêt qu'il y avait pour elle à aider sa sœur (1er mars 2004, n° 237013, *Société AS Représentation*, RJF 2004 n° 459, au Rec. et aux conclusions du président Goulard, BDCF 2004 n° 58).

Vos décisions relèvent fréquemment l'existence d'actionnaires communs au bailleur et au locataire pour qualifier d'anormal le versement de loyers excessifs ou la renonciation à percevoir un loyer au prix du marché (voyez notamment 12 mars 1980, n° 10587, RJF 5/80 n° 412 ; 25 avril 1990, n° 75972, *SARL Portal*, RJF 1990 n° 697 ; 6 octobre 2010, n° 308629, *SA ECA 3*, RJF 1/11 n° 19).

Le contrôle du bailleur et du locataire par les mêmes personnes est en effet un indice de ce que la fixation du loyer à un prix anormal a été décidée non pas dans l'intérêt de la société qui a consenti l'avantage mais de l'actionnaire commun (22 février 1989, n° 71181, *Société Permaphone*, RJF 1989 n° 412), ce qui signe un acte anormal de gestion dès lors que la jurisprudence a toujours refusé de prendre en compte l'intérêt du groupe pour justifier le caractère normal d'un acte de gestion (sur l'absence d'intérêt de groupe, voyez notamment 21 juin 1995, n° 132531, *SA Sofige*, RJF 8-9/95 n° 963 ; votre décision *Société AS Représentation* précitée, 28 avril 2006, n° 278738, *Min. c. Société Atys France*, RJF 7/06 n° 836 et, pour une réaffirmation plus récente du principe d'autonomie fiscale de chaque société d'un groupe qui le sous-tend, Plén., 9 mai 2018, *Société Cérès*, n° 387071, RJF 2018 n° 726, aux conclusions de Yohann Bénard)[1].

Les moyens suivants ne vous retiendront pas.

[1] Au cas présent, la SARL Sibuet Acquisition n'avait pas intérêt à comptabiliser les loyers en charges de sa filiale déficitaire preneuse du bail, alors que la remise de loyer réduisait le résultat imposable de sa filiale bailleresse bénéficiaire et diminuait ainsi la charge fiscale d'ensemble du groupe.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

La cour n'a pas commis d'erreur de droit en s'appuyant in abstracto sur le pourcentage de remise de loyer consenti, au lieu de confronter le montant de la réduction accordée aux capacités de paiement de la société locataire : votre décision *Imprimerie Borel* précitée fait ainsi état du pourcentage de réduction de loyer en litige, qui est bien un critère opérant pour apprécier le caractère normal d'une renonciation à recette.

L'existence ou non d'une clause de retour à meilleure fortune l'est également, contrairement à ce que soutient la SARL requérante (décision *Borel* précitée et 16 juillet 2008, *G...*, n° 277180, RJF 2008 n° 1162) et la cour, qui n'a donc pas commis d'erreur de droit en recherchant si l'avenant de novembre 2009 en comportait une, n'a nullement dénaturé les faits en relevant que tel n'était pas le cas : il y est stipulé que la réduction de loyer s'applique tant qu'un accord contraire faisant l'objet d'un nouvel avenant n'est pas conclu entre les parties, et non dès le rétablissement de la situation financière de la société preneuse.

Nous arrivons au cœur du débat avec les derniers moyens, par lesquels **la société reproche à la cour d'avoir dénaturé les faits en jugeant que la société ne justifiait pas de contreparties suffisantes** à la remise de loyer et, ainsi, ne démontrait pas avoir agi dans son propre intérêt en l'accordant. **C'est au prix d'une erreur de qualification juridique que la cour en aurait déduit le caractère anormal de la réduction de loyer**.

Le juge de cassation exerce effectivement en matière d'acte anormal de gestion un contrôle de qualification juridique (Section, 10 juillet 1992, *Musel SBP*, n° 110213, aux T., RJF 8-9/92 n° 1249), sans remettre en cause l'appréciation souveraine portée par les juges du fond sur les éléments avancés pour justifier les difficultés traversées par l'entreprise bénéficiaire d'un avantage (6 mai 1996, n° 148572, *Succession Devidal*, RJF 6/96 n° 711).

La SARL Sibuet Acquisition se prévaut du risque qu'aurait fait peser sur ses recettes une défaillance totale de son locataire, du manque à gagner qu'aurait engendré une procédure d'expulsion longue et coûteuse et de la difficulté à retrouver un nouveau locataire.

Vous avez déjà admis qu'en certaines circonstances, éviter la défaillance de l'un des signataires d'un bail commercial soit une contrepartie suffisante pour justifier une modulation du niveau du loyer par rapport à la valeur vénale du bien loué et exclure la qualification d'acte anormal de gestion.

Votre décision *Min. c. R...* du 3 novembre 2004, aux T., juge qu'une société exploitant un hôtel engage une dépense dans l'intérêt de son entreprise en acceptant une augmentation du loyer versé à la SCI propriétaire des murs dans le souci de prévenir la défaillance de son bailleur, dont la santé financière était menacée par des charges d'emprunt excédant ses recettes locatives (n° 234525, RJF 2005 n° 28).

La société requérante fait aussi grand cas d'un précédent assez ancien par lequel vous avez jugé qu'il pouvait être dans l'intérêt du propriétaire de consentir un abandon partiel de créances de loyers à son locataire afin de ne pas accroître ses difficultés de trésorerie (décision *SCI « Paradis immobilier »* précitée de mai 1990). La configuration était toutefois particulière à plusieurs égards. Le preneur des locaux y démarrait l'exploitation d'une clinique et ses difficultés de trésorerie étaient liées à la modicité du prix de journée autorisé au lancement de l'activité par la sécurité sociale. L'affectation particulière des locaux pouvait compliquer une procédure d'expulsion et la recherche d'un nouveau locataire, qui aurait dû à son tour faire face aux mêmes contraintes réglementaires encadrant ses recettes. Par ailleurs, il s'agissait

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

d'un abandon partiel de créances échues, et non d'une réduction de loyer sans limitation dans le temps.

La même solution a été retenue l'année suivante, également à propos de locaux spécialement aménagés pour une activité industrielle. Vous avez jugé qu'il était dans l'intérêt propre du bailleur de renoncer, à titre seulement temporaire, à percevoir le loyer convenu pour ne pas aggraver les difficultés de trésorerie de la société preneuse, plutôt que de supporter les frais inhérents à son éviction et à une réaffectation des locaux (29 mai 1991, n° 75021, , aux T.).

Enfin, la décision *Imprimerie Borel* de juin 2004 déjà mentionnée admet qu'une société justifie d'un intérêt propre à consentir un abandon partiel de créance et de loyer au locataire-gérant de son fonds de commerce, dont les dettes excédaient l'actif total. Vous avez toutefois pris le soin d'y relever que l'abandon de créance ne dépassait pas 10 % du loyer et qu'il était assorti d'une clause de retour à meilleure fortune.

Nous ne retrouvons pas dans notre affaire les traits distinctifs mis en exergue dans la plupart de ces précédents qui semblent avoir emporté votre conviction. Si la société locataire connaît effectivement une situation financière délicate, les locaux en litige ne sont pas conçus pour accueillir une activité bien spécifique puisqu'ils abritent un restaurant, et il ne serait pas difficile, compte tenu de cette affectation, de retrouver un autre locataire plus solvable pour les exploiter. Le risque pour le bailleur d'avoir à supporter le coût d'une procédure d'expulsion longue et coûteuse du preneur n'est pas non plus crédible s'agissant de deux sociétés du même groupe. Enfin, le montant de la réduction de loyer est important (50 %) et, surtout, cette faveur n'est pas limitée dans le temps et n'a pas cessé une fois la société Balzac Boulevard redevenue bénéficiaire.

Tous ces éléments nous convainquent de vous proposer de confirmer la qualification d'acte anormal de gestion retenue par la cour, qui n'a entaché son arrêt d'aucune dénaturation.

Après avoir écarté ces derniers moyens, vous rejetterez le pourvoi, y compris les conclusions présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du CJA.

Par ces motifs nous concluons au rejet du pourvoi.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.