N° 446017, Ministre de l'économie, des finances et de la relance. c/ M. et Mme T...

3ème et 8ème chambres réunies

Séance du 27 septembre 2023
Décision du 13 octobre 2023

A paraître aux Tables

CONCLUSIONS

Mme Marie-Gabrielle MERLOZ, Rapporteure publique

1. Selon l'article 8 du CGI, les membres des sociétés civiles sont imposables à l'impôt sur revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. Le 2 de l'article 206 de ce code déroge toutefois à ce principe et soumet ces sociétés de plein droit à l'impôt sur les sociétés lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations réputées de nature industrielle et commerciale en application des articles 34 et 35 du même code. Il en va notamment ainsi des sociétés « *qui, à titre habituel, achètent des biens immeubles, en vue d'édifier un ou plusieurs bâtiments et de les vendre, en bloc ou par locaux* » mentionnées au 1 *bis* de l'article 35.

Le législateur a néanmoins prévu une dérogation à cette dérogation, introduite par l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 1964[1], puis codifiée au I de l'article 239 *ter* du CGI. Les sociétés civiles « *qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente* » échappent aux dispositions du 2 de l'article 206 et sont soumises au même régime que les sociétés en nom collectif effectuant les mêmes opérations, c'est-à-dire au régime des sociétés de personnes prévu à l'article 8, à la double condition que « *ces sociétés ne soient pas constituées sous la forme de sociétés par actions ou à responsabilité limitée et que leurs statuts prévoient la responsabilité indéfinie des associés en ce qui concerne le passif social* ».

2. Le présent litige va vous conduire à compléter votre jurisprudence sur la notion d'objet d'une société civile de construction-vente qui commande l'entrée dans le champ d'application de ce régime spécifique.

Le fond de l'affaire ne vous est pas inconnu puisqu'il s'agit d'une seconde cassation. La SCI Le Châtelet a été créée le 1er décembre 2000 avec pour objet statutaire

[1] Loi n° 64-1278 du 23 décembre 1964

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.

« *l'acquisition de deux terrains sis à Corquilleroy* » (Loiret), « *la construction sur ces terrains d'immeubles à usage d'habitation et de garage* » et « *la vente, en totalité ou par fractions des immeubles construits avant ou après leur achèvement* », ainsi qu'« *accessoirement* », leur location et d'une manière plus générale « *toutes opérations (...) susceptibles de faciliter la réalisation de [ces] objets (...), pourvu que ces opérations ne modifient pas le caractère civil de la société* » (article 2 des statuts enregistrés le 12 décembre 2000). Depuis l'origine, les associés de cette société déclarent ses résultats à l'impôt sur les sociétés. A l'issue d'une première vérification de comptabilité, l'administration a toutefois fait application des dispositions du I de l'article 239 *ter* pour la soumettre à l'impôt sur le revenu au titre des exercices 2002 à 2004. Estimant que les conditions d'éligibilité étaient toujours satisfaites, elle a fait de même à l'issue d'une seconde vérification de comptabilité portant sur les exercices 2009 à 2011 et assujetti en conséquence M. E T... et son épouse, qui en sont associés, à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contribution sociale à raison de leur quote-part dans les bénéfices[2].

Ils ont contesté ces impositions en faisant valoir que l'objet social de cette société a été modifié à la suite de la cession de parts intervenue le 10 mai 2010 pour être limité à « *l'acquisition, l'administration et la gestion par location ou autrement de tous immeubles ou biens immobiliers* » et « *toutes opérations financières, mobilières ou immobilières se rattachant directement ou indirectement à cet objet et susceptibles d'en favoriser la réalisation, à condition toutefois d'en respecter le caractère civil* » (article 2 des nouveaux statuts). Leur réclamation rejetée, ils ont porté le litige devant le tribunal administratif d'Orléans qui, par un jugement du 22 septembre 2015, a rejeté, sur ce point, leur demande. Ils ont persisté devant la cour administrative d'appel de Nantes qui leur a donné gain de cause par un premier arrêt du 1er juin 2017.

Vous avez annulé cet arrêt par une décision du 29 mai 2019 (n° 412500, aux T., RJF n° 8-9/19, avec concl. E. Cortot-Boucher). Vous avez rappelé que les dispositions du I de l'article 239 *ter* du CGI limitent l'exemption d'impôt sur les sociétés qu'elles instituent aux sociétés civiles qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente et qui réalisent de telles opérations. Puis, vous avez précisé, dans le prolongement de votre jurisprudence antérieure – nous allons y revenir, que la circonstance qu'une société a réalisé de telles opérations sur des terrains différents de ceux qui sont mentionnés dans ses statuts est sans incidence sur l'appréciation à porter sur la nature de ses activités. Vous avez alors censuré l'erreur de droit commise par la cour qui, après avoir relevé que la SCI Le Châtelet avait pour objet social la construction d'immeubles en vue de la vente et qu'elle réalisait de telles opérations, s'était notamment fondée, pour écarter l'application de ces dispositions, sur ce que cette activité n'avait pas été réalisée sur les terrains mentionnés dans les statuts.

[2] Mme T... détenait 99 % des parts de la société au titre de 2009, puis 50 % comme son époux au titre des exercices clos en 2010 et 2011. Elle en est alors devenue la gérante.

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.

Par l'arrêt du 10 septembre 2020, dont vous avez à connaître aujourd'hui, la cour, statuant sur votre renvoi après cassation, a fait partiellement droit à l'appel de M. et Mme T.... Pour la période antérieure à la modification de l'objet social de la SCI Le Châtelet, elle a confirmé le bien-fondé de son assujettissement de plein droit à l'impôt sur le revenu en application du I de l'article 239 *ter*. S'agissant en revanche de la période postérieure à cette modification, elle a estimé que l'objet social de la société ne comportant plus l'activité de construction-vente, la condition d'objet n'était plus remplie, « *quand bien même (...), dans les faits, l'opération de vente des appartements issus de la construction édifiée sur un terrain à Châlette-sur-Loing n'était pas achevée* ». Elle a en conséquence prononcé la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu mises à la charge de M. et Mme T... au titre des années 2010 et 2011 résultant de la réintégration dans leurs revenus imposables de leur quote-part des bénéfices industriels et commerciaux réalisés par la SCI Le Châtelet à compter du 2 novembre 2010. C'est ce motif que critique le ministre de l'économie, des finances et de la relance dans le présent pourvoi.

3. Votre jurisprudence n'a pas connu de nouvelles évolutions depuis votre première décision de cassation. Comme nous avons déjà eu l'occasion de l'exposer à ce pupitre et comme l'a, à son tour, rappelé Emmanuelle Cortot-Boucher lors du premier examen de cette affaire, vous avez adopté une interprétation souple et pragmatique de la condition relative à l'objet fixée par les dispositions du I de l'article 239 *ter*. Vous avez, dans un premier temps, semblé poser une condition d'exclusivité de cet objet en jugeant que « *cet article a limité l'exemption d'impôt sur les sociétés qu'il institue aux sociétés civiles qui réalisent uniquement des opérations de construction en vue de la vente* » (CE, 5 avril 1978, *Société X*, n° 1211, aux T., RJF 6/78 n° 289 ; CE, 12 mars 2007, *SARL Etudes générales immobilières*, n° 263850, inédite au Rec., RJF 6/07 n° 665).

Cette formulation n'a toutefois pas eu de postérité et votre jurisprudence ultérieure s'est progressivement écartée d'une interprétation littérale de ces dispositions. Vous avez ainsi jugé que la réalisation d'opérations nécessaires à la réalisation de l'objet social ou constituant l'accessoire de l'activité de construction-vente ne fait pas perdre à une société civile le bénéfice de l'exemption d'impôt sur les sociétés instituée par l'article 239 *ter* (voyez par exemple : CE 29 janvier 1992, *SCI La résidence Place Jean-Moulin,* n° 73433, aux T. RJF 3/92 n° 309 ; CE 6 novembre 1998, *Min. c/ SCI Paradis-Prat*, n° 171927, inédite au Rec., RJF 12/98 n° 1425, concl. F. Loloum BDCF 6/98 n° 132 ; CE, 3 mai 2000, *C...*, n°175822, inédite au Rec., RJF 6/00 n° 748 ; CE, 4 mai 2016, *B...*, n° 383135, aux T. sur un autre point, RJF 7/16 n° 638, avec concl. A. Bretonneau). Vous avez même admis le maintien de ce régime dans le cas de sociétés civiles se livrant à une autre activité que la construction-vente, non accessoire mais conservant une nature civile (CE, 28 novembre 2012, *SCI Virapin Apou*, n° 332110, aux T., RJF 2/13 n° 136, concl. F. Aladjidi BDCF 2/13 n° 16).

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.

Synthétisant et explicitant cette jurisprudence, vous avez enfin jugé, par votre décision du 18 mars 2019, *Min. c/ J... et autres* (n° 411640 et a., aux T., RJF 6/19 n° 516, à nos conclusions), que le régime dérogatoire de l'article 239 *ter* s'applique aux sociétés civiles qui, tout en remplissant les conditions exigées par ces dispositions, ne se livrent pas effectivement, en plus des opérations de construction-vente et réserve faite, le cas échéant, des opérations accessoires à cette activité, à d'autres opérations qui, si elles étaient effectuées isolément, auraient pour conséquence la soumission de ces sociétés à l'impôt sur les sociétés. Puis, vous avez censuré la cour qui avait exclu l'application de ce régime en se fondant uniquement sur la circonstance que l'objet social de la société n'était pas exclusivement limité à des opérations de construction-vente mais mentionnait d'autres opérations de nature commerciale, sans examiner la nature des opérations qu'elle avait effectivement réalisées.

Comme le rappelle votre première décision *Min. c/ T...*, la condition relative à l'objet fixée par les dispositions du I de l'article 239 *ter* revêt ainsi une double dimension. La première est juridique et formelle : l'objet social de la société doit mentionner l'activité de construction-vente. La seconde est économique et factuelle : vous veillez à ce que la société réalise effectivement son objet social et se livre bien à l'activité de construction-vente mentionnée.

4. Le cas d'espèce est singulier. Cette affaire se présente à fronts renversés : les contribuables, loin de réclamer le bénéfice du régime dérogatoire de l'article 239 *ter*, revendiquent un assujettissement à l'impôt sur les sociétés. C'est d'autant plus paradoxal que les statuts de la société insistent sur la nécessité de préserver le caractère civil de l'ensemble de ses activités. Par ailleurs, la modification de l'objet social de la société, en admettant qu'elle ait eu réellement l'intention de changer d'activité, est en contradiction avec les opérations auxquelles elle s'est effectivement livrée. Il est constant qu'elle a uniquement exercé au cours des exercices litigieux une activité de construction-vente, conforme à son objet social initial, et qu'elle a poursuivi cette activité après la modification de cet objet social. Fin 2006, elle avait acquis, à Châlette-sur Loing, un immeuble en état de ruine, constitué de deux bâtiments séparés par un terrain. Elle les a fait démolir en juillet 2007 pour permettre la construction d'un seul bâtiment comprenant trois appartements en vue de leur vente. Ils n'ont été effectivement vendus que le 4 septembre 2010, le 6 novembre 2010 et le 25 janvier 2011.

Comment résoudre ce conflit ?

Si votre jurisprudence plus récente tend indéniablement à privilégier le caractère réel et concret de l'activité exercée, vous n'avez cependant jamais abandonné l'exigence formelle qui découle de la lettre même du texte et a été expressément affirmée par la décision du 24 février 1988, *SCI du Haut-Quercy* (n° 59762, aux T. sur un autre point, RJF 4/88 n° 380 ; concl. du président Fouquet Dr. fisc. 28/88 c. 1453). Vos décisions – et votre première décision *Min. c/ T...* ne fait pas exception - prennent d'ailleurs le plus

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.

souvent le soin de la rappeler. Pas plus que dans l'affaire *Min. c/ J... et autres*, nous ne vous proposons aujourd'hui d'abandonner toute référence à l'objet social. Pour citer le président Fouquet dans ses conclusions sur la décision *SCI du Haut-Quercy*, il paraît « *raisonnable d'exiger que les fondateurs d'une société qui entendent la placer sous le régime de l'article 239 ter lui fixent un objet conforme à cet article* ».

Pour autant, nous ne sommes pas encline, dans la configuration très spécifique de cette affaire, à faire primer l'objet social sur l'activité effective de la société. Nous croyons possible, dans la continuité de votre jurisprudence antérieure, et opportun, pour déjouer le risque de modifications statutaires de pure convenance, de ne tirer aucune conséquence sur l'applicabilité du régime de l'article 239 *ter* d'une modification de l'objet social d'une société civile de construction-vente lorsque l'activité effectivement déployée n'est pas également modifiée. Pour le dire autrement, une société civile qui a exercé une activité de construction-vente conformément à son objet social et remplissait, pour un exercice donné, l'ensemble des conditions pour bénéficier de ce régime, ne saurait sortir de son champ d'application pour être assujettie à l'impôt sur les sociétés si elle n'a pas effectivement abandonné cette activité concomitamment à la suppression de sa mention dans son objet social. Nous ne vous proposons pas de refuser toute prise en compte de la modification des statuts mais seulement de faire jouer, dans un tel cas, une sorte de rémanence de l'objet social initial tant que l'activité effectivement exercée lui reste conforme. Cette solution ne vaudrait pas si la modification de l'objet social venait à refléter un changement effectif de l'activité exercée.

Nous pensons, dans ces conditions, que la cour a commis l'erreur de droit que lui reproche le ministre en se fondant, pour juger que M. et Mme T... étaient fondés à revendiquer l'assujettissement de la SCI Le Châtelet à l'impôt sur les sociétés au titre des exercices 2010 et 2011, sur la seule suppression de la mention de l'activité de construction-vente dans son nouvel objet social sans rechercher si cette évolution des statuts correspondait à une modification de l'activité réelle de la société. Ce seul moyen suffisant à annuler les articles 1er et 2 de l'arrêt attaqué, vous pourrez vous dispenser de vous prononcer sur les autres moyens du pourvoi.

5. S'agissant d'une seconde cassation, vous devrez régler l'affaire au fond et examiner si l'ensemble des conditions fixées par les dispositions du I de l'article 239 *ter* du CGI sont en l'espèce remplies.

Si vous nous avez suivie jusque-là, la SCI Le Châtelet entrait bien, par son objet social et la nature des opérations réalisées, dans le champ d'application de ces dispositions, ce y compris pour la période postérieure à la modification de son objet social en mai 2010. Précisons, au préalable, que si l'administration fait valoir qu'elle n'a eu connaissance de cette modification qu'au cours de la procédure contradictoire, les statuts ainsi modifiés ont été enregistrés au greffe du tribunal de commerce d'Orléans le 2 novembre 2010, si bien que cette modification était bien opposable aux tiers en

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.

vertu de l'article L. 123-9 du code de commerce (voyez par exemple : CE, 15 novembre 2021, *SARL Repass Chic Management*, n° 443190, inédite au Rec., RJF 2/22 n° 164 avec concl. K. Ciavaldini). Mais, pour les motifs déjà exposés, elle ne saurait à elle-seule convaincre que la SCI Le Châtelet n'avait plus pour objet la construction-vente au sens des dispositions de l'article 239 *ter*, dès lors qu'elle a continué, dans les faits, à exercer cette activité aux cours des exercices litigieux et n'a, à aucun moment, manifesté son intention de ne pas poursuivre les opérations qu'elle avait engagées en 2006 conformément à son objet social initial et qui ont été effectivement menées à terme au cours des années 2010 et 2011.

Les deux autres conditions fixées sont également satisfaites. C'est évident s'agissant de la condition tenant à la forme de la société. C'est également le cas s'agissant de la condition relative à la responsabilité indéfinie des associés en ce qui concerne le passif social, du reste très faiblement contestée. Les statuts renvoient, avant comme après leur modification, au régime de droit commun des sociétés civiles, dont l'article 1857 du code civil qui prévoit que les associés répondent indéfiniment des dettes sociales à proportion de leur part dans le capital social. Ils se référaient en outre, dans leur version première, à l'article L. 211-2 du code de la construction et de l'habitation déclinant cette même règle pour les sociétés civiles constituées en vue de la vente d'immeubles.

Le régime de l'article 239 *ter* était donc bien applicable de plein droit à la SCI Le Châtelet et c'est en vain que les contribuables revendiquent le bénéfice du droit d'option pour le régime des sociétés de capitaux institué au 1 de l'article 239 du CGI dont sont expressément exclues les sociétés civiles mentionnées à l'article 239 *ter*.

En admettant même qu'ils aient entendu se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, d'une instruction du 12 décembre 1988, reprise par à la documentation administrative de base (8-E-331 du 30 juin 1998 n° 2), puis au BOFiP (BOI-BIC-CHAMP 70-20-100-10 n° 20 du 12 septembre 2012), ils ne sauraient davantage obtenir satisfaction sur ce terrain : le passage invoqué se borne à rappeler l'état de votre jurisprudence et ne donne aucune interprétation de la loi fiscale différente de celle dont nous vous invitons à faire application.

PCMNC :

- à l'annulation des articles 1er et 2 de l'arrêt attaqué ;
- au rejet des conclusions de la requête de M. et Mme T... tendant à la décharge de l'impôt sur le revenu auxquels ils ont été assujettis au titre des années 2010 et 2011 résultant de la réintégration dans leurs revenus imposables des bénéfices industriels et commerciaux réalisés par la SCI « Le Châtelet » ;
- au rejet des conclusions qu'ils ont présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

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.