

N° 425443
SCI ESPM

3^e et 8^e chambres réunies
Séance du 2 mars 2020
Lecture du 18 mars 2020

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

L'existence d'une activité de marchand de biens, entraînant l'assujettissement d'une société civile immobilière à l'impôt sur les sociétés, doit-elle s'apprécier année par année et l'absence de toute revente au cours d'une année suffit-elle à écarter cette qualification ? Telles sont les questions posées par cette affaire.

La SCI ESPM a été créée le 28 janvier 2003. Son objet social inclut notamment la construction, l'acquisition de biens immobiliers et leur administration et exploitation par bail, et la revente des ensembles immobiliers acquis ou édifiés par elle, avec la réserve selon laquelle ces activités entrent dans son objet « pourvu qu'elles ne modifient pas le caractère civil de la société ». La SCI est détenue à parts égales par deux associés personnes physiques. Elle déposait des déclarations de revenus fonciers en tant que société immobilière non soumise à l'impôt sur les sociétés. Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des années 2008 à 2010, à l'issue de laquelle l'administration l'a assujettie à l'impôt sur les sociétés en raison de l'exercice d'une activité de marchand de biens. Alors que le tribunal administratif de Bordeaux avait rejeté sa demande de décharge, la cour administrative d'appel de Bordeaux y a fait droit uniquement pour l'année 2010. Le ministre se pourvoit en cassation dans cette mesure.

Il soutient que la cour a commis une erreur de droit au regard des dispositions combinées des articles 35 et 206-2 du code général des impôts (CGI).

Selon l'article 206-2, les sociétés civiles sont soumises à l'impôt sur les sociétés « *si elles se livrent à une exploitation ou à des opérations visées aux articles 34 et 35* », c'est-à-dire les activités de nature industrielle ou commerciale donnant lieu à des revenus classés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) pour l'impôt sur le revenu. L'article 35-I-1° y inclut notamment les bénéfices réalisés par les 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 (...)* », usuellement qualifiées de marchands de biens.

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.

Les critères de cette qualification ont été définis de longue date par votre jurisprudence. Elle est subordonnée à la réunion de deux conditions cumulatives : d'une part, l'intention spéculative dans laquelle est poursuivie l'acquisition des biens immobiliers ; d'autre part, le caractère habituel de l'activité (CE, Plen., 25 juillet 1980, *Min. c/ SCI X*, n° 12091, Rec. : RJF 11/80, n° 859 ; 19 novembre 2008, *M. S...*, n° 291039, Tab.). Les deux conditions doivent être établies de manière distincte, le caractère habituel de l'activité ne permettant pas de présumer de l'intention spéculative (CE, 2 juin 2006, *M. B...*, n° 266507, Tab. : RJF 9/06 n° 983). S'agissant de l'intention spéculative, elle s'apprécie à la date d'acquisition des immeubles (cf. notamment la décision *S...* précitée). Quant au caractère habituel, il s'apprécie en principe en fonction du nombre d'opérations réalisées et de leur fréquence (CE, 7 janvier 2016, *M. S...*, n° 383810, Inédit). Si l'objet social est pris en compte dans cette appréciation, il ne constitue ni une condition nécessaire pour retenir la qualification de marchand de biens, puisque celle-ci peut être retenue au vu de l'activité réelle de la société, ni une condition suffisante, le juge de l'impôt devant rechercher si la condition d'habitude est effectivement remplie (CE, Sect., 20 novembre 1992, *J...*, n° 114667, Rec. : RJF 1/93, n° 139)

En l'espèce, la cour a relevé que la SCI avait procédé aux opérations suivantes :

- Un premier immeuble situé à Bègles a été acquis le 15 janvier 2008. Il a été revendu par lots le 17 juillet 2008 et le 23 juillet 2008.
- Un deuxième immeuble situé rue de Guienne à Bordeaux a été acquis le 23 juillet 2008, puis divisé en douze lots dont quatre ont été vendus en octobre 2008 et un cinquième en février 2009.

Par ailleurs, il est constant que la SCI avait acquis un autre immeuble rue Latour à Bordeaux le 19 juin 2003 et a vendu deux des neuf lots le constituant en juillet en août 2009. La cour n'en a cependant pas fait mention car elle s'est fondée uniquement sur l'opération de revente concernant l'immeuble rue de Guienne pour en déduire l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 2009.

La cour a raisonné année d'imposition par année d'imposition, en posant comme principe que « *l'assujettissement d'une société civile à l'impôt sur les sociétés en vertu du 2 de l'article 206 du code général des impôts s'apprécie année par année au regard de l'activité effectivement exercée au cours de chacune de ces années* ». Elle a ensuite confirmé l'assujettissement à l'IS pour les années 2008 et 2009 au vu des opérations que nous avons mentionnées. En revanche, pour l'année 2010, elle a relevé que la SCI n'avait effectué aucune revente mais seulement des opérations de location de biens immobiliers et qu'ainsi, elle ne s'était pas livrée « *à des opérations relevant du champ d'application de l'article 35 du code général des impôts* ».

Dans le considérant de principe de l'arrêt, la partie de la phrase « *l'assujettissement d'une société civile à l'impôt sur les sociétés en vertu du 2 de l'article 206 du code général des impôts s'apprécie année par année* » ne soulève pas de difficulté. Cela découle simplement de l'annualité de l'imposition. Comme toute activité, l'activité de marchand de biens est susceptible de s'interrompre et la réunion des conditions emportant cette qualification doit donc être vérifiée chaque année.

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 suite de la phrase, ainsi que l'application que la cour en a faite pour l'année 2010, s'exposent en revanche à la critique. Car on ne peut déduire de la seule absence d'opération de revente une année donnée que l'activité de marchand de biens a été interrompue.

Cela résulte d'abord du caractère « *habituel* » de l'activité exigé par la loi et par votre jurisprudence. L'habitude n'est constituée qu'en présence d'un certain nombre d'opérations, une acquisition unique n'entraînant la qualification de marchand de biens que si l'immeuble est ensuite revendu en plusieurs lots (CE, Plen., 12 juin 1992, *SCI du 6, rue de l'Aude à Paris*, n° 67758, Rec. : RJF 8-9/92, n° 1109) ou si les associés qui sont les maîtres de la société acquéreuse se livrent eux-mêmes de façon habituelle à des opérations immobilières (décision *SCI X* du 25 juillet 1980 précitée). En pratique, le juge de l'impôt se fonde souvent sur une période de plusieurs années pour apprécier le caractère habituel de l'activité et peut même y inclure des années prescrites et qui ne sont donc pas en litige (CE, 16 juin 1971, n° 78247 : Dupont 1971 p. 306 ; 22 janvier 1982, *M. D...*, n° 17855 : RJF 3/82, n° 271). Et il n'est pas non plus rare qu'au cours de certaines des années en litige, aucune revente n'ait été opérée, sans que cela ne vous ait empêché de confirmer l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés (voyez par exemple CE, 10 novembre 1980, n° 12605 : RJF 1/81, n° 7 ; la décision *M. S...* du 7 janvier 2016). En quelque sorte, de même qu'il ne suffit pas d'une opération pour entrer dans le régime d'imposition des marchands de biens, il ne suffit pas d'une brève éclipse de l'activité de revente pour en sortir.

Cette manière de raisonner est cohérente avec les conditions économiques d'exercice de l'activité de marchand de biens. Elle implique en effet de se déterminer pour l'acquisition et la revente en fonction des opportunités de marché. Au cours d'une année de chute des prix de l'immobilier, il est logique de ne procéder à aucune revente : un particulier ou une société raisonnant de la sorte se comporte toujours en marchand de biens et il serait illogique de déduire de l'absence de revente qu'il a cessé son activité.

La cour s'est sans doute inspirée de votre décision *SCI village du Grattague* (CE, 30 septembre 1992, n° 78305, Rec. : RJF 11/92, n° 1481). Vous y avez en effet énoncé le considérant de principe qui est critiqué par le présent pourvoi. Il s'agissait cependant en l'espèce d'une société en liquidation : vous avez considéré que bien qu'étant assujettie à l'impôt sur les sociétés en 1978, elle avait ensuite cessé son activité et n'avait continué d'exister en 1979 et 1980 que pour les besoins de sa liquidation, et en avez déduit qu'elle ne s'était livrée au cours de ces années à aucune des opérations visées aux articles 34 et 35 du CGI et n'était donc soumise pour ces années ni à l'IS ni à l'imposition forfaitaire annuelle. Cette circonstance apparaît déterminante dans votre raisonnement : dès lors que la société avait été placée en liquidation, il en résultait nécessairement que l'absence de revente en 1979 et 1980 traduisait une cessation définitive de l'activité de marchand de biens. La situation n'est pas comparable avec celle d'une absence temporaire de revente résultant d'un choix économique du marchand de biens. Ce considérant de principe aux termes très généraux n'a d'ailleurs jamais été repris dans une de vos décisions ultérieures.

Les conclusions du président Fouquet sur cette décision sont en ce sens : « *Nous réservons, certes, l'hypothèse d'une société civile qui aurait pour objet de réaliser une activité de marchand de biens et qui, au cours d'une année, n'aurait l'occasion de réaliser aucune*

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.

opération, sans pour autant renoncer à son objet social ». Un parallèle était fait avec une décision *SCI Composition* (1^{er} février 1984, n° 37789, Tab. : RJF 4/84, n° 25), par laquelle vous avez jugé qu'une SCI se livrant à une activité commerciale de location d'appartements meublés restait assujettie à l'impôt sur les sociétés même si elle n'avait pas trouvé de locataire au cours d'une année, cette circonstance ne suffisant pas à apporter la preuve qu'elle avait cessé son activité.

Pour défendre l'arrêt attaqué, la SCI tente de vous convaincre que cette réserve mentionnée par le président Fouquet ne vaudrait que pour les sociétés ayant pour objet l'exercice d'une activité de marchand de biens. Elle fait le parallèle avec votre jurisprudence sur la cessation d'activité entraînant l'imposition immédiate des bénéfices en application de l'article 201-1 du CGI : vous jugez qu'une interruption de plusieurs années toute transaction commerciale en raison d'une crise immobilière n'implique pas une cessation d'activité au sens de ces dispositions (CE, 25 février 2008, *M. et Mme D...*, n° 287726 : RJF 5/08, n° 600). Selon la société, le raisonnement à suivre ne serait pas du tout le même pour une activité conforme à l'objet social, qui ne pourrait être regardée comme abandonnée en raison d'une simple interruption temporaire, et pour une activité non conforme, pour laquelle toute interruption au cours d'une année devrait conduire à revenir à la qualification conforme à l'objet. Toutefois, ce raisonnement nous paraît donner une place exagérée à l'objet défini par les associés, alors que votre jurisprudence sur la qualification de marchand de biens se fonde comme nous l'avons indiqué sur la réalité de l'activité exercée.

Vous jugerez ainsi que si l'exercice d'une activité de marchand de biens doit s'apprécier pour chaque année d'imposition, la seule circonstance qu'aucune opération de revente n'a été exercée au cours d'une année ne suffit pas à l'écarter. Vous accueillerez donc le moyen d'erreur de droit du ministre.

PCMNC :

- à l'annulation des articles 1^{er} et 2 de l'arrêt attaqué ;
- au renvoi de l'affaire dans cette mesure à la cour administrative d'appel de Bordeaux ;
- au rejet des conclusions présentées par la SCI ESPM sur le fondement de l'article L. 761-1 du CJA.

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.