

N° 413946
SARL Coloralp

N° 413947
SARL Rhône Alpes Papiers peints

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Séance du 19 juin 2019
Lecture du 10 juillet 2019

CONCLUSIONS

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

En vertu de l'article 1647 D du CGI, « *les redevables de la cotisation foncière des entreprises sont assujettis à une cotisation minimum établie au lieu de leur principal établissement* ». Les présentes affaires vous conduiront à définir ce qu'il y a lieu d'entendre par « principal établissement » au sens de ces dispositions.

En effet, s'il a expressément précisé, dans le cas des contribuables ne disposant d'aucun local ou terrain, quel lieu devait être retenu pour l'établissement de cette cotisation (pour les redevables domiciliés en application d'un contrat de domiciliation commerciale, celui de cette domiciliation ; pour les redevables non sédentaires, leur commune de rattachement mentionné sur le récépissé de consignation prévu à l'article 302 octies ou, à défaut, le lieu de leur habitation principale ; pour les redevables situés à l'étranger qui réalisent une activité de location ou de vente immobilière en France, le lieu de situation de l'immeuble dont la valeur locative foncière est la plus élevée ; et pour les redevables domiciliés fiscalement au lieu de leur habitation, ce dernier lieu), le législateur n'a en revanche pas défini ce qu'il fallait, en dehors de ces hypothèses particulières, entendre par « lieu du principal établissement » pour leur application.

La notion de « principal établissement » est à la fois partout et nulle part dans le CGI.

Partout, car on la retrouve tantôt comme lieu de déclaration de nombreuses impositions (v. par exemple, pour la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, l'article 1586 octies du CGI ; pour l'impôt sur le revenu, l'article 45 de l'annexe III et pour les BIC, l'article 38 ; ou encore pour diverses taxes assimilées aux taxes sur le chiffre d'affaires, lorsque leur redevable n'est pas assujetti à la TVA), tantôt encore comme lieu d'imposition (v., pour l'IR, l'article 10 du CGI ; pour l'IS, l'article 218 A du code ; ou pour la cotisation foncière des entreprises des contribuables qui ne disposent pas de locaux et assurent des remplacements, l'article 1473 du même code) ;

tantôt enfin comme lieu déterminant la base imposable à laquelle s'appliquent certaines règles d'assiette (v. l'ancien article 1647 A prévoyant que la réduction correspondant au plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée s'impute en priorité sur la cotisation du principal établissement ; ou encore l'article 1647 D du CGI en cause aujourd'hui).

Or en dépit de cette omniprésence, cette notion n'est nulle part définie, sauf dans certains cas particuliers de contribuables non localisables en France.

Ce recours généralisé à la notion de principal établissement et l'absence de fixation par le législateur de ses critères de détermination apparaît d'autant plus étonnante que, dès 1965, il avait pris conscience du caractère imprécis et sujet à contestation de cette notion et en avait tiré, pour l'impôt sur les sociétés, les conséquences en autorisant l'administration, par dérogation au principe selon lequel cet impôt est établi au lieu du principal établissement de la personne morale, à désigner comme lieu d'imposition, soit celui où est assurée la direction effective de la société, soit celui de son siège social. Les travaux préparatoires de la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers relevaient ainsi les difficultés rencontrées dans le maniement de la notion de « principal établissement », pouvant, selon l'interprétation qu'en donne l'entreprise, viser soit le lieu d'implantation de l'établissement où se trouve employé le personnel le plus nombreux, soit le lieu où les investissements les plus importants ont été effectués, soit celui où siègent les organes dirigeants et où sont prises les décisions engageant l'ensemble des exploitations¹.

Face à ces difficultés d'interprétation, les dispositions de l'article 102 du code civil, aux termes duquel « *Le domicile de tout Français, quant à l'exercice de ses droits civils, est au lieu où il a son principal établissement.* », ne vous seront ici guère d'utilité. Elles éclairent la notion de « principal établissement » lorsqu'elle est employée, à l'article 10 du CGI, pour déterminer le lieu d'imposition à l'IR d'une personne physique disposant en France d'une pluralité de résidences, mais le faisceau d'indices relatifs à la vie professionnelle et personnelle, notamment familiale, du contribuable, permettant d'identifier ses attaches locales les plus fortes, auquel vous recourez en la matière n'est pas transposable aux personnes morales et aux dispositions renvoyant au lieu du principal établissement d'une société.

Une plongée dans le code de commerce et ses dispositions sur l'immatriculation des sociétés n'apportera, elle aussi, guère d'enseignements. La notion d'« établissement principal » y est utilisée principalement pour les commerçants personnes physiques, pour lesquelles elle désigne le lieu du fonds de commerce, l'immatriculation des personnes morales s'effectuant en revanche dans le ressort de leur « siège ».

La notion de « principal établissement » d'une société apparaît ainsi, pour l'application du CGI, fiscalement autonome.

¹ Sénat, 2nde session ordinaire 1964-1965, rapport n° 167 de M. Pellenc, sénateur, au nom de la commission des finances, p. 3 ; AN, 2nde session ordinaire 1964-1965, rapport n° 1349 de M. Vallon, député, au nom de la commission des finances

De l'exposé des motifs de l'article 45 de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal, ayant posé le principe de l'imposition de la personne morale redevable de l'IS « au siège de son principal établissement », il ressort que le législateur entendait, par cette localisation, désigner l'endroit où s'exerce l'activité professionnelle de l'entreprise. Il résulte par ailleurs de la rédaction même de l'article 218 A du CGI que la notion de « principal établissement » au sens de cet article ne se confond, ni avec celle de siège social, ni avec celle de siège de la direction effective de l'entreprise (v., en ce sens, CE, 30 septembre 2002, *SA Catef*, n° 213847, RJF 2002 n° 1365).

Votre jurisprudence a, pour l'application des dispositions de l'article 218 A du CGI fixant le lieu d'imposition à l'IS, opté pour une approche opérationnelle plus qu'administrative de la notion de principal établissement, conduisant, en cas de distinction du lieu du siège et du lieu d'exploitation de l'entreprise, à retenir ce dernier comme « principal établissement ».

Vous avez ainsi jugé qu'une association qui a son siège à Saint-Etienne, mais n'y exerce aucune activité réelle, et exploite un camping à Ramatuelle, a son principal établissement dans le Var (CE, 19 juin 1991, *Association Club des Hélionautes*, n° 60976, RJF 1991 n° 1061), et qu'une société ayant son siège en Seine-Saint-Denis mais exploitant un magasin de vente à Rouen sans disposer d'autre local professionnel, a son principal établissement à Rouen (CE, 22 février 2013, *SARL Distribution Textile de Normandie*, n° 336989, RJF 2013 n° 511). Vous avez également jugé qu'une société dont le siège est à Paris et qui a pour objet la fabrication d'emballages publicitaires, a son principal établissement à l'endroit où s'exerce cette activité de fabrication, c'est-à-dire là où se situe son unique usine de production (CE, Section, 18 novembre 1977, *Société anonyme Dody-Plast*, n° 02761, p. 453, RJF 1978 n° 7, concl. Lobry Dr. fisc. 1979 n° 5 comm. 171), ou encore qu'une société, dont le siège est à Marseille où elle dépose ses déclarations de chiffre d'affaires, a son principal établissement à Angers, au domicile de son gérant, où elle exerce principalement son activité de traduction de documents techniques et commerciaux sous diverses enseignes (CE, 1^{er} février 2012, *SARL Société des logements modulaires*, n° 339387, RJF 2012 n° 51, concl. N. Escaut BDCF 4/12 n° 51). Enfin, dans le cas d'une société ayant pour principale activité la production de vêtements de cuir et de peaux, ayant son siège social à Paris, où elle disposait de services administratifs, commerciaux et comptables, ainsi que d'une unité de création et d'un atelier de finition et de retouches, et ayant sa seule usine de fabrication près de Toulouse où elle occupait un personnel dont le nombre et les salaires étaient de beaucoup supérieurs à ceux du personnel parisien, vous avez jugé que l'administration avait pu estimer, en se référant notamment à cette dernière circonstance, que cette usine constituait le principal établissement de la société (CE, 13 novembre 1985, *SA Hitier*, n° 43425, T. pp. 558-595, RJF 1986, n° 73, Dr. fisc. 1986, n° 19, comm. 948, concl. M. de Guillenchmidt). Si cette dernière affaire met en avant la masse salariale, elle ne le présente que comme un indice parmi d'autres (emploi du « notamment »), et nous n'avons pas trouvé d'autres affaires dans laquelle vous auriez eu recours à un tel critère.

En effet, ce précédent *SA Hitier* mis à part, vous n'avez eu affaire qu'à des hypothèses pures de dissociation du siège et de l'exploitation, cette dernière se trouvant localisée en un unique endroit, où s'exerçait l'activité professionnelle de l'entreprise et où se situait par suite son principal établissement.

En présence d'une pluralité d'unités opérationnelles, la détermination du principal établissement se révèle délicate. L'on peut être tenté de recourir à un faisceau d'indices (importance des équipements, nombre de salariés, chiffre d'affaires, contribution quantitative ou qualitative à l'activité sociale), mais ces indices peuvent tirer en sens contraire. Retenir un seul critère serait plus maniable à l'usage – à la condition qu'il soit pertinent pour déterminer l'endroit où l'entreprise exerce principalement son activité professionnelle. Deux voies nous semblent, pour l'IS, susceptibles d'être empruntées : celle, peut-être esquissée par votre décision *SA Hitier*, consistant à faire prévaloir, en cas de pluralité d'établissements, celui employant le plus grand nombre de salariés, ou celle, retenue par la doctrine, faisant dépendre le principal établissement de la nature de l'activité de l'entreprise en cherchant à identifier l'établissement apportant la contribution la plus importante à cette activité. La doctrine définit ainsi le principal établissement, pour les sociétés ayant une activité commerciale, comme le lieu où sont effectuées les ventes ou, en cas de pluralité d'établissements, l'établissement qui réalise le chiffre d'affaires le plus important ; pour les sociétés ayant une activité industrielle, comme le lieu de fabrication ou, en cas de pluralité d'établissements, l'établissement où la valeur des objets fabriqués est la plus élevée ; pour les sociétés effectuant des prestations de services, comme le lieu où sont fournis les services ou, en cas de pluralité d'établissements ou si les services sont rendus au dehors des établissements de l'entreprise, le lieu où sont enregistrées les commandes ou la plus grande partie des commandes ; enfin, pour les sociétés ayant une activité mixte, la doctrine retient le principal établissement de l'activité prépondérante (BOI-IS-DECLA-30-10-40 n° 30, 12 septembre 2012 ; D. adm. 4 H-511 n° 3, 30-10-1996).

Cette dernière approche casuistique, consistant à appréhender la notion de principal établissement à la lumière de la nature de l'activité professionnelle d'une entreprise, en recherchant où s'exerce cette activité, et en cas de pluralité d'installations, en identifiant celle participant de la manière la plus importante à l'exercice de cette activité par la personne morale, nous semble la plus pertinente. Elle n'exclut pas que le lieu du principal établissement soit celui du siège, pour une société n'ayant quasiment aucune activité opérationnelle et ayant un rôle principal d'animation.

Y a-t-il lieu de raisonner différemment pour la cotisation foncière des entreprises – étant relevé d'emblée que, pour l'application de la cotisation minimum de l'article 1647 D, et à la différence de l'IS, la loi fiscale ne prévoit pas la faculté d'établir, par dérogation, celle-ci au lieu du siège social ou de direction effective lorsqu'il est distinct du principal établissement ?

Pour cette imposition, si nous disposons, à l'article 310 HA de l'annexe II du CGI, d'une définition de la notion d'établissement (*« l'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 »*), le CGI

n'offre, pas plus que pour l'IS, de précision quant à la détermination du « principal » des établissements ainsi définis.

On pourrait songer à retenir une définition propre de la notion de « principal établissement » au sens de l'article 1647 D du CGI, entendu comme celui dans lequel les bases imposables à la CFE du contribuable sont les plus élevées.

Cette approche présenterait à première vue un triple avantage. D'abord, celui de la simplicité et l'objectivité. Ensuite, celui d'éviter qu'une entreprise, dont les bases sont dans une commune A inférieures au plancher fixé dans cette commune, y soit, au motif qu'elle y exerce à titre principal son activité, assujettie à la cotisation minimum et, par suite, y acquitte un surcroît de charge fiscale par rapport à celle qui serait résulté de ses bases réelles, alors que dans une commune B, où elle paie également la taxe, elle dispose de bases dépassant le seuil de cette cotisation. Enfin, elle peut sembler particulièrement adaptée à l'impôt territorialisé qu'est la CFE.

Dans le sens d'une telle approche, notons que, dans le cas particulier des redevables situés à l'étranger qui réalisent une activité de location ou de vente portant sur un ou plusieurs immeubles situés en France sans disposer en France de locaux d'où ils exercent cette activité, la loi a fixé leur principal établissement au lieu de situation de l'immeuble dont la valeur locative foncière est la plus élevée.

Toutefois, nous ne vous inviterons pas à juger que, pour l'application de l'article 1647 D, le lieu du principal établissement s'entend de celui dans lequel les bases imposables à la CFE du contribuable sont les plus élevées.

En premier lieu, une telle approche ne nous semble pas en rapport avec l'objet de la cotisation minimum de l'article 1647 D, qui ne doit pas être confondu avec celui de l'ancienne cotisation minimale de TP à laquelle a succédé la CVAE. Les travaux préparatoires de la loi n° 80-10 du 10 janvier 1980 dont les dispositions de l'article 1647 D sont issues indiquent qu'il « *paraît équitable de demander à toutes les personnes relevant de la taxe professionnelle une participation minimum aux dépenses locales* ». L'objet de l'article 1647 D du CGI ne nous paraît donc pas être d'assurer que, dans au moins un quelconque endroit de France, chaque entreprise acquitte une cotisation de CFE d'un montant minimum, mais d'assurer que, dans la commune où l'entreprise a son principal établissement, elle contribue un minimum à la couverture des charges liées aux services publics locaux dont elle profite pour l'exercice de son activité. Au regard de cet objet, il nous semble plus logique de définir le principal établissement comme celui où l'entreprise exerce son activité professionnelle, plutôt que celui – même si les deux pourront souvent coïncider – où elle a les bases locatives foncières les plus élevées.

En deuxième lieu, derrière l'apparence de la simplicité, une telle approche nous paraîtrait source de complexité. D'une part, la localisation du principal établissement d'une société pourrait ainsi varier, d'une année sur l'autre, selon l'évolution de ses valeurs locatives, sans modification de l'activité réelle de l'entreprise. D'autre part et surtout, la notion de principal établissement est

transversale au CGI, dans lequel elle est, comme on l'a vu, couramment utilisée pour déterminer le lieu d'imposition et le lieu de déclaration de diverses impositions. Créer un décalage entre la notion de principal établissement pour la CFE et pour les autres dispositions du CGI – en particulier celles relatives à la CVAE, qui fait l'objet d'une déclaration au lieu du principal établissement – nous semble créer de l'inutile complexité administrative. Il nous paraît plus simple de retenir que chaque entreprise dispose, pour l'application de la loi fiscale, d'un unique « principal établissement », déterminé en fonction de son activité et de son organisation économique, où elle est – sauf décision contraire de l'administration fiscale – imposée à l'IS, à la cotisation minimum de CFE, et où elle dépose ses déclarations de résultats et de CVAE, plutôt que de plusieurs principaux établissements, différents selon l'imposition concernée et son assiette.

En troisième lieu, s'agissant certes d'autres dispositions, mais relatives à la taxe professionnelle, vous ne vous êtes pas engagés dans l'exploration d'une approche de la notion de principal établissement centrée sur l'importance des bases, mais en êtes restés à une définition traditionnelle, attachée au principal lieu d'exercice de l'activité. Ainsi, pour l'application des dispositions particulières de l'ancien article 1473 CGI, prévoyant que la taxe professionnelle due à raison des activités de remplacement exercées par les titulaires de bénéfices non commerciaux est établie au lieu du « principal établissement », vous avez jugé que ce dernier correspond aux locaux professionnels dans lesquels le redevable a exercé des activités de remplacement de façon prépondérante au cours de l'année (CE, 15 février 2012, *min. c/ S...-P...*, n° 333677, T. p. 701, RJF 2012 n° 478).

En outre, la fixation par le 3 du II de l'article 1647 D, quand ils ne disposent d'aucun local ou terrain, du lieu du principal établissement des redevables situés à l'étranger exerçant une activité de vente et de location immobilière en France au lieu de situation de l'immeuble ayant la valeur locative foncière la plus élevée, peut être lue, non comme l'expression d'un lien entre montant des bases et caractère principal d'un établissement, mais comme le choix du lieu d'où le contribuable est réputé retirer le plus de profit de son activité et où il peut, à défaut de local, être regardé comme exerçant principalement son activité immobilière française.

Si nous vous invitons à retenir ainsi une approche de la notion de principal établissement cohérente pour l'application de l'article 218 A du code et de l'article 1647 D, il n'en résulte pas que le lieu où est due la cotisation minimum de CFE est, mécaniquement, celui où le contribuable a effectivement déposé ses déclarations de résultats : ce lieu doit répondre à la définition de fond du « principal établissement », telle que nous vous l'avons proposée.

Dernière précision évidente : lorsqu'une entreprise a son siège social dans une adresse de domiciliation, mais exerce son activité dans d'autres locaux dont elle dispose, ces derniers locaux constituent son principal établissement, et la désignation du lieu de domiciliation prévue par le 1 du II de l'article 1647 D pour un contribuable qui ne dispose d'aucun local ne trouve pas à s'appliquer.

En l'espèce, la cour a relevé que les sociétés Coloralp et Rhône Papiers Peints, qui ont pour activité le commerce de gros d'appareils sanitaires et de produits de décorations, avaient leur siège social à Saulxures-les-Nancy, qu'elles y tenaient leur comptabilité, et qu'elles y avaient souscrit leurs déclarations de résultats. Elle en a déduit que ces sociétés avaient leur principal établissement à Saulxures-les-Nancy et y étaient par suite redevables de la cotisation minimum prévue par l'article 1647 D du code, alors même qu'elles effectuaient la totalité de leurs ventes et de leurs chiffre d'affaires dans des établissements situés dans d'autres localités. En statuant ainsi, alors que le principal établissement d'un contribuable s'entend de celui où il exerce principalement son activité professionnelle, la cour a commis une erreur de droit.

Par suite, vous annulerez ses arrêts.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation des arrêts du 6 juillet 2017 de la cour administrative d'appel de Nancy ;
- au renvoi des affaires à cette cour ;
- et à ce que l'Etat verse à la société Coloralp et à la société Rhône Alpes Papiers peints la somme de 3000 euros chacune au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.