

N° 420605 Caisse nationale des barreaux français (CNBF)

10^e et 9^{ème} chambres réunies

Séance du 29 janvier 2020

Lecture du 12 février 2020

CONCLUSIONS

Mme Anne ILJIC, rapporteure publique

C'est à un pur exercice d'articulation des dispositions législatives déterminant les champs d'application respectifs de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) et de la cotisation foncière des entreprises (CFE), qui constituent les deux composantes de la contribution économique territoriale (CET), que vous devrez vous livrer pour résoudre le présent litige.

Ce dernier oppose la Caisse nationale des barreaux français (CNBF) à l'administration fiscale au sujet de l'assujettissement à la CVAE des revenus locatifs qu'elle perçoit. Cet organisme, institué par une loi du 12 janvier 1948 et qualifié par la loi de caisse privée dotée de la personnalité civile (article L 652-1 du code de la sécurité sociale) gère les régimes de retraite et de prévoyance des avocats. Il place ses excédents de cotisations sous la forme d'actifs immobiliers, en l'espèce des immeubles de bureaux, qu'il donne en location et dont il réinvestit les recettes locatives.

A la suite d'un contrôle au titre des années 2011 et 2012, l'administration fiscale a estimé que cette activité locative devait être assujettie à la CVAE. Elle a mis à la charge de la CNBF des rappels de cotisation d'un peu moins de 10 000 euros au titre de 2011 et d'un peu moins de 14 000 euros au titre de 2012, rappels que cette dernière a contestés devant le juge administratif en faisant valoir qu'elle ne pouvait être assujettie à la CVAE dès lors qu'elle était dispensée du paiement de la CFE en sa qualité d'organisme dépourvu de but lucratif.

Le II de l'article 1447 du code général des impôts prévoit en effet que « *La cotisation foncière des entreprises n'est pas due par les organismes mentionnés au 1^{er} alinéa du 1 bis de l'article 206 du code général des impôts* », qui institue une franchise d'impôt sur les sociétés en faveur des associations régies par la loi de 1901, des associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle, des syndicats régis par les articles L. 2131-1 à L. 2136-2 du code du travail, des fondations reconnues d'utilité publique, des fondations d'entreprise, des fonds de dotation et des congrégations « *lorsque leurs activités non lucratives restent significativement prépondérantes et [que] le montant de leurs recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre de leurs activités lucratives n'excèdent pas 60 000 €* ».

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.

Or il se trouve que l'article 1586 ter du code général des impôts, renvoie, pour la définition du champ d'application de la CVAE, à celui prévu pour la CFE. Il dispose que sont soumis à cette cotisation « *les personnes physiques ou morales ainsi que les sociétés non dotées de la personnalité morale et les fiduciaires qui exercent une activité dans les conditions fixées aux articles 1447 et 1447 bis et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 €* ».

La portée de ce renvoi a divisé les juges du fond. Elle a également fait hésiter l'administration fiscale dont l'interprétation a varié au cours de la procédure, comme le reconnaît le ministre en défense devant vous.

En première instance, le tribunal administratif de Paris a estimé que le législateur avait entendu définir les redevables de la CVAE comme étant les redevables de la CFE dont le chiffre d'affaires excède 152 500 €. Relevant que n'était pas contesté le fait que la CNBF était un organisme à but non lucratif dispensé du paiement de la CFE en vertu des dispositions combinées du II de l'article 1447 et du 1 bis de l'article 206 du code général des impôts, les premiers juges ont prononcé la décharge des cotisations de CVAE mises à sa charge (TA Paris, 8 décembre 2016, *CNBF*, n° 1516785 : RJF 2017 n° 335, ccl. J. Robbe C 335).

Les juges d'appel ont vu les choses différemment. Estimant que le renvoi opéré à l'article 1586 ter ne concernait que les conditions d'activité définies aux articles régissant le champ d'application de la CFE, ils ont estimé qu'il était, s'agissant de l'article 1447, limité au I de cet article, ce qui rendait sans incidence la circonstance que la CNBF serait dispensée du paiement de la CFE en vertu de son II. Puis, constatant que les recettes locatives en cause excédaient le seuil de 152 500 € posé à l'article 1586 ter, ils ont ensuite jugé que la CNBF était redevable de la CVAE en vertu de la présomption irréfragable de caractère professionnel des activités de location ou de sous-location d'immeubles nus, hors immeubles à usage d'habitation, instituée au I de l'article 1447 lorsque les recettes brutes hors taxes ou les chiffres d'affaires qu'elles génèrent est supérieur ou égal à 100 000 € (voyez, sur le caractère irréfragable de la présomption posée par ces dispositions, 28 juin 2017, *Société de développement économique d'Agde et du Littoral (SODEAL)*, inédite, ccl. E. Bokdam-Tognetti). Elle a en conséquence remis les sommes litigieuses à la charge de la requérante (CAA Paris, 14 mars 2018, *Ministre c/ CNBF*, n° 10PA01155, RJF 2018 n° 859, ccl. F. Cheylan C 859).

Nous avons à vrai dire quelque peine à comprendre à quel titre la CNBF pouvait, comme elle le soutient, entrer dans le champ du II de l'article 1447 du code général des impôts : outre que le 1 bis de l'article 206, auquel il renvoie, ne vise comme nous l'avons dit que « *les associations régies par la loi du 1er juillet 1901, les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, les syndicats régis par les articles L. 2131-1 à L. 2136-2 du code du travail, les fondations reconnues d'utilité publique, les fondations d'entreprise, les fonds de dotation et les congrégations, dont la gestion est désintéressée* », les recettes locatives de la requérante, qui à nos yeux résultent bien d'une activité lucrative, excédaient largement le seuil de 60 000 € prévu à cet article.

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.

Mais les motifs pour lesquels la CNBF semble n'avoir pas été soumise à la CFE sur le fondement de ces dispositions ne font pas l'objet du présent litige, et c'est de toute façon sur le terrain plus radical retenu par la Cour que vous devrez vous prononcer.

Or nous faisons de la combinaison des textes une lecture différente.

L'article 1586 ter soumet à la CFE, nous l'avons, dit l'ensemble des « *personnes (...) qui exercent une activité dans les conditions fixées aux articles 1447 et 1447 bis dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 €* ». Il renvoie donc à l'ensemble des critères régissant tant les personnes que les activités imposables figurant aux articles 1447 et 1447 bis, sans opérer de distinction entre les différents alinéas de ces articles.

A supposer même que, comme la cour, vous lisiez plutôt le renvoi figurant à l'article 1586 ter comme relatif aux seules activités exercées dans les conditions fixées aux articles 1447 et 1447 bis, nous ne croyons pas que vous puissiez le limiter, s'agissant de l'article 1447, aux seules dispositions du I de cet article : son III énonce également des conditions tenant à l'activité exercée (« *III. – Les personnes et sociétés mentionnées au I ne sont pas soumises à la CFE à raison de leurs activités qui ne sont assujetties ni à l'impôt sur les sociétés ni à l'impôt sur les sociétés en raison des règles de territorialité propres à ces articles.* ») ; quant à son II, s'il retient en apparence une clef d'entrée organique (« *II. – La cotisation foncière des entreprises n'est pas due par les organismes mentionnés au premier alinéa du 1 bis de l'article 206 qui remplissent les trois conditions fixées par ce même alinéa.* »), il se réfère à des conditions d'activité qui nous paraissent indissociables en raison du renvoi qu'il opère au premier alinéa du 1 bis de l'article 206 (organismes dont la gestion est désintéressée, lorsque leurs activités non lucratives restent significativement prépondérantes et que le montant des recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile à raison des activités lucratives est inférieur à 60 000 €).

En plus d'être la plus naturelle, cette lecture englobante du renvoi opéré par l'article 1586 ter du code général des impôts est corroborée par la volonté exprimée au cours des travaux préparatoires à la suppression de la taxe professionnelle d'aligner le champ d'application des deux nouvelles contributions (voir en particulier le volume II du tome II du rapport de M. Carrez au nom de la commission des finances de l'Assemblée Nationale sur l'examen de la première partie du projet de loi de finances pour 2010, pp. 49 et suivantes, faisant état de l'alignement du champ de la cotisation complémentaire – par la suite renommée CVAE – sur celui de la cotisation locale d'activité – qui prendra pour sa part le nom de CFE ; voir également le fascicule 1 du tome du II du rapport sur la première partie de la loi de finances déposé le 19 novembre 2009 au nom de la commission des finances du Sénat par M. Ph. Marini, pp. 77 et suivantes). Or les articles 1447 et 1447 bis du code général des impôts, qui figurent dans une partie relative aux personnes et activités imposables à la CFE, constituent bien des articles de champ d'application, à la différence des articles 1449 et suivants qui concernent les exonérations et abattements spécifiques à cette contribution et qui, pour leur part, ne trouvent pas à s'appliquer à la CVAE.

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.

Concrètement, il en résulte que les personnes et activités imposables à la CFE en vertu des articles 1447 et 1447 bis sont également assujetties à la CVAE sous réserve du respect d'un seuil de 152 500 € de chiffre d'affaires.

Ainsi, par renvoi du II de l'article 1447, les personnes mentionnées au 1^{er} alinéa du 1 bis de l'article 206 qui disposent de recettes d'exploitation au titre de leurs activités lucratives n'excédant pas 60 000 € sont-elles hors du champ d'application de la CVAE quand bien même leur chiffre d'affaires global excéderait 152 500 €.

Comme le souligne le ministre il paraît cependant difficile, compte tenu de la combinaison des seuils, que les personnes remplissant la condition de chiffre d'affaires énoncée à l'article 1586 ter qui exercent une activité, présumée professionnelle, de location d'immeubles nus à usage autre que d'habitation leur procurant des recettes brutes hors taxes ou un chiffre d'affaires supérieur ou égal à 100 000 € (deuxième alinéa du I de l'article 1447) puissent simultanément entrer dans le champ du II de l'article 1447, qui ne vise que les personnes disposant de recettes d'exploitation afférentes à des activités lucratives qui n'excèdent pas 60 000 €.

Mais quoi qu'il en soit à cet égard de la situation de la requérante, nous vous invitons à censurer l'erreur de droit commise par la cour à avoir jugé que la circonstance qu'elle entrait dans le champ du II de l'article 1447 du code général des impôts était sans incidence sur son assujettissement à la CVAE.

Si vous nous suivez, vous n'aurez pas à vous prononcer sur les autres moyens du pourvoi, qui ne nous paraissent de toute façon pas fondés.

Il ne saurait en effet être reproché à la cour d'avoir insuffisamment motivé son arrêt en n'explicitant pas les motifs pour lesquels le respect des conditions posées par le II de l'article 1447 du code général des impôts était selon elle sans incidence sur l'assujettissement de la CNBF à la CVAE.

Et contrairement à ce qui est soutenu, nous ne lisons pas l'arrêt frappé de pourvoi comme jugeant que la présomption irréfragable d'activité professionnelle pour les recettes tirées de la location d'immeubles nus à usage autre que d'habitation au-dessus du seuil de 100 000 € excluait de faire application du II de l'article 1447. La cour s'est bornée à rappeler l'existence d'une telle présomption sans en tirer une telle conséquence.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire devant la cour et à ce que soit mise à la charge de l'Etat une somme de 3000 euros au titre des frais de procédure.

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.