

CONCLUSIONS

M. Vincent Daumas, rapporteur public

1. Un bien immobilier acheté par un professionnel en vue de le revendre constitue pour lui un stock et non une immobilisation. C'est dire que la question de savoir si un immeuble fait partie du stock ou de l'actif immobilisé de l'entreprise n'est pas laissée à la discrétion du contribuable : tout dépend de la destination que celui-ci a entendu lui donner. Votre jurisprudence est abondante à ce sujet¹. Vous recherchez à chaque fois, au regard des circonstances de l'espèce, quelle est l'activité de l'entreprise et si l'immeuble a été acquis, dès l'origine, en vue de la revente ; dans l'affirmative il constitue, d'un point de vue fiscal, un élément de stock (CE 29 avril 1970, n° 75330, au Recueil p. 285 ; CE plénière, 4 juillet 1979, n° 05511, au Recueil p. 305, RJF 10/1979 n° 568 ; CE 23 novembre 1983, n° 44183, au Recueil sur un autre point, RJF 1/1984 n° 23 ; CE 18 juin 1986, société Maison-Malmou, n° 42666, inédite au Recueil, RJF 8-9/1986 n° 758 ; CE 14 novembre 1990, SARL Mac Inerney, n° 57363, inédite au Recueil, RJF 1/1991 n° 26).

Vous admettez qu'un bien immobilier puisse passer des stocks aux immobilisations ou inversement, dès lors qu'il a fait l'objet d'un changement de destination après son entrée à l'actif de l'entreprise. Dans ce cas, vous recherchez l'existence d'une décision suffisamment nette du contribuable en ce sens. Par exemple, un clair changement d'activité (CE plénière, 12 janvier 1972, min. c/ société immobilière du Béarn, n° 77371, au Recueil p. 43, Dupont 1972 p. 104 ; CE 30 mai 1979, n° 12560, au Recueil, RJF 7-8/1979 n° 415 ; CE 15 avril 1988, SA du Grand Garage Auguste Blanqui, n° 48847, aux tables du Recueil, RJF 6/1988 n° 701 ; CE 26 mars 2003, société Touquet Syndicate Ltd, n° 221849, aux tables du Recueil, RJF 6/2003 n° 679 ; CE 18 février 2004, société Oméga Hôtels and Yachts, n° 244758, RJF 5/2004 n° 455, concl. P. Collin au BDCF 5/2004 n° 57).

Enfin, vous tranchez selon un régime de preuve objective cette question de savoir si un bien immobilier constitue une immobilisation ou un élément de stock (voyez, parmi les décisions précitées : CE 23 novembre 1983, n° 44183 ; CE 15 avril 1988, n° 48847 ; CE 14 novembre 1990, n° 57363 ; CE 26 mars 2003, n° 221849). L'exercice n'est pas toujours aisé puisqu'il s'agit de déterminer, à partir d'éléments objectifs, quelle était la destination du bien, c'est-à-dire d'apprécier les intentions du contribuable, élément subjectif par définition. Et

¹ Elle a été rendue, pour la plus grande part, dans des affaires où était débattu le point de savoir si le profit retiré de la vente d'un immeuble pouvait être taxé selon le régime des plus-values de long terme prévu par les dispositions des articles 39 duodécies et suivants du CGI, dont ne peuvent bénéficier que des éléments de l'actif immobilisé.

dans cet exercice, nous insistons sur ce point, vous ne vous arrêtez jamais à la circonstance que, dans les écritures comptables de l'entreprise, l'immeuble figure en stock ou en immobilisation. Tout au plus relevez-vous parfois, à titre surabondant, que l'inscription comptable confirme « d'ailleurs » la qualification à laquelle vous aboutissez (par exemple, parmi les décisions précitées, voir CE 23 novembre 1983, n° 44183 ; CE 18 juin 1986, n° 42666).

Les marchands de biens sont, au regard de cette problématique, dans une situation un peu particulière. La profession de marchands de biens, selon les termes de l'article 35 du code général des impôts, regroupe 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 ou qui, habituellement, souscrivent, en vue de les revendre, des actions ou parts créées ou émises par les mêmes sociétés ». Il s'ensuit que, pour les marchands de biens, les immeubles qui constituent l'objet même de leur commerce doivent être inscrits en stocks. Toutefois un marchand de biens peut, comme tout autre professionnel, inscrire à l'actif immobilisé de son entreprise un immeuble qu'il a affecté durablement à son activité – par exemple s'il est propriétaire de ses locaux professionnels ou s'il exerce également une activité de loueur de biens.

2. Le présent litige porte directement sur cette question de la qualification en élément de stock ou en immobilisation d'un bien immobilier inscrit à l'actif d'une entreprise qui exerce notamment l'activité de marchand de biens.

La SCI du Forum a l'objet statutaire suivant : « achat, revente avec possibilité d'opter pour le régime fiscal des marchands de biens et administration et exploitation par bail, location ou autrement des immeubles acquis par elle ». Son activité, d'après ses statuts, est donc composite : elle recouvre celle de marchand de biens mais aussi toute forme d'exploitation des biens immobiliers acquis. La société a fait l'acquisition, par acte du 31 octobre 1996, d'un immeuble exploité comme hôtel-restaurant. Elle a placé cette acquisition sous le régime d'exonération des droits d'enregistrements prévu en faveur des marchands de bien et assimilés.

Ce régime est décrit à l'article 1115 du CGI. Dans sa rédaction alors en vigueur, l'exonération s'appliquait, entre autres conditions, lorsque l'acquéreur prenait l'engagement, lors de l'acquisition, de revendre le bien dans un délai de quatre ans. Dans le cas où l'engagement de revendre dans ce délai n'était pas respecté, l'article 1840 G quinquies du CGI prévoyait que les droits d'enregistrement devaient être versés, majorés d'un droit supplémentaire.

La SCI, en l'occurrence, a souscrit expressément cet engagement dans l'acte d'acquisition qu'elle a soumis à la formalité de l'enregistrement. Toutefois, alors que cet engagement de revendre pouvait faire présumer que l'immeuble devait être regardé comme un élément de son stock, elle l'a inscrit en comptabilité, dès son entrée à l'actif, en tant qu'immobilisation. Et elle l'a immédiatement loué à une société qui a poursuivi l'exploitation de l'hôtel. L'administration fiscale a cherché à remettre en cause le bénéfice de l'exonération des droits d'enregistrement. Cette tentative n'a pas été fructueuse : la société a contesté le redressement correspondant devant le juge judiciaire et elle a obtenu la décharge sollicitée.

Mais la société a par ailleurs fait l'objet d'une vérification de comptabilité au regard de l'impôt sur les sociétés. L'administration a constaté lors de ce contrôle que la société avait

amorti l'immeuble acquis en 1996 et déduit de ses résultats les amortissements correspondants. Au terme de la vérification, l'administration a considéré que l'immeuble avait été acquis par la société en vue de la revente et devait par suite être regardé comme un élément de stock de l'entreprise et non comme une immobilisation. En conséquence, elle a réintégré aux résultats de la société les amortissements pratiqués. L'administration entendait là tirer les conséquences de votre jurisprudence. Vous jugez en effet que les immeubles acquis par une société agissant en tant que marchand de biens ne peuvent être amortis, dès lors qu'ils constituent des stocks et non des immobilisations : CE 6 novembre 1985, SCI Villeurbannaise de la rue Greuze, n° 45389, aux tables du Recueil sur un autre point, RJF 12/1985 n° 1504 – et vous avez précisé dans cette décision qu'il en va ainsi même si les immeubles sont donnés en location en attente de leur revente.

Les rectifications ont porté sur les résultats des exercices clos de 2001 à 2003. L'administration a réintégré aux résultats du premier exercice non prescrit, celui clos en 2001, le montant des amortissements pratiqués au titre des exercices prescrits, ceux clos entre 1996 et 2000. Elle a également réintégré aux résultats de chacun des exercices non prescrits les amortissements déduits au titre de l'exercice considéré. En raison d'un exercice 2001 resté déficitaire, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle sur l'impôt sur les sociétés ont été mises en recouvrement au titre des seules années 2002 et 2003. Ces rectifications des résultats de la société ont été contestées sans succès devant le tribunal administratif de Strasbourg puis la cour administrative d'appel de Nancy. La société se pourvoit en cassation.

3. Avant d'examiner les moyens du pourvoi, il faut faire état d'une décision récente rendue par vos 8^e et 3^e sous-sections réunies, qui nous a un temps troublé : CE 25 mars 2013, SARL Office Français Inter-Entreprise (OFIE), n° 355608, aux tables du Recueil et à la RJF 6/2013 n° 587, concl. N. Escaut au BDCF 6/2013 n° 65.

Cette décision a été rendue dans un contexte bien particulier. A la suite du creux immobilier du milieu des années 1990, le législateur avait aménagé le régime de faveur des marchands de biens : d'une part en repoussant le délai pour revendre les biens acquis avant le 1^{er} janvier 1993 jusqu'au 31 décembre 1998 ; d'autre part en prévoyant, à titre transitoire, un régime de taxation atténuée de ces biens revendus après le 31 décembre 1998 – l'imposition était réduite de 75 % en cas de revente en 1999, de 50 % en cas de revente en 2000, de 25 % en cas de revente en 2001. Dans cette affaire, une société avait informé l'administration fiscale, au cours de l'année 1999, qu'elle renonçait au régime de faveur sous lequel elle avait placé certaines de ses acquisitions immobilières effectuées avant le 1^{er} janvier 1993 et elle avait concomitamment modifié l'inscription en comptabilité des immeubles concernés en les faisant basculer de ses stocks vers ses immobilisations. A la clôture de l'exercice, elle avait provisionné le solde des impositions dont elle restait redevable en conséquence de cette renonciation au régime de faveur. Mais l'administration n'avait accepté la déduction que d'une fraction de ces provisions en estimant que, dès lors que la société avait encore la possibilité de revendre ces biens avant le 31 décembre 2001, elle restait susceptible de bénéficier d'une taxation allégée.

Pour trancher ce litige, vous avez jugé que la société, en transférant les immeubles initialement inscrits en stocks à l'actif immobilisé de son bilan, avait pris une décision de gestion dont la conséquence était qu'elle avait perdu le bénéfice du régime d'exonération des droits de mutation ainsi que du dispositif transitoire prévu par la loi. Et vous avez, en conséquence, jugé fondée l'intégralité de la provision constituée par la société. Relevons que

vos rapporteur public, Nathalie Escaut, proposait de déduire la renonciation par la société au régime de faveur non seulement du changement d'affectation comptable de ses immeubles mais aussi de la circonstance qu'elle avait expressément porté cette décision à la connaissance de l'administration par courrier. Toutefois, la rédaction adoptée par votre décision est clairement centrée sur le transfert des immeubles d'un poste à l'autre de l'actif : c'est de la passation des écritures comptables correspondantes que vous inférez l'existence d'une décision de gestion consistant à renoncer au régime de faveur.

Nous pensons que ce précédent doit rester sans incidence sur votre analyse de la présente affaire. Il ne ressort nullement des conclusions de Nathalie Escaut que vous ayez entendu remettre en cause en quoi que ce soit la jurisprudence que nous avons rappelée à titre liminaire, selon laquelle la qualification fiscale de stock ou d'immobilisation d'un bien immobilier s'apprécie objectivement et dépend exclusivement de sa destination – revente ou exploitation – sans que les écritures comptables jouent aucun rôle dans cette qualification. Ce n'était d'ailleurs nullement la question dans l'affaire *OFIE*. Cette jurisprudence a selon nous vocation à s'appliquer, exclusivement, dans l'hypothèse où il faut déterminer si un contribuable a entendu renoncer, avant l'expiration du délai de revente d'un immeuble, au régime de faveur des marchands de biens : s'il a procédé au transfert de l'immeuble de ses stocks vers ses immobilisations, il doit être regardé comme ayant pris la décision de gestion d'y renoncer définitivement. La règle a le mérite d'être claire. Mais lorsque l'objet du litige porte sur la qualification de stock ou d'immobilisation, c'est toujours la destination du bien qu'il s'agit d'apprécier, de manière objective. Nous verrions mal, au demeurant, comment admettre que l'accès au régime des plus-values de long terme ou la possibilité de pratiquer des amortissements, réservés aux éléments de l'actif immobilisé, puissent être laissés à la discrétion du contribuable.

Relevons d'ailleurs, à ce propos, que la renonciation au régime de faveur des marchands de biens n'implique pas nécessairement que la destination de l'immeuble ait changé. Un contribuable peut estimer n'avoir pas intérêt à revendre un immeuble dans le délai prévu par la loi, parce que les perspectives ne sont pas favorables et qu'il trouve une opportunité de l'exploiter, temporairement, de manière plus avantageuse – par exemple, en concluant un contrat de mise en location-gérance du fonds de commerce exploité dans l'immeuble. Cette opportunité peut impliquer de sa part un engagement faisant obstacle à toute revente dans le délai légal mais elle ne manifeste pas forcément sa renonciation à revendre l'immeuble au-delà de ce délai.

4. Cette précision apportée, voyons ce qu'a jugé la cour administrative d'appel et les critiques soulevées par le pourvoi.

Devant la cour, la SCI du Forum demandait à titre principal une décharge totale, au motif que l'immeuble avait, dès son acquisition, été affecté durablement à l'exploitation de l'entreprise et devait donc, dès l'origine, être regardé comme une immobilisation. Elle demandait, à titre subsidiaire, une décharge partielle, au motif que, à supposer que l'immeuble ait initialement relevé de son stock, il avait changé d'affectation pour être affecté durablement à l'exploitation à compter du 21 octobre 2000.

La cour a statué successivement sur les conclusions principales, puis sur les conclusions subsidiaires. Le pourvoi critique chacune des deux parties de l'arrêt par un moyen d'erreur de droit.

S'agissant des conclusions principales, la cour a relevé que le bien avait été placé d'emblée sous le régime de faveur des marchands de biens. Elle a jugé que, malgré la circonstance qu'il ait été loué pour une période excédant une année à une société commerciale qui assurait la poursuite de l'exploitation du fonds de commerce, dans l'attente de sa revente, l'immeuble avait été affecté à l'activité de négoce immobilier de la SCI du Forum. La cour en a conclu qu'il devait bien, initialement, être inscrit en stock. Ces motifs ne sont pas critiquables au regard de votre jurisprudence *SCI Villeurbannaise de la rue Greuze* du 6 novembre 1985, précitée. Le premier moyen d'erreur de droit du pourvoi doit être écarté.

S'agissant des conclusions subsidiaires, la cour a repris les considérations précédentes en ajoutant que, malgré la circonstance que l'immeuble n'ait pas été revendu à l'expiration du délai de quatre ans au terme duquel la société s'était engagée à le vendre, celui-ci ne pouvait être regardé comme ayant changé d'affectation, dès lors que la société ne justifiait pas « d'une décision expresse de ses organes statutaires compétents modifiant son intention initiale relative à la destination de l'immeuble ». Le second moyen d'erreur de droit du pourvoi, centré sur ce dernier motif, nous paraît fondé. C'est peut-être faire beaucoup d'honneur à ce moyen au regard de sa motivation très sommaire. Mais il nous semble que la cour, en exigeant une décision expresse de la part de la société qui formalise le changement de destination de l'immeuble, a bien commis une erreur de droit. Nous n'avons pas trouvé dans votre jurisprudence de précédent tout à fait pertinent. Toutefois, comme nous l'indiquions tout à l'heure, celle-ci est tout entière orientée vers la recherche d'une intention suffisamment nette du contribuable, au regard de tous les éléments objectifs pertinents qu'il est possible de rassembler – en l'occurrence, la cour aurait pu, par exemple, examiner les clauses du contrat liant la société à l'exploitant du fonds de commerce attaché à l'immeuble ou rechercher si elle avait poursuivi son activité de marchand de biens en achetant et revendant d'autres immeubles. Nous vous proposons donc de juger que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'immeuble avait conservé sa nature de stock, en l'absence de décision expresse des organes statutaires compétents de la société modifiant sa destination, sans rechercher, au vu de l'ensemble des circonstances de l'espèce, si la société avait manifesté une intention de changer cette destination.

Si vous nous suivez vous accueillerez partiellement le pourvoi, en tant seulement que la cour s'est prononcée sur les conclusions subsidiaires de la société.

Par ces motifs nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt attaqué, en tant que la cour a rejeté les conclusions présentées à titre subsidiaire par la SCI du Forum ;
- au renvoi de l'affaire, dans la mesure de la cassation prononcée, à la cour administrative d'appel de Nancy ;
- à ce qu'une somme de 2 000 euros soit mise à la charge de l'Etat au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;
- et au rejet du surplus des conclusions du pourvoi.