

N°s .

- 452708 Société D3P
- 452710 Société KRCS
- 452711 Société Alpha
- 452714 Société Agora Paradise

10^{ème} et 9^{ème} chambres réunies

Séance du 18 mai 2022

Décision du 3 juin 2022

CONCLUSIONS

M. Laurent Domingo, Rapporteur public

Au sud de Montpellier, dans la commune de Lattes, deux établissements biens connus des habitués des fêtes nocturnes, O'Bar et la Côte à l'os, ont dû fermer leurs portes et déménager à la rentrée de septembre 2013, en conséquence d'une procédure d'expropriation au bénéfice de la société des « Autoroutes du Sud de la France » en vue du dédoublement d'une partie de l'autoroute A 9.

Pour les besoins de cette opération, ont notamment été expropriés ces deux fonds de commerce de restaurant-discothèque, qui appartenaient aux sociétés D3P et Agora Paradise, mais aussi des parcelles appartenant aux sociétés KRCS et Alpha, toutes ces sociétés ayant pour point commun d'avoir le même dirigeant. Les indemnités d'expropriation qui leur ont été accordées ont été inscrites en comptabilité, mais les sociétés les ont exclues de leur bénéfice imposable à l'IS.

Elles ont fait l'objet, chacune, d'une vérification portant sur les exercices 2013 à 2015 (avril 2013 à mars 2014 pour Agora Paradise), au terme de laquelle l'administration fiscale leur a notifié des rehaussements correspondant notamment, parmi d'autres chefs de redressement, à la réintégration des indemnités d'expropriation sur l'exercice 2013 (exercice clos le 31 mars 2014 pour la société Agora Paradise). Les suppléments d'imposition ont été assortis de pénalités pour manquement délibéré au taux de 40 %.

Il ne fait pas de doute que les indemnités en cause sont imposables et ce n'est pas pour ce motif que les sociétés ont engagé un contentieux fiscal. Elles soutiennent en revanche qu'une partie de ces indemnités devaient être imposées au titre de l'exercice 2012, qui n'est pas dans le champ des rectifications notifiées. Cette argumentation est fondée sur les spécificités de la procédure d'expropriation dont les sociétés ont fait l'objet, qui n'est pas la procédure de droit commun, mais celle dite d'urgence (différente de celle d'« extrême urgence »).

Les anciens articles L. 15-4 et s. du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique organisaient, comme aujourd'hui les articles L. 232-1 et s. de ce code, une procédure dite d'urgence, dont la principale caractéristique est de permettre d'accélérer la prise de possession des biens. Le juge de l'expropriation, si l'urgence est constatée par l'autorité administrative, fixe l'indemnité dans un calendrier et selon des modalités procédurales aménagées. Il autorise alors l'expropriant à prendre possession moyennant le paiement ou, en cas d'obstacles au paiement, la consignation des indemnités fixées.

Dans ce cadre (L. 15-4 ancien ; L. 232-1 nouveau), le juge de l'expropriation soit fixe des indemnités définitives s'il s'estime suffisamment éclairé (R. 15-6 ancien ; R. 232-6 nouveau) soit, s'il ne s'estime pas suffisamment éclairé, fixe le montant d'indemnités provisionnelles (L. 15-4 ancien ; L. 232-1 nouveau)

Le montant des indemnités provisionnelles correspond au préjudice causé aux intéressés tel qu'il paraît établi à l'issue des débats. Dans ce cas, le jugement n'est pas motivé (article R. 15-7 ancien ; R. 232-7 nouveau) et il ne peut faire l'objet que d'un recours en cassation (L. 15-5 ancien ; L. 232-2 nouveau). Il est ensuite procédé à la fixation des indemnités définitives.

C'est en application de ces dispositions qu'après avoir, par des ordonnances du 13 septembre 2012, prononcé l'expropriation au profit d'ASF, le juge de l'expropriation du TGI de Montpellier a, par des jugements du 16 octobre, fixé le montant de l'indemnité provisionnelle à verser à chaque société et autorisé ASF à prendre possession des biens moyennant le paiement ou la consignation des indemnités en question. Les paiements ont eu lieu le 29 novembre 2012. Les parties ayant convenu de se mettre d'accord sur les indemnités définitives, pour des montants globalement supérieurs à ceux des indemnités provisionnelles ainsi qu'il résulte des protocoles conclus le 10 avril 2013, qui ont aussi prévu que la prise de possession n'interviendrait finalement qu'en septembre 2013, il n'y a pas eu de nouveaux jugements du juge de l'expropriation.

Devant le juge fiscal, les sociétés ont soutenu que la totalité des indemnités ne pouvait être taxée au titre de l'exercice 2013 : elles soutenaient que les indemnités provisionnelles devaient être taxées en 2012 et seulement les surplus en 2013. Le tribunal administratif de Montpellier (jugements du 20 mai 2019) puis la CAA de Marseille (arrêts du 18 mars 2021) n'ont pas été convaincus : l'un et l'autre ont jugé qu'en 2012, les indemnités d'expropriation étaient certaines dans leur principe, du fait des jugements du juge de l'expropriation, mais qu'elles n'étaient alors pas certaines dans leur montant.

L'imposition des indemnités d'expropriation fait l'objet de quelques dispositions fiscales spécifiques et a été précisé par votre jurisprudence.

L'expropriation constitue une cession du bien exproprié. Lorsque le bien est inscrit à l'actif immobilisé d'une entreprise, l'indemnité d'expropriation est imposable selon le régime des plus-values professionnelles. Si la plus-value est à long terme, l'imposition peut faire l'objet d'un différé de paiement de 2 ans (art. 39 quindecies, I-1 dernier al. du CGI) ; si elles sont à

court terme, l'imposition peut être étalée sur une période correspondant à la durée d'amortissement déjà pratiquée (art. 39 quaterdecies, I ter du CGI). Toutefois, pour les entreprises soumises à l'IS comme en l'espèce, ce sont nécessairement des plus-values à court terme (art. 219 I a quater du CGI).

Si le bien n'est pas immobilisé à l'actif, et notamment s'il est comptabilisé en stock, les indemnités sont alors imposables selon les règles du droit commun des produits qui concourent à la réalisation du bénéfice.

Par une décision du 18 juillet 1973 (Ministre de l'Economie et des Finances c/ Société Galva Rhône n° 86950, p. 515, Dupont 1973 p. 327, conclusions de J. Delmas-Marsalet au Bull. bleu F. Lefebvre, n° 1/1974, p. 38), la plénière fiscale a jugé que seules les indemnités qui ont pour objet de compenser la valeur du bien immobilisé à l'actif sont imposables selon le régime des plus-values professionnelles, soit l'indemnité principale correspondant à la valeur du bien mais aussi par ex. une indemnité pour « troubles d'exploitation définitifs », destinée à compenser la dépréciation que le fonds de commerce a subie du fait de l'expropriation ; en revanche, les indemnités accessoires allouées par le juge de l'expropriation et qui sont destinées à compenser des frais déductibles ou la perte d'un bénéfice imposable, telles que les indemnités pour « frais de remploi », pour « transfert et remontage des installations transportables », pour « frais généraux déboursés sans contrepartie » ou pour « perte temporaire de bénéfices », constituent des recettes imposables (dans le même sens v. 11 juin 1975, Sieur X., n°93269, RJF 9/75 n° 400).

En principe, la ventilation ne pose pas de difficultés, car l'article L. 13-6 ancien du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique (L. 321-3 nouveau) dispose que « le jugement distingue, notamment, dans la somme allouée à chaque intéressé, l'indemnité principale et, le cas échéant, les indemnités accessoires en précisant les bases sur lesquelles ces diverses indemnités sont calculées. / Il en est de même pour les actes de cession amiable passés après déclaration d'utilité publique et les traités d'adhésion à une ordonnance d'expropriation (...) ».

Et vous jugez à cet égard « que les plus-values dégagées à l'occasion de l'expropriation d'immeubles figurant à l'actif de l'entreprise sont passibles de l'impôt sur le revenu au titre de l'année au cours de laquelle la créance du contribuable est devenue certaine dans son principe et déterminée dans son montant par l'effet d'un jugement définitif rendu par le juge de l'expropriation et relatif au montant de l'indemnité d'expropriation » (16 juin 2003, M. et Mme N..., n°212134, B, RJF 10/03 n° 1081).

En l'espèce, les sociétés Alpha, D3P et Agora Paradise ont été imposées selon le régime des plus-values professionnelles, même si, pour une raison mystérieuse, l'administration, dont la doctrine rappelle pourtant la jurisprudence applicable (BOI-BIC-PDSTK-10-30-20), a imposé le tout en PV professionnelles alors qu'une partie des indemnités définitives avait pour objet de couvrir des frais. Mais ce n'est pas l'objet du litige, les sociétés n'ayant apparemment pas d'intérêt à s'en plaindre.

Le litige porte sur l'exercice de rattachement. Le tribunal avait jugé que l'indemnité accordée le 16 octobre 2012, date du jugement du juge de l'expropriation, était certaine dans son principe, mais n'a été déterminée définitivement dans son montant que le 10 avril 2013, date de l'accord entre les parties sur les indemnités définitives, qui a pris la forme, prévue à l'article L. 13-6 ancien (L. 321-3 nouveau), d'un acte d'adhésion à l'ordonnance d'expropriation. La cour a confirmé cette solution en ajoutant que le caractère provisoire d'une indemnisation n'est pas de nature à justifier une inscription partielle du montant de la créance à l'actif du bilan, d'une part, et que la circonstance que le jugement fixant l'indemnité provisionnelle soit définitif et revêtu de l'autorité de la chose jugée est sans incidence sur le caractère incertain du montant de la créance, d'autre part.

Nous ne sommes pas certains, au contraire même, que le caractère « provisionnel » d'une indemnité constitue en soi un obstacle à son imposition, notamment quand elle est fixée par un jugement exécutoire et qu'elle doit donc être payée. Dans certains cas, les provisions sont même les seules indemnités allouées. Les indemnités provisionnelles ne sont donc pas nécessairement provisoires. Au demeurant, il n'y a pas d'obstacles de principe à taxer un prix puis un complément lors d'un autre exercice.

Mais, la spécificité de l'expropriation selon la procédure d'urgence nous conduit à vous proposer de juger que la cour n'a pas eu tort en concluant, comme le tribunal, que l'indemnité accordée aux sociétés expropriées n'étaient pas certaines dans leur montant en 2012.

Le juge de l'expropriation, dans ses jugements de 2012, n'a accordé qu'une indemnité provisionnelle globale sans expliciter, mais il n'y était aucunement tenu car son jugement n'a pas à être motivé, quel était ou quels étaient le ou les préjudices couverts par la somme qu'il a retenue. Même si on peut penser que la somme allouée couvre seulement l'indemnité principale, au moins en partie, ce n'est pas certain. C'est la raison pour laquelle, en cas d'indemnité provisionnelle, l'article L. 15-4 ancien (L. 232-2 nouveau) prévoit que les indemnités définitives sont fixées selon la procédure prévue à l'article L. 13-6 (L. 321-3 nouveau), c'est-à-dire en distinguant dans la somme allouée à chaque intéressé, l'indemnité principale et, le cas échéant, les indemnités accessoires en précisant les bases sur lesquelles ces diverses indemnités sont calculées. Ce qui peut être fait par jugement ou, comme en l'espèce, par acte d'adhésion à l'ordonnance d'expropriation.

Autrement dit, à la date de chacun des jugements prononçant le versement d'une indemnité provisionnelle, il n'était pas possible de déterminer les préjudices couverts et donc de ventiler la somme retenue en PV professionnelles ou en produits. L'indemnité était donc bien indéterminée, au regard des chefs de préjudice indemnifiables, dans son montant et même, pour certains d'entre eux, dans son principe. C'est la raison qui nous conduit à vous proposer d'écarter les moyens des pourvois concernant le bien-fondé de la rectification de ces trois sociétés, même si vous pourriez hésiter à redresser de la sorte le raisonnement suivi par la cour, qui n'a pas retenu ce motif, lequel n'est pas totalement de pur droit et implique de prendre en considération les faits de l'espèce. Vous pourriez alors censurer ses arrêts.

Si vous nous suivez cependant, vous pourrez aussi écarter les moyens d'EQJ et de dénaturation concernant les pénalités pour manquement délibéré. La cour n'a pas commis une telle erreur, ni ne s'est méprise sur les faits de l'espèce, en jugeant en particulier que la réglementation comptable et fiscale d'enregistrement des indemnités d'expropriation ne présentait aucune difficulté d'interprétation, que le dirigeant des sociétés disposait d'une expérience en la matière en sa qualité de dirigeant de plusieurs sociétés et bénéficiait de l'assistance d'un comptable et que les plus-values en litige ont été neutralisées fiscalement lors de la détermination du résultat fiscal sans aucun fondement juridique.

Reste le cas de la quatrième société, la société KRCS. Il ressort de la proposition de rectification que l'indemnité d'expropriation a été, s'agissant d'un bien qui figurait dans les stocks de la société, qui exerce l'activité de marchand de biens, taxé comme produit exceptionnel. Dans cette affaire, la cour a pareillement jugé que l'indemnité d'expropriation en litige, si elle était certaine dans son principe à la date du jugement du 16 octobre 2012, n'a été déterminée dans son montant que le 10 avril 2013 lors de l'accord transactionnel conclu entre les parties. Mais, cette fois, pour les motifs précités, la société était bien, eu égard à la portée du jugement du juge de l'expropriation, titulaire d'une créance certaine dans son principe et son montant à la date de ce jugement, en 2012, et que c'est donc à cet exercice que devait se rattacher l'imposition du produit correspondant, tandis que le complément d'indemnité déterminé par les parties dans l'accord de 2013 devait donner lieu à une imposition au titre de l'exercice afférent.

Nous vous proposons donc, dans cette affaire, d'accueillir le moyen d'erreur de droit, de casser l'arrêt de la cour et de lui renvoyer le jugement de l'affaire.

PCMNC :

Au rejet des pourvois formés par les sociétés Alpha, D3P et Agora Paradise ;

A l'annulation de l'arrêt de la cour concernant la société KRCS, au renvoi de l'affaire à la cour et à ce qu'il soit, dans cette affaire, mis à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros au titre des frais d'instance.