

Revue de DROIT FISCAL

17 JUIN 2010, HEBDOMADAIRE, N° 24 - ISSN 1279-8436

Directeur scientifique :
Patrick DIBOUT
Rédacteur en chef :
Thomas JACQUEMONT

367 **PROCÉDURES FISCALES**

La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme et le droit fiscal

Étude par Vincent BERGER

372 **TAXES DIVERSES**

Loi sur le Grand Paris : création d'une taxe sur la valorisation immobilière de certains biens

L. n° 2010-597, 3 juin 2010, art. 10, obs. Églantine LIORET

Également cette semaine

369 **Tratements et salaires -**

Indemnité de rupture anticipée injustifiée d'un CDD : exonération d'IR en vertu de l'article 80 *duodecies* du CGI (non) (CE, 5 mai 2010, concl. P. COLLIN, note F. DOUET)

370 **BIC -** Bail à construction : la

laborieuse combinaison des articles 33 *ter* et 38, 2 du CGI (CAA Lyon, 15 avr. 2010, note P. HERMET)

371 **TVA -** Point de départ du délai de production des factures rectificatives et TVA sur les péages autoroutiers (CE, 5 mai 2010, concl. P. COLLIN)

373 **Procédures fiscales -** La pénalité pour non-révélation des bénéficiaires de revenus distribués ne peut être assortie de la majoration de 10 % (CE, 16 avr. 2010, concl. L. OLLÉON)

Bénéfices industriels et commerciaux

370 Bail à construction : la laborieuse combinaison des articles 33 *ter* et 38, 2 du CGI

Selon la cour administrative d'appel de Lyon, lorsque des immeubles reviennent sans indemnité au bailleur à l'issue d'un bail à construction, ce qui doit être considéré comme participant au prix de ce bail, la valeur de ces immeubles, dès lors constitutive d'un revenu foncier en principe imposable, doit être évaluée à leur prix de revient, déterminé d'après la seule prise en compte du coût de la construction.

L'exonération prévue par l'article 33 *ter* du CGI ne peut qu'être appliquée sur la base de ce prix de revient des immeubles, et non sur celle de leur valeur vénale, que cette exonération soit totale lorsque la durée du bail a été d'au moins trente ans, ou partielle, lorsque cette durée est comprise entre dix-huit et trente ans

CAA Lyon, 5^e ch., 15 avr. 2010, n° 08LY02891, SA Casino Guichard-Perrachon, note P. Hermet

● Considérant que la SA Casino Guichard-Perrachon a consenti, le 9 octobre 1969, à la SCI Économiques Troyens-Barbèrey, un bail à construction sur un terrain dont elle était propriétaire, pour une durée de trente ans, à compter rétroactivement du 1^{er} novembre 1968, à charge pour cette dernière société d'y construire un bâtiment à usage de supermarché et des emplacements de stationnement ; que ce bail, qui a fait l'objet le 30 novembre 1972 d'un avenant prévoyant l'agrandissement du supermarché, stipulait que les constructions et aménagements réalisés par le preneur devaient revenir, sans indemnité, au bailleur, au terme du bail ou en cas de résiliation amiable de celui-ci, et que le preneur serait exempté de paiement de tout loyer ; qu'en 1998, à l'expiration normale de ce bail, après une période de trente ans, la société requérante a constaté un produit de 32 700 000 francs (5 671 103,41 euros) correspondant selon elle à la valeur vénale des constructions ainsi réalisées et a entendu, sur le fondement des dispositions du II de l'article 33 *ter* du Code général des impôts, déduire cette somme de son résultat imposable au titre de l'année 1998 ; qu'à l'issue de la vérification de comptabilité dont elle a fait l'objet, portant sur les exercices correspondant aux années 1996, 1997 et 1998, la SA Casino Guichard-Perrachon s'est vue notifier, le 15 décembre 2000, des redressements liés, notamment, à la réintégration, dans son résultat imposable de l'exercice 1998, de la valeur totale de l'immeuble en litige, au motif que l'exonération d'imposition prévue par l'article 33 *ter* du Code général des impôts ne pouvait porter que sur le prix de revient des constructions et non sur leur valeur vénale ; que la SA Casino Guichard-Perrachon fait appel du jugement en date du 14 octobre 2008 par lequel le tribunal administratif de Lyon a rejeté sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés, à la contribution additionnelle à cet impôt et à la contribution temporaire auxquelles elle a été en conséquence assujettie au titre de l'exercice 1998 ; (...)

Sur le bien-fondé des impositions :

● Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 38 du Code général des impôts, applicables en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 de ce même code : « 1. Sous réserve des dispositions des articles 33 *ter*, 40 à 43 *bis* et 151 *sexies*, le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions

d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation. 2. Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées (...) » ; qu'aux termes de l'article 38 *quinquies* de l'annexe III audit code, dans sa rédaction alors applicable : « Les immobilisations sont inscrites au bilan pour leur valeur d'origine. Cette valeur d'origine s'entend : Pour les immobilisations acquises à titre onéreux par l'entreprise, du coût d'acquisition (...) ; Pour les immobilisations acquises à titre gratuit, de la valeur vénale (...) » ; qu'aux termes de l'article 33 *bis* du Code général des impôts : « (...) les loyers et prestations de toute nature qui constituent le prix d'un bail à construction (...) ont le caractère de revenus fonciers au sens de l'article 14 » ; qu'aux termes de l'article 14 dudit code : « (...) sont compris dans la catégorie des revenus fonciers, lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale (...) : 1° Les revenus des propriétés bâties (...) » ; qu'aux termes de l'article 33 *ter* de ce même code : « I. Lorsque le prix du bail consiste, en tout ou partie, dans la remise d'immeubles ou de titres dans les conditions prévues au premier alinéa de l'article L. 251-5 du Code de la construction et de l'habitation, le bailleur peut demander que le revenu représenté par la valeur de ces biens calculée d'après le prix de revient soit réparti sur l'année ou l'exercice au cours duquel lesdits biens lui ont été attribués et les quatorze exercices suivants. En cas de cession des biens, la partie du revenu visé au premier alinéa qui n'aurait pas encore été taxée est rattachée aux revenus de l'année ou de l'exercice de la cession. Le cédant peut, toutefois, demander le bénéfice des dispositions de l'article 163-0A (...) II. Les dispositions du I s'appliquent également aux constructions revenant sans indemnité au bailleur à l'expiration du bail. Toutefois, la remise de ces constructions ne donne lieu à aucune imposition lorsque la durée du bail est au moins égale à trente ans. Si la durée du bail est inférieure à trente ans, l'imposition est due sur une valeur réduite en fonction de la durée du bail dans les conditions fixées par décret » ; qu'enfin, aux termes de l'article 2 *sexies* de l'annexe II audit code, issu de l'article 1^{er} du décret n° 73-96 du 23 janvier 1978 : « Lorsque la durée d'un bail à construction est comprise entre dix-huit et trente ans, le revenu brut foncier correspondant à la valeur des constructions remises sans indemnité au bailleur en fin de bail est égal au prix de revient de ces constructions, sous déduction d'une décote égale à 8 % par année de bail au-delà de la dix-huitième » ;

● Considérant qu'il résulte des dispositions combinées susmentionnées que lorsque des immeubles reviennent sans indemnité au bailleur à l'issue d'un bail à construction, ce qui doit être considéré comme participant au prix de ce bail, la valeur de ces immeubles, dès lors constitutive d'un revenu foncier en principe imposable, doit être évaluée à leur prix de revient, déterminé d'après la seule prise en compte du coût de la construction ; que l'exonération d'imposition prévue par les dispositions sus-rappelées de l'article 33 *ter* ne peut, de la même façon, qu'être appliquée sur la base de ce prix de revient des immeubles, et non sur celle de leur valeur vénale, que cette exonération soit totale quand, comme en l'espèce, la durée du bail a été d'au moins trente ans, ou partielle, lorsque cette durée est comprise entre dix-huit et trente ans ; que la SA Casino Guichard-Perrachon ne peut ainsi soutenir que le supplément de loyer lié à la remise des immeubles en fin de bail était imposable sur la base de la valeur vénale desdits immeubles et qu'il aurait été fait en l'espèce une

interprétation inexacte des dispositions de l'article 33 ter du Code général des impôts, prévoyant les conditions dans lesquelles cette imposition pouvait faire l'objet d'une exonération partielle ou totale ;

- Considérant, en deuxième lieu, que la SA Casino Guichard-Perrachon ne peut utilement se prévaloir, sur le fondement des dispositions de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales, d'une instruction 5 D-2-07, du 23 mars 2004, paragraphe n° 31, qui est postérieure à l'année d'imposition en litige et ne concerne, en tout état de cause, que l'impôt sur le revenu ;
 - Considérant, en troisième lieu, que, dès lors que seules sont en cause les modalités de calcul de la base d'imposition susceptible de faire l'objet de l'exonération d'imposition prévue par les dispositions susmentionnées de l'article 33 ter du Code général des impôts, la SA Casino Guichard-Perrachon ne peut pas, en tout état de cause, utilement invoquer des moyens relatifs à la régularité des inscriptions comptables auxquelles elle avait procédé en l'espèce ;
 - Considérant enfin, en quatrième et dernier lieu, que la valeur des biens remis à l'issue d'un bail à construction doit, même si elle doit être assimilée à un complément du prix de ce bail, être en principe imposée l'année de la remise, c'est-à-dire l'année même durant laquelle le bail vient à expiration, sous réserve d'une possibilité pour le contribuable d'en demander l'étalement sur l'année en question et les quatorze années suivantes ; qu'ainsi et alors d'ailleurs que l'application de l'article 33 ter du Code général des impôts n'est pas en cause en l'espèce, mais seulement le mode de calcul du revenu pouvant faire l'objet d'une exonération totale ou partielle d'imposition sur le fondement de cet article, la société requérante ne peut pas, en tout état de cause, demander à titre subsidiaire, au cas où les dispositions dudit article 33 ter ne seraient pas applicables, que le supplément de loyer dont il s'agit aurait dû être imposé au titre de la période pendant laquelle le loyer avait couru ;
- (...)

NOTE

1 – À l'issue d'un bail à construction de trente ans, le bailleur du terrain, qui est une société soumise à l'impôt sur les sociétés, a reçu sans indemnité la construction édifée par le preneur.

La société a comptabilisé l'immeuble dont elle est devenue propriétaire pour sa valeur vénale à l'issue du bail et a constaté un profit d'un montant égal à la valeur inscrite à son bilan. Ce profit comptable a été extourné du résultat fiscal pour bénéficier des dispositions propres au bail à construction qui permettent de ne pas comprendre dans la base imposable tout ou partie du produit correspondant au transfert de l'immeuble au bailleur.

Ces dispositions sont contenues dans l'article 33 ter, I du CGI qui dispose : « Lorsque le prix du bail consiste, en tout ou en partie, dans la remise d'immeuble ou de titres dans les conditions prévues au premier alinéa de l'article L. 251-5 du Code de la construction et de l'habitation, le bailleur peut demander que le revenu représenté par la valeur de ces biens calculée d'après le prix de revient soit répartie sur l'année ou l'exercice au cours duquel lesdits biens lui ont été attribués et les quatorze années ou exercices suivants ».

Le II du même article précise : « Toutefois, la remise de ces constructions ne donne lieu à aucune imposition lorsque la durée du bail est au moins égale à trente ans ».

Le bail ayant une durée de trente ans, le transfert de l'immeuble n'entraînait aucune imposition.

Pour bénéficier de cette disposition, la société a extourné du résultat fiscal, sur le tableau de détermination du résultat fiscal au titre des déductions diverses, la valeur vénale de l'immeuble comptabilisée en produits.

L'Administration, suivie en cela par le tribunal administratif de Lyon, a considéré que la constatation du produit comptable rendait ce produit imposable, faisant ainsi échec à l'application des dispositions de l'article 33 ter du CGI.

Par l'arrêt ci-dessus reproduit du 15 avril 2010, la cour administrative d'appel de Lyon a débouté la société de son appel.

Cet arrêt fait suite à un arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes du 13 février 2006 (CAA Nantes, 1^{re} ch. sect. B, 13 févr. 2006, n° 03NT01854, min. c/ SA Chrisola : JurisData n° 2006-325149 ; Dr. fisc. 2007, n° 9, comm. 227, note P. Masquart) qui, dans une situation identique, avait également approuvé l'imposition de la valeur vénale constatée en produits par la société.

Il nous a paru intéressant d'étudier l'arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon à la lumière de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes car, si ces deux décisions rendues dans deux affaires identiques se prononcent toutes les deux en faveur de l'imposition du produit comptable, chacune se fonde sur une motivation différente.

2 – L'inscription de l'immeuble pour sa valeur vénale constitue, selon la cour de Nantes, une écriture comptable délibérément irrégulière. – La question centrale réside dans la combinaison de l'article 33 ter, I et II du CGI, aux termes duquel la remise des constructions donne lieu à une imposition limitée au prix de revient de la construction avec absence totale d'imposition lorsque le bail a une durée au moins égale à trente ans, avec les dispositions de l'article 38 du CGI, qui incluent dans les bénéfices imposables les augmentations de situation nette et prend en compte les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise.

La cour administrative d'appel de Nantes a considéré que la société était tenue, en application de l'article 38 *quinquies* de l'annexe III au CGI, d'inscrire les constructions à son actif à leur coût d'acquisition et, qu'en les inscrivant à leur valeur vénale, elle a procédé à une écriture comptable délibérément irrégulière que l'Administration est en droit de lui opposer.

La cour constate l'augmentation de situation nette comptable liée à l'entrée de l'immeuble dans le patrimoine de la société, considère qu'il s'agit d'une erreur comptable délibérément irrégulière et que, en conséquence, la société ne peut la corriger en extournant le produit du résultat fiscal. Le produit comptable constitué par la valeur vénale de l'immeuble reçu par le bailleur est imposé sans que puissent faire échec à cette imposition les dispositions de l'article 33 ter du CGI.

L'arrêt précise que la société ne peut utilement se prévaloir des principes comptables de sincérité et de fidélité pour justifier l'écriture comptable qui a permis d'inscrire l'immeuble au bilan pour sa valeur vénale à la date d'entrée au bilan de la société en constatant le produit correspondant.

3 – La cour pouvait-elle conclure, comme elle l'a fait, que l'inscription de l'immeuble au bilan constituait une décision irrégulière prise en violation des règles de l'article 38 *quinquies* de l'annexe III au CGI ?

Cet article dispose : « Les immobilisations sont inscrites au bilan pour leur valeur d'origine ».

Cette valeur d'origine s'entend : a. Pour les immobilisations acquises à titre onéreux, du coût d'acquisition, c'est-à-dire du prix d'achat minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et majorés des coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien et des coûts d'emprunt dans les conditions de l'article 38 *undecies* ».

Bien entendu, la valeur d'origine au sens de cet article dont il convient de se préoccuper est celle de la société qui acquiert le bien qu'il s'agit de comptabiliser, c'est-à-dire le bailleur qui reçoit la construction, et non pas le coût de revient chez le preneur.

Il semble bien qu'une telle confusion ait été faite par la cour de Nantes. En effet, après avoir rappelé que le prix de revient de la construction avait été imposé entre les mains du bailleur, cette imposition prenant en considération le coût de la construction chez le preneur, l'arrêt considère que la société était tenue, en application des dispositions de l'article 38 *quinquies* de l'annexe III, d'inscrire les-

dites constructions à son actif à leur coût d'acquisition, faisant ainsi du prix de revient chez le preneur le coût d'acquisition comptable pour le bailleur. Or, le coût d'acquisition chez le bailleur du terrain qui reçoit la construction est sans lien avec le prix de revient chez le preneur qui a édifié la construction, ce prix de revient est seulement pris en considération par l'article 33 *ter* du CGI pour, dans le cadre d'une mesure fiscale particulière en faveur du bail à construction, être substitué à la valeur vénale qui, en droit commun, constitue la base imposable du produit correspondant au transfert chez le bailleur d'un immeuble construit par le preneur.

L'article 38 *quinquies* de l'annexe III au CGI ne donne pas une définition de ce prix de revient différente de celle du plan comptable général dont l'article 321-1 dispose : « *Les biens acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition.* »

L'article 321-2 précisant : « *Le coût d'acquisition est égal au prix d'achat majoré des frais accessoires.* »

Un avis du Conseil national des commissaires aux comptes (*Bull. CNCC 2001, n° 121*) a apporté des précisions sur l'application de ces dispositions dans le cadre d'un bail à construction.

La question qui était soumise au Conseil concernait le cas d'une société bailleuse qui, à l'issue du bail à construction, avait comptabilisé l'immeuble reçu à sa valeur vénale et constaté un profit d'égal montant qu'elle avait extourné du résultat taxable, exactement dans les mêmes conditions que dans les affaires jugées.

Le Conseil, dans son avis, retient le principe de la comptabilisation de l'immeuble à sa valeur vénale dans les termes suivants :

« Dans le cadre d'un tel bail, la remise de l'immeuble au bailleur ne peut être analysée comme une acquisition à titre gratuit. Elle correspond à la rémunération en nature perçue en contrepartie de la mise à disposition du terrain. Cette rémunération *in fine* complète les loyers reçus en espèces durant la durée du bail. Cette analyse est confirmée par le Code de la construction qui admet que le prix du bail puisse être stipulé payable soit en espèces, soit en nature pour partie ou en totalité.

Ainsi, la Commission a considéré que la réalité économique de la transaction pouvait s'analyser en substance comme un échange entre, d'une part, la location du terrain et, d'autre part, les versements de loyers et la remise de la construction en fin de bail.

Par analogie avec les règles comptables en matière d'échange définies à l'article 321-2 du Plan comptable général, la valeur de la construction en fin de bail résulte soit directement de sa valeur vénale en fin de bail telle qu'elle aurait pu être estimée au moment de la signature du bail, soit indirectement de la valeur de marché des loyers du terrain pendant la durée du bail » (c'est sans remettre en cause le principe de l'inscription à la valeur vénale que le CNCC précise que, à défaut de pouvoir déterminer la valeur vénale de l'immeuble, celle-ci peut correspondre à sa valeur résiduelle en fin de bail).

On observera que cet avis adopte la solution retenue par le Conseil d'État dans son arrêt du 18 mai 1979 (*CE, 8^e et 9^e ss-sect. 18 mai 1979, n° 10388 ; JurisData n° 1979-600043 ; Dr. fisc. 1980, n° 8, comm. 366, concl. D. Fabre*), qui a considéré que l'attribution de titres d'une société en rémunération de services rendus constituait un profit d'exploitation dont le montant ne peut être estimé qu'à la valeur réelle des actions en cause à la date de leur acquisition, la décision précisant que les « titres ainsi acquis doivent corrélativement être inscrits à l'actif pour cette valeur ».

Or, comme le rappelle l'arrêt de la cour de Nantes, la remise de l'immeuble au bailleur constitue une acquisition à titre onéreux, la contrepartie consistant dans la mise à disposition du terrain pendant la durée du bail.

4 – Pour la cour de Lyon, l'inscription en produit de la valeur vénale de l'immeuble est régulière mais prive ce produit du bénéfice de l'exonération prévue par l'article 33 *ter*, II du CGI. – La cour de Lyon n'a pas eu recours à la même motivation. Elle n'a pas considéré que l'inscription de l'immeuble pour sa valeur vénale constitue une écriture comptable délibérément irrégulière. Pour les raisons rappelées ci-dessus, on doit l'approuver de ne pas avoir repris le motif de la cour de Nantes, l'inscription de l'immeuble pour sa valeur vénale étant conforme aux règles comptables.

Néanmoins, l'arrêt a débouté la société en considérant que « (...) dès lors que seules sont en cause les modalités de calcul de la base d'imposition susceptibles de faire l'objet de l'exonération d'imposition prévue par les dispositions susmentionnées de l'article 33 *ter* du CGI, la SA Casino Guichard-Perrachon ne peut pas, en tout état de cause, utilement invoquer la régularité des inscriptions comptables auxquelles elle avait procédé en l'espèce ».

Un tel motif, s'il prospérait devant la Haute juridiction, aurait pour conséquence de conditionner, en l'absence même de toute disposition spéciale posant une telle condition, le bénéfice d'une réduction de base totale ou partielle bénéficiant à un produit à l'absence de comptabilisation de la part de produit non imposé.

Il faut observer que, lorsqu'une exonération fiscale est conditionnée par l'absence de comptabilisation en produit du produit concerné, le texte qui institue l'exonération pose expressément la condition. On peut citer comme exemple les dispositions de l'article 210 A du CGI, qui exonère les plus-values d'apport sur biens autres que les immobilisations à la condition de leur inscription pour leur valeur chez l'absorbée.

Dans les autres cas, les divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscal sont traitées au moyen des rectifications extra-comptables en utilisant, comme l'avaient fait les sociétés dans les deux affaires, la ligne « déductions diverses » du tableau 2058 A de détermination du résultat fiscal.

Enfin, dans le cas particulier du bail à construction, il serait d'autant plus surprenant que le produit régulièrement comptabilisé et normalement imposable en application des dispositions de l'article 38, 2 du CGI fasse perdre le bénéfice de l'exonération de l'article 33 *ter* du même code alors même que l'article 38, qui pose le principe de l'imposition du bénéfice « *déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises* », réserve expressément l'application de l'article 33 *ter*.

On ne saurait exprimer plus clairement que le profit lié au transfert de l'immeuble, n'est pas, par application de l'article 33 *ter* qui fait exception à la règle de l'article 38, compris dans le résultat soumis à l'impôt, pour partie ou en totalité suivant la durée du bail.

Pierre HERMET,
avocat associé,
PDGB société d'avocats

MOTS-CLÉS : Bail à construction - Retour des constructions au bailleur - Exonération en cas de bail d'une durée de 30 ans au moins (CGI, art. 33 *ter*, II) - Inscription en produit de la valeur vénale de l'immeuble

JURISCLASSEUR : Fiscalité immobilière, Fasc. 765