

## **CONCLUSIONS**

### **Mme Céline Guibé, rapporteure publique**

Lorsqu'une société de capitaux consent un avantage occulte à une société de personnes relevant de l'article 8 du CGI dont les associés résident à l'étranger, cette distribution doit-elle faire l'objet de la retenue à la source prévue par le 2 de l'article 119 *bis* du même code et, si oui, laquelle des deux sociétés en est-elle redevable ? C'est pour trancher cette épineuse question que la présente affaire a été portée devant votre formation de jugement.

La SARL Profin Développement & Gestion, soumise à l'impôt sur les sociétés, qui a pour associés M. et Mme P..., résidents du Royaume-Uni, exerce une activité de construction-vente d'immeubles touristiques dans la vallée de la Tarentaise.

A l'issue d'un contrôle, l'administration fiscale a réintégré à ses résultats imposables des commissions versées à une société établie aux Emirats Arabes Unis, ainsi que la minoration du prix de cession de trois appartements à La Plagne réalisée au profit de la société P..., SARL ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes en application de l'article 239 *bis* AA du CGI, et dont les parts sont intégralement détenues par les époux P.... L'administration a également considéré que cette minoration s'analysait comme une distribution occulte de bénéfices au profit de résidents fiscaux britanniques, soumise à la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 *bis* du CGI.

Saisie en dernier lieu du litige, la cour administrative d'appel de Lyon a déchargé la société de l'amende infligée sur le fondement de l'article 1788 A du CGI et rejeté le surplus des conclusions tendant à la décharge des impositions supplémentaires mises à sa charge à l'issue du contrôle au titre des exercices clos de 2009 à 2011.

Les premiers moyens du pourvoi ne posent pas de difficultés.

1. Comme le soutient la société, la cour a omis de statuer sur ses conclusions relatives à la réintégration dans son bénéfice imposable des commissions versées à la société émiratie. Vous devrez donc faire droit à sa demande d'annulation de l'arrêt, dans cette mesure.

2. Vous pourrez, en revanche, écarter les moyens relatifs à la cession à prix minoré des appartements au profit de la société Plummer, qui a été analysée par l'administration fiscale comme un acte anormal de gestion.

**2.1.** Contrairement à ce qui est soutenu, la cour n'a pas appliqué le régime de présomption du caractère anormal de l'acte de cession établi par votre décision *Société Croë Suisse* (plén. 21 décembre 2018 n° 402006, au rec. et à la RJF 3/19 n° 246), qui dispense l'administration d'établir l'existence d'une intention libérale lorsqu'elle constate que la cession d'un élément d'actif immobilisé a été réalisée à un prix significativement inférieur à sa valeur vénale. La cour s'est en effet fondée sur la relation d'intérêts entre la société cédante et l'acquéreuse, ce qui permet, conformément à votre jurisprudence constante, de présumer leur intention libérale. Du reste, si ce régime de présomption n'est pas applicable aux cessions d'éléments d'actif circulant (4 juin 2019, SARL Société d'investissements maritimes et fonciers, n° 418357, aux tables, RJF 8-9/19, n° 753), il n'était pas soutenu en appel que les appartements vendus étaient comptabilisés en stock et non comme un élément de l'actif immobilisé de la société Profin. Vous pourrez donc écarter le bouquet de moyens d'erreur de droit, d'erreur de qualification juridique et de dénaturation des faits invoqués à ce titre.

**2.2.** La cour n'a, ensuite, pas dénaturé les faits en retenant une minoration de prix de cession de « près de 30 % », même si l'écart de prix représentait seulement 21,3 % de la valeur vénale des appartements. Quel que soit le mode de calcul, l'écart reste significatif, au regard des standards habituels de votre jurisprudence (3 juillet 2009, H..., n° 301299, aux tables et à la RJF 11/09 n° 940). La cour n'a pas non plus entaché son arrêt d'insuffisance de motivation ni commis une erreur de droit en ne recherchant pas si cet écart aurait été moindre si la valeur vénale avait été évaluée par comparaison avec des appartements de plus grande surface ou par référence à un prix moyen par m<sup>2</sup> habitable plutôt que par tantièmes. Compte tenu de la consistance des lots cédés, ces arguments, invoqués, au demeurant, postérieurement à la clôture de l'instruction, ne permettaient pas de remettre en cause le bien-fondé de la méthode d'évaluation retenue par l'administration. Par ailleurs, la cour ne s'est pas méprise sur le sens des écritures de la société en écartant la critique relative aux commissions versées à des intermédiaires, dont l'administration avait, contrairement à ce qui est soutenu, effectivement tenu compte, pour celles d'entre elles qui étaient avérées, aux fins d'évaluer les lots cédés.

**2.3.** Enfin, faute pour la société d'avoir produit des justificatifs suffisamment probants quant à ses difficultés financières, la cour n'a pas dénaturé les faits ni commis une erreur de droit ou insuffisamment motivé son arrêt en écartant l'argumentation tirée de ce qu'elle aurait été contrainte de procéder à la vente au prix pratiqué afin de rembourser le prêt bancaire contracté pour la construction de l'immeuble.

**3.** Venons-en à la question délicate relative à la retenue à la source à laquelle a donné lieu l'avantage occulte consenti à la société Plummer qui résulte, conformément à votre jurisprudence *min. c/ T...* (sec., 28 février 2001, n° 199295, au rec. et à la RJF 5/01 n° 620), de cette cession à prix minoré.

Comme vous le savez, les sociétés de personnes font l'objet en droit français d'un régime fiscal *sui generis*, généralement qualifié de « semi-transparent » ou de « translucide », leurs associés étant personnellement soumis à l'impôt pour la quote-part des bénéfices correspondant à leurs droits dans la société.

Qu'en est-il lorsque l'un des associés n'est pas résident fiscal en France ?

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.

Par une décision de Plénière *Société Quality Invest* du 11 juillet 2011 (n° 317024, au rec. et à la RJF 10/11 n° 1063, concl. L. Olléon BDCF 10/11 n° 117), qui confirme la ligne jurisprudentielle issue de la décision *Société Kingroup* du 4 avril 1997 (n° 144211, au rec. et à la RJF 5/97 n° 424, concl. F. Loloum p. 293), vous avez rappelé que les sociétés régies par l'article 8 du CGI ont une personnalité (fiscale) distincte de celle de leurs membres et exercent une activité qui leur est propre. Vous en avez déduit que, lorsqu'elles exercent leur activité en France, les bénéfices réalisés sont en principe imposables en France entre les mains de leurs associés, y compris ceux qui résident hors de France, à proportion de leurs droits dans la société. Et vous avez précisé qu'une convention fiscale bilatérale ne peut faire échec à ce principe qu'en présence de stipulations expresses s'opposant à ce que les revenus de la société de personnes soient imposés en France ou à ce que l'impôt soit réclamé à ses associés non-résidents.

En l'occurrence, conformément au principe de subsidiarité de l'application des conventions fiscales énoncé par votre décision *Schneider Electric* (ass., 28 juin 2002, n° 232276, au rec. et à la RJF 10/02, n° 108), vous n'aurez pas à vous interroger sur l'incidence de la convention franco-britannique, dès lors que la question posée porte, en amont, sur le bien-fondé de l'imposition au regard de la loi fiscale française.

En première analyse, la personnalité fiscale de la société de personnes paraît s'opposer, en toute hypothèse, à l'application de la retenue à la source lorsque celle-ci perçoit l'un des revenus visés au 2 de l'article 119 *bis* du CGI. En effet, la retenue ne s'applique, selon les termes de la loi, qu'aux produits qui « *bénéficient* » à des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège en France. Or lorsque ces produits sont perçus par une société de personnes, ils constituent un revenu propre de cette dernière, et devraient normalement entrer dans les bénéfices sociaux déterminés globalement à son niveau, qui sont, ensuite, imposés entre les mains de leurs associés, pour leurs quotes-parts respectives et selon les règles propres à chacun<sup>1</sup>. Rappelons aussi que la répartition des résultats d'une société de personnes entre les mains de ses associés n'est pas assimilée à une distribution et que les associés passibles de l'impôt sur le revenu sont imposés dans la catégorie correspondant à l'activité de la société<sup>2</sup>. En d'autres termes, l'interposition de la société de personnes domiciliée en France ne permettrait pas de regarder les revenus qui lui sont distribués en propre comme bénéficiant à ses associés non-résidents.

Mais le code général des impôts comporte des dispositions réglementaires spécifiques qui viennent faire échec, du moins pour partie, aux règles traditionnelles de la transparence pour ce qui concerne les revenus de capitaux mobiliers. Selon les dispositions combinées du 4° de l'article 75 et du 4 de l'article 79 de son annexe II, les sociétés de personnes visées à l'article 8 du CGI « *sont réputées verser à chacun de leurs associés la quote-part des revenus correspondant à ses droits, le jour où elles ont elles-mêmes encaissé lesdits revenus ou ont été créditées de leur montant. Elles prélèvent à la même date la retenue à la source visée au 2 de l'article 119 bis du code général des impôts qui est due, à raison de leurs quotes-parts*

<sup>1</sup> Articles 60 et 238 bis K du CGI.

<sup>2</sup> Ce qui conduit, par exemple, dans la configuration miroir de celle de l'espèce où la société de personnes consent une libéralité à un tiers, à réintégrer celle-ci dans les revenus de ses associés imposables dans la catégorie correspondant à l'activité exercée par la société de personnes : 13 février 2013 n° 342085 : RJF 5/13 n° 506, concl. F. Aladjidi BDCF 5/13 n° 58, s'agissant de l'abandon de loyer consenti par une SCI à une SARL, réintégré dans les revenus foncières de son associé.

*respectives, par les associés dont le domicile réel ou le siège social est situé hors de la France métropolitaine et des départements d'outre-mer »<sup>3</sup>.*

Ces dispositions sont anciennes puisqu'elles trouvent leur origine dans un décret du 15 décembre 1965<sup>4</sup>, pris pour l'application de la loi du 12 juillet 1965<sup>5</sup> qui avait institué l'ancien régime de l'avoir fiscal. Comme le rappelait V. Daumas dans ses conclusions sur l'affaire *Société Vivendi Télécom International* (5 avril 2013, n° 350316, aux tables et à la RJF 7/13 n° 27, concl. BDCF 7/13 n° 79), cette loi a supprimé la retenue à la source qui s'appliquait aux dividendes distribués par des sociétés françaises à des personnes domiciliées en France, mais l'a maintenue pour les revenus mobiliers versés aux non-résidents. La charge d'opérer la retenue a alors été transférée des sociétés distributrices vers les établissements payeurs du revenu, afin de surmonter la difficulté technique résultant de ce que les sociétés ignorent généralement si leurs actionnaires résident ou non en France, étant entendu que les établissements payeurs étaient désormais tenus de demander aux actionnaires de justifier de leur domicile réel. Le législateur a par ailleurs habilité le gouvernement à fixer par décret les modalités de recouvrement de la retenue et les obligations des établissements payeurs.

C'est sur le fondement de cette habilitation, qui figure aujourd'hui au 4 de l'article 1672 du CGI, que le pouvoir réglementaire a dressé la liste des établissements payeurs, parmi lesquels figurent les sociétés de personnes. Les motifs de cette inclusion sont éclairés par l'instruction publiée par l'administration le 1<sup>er</sup> novembre 1995<sup>6</sup>, qui précise que la nomenclature des établissements payeurs a été aménagée de telle manière que tout revenu mobilier payé en France ou par un débiteur français donne lieu à la confection des documents nécessaires au contrôle fiscal et devant désigner le bénéficiaire final du revenu, éventuellement imposable en France. Pour obtenir ce résultat, il était nécessaire, selon cette doctrine, de considérer comme établissement payeur le bénéficiaire du revenu lui-même dans l'hypothèse où celui-ci, bien que domicilié en France, n'est pas lui-même imposable et est réputé, du point de vue fiscal, encaisser pour le compte de tiers auxquels l'impôt sera finalement réclamé. Les auteurs du décret ont donc pleinement assumé le paradoxe, souligné par B. Gouthière dans son ouvrage de référence<sup>7</sup>, selon lequel la société de personnes peut tout à la fois être regardée comme bénéficiaire et établissement payeur d'un revenu distribué.

Si l'on peut s'étonner que de telles règles ne résultent pas directement de la loi elle-même, compte tenu de l'importance de leurs effets, non seulement sur les modalités d'établissement de l'impôt, mais encore sur la portée des obligations qu'elles font peser sur les sociétés concernées, il ne nous semble pas qu'elles en méconnaissent la lettre ni l'esprit. En effet, en visant les produit qui « bénéficient » à des non-résidents, et non pas simplement des produits « encaissés » par ces derniers, le 2 de l'article 119 *bis* laisse place à une lecture économique de la notion de bénéficiaire, permettant d'y inclure les bénéficiaires effectifs, au sens conventionnel, de ces revenus. Les travaux parlementaires valident cette lecture réaliste, le législateur ayant cherché à éviter que les non-résidents puissent échapper à l'application de la retenue à la source en devenant actionnaires de sociétés d'investissement ou organismes

<sup>3</sup> La doctrine administrative y fait référence dans l'instruction BOI-RPPM-RCM-30-30-10-80, point 30.

<sup>4</sup> Décret n° 65-1095.

<sup>5</sup> Loi n° 65-566.

<sup>6</sup> D. adm. 4 J-1341, n°13, citée par la doc. F. Lefebvre RM n° 400.

<sup>7</sup> B. Gouthière, « Les impôt dans les affaires internationales », Ed. F. Lefebvre, 14<sup>e</sup> éd. n° 31950 à 31960.

assimilés – expression suffisamment plastique pour y inclure les sociétés de personnes - et en supprimant les dispenses de retenues dont bénéficiaient certaines de ces sociétés<sup>8</sup>.

On soulignera par ailleurs que le champ de l'habilitation donnée par le législateur au pouvoir réglementaire – qui n'est pas contesté ici, et qui paraît, par ailleurs, difficilement contestable par la voie d'une QPC - est très large, ce qui n'était pas inhabituel à l'époque où a été rédigée la loi. Et, par une décision *Société Norma* du 20 septembre 2017, votre 9<sup>e</sup> chambre jugeant seule a déjà accepté de se fonder sur le 4<sup>o</sup> de l'article 75 de l'annexe II au CGI pour juger qu'une société civile relevant du régime de l'article 8 du CGI qui perçoit des intérêts doit être regardée comme un établissement payeur, soumise à ce titre aux obligations déclaratives prévues par l'article 242 ter du CGI<sup>9</sup>, sous peine de se voir appliquer l'amende prévue par l'article 1736 du même code (n° 392510, RJF 12/17 n° 1190, concl. E. Bokdam-Tognetti C 1190).

Vous pourriez être tentés d'exclure les distributions occultes du champ d'application de ces dispositions. En effet, les travaux parlementaires de la loi de 1965 montrent que, lorsqu'il a transféré la charge de la retenue à la source sur les établissements payeurs, le législateur avait principalement à l'esprit l'imposition des dividendes versés à des non-résidents et certainement pas la catégorie plus marginale des revenus réputés distribués. Néanmoins, le texte originel de la loi<sup>10</sup> est sans ambiguïté, qui s'applique non seulement aux produits des actions et parts sociales mais aussi aux « revenus assimilés ». Et, dans la mesure où le champ d'application des dispositions du 4<sup>o</sup> de l'article 75 et du 4 de l'article 79 de l'annexe II au CGI est défini par simple renvoi au 2 de l'article 119 *bis*, nous n'avons guère de doute pour conclure qu'elles s'appliquent à un avantage occulte tel que celui qui est en jeu dans le présent litige. Du reste, votre décision *Société Vivendi Télécom International* du 5 avril 2013 a déjà fait application des dispositions du 3<sup>o</sup> de l'article 75 de l'annexe II au CGI, dans le cas d'une distribution occulte, même si cette décision concerne une autre catégorie d'établissements payeurs que les sociétés de personnes, à savoir les personnes et collectivités débitrices de revenus de capitaux mobiliers.

Vous avez certes choisi, dans cette même décision, de ne pas retenir une lecture littérale de ces dispositions, pour juger que la société qui procède à la distribution d'un avantage occulte doit être regardée comme l'établissement payeur, et, par suite, comme le redevable de la retenue à la source, sauf à ce qu'elle établisse que l'établissement qui a procédé, pour son compte, au paiement de la somme en cause avait connaissance de son caractère de revenu distribué. Mais cette lecture constructive était justifiée par le fait que, dans le cas de distributions occultes, en l'occurrence, des honoraires versés à l'étranger sans contrepartie, la personne qui assure leur paiement, en tant que mandataire, en ignore le plus souvent la nature. Cette difficulté n'existe pas lorsqu'une société de capitaux attribue un avantage occulte à une société de personnes, ce dont elles ont nécessairement toutes deux connaissance, notamment dans le cas d'une cession à prix minoré, qui suppose d'établir l'intention libérale de chacune des parties à la transaction. La solution *VTI* ne peut donc pas être transposée aux sociétés de

<sup>8</sup> Rapport n° 1349 de L. Vallon au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur le projet de loi modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers, pp. 600-601.

<sup>9</sup> Celui-ci impose aux établissements payeurs de déclarer l'identité et l'adresse des bénéficiaires ainsi que, par nature de revenus, le détail du montant imposable et du crédit d'impôt, le revenu brut soumis à un prélèvement et le montant dudit prélèvement et le montant des revenus exonérés.

<sup>10</sup> Article 4.

personnes qualifiées d'établissements payeurs en vertu du 4° de l'article 75 de l'annexe II au CGI.

Il est vrai, par ailleurs, que ces dispositions brouillent l'harmonie de l'édifice, en introduisant des éléments de transparence dans un régime général de translucidité. Alors que, nous l'avons dit, le résultat imposable est, en principe, déterminé globalement au niveau de l'entreprise, dans les conditions prévues pour les exploitants individuels (art. 60 du CGI), elles instaurent une présomption que les revenus visés par le 2 de l'article 119 *bis* sont reversés directement aux actionnaires et ne s'agrègent pas aux autres profits et pertes réalisés par la société de personnes pour participer à la formation du résultat imposable à la clôture de l'exercice. Ces revenus sont soumis à une imposition séparée, selon des modalités – retenue à la source opérée dès l'encaissement – distinctes de celles des autres revenus de la société – imposition annuelle à l'IR ou à l'IS dans les conditions de droit commun.

Pour autant, elles ne nous semblent pas ébranler frontalement les fondements de la jurisprudence *Quality Invest* pour ces catégories de revenus. Si elles emportent certains effets équivalents à un régime de transparence, elles n'excluent pas tout élément de translucidité. Bien que cette vision des choses puisse paraître un peu artificielle, le dispositif ne remet pas en cause le fait que le revenu est d'abord réalisé par la société de personnes, quand bien même l'associé en est regardé, sous l'effet de la présomption de reversement simultané, comme le bénéficiaire final. Et rien ne s'oppose, selon nous, à ce que la présomption de reversement puisse être renversée, lorsque le contribuable démontre que la somme perçue est restée investie au sein de la société de personnes, et s'est donc agrégée aux autres produits pour concourir au résultat global de cette dernière. Par ailleurs, la décision *Quality Invest* ne se prononce pas sur les modalités de recouvrement de l'impôt dû à raison des bénéfices de la société de personnes entre les mains de ses associés non-résidents. Or, dans les faits, la retenue à la source s'analyse, avant tout, comme une modalité de recouvrement spécifique de l'impôt dont ces associés sont redevables. En vertu de l'article 199 *quater* A de l'annexe II au CGI, la retenue à la source est, ainsi, libératoire de l'impôt sur le revenu dû par les bénéficiaires personnes physiques à raison des revenus correspondants. Quant aux associés personnes morales, ils peuvent imputer le montant de cette retenue à la source, dans les conditions prévues au 1 de l'article 220 du CGI, sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont ils sont redevables.

Si B. Gouthière estime que cette solution serait la plus logique<sup>11</sup>, il ne nous semble donc pas que l'on puisse traiter les revenus de capitaux mobiliers reversés par une société de personnes à des associés non-résidents comme si ces derniers les avaient directement perçus, et, par suite, appliquer à ces derniers le traitement conventionnel prévu en cas de détention directe<sup>12</sup>. Mais vous n'avez pas à trancher cette question aujourd'hui<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> Op. préc. n° 31955.

<sup>12</sup> Il ne fait par ailleurs guère de doute que ce dispositif ne conduit pas à remettre en cause le fait que les associés ne peuvent être réputés détenir directement les titres de sociétés dans lesquelles la société de personnes a pris une participation, ce qui fait notamment obstacle à l'application du régime des sociétés mères (19 octobre 1983, n° 33816, au rec. et à la RJF 12/83, n° 1506 ; plén. 24 novembre 2014, Société Artémis SA, n° 363556, au rec., et à la RJF 2/15 n° 102).

<sup>13</sup> Ce point n'est, selon nos recherches, pas abordé par la doctrine.



Si l'on examine maintenant les choses d'un point de vue pratique, le dispositif réglementaire paraît plus facile à appliquer dans le cas de sociétés de personnes exerçant une mono-activité relevant de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers<sup>14</sup>, tels que les sociétés civiles de portefeuille qui permettent à des actionnaires de mettre en commun leurs investissements, puisqu'il permet un traitement homogène de l'ensemble des revenus perçus. La nécessité de désagréger le bénéfice global ne survient que dans le cas des sociétés de personnes exerçant une activité de nature industrielle ou commerciale, ou encore immobilière, et qui percevraient ponctuellement un revenu mobilier. Mais il n'y a là rien d'insurmontable, alors que la détermination de la quote-part des résultats de chaque associé suppose déjà un traitement différencié selon le régime d'imposition propre à chacun<sup>15</sup>.

Relevons que la doctrine admet aussi, dans les situations de droit interne, de dissocier l'imposition, entre les mains d'associés résident en France, des revenus de capitaux mobiliers perçus par une société de personnes relevant du régime de l'article 8 du CGI et qui exercent une activité industrielle, commerciale, agricole, ou relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux. Ces revenus peuvent être retranchés des résultats professionnels et déclarés par l'associé dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, afin de lui permettre de bénéficier des avantages dont certains de ces revenus sont assortis, tels que l'abattement de 40% prévu au 2° du 3 de l'article 158<sup>16</sup>. S'il ne semble pas que cette tolérance ait une base légale bien définie, le fait qu'elle n'ait jamais suscité de contestation devant vous malgré des décennies d'application, trouve certainement son explication, comme le relevait E. Bokdam-Tognetti dans ses conclusions sur l'affaire *Société Norma*, dans le caractère équilibré de cette construction, dans laquelle société et associés trouvent leur compte.

Relevons enfin, que si l'application d'une retenue à la source libératoire était, à l'époque des faits, plus favorable pour le contribuable que l'imposition selon les conditions de droit commun, tel n'est plus le cas depuis l'instauration de la *flat tax* par la loi de finances pour 2018<sup>17</sup>. Pour les bénéficiaires personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu, c'est le même taux de 12,8% qui s'applique désormais pour le prélèvement forfaitaire unique<sup>18</sup>, comme pour les retenues à la source du 2 de l'article 119 *bis*<sup>19</sup> - même s'il est vrai que le champ d'application du prélèvement forfaitaire unique est plus restreint et n'inclut pas, notamment, les distributions occultes.

Il nous reste une dernière question de principe à aborder : y a-t-il lieu de réserver un sort particulier aux situations dans lesquelles les actionnaires de la société de capitaux distributrice et de la société de personnes bénéficiaire sont communs, comme c'est le cas des sociétés Profin et Plummer ?

Par une décision *min. c/ Epoux Riga* du 3 novembre 2004 (n° 234525, aux tables et à la RJF 2005, n°28), invoquée par le ministre en défense en appel, vous avez jugé que l'avantage

<sup>14</sup> Ou d'une société qui a sectorisé ses activités, comme le permet la doctrine en cas de multi-activité (BOI-BIC-BASE-10-20-10, point 190).

<sup>15</sup> Article 238 bis K du CGI.

<sup>16</sup> V. BOI-RPPM-RCM-20, n° 10 pour l'affirmation de principe, qui vaut aussi pour les exploitants individuels ; BOI-RPPM-RCM-20-10-30-10, n° 600 pour l'éligibilité à l'abattement de 40%.

<sup>17</sup> Article 28, I-28° de la loi n° 2017-1837 de finances pour 2018.

<sup>18</sup> Articles 117 *quater* et 200 A du CGI.

<sup>19</sup> Article 187, 1 du CGI.

consenti par une société commerciale à une société de personnes dont les associés détiennent également des parts dans la société commerciale doit être regardé comme appréhendé directement par ces derniers et qu'il est par suite imposable entre leurs mains sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du CGI. Cette solution, qui rejoint une décision inédite plus ancienne (6 janvier 1988 SA..., n° 46658, RJF 03/88, n° 284), a été réitérée par une décision K... du 6 octobre 2010, laquelle ne précise pas si elle se fonde sur l'article 109 ou l'article 111 c du CGI (6 octobre 2010, n° 299986 aux tables et à la RJF 1/11 n° 77)<sup>20</sup>. Comme l'expliquait F. Donnat dans ses conclusions sur l'affaire R..., cette jurisprudence, forgée à propos de situation purement internes, a pour objet de prévenir les montages permettant aux associés d'une société commerciale déficitaire, moyennant l'interposition d'une société de personnes, de bénéficier de revenus exonérés d'impôt. S'il nous semble que l'article 111 c serait, en principe, suffisant pour faire échec à de tels montages, cette solution pragmatique nous paraît, en tout état de cause, cantonnée au choix de la base légale de l'imposition, afin d'autoriser l'identification de revenus distribués imposables. En revanche, elle n'a, selon nous, pas d'incidence, en aval, sur les modalités de l'imposition elle-même, à savoir le recours à une retenue à la source ou l'imposition à l'IR dans les conditions de droit commun. Il ne nous semble donc pas possible de mobiliser cette veine jurisprudentielle pour gommer tout effet de l'interposition de la société de personnes. Même si la transparence ne saurait, en principe, être à géométrie variable selon qu'est en cause l'application du droit interne ou l'application du droit conventionnel, relevons, au demeurant, que cette jurisprudence ne saurait permettre de déroger, pour désigner le redevable de la retenue à la source, à l'application des dispositions spéciales du 4° de l'article 79 de l'annexe II au CGI.

Nous vous proposons donc de juger que, lorsqu'une société régie par l'article 8 du CGI perçoit des rémunérations et avantages occultes mentionnés au c de l'article 111, elle doit prélever la retenue à la source définie au 2 de l'article 119 *bis* qui est due, à raison de leurs quotes-parts respectives, par ses associés qui résident à l'étranger.

Le sort du litige s'en déduit aisément.

Après avoir requalifié l'avantage résultant de la cession à prix minoré consentie par la société Profin à la société P... comme une distribution occulte en application de l'article 111 c du CGI, l'administration a assujéti la première à la retenue à la source du 2 de l'article 119 *bis*, au motif qu'un tel avantage, consenti à une société relevant du régime des sociétés de personnes, devait être regardé comme ayant été directement appréhendé par les associés de cette dernière, à savoir, les époux Plummer résidents du Royaume-Uni. La cour a fait sienne cette analyse en jugeant que la société Profin ne pouvait utilement se prévaloir de la domiciliation en France de la société Plummer pour contester l'application de la retenue.

Si ce motif est entaché d'erreur de droit, ce n'est pas parce que les époux Plummer sont imposables en France à raison de leurs revenus de source française, comme le soutient la

---

<sup>20</sup> V., pour des configurations différentes dans lesquelles la SCI a pour associé une société de capitaux et consent une libéralité à un tiers qui lui est (ou non) lié : imposition de la libéralité entre les mains du bénéficiaire dans la catégorie des RCM (29 juin 2001, min. c/ Belmes, n° 223663, RJF 10/01 n° 1233, concl. S. Austray p. 807 ; étendant cette solution dans le cas où la société de capitaux est non-résidente : 11 octobre 2017 M. et Mme G..., n° 399010 aux tables, RJF 1/18 n° 33) ; imposition de la libéralité sur le fondement du 2° du 1 l'article 109 lorsque l'avantage est consenti à l'associé de la société de capitaux (12 avril 2012, Vaudois, n° 325329, RJF 7/12 n° 704).



requérante en invoquant votre jurisprudence *Quality Invest*, puisque cette circonstance ne fait nullement obstacle à l'application de la retenue à la source.

En revanche, la cour s'est trompée sur l'identité du redevable de la retenue dans la mesure où celle-ci devait être prélevée, non pas par la société distributrice, mais par la société de personnes, à savoir la société Plummer. Ce moyen, qui est d'ordre public, justifie l'annulation de l'arrêt attaqué, en tant qu'il statue sur cette retenue. Précisons que, malgré l'information communiquée aux parties par votre 9<sup>e</sup> chambre en application de l'article R. 611-7 du CJA, l'administration n'a présenté aucune observation en réponse à ce moyen relevé d'office.

PCMNC à l'annulation de l'article 3 de l'arrêt attaqué, en tant qu'il rejette les conclusions relatives à la réintégration des commissions versées à la société Dubaï Property Channel et à la retenue à la source sur les revenus distribués à la société P..., au renvoi de l'affaire à la cour dans cette mesure, à ce que l'Etat verse à la société Profin une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA, et au rejet du surplus des conclusions du pourvoi.