

**N° 427404 – SARL Le Triangle Supermarché**

**9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chambres réunies**

**Séance du 13 novembre 2020**

**Lecture du 27 novembre 2020**

## **CONCLUSIONS**

**Mme Céline Guibé, rapporteur public**

Ce pourvoi vous amènera à préciser les conditions dans lesquelles une entreprise qui s'installe dans une zone franche urbaine (ZFU) pour y reprendre un établissement après une période d'interruption de l'exploitation peut bénéficier du dispositif d'exonération de cotisation foncière des entreprises (CFE) prévu au I *sexies* de l'article 1466 A du code général des impôts<sup>1</sup> en faveur des créations ou des extensions d'établissements réalisées dans une telle zone entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 31 décembre 2014.

La SARL Le Triangle Supermarché, créée en 2013, a repris à bail, le 6 mai de la même année, des locaux situés dans la ZFU du quartier de l'Epeule, à Roubaix, pour y exploiter un supermarché. Ces locaux avaient été, jusqu'au 7 juillet 2012, exploités par son bailleur pour les besoins d'une activité similaire de commerce de grande surface à prédominance alimentaire. Elle a sollicité le dégrèvement de la CFE qu'elle avait acquittée au titre de l'année 2014 pour un montant de 23.508 euros en soutenant qu'elle avait droit à l'exonération prévue au I *sexies* de l'article 1466 A du CGI. L'administration a toutefois rejeté sa demande au motif que l'opération s'analysait comme un simple changement d'exploitant et non comme une création d'établissement. La société s'est alors tournée vers le tribunal administratif de Lille, qui a rejeté sa demande de décharge par un jugement confirmé par la cour administrative d'appel de Douai, dont elle soumet l'arrêt à votre censure.

La cour a d'abord énoncé, dans un considérant de principe inédit, que l'exonération prévue par le I *sexies* de l'article 1466 A est susceptible de bénéficier aux établissements qui sont créés, au cours de la période de référence, au sein d'une ZFU afin d'y exercer une activité nouvelle et non à ceux qui y reprennent une activité préexistante. Elle a ensuite jugé que l'opération en cause s'analysait comme une simple reprise d'activité. Pour fonder sa solution, elle a retenu l'identité de l'activité antérieurement exercée dans les mêmes locaux, la reprise, aux termes du contrat de bail, d'une partie des matériels du précédent exploitant et l'absence d'incidence sur le transfert de la clientèle de la période d'interruption de l'activité de onze mois. La cour a par ailleurs considéré que l'absence de reprise des salariés et la diversification

---

<sup>1</sup> Issu de la loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances.

*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.*

de la clientèle intervenue au fil du temps à raison de la vente de produits qualifiés d'« ethniques » n'étaient pas de nature à changer sa conclusion.

A l'appui de son pourvoi, la société soutient, notamment, que la cour a dénaturé et inexactement qualifié les faits en jugeant qu'elle avait repris une activité préexistante. Relevons que vous exercez bien un contrôle de qualification sur la notion de création d'établissement au sens de l'article 1466 A du code général des impôts (CE, 25 octobre 2017, n° 404989, min. c/ Sté Oodrive, aux tables, RJF 1/18 n° 46, concl. R. Victor C 46).

Vous avez à plusieurs reprises pris position sur la ligne de partage entre création d'un établissement et simple changement d'exploitant pour l'application de l'article 1478 du CGI, qui pose le principe de l'annualité de la CFE (autrefois de la TP) et règle les cas dans lesquels une entreprise cesse son activité ou crée un nouvel établissement en cours d'année<sup>2</sup>.

En principe, la création d'établissement se caractérise par l'apparition d'une nouvelle matière imposable alors qu'un changement d'exploitant, qui constitue une modification essentiellement juridique, n'entraîne pas de modification de la capacité contributive. En pratique, le critère déterminant retenu par votre jurisprudence – relativement ancienne - pour effectuer cette distinction est celui de la nature de l'activité exercée<sup>3</sup>. Alors que la poursuite de l'activité par un autre exploitant dans les mêmes locaux constitue un simple changement d'exploitant<sup>4</sup>, l'exercice d'une activité différente caractérise, *a contrario*, une création d'établissement<sup>5</sup>. Le seul constat de la poursuite à l'identique de l'activité suffit à exclure une création, même si le nouvel exploitant réalise des investissements nouveaux importants et ne reprend pas le personnel (CE, plén., 30 mars 1990, n° 50883, SA Plancon-Bariat, au rec. et à la RJF 5/90 n° 553, concl. M. Liébert-Champagne p. 326). Vous prenez toutefois en compte d'autres critères, et notamment la cession d'éléments du fonds de commerce, lorsque la nouveauté de l'activité ne se présente pas sous le sceau de l'évidence (CE 26 juin 1987, n° 52822, ministre c/ Sté « Les Flexibles Goodyear », RJF 7/89 n° 888).

La formulation du considérant de principe énoncé par la cour fait quant à lui écho, quant à elle, à la règle qui figure à l'article 40 *octies* A du CGI, relatif à l'exonération de l'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises qui créent des activités en ZFU, et qui ne maintient cet avantage, en cas de reprise d'une activité préexistante déjà bénéficiaire de l'avantage, que pour la durée d'application du dispositif restant à courir<sup>6</sup>. Si vous ne vous êtes jamais

---

<sup>2</sup> La doctrine administrative retient cette ligne de partage en énonçant que, pour l'application de l'article 1466 A du CGI, la création d'établissement désigne toute implantation nouvelle d'une entreprise dans une commune dès lors qu'elle ne s'analyse pas comme un changement d'exploitant (BOI-IF-CFE-10-30-50-50, § 100).

<sup>3</sup> V. S. Austry, Création et cessation d'activité, transfert d'établissement, changement d'exploitant : quelles conséquences pour l'établissement de la taxe professionnelle due par l'entreprise ? chron. RJF 11/96, p. 722.

<sup>4</sup> Par ex. CE 28 novembre 1984 n° 37826, Société d'expertise fiscale et juridique, RJF 2/85 n° 261 ; CE, 6 juin 2007, L..., n° 270411, RJF 10/07 n° 1062, concl. L. Vallée BDCF 10/07 n° 108 ; CE, 30 décembre 2009, n° 293476, min. c/ Groupement d'intérêt économique Mutuelles du Mans Systèmes Informatique (GIE MMA SI), RJF 4/10 n° 369, concl. P. Collin BDCF 4/10 n° 47, aux tables.

<sup>5</sup> Par ex. CE, 1<sup>er</sup> février 1989, n° 69507, ministre c/ SARL Phot'Am ; 19 avril 1989, n° 70816, B-L... : RJF 6/89 n° 698.

<sup>6</sup> Cette restriction tire son origine dans la loi du 30 août 2003 de programmation pour la ville et la rénovation urbaine, s'agissant du dispositif applicable entre le 1<sup>er</sup> janvier 2004 et le 31 décembre 2008 (VI de l'article 44

*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.*

prononcés sur la portée de cette réserve<sup>7</sup>, vous avez en revanche précisé la notion de reprise d'activité pour l'application des anciens article 44 *bis* et s. et de l'actuel article 44 *sexies* du CGI. Ceux-ci excluent les reprises d'activités préexistantes du bénéfice de l'exonération en faveur des entreprises nouvelles, tout en prévoyant un allègement spécifique pour la reprise d'établissements en difficulté. Vous avez jugé que la reprise d'une activité préexistante supposait la reprise, en droit ou en fait, de la clientèle, des locaux et des moyens d'exploitation du précédent concessionnaire (CE 28 octobre 1994, n° 118397, Socab, RJF 12/94 n° 1309, et pour l'application de l'art 44 *sexies*, CE 18 mai 2005, n° 270343, min. c/ Encinas, RJF 8-9/05 n° 832). Pour l'application de ces dispositions, la nature de l'activité exercée n'est donc pas, à elle seule, déterminante.

Vous vous livrez à une appréciation de nature similaire pour l'application de l'article 1465 du CGI, lequel a institué une exonération de TP, puis de CFE, en cas de reprise de certains établissements en difficulté, dont vous jugez qu'elle implique l'expression d'une volonté non équivoque d'assurer la pérennité des établissements, se traduisant par la reprise des éléments d'actif indispensables à l'exploitation (CE 21 juillet 1995 n° 137283, SA Galina, aux tables, RJF 10/95 n° 1128).

« Création d'activité », s'agissant de l'exonération de l'impôt sur les bénéfices pour les installations en ZFU, « création d'établissement » s'agissant de l'exonération de CFE et de l'exonération jumelle de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les immeubles situés dans ces zones prévue par l'article 1383 C bis du CGI<sup>8</sup>, ces différences terminologiques ne nous semblent pas justifier d'adopter une grille de lecture divergente pour apprécier l'éligibilité d'une opération se traduisant par la succession d'exploitants dans un même établissement à ces différents dispositifs, lesquels ont une finalité incitative commune et tirent leur origine des mêmes dispositifs législatifs<sup>9</sup>.

C'est précisément au regard d'un tel objectif que vous avez récemment refusé de transposer votre jurisprudence relative à l'annualité de la CFE pour l'application du I de l'article 1466 A du CGI, lequel institue une exonération de cette cotisation au bénéfice des entreprises qui s'installent dans une zone urbaine sensible, selon des modalités proches de celles qui s'appliquent pour les ZFU (CE, 25 octobre 2017, min. c/ Société Oodrive, n° 40499, aux tables, RJF 01/18 n° 46). Etait en cause en l'espèce un transfert d'activité d'un lieu à un autre sur le territoire d'une commune ou d'un EPCI à fiscalité professionnelle unique. Si celui-ci ne s'analyse pas comme une création d'établissement pour l'application de l'article 1478 du

---

*octies* du CGI).

<sup>7</sup> La décision du 23 octobre 2013, n° 358075, SARL Vilag (RJF 1/14 n° 8, concl. N. Escaut Dr. fisc. 49/13 c. 539) écarte la création d'activité en l'espèce uniquement à raison de ce que l'entreprise dont l'activité était reprise continuait elle-même d'exercer ses activités dans la ZFU et restait placée sous ce régime.

<sup>8</sup> La règle du maintien des droits à l'exonération pour la période à courir en cas de changement d'exploitant figure à l'article 1383 C bis du code général des impôts (par renvoi à l'article 1383 C). Si elle ne figure pas au I *sexies* de l'article 1466 A du CGI (à la différence des dispositifs institués par les I *quinquies* A et B pour les installations dans les bassins d'emploi à redynamiser et dans les zones de restructuration de la défense), elle a été prévue par la doctrine administrative.

<sup>9</sup> Loi du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances, s'agissant des exonérations applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

*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.*

CGI, vous avez jugé qu'il ouvrait cependant droit au bénéfice de l'exonération prévue par le I de l'article 1466 A lorsqu'il est réalisé d'une zone non concernée par l'avantage fiscal vers une zone en bénéficiant. Dans ses conclusions, R. Victor fondait cette divergence sur l'objet spécifique du dispositif de faveur, qui poursuit un but d'intérêt général de développement économique de certaines portions du territoire national, ce qui justifie d'en apprécier éligibilité à l'échelle de la zone concernée.

Il est vrai que si cette justification est naturelle lorsqu'est en cause un déplacement géographique du lieu de l'activité, elle peut paraître moins évidente lorsqu'il s'agit d'apprécier une opération se traduisant par une succession d'exploitants dans les mêmes locaux.

Mais à la réflexion, nous ne pensons pas que les deux lignes jurisprudentielles relatives à l'annualité de la CFE et à l'exonération des entreprises nouvelles soient inconciliables dans une telle hypothèse. En effet, d'une part, même si les travaux préparatoires ne sont pas aisément mobilisables, en raison de l'empilement des dispositifs dans le temps, la finalité de ces régimes de faveur est, avant tout, le développement de l'activité et de l'emploi dans les ZFU, et non le simple maintien du tissu économique existant – à la différence, par exemple, du dispositif « défensif » prévu en faveur des zones de revitalisation rurale, qui s'applique non seulement aux créations mais aussi aux reprises d'entreprise<sup>10</sup>. Et d'autre part, les règles applicables à l'annualité de l'impôt n'excluent pas d'analyser l'opération, lorsqu'elle se traduit par une période de fermeture prolongée, comme une cessation d'activité suivie de la création d'un nouvel établissement. Nous relevons que l'article 310 HT de l'annexe II au CGI assimile, pour l'application de l'article 1478, la suspension de son activité par un redevable pendant douze mois consécutifs à une cessation d'activité suivie d'une création d'établissement. Dans le cas, qui n'est pas réglé par les textes, où l'interruption s'accompagne d'un changement d'exploitant, un seuil temporel rigide nous paraît inadapté et nous pensons qu'il convient de tenir compte des incidences concrètes de la fermeture sur les conditions d'exploitation et le comportement de la clientèle, lesquelles seront très différentes selon la nature de l'activité exercée et le tissu d'entreprises implantées dans la zone de chalandise concernée.

Votre jurisprudence comporte précisément quelques exemples de prise en compte d'une interruption temporaire d'activité pour l'application des anciens articles 44 *bis* et s. du CGI, qui témoignent d'une approche *in concreto*. Vous avez retenu la qualification d'entreprise créée pour la reprise d'établissements en difficulté alors même qu'un délai de onze mois s'était écoulé entre la fin de l'exploitation de l'entreprise et la reprise, le nouvel exploitant, par ailleurs ancien salarié, ayant pris en location tant les locaux que le matériel d'exploitation de son prédécesseur (CE, 17 mai 1989, M. T..., n° 95684, RJF 7/89 n° 809). Vous avez par ailleurs regardé comme ayant repris une activité préexistante un fabricant de vêtements installé dans des locaux précédemment occupés par une société exerçant dans la même activité, en dépit d'une période d'interruption d'activité de 18 mois, en prenant en compte le

---

<sup>10</sup> V. CE, QPC, 16 juillet 2020, M. F..., n° 440269, aux tables et à la RJF 11/20 n° 867, concl. K. Ciavaldini (C 867).

recrutement d'anciens salariés ainsi que la reprise de la majorité de la clientèle (CE, 18 septembre 1998, n° 149341, SARL Diva, RJF 11/98 n° 1330). Enfin, dans le cas très spécifique des concessions automobiles, vous estimez que la reprise d'activité peut être présumée si le nouveau concessionnaire s'installe moins d'un an après le départ du précédent mais que, passé ce délai, l'appréciation est subordonnée à la constatation de la reprise de la clientèle, des locaux et des moyens d'exploitation du précédent concessionnaire (CE, 12 janvier 2004, n° 250675, min. c/ SA Automobiles de la Vallée, aux tables et à la RJF 4/04 n° 358).

Passée au tamis de la grille de lecture que nous venons de proposer, l'affaire dont vous êtes saisis constitue un cas frontière. L'activité exercée par la société Le Triangle Supermarché est, en effet, similaire à celle qui était exercée par le précédent exploitant, la diversification des produits vendus n'étant pas suffisamment significative pour caractériser un changement d'activité. En revanche, la durée prolongée de fermeture du magasin nous semble avoir nécessairement entraîné un déplacement de clientèle, s'agissant d'un commerce alimentaire dont les clients n'ont pu différer leurs achats et qui ont pu acquérir de nouvelles habitudes de consommation, même si l'on peut penser qu'une partie de la clientèle initiale est revenue après la réouverture du point de vente, du fait de sa proximité. Deux autres circonstances nous conduisent à faire pencher la balance en faveur de la création d'établissement : la cour a en effet relevé que le nouvel exploitant avait repris seulement une partie du matériel installé par son prédécesseur et n'avait réembauché aucun des anciens salariés.

Nous vous proposons donc de juger que la cour a inexactement qualifié les faits de l'espèce en regardant l'opération comme un simple changement d'exploitant poursuivant une même activité, et non comme une création d'établissement au sens du I *sexies* de l'article 1466 A du CGI. Après avoir annulé l'arrêt attaqué, vous pourrez régler l'affaire au fond et faire droit à l'appel de la requérante contre le jugement du tribunal administratif de Rennes qui lui refusé la décharge des impositions supplémentaires mises à leur charge.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué et du jugement du tribunal administratif de Lille, à ce que la société Le Triangle Supermarché soit déchargée de la cotisation foncière des entreprises à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 2014 et à ce que l'Etat lui verse une somme de 3 000 euros 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.*