

N° 465852
Société Carmejane LLC

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 23 octobre 2023
Décision du 13 novembre 2023

CONCLUSIONS

Mme Karin CIAVALDINI, Rapporteuse publique

Cette affaire permet d'illustrer la notion d'opération à caractère lucratif, pour l'application du 1 de l'article 206 du code général des impôts (CGI), dans le cas d'une mise à disposition gratuite, par une société étrangère, de biens immobiliers lui appartenant.

La société Carmejane, société de droit américain constituée sous la forme d'une Limited Liability Company (LLC), a pour associés M. Tench Coxe et son épouse, qui demeurent en Californie. Elle possède pour seuls actifs deux biens immobiliers situés à Ménerbes (Vaucluse) : d'une part, un hôtel particulier situé à l'emplacement d'un ancien château féodal et ayant conservé des vestiges médiévaux, doté de somptueux jardins, d'autre part une maison plus modeste. Ces biens immobiliers sont mis à la disposition gratuite des parents de M. Coxe, qui occupent l'hôtel particulier et ont attribué la maison, à titre de logement de fonction, à la personne qu'ils emploient comme jardinier et gardien de la propriété.

A la suite d'un contrôle, l'administration fiscale a estimé que la société était passible de l'impôt sur les sociétés (IS) et a mis à sa charge des cotisations supplémentaires de cet impôt, au titre des exercices clos en 2011 et 2012. La société en a vainement demandé la décharge au tribunal administratif de Nîmes, puis à la cour administrative d'appel de Marseille. Elle conteste en cassation l'arrêt de cette cour, en tant qu'il l'a jugée passible de l'IS.

Le 1 de l'article 206 du CGI pose deux critères alternatifs d'assujettissement à l'IS : le premier est lié à la forme sociale de la société, quel que soit son objet (sont assujetties les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, les sociétés coopératives et leurs unions) ; le second, qui intervient à titre subsidiaire, vise les personnes morales en général et est tiré du caractère lucratif de l'exploitation ou des opérations auxquelles elles se livrent.

La cour administrative d'appel s'est d'abord intéressée au premier critère et, conformément à votre jurisprudence (CE, Plén., *24 novembre 2014, n° 363556, Sté Artémis SA*¹), elle a d'abord cherché à identifier, au regard de l'ensemble des caractéristiques de la

¹ Au Recueil, RJF 2/15 n° 102, chronique N. Labrune p. 83, cl. E. Cortot-Boucher BDCF 2/15 n° 15.

société américaine et du droit qui en régit la constitution et le fonctionnement², le type de société de droit français auquel cette société était assimilable. Elle a relevé que les « Limited Liability Companies » constituaient une catégorie hybride de sociétés, empruntant leurs caractéristiques aux associations constituées sous la forme de la loi du 1^{er} juillet 1901 et aux sociétés commerciales et a estimé qu'elles ne pouvaient être assimilées à des SARL françaises³. Elle en a déduit qu'elles n'étaient pas assujetties à l'IS du seul fait de leur forme sociale. Ces motifs ne sont questionnés par aucune des parties (seul le ministre aurait en l'espèce un intérêt à le faire) et la question ne nous semble pas d'ordre public : il s'agit d'une question de fait et non de droit, le juge fiscal regardant les règles de droit étranger applicables à une société comme un élément de fait, permettant de faire entrer ladite société dans une des catégories juridiques du droit français (cf. décision *Sté Artémis* et les conclusions d'E. Cortot-Boucher).

S'agissant du second critère d'assujettissement à l'IS, tiré du caractère lucratif de l'exploitation, la cour a relevé que l'objet social de la société était de nature commerciale, dès lors qu'il incluait notamment la location de biens immobiliers ainsi que l'achat et la revente de tels biens et a jugé que, dans ces circonstances, la mise à disposition de biens immobiliers lui appartenant au profit des parents de son dirigeant ainsi que de tiers, alors même que cette dernière mise à disposition était le fait des parents du dirigeant et non de la société, devait être regardée comme une opération de caractère lucratif.

Lorsqu'une société, assujettie à l'IS en raison de sa forme, met gratuitement des immeubles qu'elle possède à la disposition de tiers, fût-ce ses associés, il s'agit d'une renonciation à recettes, susceptible d'être qualifiée d'acte anormal de gestion (CE, 3 mai 1989, n° 78223, *SA Quadriga*⁴ ; CE, 22 juillet 2022, n° 444942, *Sté Phoenix Union Co*⁵).

Lorsque la société n'est pas assujettie à l'IS par sa forme, la jurisprudence en matière d'occupation à titre gratuit d'un bien immobilier est plutôt casuistique ; la jurisprudence du Conseil d'Etat n'est pas très fournie et les cours administratives d'appel ont des positions qui ne concordent pas entièrement. Comme le relevait Y. Bénard dans les conclusions sur la décision du 16 mai 2018, n° 398055, *Sté World Investment Corporation*⁶, il est notamment tenu compte de l'objet social de la société et de l'identité des bénéficiaires de la mise à disposition gratuite. Un objet social lucratif crée une présomption que l'activité est lucrative mais celle-ci peut être remise en cause s'il apparaît que la mise à disposition du bien n'est pas motivée par la recherche d'un profit indirect, ce qui est *a priori* le cas lorsqu'elle procède d'une logique interne à l'entreprise (salariés, associés, dirigeants) ou d'une logique familiale.

Ainsi, un *Anstalt* du Liechtenstein dont l'objet social est lucratif et qui met un immeuble situé en France à la disposition gratuite de tiers est réputé se livrer à une activité lucrative (CE, 26 janvier 1990, n° 64211, *min. c/ Fondation "Arts et Industries"*⁷ ; voir aussi, pour une

² Le régime fiscal applicable à la société dans le pays dont elle relève est en revanche sans incidence (CE, 27 juin 2016, n° 386842, *Sté Emerald Shores LLC*, RJF 11/16 n° 943), de même que le caractère civil ou commercial de son objet (cl. C. Guibé, CE, 2 avril 2021, n° 427880, *min. c/ Sté World Investment Corporation*, RJF 6/21 n° 597).

³ Voir, antérieurement, CAA Marseille, 2 février 2017, n° 16MA02619, *min. c/ Sté Emerald Shores LCC* (RJF 5/17 n° 419). Le Conseil d'Etat ne s'est pas jamais prononcé sur ce point. Une autre cour administrative d'appel a jugé qu'une LLC américaine était assimilable à une société de personnes au sens de l'article 8 du CGI (CAA Douai, 12 mai 2011, n° 09DA01666, *Boujonnier*, RJF 10/11 n° 1064).

⁴ RJF 6/89 n° 751, cl. O. Fouquet Dr. fisc. 46-47/89 c. 2198.

⁵ Aux T., RJF 11/22 n° 934, cl. E. Bokdam-Tognetti au C 934.

⁶ RJF 8-9/18 n° 857, cl. Y. Bénard au C 857.

⁷ RJF 3/90 n° 264.

société anonyme panaméenne : CE, 16 décembre 1991, n° 54611, *Ressources Management Corporation*⁸).

En revanche, le fait pour une personne morale, qui ne serait pas pour un autre motif passible de l'IS, de mettre gratuitement un élément de son actif à la disposition de son actionnaire, qui n'est pas considéré comme un tiers, ne constitue pas, par lui-même, une activité lucrative ; ainsi, une société anonyme monégasque dont l'objet n'était pas commercial et qui mettait à la disposition gratuite de son principal actionnaire un bien immobilier utilisé à usage de colonie de vacances pour des enfants et de maison de repos pour des enseignants n'était pas passible de l'IS (CE, 24 mai 2006, n° 278737, *min. c/ sté immobilière "Saint-Charles"*⁹). Le raisonnement est le même lorsque la mise à disposition se fait au profit des salariés de la société, pour qu'ils viennent passer leurs vacances en France (CAA Paris, 1^{er} juin 2005, n° 02-162, *min. c/ Sté Dyas*¹⁰). Au titre de la logique familiale, on peut mentionner la décision déjà évoquée du 16 mai 2018, n° 398055, *Sté World Investment Corporation* (immeuble mis à disposition, gratuitement, de parents des associés de la société).

A l'aune de ces exemples, qui permettent de dégager quelques tendances dans une jurisprudence qui reste essentiellement casuistique, quel regard porter sur l'arrêt ici contesté, étant rappelé que vous exercez un contrôle de qualification juridique sur la notion d'exploitation à caractère lucratif¹¹ ?

La cour semble s'être fondée sur deux éléments : l'objet social de la société Carmejane et le fait qu'un des biens immobiliers soit mis à disposition de tiers (l'employé des parents de M. Tench Coxe et sa compagne).

En ce qui concerne l'objet social, la cour de Marseille semble avoir traditionnellement une approche très formaliste, excluant de tenir compte de l'activité réellement exercée, lorsqu'elle n'est pas pleinement cohérente avec l'objet social. Elle a ainsi pu juger que, dès lors que l'objet statutaire d'une société étrangère avait un caractère commercial, celle-ci était passible de l'IS en France, sans qu'ait d'incidence la circonstance non contestée que son unique activité avait consisté à mettre gratuitement à disposition de ses associés des biens immobiliers (CAA Marseille, 7 avril 2009, n° 06-2890, *Sté Arevir Etablissement*¹²). Cette primauté accordée à l'objet social statutaire nous paraît excessive. Il nous semble que le caractère commercial découlant de l'objet social est seulement un indice, mais qu'on ne peut faire totalement abstraction de l'activité réelle, qui est bien *in fine* la référence par rapport à laquelle il faut déterminer si l'activité revêt ou non un caractère lucratif¹³. Il est en effet possible qu'une société ait un objet à caractère commercial mais, réalise, en France, uniquement des opérations non lucratives. Votre décision pourrait être l'occasion de clarifier ce point. Ici, il n'est pas contesté que l'activité de la société Carmejane était limitée à la détention des biens immobiliers situés en France.

Le second critère retenu par l'arrêt nous paraît également fragile. La société met les deux biens gratuitement à la disposition de membres de la famille proche de l'un de ses associés. Ces personnes emploient quelqu'un pour assurer le gardiennage de la grande

⁸ RJF 2/92 n° 245.

⁹ Au Recueil, RJF 8-9/06 n° 996, cl. E. Glaser BDCF 8-9/06 n° 98.

¹⁰ Aux T., RJF 11/05 n° 1161.

¹¹ CE, 29 juillet 1998, n° 140448, *Union mutualiste de l'Allier*, RJF 10/98 n° 1095.

¹² RJF 2/10 n° 104.

¹³ Cette approche est habituelle en matière fiscale, le juge ne se limitant en général pas à une approche formelle des situations qui lui sont soumises (cf., par exemple : CE, 18 mars 2019, n° 411640 et a., aux T., RJF 6/19 n° 516, cl. M.-G. Merloz au C 516).

propriété qu'ils habitent et l'entretien de son jardin. La circonstance qu'elles décident d'héberger cet employé et sa famille dans l'autre bien immobilier mis à leur disposition ne nous paraît pas modifier la nature de l'opération réalisée par la société.

Nous vous proposons donc de censurer l'erreur de qualification juridique des faits commise par la cour en jugeant que l'activité en France de la société Carmejane revêtait un caractère lucratif.

PCMNC :

- à l'annulation de l'arrêt du 17 mars 2022 de la cour administrative d'appel de Marseille ;

- au renvoi de l'affaire à cette cour ;

- à ce que l'Etat verse à la société Carmejane la somme de 3 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.