



Droit fiscal n° 46, 13 Novembre 2008, comm. 570

Définition de la notion de « cession d'établissement » pour l'application de l'article 1518 B du CGI en matière de taxe professionnelle

**Commentaire par Maxime Buchet
avocat à la cour, Melot & Buchet Avocats**

Taxe professionnelle

Sommaire

Pour l'application de l'article 1518 B du CGI, un établissement doit être regardé comme ayant fait l'objet d'une cession lorsque l'ensemble des éléments mobiliers et immobiliers, corporels et incorporels, qui sont nécessaires à l'activité exercée ont été acquis par un même redevable qui y poursuit une activité identique.

La cession de la totalité du matériel, mais d'une partie seulement des locaux, à l'exclusion des autres immobilisations corporelles nécessaires à l'activité industrielle exercée, ne peut être regardée comme emportant cession d'établissement, alors même qu'une activité identique y serait effectivement poursuivie par le cessionnaire au moyen de ces immobilisations corporelles, louées par lui dans le cadre d'un contrat de crédit-bail à une société tierce, elle-même devenue propriétaire de ces immobilisations.

CE, 9e et 10e ss-sect., 3 sept. 2008, n° 295010, min. c/ SA Literie Duvivier, concl. P. Collin, note M. Buchet : JurisData n° 2008-081372

o Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, par jugement du 13 novembre 1995, le tribunal de commerce de Poitiers a autorisé la reprise de l'activité de la société anonyme Matelas Duvivier, placée en redressement judiciaire, par la société anonyme Literie Duvivier et précisé que celle-ci aurait la faculté de se faire substituer par une société immobilière pour le commerce et l'industrie qui pourrait ensuite lui louer les immeubles concernés au moyen d'une convention de crédit-bail ; que, dans ce but et par acte du 20 décembre 1996, la société Batiroc, société immobilière pour le commerce et l'industrie, a acquis la quasi-totalité des terrains et bâtiments industriels nus de la société anonyme Matelas Duvivier pour la somme de 304 898,03 euros (2 000 000 F) et les a donnés le même jour en crédit-bail à la société anonyme Literie Duvivier ; que cette dernière a fait l'acquisition du seul bâtiment non cédé à la société Batiroc, pour le prix de 18 903,68 euros (124 000 F) ; que, par acte du 17 avril 1997, la société anonyme Literie Duvivier a acquis l'ensemble du matériel, des stocks et des actifs incorporels, dont le fonds de commerce, de la société anonyme Matelas Duvivier ; que l'administration fiscale, estimant que cet ensemble d'opérations revêtait le caractère d'une cession d'établissement, a fixé la valeur locative des immobilisations corporelles servant au calcul de la taxe professionnelle pour l'année 1998 aux quatre cinquièmes de celle de l'année précédente, par application de l'article 1518 B du Code général des impôts ; que le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 11 mai 2006 par lequel la cour administrative d'appel de Bordeaux a rejeté son recours tendant à l'annulation du jugement du 14 mars 2002 par lequel le tribunal administratif de Poitiers a jugé que les dispositions de l'article 1518 B du Code général des impôts ne pouvaient être appliquées pour déterminer le montant de la taxe professionnelle dont la société anonyme Literie Duvivier est redevable au titre de l'année 1998 dans les rôles de la commune de Jousse et prononcé, en conséquence, la réduction de la taxe professionnelle correspondante à laquelle elle a été assujettie ;

o Considérant qu'aux termes de l'article 1518 B du Code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « À compter du 1er janvier 1980, la valeur locative des immobilisations corporelles acquises à la suite d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissements réalisés à partir du 1er janvier 1976 ne peut être inférieure aux deux tiers de la valeur locative retenue l'année précédant l'apport, la scission, la fusion ou la cession. Les dispositions de l'alinéa précédent s'appliquent aux seules immobilisations corporelles directement concernées par l'opération d'apport, de scission, de fusion ou de cession, dont la valeur locative a été retenue au titre de l'année précédant l'opération (...) Pour les opérations mentionnées au premier alinéa réalisées à compter du 1er janvier 1992, la valeur locative des immobilisations corporelles ne peut être inférieure aux quatre cinquièmes de son montant avant l'opération (...) Les dispositions du présent article s'appliquent distinctement aux trois catégories d'immobilisations suivantes : terrains, constructions, équipements et biens mobiliers. » ;

o Considérant que pour l'application de ces dispositions, un établissement doit être regardé comme ayant fait l'objet d'une cession lorsque l'ensemble des éléments mobiliers et immobiliers, corporels et incorporels, qui sont nécessaires à l'activité exercée ont été acquis par un même redevable qui y poursuit une activité identique ;

o Considérant qu'en l'espèce, la cession de la totalité du matériel, mais d'une partie seulement des locaux, à l'exclusion des autres immobilisations corporelles nécessaires à l'activité industrielle exercée, ne peut être regardée comme emportant cession d'établissement au sens de ces dispositions, alors même qu'une activité identique y serait effectivement poursuivie par le cessionnaire au moyen de ces immobilisations corporelles, louées par lui dans le cadre d'un contrat de crédit-bail à une société tierce, elle-même devenue propriétaire de ces immobilisations ; que, par suite, en jugeant que même si la société Lingerie Duvivier a poursuivi, au terme de ces opérations, une activité identique à celle de la société anonyme Matelas Duvivier, et a pu disposer de l'ensemble des actifs de cette société, la seule combinaison de la mise à disposition de ces locaux, réalisée sous forme de crédit-bail par l'intermédiaire d'une société tierce qui en est restée propriétaire, et de l'acquisition ultérieure des autres actifs ne saurait suffire à qualifier l'opération, à laquelle sont intervenus deux acquéreurs distincts d'éléments nécessaires à l'exploitation, de cession d'établissement au sens et pour l'application de l'article 1518 B précité du Code général des impôts, la cour administrative d'appel de Bordeaux n'a ni commis d'erreur de droit, ni inexactement qualifié les faits de l'espèce ;

o Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque ;

(...)

Conclusions

1. Faits et procédure

1 - La SA Matelas Duvivier, qui exerçait une activité de fabrication d'articles de literie, a été déclarée en redressement judiciaire par jugement du tribunal de commerce de Poitiers du 16 juin 1995.

Un plan de cession de l'entreprise a été autorisé par jugement du 13 novembre 1995 au profit d'une nouvelle société anonyme, dénommée Lingerie Duvivier. La SA Lingerie Duvivier a obtenu la disposition de la totalité des moyens d'exploitation de la SA Matelas Duvivier pour poursuivre la même activité.

Les modalités de cette opération ont été les suivantes :

- par acte du 20 décembre 1996, la quasi-totalité des actifs immobiliers - terrains et bâtiments industriels nus - ont été cédés à une SICOMI, la SA Batiroc, pour un prix de 2 000 000 F. Le même jour, la SA Batiroc a donné ces immobilisations en crédit-bail à la société Lingerie Duvivier ;
- par un autre acte du 20 décembre 1996, la société Lingerie Duvivier a acquis un bâtiment à usage industriel comprenant trois bureaux, un atelier, des vestiaires, des sanitaires, un quai, une cour et un parking, pour un prix de 124 000 F ;
- enfin, par un acte du 17 avril 1997, la SA Lingerie Duvivier a acquis le matériel (pour 1 673 838 F), les éléments incorporels du fonds industriel de fabrication et vente d'articles de literie (pour 1 F) et les stocks de marchandises (pour 2 019 663 F).

Dès lors qu'il a eu pour effet la mise à la disposition de la nouvelle société d'une unité industrielle préexistante,

cet ensemble d'opérations a été analysé par l'administration fiscale, pour l'établissement de la taxe professionnelle due par la SA Literie Duvivier, comme une cession d'établissement au sens de l'article 1518 B du CGI.

Rappelons que cet article, issu de la loi du 10 janvier 1980 (*L. n° 80-10, 10 janv. 1980 : Dr. fisc. 1980, n° 5, comm. 218*) portant aménagement de la fiscalité directe locale, institue un mécanisme de limitation de la perte de ressources fiscales pouvant résulter pour les collectivités territoriales de la cession d'établissements industriels. Il prévoit que la valeur locative des immobilisations corporelles acquises à la suite d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissements ne peut être inférieure à un plancher donné, calculé en fonction de la valeur retenue l'année précédant l'opération. Pour les opérations réalisées à compter du 1er janvier 1992, ce plancher est égal à quatre cinquièmes de la valeur de l'année précédente. Ce régime déroge aux règles résultant de la combinaison des articles 1499, 1500 du CGI et de l'article 324 AE de l'annexe III au CGI, selon lesquelles la valeur locative des immobilisations industrielles passibles de la taxe foncière et acquises à la suite de l'une de ces opérations est déterminée selon la méthode comptable. La notion d'établissement s'entend au sens de la définition donnée par l'article 310 HA de l'annexe II au CGI.

En conséquence, la valeur locative des immeubles propriétés de la société Batiroc retenue par l'administration pour déterminer l'assiette de la taxe foncière due par la SA Literie Duvivier n'a pas été calculée à partir de la valeur d'acquisition de ces immeubles auprès de la SA Matelas Duvivier, mais par application du plancher prévu par l'article 1518 B.

La SA Literie Duvivier a réclamé en vain contre la taxe professionnelle à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 1998. Elle a saisi le tribunal administratif de Poitiers d'une demande en réduction, qui a été accueillie par un jugement du 14 mars 2002.

2 - Le ministre a relevé appel. Mais par un arrêt du 11 mai 2006 (*CAA Bordeaux, 4e ch., 11 mai 2006, n° 02BX01903, min. c/ SA Literie Duvivier : JurisData n° 2006-318836 ; Dr. fisc. 2006, n° 52, comm. 822, concl. G. Doré ; RJF 2006, n° 1551*), la **cour administrative d'appel de Bordeaux** a confirmé la position des premiers juges. Elle a jugé que, pour l'application des dispositions de l'article 1518 B, un établissement devait être regardé comme ayant fait l'objet d'une cession lorsque l'ensemble des éléments mobiliers et immobiliers, corporels et incorporels, essentiels à l'activité exercée avaient été acquis par un même redevable qui y poursuivait une activité identique. Puis elle a relevé qu'alors même que la SA Literie Duvivier avait poursuivi, au terme des opérations sus-décrites, une activité identique à celle de la SA Matelas Duvivier, et avait pu disposer de l'ensemble des actifs de cette société, la seule combinaison de la mise à disposition de ces locaux, réalisée sous forme de crédit-bail par l'intermédiaire d'une société tierce qui en était restée propriétaire, et de l'acquisition ultérieure des autres actifs ne pouvait suffire à qualifier l'opération, à laquelle étaient intervenus deux acquéreurs distincts d'éléments essentiels à l'exploitation, de cession d'établissement au sens et pour l'application de l'article 1518 B précité du CGI.

3 - Le ministre se pourvoit régulièrement en cassation.

2. Discussion

4 - Le ministre soutient que la cour a entaché son arrêt d'une erreur de droit dans la mise en oeuvre de l'article 1518 B du CGI et inexactement qualifié les faits de l'espèce en refusant de reconnaître l'existence d'une cession d'établissement.

Selon le ministre, il y aurait lieu de retenir, comme définition de la cession d'établissement, pour la taxe professionnelle, toute opération ou ensemble d'opérations se traduisant par la dévolution de la disposition d'une installation comportant un minimum de moyens permettant une exploitation autonome, les modalités patrimoniales n'étant pas déterminantes.

5 - Il ne nous semble guère possible de suivre la thèse du ministre.

A. - Jurisprudence en matière de taxe foncière

6 - La question de l'interprétation à donner à la notion de « cession d'établissement » au sens de l'article 1518 B du CGI a déjà été largement explorée par votre jurisprudence dans des contentieux relatifs à la taxe foncière.

Vous avez jugé que ne pouvait être regardée comme une cession d'établissement une simple cession de locaux nus (*CE, sect., 5 nov. 1993, n° 65512, Sté Hochland Reich Summer and Co : JurisData n° 1993-047687 ; Dr. fisc. 1994, n° 9, comm. 401, concl. O. Fouquet ; RJF 1993, n° 1563, concl. O. Fouquet, p. 895*). Dans ses conclusions sous cette affaire, le président Fouquet exposait que le législateur n'avait pas entendu donner de l'établissement, dans l'article 1518 B, une définition différente de celle qui avait prévalu jusqu'alors

en matière de fiscalité locale, à savoir « *une installation susceptible d'être utilisée par une entreprise, c'est-à-dire munie d'un minimum de moyens d'exploitation* ». Vous avez ensuite confirmé cette approche par une illustration positive : entre dans le champ de l'article 1518 B la cession, dans leur totalité, des terrains, des bâtiments industriels de fabrication, de contrôle et d'entretien, des magasins, des locaux à usage de bureaux, des salles de réunion, et des équipements ayant le caractère d'immeubles par destination, nonobstant l'absence de cession des équipements mobiles et des éléments incorporels (CE, 8e et 9e ss-sect., 5 oct. 1998, n° 179136, SA CC Bail : Dr. fisc. 1999, n° 18, comm. 360 ; RJF 1998, n° 1435 ; BDCF 6/1998, n° 136, concl. G. Bachelier).

Vous avez par la suite été confrontés à des hypothèses, proches de celles de l'espèce, dans lesquelles les différents éléments d'exploitation, immobiliers et mobiliers, d'un établissement étaient cédés à des personnes différentes, pour être ensuite mis à la disposition d'un nouvel exploitant.

Dans une affaire *SNC Amendor* (CE, 8e et 3e ss-sect, 28 mai 2004, n° 232285, *SNC Amendor et Cie* : *JurisData* n° 2004-080558 ; Dr. fisc. 2005, n° 11, comm. 284 ; RJF 2004, n° 899, concl. G. Bachelier, p. 639), les locaux nus et les équipements d'une société en liquidation judiciaire avaient été cédés séparément, pour les premiers à une SNC, pour les seconds à une SA qui poursuivait l'exploitation en prenant en location les locaux nus. Vous avez jugé que l'article 1518 B n'était pas applicable pour déterminer la valeur locative des immeubles en vue de l'assujettissement de la SNC à la taxe foncière, alors même que la SA qui poursuivait l'activité de la société en liquidation dans les mêmes locaux pris par elle en location et avec les mêmes équipements rachetés par elle contrôlait la SNC propriétaire des locaux nus. Vous avez, dans cette décision, résolument écarté la conception globalisante proposée, déjà à l'époque, par l'administration de la notion de cession d'établissement. Vous en tenant à la définition donnée par la décision de Section de 1993, vous avez constaté que l'acquéreur des locaux et celui des équipements étaient, nonobstant le contrôle de l'une par l'autre, deux personnes juridiques distinctes de sorte qu'il ne pouvait y avoir, *stricto sensu*, de cession d'établissement.

Vous avez poussé à son terme le choix d'une lecture plus juridique qu'économique de l'article 1518 B dans une affaire *Sté Valéo Équipements électriques moteurs* (CE, 8e et 3e ss-sect., 28 déc. 2005, n° 272722 : RJF 2006, n° 272). Dans cette affaire, une société avait vendu l'immeuble siège de son exploitation à une société immobilière qui lui en avait immédiatement concédé la jouissance par un contrat de crédit-bail immobilier assorti d'une promesse de vente. La preneuse avait, au terme du contrat de crédit-bail, levé l'option d'achat, de sorte qu'elle concentrait entre ses mains la propriété des immeubles et celle des équipements, qu'elle n'avait jamais cédés. Vous avez, là encore, refusé l'application de l'article 1518 B au motif que l'opération de cession ne concernait que des locaux nus, à l'exclusion de tous biens d'équipement, et non l'ensemble des composants de l'établissement.

Dans ses conclusions sous l'affaire *SNC Amendor et Cie*, Gilles Bachelier évoquait les risques de contournement de la loi que pouvait entraîner l'approche strictement juridique retenue par la jurisprudence. Il exposait que s'il s'avérait que l'opération constituait un montage à but exclusivement fiscal, l'administration pourrait toujours, au nom du réalisme du droit fiscal et par application de la théorie des apparences, écarter l'interposition de structures juridiques soit ayant un caractère fictif, soit agissant en vertu d'une convention de prête-nom occulte. On peut ajouter à cela que depuis votre décision *Sté Janfin* (CE, sect., 27 sept. 2006, n° 260050, *min. c/ Sté Janfin* : *JurisData* n° 2006-081020 ; Dr. fisc. 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. Olléon et étude 65, O. Fouquet, *Fraude à la loi et abus de droit* ; RJF 2006, n° 1583 ; BDCF 12/2006, n° 156, concl. L. Olléon), l'Administration dispose, en matière de taxe foncière, de la possibilité d'écarter de tels montages par application du principe général de répression de la fraude et qu'elle peut, en matière de taxe professionnelle, sanctionner les abus de droit par application de l'article L. 64 A du LPF issu de la loi de finances pour 2003 (L. n° 2003-1312, 30 déc. 2003 : Dr. fisc. 2004, n° 4, comm. 176). Mais comme le relevait Gilles Bachelier, en dehors de ces hypothèses, l'interposition d'une structure juridique distincte pour loger l'immobilier, qui a d'ailleurs des conséquences juridiques et fiscales autonomes, constitue une opération classique n'appelant pas de critique particulière.

En taxe foncière, donc, il n'y a cession d'établissement au sens de l'article 1518 B qu'en cas de cession, simultanément à celle des actifs immobiliers qui entrent dans les bases de la taxe, des autres éléments composant « *une unité de production pouvant faire l'objet d'une exploitation autonome* » au sens de l'article 310 HA de l'annexe II au CGI.

B. - Absence de différence entre taxe foncière et taxe professionnelle

7 - Doit-on, comme vous le suggère le ministre, retenir une définition différente en matière de taxe professionnelle et faire primer la notion de disposition sur celle d'acquisition ? Nous ne le pensons pas, et ce pour deux raisons.

o La première tient à l'**interprétation restrictive de l'article 1518 B que votre jurisprudence a d'ores et déjà retenue en matière de taxe professionnelle.**

Par votre décision *SNC Rocamat Pierre Naturelle* (CE, 9e et 10e ss-sect., 13 déc. 2006, n° 275239, *SNC Rocamat Pierre Naturelle* : *Juris-Data* n° 2006-081069 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 9, *comm.* 234, *concl.* S. Verclytte ; *RJF* 2007, n° 288) vous avez refusé d'assimiler à une « cession » au sens de l'article 1518 B une transmission universelle de patrimoine consécutive à la dissolution sans liquidation d'une société dont toutes les parts avaient été réunies dans les mains du redevable. Vous avez précisé que les « cessions d'établissements », au sens de l'article, « ne sauraient s'entendre comme incluant toutes autres opérations, non mentionnées par ce texte, qui, sans constituer des cessions proprement dites, ont pour conséquence la mutation patrimoniale d'un établissement industriel ou commercial ». Seules les véritables cessions, au sens du droit civil sont donc visées, ainsi que l'exposait avec fermeté Stéphane Verclytte dans ses conclusions. Il nous semble, a fortiori, difficile d'étendre le texte à des opérations qui aboutissent, sans mutation patrimoniale, à une simple mise à disposition du redevable.

Il faut garder à l'esprit que le mécanisme de l'article 1518 B constitue une dérogation aux principes de droit commun d'évaluation de la valeur locative des immobilisations comprises dans l'assiette de la taxe professionnelle ou de la taxe foncière, ce qui appelle en principe une interprétation stricte.

o La deuxième raison tient à la **cohérence d'ensemble des impositions locales** assises sur la valeur locative des biens immobiliers.

Le souhait peut paraître légitime de ne pas obscurcir la compréhension du droit fiscal, déjà souvent accusé d'être délibérément sophistiqué, en donnant aux mêmes mots d'un même article du CGI une interprétation qui varierait selon le contexte. Vous vous attachez, même si vous n'y parvenez pas toujours, à maintenir une cohérence d'ensemble en donnant, autant que possible, un même sens à une même notion employée dans différents articles. Il nous semble souhaitable, a fortiori, de poursuivre le même objectif au sein d'un seul et même article.

Mais au-delà de cet argument de bon sens, il nous semble en réalité qu'il est juridiquement impossible de dissocier le sort des deux impositions au regard de la question posée.

L'espèce qui vous est soumise est en effet exactement similaire à celle dont vous avez eu à connaître dans l'affaire *SNC Amendor et Cie* : cession des équipements et biens mobiliers au nouvel exploitant de l'établissement et cession de l'immobilier à une société tierce qui met celui-ci à la disposition de ce même exploitant. La seule différence tient à ce que dès lors que l'imposition en cause est la taxe professionnelle et non la taxe foncière, le contribuable se trouve être non plus la société propriétaire des murs, mais la société exploitante, propriétaire des équipements d'exploitation, qui doit inclure dans ses bases de taxe professionnelle la valeur locative des immeubles dont elle a la disposition en vertu de l'article 1469, 3° du CGI. La question posée dans l'affaire *SNC Amendor et Cie* et celle posée dans la présente espèce sont les deux faces d'une même pièce. L'angle de vue est différent mais l'opération à qualifier ou non de cession d'établissement est exactement la même.

Suivre le ministre reviendrait, compte tenu des jalons déjà posés par la jurisprudence en matière de taxe foncière, à qualifier l'opération de cession d'établissement du point de vue de l'exploitant mais pas du point de vue de la société propriétaire des murs. Il en résulterait une mise en oeuvre de la valeur plancher des immobilisations corporelles, et donc en particulier des immeubles loués, pour le calcul des bases de taxe professionnelle de l'exploitant mais pas pour le calcul des bases de taxe foncières de la société propriétaire. Or une telle solution heurte directement le 1° de l'article 1469 du CGI, qui dispose, en matière de taxe professionnelle, que la valeur locative est, pour les biens passibles de la taxe foncière, calculée suivant les règles fixées pour l'établissement de cette taxe.

La position du ministre conduit ainsi à une impasse. À chaque fois qu'un établissement comporte une composante immobilière, ce qui n'est pas nécessairement le cas pour des activités de service dématérialisées dont on peut imaginer qu'elles peuvent être exploitées au seul moyen d'équipements et biens mobiliers, la question de l'existence d'une cession d'établissement doit recevoir la même réponse pour les deux impositions.

Vous rejetterez le pourvoi du ministre et accorderez à la société défenderesse 3000 EUR de frais irrépétibles.

Pierre Collin
commissaire du Gouvernement

Note :

Tous les fiscalistes s'intéressant aux impôts locaux ont eu à décortiquer les impacts de l'article 1518 B du CGI. Cette disposition a pour but de limiter les effets négatifs des opérations de cession d'établissement, d'apport, de fusion ou de scission de sociétés sur la valeur locative des immobilisations transmises, valeur servant de base d'imposition notamment à la taxe professionnelle. L'arrêt du Conseil d'État ci-dessus reproduit vient définir le champ d'application de cet article et plus précisément ce qu'il fallait entendre par cession d'établissement au sens de l'article précité. Autant une opération de fusion, scission ou d'apport peut être aisément définie au regard des dispositions du droit des sociétés notamment, autant la notion de cession d'établissement apparaît peu précise et génère un contentieux important compte tenu des enjeux de ces opérations de restructuration sur la fiscalité locale.

Dans l'affaire qui nous occupe, la société anonyme Literie Duvivier avait procédé à l'acquisition, le 20 décembre 1996, d'un bâtiment à usage industriel et le 17 avril 2007 à l'acquisition du matériel, de stocks de marchandises et des éléments incorporels du fonds industriel de fabrication et de vente d'articles pour literie possédés par la société Matelas Duvivier, société placée en redressement judiciaire. La Société immobilière pour le commerce et l'industrie (SICOMI) Batiroc avait procédé à l'acquisition le 20 décembre 1996 de terrains et de bâtiments industriels nus auprès de la société Matelas Duvivier et les avait donnés le même jour en crédit-bail à la société Literie Duvivier. L'administration fiscale soutenait que dans une telle espèce les dispositions de l'article 1518 B du CGI étaient applicables car l'opération devait être vue dans son ensemble comme l'acquisition d'un établissement par la société Literie Duvivier.

L'article 1518 B du CGI, qui a évolué depuis sa création par la loi du 10 janvier 1980 (*L. n° 80-10, 10 janv. 1980, art. 19 : Dr. fisc. 1980, n° 5, comm. 218*), prévoyait à l'époque des faits une limitation de la diminution de valeur locative qui ne pouvait être inférieure à 80 % de cette même valeur en cas de cession d'établissement, d'apport, de fusion ou de scission de sociétés. Cette limite a été portée à 90 % par la loi de finances pour 2006 (*L. n° 2005-1719, 30 déc. 2005, art. 87 : Dr. fisc. 2006, n° 1-2, comm. 40*) pour les opérations réalisées entre sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré. Cette même loi a prévu qu'une valeur locative plancher de 50 % s'applique désormais pour les opérations de reprise d'immobilisations prévue par un plan de cession ou comprises dans une cession d'actifs en sauvegarde, en redressement ou en liquidation judiciaire, jusqu'à la deuxième année suivant celle du jugement ordonnant la cession ou autorisant la cession d'actifs en cours de période d'observation.

En dépit du fait que le régime applicable aux opérations de reprise d'actifs auprès d'une société en redressement judiciaire ait été modifié, la solution rendue par le Conseil d'État conserve toute sa valeur. Le Conseil d'État a jugé dans l'espèce qui lui était soumise que l'opération réalisée par la société Literie Duvivier ne pouvait être qualifiée de cession d'établissement au sens de l'article 1518 B du CGI. Cette décision permet au Conseil d'État de préciser ce qu'elle entend inclure dans la notion de cession d'établissement. En effet, par un considérant de principe, l'arrêt indique qu'« un établissement doit être regardé comme ayant fait l'objet d'une cession lorsque l'ensemble des éléments mobiliers et immobiliers, corporels et incorporels, qui sont nécessaires à l'activité exercée ont été acquis par un même redevable qui y poursuit une activité identique ».

La difficulté de l'affaire soumise au Conseil d'État était notamment due au fait que la société Literie Duvivier avait procédé à l'achat des équipements, matériels et stocks et avait également acquis un bâtiment à usage industriel. Les litiges qu'avaient eu antérieurement à juger le Conseil d'État portaient principalement sur des cas où le contribuable avait acquis des biens immobiliers alors qu'ici il s'agissait de qualifier une opération ne portant pas principalement sur un actif de cette nature.

À cet égard, l'administration fiscale estime que « les cessions qui portent seulement sur des immeubles imposables à la taxe foncière sur les propriétés bâties » doivent être considérées comme des cessions d'établissement (*Instr. 26 avr. 1993 : BOI 6 E-12-93 ; Dr. fisc. 1993, n° 21, instr. 10893*). Cette conception extensive n'est néanmoins pas partagée par le Conseil d'État qui l'a déjà exclue dans une espèce où les locaux et équipements d'une société en liquidation judiciaire avaient été cédés distinctement à une société en nom collectif et à une société anonyme (*CE, sect., 5 nov. 1993, n° 65512, Sté Hochland Reich Summer and Co : JurisData n° 1993-047687 ; Dr. fisc. 1994, n° 9, comm. 401, concl. O. Fouquet ; RJF 1993, n° 1563, concl. O. Fouquet, p. 895*). Dans une affaire antérieure, le Conseil d'État (*CE, 8e et 9e ss-sect., 5 oct. 1998, n° 179136, SA CC Bail : Dr. fisc. 1999, n° 18, comm. 360 ; RJF 1998, n° 1435 ; BDCF 6/1998, n° 136, concl. G. Bachelier*) avait admis que la cession de locaux puisse revêtir le caractère d'une cession d'établissement. Mais dans cette espèce, l'opération de cession portait sur des locaux et des biens immeubles par destination (installations de gaz, de chauffage, de climatisation, fours de fusion) qui composaient un ensemble très spécifique eu égard à la situation du contribuable exerçant une activité de fonderie de pièces. En l'occurrence, ce dernier ayant cédé cet ensemble immobilier puis bénéficié d'un crédit-bail portant sur ces mêmes biens, il apparaissait difficile compte tenu du périmètre de l'opération de ne pas y voir une cession d'établissement.

La jurisprudence traditionnelle du Conseil d'État aboutissant à ne pas qualifier la cession des locaux nus de cession d'établissement n'est donc pas surprenante au regard de la définition donnée par le CGI de la notion

d'établissement. L'article 310 HA de l'annexe II au CGI précise en effet qu'un « établissement s'entend de toute installation utilisée par une entreprise en un lieu déterminé, ou d'une unité de production intégrée dans un ensemble industriel ou commercial lorsqu'elle peut faire l'objet d'une exploitation autonome ».

Dans l'arrêt du 3 septembre 2008, le raisonnement tenu par le Conseil d'État s'attache, nous semble-t-il, à considérer le caractère autonome des éléments cédés pour déterminer s'il y a lieu de requalifier cette opération en cession d'établissement. Ce concept est éloigné de celui classique du fonds de commerce. On peut d'ailleurs remarquer qu'au cas particulier la société Lingerie Duvivier avait acquis le fonds industriel de fabrication et de vente de la société Matelas Duvivier. Dans le cas soumis au Conseil d'État c'est le critère d'autonomie qui faisait défaut du fait que le contribuable en cause ne pouvait poursuivre par le seul biais des éléments acquis une activité identique à celle du cessionnaire et demeurait dépendant d'une société tierce qui avait procédé à l'achat de la majeure partie du patrimoine immobilier nécessaire à l'exploitation de l'établissement.

Ainsi, après avoir défini ce qu'il entendait qualifier de « cession » dans une affaire relative à une opération de transmission universelle de patrimoine (*CE, 9e et 10e ss-sect., 13 déc. 2006, n° 275239, SNC Rocamat Pierre Naturelle : Juris-Data n° 2006-081069 ; Dr. fisc. 2007, n° 9, comm. 234, concl. S. Verclytte ; RJF 2007, n° 288*), le Conseil d'État a précisé la portée du second terme de l'expression « cession d'établissement ». Dans l'affaire *Rocamat*, les juges s'étaient référés au droit civil et au droit des sociétés pour affirmer que des opérations de transmission universelle de patrimoine n'étaient pas constitutives d'une cession au sens de l'article 1518 B du CGI. Dans l'affaire *SA Lingerie Duvivier*, c'est à travers l'analyse des éléments transférés que la qualification d'établissement est refusée. C'est donc une conception attachée à la réalité juridique de l'opération en cause s'agissant de la notion de cession et à la fonctionnalité de cette dernière s'agissant de la notion d'établissement qui est affirmée selon nous par le Conseil d'État.

Les juges n'avaient pas à étudier cette affaire sous l'angle de l'abus de droit dont on pourrait se demander s'il a vocation à s'appliquer dans une telle espèce. Depuis la loi de finances rectificative pour 2003 (*L. n° 2003-1312, 30 déc. 2003 : Dr. fisc. 2004, n° 4, comm. 176*), la procédure de répression des abus de droit est uniquement applicable à la taxe professionnelle et non à la taxe foncière qui n'était pas en litige devant le Conseil d'État en l'espèce. De plus, depuis l'arrêt *Sté Janfin (CE, sect., 27 sept. 2006, n° 260050, min. c/ Sté Janfin : JurisData n° 2006-081020 ; Dr. fisc. 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. Olléon et étude 65, O. Fouquet, Fraude à la loi et abus de droit ; RJF 2006, n° 1583 ; BDCF 12/2006, n° 156, concl. L. Olléon)* l'administration fiscale peut également sanctionner un abus de droit même si les dispositions du LPF réprimant les abus de droit ne sont pas applicables. Un des paradoxes de la combinaison de la réforme de 2003 et de l'arrêt *Sté Janfin* est qu'une même opération pourrait se voir appliquer des procédures distinctes et donc des protections différentes selon que l'administration fiscale entendrait rectifier la charge de taxe professionnelle ou de taxe foncière du contribuable.

Y a-t-il pour autant dans des espèces proches des opérations réalisées par les sociétés Batiroc et Lingerie Duvivier matière à caractériser un abus de droit ou une fraude à la loi ? Il semble difficile que la fictivité des actes de cession de locaux nus d'une part et d'équipements d'autre part puisse être établie par l'administration fiscale sauf fraude grossière du contribuable. S'agissant de l'abus de droit en raison du but exclusivement fiscal d'une opération, la séparation des actifs immobiliers des structures d'exploitation est désormais classiquement admise. Une telle opération répond à une logique économique aisément compréhensible tant les modalités de valorisation et de financement des actifs considérés diffèrent. De plus, le législateur a lui-même instauré de nombreuses mesures législatives ayant pour but de faciliter de telles opérations (V. par exemple le régime fiscal des organismes de placement collectif immobilier). Dès lors, il nous semblerait particulièrement difficile pour l'administration fiscale dans des cas identiques et ceci même si les sociétés en cause étaient apparentées de caractériser un abus de droit tant la logique de telles opérations se comprend en dehors de toute considération purement fiscale.

Taxe professionnelle. - Base d'imposition. - Valeur locative minimum. - Notion de cession d'établissement

Encyclopédies : Fiscal ID, Fasc. 1276-30