

**N° 394261**  
**Ministre des finances et des**  
**comptes publics**  
**c/ Société But International**

**9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chambres réunies**  
**Séance du 23 mars 2018**  
**Lecture du 13 avril 2018**

## **CONCLUSIONS**

**Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public\***

Le passage de la taxe professionnelle à la contribution économique territoriale s'est accompagné de l'instauration d'un mécanisme de dégrèvement transitoire et dégressif, destiné atténuer et lisser les effets de la réforme dans ses premières années pour les contribuables connaissant une hausse de leur charge fiscale.

Ainsi, en vertu de l'article 1647 C quinquies B du CGI, créé par l'article 2 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010, « *Sur demande du contribuable effectuée dans le délai légal de réclamation prévu pour la cotisation foncière des entreprises, la somme de la contribution économique territoriale, des taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat et de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux due par l'entreprise au titre des années 2010 à 2013 fait l'objet d'un dégrèvement lorsque cette somme, due au titre de l'année 2010, est supérieure de 500 euros et de 10 % à la somme des cotisations de taxe professionnelle et des taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat qui auraient été dues au titre de 2010 en application du présent code en vigueur au 31 décembre 2009 (...)* ». Le dégrèvement ainsi prévu, qui s'applique à la différence entre les deux sommes que nous venons de mentionner, est égal à un pourcentage qui va décroissant au fil du temps en diminuant d'un quart chaque année, passant ainsi de 100 % de cette différence pour les impositions établies au titre de 2010, à 75%, 50% puis 25% pour les impositions établies au titre des trois années suivantes, jusqu'à disparaître pour l'année 2014.

La question soulevée par le pourvoi est celle de savoir si le droit au dégrèvement ainsi institué se transmet d'une société absorbée à son absorbante, ou s'il s'éteint avec la fusion-absorption.

La société But International a, le 31 décembre 2010, absorbé la société But France, laquelle avait elle-même absorbé au cours du mois de janvier de la même année les sociétés But Exploitation,

*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.*

Européenne de Diffusion, Sodico, Modimm, La Maison Verte et Maine Confort. La société But International a sollicité le bénéfice du dégrèvement transitoire institué par l'article 1647 C quinquies B du code général des impôts au titre des années 2010, 2011 et 2012, à raison de l'activité professionnelle des sociétés absorbées qu'elle avait poursuivies. Si l'administration fiscale a, semble-t-il, accordé le bénéfice de ce dégrèvement au titre de l'année 2010, en tant que la société But international était venue aux droits et obligations des sociétés qu'elle avait absorbées mais qui existaient encore au 1<sup>er</sup> janvier 2010, à hauteur de 3 825 834 euros, elle a refusé ce dégrèvement au titre des années 2011 et 2012, motif pris de ce que les sociétés absorbées n'étaient plus redevables de la cotisation économique territoriale pour ces années du fait de leur disparition par absorption. Si la société a porté le litige sans succès devant le tribunal administratif de Montreuil, elle a revanche trouvé dans la cour administrative d'appel de Versailles une oreille sensible à son argumentation, et obtenu la réduction des cotisations de CET auxquelles elle avait été assujettie au titre des années 2011 et 2012 à hauteur respectivement de 2 755 350 euros et 1 836 901 euros – le rejet du surplus des conclusions correspondant à une demande irrecevable de versement d'intérêts moratoires.

C'est l'arrêt (publié à la RJF 12/15 n° 1020 et à Dr. fisc. n° 45/2015 comm. 660, concl. contraires B. Coudert) qu'attaque le ministre des finances et des comptes publics, en tant qu'il lui fait grief.

A l'appui de son pourvoi, le ministre soutient que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que le dégrèvement transitoire institué par les dispositions de l'article 1647 C quinquies B du CGI était attaché à l'activité exercée et aux bases d'imposition correspondantes, et en en déduisant que la société But International, dès lors qu'elle poursuivait à titre habituel l'intégralité des activités professionnelles non salariées des sociétés absorbées qui existaient au 1<sup>er</sup> janvier 2010 et étaient passibles de la CET, était en droit de bénéficier de ce dégrèvement transitoire à raison de ses impositions établies au titre des années 2011 et 2012, en sa qualité d'absorbante.

Pour octroyer la réduction sollicitée, la cour a jugé que le législateur, en adoptant l'article 1647 C quinquies B du CGI, n'avait pas entendu priver du bénéfice du dégrèvement transitoire les contribuables imposés entre 2010 et 2013 à la CET « *dont les bases d'imposition, appréciées au niveau de l'entreprise, ont été modifiées en 2010 à la suite de l'absorption de diverses autres activités passibles de cette contribution, quelle que soit par ailleurs la forme juridique sous laquelle ces activités étaient précédemment exploitées* », et qu'en ce cas, le montant du dégrèvement « *se calcule, à périmètre comparable, par différence entre, d'une part, la somme de la contribution économique territoriale et des taxes annexes due par l'entreprise au titre de l'année 2010, et d'autre part, la somme des cotisations de taxe professionnelle et des taxes annexes, majorées de 10%, qui auraient été dues, au titre de cette même année, à raison de ses bases d'imposition ainsi modifiées* ». La cour en a déduit que, dans la mesure où l'ensemble des activités professionnelles des sociétés absorbées dont l'exercice a été poursuivi par la société But International existaient au 1<sup>er</sup> janvier 2010 et étaient passibles de la CET, cette société, au nom de laquelle cette contribution a été établie à partir de l'année 2011, y compris pour les activités absorbées, était en droit de bénéficier, non seulement des dégrèvements transitoires dont ses filiales et sous-filiales étaient titulaires au titre de l'année 2010, mais aussi des dégrèvements

*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.*

transitoires dont elle était titulaire à raison de ses propres impositions établies au titre des années 2011 et 2012 et qui incluaient les activités ainsi poursuivies.

La cour n'a donc pas jugé que le droit au dégrèvement aurait été cristallisé en 2010 et aurait ensuite été transmis à l'absorbante, pour autant que celle-ci soit passible de la CET, comme un élément du patrimoine de l'absorbée, une créance détenue par celle-ci sur le Trésor. Elle n'a pas non plus jugé – puisqu'elle a raisonné globalement au niveau de l'ensemble des bases d'imposition de l'entreprise – que le droit au dégrèvement transitoire de l'article 1647 C quinquies B s'attacherait à l'activité exercée au 1<sup>er</sup> janvier 2010 par l'absorbée, serait cristallisé à cette date et serait transmis à l'absorbante avec l'activité et les bases d'imposition correspondantes, pour autant qu'elle la poursuive. La cour a jugé qu'en cas de fusion-absorption, et pour autant que l'activité de l'absorbée ait existé au 1<sup>er</sup> janvier 2010 et soit passible de la CET, et que l'absorbante ait également existé au 1<sup>er</sup> janvier 2010, il y a lieu d'apprécier le droit au dégrèvement transitoire de l'absorbante, au titre des années d'imposition au 1<sup>er</sup> janvier desquelles les absorbées avaient disparu, en raisonnant à périmètre comparable, par mise en regard de la TP et de la CET qui auraient été dues par l'absorbante en 2010 en incluant les bases d'imposition correspondant aux activités des absorbées qu'elle a poursuivies.

La position de la cour peut se prévaloir de plusieurs arguments, que ne manque pas de relever la société But International en défense.

Cette dernière souligne que la loi, qui ne comporte aucune restriction explicite en cas de restructuration, se réfère au premier alinéa à la CET « *due par l'entreprise* » au titre de l'année 2010, et non par « le redevable » ou « la société ». Elle fait aussi valoir que l'objectif du mécanisme institué par les dispositions précitées est d'atténuer la charge fiscale des contribuables subissant une hausse de leur impôt local du fait de la réforme, et que limiter le bénéfice de ce dégrèvement aux seules activités déjà exercées par l'absorbante au 1<sup>er</sup> janvier 2010, à l'exclusion des activités des sociétés absorbées, alors qu'en l'absence de restructuration celles-ci auraient donné lieu à écrêtement de la contribution économique territoriale, contreviendrait à cet objectif. Elle en déduit que les seules conditions tiendraient, d'une part, à ce que les sociétés absorbées aient existé au 1<sup>er</sup> janvier 2010 et exercé à cette date une activité passible de la CET, et d'autre part, à ce que l'absorbante aurait, en l'absence de création de la CET, payé un montant moindre d'impôt local. Enfin, la société invoque votre décision du 11 juillet 2014, *Société Linklaters LLP* (n° 377999, RJF 11/14 n° 1040, concl. F. Aladjidi BDCF 11/14 n° 111), par laquelle vous avez jugé que la modification, par la loi de finances pour 2011, de l'identité du redevable de la CET dans le cas des membres de professions libérales exerçant leur activité dans le cadre d'un groupement – ces groupements devenant redevables de l'impôt à compter de 2011 en lieu et place de leurs membres, auparavant personnellement imposés à la CET au titre de l'activité exercée au sein de ces structures – n'avait pas eu pour objet et ne saurait être regardée comme ayant eu légalement pour effet de mettre un terme aux dégrèvements auxquels leurs membres avaient, le cas échéant, droit en application de l'article 1647 C quinquies B et ne faisait pas obstacle à ce que les nouveaux contribuables en demandent le bénéfice, en leur lieu et place, au titre des années 2011 à 2013.

*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.*

Toutefois, ces divers arguments ne nous semblent pas décisifs. En particulier, la terminologie de l'article 1647 C quinques B est fluctuante, évoquant tantôt l'entreprise, le contribuable, et le redevable : il ne nous semble pas qu'il y ait lieu d'accorder ici à ces divers vocables une importance excessive. Quant à votre décision du 11 juillet 2014, si nous ne prétendons pas nier et minimiser l'existence d'un certain frottement dans l'hypothèse où vous décideriez de casser l'arrêt de la cour, il convient de noter qu'elle portait sur une question différente, celle des conséquences à tirer d'un changement subi par le contribuable et consistante dans la modification du cadre juridique d'imposition des membres des professions libérales. Vous avez fondé la solution de continuité du droit au dégrèvement retenue dans cet arrêt, non sur la portée de l'article 1647 C quinques B du CGI, mais sur une lecture de l'article 108 de la loi de finances pour 2011 ayant modifié le redevable de la CET dans le cas des groupements, que vous avez interprété à la lumière de ses travaux préparatoires comme n'ayant pas entendu faire perdre aux intéressés le bénéfice du dégrèvement transitoire.

A l'inverse, des arguments très forts nous semblent plaider dans le sens du pourvoi du ministre, qui est aussi celui de la doctrine administrative (BOI-IF-CFE-40-30-20-50 n° 40).

D'une part, en effet, le mécanisme retenu par le législateur n'est pas celui d'un crédit d'impôt, dont le bénéficiaire serait demandé et acquis pour quatre ans dès 2010, mais celui d'un dégrèvement, devant être demandé chaque année et ne naissant qu'à la condition que soit acquittée au titre de cette année une cotisation de CET à laquelle ce dégrèvement puisse trouver à s'imputer. Par ailleurs, si cette cotisation est inférieure au montant du dégrèvement prévu par la loi, aucun remboursement du surplus n'est possible. Ainsi, contrairement au premier sentiment que peut susciter la large cristallisation de la situation de 2010 sur laquelle repose le dispositif litigieux, calculé de manière indépendante du montant d'impôt des années suivantes, il n'existe donc pas de créance sur le Trésor qui serait née au 1er janvier 2010 dans le chef des sociétés absorbées au titre de l'ensemble de la période 2010-2013 et qui aurait été transmise avec le reste de leur actif à l'absorbante – ce n'est d'ailleurs pas le terrain sur lequel s'est placée la cour.

D'autre part, cette cristallisation d'une partie des éléments du dispositif à la date du 1er janvier 2010 a pour effet de s'opposer à une modification du périmètre des bases d'imposition servant au calcul du dégrèvement ultérieurement accordé et à l'intégration dans celles-ci d'éléments qui avaient été imposés au titre de l'année 2010 entre les mains d'un autre redevable, disparu au 1er janvier de l'année d'imposition concernée.

En effet, le dégrèvement de l'article 1647 C quinques B du CGI repose sur la mécanique suivante.

D'abord, la détermination, à partir des données de l'année 2010, d'un montant permettant de déterminer l'entrée dans le champ du dégrèvement du contribuable et qui sert ensuite de base au calcul du dégrèvement dégressif accordé annuellement de 2010 à 2013, les auteurs du texte ayant, en quelque sorte, retenu le présupposé qu'une entreprise « perdante » du fait de la réforme en

*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.*

2010 le serait nécessairement les trois années suivantes. Ce montant est égal à la différence entre, d'une part, la charge fiscale réellement due et supportée au titre de l'année 2010 par le contribuable – c'est-à-dire nécessairement celle qui a été établie à partir de ses bases d'imposition au 1<sup>er</sup> janvier 2010, et non pas une charge fiscale reconstituée théoriquement à partir d'un périmètre incluant des activités qui auraient été imposées au 1<sup>er</sup> janvier 2010 au nom d'un redevable tiers depuis lors disparu – et d'autre part, la charge fiscale que le contribuable aurait supportée en l'absence de réforme de la taxe professionnelle – laquelle charge fiscale ne peut, par symétrie, qu'être évaluée sur la base du même périmètre que celui de la CET qui a été effectivement due par lui. Lorsque ce montant fait apparaître que la charge fiscale réelle de 2010 du redevable a été supérieure de plus de 10% à ce qu'elle aurait été sans la réforme, et que ce surcroît d'imposition excède 500 euros, le contribuable est alors éligible au bénéfice du dégrèvement transitoire, quelle que soit l'évolution du montant de sa charge fiscale et de ses bases d'imposition au titre des années suivantes. Dès lors, tant les termes du premier alinéa de l'article 1647C quinquies B du CGI que la logique retenue par le législateur nous semblent exclure de calculer cette différence de charge fiscale en raisonnant à partir de bases d'imposition qui n'auraient pas réellement été celles du redevable au 1<sup>er</sup> janvier 2010.

Puis, chaque année, le contribuable doit demander le bénéfice du dégrèvement auquel il a droit compte tenu de ce qu'a été sa surcharge d'impôt local en 2010. Ce contribuable ne peut, là encore, qu'être le même que celui ayant subi en 2010, à raison de l'activité professionnelle qu'il exerçait en 2010, un surcroît d'imposition du fait de la réforme de la CET, et le dégrèvement auquel l'article 1647 C quinquies B du code lui ouvre droit ne peut être que celui calculé sur le fondement de ses bases d'imposition du 1<sup>er</sup> janvier 2010.

Dès lors, si en cas de disparition d'une société absorbée après le 1<sup>er</sup> janvier 2010, l'absorbante peut, en tant qu'elle vient aux droits et obligations de l'absorbée et acquitte en ses lieu et place la CET due par celle-ci à raison de l'activité qu'elle exerçait au 1<sup>er</sup> janvier de cette année, solliciter au nom de la société disparue le bénéfice du dégrèvement, elle ne saurait en revanche bénéficier en son nom propre, au titre des années ultérieures, d'un écrêtement de sa cotisation de CET calculé sur des bases incluant celles correspondant aux activités professionnelles qu'exerçait l'absorbée au 1<sup>er</sup> janvier 2010, disparue au 1<sup>er</sup> janvier de l'année en cause.

Dans ces conditions, le ministre est fondé à soutenir qu'en raisonnant comme elle l'a fait, la cour a commis une erreur de droit. Par suite, vous annulerez son arrêt.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation des articles 1<sup>er</sup> à 3 de l'arrêt du 15 septembre 2015 de la cour administrative d'appel de Versailles ;
- au renvoi, dans cette mesure, de l'affaire à cette cour ;
- et au rejet des conclusions présentées par la société But International au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

*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.*