

* *Par un autre arrêt du 12 octobre 2022 n° 20-14.565 la Cour de cassation n'a pas souhaité prendre en considération des actes SSP déposés auprès d'un notaire à Moscou et non au Luxembourg et a fait valoir qu'en l'absence soit de justification d'enregistrement de tous les changements successifs il incombait à la société requérante de démontrer par tout moyen la réalité de la détention des titres en cause par les personnes qu'elle a désignées. Au plan pratique, le recours à un notaire étranger pour rédiger l'acte de cession lui-même paraît devoir s'imposer, cela à défaut notamment de toute obligation de devoir déposer les actes sociaux auprès des juridictions ou services publics de l'Etat étranger, et encore à la condition qu'il en vérifie la substance...*

* Une fondation du Liechtenstein qui n'a ni actionnaires, ni associés, ni autres membres et qui se trouvent dans l'incapacité de désigner au moins un bénéficiaire a l'obligation de s'acquitter de la taxe de 3 %. L'incapacité structurelle de pouvoir désigner un bénéficiaire résultant d'un libre choix la Fondation s'est placée de son propre chef dans l'obligation de s'acquitter de la taxe de 3 % (*Cass. Com.10 mai 2024, n°21-11.230, Fondation Beaux-Arts Stiftung*)

7°) La contribution sur les revenus locatifs (CRL)

* Cette contribution, au taux de 2,50 %, est exigible sur les loyers relatifs à des immeubles achevés depuis plus 15 ans perçus par certaines personnes morales : celles relevant de l'IS, sociétés de personnes (ou assimilées) dont un membre au moins est soumis à l'IS dans les conditions de droit commun, organismes sans but lucratif.

Les sociétés de personnes entièrement détenues par des personnes physiques sont donc exonérées de la CRL.

Sont également exonérés de CRL les loyers dont le montant n'excède pas 1 830 € au cours de la période d'imposition, les loyers soumis à la TVA et ceux à durée illimitée ou à vie, outre les loyers provenant de locations consenties à l'Etat, aux collectivités territoriales, établissements publics, organismes d'HLM, villages de vacances agréés...

Par ailleurs les sous-locations, les locations d'immeubles non bâtis et le logement accessoire à un contrat de travail échappent à la CRL.

La CRL est due par les bailleurs domiciliés ou non en France, sous réserve des conventions internationales, à raison des loyers provenant d'immeubles situés en France.

* La CRL est assise sur le montant des recettes nettes perçues au cours de la période d'imposition, telles que définies en matière de revenus fonciers par l'article 29 du CGI.

Seuls les avantages en nature stipulés par bail peuvent être retenus, ce qui écarte toute jouissance gratuite de fait qui se trouve d'ailleurs exonérée d'impôt sur le revenu en vertu de l'article 15 II du GGI.

Elle porte sur les revenus de l'exercice s'il s'agit d'une personne morale ou sur l'année civile pour une personne physique.

* La CRL donne lieu à un acompte provisionnel unique au plus tard à la date du dernier acompte d'IS (sauf si le montant n'excède pas 100 €) et liquidée lors du paiement du solde de l'IS.

Pour les sociétés de personnes assujetties à la CRL l'assiette est portée sur la déclaration n° 2072 avec acompte provisionnel unique versé le 15 du dernier mois de l'exercice sur imprimé n° 2581.

* Depuis quelque temps les vérificateurs notifient des rappels de CRL pour des situations de jouissance gratuite du bien immobilier, notamment lorsque celle-ci est attribuée par l'intermédiaire d'une société de capitaux étrangère qui en est propriétaire.

Ils se basent pour ce faire sur les conclusions de l'arrêt de la *CAA de Marseille du 23/09/2014 (Sté suisse Spica n° 11MA02047)*, qui paraît être cependant une décision d'espèce non frappée d'un pourvoi en cassation probablement dû à un enjeu fort modeste (825 €).

Il s'agissait d'une société de droit suisse qui avait renoncé à percevoir des recettes de son associé (mise à disposition gratuite).

Solution réitérée en 2021 par la même Cour pour le cas d'une SCI à l'IS qui avait procédé à la mise à disposition gratuite d'une villa : « *une société propriétaire qui renonce sans contrepartie à percevoir des recettes qu'une gestion normale de son bien immobilier lui aurait procurées doit être regardée comme ayant retiré un revenu de la location de ce bien au sens de l'article 234 nonies.*

Par suite, les recettes que la Villa Arpège a volontairement renoncé à percevoir devaient être comprises dans ses bases d'imposition à la contribution sur les revenus locatifs. » (CAA de Marseille du 28/10/2021 SCI Villa Arpège et CAA de Marseille, 3ème chambre, 19 mai 2022, 20MA01540)

Il peut être noté cependant qu'une telle position n'a jamais figuré dans la doctrine administrative antérieure, laquelle n'a pas repris ces arrêts dans son BOI.

La motivation mise en avant par les services n'est guère convaincante dans la mesure où elle repose seulement sur l'interprétation donnée par ladite Cour de Marseille.

Le fait que l'article 234 terdecies du CGI permette l'imposition des sociétés de personnes du seul fait de la présence à leur capital d'un seul associé assujéti à l'IS, quelle que soit l'importance de sa participation, ce qui amène à conduire l'assujettissement de ces sociétés de personnes à la CRL sur la totalité des loyers perçus, n'implique pas pour autant l'automatisme dans les situations de jouissance gratuite et donc d'absence totale de loyers lorsque la société étrangère incriminée est directement propriétaire et donc en principe passible de l'IS.

L'examen plus particulier des articles relatifs à la CRL amène aux constatations suivantes :

Le I de l'article 234 nonies du CGI fait état « *d'une contribution annuelle sur les revenus retirés de la location de locaux situés dans des immeubles achevés depuis 15 ans au moins au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, acquittée par les bailleurs mentionnés au I de l'article 234 duodecies et aux articles 234 terdecies et 234 quaterdecies* », ce qui tendrait à exclure l'avantage en nature dans la mesure où cette situation exclut la location.

Parmi les cas d'exonération prévus par le III de l'article 234 nonies force est de constater cependant que l'avantage en nature éventuellement consenti n'est pas lui-même visé en tant que tel.

Le I de l'article 234 duodecies précise que « *la contribution prévue à l'article 234 nonies est assise sur les recettes nettes définies à l'article 29 qui ont été perçues...* ».

Il peut être fait valoir aisément qu'il n'y a, en la circonstance, ni recettes ni perception de sommes.

L'article 29 du CGI stipule que « *le revenu brut des immeubles ou parties d'immeubles donnés en location est constitué par le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire, augmenté des dépenses incombant normalement à ce dernier et mises par les conventions à la charge des locataires* ».

S'agissant de cet article, il n'y a également en l'espèce ni location, ni recettes brutes perçues, ni convention.

En outre, s'agissant de la doctrine administrative il a été relevé que :

Pour que la CRL soit applicable, il est nécessaire que trois conditions soient remplies, la première étant « *la location qui doit résulter soit directement ou indirectement d'un contrat de bail en cours ou venu à expiration et reconduit tacitement, soit d'une convention verbale* » (BOI-RFPI-CTRL-20-10 n° 120).

La CRL s'applique aux revenus de locations de locaux dont la durée est limitée (n° 130).

Définition du bail ou louage de choses et du bail à durée limitée (n° 140 à 170) : baux à loyers (par acte authentique ou acte sous seing privé) mais le contrat de location peut également être verbal.

Seules les locations consenties par le propriétaire des locaux sont soumises à la CRL. La contribution n'est pas applicable aux revenus tirés de la sous-location consentie par le locataire principal (n° 180).

Selon le BOI-RFPI-CTRL-20-30, *la CRL est assise sur le montant de recettes nettes définies au I de l'article 234 duodecies du CGI perçues...* (n° 1)

Les recettes nettes s'entendent de celles définies à l'article 29 du CGI (n° 10)

Les revenus de locations comprennent...la valeur des avantages en nature stipulés au bail

Après vérification, il s'avère que les avantages en nature visés dans ce cas représentent la contrepartie en nature du montant de la location (par exemple tant de quintaux de blé équivalent à un prix de location porté dans le bail).

L'assiette de la CRL correspondant aux recettes nettes, telles que définies au n° 1 à 20 ci-dessus, qui ont été perçues au cours de la période d'imposition, doit être mentionnée dans les cases adéquates de la déclaration n° 2065 (n° 100).

Les textes fiscaux étant d'interprétation stricte, j'en conclus que ni les textes légaux, ni la doctrine administrative, ne devraient permettre l'assujettissement à la CRL des locaux d'habitation donnés en jouissance gratuite en l'absence de bail prévoyant une location, laquelle devrait obligatoirement se faire sur une durée minimale de 6 ans selon la réglementation en la matière.

Cela en dépit du fait que la détention directe ou indirecte du local d'habitation permette l'assujettissement de la valeur de l'avantage en nature à l'IS et donc d'écarter l'exonération de l'article 15 II du CGI réservée aux seuls propriétaires (directement ou au travers de sociétés de personnes ne comportant pas de sociétés soumises à l'IS au capital).

Il est précisé, à toutes fins utiles, que seul l'article 30 du CGI stipule que, « Sous réserve du II de l'article 15, le revenu brut des immeubles ou parties d'immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance est constitué par le montant du loyer qu'ils pourraient produire s'ils étaient donné en location ».

Mais cela ne concerne que les propriétés bâties réservées en jouissance qui répondent simultanément aux critères suivants : **BOI-RFPI—CHAMP-20-10 n° 10 du 12 septembre 2012.**

- ne pas être affectés à l'habitation (seuls les locaux commerciaux, industriels, artisanaux, professionnels étant visés par ce revenu brut à estimer),
- ne pas être inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale, exploitation agricole ou de titulaires de bénéfices non commerciaux.

L'article 30 ne peut donc servir de fondement selon moi à la détermination d'un avantage en nature concernant la jouissance gratuite portant sur un logement.

Cela d'autant plus qu'il est rappelé qu'une SCI de gestion n'exerce pas une telle activité, pas plus qu'une société étrangère de capitaux qui serait directement propriétaire, imposable seulement en France en tant que revenus immobiliers ou assimilés et non en tant que revenus d'entreprise notamment.

En conclusion, j'estime que le fondement retenu par la CAA de Marseille n'est pas assuré quant à l'interprétation donnée à l'article 234 nonies du CGI, la jouissance gratuite d'un logement pouvant difficilement être assimilée à une « location », tout comme le statut de « bailleur » hautement critiquable en l'absence de tout document écrit ou verbal susceptible de pouvoir s'insérer dans la réglementation régissant les rapports entre un propriétaire et un locataire agissant tous deux comme des tiers.

Ce qui implique de devoir contester tout rappel de CRL effectué dans ce cas de figure, y compris devant les tribunaux (Tribunal administratif et Cour d'Appel) le Conseil d'Etat pouvant être saisi d'un pourvoi en cassation pour erreur de droit comme cela aurait pu être le cas dans l'affaire SPICA.

Nota : il est probable que le conseil n'ait pas cru devoir en l'espèce saisir la haute juridiction en raison de la modicité de l'enjeu, l'assujettissement à l'IS de l'avantage en nature n'étant pas contestable par ailleurs sur le fond. Mais la satisfaction in fine de faire prévaloir ce point de vue ne saurait pour autant être totalement assurée.

Malheureusement cette manière de voir ne semble pas être partagée par le rapporteur public qui, lors d'une audience en date du 19/10/2023, a proposé le rejet au fond dans une affaire où je défendais ma thèse (SCI Dragonne 2006).

Il est probable que ce rejet sera entériné par le TA de Nice mais, n'ayant toujours pas reçu le jugement à ce jour, je ne suis pas en mesure de connaître actuellement les moyens développés par le rapporteur public et de voir s'il y aurait intérêt d'aller sur le plan des principes seulement devant la CAA de Marseille. En effet, l'enjeu est en l'espèce très modeste (de l'ordre de 4 000 €).