

**N° 450683**

**Société But International**

**8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> chambres réunies**

**Séance du 12 mai 2021**

**Lecture du 28 mai 2021**

## **CONCLUSIONS**

### **M. Romain VICTOR, rapporteur public**

1.- L'abondance des contentieux portant sur la taxe sur les surfaces commerciales (Tascom) a décidé le centre de recherches et de diffusion juridiques du Conseil d'Etat à consacrer, sous la plume toujours vive et spirituelle de notre collègue Guillaume de la Taille, une chronique à la Revue de jurisprudence fiscale de mai 2021 toute entière consacrée à cet impôt et malicieusement intitulée « *Sous la surface de la Tascom* ». Pour les raisons que nous allons exposer, la demande d'avis dont vous êtes saisis nous conduira, en ce qui nous concerne, à vous proposer de « rester à la surface » de la Tascom.

2.- La société anonyme But International, dont le siège est en Seine-et-Marne, est la maison-mère du groupe de distribution But. Par un traité de fusion conclu le 31 décembre 2010, avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> juillet 2010, elle a absorbé la société But France qui exploitait divers établissements de vente au détail de marchandises en l'état exploités sous l'enseigne But. Fiscalement, l'opération a été placée sous le régime spécial des fusions.

A l'issue d'une vérification de comptabilité portant sur la période 2010-2013, l'administration fiscale lui a notifié des rectifications en matière de Tascom au titre de l'année 2011, pour un montant (France entière) d'environ 1,8 M€, procédant de l'assujettissement à cet impôt de tous les établissements de vente au détail qui lui ont été apportés par l'effet de la fusion-absorption de la société But France et au titre desquels l'entreprise avait estimé ne pas devoir souscrire de déclaration.

La société But International a contesté ces rappels.

Elle reconnaissait certes avoir, au 1<sup>er</sup> janvier 2011, la qualité d'exploitante et, par suite, de redevable légal de la Tascom à raison des établissements absorbés en 2010.

Mais elle faisait valoir que le chiffre d'affaires réalisé tout au long de l'année 2010 dans ces établissements n'était pas juridiquement le sien, mais celui de la société But France, absorbée au dernier jour de l'année civile, la réalisation de la fusion n'ayant pas pour effet de lui imputer rétroactivement le chiffre d'affaires de But France.

Elle en tirait qu'elle-même, SA But International, n'avait réalisé aucun chiffre d'affaires au titre des établissements qu'elle détenait désormais, de sorte qu'elle ne

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

remplissait pas la condition d'avoir réalisé un chiffre d'affaires annuel d'au moins 460 000 € prévue à l'antépénultième alinéa de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972.

Enfin, elle faisait observer que le législateur n'était intervenu que fin 2015, par l'article 66 de la loi de finances rectificative pour 2015, pour régler pour la première fois par des dispositions expresses de la loi fiscale les conséquences d'une cessation d'exploitation en cours d'année, en retenant une solution « distributive », l'exploitant ayant cessé son activité en cours d'année n'étant redevable de la taxe qu'au prorata de la durée d'exploitation, le chiffre d'affaires étant annualisé pour apprécier le respect du seuil de 460 000 €.

Après rejet de sa réclamation, la société a porté le litige devant les tribunaux administratifs territorialement compétents. Elle a notamment saisi la juridiction d'Orléans de conclusions tendant à la décharge de la cotisation de taxe mise à sa charge à raison de douze établissements précédemment exploités par But France dans les départements d'Eure-et-Loir, d'Indre-et-Loire, de Loir-et-Cher, du Cher et du Loiret.

**3.-** C'est dans ce contexte que ce tribunal vous a saisi, en application de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, par un jugement du 8 février 2021, d'une demande d'avis sur une question de droit.

Il vous interroge, à titre principal, sur le point de savoir si, en cas de dissolution sans liquidation par fusion-absorption au cours de l'année N-1, entraînant confusion de patrimoines et lorsque la société absorbante, qui n'avait aucune activité de vente au détail, est ainsi exploitant au 1<sup>er</sup> janvier N, le seuil d'assujettissement doit être apprécié au regard de la seule période de l'année N-1 au cours de laquelle l'absorbante était en son nom propre exploitante de l'établissement de vente au détail ou en prenant également en compte le chiffre d'affaires réalisé par la société absorbée au cours de cette même année. Une question complémentaire porte sur l'incidence d'une clause de rétroactivité stipulée par le traité de fusion.

La demande d'avis est recevable et opportune : la question est inédite dans votre jurisprudence ; elle est susceptible de se poser dans de nombreux litiges, du fait des fréquentes opérations de rapprochements dans le secteur de la distribution et du taux élevé de recours contre cet impôt de production ; enfin la preuve de son caractère sérieux résulte suffisamment de ce que les juges du fond sont divisés sur la réponse à y apporter, les juges de Montreuil<sup>1</sup>, Strasbourg<sup>2</sup> et Bordeaux<sup>3</sup> d'une part, et de Châlons-en-Champagne<sup>4</sup> d'autre part, ayant retenu des positions divergentes.

**4.-** Dans l'exercice de la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution, le législateur a fait le choix, en instituant la taxe sur les surfaces commerciales, d'asseoir cet impôt, comme son nom l'indique, sur des mètres carrés. Pas n'importe lesquels toutefois, car

---

<sup>1</sup> TA Montreuil, 1<sup>ère</sup> ch., 24 juin 2020, *Sté But International*, n° 1904784.

<sup>2</sup> TA Strasbourg, 3<sup>ème</sup> ch., 27 oct. 2020, *Sté But International*, n° 1903056.

<sup>3</sup> TA Bordeaux, 4<sup>ème</sup> ch., 5 janv. 2021, *Sté But International*, n° 1901926.

<sup>4</sup> TA Châlons-en-Champagne, 23 avr. 2020, *Sté But International*, n° 1900893.

il s'agit exclusivement de mètres carrés de surface de vente des magasins de commerce de détail ouverts à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1960, et à la condition, d'une part, que la surface cumulée des espaces de vente dépasse 400 m<sup>2</sup> et, d'autre part, que cette surface procure à l'exploitant un chiffre d'affaires annuel minimum : c'est le seuil de 460 000 €.

Il en résulte que la Tascom est, par essence, un impôt réel : elle frappe une surface de vente suffisamment productive de chiffre d'affaires et d'une superficie significative.

Il est donc impropre de considérer, comme on peut le lire dans un certain nombre de décisions rendues favorablement aux intérêts de la société But International, que la Tascom serait « *assise sur le chiffre d'affaires réalisé* » par la société exploitant l'établissement.

Pour le reste, on sait que le taux, exprimé en euros par mètres carrés, varie selon l'importance du chiffre d'affaires rapporté au mètre carré, que le fait générateur de la taxe est l'existence de l'établissement au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition et que le redevable légal est l'exploitant à la date du fait générateur.

Sachant que le chiffre d'affaires à prendre en compte pour apprécier le respect du seuil de 460 000 € est celui de l'année précédant celle au titre de laquelle l'imposition est due, la loi du 13 juillet 1972 peut-elle être interprétée comme permettant d'assujettir l'exploitant au 1<sup>er</sup> janvier de l'année N à la taxe en tenant compte de la totalité du chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année de référence N-1 par l'établissement dont il n'était pas encore l'exploitant ?

Ainsi, dans un schéma de fusion réalisée, comme en l'espèce, au dernier jour de l'année civile, la société absorbante peut-elle être assujettie à la taxe à raison du chiffre d'affaires intégralement réalisé par la société absorbée ?

Nous pensons que cette question appelle une réponse positive, pour peu qu'on accepte de regarder le chiffre d'affaires dont il est question, non pas comme un attribut personnel de l'exploitant, mais comme le chiffre d'affaires de l'établissement, réalisé sur la surface commerciale.

Dès lors que nous sommes face à une question de champ de l'impôt et que la prise en compte du chiffre d'affaires s'applique exclusivement, ici, aux mètres carrés de surfaces commerciales taxables, conformément à la nature réelle de l'imposition, c'est au chiffre d'affaires réalisé sur ces mètres carrés, par le magasin, et non au chiffre d'affaires réalisé par tel ou tel exploitant, qu'il convient de s'intéresser.

En l'état du droit applicable jusqu'en 2015, l'exploitant au 1<sup>er</sup> janvier est donc redevable de la taxe par le seul fait qu'il a la qualité d'exploitant au 1<sup>er</sup> janvier, peu important la durée de l'activité au cours de l'année d'imposition, et à partir d'un élément de fait passé – le volume de chiffre d'affaires réalisé l'année précédente – qui peut certes lui être parfaitement étranger, mais qui est aussi parfaitement objectif en ce qu'il se rattache aux caractéristiques de l'établissement taxé et dont le redevable de l'impôt a décidé d'exploiter.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Cette indifférence à la personne de l'exploitant, qui n'est d'ailleurs pas propre à la Tascom, puisque c'est aussi le cas de la CFE, on en trouve deux autres signes : le premier, dans les dispositions de l'article 1<sup>er</sup> du décret d'application du 26 janvier 1995 qui ont pour objet de maintenir en dehors du champ de la taxe des établissements ouverts avant le 1<sup>er</sup> janvier 1960 dont l'exploitant aurait changé postérieurement « *pour quelque cause que ce soit* », compte tenu de la permanence de l'établissement imposé, le second dans les dispositions réglementaires prises pour l'application de l'article L. 651-5 du code de la sécurité sociale relatives à la contribution sociale de solidarité (C3S), auxquelles renvoie l'article 3 de la loi de 1972 et dont vous avez déjà admis de tirer des conséquences dans votre arrêt *Min. c/ EURL Floride* (8<sup>ème</sup> ch., 19 déc. 2019, n° 428945, RJF 2020 n° 411, à nos concl. C411), selon lesquelles, en cas de fusion, l'absorbante est redevable de la C3S assise sur le chiffre d'affaire réalisé par toute société absorbée durant l'année au cours de laquelle est intervenue cette opération.

Dans l'affaire ayant donné lieu à la demande d'avis, indépendamment même du fait que les sociétés absorbante et absorbée appartiennent au même groupe, la SA But International doit être regardée comme ayant continué l'exploitation de la société But France, eu égard aux effets d'une fusion-absorption qui n'entraîne pas la liquidation de la société absorbée et ne conduit pas à considérer la société absorbante comme distincte de la société absorbée, comme le retiennent toutes les juridictions françaises et communautaires, y compris, désormais, la chambre criminelle de la Cour de cassation, au regard du principe de personnalité des peines (Cass. Crim., 25 nov. 2020, *Sté Iron Mountain France SAS c/ Sté Ebenal e. a.*, n° 18-86.955, à publier au Bull. Crim., RJDA 2021 n° 96).

Il serait dans ce contexte étrange et en fin de compte artificiel de faire comme si l'on était en présence, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année 2011, d'établissements flambants neufs, sans histoire et sans passé.

L'interprétation que nous retenons ne soulève pas, par ailleurs, d'inquiétudes sur un terrain constitutionnel, au regard d'un éventuel grief tiré de la rupture caractérisée d'égalité devant les charges publiques. Il y a, de manière générale, assez peu de place pour invoquer utilement l'article 13 de la Déclaration de 1789 à propos d'un impôt de production, sauf à établir que cet impôt, eu égard à ses caractéristiques intrinsèques, revêtirait un caractère prohibitif – puisque la notion d'impôt « confiscatoire » ne sied qu'à un impôt sur le revenu ou les bénéfices.

En outre, dans ses décisions les plus récentes à propos d'impôts qui ne sont pas assis sur des bénéfices ou des revenus, le Conseil constitutionnel tient compte, dans son appréciation, du comportement ou des choix du contribuable. Ainsi a-t-il considéré, par sa décision n° 2019-825 QPC du 7 février 2020 relative à la redevance d'archéologie préventive (RJF 2020 n° 373), que le grief tiré du caractère confiscatoire de cette imposition était inopérant, en se fondant sur ce que, d'une part, la redevance n'est perçue qu'après que l'entreprise redevable a décidé de procéder à des travaux et sollicité à cette fin l'autorisation administrative qui constitue le fait générateur de la redevance et, d'autre part, « *la personne qui projette de réaliser ces travaux est en mesure de connaître le montant de la redevance, avant même de s'engager dans cette activité* » (paragr. 6)<sup>5</sup>. Or ici la société qui absorbe une

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

autre société exploitant un magasin de vente au détail de plus de 400 m<sup>2</sup> réalisant un chiffre d'affaires très sensiblement supérieur à 460 000 € par an est en mesure de prévoir son assujettissement à la taxe et d'en connaître le montant.

Pour le reste, nous sommes réticent à tirer quoi que ce soit, rétrospectivement, de la modification législative opérée par l'article 66 de la loi de finances rectificative pour 2015 qui n'est certainement pas une disposition interprétative et par suite rétroactive.

Par ces dispositions, le législateur a entendu traiter deux sujets :

- d'une part, celui de la création d'un établissement de vente au détail de marchandises en l'état en cours d'année, afin de faire entrer dans le champ de la taxe (et donc éviter une perte de bases) un établissement créé quelque part entre le 2 janvier et le 31 décembre de l'année civile, en retenant un mécanisme d'annualisation/proratisation pour apprécier le respect du seuil de 460 000 € ;
- d'autre part, par parallélisme, celui de la cessation d'exploitation d'un établissement de commerce de détail, toutes causes confondues, en faisant pour la première fois de cet événement le fait générateur dérogatoire et en quelque sorte anticipé de l'imposition et en retenant la même technique d'annualisation et proratisation, selon la logique distributive mentionnée tout à l'heure, chacun étant imposé à raison de son exploitation.

Mais en procédant ainsi, il ne nous paraît pas que le législateur aurait altéré la nature réelle de la Tascom, qui est et demeure un impôt assis sur une surface, ni que son intervention postérieure condamnerait la solution que nous défendons.

Nous pensons donc qu'il faut répondre à la première question que le respect par la société absorbante du seuil des 460 000 € s'apprécie à partir du chiffre d'affaires réalisé par la société absorbée au cours de l'année N-1, ce qui prive d'objet la seconde question, étant en tout état de cause observé que la jurisprudence la mieux établie considère qu'un traité de fusion ne peut jamais rétroagir sur l'identification de la personne du redevable de l'impôt (voyez, en matière de taxe professionnelle : 9<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> ssr, 24 mai 1989, *Sté Ford France*, n° 66814, aux T., RJF 1991 n° 1149 ; 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> ssr, 16 mars 2001, *Min. c/ SA Groupe Thésis*, n° 202548, rec. p. 131, RJF 2001 n° 804, concl. G. Goulard BDCF 6/01 n° 80, Dr. Fisc. 2001 n° 28 c. 659) mais peut seulement avoir une incidence sur l'assiette (7<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> ssr, 18 mars 1992, *SA Leybold-Heraeus-Sogev*, n° 62402, rec. p. 118, RJF 1992 n° 634).

Et tel est le sens de nos conclusions.

---

<sup>5</sup> Cf. également décision n° 2020-813 DC du 28 déc 2020, *Loi de finances pour 2021*, parag. 26.