

N° 428973 et n° 428975

Ministre de l'action et des comptes publics c/ Sté Quick Invest France

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 11 décembre 2020

Lecture du 29 décembre 2020

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public

La SNC Quick Invest France, membre du groupe de restauration rapide Quick, a pour activité la location et la sous-location d'immeubles aux sociétés exploitant, directement ou dans le cadre de contrats de franchise, des restaurants sous enseigne Quick. Propriétaire de près de cent-soixante-dix établissements à la clôture de l'exercice 2006, elle en a ensuite cédé cent-deux à une société foncière par une opération dite de cession-bail (ou « sale and leaseback »), à l'issue de laquelle elle a pris en location les biens vendus. En 2009, la société Quick Invest France, d'une part, poursuivait son activité de location à des sociétés du groupe Quick des 68 établissements dont elle avait conservé la propriété, et d'autre part, exerçait une activité de sous-location, aux entreprises franchisées de l'enseigne, des établissements qu'elle avait cédés à la société Foncière des murs mais dont elle était devenue la locataire principale.

Estimant qu'elle n'exerçait aucune activité professionnelle mais se bornait à gérer son patrimoine, la société n'a pas acquitté de cotisation de taxe professionnelle au titre de 2009. Portant, à l'issue d'une vérification de comptabilité, une analyse différente sur la nature professionnelle de l'activité de la société, l'administration fiscale l'a assujettie à la cotisation minimale de taxe professionnelle au titre de l'année 2009. L'administration a par ailleurs remis en cause le bénéfice, pour la société, du dispositif d'assujettissement progressif à la CVAE prévu au II de l'article 1586 sexies du CGI, réservé selon le service aux seuls assujettis qui ne relevaient pas auparavant de la taxe professionnelle.

La société a porté ce double litige devant le tribunal administratif de Melun, qui a rejeté ses conclusions en décharge, puis devant la cour administrative d'appel de Versailles qui les a, quant à elle, accueillies. La cour a jugé, par l'arrêt attaqué par le ministre sous le n° 428975, que ni l'activité de location nue exercée par la requérante ni son activité de sous-location ne présentait un caractère professionnel au sens du I de l'article 1447 du CGI la rendant passible de la taxe professionnelle. Elle en a déduit, dans l'arrêt contesté par le ministre sous le n° 428973, que la société devait en application du II de l'article 1586 sexies du même code, bénéficier de l'abattement d'assiette prévu par ces dispositions en matière de CVAE.

Avant que la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 ne modifie l'article 1447 du CGI pour réputer exercées à titre professionnel les activités de location ou de sous-location d'immeubles autres que celles portant sur des immeubles nus à usage d'habitation,

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.

l'appréciation du caractère professionnel de ces activités pour les besoins de la taxe professionnelle s'opérait dans le silence de la loi au regard de la grille d'analyse dégagée prétoriquement par votre jurisprudence.

A la différence de la location de locaux meublés, qui caractérise en principe l'exercice d'une activité professionnelle par nature (CE, 24 mars 2006, *min. c/ D...*, n° 269716, RJF 2006 n° 718, concl. L. Vallée BDCF 6/06 n° 74), vous avez ainsi d'abord jugé, par une décision *min. c/ SCI Caladoise* du 3 octobre 2003 (n° 246855, T. p. 747, RJF 2003 n° 1382, concl. L. Vallée BDCF 12/03 n° 154), que la location de locaux nus présente, pour l'application de l'article 1447 du CGI, le caractère d'une activité non professionnelle par nature et qu'elle relève de la simple gestion d'un patrimoine, sans qu'ait d'incidence la mobilisation par le propriétaire de moyens intellectuels ou matériels pour la mise en œuvre de cette activité. Les locations de locaux nus semblaient ainsi radicalement exclues du champ de la taxe professionnelle.

Vous avez toutefois, dix ans plus tard, introduit un codicille à cette jurisprudence. Tout en réaffirmant le caractère en principe non professionnel d'une telle activité, vous avez en effet réservé l'hypothèse dans laquelle, à travers la location de locaux nus, le bailleur ne se borne pas à gérer son propre patrimoine « *mais poursuit, selon des modalités différentes, une exploitation commerciale antérieure ou participe à l'exploitation du locataire* » (CE, 25 septembre 2013, *Sté immobilière Groupe Casino*, n° 350893, T. p. 552, RJF 2013 n° 1145, concl. C. Legras). En pareil cas, le loueur doit être assujéti à la taxe, sans qu'ait d'incidence, là encore, la mise en œuvre ou non de moyens matériels et intellectuels (CE, 23 juin 2014, *SAS Lyon-Garibaldi*, n° 358647).

La personne se livrant à une activité de sous-location n'étant pas propriétaire du bien et ne pouvant, dès lors, être regardée comme se livrant à la simple gestion de son patrimoine, la question de l'assujéttissement à la TP de cette activité se posait, en revanche, en des termes différents. Vous lui avez ainsi appliqué la grille d'analyse traditionnelle à l'aune de laquelle vous appréciez le caractère professionnel ou non professionnel d'une activité.

Vous avez ainsi jugé que la sous-location de locaux nus n'est pas professionnelle par nature, et ne l'est pas davantage du seul fait que les bénéfices réalisés seraient imposables dans la catégorie des BNC, mais qu'elle entraîne l'assujéttissement à la TP du locataire principal qui sous-loue le bien lorsqu'elle « *s'exerce dans des conditions, tenant notamment à sa régularité et aux moyens matériels ou intellectuels qu'elle met en œuvre, de nature à caractériser l'exercice d'une profession non salariée* » (CE, 12 octobre 1994, *SCI du Chêne Vert*, n° 122532, p. 445, RJF 1994 n° 1328 ; CE, 28 décembre 2007, *min. c/ CCI de Lyon*, n° 291197, RJF 2008 n° 318, concl. L. Vallée BDCF 3/08 n° 40).

Toutefois, compte de la nature particulière des contrats de crédit-bail, appréhendés comme des modalités de financement de l'acquisition d'un bien, et afin d'assurer la neutralité fiscale de ces opérations avec les locations de biens acquis par leurs propriétaires en dehors d'un tel mode de financement, vous avez transposé aux hypothèses de sous-location par un crédit-preneur, dans vos décisions *min. c/ SCI Caladoise* et *Sté immobilière Groupe Casino*, la solution retenue en matière de location par le propriétaire dans ces mêmes décisions. Autrement dit, la sous-location d'un immeuble nu par une personne qui en dispose en vertu

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.

d'un contrat de crédit-bail ne présente pas le caractère d'une activité professionnelle au sens du I de l'article 1447, sauf dans l'hypothèse où, à travers cette sous-location, le locataire principal, crédit-preneur, poursuit, selon des modalités différentes, une exploitation commerciale antérieure ou participe à l'exploitation du sous-locataire.

Le pourvoi n° 428975 soulève deux questions : l'une, sur le volet location du litige, vous conduira à vous pencher une nouvelle fois sur la notion de participation à l'exploitation du locataire au sens de votre jurisprudence *Sté immobilière Groupe Casino* du 25 septembre 2013 ; l'autre, afférente à la sous-location, porte sur la possibilité de transposer le codicille de cette même jurisprudence à la sous-location simple, hors crédit-bail.

Commençons par la première question.

Si vous contrôlez la qualification juridique d'activité professionnelle au sens de l'article 1447 du CGI, qui détermine l'entrée dans le champ d'application de l'impôt, vous avez en revanche choisi, s'agissant en large part d'interprétation des baux et de questions de fait, de laisser à l'appréciation souveraine des juges du fond, sauf dénaturation, l'existence ou l'absence de participation du bailleur à l'exploitation de son locataire (CE, 9^e CJS, 28 avril 2017, *min. c/ SAS Grands Magasins Galeries Lafayette*, n° 390644). Ce contrôle distancié sur les faits ne saurait toutefois exclure un contrôle d'erreur de droit sur les critères utilisés et le raisonnement suivi pour conduire cette appréciation.

De vos rares précédents de chambre jugeant seule, il ressort qu'une cour qualifie exactement d'activité professionnelle la location de locaux nus au sein d'un centre commercial après avoir relevé qu'il résulte des clauses des contrats de location, stipulant que le loyer comporte une part variable déterminée en fonction du chiffre d'affaires du preneur et faisant peser sur celui-ci des obligations liées à son exploitation commerciale telle que l'adhésion obligatoire à l'association des commerçants du centre et l'engagement d'accepter la carte de paiement de ce centre, que le propriétaire « *participait à la gestion commerciale des locaux loués* » (CE, 9^e CJS, 27 février 2015, *Société Immochan France*, n°s 370352 370355), ou encore après avoir relevé, d'une part, que les baux imposent aux locataires d'adhérer au GIE des commerçants du centre et prévoient un loyer additionnel variable en fonction du chiffre d'affaires du preneur, et d'autre part, que la société propriétaire prend « *une part active à l'animation et au développement du centre commercial, par le contrôle qu'elle effectue sur le respect des clauses relatives à l'exploitation commerciale et à l'esthétique ainsi qu'aux enseignes des locaux* », et qu'ainsi, le bailleur est « *directement intéressé à l'activité de ce centre et aux résultats des preneurs* » (CE, 9^e CJS, 23 juin 2014, *SAS Lyon-Garibaldi*, n° 358647). En revanche, une cour estime souverainement, sans dénaturation, que des baux, comportant certaines sujétions commerciales (obligation d'adhésion à l'association des commerçants, obligation d'exploitation sous une enseigne donnée et interdiction de sous-louer à des personnes extérieures au groupe économique dont est membre le bailleur) mais ne prévoyant aucune indexation des loyers sur les résultats ou le chiffre d'affaires des preneurs, ne permettent pas de regarder le propriétaire comme participant à l'exploitation de ses locataires (CE, 9^e CJS, 28 avril 2017, *min. c/ SAS Grands Magasins Galeries Lafayette*, n° 390644).

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.

Enfin, bien que vous jugiez que le traitement fiscal des bénéficiaires pour l'IS et la qualification d'activité professionnelle pour l'application de l'article 1447 du CGI constituent deux questions indépendantes, et que la notion d'activité professionnelle ne saurait se confondre avec celle de location commerciale relevant des BIC, il n'est pas inintéressant, compte tenu de l'évidente inspiration puisée par votre décision *Sté Immobilière Groupe Casino* dans les critères de qualification d'une location de locaux nus en BIC, de chercher quelques repères dans votre jurisprudence sur ce point. L'on relèvera notamment votre précédent *SCI Aristide Briand* du 11 décembre 2009 (n° 301504, RJF 3/10 n° 2011) qui, s'il a jugé, miroitant ainsi avec une jurisprudence ancienne semblant se satisfaire d'une telle association financière, que la seule indexation des loyers sur le chiffre d'affaires du preneur exploitant une entreprise commerciale ne saurait caractériser une participation à la gestion ou aux résultats d'une entreprise commerciale propre à attirer le bailleur dans le champ des BIC, a en revanche jugé qu'une telle participation à l'exploitation du preneur est caractérisée et emporte classification dans les BIC lorsqu'à l'indexation des loyers au chiffre d'affaires s'ajoutent l'importance des recettes ainsi procurées au preneur et l'existence de liens capitalistiques indirects via un associé commun.

Vos précédents dessinent ainsi un tableau dans lequel la participation à l'exploitation du locataire s'apprécie en règle générale à l'aune d'un faisceau d'indices. Pris isolément, certains de ces indices sont insuffisants. Ainsi, la seule existence de liens capitalistiques ou l'appartenance à un même groupe du bailleur et du locataire ne saurait caractériser une telle participation, en ce qu'elle n'exclut nullement que la location ne soit rien de plus pour le bailleur qu'une simple modalité de gestion patrimoniale. De même, comme jugé dans votre décision *min. c/ SAS Grand Magasins Galeries Lafayette*, la seule instauration de certaines sujétions de nature commerciale tenant à l'appartenance du bailleur à un groupe économique détenteur d'une enseigne ne suffit pas nécessairement à conclure au caractère professionnel, lorsque ces sujétions se bornent uniquement à prévoir l'obligation d'exploitation sous cette enseigne. Enfin, à la lumière du précédent *SCI Aristide Briand*, l'on pourrait hésiter à regarder la simple indexation des loyers sur le chiffre d'affaires du locataire (à ne pas confondre avec une indexation sur les résultats, qui associe davantage le bailleur aux risques de l'exploitation), comme caractérisant à elle seule une participation à l'exploitation du locataire excédant la simple mise en valeur par le propriétaire de son patrimoine, lorsqu'il apparaîtrait notamment qu'une telle indexation est conforme aux usages de fixation des loyers dans un secteur.

En revanche, lorsque ces divers indices se conjuguent, et qu'à l'imposition de sujétions de nature commerciale s'ajoute l'indexation des loyers sur le chiffre d'affaires du preneur, ainsi le cas échéant que des liens capitalistiques indirects par appartenance à un même groupe, le bailleur peut être regardé comme participant à l'exploitation du preneur et comme exerçant, par suite, une activité professionnelle. Sur ce point, vos décisions *Sté Immochan* et *SAS Lyon-Garibaldi* révèlent qu'il n'est pas besoin d'une implication quotidienne dans la gestion du preneur ni de la mise en œuvre de moyens humains ou matériels pour que le bailleur puisse être regardé, par cette participation, comme exerçant son activité de location dans des conditions excédant la simple gestion de son patrimoine.

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 en l'espèce, la cour a relevé que les immeubles nus dont la société est demeurée propriétaire et qu'elle a donnés en location au titre de l'année 2009 étaient à usage exclusif d'exploitation de restaurants sandwicherie sous l'enseigne Quick, que cette activité de location, conforme à son objet social, s'opérait en direction de sociétés membres du groupe Quick dont elle faisait elle-même partie, que les loyers des baux consentis par la société étaient, au titre de la période en litige, fixés en fonction d'un pourcentage du chiffre d'affaires du preneur, et qu'à cette fin, le preneur devait communiquer mensuellement son chiffre d'affaires au bailleur. Pourtant, la cour a jugé que les stipulations des baux ne traduisaient pas à elles seules, faute d'implication suffisante dans cette gestion, une immixtion de la requérante dans la gestion commerciale des preneurs et en a déduit que l'activité de location nue exercée par la société au titre de l'année 2009 ne présentait pas le caractère d'une activité professionnelle au sens du I de l'article 1447 du CGI.

Nonobstant le caractère distancié de votre contrôle de cassation sur l'appréciation de la participation à l'exploitation du locataire adopté par votre décision *min. c/ SAS Grand Magasins Galeries Lafayette*, l'arrêt attaqué nous semble devoir être censuré. En jugeant qu'en dépit des éléments ainsi relevés et des pièces du dossier qui lui était soumis, les baux conclus ne pouvaient être regardés comme traduisant une participation de la société à l'exploitation de ses locataires, la cour nous paraît en effet avoir entaché son arrêt de dénaturation et d'erreur de droit. Il en est résulté une erreur de qualification juridique à avoir retenu que l'activité litigieuse ne présentait pas le caractère d'une activité professionnelle au sens de l'article 1447 du CGI.

Il vous faut encore examiner la question de l'assujettissement à la taxe professionnelle de l'activité de sous-location simple de la requérante.

Le caractère professionnel d'une telle activité de sous-location doit-il s'apprécier uniquement au regard des critères de régularité et de mise en œuvre de moyens matériels ou intellectuels, ou faut-il transposer le codicille de votre jurisprudence *Société Immobilière Groupe Casino* sur la poursuite, selon des modalités différentes, d'une exploitation commerciale antérieure ou la participation à l'exploitation du (sous)locataire ?

Nous vous invitons à procéder à cette transposition.

D'une part, il serait selon nous quelque peu paradoxal, alors que vous reconnaissez en présence d'une telle poursuite ou participation un caractère professionnel à une activité en principe non professionnelle par nature (la location de locaux nus ou leur sous-location par un crédit-preneur de locaux nus), sans considération de la mise en œuvre de moyens matériels ou intellectuels, de ne pas reconnaître l'existence d'une activité professionnelle en pareilles circonstances lorsqu'est en cause une activité qui n'est pas non-professionnelle par nature (la sous-location simple). Il nous semble s'agir d'un a fortiori.

D'autre part, une telle transposition ne méconnaîtrait pas votre jurisprudence *SCI du Chêne Vert*, laquelle ne limite pas la caractérisation de l'exercice d'une activité professionnelle de sous-location au constat d'un déploiement de moyens matériels et intellectuels par le locataire principal, mais comporte un « notamment ».

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.

Enfin, vous avez déjà, en ce qui concerne la concession de marque, procédé à une conciliation de la grille d'analyse de votre décision *SCI du Chêne vert* avec l'importation de l'hypothèse de la participation à l'exploitation du concessionnaire. Vos décisions *Société Vivarte* du 17 juin 2015 (n° 369840, T. p. 636, RJF 2015 n° 786, concl. F. Aladjidi BDCF 10/15 n° 120) et *SA Casino Guichard-Perrachon* du 11 janvier 2019 (n° 405031, aux Tables, RJF 2019 n° 354, concl. M-G. Merloz C 354), tout en réaffirmant d'abord que l'exercice d'une activité professionnelle n'est caractérisée que si l'activité est régulière et repose sur la mise en œuvre de moyens matériels et humains, jugent ensuite que les revenus tirés de la concession d'une marque sont le fruit d'une activité professionnelle au sens de l'article 1447 du CGI si le concédant met en œuvre de manière régulière et effective, pour cette activité de concession, des moyens matériels et humains « ou » s'il est en droit de participer à l'exploitation du concessionnaire et est rémunéré, en tout ou partie en fonction de cette dernière (rapp., pour la concession d'une activité, CE, 25 octobre 2010, *Sté Thomson Licensing*, n° 309473, RJF 2011 n° 48).

Or en l'espèce, la cour a examiné et écarté le caractère professionnel de l'activité de sous-location de la société en se déterminant uniquement au regard du critère de mise en œuvre directe par la société de moyens matériels et humains qui lui seraient propres, et a écarté comme inopérante la circonstance que l'intéressée aurait ainsi poursuivi, à la faveur d'une opération de cession-bail, l'activité de location qu'elle exerçait auparavant en tant que propriétaire. En statuant ainsi et en s'abstenant de rechercher si, par cette sous-location, la société poursuivait, selon des modalités différentes, une exploitation commerciale antérieure ou participait à l'exploitation des sous-locataires dans des conditions propres à caractériser de ce fait, selon la grille d'analyse transposée de votre jurisprudence *Sté Immobilière Groupe Casino*, l'exercice d'une activité professionnelle, la cour a commis une erreur de droit.

Après annulation de l'arrêt, vous pourrez régler l'affaire au fond : vous constaterez que le tribunal n'a pas insuffisamment motivé son jugement ; que la proposition de rectification ne méconnaît pas les exigences de l'article L. 57 du LPF ; et que les activités de location comme de sous-location de la société doivent, compte tenu de l'analyse menée précédemment, notamment de la fixation des loyers à un pourcentage du chiffre d'affaires sans part fixe (qui n'était plus contestée au stade de la réplique devant la cour) et des sujétions commerciales imposées, notamment l'exploitation nécessaire sous enseigne Quick, être regardées comme exercées dans des conditions caractérisant une activité professionnelle pour l'application de l'article 1447 du CGI et emporter assujettissement de la société à la cotisation minimale de TP, sans qu'il y ait lieu d'exclure de la valeur ajoutée les produits issus des sous-locations, qui présentent elles aussi un caractère professionnel.

Nous en venons au pourvoi formé par le ministre sous le n° 428973. Il porte sur le régime d'abattement transitoire de l'assiette de la CVAE institué par le II de l'article 1586 sexies du CGI.

Pour retenir que l'administration fiscale avait à tort remis en cause le bénéfice de ce régime, la cour s'est fondée sur la circonstance que l'activité de location et de sous-location d'immeubles nus exercée par la société ne pouvait être qualifiée d'activité professionnelle au

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.

sens de l'article 1447 du CGI dans sa rédaction antérieure au 1^{er} janvier 2010. Compte tenu de l'analyse conduite sous le numéro précédent et que nous ne referons pas, le ministre est fondé à soutenir que la cour a, en écartant la qualification d'activité professionnelle, inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis.

En défense, la société vous invite toutefois à écarter comme inopérants les moyens du pourvoi du ministre dirigés contre la qualification d'activité non professionnelle retenue par la cour, au motif que pareille qualification ne constituerait pas une condition posée au bénéfice du régime transitoire du II de l'article 1586 sexies du code, et à procéder sur ce point à une substitution de motifs en cassation.

Depuis le 1^{er} janvier 2010, les hésitations sur la qualification d'activité professionnelle des locations et sous-locations d'immeubles autres que de locaux nus à usage d'habitation ne sont plus permises : le législateur a réputé ces activités professionnelles à l'article 1447 du CGI modifié par la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009. Par voie de conséquence, dès lors qu'elles dépassent le seuil de recettes brutes ou de chiffre d'affaires de 100 000 euros prévu par cet article, les personnes exerçant une activité de location ou de sous-location d'immeubles doivent acquitter la CVAE créée par l'article 1586 ter du CGI.

Toutefois, pour le calcul de la valeur ajoutée servant d'assiette à cette cotisation, le législateur a prévu, au II de l'article 1586 sexies du CGI, que « *par exception au I [du même article définissant les éléments pris en compte], les produits et les charges mentionnés au même I et se rapportant à une activité de location ou de sous-location d'immeubles nus réputée exercée à titre professionnel au sens de l'article 1447 ne sont pris en compte, pour le calcul de la valeur ajoutée, qu'à raison de 10 % de leur montant en 2010, 20 % en 2011, 30 % en 2012, 40 % en 2013, 50 % en 2014, 60 % en 2015, 70 % en 2016, 80 % en 2017 et 90 % en 2018.* »

La lettre du II de l'article 1586 sexies ne comporte aucun pont avec l'ancienne taxe professionnelle, à laquelle le mécanisme de la CVAE a succédé, et ne présente pas le dispositif transitoire d'abattement d'assiette ainsi instauré comme visant les seuls contribuables nouvellement assujettis à la CVAE alors qu'ils n'étaient auparavant pas redevables de la taxe professionnelle à raison de leurs activités locatives ou sous-locatives.

Ce silence s'explique aisément par le contexte dans lequel la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 supprimant la TP et créant la CET a été adoptée et par la chronologie de votre jurisprudence.

En effet, lors de l'adoption de la loi, l'état de votre jurisprudence était celui cristallisé par votre décision *min. c/ SCI Caladoise*, qualifiant la location de locaux nus par leur propriétaire d'activité non professionnelle par nature, et la réserve apportée par votre décision *Sté Immobilière Groupe Casino* n'est apparue qu'ultérieurement, en 2011, bien qu'elle ait alors été dégagée rétroactivement, comme toute évolution jurisprudentielle. Aussi, l'exercice d'une activité de location nue néanmoins passible de la taxe professionnelle constituait, lors de l'adoption de la loi de finances pour 2010 et le remplacement de la TP par une nouvelle imposition, une hypothèse inexistante compte tenu de votre interprétation de l'article 1447 du CGI de l'époque : alors impensable, elle n'a donc pas été envisagée par les auteurs de la loi.

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.

Si la sous-location pouvait en revanche déjà, dans le cadre tracé par votre décision *SCI du Chêne Vert*, être regardée comme professionnelle dans les conditions posées par cette décision, les travaux préparatoires de la loi de finances pour 2010 ne révèlent pas de conscience de cette position jurisprudentielle et présentent, faisant masse de la location et de la sous-location d'immeubles nus, ces deux activités comme placées en dehors du champ d'application de la taxe professionnelle.

Il ressort de ces mêmes travaux que l'objet du II de l'article 1586 sexies du CGI est l'atténuation, dans le cadre de la réforme organisant le passage de la TP à la CET, des conséquences de l'extension du champ de l'imposition aux sociétés exerçant une activité de location et de sous-location de locaux nus autres qu'à usage d'habitation, par un assujettissement progressif. A cette fin, la loi a prévu la prise en compte graduelle, étalée sur dix années, des charges et produits correspondant à ces activités, conduisant à n'assujettir ces sociétés à une cotisation calculée sur la base d'une valeur ajoutée établie dans les conditions de droit commun qu'en 2019.

Il ne fait pas de doute, à la lumière des travaux préparatoires visant expressément « *les activités de location et de sous-location réputées exercées à titre professionnel pour l'assujettissement à la CLA (et qui ne sont pas actuellement dans le champ de la TP)* » (rapport de G. Carrez pour la commission des finances de l'AN, n° 1946, tome II vol. 2), que ce mécanisme a été conçu par le législateur pour soulager les nouveaux contribuables dont l'activité ne relevait pas de l'ancienne TP.

Ce n'est toutefois, conformément aux principes d'interprétation solidement établis dans votre jurisprudence et rappelés notamment par votre Section dans sa décision *Commune de Houdan* du 27 octobre 1999 (n° 188685, p. 326), qu'en cas d'ambiguïté ou de difficulté de conciliation avec d'autres dispositions de rang au moins égal d'un texte qu'il y a lieu de se référer à l'éclairage offert par les travaux préparatoires. Lorsque la lettre de la loi est claire, c'est-à-dire, comme le résumait le président Odent, « *lorsque, compte tenu des règles de la grammaire, de la sémantique et de la syntaxe, son sens ne peut prêter à aucune discussion* », et lorsqu'elle ne soulève aucun problème de conciliation avec d'autres normes, il convient d'en rester au sens résultant de cette lettre, quels que soient les travaux préparatoires et l'éventuelle contrariété qu'ils révèlent entre la lettre du texte et les objectifs poursuivis par le législateur.

Si le II de l'article 1586 sexies avait visé « *les produits et les charges (...) se rapportant à une activité de location ou de sous-location d'immeubles nus* », sans autre précision, la lettre du texte n'aurait, nous semble-t-il, laissé aucune marge d'interprétation et aurait clairement appliqué l'abattement d'assiette prévu par cet article à tous les produits issus d'activités de location ou de sous-location d'immeubles nus, sans considération du point de savoir si ces activités exercées par le redevable de la CVAE entraient déjà, par exception et eu égard aux conditions de leur exercice, dans le champ de la taxe professionnelle. Il en serait certes résulté un important effet d'aubaine dépassant largement le « public » visé par l'intention du législateur, mais la rédaction du texte aurait constitué un obstacle selon nous difficilement franchissable.

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, le texte du II de l'article 1586 sexies du CGI n'est pas exactement rédigé ainsi : il mentionne les « *produits et les charges (...) se rapportant à une activité de location ou de sous-location d'immeubles nus réputée exercée à titre professionnel au sens de l'article 1447* ». Or la portée de la précision « *réputée exercée à titre professionnel* » peut prêter à controverse.

Elle pourrait s'entendre comme visant uniquement à faire le départ entre les activités de location et sous-location exercées à titre professionnel et les locations et sous-locations d'immeubles nus à usage d'habitation, non concernées par la présomption irréfragable de caractère professionnel instituée par le I de l'article 1447 du code. La précision aurait alors un caractère largement superfétatoire.

Mais l'on pourrait aussi interpréter la précision « *réputée exercée à titre professionnel* » comme explicitant le motif de l'abattement temporaire institué au II de l'article 1586 sexies et comme ayant pour objet et pour effet de viser les seules activités de location et sous-location n'ayant un caractère professionnel qu'en raison de la présomption de caractère professionnel nouvellement posée par la loi. En d'autres termes, comme ne ciblant que les produits se rapportant à une activité de location ou sous-location qui ne satisfait pas aux critères jurisprudentiels de l'activité professionnelle emportant assujettissement à la taxe professionnelle et pour qui la modification apportée au second alinéa du I de l'article 1447 du CGI change tout.

Cette ambiguïté des termes de l'article 1586 sexies autorise un regard aux travaux préparatoires. Or la seconde interprétation évoquée à l'instant nous semble davantage refléter l'objectif du législateur d'atténuer les effets de la réforme pour les nouveaux assujettis. Elle ne heurte pas la lettre de l'article 1586 sexies du CGI, mais s'attache au contraire à donner une portée raisonnable à chacun de ses termes.¹ C'est par suite cette interprétation du II de l'article 1586 sexies que nous vous invitons à retenir. Précisons que l'activité de location dont il convient de rechercher si elle n'est professionnelle que par l'effet de la présomption nouvelle posée à l'article 1447 du CGI, ou si elle aurait déjà été qualifiée de professionnelle sous l'empire de l'ancienne version de cet article, ne saurait être que celle exercée par le redevable au titre de l'année d'imposition considérée, et non celle qu'il exerçait en 2009.

Par suite, dans la présente affaire, la question de savoir si les activités de location et sous-location exercées par la société au titre des années en litige présentaient un caractère professionnel au sens des dispositions anciennes du I de l'article 1447, avant l'ajout du deuxième alinéa, n'était pas inopérante. Vous accueillerez donc le moyen d'erreur de qualification juridique du ministre, sans procéder à une substitution de motifs en cassation, et annulerez l'arrêt attaqué, en tant seulement qu'il a accordé à la société une réduction de ses cotisations de CVAE correspondant à l'application à ses bases du mécanisme d'abattement de

¹ Vous avez d'ailleurs, dans une décision de la 8e chambre jugeant seule du 29 juillet dernier, validé implicitement, nous semble-t-il, une telle lecture, en ne procédant pas d'office à une substitution de motifs de la nature de celle demandée ici par la société Quick Invest. Mais l'interprétation de l'article 1586 sexies ne semblait pas en question (CE, 29 juillet 2020, *min. c/ SA Aéroports de Paris*, n° 436486, RJF 2020 n° 943).

l'article 1586 sexies, II, du CGI. Vous pourrez ensuite régler dans cette mesure l'affaire au fond, la solution découlant de la cassation prononcée.

Par ces motifs, nous concluons :

- Sous le n°428973, à l'annulation de l'arrêt du 22 janvier 2019 de la cour administrative d'appel de Versailles en tant qu'il a accordé à la société Quick Invest France la décharge des rappels de CVAE auxquels elle a été assujettie au titre des années 2010 et 2011 par suite de la remise en cause du bénéfice du régime transitoire du II de l'article 1586 *sexies* du CGI, au rejet des conclusions d'appel de la société tendant à la décharge correspondante, et au rejet de ses conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du CJA ;
- Sous le n° 428975, à l'annulation de l'arrêt du 22 janvier 2019 de la cour administrative d'appel de Versailles, au rejet de la requête de la société Quick Invest France devant cette cour et au rejet de ses conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

S

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.