

Cour Administrative d'Appel de Paris

statuant

au contentieux

N° 01PA04099

Inédit au Recueil Lebon

2ème Chambre - formation B

Mme Laurence HELMLINGER, Rapporteur

M. BATAILLE, Commissaire du gouvernement

M. ESTEVE, Président

Lecture du 31 décembre 2004

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu, I, la requête, enregistrée le 7 décembre 2001 sous le n° 01PA04099, présentée par la société anonyme BATIBOIS, dont le siège est ... ; la société BATIBOIS demande à la cour :

1°) d'annuler le jugement n°s 00-0394 et 00-0395 en date du 16 août 2001 en tant que le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a rejeté, d'une part, ses conclusions tendant à la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 1994, 1995 et 1996 et des pénalités y afférentes, en ce qui concerne le chef de redressement locations Jacquimmo et le chef de redressement location matériel Soprobat et, d'autre part, ses conclusions tendant à la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 1994, 1996 et 1997 et des pénalités y afférentes, en ce qui concerne le chef de redressement locations Jacquimmo ;
2°) de prononcer la décharge des impositions litigieuses ;
3°) de condamner la Nouvelle-Calédonie à lui verser une somme de 400 000 F CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

-

Vu, II, la requête, enregistrée le 10 février 2003 sous le n° 03PA00676, présentée pour la société anonyme BATIBOIS, dont le siège est ...), par la SCP Bachellier-Portier de la Varde, société d'avocats ; la société BATIBOIS demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n°s 00-0394 et 00-0395 en date du 7 novembre 2002 en tant que le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a, d'une part, rejeté ses conclusions tendant à la décharge des majorations de 40 % pour mauvaise foi qui lui ont été assignées au titre de l'exercice clos en 1995, et, d'autre part, mis à sa charge la moitié des frais d'expertise ;
2°) de prononcer la décharge des pénalités et des frais d'expertise litigieux ;
3°) de condamner la Nouvelle-Calédonie à lui verser une somme de 2 300 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

-

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code territorial des impôts ;

Vu loi n° 79-587 du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs applicable en Nouvelle-Calédonie en vertu de l'article 50 de la loi n° 90-1247 du 29 décembre 1990 ;

Vu le code de justice administrative ;

Vu le décret du 5 août 1881 concernant l'organisation et la compétence des conseils du

contentieux administratif dans les colonies ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 10 décembre 2004 :

- le rapport de Mme Helmlinger, rapporteur,
- les observations de Me Bruno Potier de la Varde, pour la société BATIBOIS,
- et les conclusions de M. Bataille, commissaire du gouvernement ;

Considérant que les requêtes susvisées présentées par la société BATIBOIS sont relatives aux mêmes impositions ; qu'il y a lieu de les joindre pour statuer par un seul arrêt ;

Sur la requête n° 01PA04099 :

En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés :

S'agissant de la réintégration de la part regardée comme excessive du loyer versée à la société civile immobilière Jacquimmo :

Considérant que l'administration a réintégré dans les résultats de la société BATIBOIS la part regardée comme excessive du loyer qu'elle versait à la SCI Jacquimmo, pour la location d'un terrain et de bâtiments industriels et commerciaux situés dans la zone de Ducos à Nouméa ; qu'il résulte de la notification de redressement adressée à la société BATIBOIS le 22 décembre 1997 et de la réponse aux observations du contribuable en date du 11 février 1997 que l'administration a estimé le montant normal du loyer à la somme mensuelle de 2 millions de francs CFP et, pour les exercices en litige concernant l'impôt sur les sociétés, soit les exercices clos en 1994 et 1996, a réintégré dans les résultats de la société BATIBOIS la somme de 18 millions de francs CFP, sur un montant total de 42 millions de francs CFP résultant du loyer mensuel de 3,5 millions de francs CFP effectivement acquitté par la société BATIBOIS ;

Considérant qu'il appartient à l'administration d'établir les faits sur lesquels elle se fonde pour invoquer le caractère anormal du loyer ainsi convenu entre la société BATIBOIS et la SCI Jacquimmo ;

Considérant qu'il résulte des conclusions convergentes de deux expertises diligentées respectivement en juillet 1996 par X, ingénieur expert en bâtiments, et par Z, agent immobilier, à la demande de la société BATIBOIS, que la valeur locative mensuelle des terrains et locaux ainsi loués s'élevait, à cette date, à la somme de 2 millions de francs CFP ; que ni l'administration ni la société requérante ne contestent le bien-fondé de ces expertises qui, du reste, ont été largement exploitées par la première, en particulier celle de Z, pour établir le caractère excessif du loyer convenu entre la société BATIBOIS et la SCI Jacquimmo ; qu'aux termes de la réponse aux observations du contribuable susmentionnée, l'administration reconnaît également, en accord avec les constatations de Z, que le marché immobilier néo-calédonien a connu une baisse significative, de l'ordre de 20 %, entre 1990, date de la conclusion du bail, et 1996, date à laquelle l'estimation susindiquée a été établie ; qu'ainsi, à la date de conclusion du bail, la valeur locative mensuelle des terrains et locaux occupés par la société BATIBOIS pouvait être estimée à 2,4 millions de francs CFP ; que du reste, la méthode d'évaluation mise en oeuvre par l'administration, à l'instar de celle préconisée par Z, aurait dû la conduire à un montant de cet ordre si elle n'avait opéré, sans les justifier, deux corrections au détriment de la société contribuable, la première tenant à la

valeur des biens retenue dans son évaluation selon le rendement moyen du marché, la seconde relative à la superficie de terrain pris en compte ;

Considérant que, pour établir le caractère excessif du loyer versé, l'administration n'est pas fondée à se prévaloir désormais du droit d'entrée acquitté par la société BATIBOIS, à la conclusion du bail, dès lors qu'il est constant que celui-ci n'a pas été versé au cours des exercices au titre desquels l'imposition litigieuse a été établie ;

Considérant, en revanche, que si la société requérante se prévaut d'éléments de référence qui, selon elle, confirmeraient que le loyer de 3,5 millions de francs CFP convenu avec la SCI Jacquimmo était conforme au prix du marché de l'époque, la méthode d'évaluation préconisée par Z et reprise par l'administration intègre, de façon plus précise qu'elle ne le propose, des éléments de comparaison avec les prix pratiqués ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que l'administration ne peut être regardée comme apportant la preuve qui lui incombe du caractère excessif du loyer versé par la société BATIBOIS à la SCI Jacquimmo que, dans la limite de la somme excédant une valeur locative mensuelle de 2,4 millions de francs CFP, soit un montant de 13,2 millions de francs CFP ;

S'agissant de la requalification du contrat de location conclu avec la société Soprobat :

Considérant qu'aux termes de l'article 971 du code territorial des impôts : Ne peuvent être opposés à l'administration fiscale les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses : a) qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe hypothécaire moins élevée ; b) ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus. L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. Il lui appartient d'apporter la preuve du bien-fondé du redressement ; qu'en application de ces dispositions, il appartient à l'administration d'établir que les actes en cause ont un caractère fictif ou, à défaut, qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société BATIBOIS a, par un acte en date du 29 juillet 1994, cédé à la société Soprobat un fonds de commerce de vente de ciment et de matériaux de construction pour un montant de 38 millions de francs CFP ; que, par un acte du même jour, elle a loué à la même société l'essentiel des biens mobiliers et immobiliers affectés audit fonds de commerce pour une durée de 5 ans et pour un loyer mensuel de 800 000 F CFP ; qu'à l'issue de ce contrat, l'ensemble de ces biens a été cédé à la société Soprobat pour la somme de 100 000 F CFP ;

Considérant que l'ensemble de ces circonstances et notamment le fait qu'aux termes du contrat de location, le bailleur ne supportait plus aucune obligation afférente aux biens loués, quand bien même de telles clauses ne seraient pas exorbitantes du droit commun, ainsi que la cession finale de l'ensemble de ces biens pour un prix manifestement dérisoire au regard du coût de leur location, permet à l'administration d'établir que ce contrat de location déguisait, en réalité, une vente à tempérament dans le but, pour la société Soprobat, d'éluder les droits de mutation et, pour la société BATIBOIS, d'échapper à la remise en cause de la déduction de ses résultats imposables des investissements qu'elle avait réalisés en 1992 et qui était subordonnée, en application du VII de l'article 11 du code territorial des impôts à ce que ces

investissements ne soient pas cédés dans un délai de cinq ans ; que, du reste, la société requérante ne fait état d'aucun motif, autre que fiscal, justifiant que la vente du fonds de commerce ait été dissociée de celle de l'essentiel des biens mobiliers et immobiliers qui lui étaient affectés ; que, par suite, c'est à bon droit que l'administration a restitué à l'opération son véritable caractère et en a tiré les conséquences fiscales y afférentes ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la société BATIBOIS n'est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué du 16 août 2001, le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a rejeté sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 1995 et 1996, que dans la limite d'une réduction de ses bases d'imposition au titre des exercices clos en 1994 et 1996, d'une somme de 4,8 millions de francs CFP ;

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières :

Considérant que si, aux termes de l'article 545 du code territorial des impôts, relatif à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières : Le montant de l'impôt dû par les bénéficiaires des produits est avancé, sauf leur recours, par les sociétés, compagnies, entreprises, communes ou établissements publics , il résulte de l'ensemble des dispositions du titre huitième dudit code et de son article 120 que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est acquitté par les sociétés et les personnes ainsi assimilées et s'impute sur l'impôt sur le revenu dû par les bénéficiaires de leurs produits ; qu'ainsi, le Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie n'est pas fondé à soutenir que la société BATIBOIS ne serait pas recevable à contester l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières auquel elle a été assujettie au titre des exercices clos en 1994, 1996 et 1997 au motif que l'impôt sur le revenu dû par les bénéficiaires de ses distributions a été réduit à due concurrence ;

Considérant qu'aux termes de l'article 529 du code territorial des impôts : ... L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières s'applique annuellement : 1° aux dividendes, intérêts, arrérages, revenus et tous autres produits de toute nature des sociétés, compagnies et entreprises quelconques financières, industrielles, commerciales ou civiles ayant leur siège social en Nouvelle-Calédonie quelle que soit l'époque de leur création ; ... Les dividendes, arrérages, bénéfices et produits visés aux 1° et 2° s'entendent de toutes sommes ou valeurs attribués à quelque époque que ce soit aux associés et porteurs de parts, à un autre titre que celui de remboursement de leurs apports ;

Considérant que la part regardée comme excessive du loyer que versait la société BATIBOIS à la SCI Jacquimmo a été qualifiée par l'administration fiscale de revenus distribués et, en conséquence, la somme de 18 millions de francs CFP a été soumise à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, au titre des trois exercices en litige concernant cet impôt, soit les exercices clos en 1994, 1996 et 1997 ; que, toutefois, il est constant que la SCI Jacquimmo n'était pas actionnaire de la société anonyme BATIBOIS ; qu'ainsi, et sans qu'elle puisse utilement se prévaloir de la circonstance que les deux associés de cette société civile étaient eux-mêmes actionnaires de la société BATIBOIS, l'administration, en estimant que les sommes en litige devaient être soumises à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, en application du 1° de l'article 529 du code territorial des impôts, a fait une application erronée de ces dispositions ; que les sommes ainsi versées à la SCI Jacquimmo ne sont susceptibles d'entrer dans le champ d'aucun autre paragraphe de l'article 529 ; que, par suite, la société requérante est fondée à soutenir que la somme de 18 millions de francs CFP ne pouvait être soumise à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, au titre, respectivement, des exercices

clos en 1994, 1996 et 1997 ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société BATIBOIS est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué du 16 août 2001, le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a rejeté sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 1994, 1996 et 1997, correspondant à la réduction de ses bases d'imposition, au titre de ces trois exercices, d'une somme de 18 millions de francs CFP ;

En ce qui concerne les conclusions du Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie tendant à la suppression de mentions injurieuses, outrageantes ou diffamatoires :

Considérant que le mémoire de la société BATIBOIS enregistré au greffe de la Cour le 12 février 2003 ne peut être regardé comme contenant des passages excédant le droit à la libre discussion et présentant un caractère injurieux, outrageant ou diffamatoire ; que, par suite, il n'y a pas lieu de faire droit aux conclusions du Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie tendant à la suppression de tels passages, en application de l'article L. 741-2 du code de justice administrative ;

Sur la requête n° 03PA00676 :

En ce qui concerne les conclusions incidentes du Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie :

Considérant que l'administration a réintégré dans les résultats de la société BATIBOIS, au titre de l'exercice clos en 1995, une somme de 84 millions de francs CFP correspondant à la minoration du prix des actions de la société anonyme Forest cédées, en avril 1994, par ladite société à A, pour un montant de 6 millions de francs CFP, au motif que ces mêmes actions ont été, de nouveau, cédées par A à un tiers, en novembre 1995, pour un montant de 90 millions de francs CFP ;

Considérant que le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a estimé, au vu de l'expertise qu'il avait ordonnée et en se fondant sur le résultat net de la société Forest affecté d'un coefficient multiplicateur de 4, que la valeur de cette société devait être fixée, à la date de la cession litigieuse, à la somme de 80 millions de francs CFP, et qu'en conséquence, le prix du tiers de ses titres qui avait fait l'objet de ladite cession, devait, quant à lui, être fixé à la somme de 26,66 millions de francs CFP ;

Considérant que l'administration qui supporte la charge d'établir les faits sur lesquels elle s'est fondée pour invoquer le caractère anormal du prix de cession des actions de la société Forest, ne peut faire grief au tribunal administratif d'avoir commis une erreur de droit en estimant qu'elle n'établissait pas le bien-fondé d'une des critiques qu'elle avait formulées à l'encontre du rapport d'expertise ;

Considérant que si l'administration soutient que le tribunal aurait dû retenir un coefficient multiplicateur de 4,4, soit celui utilisé, à l'occasion de la cession de novembre 1995, il résulte du rapport d'expertise qu'en avril 1994, les perspectives de rentabilité future de la société Forest, dont les conditions d'exploitation avaient fait l'objet d'un bouleversement récent, ne pouvaient pas être appréciées dans les mêmes termes qu'en novembre 1995 ; que, dans ces conditions, en se bornant à soutenir que l'expert aurait insuffisamment pris en compte la

position dominante du groupe dans lequel s'insérait la société Forest qui, selon elle, confortait ses perspectives de développement futur et alors que le tribunal a augmenté de 0,5 point le coefficient multiplicateur préconisé par le rapport d'expertise, le Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie ne peut être regardé comme apportant la preuve qui lui incombe de l'insuffisance de l'évaluation à laquelle le tribunal a procédé ;

Considérant, enfin, que si l'administration fait valoir que l'évaluation de la société Forest devait intégrer les réserves de ses deux filiales, la société SCB et la société STB, qui constituaient des bénéfices distribuables à la date de la cession litigieuse, le Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie ne peut davantage être regardé comme apportant la preuve qui lui incombe en combinant deux méthodes d'évaluation distinctes et en refusant de pondérer, au niveau de la société Forest, l'importance des bénéfices distribuables de ses filiales par son niveau d'endettement résultant du financement de l'acquisition desdites filiales par emprunt ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie n'est pas fondé à soutenir, par la voie de l'appel incident, que c'est à tort que, par le jugement attaqué du 7 novembre 2002, le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a réduit les bases d'imposition de la société BATIBOIS à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières d'une somme de 63,34 millions de francs CFP, au titre de l'exercice clos en 1995 ;

En ce qui concerne les conclusions principales de la société BATIBOIS :

S'agissant des majorations pour mauvaise foi :

Considérant qu'aux termes de 1054 du code territorial des impôts : Lorsque la déclaration ou l'acte mentionnés à l'article 1053 font apparaître une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt insuffisants, inexacts ou incomplets, le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti : 1° de l'intérêt de retard visé à l'article 1052 ... 2° et d'une majoration de 40 % si la mauvaise foi de l'intéressé est établie ;

Considérant qu'aux termes de la notification de redressement du 13 mai 1998, l'administration a assorti les redressements en matière d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, afférents à la cession des titres de la société Forest, de la majoration pour mauvaise foi prévue par ces dispositions, au motif que la société ne pouvait ignorer que la cession des titres était consentie à une valeur très nettement inférieure à leur valeur réelle ; que, toutefois, l'administration n'a pas précisé les éléments de fait sur lesquels elle se fondait pour estimer qu'à la date de la cession, la société avait conscience de la minoration du prix de cession alors qu'elle n'a elle-même motivé le redressement que par référence à un élément survenu postérieurement à cette date, soit la nouvelle cession de novembre 1995 ; que, dans ces conditions, la décision par laquelle la majoration pour mauvaise foi a été infligée à la société BATIBOIS ne peut être regardée comme suffisamment motivée, au sens des dispositions de la loi du 11 juillet 1979 susvisée ;

S'agissant des frais d'expertise :

Considérant qu'aux termes de l'article 101 du décret du 5 août 1881 susvisé auquel renvoie l'article R. 772-4 du code territorial des impôts : Les frais d'expertise sont supportés par la partie qui succombe. Ils peuvent, en raison des circonstances de l'affaire, être compensés en tout ou en partie ;

Considérant qu'en raison des circonstances de l'affaire, la société BATIBOIS est fondée à soutenir que le tribunal administratif a commis une erreur d'appréciation en laissant à sa charge la moitié des frais de l'expertise ordonnée en première instance ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société BATIBOIS est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué du 7 novembre 2002, le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a, d'une part, rejeté sa demande tendant à la décharge des majorations pour mauvaise foi qui lui ont été assignées au titre de l'exercice clos en 1995, et, d'autre part, mis à sa charge la moitié des frais d'expertise ;

Sur les conclusions de la société BATIBOIS tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative de condamner la Nouvelle-Calédonie à payer à société BATIBOIS une somme de 200 000 F CFP au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens ;

DÉCIDE :

Article 1er : Les bases de l'impôt sur les sociétés assigné à la société BATIBOIS au titre des exercices clos en 1994 et en 1996 sont réduites d'une somme de 4,8 millions de francs CFP.

Article 2 : Les bases de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières assigné à la société BATIBOIS au titre des exercices clos en 1994, 1996 et 1997 sont réduites respectivement d'une somme de 18 millions de francs CFP.

Article 3 : La société BATIBOIS est déchargée des droits et pénalités correspondant aux réductions des bases d'imposition définies aux articles 1er et 2 ci-dessus.

Article 4 : La société BATIBOIS est déchargée des majorations pour mauvaise foi qui lui ont été assignées au titre de l'exercice clos en 1995.

Article 5 : Les frais de l'expertise ordonnée par le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie sont entièrement mis à la charge du Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie.

Article 6 : Les jugements du Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie en date du 16 août 2001 et 7 novembre 2002 sont réformés en ce qu'ils ont de contraire au présent arrêt.

Article 7 : La Nouvelle-Calédonie versera à la société BATIBOIS une somme de 200 000 F CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 8 : Le surplus des conclusions des requêtes n°s 01PA4099 et 03PA00676 de la société BATIBOIS et les conclusions du Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie est rejeté.