

Conclusions de Thierry Teulière
Rapporteur public de la 1^{ère} chambre du tribunal administratif de Toulouse

Fiscalité

Impôt sur les sociétés - qualification d'une opération de marchand de biens
- intention spéculative lors de l'acquisition de lots d'un ensemble immobilier

Affaire : n°1603073- SCI B - 1605139 M. X – 1605140 M. X

Audience du 4 décembre 2018

Lecture du 18 décembre 2018

La société civile immobilière SCI B, dont le siège est à Toulouse, a été créée en mars 2011. Elle est gérée par M. X et Mme X et ses associés étaient, outre ses co-gérants qui détiennent chacun 35% des parts, leurs parents M. et Mme X chacun détenteurs de 15% des parts.

La société a fait l'objet d'un contrôle sur place portant sur la période du 31 mars 2011 au 31 décembre 2012 à l'issue duquel le service a notamment requalifié la cession des appartements réalisée par la SCI B courant 2012 en opération de marchands de biens passibles de l'impôt sur les sociétés. Les rectifications correspondantes ont été portées à la connaissance de la société par une proposition de rectification du 8 octobre 2013.

Elles ont été partiellement maintenues le 20 décembre 2013 en réponse aux observations du contribuable.

Le service n'a pas suivi l'avis défavorable à l'administration en date du 20 février 2015 de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et les suppléments d'impôts sur les sociétés ont été mis en recouvrement le 15 septembre 2015 pour un montant total de 290 385 euros au titre de la période du 31 mars 2011 au 31 décembre 2012.

L'administration ayant rejeté sa réclamation le 3 mai 2016, la SCI B vous demande, par la requête appelée, la décharge en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2011 et 2012.

Les deux autres affaires appelées concernent deux associés de la société B, MM. X pour lesquels l'administration a tiré les conséquences à l'impôt sur le revenu de la requalification de la cession des lots réalisée par la SCI B en opération de marchands de biens.

Le service a estimé, par ses propositions de rectification respectives des 30 et 28 mars 2014 notifiées à MM. X, que les soldes débiteurs de compte courant qu'ils détenaient dans les livres de la SCI constituaient des revenus distribués au sens de l'article 111-1 a du code général des impôts.

La rectification s'est élevée à 56 929 euros pour l'un et à 98 045 euros pour l'autre.

Ces rectifications ont été maintenues le 2 juillet 2014 et les suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales en résultant au titre de l'année 2012 ont été mis en recouvrement le 31 décembre 2015 pour les montants respectifs de 13 836 euros et 49 431 euros. MM. X vous en demandent, par les requêtes appelées, la décharge.

Ces requêtes, recevables, seront examinées au fond.

Nous nous proposons d'examiner d'abord les mérites du recours de la SCI B.

La société requérante conteste son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. A juste titre selon nous pour les raisons qui suivent.

En application des articles 205 et 206 du Code général des impôts, sont soumises à l'impôt sur les sociétés, les sociétés civiles qui se livrent à une exploitation ou à des opérations visées à l'article 35 du même code.

Aux termes du I de cet article : *"Présentent (...) le caractère de bénéficiaires industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéficiaires réalisés par les personnes physiques désignées ci-après : / 1° Personnes qui, habituellement, achètent en leur nom, en vue de les revendre, des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts de sociétés immobilières ou qui, habituellement, souscrivent, en vue de les revendre, des actions ou parts créées ou émises par les mêmes sociétés (...)"* ».

Il résulte de la Jp que l'application de l'article 35-I, 1° du code est subordonnée à la réunion de deux conditions cumulatives : une condition d'habitude et une condition d'intention.

Sur la première condition, comme le rappelait Emmanuel Glaser dans ses conclusions sur l'arrêt CE n°266507 M. Beuvelet du 2 juin 2006, *« pour être considérée comme se livrant à une activité de marchand de biens, la société en cause doit pouvoir être regardée comme réalisant de manière habituelle des opérations immobilières spéculatives (voir, par exemple, Section, 20 novembre 1992, Joseph, p. 417, RJF 1/93 n° 139). Selon une jurisprudence ancienne et constante¹, l'achat d'un seul immeuble en bloc, suivi de sa division et de sa revente par lots peuvent suffire à caractériser la condition d'habitude »*.

Mais c'est la condition d'intention qui est déterminante dans notre affaire.

En vertu d'une jurisprudence constante, l'intention spéculative susceptible de caractériser une activité de marchand de biens doit s'apprécier à la date d'acquisition des immeubles (*Plén. 25 juil. 1980, n° 12091, RJF 11/80 n° 859 ; 29 juil. 1983, n° 33573, RJF 11/83 n° 1315, DF 52/84 com. 2368 concl. Schricke ; 25 avril 2003, n° 205099, Blonde, RJF 7/03 n° 837 ; 2 juin 2006, n° 266507, Beuvelet, RJF 8-9/06 n° 983 CE 19-11-2008 n° 291039, 3e et 8e s.-s., Soppelsa ; CE 19-11-2008 n° 291040, 3e et 8e s.-s., SCI Victor Hugo : RJF 2/09 n° 107.*)

S'agissant de la charge de la preuve d'une telle intention, vous appliquerez, comme le fichage de la décision précitée Beuvelet vous le précise, un régime de preuve objective².

S'agissant des critères de cette intention, Emmanuel Glaser dans ses conclusions sur l'arrêt

¹ 16 janvier 1931, n° 10080, RO p. 128 ; 18 juin 1955, n° 20497, BOE 955-I-7042 ; 4 juin 1965, n° 54980, Dupont p. 421 ; 14 juin 1978, n° 1453, RJF 9/78 n° 334 ; 2 mars 1991, n° 69 590, RJF 5/91 n° 560 et Plén., 12 juin 1992, n° 67 758, SCI du 6, rue de l'Aude, RJF 8-9/92 n° 1109, Dr. fisc. 50/92 c. 2319 conclusions O. Fouquet ou, plus récemment, 25 avril 2003, n° 205 099, Blonde, RJF 7/03 n° 837, BDCF 7/03 n° 93 conclusions L. Vallée.

² Décisions antérieures appliquant déjà la preuve objective Plén. 25 juillet 1980, n° 12 91, RJF 11/80 n° 859 ; 22 janvier 1982, n° 17 856, RJF 3/82 n° 271 ; 29 avril 1985, n° 44 49, RJF 6/85 n° 834 ; 25 avril 2003, Blonde, précitée

Beuvelet soulignait un certain empirisme de la Jp dans les termes suivants : « *Le nombre et la fréquence des opérations immobilières constituent évidemment des critères importants(...). La brièveté du délai entre l'achat et la revente va dans le même sens, pouvant même être déterminante (28 mai 1980, n° 16 695, RJF 7-8/80 n° 583, aux conclusions du président Martin-Laprade ; 29 avril 1985, précitée ; Plénière, 12 juin 1992, SCI du 6 rue de l'Aude, précitée). Mais, inversement, l'existence d'un délai relativement long entre l'achat et la revente ne suffit pas à exclure l'intention spéculative (18 novembre 1983, n° 32 098, RJF 1/84 n° 5 ; 22 mars 1991, Rancilio, précitée). A l'inverse, l'existence de difficultés de trésorerie à l'époque de la revente peut permettre d'écarter l'intention spéculative (3 mars 1993, n° 81 873, Demarta, RJF 4/93 n° 541, pour l'application de l'article 35 A du CGI), mais pas toujours (29 avril 1985, n° 44 549 ou 27 mai 1987, n° 55 719, précitées). ».*

Dans une décision récente du 20-5-2016 (CE n° 380515 SCI Tlemcen, (BF 8-9/16 inf. 685), citée en défense, qui témoigne encore de cet empirisme, la qualité de marchand de biens résulte de l'achat d'un immeuble suivi de sa revente rapide par lots.

Le CE y confirme la cour administrative d'appel de Marseille qui avait estimé la **condition d'intention spéculative** remplie, en jugeant que « *si [la] société prétend avoir agi dans le cadre de la gestion de son patrimoine et se prévaut à cet égard de ses statuts qu'elle ne produit d'ailleurs pas, les événements successifs (obtention du permis de construire, division du bien, transformation et construction) intervenus dans le court laps de temps séparant l'acquisition du chai de la première vente, révèlent qu'elle avait, dès l'origine, une intention spéculative* ».

Ainsi des événements postérieurs à la date d'acquisition du chai ont pu être pris en compte par le juge dès lors qu'ils révélaient que la société avait, dès l'origine, une intention spéculative.

Il en va cependant différemment à notre sens dans notre affaire dont les faits sont les suivants.

La SCI B, dont M. et Mme X détenaient chacun 15 % des parts et leurs deux enfants, co-gérants, chacun 35% du capital restant, a été créée le 16 mars 2011.

Elle a acquis, par acte du 20 avril 2011 auprès de la SCI C, dont M et Mme X étaient co-gérants et détenaient chacun 50% des parts, des lots d'un ensemble immobilier correspondant à un hôtel de tourisme classé dénommé Y, situé ...à Toulouse (Haute-Garonne), moyennant un prix de 2 850 000 euros. Aux termes de ce même acte, Mme X a également cédé à la SCI B, moyennant un prix de 300 000 euros la propriété de deux lots situés au 6^{ème} étage et un emplacement de parking dépendant du même ensemble immobilier. Puis, par acte du 4 septembre 2012, la SCI B a procédé à la division des lots de la copropriété en 57 nouveaux lots dont quatre ont été vendus le même jour au syndicat des copropriétaires de la résidence Y. Par ailleurs, du mois d'octobre au mois de décembre 2012, la SCI a procédé à 25 ventes pour un montant de 2 571 946 euros, puis à 25 autres ventes l'année suivante.

En l'espèce, la vente des lots qui composent la résidence hôtelière Y obéit à une logique commerciale, la SCI B ayant bénéficié de l'appui technique du groupe immobilier dirigé par la famille X et le caractère habituel des opérations d'achat revente n'est pas contesté.

Toutefois, il résulte de l'instruction que la SCI B, dont l'objet statutaire ne prévoit pas la vente des biens acquis et qui n'avait pas pris dans l'acte d'acquisition d'engagement de revendre les biens, a été constituée dans le contexte d'une requête en divorce déposée le 20 décembre 2010 par M. X afin de régler le sort d'un bien détenu par moitié par les époux. La société B soutient sans sérieuse contradiction qu'elle a été constituée afin de permettre à Mme X, qui exploitait l'hôtel par l'intermédiaire de la SARL Y dont elle était la gérante, et qui était propriétaire en son

nom personnel d'un appartement constituant sa résidence principale au 5^{ème} étage de l'ensemble immobilier, de conserver par l'intermédiaire de ses enfants la maîtrise de l'immeuble dans lequel elle résidait et exerçait son activité professionnelle.

D'autre part, il résulte de l'instruction que le projet initial s'est inscrit dans une perspective de long terme. Même si la conclusion d'un prêt de long terme ne faisait pas, par elle-même, obstacle à la vente des biens acquis, la SCI B a contracté auprès d'un établissement bancaire un emprunt d'un montant de 2 500 000 euros sur une durée de 15 ans à un taux de 4,40% par an hors assurance, prévoyant des pénalités de remboursement anticipé de 1,5% et accordé au vu d'un loyer annuel à recevoir de la société exploitant l'hôtel de 225 000 euros HT, le surplus étant emprunté auprès de la SCI C pour un montant de 650 000 euros sur cinq ans.

Le bail commercial signé le 18 avril 2011 entre la SCI B et la SARL Y, établi à la suite de la cession des murs intervenu entre la SCI C et la SCI B, a également été souscrit pour une durée de 9 ans. Par ailleurs, l'exigence par la banque Z d'un nantissement d'un contrat d'assurance-vie d'un montant de 500 000 euros de la part de Mme X tant que le chiffre d'affaires de l'hôtel Y n'atteindrait pas 1 000 000 d'euros avec une période de deux ans minimum et la cession des loyers à la banque en cas de défaut corroborent le fait que le projet a bien été envisagé à long terme.

Enfin, il résulte de l'instruction que ce n'est qu'à la suite du décès de Mme X, survenu le 19 août 2011, que M. X et ses enfants ont décidé en mars 2012 de vendre les lots acquis le 20 avril 2011 et qu'ils ont procédé à cette fin en septembre 2012 à la subdivision des lots de copropriété.

Par suite, nonobstant le nombre de ventes effectuées en un temps court, la réalisation d'une plaquette de présentation du gestionnaire de l'hôtel Y au mois de mars 2012 et l'appui technique à la vente du groupe immobilier dirigé par la famille X, **l'intention spéculative au moment de l'acquisition des biens ne résulte pas de l'instruction**. Dans ces conditions, la SCI B ne peut être regardée comme ayant exercé une activité de marchand de biens au sens de l'article 35 du code et c'est donc selon nous à tort que l'administration l'a assujettie à l'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices générés par la vente des lots dont s'agit.

Si vous nous suivez, vous pourrez accorder à la Sci requérante la décharge, en droits et pénalités, des suppléments d'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2011 et 2012.

Venons en maintenant à l'examen au fond des requêtes de MM. X.

L'article 108 du Code général des impôts prévoit que les dispositions des articles 109 à 117 fixent les règles suivant lesquelles sont déterminés les revenus distribués par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés, les personnes morales ou sociétés en participation qui se sont volontairement placées sous le même régime fiscal en exerçant une option et les personnes et les personnes morales exonérées de l'impôt sur les sociétés en vertu d'une disposition expresse.

Aux termes de l'article 111 du code général des impôts : « *Sont notamment considérés comme revenus distribués : a. Sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes.(...)* ».

Ces dispositions concernent exclusivement les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés.

Cf. CE 10-12-1980 n° 20709, 7^e et 9^e s.-s. : RJF 2/81 n° 106 : Le CE juge que les avances dont bénéficie l'associé d'une société de personnes non soumise à l'IS ne peuvent pas être qualifiées de revenus distribués en application des articles 108 et suivants du Code général des impôts.

La SCI B ne pouvant être assujettie à l'impôt sur les sociétés ainsi que nous venons de le voir, MM. X sont fondés à soutenir que leur imposition au titre des revenus distribués **est dépourvue de base légale** et, par suite, à obtenir la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales, auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2012.

PCMNC :

Affaire 1603073 SCI B

- à ce que la SCI B soit déchargée, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2011 et 2012.
- à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 1 500 euros en application des dispositions de l'article L 761-1 du code de justice administrative.

Affaire 1605139 M X

- à ce que M. X, soit déchargé, en droits et pénalités, des suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquels il a été assujetti au titre de l'année 2012 ;
- à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 1 500 euros en application des dispositions de l'article L 761-1 du code de justice administrative.

Affaire 1605140 M X

- à ce que M. X, soit déchargé, en droits et pénalités, des suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquels il a été assujetti au titre de l'année 2012 ;
- à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 1 500 euros en application des dispositions de l'article L 761-1 du code de justice administrative.