

**N° 444942 – Société Phoenix Union**

**9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chambres réunies**

**Séance du 29 juin 2022**

**Lecture du 22 juillet 2022**

### **Conclusions**

**Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteure publique**

L'article 206 du CGI pose, à son 1, deux critères alternatifs d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés : l'un tiré de la forme sociale (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, SARL n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes), et l'autre de la lucrativité de l'exploitation ou des opérations réalisées. Pour l'application de ces dispositions, la société par actions simplifiées est, en vertu de l'article 1655 quinquies du même code, assimilée à une SA.

En ce qui concerne le premier critère, vous avez précisé, dans votre décision de Plénière *Sté Artémis* (CE, Plénière, 24 novembre 2014, n° 363556, p. 345, RJF 2/15 n° 102, chron. N. Labrune p. 83, concl. É. Cortot-Boucher BDCF 2/15 n° 15), qu'il y avait lieu, en ce qui concerne les entités étrangères, de raisonner par assimilation et avez fixé le mode d'emploi à suivre pour déterminer si une telle entité doit être regardée comme relevant de l'une des formes sociales emportant assujettissement à l'IS.

Vous avez ainsi jugé qu'il appartient au juge de l'impôt, saisi d'un litige portant sur le traitement fiscal d'une opération impliquant une société de droit étranger, d'identifier dans un premier temps, au regard de l'ensemble des caractéristiques de cette société et du droit qui en régit la constitution et le fonctionnement, le type de société de droit français auquel elle est assimilable. Compte tenu de ces constatations, il revient ensuite au juge de déterminer le régime (IR ou IS) applicable à l'opération litigieuse au regard de la loi fiscale française.

Pour la mise en œuvre de cet exercice d'assimilation, le caractère civil ou commercial de l'objet social se révèle sans portée. Un tel critère ne serait en effet pertinent que s'il était lui-même un critère de détermination des formes sociales visées au 1 de l'article 206. Or tel n'est pas le cas, les sociétés par actions, les SARL et les sociétés en commandite simples, bien que toujours commerciales à raison de leur forme (art. L. 210-1 C. com), pouvant avoir un objet civil aussi bien que commercial. Or une fois l'assimilation actée, l'objet de la société est également indifférent fiscalement, l'article 206 du CGI assujettissant à l'IS, quel que soit leur objet, les SA, les sociétés en commandite par actions et les SARL.

Le second critère d'assujettissement, tiré de la lucrativité de l'exploitation, apparaît quant à lui subsidiaire : il n'est mobilisé que pour les entités qui ne relèveraient pas de l'une des formes de sociétés expressément visées dans la première partie du 1 de l'article 206. Aussi en avez-vous déduit, par votre décision du 2 avril 2021, *min. c/ Sté World Investment Corporation* (n° 427880, aux Tables, RJF 6/21 n° 597), qu'une société étrangère assimilable à une SAS de

*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.*

droit français est passible de l'IS à raison de sa forme sociale, « *sans qu'il soit besoin d'examiner le caractère lucratif de son activité* ».

Bien que son fichage soit muet sur ce point, votre décision *min. c/ Sté World Investment Corporation*, en tirant toutes les conséquences de la rédaction de l'article 206 du code et de votre jurisprudence *Sté Artémis*, nous paraît avoir implicitement mais nécessairement abandonné le raisonnement à l'œuvre dans votre précédent *Société immobilière Saint-Charles* du 24 mai 2006 (n° 278737, p. 264, RJF 8-9/06 n°996, concl. E. Glaser BDCF 8-9/06 n°98) ou à tout le moins avoir sérieusement cantonné la solution retenue, qui était en effet discutable au regard de la lettre de l'article 206 du CGI et reposait sur un critère de commercialité absent de ces dispositions, lesquelles n'assujettissent pas à l'IS toutes les sociétés ayant un objet ou une forme commerciales (auquel cas, elles auraient aussi inclus les SNC, toujours commerciales par leur forme en vertu de l'article L. 210-1 du code de commerce et relevant pourtant de l'article 8 du CGI), mais visent des formes de société caractérisées par la responsabilité limitée de leurs associés.

Pour mémoire, dans l'affaire *Société immobilière Saint-Charles*, après avoir relevé que le droit monégasque des sociétés anonymes prévoit que celles-ci, selon qu'elles ont ou non un objet commercial, sont immatriculées au répertoire du commerce et de l'industrie ou au répertoire des sociétés civiles, et avoir constaté que la contribuable, société immobilière ayant le statut de société anonyme de droit monégasque, avait pour seul objet la mise à disposition de son principal actionnaire d'un bien immobilier et était immatriculée au répertoire national des sociétés civiles monégasques, vous aviez en effet jugé qu'une cour avait exactement qualifié les faits en en déduisant qu'à la différence d'une société anonyme de droit français, et alors même que son capital est, comme le sien, composé d'actions impliquant la limitation de responsabilité de leurs détenteurs, cette société ne pouvait être regardée comme commerciale du seul fait de sa forme sociale. Ce raisonnement paraît en décalage avec la jurisprudence ultérieure.

De l'article 206 du CGI, il résulte ainsi qu'une société étrangère, dès lors qu'elle est assimilable par sa forme à une société anonyme de droit français, ou à une SAS que l'article 1655 *quinquies* assimile aux SA pour l'application du CGI, est assujettie à l'IS, peu important que son objet et son activité soient de nature civile, et peu important aussi le point de savoir si le droit des sociétés de l'Etat dans lequel elle a été constituée comporte ou non des formes de sociétés assimilables aux catégories françaises de sociétés visées à l'article 8 et si, dans son Etat de constitution, ses associés auraient pu, pour poursuivre une activité de nature civile, créer une société assimilable en droit français à une société de personnes.

De votre jurisprudence, il résulte enfin que les caractéristiques d'une société étrangère et du droit étranger qui en régit la constitution et le fonctionnement sont considérées comme des éléments de fait, sur lesquels vous exercez un contrôle limité à la dénaturation (v. notamment CE, 10 juin 1983, n° 27391, p. 242, RJF 8-9/83 n° 1037 ; Dr. fisc. 1984, n° 10, comm. 48, concl.M. Bissara ; ou encore votre décision précitée *min. c/ Sté World Investment Corporation*). Ainsi que l'exposait en effet Mme E. Cortot-Boucher dans ses conclusions sur votre décision de Plénière *Sté Artémis* : « *le droit étranger n'est pas appliqué comme une règle juridique contraignante mais plus comme un élément de fait qui va permettre au juge de l'impôt de caractériser une opération afin de la qualifier au vu de la loi fiscale nationale* ».

*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.*

De ce caractère d'élément de fait, nous déduisons, d'une part, que les dispositions du droit étranger que le juge de l'impôt prend en compte pour apprécier les caractéristiques dans ce droit de la société avant de rechercher à quelle forme de droit français l'entité étrangère peut être assimilée, ne constituent pas des « *dispositions législatives ou réglementaires dont (la décision juridictionnelle) fait application* » au sens de l'article R. 741-2 du CJA : le juge de l'impôt n'applique que la loi française. Nous en déduisons, d'autre part, l'absence de raison de traiter ces éléments tirés du droit étranger différemment des autres éléments de fait et de dossier pour l'application de l'obligation de motivation des décisions juridictionnelles.

Par suite, il nous semble que l'office du juge de l'impôt n'implique pas de toujours citer à peine d'irrégularité les références précises des dispositions du droit étranger qu'il prend en compte pour retenir, par exemple, le caractère limité de la responsabilité des associés ou encore le caractère librement cessible des parts – nous relevons d'ailleurs que vous-mêmes n'avez pas cité et donné les références précises des dispositions des lois étrangères régissant la constitution et le fonctionnement des sociétés en cause dans vos décisions *Sté Artémis et min. c/ Sté World Investment Corporation* déjà mentionnées, ou encore dans votre décision *min. c/ M. P...* (CE, 2 février 2015, n° 370385, T. pp. 612-648, RJF 4/15 n° 334). Cette citation n'est en effet pas toujours nécessaire pour mettre à même les parties de comprendre les motifs de la décision rendue et le juge de cassation, d'opérer son contrôle. Il pourrait en aller différemment, par exemple, lorsque l'identification des dispositions pertinentes de droit étranger à prendre en compte a été débattue et contestée entre les parties et lorsque les références sont indispensables, compte tenu par ailleurs des pièces du dossier, pour comprendre la solution retenue par le juge.

Si la Cour de cassation a censuré, à de nombreuses reprises, des cours d'appel pour avoir privé leurs décisions de base légale en ne précisant pas les dispositions de la loi étrangère sur laquelle elles s'étaient fondées et en ne s'expliquant pas sur la loi étrangère dont elles avaient fait application (Cass. 1re Civ., 22 février 2000, n° 96-20.567, Bull. 2000, I, n° 51 ; Cass. 1re Civ., 3 juin 2003, n° 01-00.859, Bull. civil 2003, I, n° 133 ; Cass. 1re Civ., 14 février 2006, n° 05-11.914, Bull. 2006, I, n° 68 ; Cass. Civ. 1ère, 6 février 2007, n° 05-19.333, Bull. civ. I, n° 50 ; Cass. 1re Civ., 20 février 2008, n° 06-19.936, Bull. 2008, I, n° 54 ; rapp. Cass. 1re Civ., 27 janvier 1998, n° 95-20.600, Bull. 1998, I, n° 27), la configuration n'y était, selon nous, pas identique à celle en cause dans les litiges fiscaux qui nous occupent.

En effet, dans ces affaires, la Cour de cassation a constaté que le juge judiciaire avait fait application au litige, en tant que règle contraignante, d'une règle de droit étranger désignée par la règle de conflit de lois, et ces décisions ont toutes été rendues au visa de l'article 3 du code civil : étaient par exemple en cause une cour ayant déclaré une action prescrite en application d'un délai de prescription institué par une loi étrangère applicable au litige (Cass. Civ. 1ère, 6 février 2007, n° 05-19.333, Bull. civ. I, n° 50) ; une autre qui avait fait application du droit allemand pour juger que l'intervention d'un jugement allemand de faillite interdisait, dès son prononcé, à tous les créanciers, même en France, de pratiquer des saisies ou de prendre des mesures conservatoires (Cass. Civ. 1ère, 22 février 2000, pourvoi n° 96-20.567, Bull. 2000, I, n° 51) ; ou encore une cour d'appel qui, pour la détermination de l'assiette d'un recours subrogatoire qui dépendait de l'application de la législation suisse, s'était fondée sur une autre loi que celle dont toutes les parties revendiquaient l'application, sans s'en expliquer

*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.*

et sans préciser les références de la loi suisse qu'elle avait retenue (Cass. Civ. 1<sup>ère</sup>, 20 février 2008, n° 06-19.936, Bull. 2008, I, n° 54). L'obligation de précision des dispositions dont il a été fait application, intimement liée à celle d'en rechercher la teneur, a alors notamment pour objet de vérifier que le juge a procédé à une vérification exhaustive des sources de droit disponibles, pour l'application de l'article 3 du code civil, et qu'il a mené complètement sa recherche de la réponse devant être apportée en application du droit étranger (v. notamment, en ce sens, Cass. Civ. 1<sup>ère</sup>, 14 février 2006, n° 05-11.914, Bull. 2006, I, n° 68, p. 66).

Or le juge de l'impôt n'applique pas le droit étranger mais se borne à prendre en considération des éléments tirés de ce droit et des caractéristiques qui en résultent sur le fonctionnement de la société, son capital et ses associés, comme autant d'éléments de fait qui permettent d'apprécier, pour l'application de la seule loi fiscale française, si cette entité est, par les caractéristiques résultant tant de ses statuts que du droit étranger qui en régit la création et le fonctionnement, assimilable à une société relevant de l'une des formes sociales françaises visées à l'article 206 du CGI (v. aussi en ce sens, sur cette question, l'intéressant commentaire de mme F. Deboissy à Dr. fisc. 2021 n° 21 comm. 261). Nous estimerions excessivement formaliste d'imposer que le juge mentionne toujours les références précises des dispositions du droit étranger qu'il prend en considération dans ce cadre.

Par suite, dans la présente affaire, portant sur l'assujettissement à l'IS de la société de droit suisse Phoenix Union, le moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que cette société devait être assimilée à une SA pour l'application du 1 de l'article 206 du CGI et assujettie à l'IS du seul fait de sa forme sociale, sans tenir compte de son objet exclusivement civil ni de l'absence en droit suisse de structure sociale comparable aux sociétés civiles françaises, et sans s'interroger sur le caractère lucratif de son exploitation, sera écarté. La cour n'a par ailleurs pas méconnu son office en ne recherchant pas, au besoin par une mesure d'instruction, si les dispositions du droit suisse prévoyaient ou pas des structures sociales comparables aux sociétés civiles françaises, dès lors qu'à supposer même que ce droit n'ait en effet pas prévu de telles formes, le critère tenant à l'objet civil ou commercial de la société n'en serait pas pour autant devenu opérant faute pour ce critère d'être pertinent pour la détermination de la forme sociale de société anonyme en droit français. Si la société invoque sur ce point la jurisprudence *Sté Immobilière St Charles*, celle-ci ne nous paraît, pour les motifs déjà évoqués, plus d'actualité.

Et la cour n'a pas davantage méconnu son office en ne précisant pas les références des dispositions de droit suisse sur lesquelles elle s'est fondée pour constater, sans dénaturation, que les sociétés anonymes de droit suisse constituent des sociétés de capitaux inscrites au registre du commerce et que la responsabilité de leurs associés est limitée au montant de leurs apports. Au regard notamment des pièces du dossier, des écritures des parties et des dispositions du droit suisse invoquées par la société comme ayant régi sa constitution et son fonctionnement et qui n'étaient pas contestées par le ministre (article 620 du code des obligations suisses), la citation de ces références ne s'imposait pas à peine d'insuffisance de motivation au titre de l'article L. 9 du CJA.

Les deux moyens suivants du pourvoi sont dirigés contre les motifs par lesquels la cour a jugé qu'« *une société de capitaux attribuant la jouissance gratuite à un associé d'un immeuble dont elle est propriétaire en France doit être regardée comme exerçant une activité*

*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.*

*lucrative* ». Il est soutenu que la cour a commis une erreur de droit en jugeant qu'une telle activité était lucrative alors notamment que la présomption de l'existence d'une opération lucrative doit être rejetée dans l'hypothèse où, conformément aux statuts de la société, la mise à disposition profite aux actionnaires, et que le fait pour une personne morale de mettre gratuitement un élément de son actif à la disposition de son actionnaire ne constitue pas par elle-même une activité lucrative.

Il est vrai que, dans une décision *Sté World Investment Corporation* du 16 mai 2018 (n° 398055, RJF 8-9/18 n° 857, concl. Y. Bénard C 857), de chambre jugeant seule et distincte de celle dont nous vous avons déjà entretenus, vous avez, par une analyse dont l'articulation avec votre décision *min. c/ Etablissement Poudix* du 27 février 2013 n'est d'ailleurs pas évidente, jugé qu'une cour avait inexactement qualifié les faits en estimant que l'activité d'une société américaine consistant à mettre, gratuitement, un immeuble à disposition de parents de ses associés, présentait un caractère lucratif.

Mais dès lors que la cour a ici constaté que la forme sociale de la société conduisait à l'assimiler à une SA pour l'application du CGI, il n'était pas besoin pour elle de se prononcer sur le caractère lucratif de son activité pour conclure à l'assujettissement à l'IS : à cet égard, le motif critiqué était donc inopérant.

Qu'en était-il en revanche pour la réintégration, dans l'assiette de l'IS de la société, des loyers qu'elle avait renoncé à percevoir ?

La société soutient sur ce point que la cour a commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits en jugeant qu'elle avait, en mettant à la disposition gratuite de son unique associé deux appartements situés à Cannes, renoncé sans contrepartie à percevoir des recettes qu'une gestion normale de ses biens eût procurées et que l'administration était fondée à réintégrer ces sommes dans son assiette imposable à l'IS, alors même que cette opération n'était pas lucrative et qu'elle correspondait à son objet social, dont la licéité au regard du droit suisse n'était pas contestée.

Si la société avait pu être assimilée à une société de multipropriété ayant pour objet de transférer gratuitement à ses membres la jouissance d'un bien meuble ou immeuble au sens de l'article 239 octies du CGI et comme satisfaisant aux conditions posées par cet article, la question eût été vite réglée, le code prévoyant alors que la valeur nette de l'avantage en nature ainsi consenti n'est pas prise en compte pour la détermination du résultat imposable à l'IS. Elle l'eût été tout aussi rapidement si la société avait été assimilable à une société immobilière de copropriété de l'article 1655 ter, fiscalement transparente. Mais tel n'était pas le cas.

Une fois son assujettissement à l'IS posé à raison de sa forme sociale, la société se trouvait-elle dès lors irrémédiablement engagée sur le toboggan de l'acte anormal de gestion ?

Lorsqu'une entité étrangère est assimilable à une société française qui, par sa forme, est réputée commerciale par l'article L. 210-1 du code de commerce quel que soit son objet, la notion d'« acte étranger à une gestion commerciale normale » – autre vocable de l'acte anormal de gestion – est applicable à une telle entité, quand bien même elle n'aurait pas un objet commercial. A cet égard, vous appliquez la notion d'acte anormal de gestion à des

*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.*

sociétés anonymes françaises n'ayant qu'une activité de nature civile. Constitue un tel acte, selon la définition posée par votre décision *Sté Croë Suisse* (CE, Plénière, 21 décembre 2018, n° 402006, p. 467, RJF 2019 n° 246, concl. A. Bretonneau C246), celui par lequel une entreprise décide de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt.

En renonçant à exiger des loyers de son associé, la requérante s'est appauvrie délibérément. Mais a-t-elle pris cette décision à des fins étrangères à son intérêt ?

A première vue, l'affaire pourrait sembler évidente, votre jurisprudence regorgeant de précédents ayant confirmé l'imposition à l'IS de sociétés anonymes étrangères sur les revenus correspondant aux loyers qu'elles auraient pu exiger à raison de biens mis gratuitement à disposition de tiers ou d'associés. Vous avez ainsi jugé à plusieurs reprises qu'en mettant gratuitement des locaux à disposition de tiers ou d'associés, une société française ou étrangère passible de l'IS consent une renonciation à recettes qui, en l'absence de contrepartie, doit, à hauteur du montant des loyers qu'elle aurait pu percevoir, être réintégrée dans ses bénéfices imposables à cet impôt (CE, 28 octobre 1985, *SA Éditions RST*, n° 39065, RJF 12/85 n° 1504 ; CE, 7 octobre 1988, *Sté immobilière Le Beau Logis*, n° 82784, RJF 12/88 n° 1305 ; CE, 14 octobre 1988, n° 61718, RJF 12/88 n° 1304; CE, 27 février 1984, *SA Laudec AG*, n° 37379, RJF 4/84 n° 533 ; CE, 16 décembre 1991, *Ressources Management Corporation*, n° 54611, RJF 2/92 n° 245). Tantôt, vous évoquez l'acte anormal de gestion, tantôt vous vous contentez de constater l'absence de perception de loyers et la nécessité de leur réintégration.

A la différence de ces précédents, qui n'évoquent pas ce point, la mise à disposition gratuite du bien était toutefois ici expressément prévue par l'objet social de la requérante, dont elle constituait l'un des nombreux items.

Or dans ses conclusions sur votre célèbre décision de Section du 27 juillet 1984 *Société Renfort Service*, le président Racine présentait l'acte anormal de gestion comme « *le fruit de l'acclimatation ou de la transplantation en droit fiscal du concept commercial d'acte non conforme à l'intérêt social* » (CE 27 juillet 1984, *SA Renfort Service*, n° 34588 RJF 10/84 n° 1233, avec conclusions P. -F. Racine p. 562). L'admissibilité fiscale de la déduction d'une charge ou de la renonciation à une recette devraient, selon cette conception, être évaluée à l'aune de l'intérêt propre de l'entreprise apprécié à la lumière notamment de son objet social.

Aussi avez-vous admis qu'une société anonyme ne commet aucun acte anormal de gestion en réalisant, sans marge bénéficiaire, des prestations de raffinage destinées à ses actionnaires, dès lors qu'elle a été constituée par des compagnies pétrolières pour lui faire réaliser, à leur profit, des opérations à façon de raffinage, que ses statuts prévoient qu'elle leur facture le seul coût de ce traitement, et que la réalisation de ces prestations à prix coûtant couvrant, outre les frais et charges proportionnels, une quote-part de frais fixes de la société, notamment au titre des intérêts des capitaux empruntés et des amortissements des investissements, ainsi que l'éventuelle rémunération des capitaux propres décidée par le conseil d'administration, est inhérente aux conditions d'exploitation de la société telles que définies dans le pacte social dans le respect des dispositions de l'article 1832 du code civil (CE, 25 novembre 2009, *min. c/ Cie rhénane de raffinage*, n° 307227, T. p. 723, RJF 2/10 n° 106, avec chronique V. Daumas p. 165, concl. E. Geffray BDCF 2/10 n° 15). Par cette décision, vous avez donc tenu compte,

*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.*

pour la détermination du bénéfice imposable d'une société, de ce qu'elle n'avait pas été créé pour dégager elle-même du profit, mais, conformément aux dispositions de l'article 1832 du code civil, dans le but de permettre à ses associés de « profiter de l'économie qui pourra en résulter ».

Vous admettez en outre de tenir compte, pour apprécier si une société a, en abstenant d'exiger une rémunération dans le cadre d'une opération transnationale, commis un acte anormal de gestion, de la circonstance qu'une telle rémunération était interdite par le droit étranger sous lequel l'opération a été réalisée (CE, 7 septembre 2009, *SNC Immobilière GSE*, n° 303560, aux Tables, RJF 12/09, n° 1068).

A la lumière de ces précédents, l'on pourrait être tenté d'écarter la réintégration des loyers non perçus lorsque la mise à disposition gratuite est conforme à l'objet social tel que défini dans les statuts de la société et que cet objet est licite en vertu du droit ayant régi sa constitution. Nous-même l'avons été.

Toutefois, si dans le précédent de 2010, la société avait renoncé à réaliser un profit, elle n'avait pas agi à perte et ne s'était pas appauvrie, mais avait procédé à une facturation à prix coûtant intégrant la rémunération des capitaux propres et l'amortissement des investissements. D'autre part, elle avait été créée dans ce seul but. Or dans le présent litige, la société n'a pas été constituée dans le but unique de permettre à son ou ses associés de réaliser des économies, mais pour un objet large composé essentiellement d'activités visant la réalisation d'un profit, auxquels les statuts ont opportunément ajouté la mise à disposition gratuite d'immeubles au profit du ou des associés. La société a ainsi également pour objet l'acquisition, la vente et la location de tous biens immobiliers.

Enfin, si l'acte anormal de gestion est souvent présenté comme inspiré de la notion d'acte contraire à l'intérêt social en droit des sociétés et si vous avez tenu compte des conditions d'exploitation prévues par le pacte social dans votre décision *Cie rhénane de raffinage*, cette notion purement fiscale repose d'abord sur une certaine conception de ce qu'il est ou non normal et admissible fiscalement de faire passer en charges ou en moins-recettes pour la détermination des facultés contributives d'une entreprise. Cette exigence irrigue l'ensemble des catégories de revenus et dépasse ainsi la question de l'intérêt social. Ainsi, si la notion d'acte anormal de gestion est propre aux sociétés passibles de l'IS ou relevant des BIC, vous avez consacré le droit pour le fisc de réintégrer dans le résultat imposable de titulaires de BNC le montant des recettes non déclarées « qu'ils n'auraient normalement pas dû renoncer à percevoir » (CE, 23 décembre 2013, *min.c /U...*, n° 350075, p. 339, RJF 2/14 n° 145, avec notre chronique, concl. V. Daumas BDCF 2/14 n° 17). Même en matière de revenus fonciers des personnes physiques, vous jugez que l'acte par lequel un propriétaire consent un abandon de loyers s'analyse en un acte de disposition et que le contribuable est en principe imposable sur le montant du loyer auquel il a renoncé (par ex., pour un contribuable mettant à disposition de son fils gratuitement un immeuble : CE, 23 novembre 1977, n° 98227, RJF 1/78 n° 15).

Or d'une part, selon cette conception, les libéralités n'ont en principe, sauf disposition contraire, pas vocation à diminuer la faculté contributive d'un contribuable – que ce soit sous

*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 forme d'une charge ou d'une moins-recette. Elles sont en règle générale consenties après calcul du bénéfice servant à établir l'impôt.

D'autre part, en ce qui concerne plus spécifiquement l'immobilier, l'idée selon laquelle une mise à disposition gratuite d'immeuble s'analyse en une renonciation à recettes en principe taxable irrigue plusieurs dispositions du CGI. Ainsi, l'article 30 du CGI prévoit, sous réserve de l'article 15 exonérant d'IR les revenus des logements dont un propriétaire se réserve la jouissance, l'intégration dans le revenu imposable d'un propriétaire du revenu brut des immeubles dont il se réserve la jouissance, constitué par le montant du loyer que ces immeubles pourraient produire s'ils étaient donnés en location. Le législateur a par ailleurs estimé nécessaire l'insertion de dispositions spécifiques pour faire obstacle à la réintégration dans l'assiette imposable à l'IS de la valeur de l'avantage en nature consenti à leurs membres par les sociétés de multipropriété, dont le transfert de jouissance à leurs membres est pourtant l'objet même (article 239 octies du CGI).

Dès lors, après réflexion, la seule circonstance que la mise à disposition gratuite de biens immobiliers au profit des associés ait été envisagée dans les statuts d'une société passible de l'IS ne nous paraît pas permettre de faire échapper cette mise à disposition à la requalification en renonciation à recettes étrangère à une gestion normale et à la réintégration, dans le bénéfice imposable de la société, des loyers non perçus, caractérisant une libéralité. D'une part, car la société accorde bien, en mettant un bien gratuitement à sa disposition, un avantage à son associé. D'autre part, car compte tenu de la norme fiscale implicite qui irrigue le CGI en matière immobilière, une telle gratuité, bien qu'envisagée par le pacte social, ne sert que l'intérêt de l'associé et ne peut être regardée comme accordée dans l'intérêt propre de la société. *A fortiori* lorsque, comme en l'espèce, la société poursuit, par ailleurs, un objet somme toute très classique d'acquisition, de vente et de location de tous biens immobiliers. Enfin, la seule circonstance qu'en mettant gratuitement un bien à la disposition de son associé, une société passible de l'IS satisfasse à l'un des objets qui lui a été assigné lors de sa création ne nous semble pas davantage constituer une « contrepartie » à cette gratuité et à l'avantage ainsi consenti, au sens de votre jurisprudence *Sté Croë Suisse*.

Par suite, en jugeant qu'en mettant à la disposition gratuite de son associé deux appartements situés à Cannes, la société Phoenix Union Co avait renoncé sans contrepartie à percevoir des recettes qu'une gestion normale de ses biens eût procurées et que l'administration était fondée à réintégrer à son bénéfice imposable les loyers auxquels elle avait renoncé, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ni inexactement qualifié. S'il eût été sans doute économiquement plus satisfaisant, en présence d'une société n'ayant en France qu'une activité de mise à disposition gratuite d'un immeuble au profit de ses associés, de la soumettre uniquement à une imposition de la nature et de la logique de celle de l'article 990 D du CGI, la soumission à l'IS sur une base intégrant les loyers non perçus nous semble néanmoins conforme à votre jurisprudence.

Le dernier moyen du pourvoi, tiré d'une erreur de droit et de qualification à avoir regardé les revenus correspondant à la mise à disposition gratuite d'appartements comme des revenus provenant de biens immobiliers au sens des stipulations de l'article 6 de la convention fiscale franco-suisse, n'est pas fondé.

*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 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.*