

N°350908

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, porte parole du gouvernement c/ SNC PBM import

9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies

Séance du 24 janvier 2014

Lecture du 5 février 2014

CONCLUSIONS

M. Frédéric ALADJIDI, rapporteur public

1 – L'établissement de commerce de bois et de matériaux de construction qui est au cœur du présent litige est implanté depuis sa création courant 2001, dans une ZFU qui est dite de « 1^{ère} génération » car elle a été créée avant 2002, et qui est elle-même située, dans une ZRU, comme l'impose *l'article 3 de la loi n°95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire* tel qu'il a été modifié par *l'article 2 de la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en oeuvre du pacte de relance pour la ville* :

- Jusqu'au 1^{er} décembre 2003, cet établissement était exploité par une société de moins de 50 salariés et il bénéficiait de l'exonération de TP de 5 ans qui était alors prévue, sauf délibération contraire, par *l'article 1466 A – I quater du CGI* pour les ZFU de 1^{ère} génération, dans la limite d'une base nette imposable annuelle d'environ 2,2 MF en 2002 et 2 MF en 2003 ;

- Depuis cette date, la société a été absorbée par une SNC de plus de 50 salariés, et comme l'établissement n'était, ainsi, plus exploité par une entreprise remplissant la condition de taille prévue par les *dispositions précitées*, l'administration a estimé qu'il ne pouvait plus bénéficier que de l'exonération prévue, sauf délibération contraire, par *l'article 1466 A – I ter du CGI* pour les ZRU, laquelle, si elle portait aussi sur 5 années, était limitée à une base imposable bien inférieure puisque s'élevant à 120 K€ en 2004 et actualisés ensuite selon l'inflation.

La SNC a formé une réclamation en invoquant, au titre de 2004 à 2006, une sorte de « *clause de maintien* » **du I ter** selon laquelle « *à compter du 1er janvier 2002, en cas de changement d'exploitant au cours de la période d'exonération, celle-ci est maintenue pour la période restant à courir et dans les conditions prévues pour le prédécesseur* », dont une **instruction 6 E-6-05 du 13 juillet 2005** avait indiqué qu'elle s'appliquait aussi en cas de changement d'exploitant dans les ZFU, avec maintien du régime d'exonération propre à la zone.

Après rejet de cette réclamation par l'administration et de sa demande de décharge par un **jugement du TA de Bordeaux du 22 avril 2010**, la SNC a obtenu gain de cause d'un **arrêt du 24 mai 2011 de la CAA de la même ville** dont le ministre demande régulièrement l'annulation

2 – Pour faire droit à la requête d'appel, en précisant ne pas avoir besoin d'apprécier l'application de la doctrine, la cour :

- a relevé que l'administration avait rejeté le maintien de l'exonération obtenue par la société en 2002-2003, à la SNC, au motif que cette dernière « *ne satisfaisait pas à la condition imposée à son prédécesseur relative au nombre de salariés employés dans l'entreprise* » ;

- mais elle a jugé « *qu'il ne résulte ... pas ... de l'article 1466 A I ter que le nouvel exploitant d'un établissement, qui bénéficie du maintien de l'exonération pour la période restant à courir, serait lui-même tenu de satisfaire à la condition posée par l'article 1466 A I quater quant au nombre de salariés employés dans l'entreprise, qui s'apprécie au 1/1/1997 ou à la date de sa création, à laquelle a déjà satisfait son prédécesseur à la date de référence* ».

Dans son pourvoi, le ministre se borne à soutenir que la cour aurait commis une EDD en estimant que le maintien du bénéfice de l'exonération prévue pour les ZRU par le **I ter** s'appliquait également à l'exonération prévue pour les ZFU par le **I quater**. Et dans son mémoire en réplique, il ajoute que ce maintien serait, en tout état de cause, subordonné à la satisfaction des conditions « *prévues pour le précédent* », condition non remplie selon lui, dès lors que le nouvel exploitant employait plus de 50 salariés.

3 – Avant d'examiner ces moyens, nous rappellerons l'articulation entre les **I ter et I quater** de l'**article 1466 A** ainsi que le contexte dans lequel la « *clause de maintien* » a été introduite.

a) Lors de sa création par **la loi de 1996 précitée (art. 4)**, l'exonération des ZFU a été essentiellement définie par référence à celle des ZRU puisqu'il est dit au **I quater** que les entreprises qu'il vise bénéficient de l'exonération « *dans les conditions prévues au I ter* » :

- Le **I quater** précise toutefois qu'il est réservé aux « *entreprises employant 50 salariés au plus au 1er janvier 1997 ou à la date de leur création, si elle est postérieure* » alors que le bénéfice du **I ter** est ouvert aux « *établissements employant moins de 150 salariés* » ;

- Le **I quater** ajoute que « *cette exonération qui s'applique, quelle que soit la date de création de l'établissement, est accordée dans la limite d'un montant de base nette imposable fixé à 3 MF* » alors que le **I ter** retenait des bases inférieures et différentes pour les « *créations, extensions d'établissement ou changements d'exploitant intervenus à compter du 1^{er} janvier 1997* » (**1^{er} alinéa**) et pour les « *établissements existant* » à cette date (**2^{ème} alinéa**) ;

- Enfin, c'est le **I ter** qui précisait que les exonérations « *ne peuvent avoir pour effet de reporter de plus de 5 ans l'application du régime d'imposition de droit commun* ».

b) S'agissant de la « *clause de maintien* », elle a été inscrite au **I ter**, par la **LF pour 2002 (art. 17-IV-A)**, dans une optique qui est, en réalité, défavorable aux contribuables puisqu'elle était destinée à accentuer les effets de la fermeture du dispositif qui avait été concomitamment décidée, en ZRU, pour les « *créations, extensions d'établissement ou changements d'exploitants* » postérieurs au 31 décembre 2004 : cette clause permettait, en effet, que, dès 2002, les changements d'exploitants n'ouvrent plus droit à cinq nouvelles années d'exonération mais uniquement à l'achèvement de la période entamée.

Ceci est, on ne peut plus clairement dit dans le **rapport de la commission des finances de l'AN en 1^{ère} lecture** qui indiquait qu' « *il s'agit, bien sûr, d'un dispositif visant à éviter les abus (dispositif qui n'a pas lieu d'être prévu pour le changement d'exploitant en ZFU, puisque cette exonération cesse d'être en vigueur le 31 décembre 2001)* ».

Effectivement, le *même article de la LF pour 2002* prévoit une fermeture immédiate du bénéfice du plafond ZFU en le réservant, à le *I quater*, aux « établissements existant au 1^{er}/1/1997 » et à « ceux ayant fait l'objet d'une création, d'une extension ou d'un changement d'exploitant entre cette date et le 31 décembre 2001 ».

Et si, enfin, la 2^{ème} *LF pour 2002 (n°2002-1576 - art. 79)* a, peu de temps, après réouvert partiellement le bénéfice de ce plafond ZFU, c'était uniquement pour les créations d'établissement intervenant avant le 1^{er} janvier 2008.

4 – Il ressort ainsi, sans conteste, de cet état du droit que les changements d'exploitants en ZFU à compter du 1^{er} janvier 2002 n'ouvraient plus droit au régime d'exonération du *I quater* et que la « clause de maintien » ne trouvait, donc, pas à s'appliquer en la matière.

La circonstance que le *rapport de la commission des Finances du Sénat*, évoque cette clause, de manière impropre, dans un *chapitre consacré à « l'alignement au 1^{er} janvier 2002 de certaines exonérations du régime des ZFU sur celui des ZRU »* ne nous semble pas impliquer une autre lecture de la portée de la *LF pour 2002*, dès lors qu'il souligne que cette clause conduisait, comme nous l'avons dit, à ce que « le changement d'exploitant ne donnerait plus droit à une nouvelle période d'exonération de cinq années ».

Autrement dit, à supposer même que la « clause de maintien », ait pu faire partie des « conditions prévues au *I ter* » auxquelles le *I quater* renvoie, ce qui ne va déjà pas de soi, elle n'a, contrairement à ce que le nom que nous lui avons donné pourrait donner à penser, ni pour objet ni pour effet de permettre le maintien de droits à exonération à un repreneur qui ne remplirait pas lui-même les conditions requises, ce qui est le cas de la société défenderesse, puisque s'agissant du régime applicable en ZFU, on ne peut que constater que le changement d'exploitant est intervenu trop tard et, au surplus, qu'elle employait trop de salariés.

5 – Si vous nous suivez, vous pourriez accueillir l'un quelconque des moyens du ministre. Et le plus logique semblerait ainsi que vous censuriez l'arrêt au titre de l'EDD qui est invoquée à titre principal en redonnant sa véritable portée à la « clause de maintien ».

Après cassation, nous ne vous invitons pas à régler l'affaire, la procédure contradictoire méritant, à notre sens, d'être reprise sur l'autre moyen invoqué en appel par la SNC qui était tiré, rappelons-le, au titre de *l'article L. 80 A du LPF*, de *l'instruction de 1995*.

Nous nous bornerons à souligner que cette instruction est inapplicable, eu égard à sa date, aux plus anciennes des cotisations en litige, au regard de la règle posée par votre décision *CE 24 mai 1989 Société Massy-Mastic, 63659 aux tables : RJF 1989 n°848* selon laquelle une doctrine ne peut être utilement invoquée en matière de TP que si elle a été publiée postérieurement à la date à laquelle le contribuable peut être réputé avoir fait application de cette interprétation, c'est à dire la date limite impartie pour souscrire la déclaration de ses bases d'imposition.

S'agissant des sommes demandées par la SNC au titre de *l'article L. 761-1 du CJA*, vous ne pourrez les mettre à la charge de l'Etat qui n'est pas la partie perdante.

Et PMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire devant la CAA de Bordeaux et au rejet des frais irrépétibles.