

## Conclusions

### Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteure publique

En application du a du 6° de l'article 1382 du code général des impôts, sont exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties « *les bâtiments qui servent aux exploitations rurales tels que granges, écuries, greniers, caves, celliers, pressoirs et autres, destinés, soit à loger les bestiaux des fermes et métairies ainsi que le gardien de ces bestiaux, soit à serrer les récoltes.* » Si la rédaction de cette disposition, reprenant l'énumération qui figurait à l'article 85 de la loi du 4 frimaire an VII, est restée quasiment inchangée depuis l'origine, et si sa terminologie aux accents désuets donne l'image d'une agriculture éternelle, digne des *Géorgiques* et faite de petites exploitations, le b du même 6°, créé par l'article 32 de la loi du 5 août 1920, a quant à lui connu de nombreuses modifications reflétant l'évolution des formes économiques au sein du monde agricole et la tendance à la constitution de structures collectives.

Ainsi, en vertu du b, sont exonérés de taxe « *dans les mêmes conditions qu'au premier alinéa du a, les bâtiments affectés à un usage agricole par les sociétés coopératives agricoles, par les associations syndicales ayant un objet exclusivement agricole, leurs unions, les associations foncières, les sociétés d'intérêt collectif agricole, les syndicats professionnels agricoles, les sociétés d'élevage, les associations agricoles reconnues par la loi et dépendant du ministère de l'agriculture ayant pour objet de favoriser la production agricole, leurs unions et fédérations ainsi que les unions de sociétés coopératives agricoles ou unions de coopératives agricoles et de coopératives de consommation constituées et fonctionnant conformément aux dispositions légales qui les régissent et par les groupements d'intérêt économique constitués entre exploitations agricoles.* »

De la mention d'une exonération « *dans les mêmes conditions qu'au premier alinéa du a* », votre jurisprudence, confortée par les travaux préparatoires de la loi du 5 août 1920 desquels il ressort que les parlementaires n'ont pas entendu créer une nouvelle exonération mais seulement prévoir l'exemption de taxe des bâtiments des coopératives « *dans les cas où possédés par un agriculteur, ils le seraient d'après les règles actuellement en vigueur* », a déduit que les dispositions du b du 6° de l'article 1382 avaient entendu donner à la notion d'« usage agricole », pour la définition des « *bâtiments affectés à un usage agricole* » par les structures qu'elles énumèrent, une signification visant les opérations réalisées habituellement par les agriculteurs eux-mêmes et qui ne présentent pas un caractère industriel (cf. notamment CE, 25 février 1987, *Coopérative agricole La Noelle Ancenis*, n° 67204, T. p. 683 sur ce point

et même jour, *ministre du budget c/ Coopérative agricole La Noelle Ancenis*, n° 68157, T. p. 683, RJF 5/87 n° 533, formalisant une jurisprudence ancienne, antérieure et constante, comme en témoigne la décision CE, Section, 22 mai 1940, *SCA Le Renon*, p. 173).

Pour l'appréciation du critère tenant à ce que les bâtiments soient affectés à des opérations réalisées habituellement par les agriculteurs eux-mêmes, vous recherchez si ces opérations, conformément à la définition des usages agricoles retenue par votre jurisprudence sur le 6° a et à la définition des activités agricoles aujourd'hui énoncée à l'article L. 311-1 du code rural et de la pêche maritime, soit s'insèrent dans le cycle biologique de la production agricole ou de l'élevage, soit constituent le prolongement normal d'une activité de culture ou d'élevage.

Des activités qui ne s'insèrent pas dans le cycle biologique animal ou végétal et qui constituent en principe, de par leur nature, des activités commerciales, ne sont regardées comme agricoles par prolongement que lorsqu'elles sont le fait d'un agriculteur et à la condition d'être réalisées par lui à partir des produits de son exploitation, et non de produits issus de cultures ou d'élevages d'un tiers (v. par ex., CE, 20 novembre 2013, *Société Perrin et Fils*, n° 360562, T. pp. 429-551, RJF 2/14 n° 153, concl. B. Bohnert BDCF 2/14 n° 23 ).

Vous avez admis, afin de ne pas priver de toute portée le b du 6° de l'article 1382 du CGI, et conformément à l'objet de neutralité fiscale poursuivie par ces dispositions par lesquelles le législateur a entendu ne pas traiter moins favorablement les agriculteurs exerçant leur activité sous une forme collective, d'apprécier la notion de prolongement de l'exploitation en faisant masse des structures coopératives et associatives que cet article mentionne et de leurs membres agriculteurs, et les appréhendant comme un tout, de sorte que les bâtiments d'une coopérative ne réalisant elle-même aucune opération s'inscrivant dans le cycle biologique végétal ou animal mais se livrant à des opérations situées dans le prolongement direct de l'exploitation agricole de ses membres agriculteurs sont affectés à un usage agricole, et non à une activité commerciale (cf., pour des SCA, CE, 22 juillet 1935, *SCA La Tomacoop*, p. 862 ; CE, 8 avril 1935, *min. c/ société des producteurs des grands et premiers crus de champagne*, p. 469 ; CE, 31 décembre 2008, *Société coopérative fromagère de Planèze*, n° 308998, RJF 4/09 n° 360, concl. N. Escaut BDCF 4/09 n° 52 ; CE, 21 novembre 2011, *min. c/ SCA de Broons*, n° 338224, RJF 2/12 n° 137, concl. L. Olléon Dr. fisc. 12/12 c. 202).

Dès lors toutefois qu'un agriculteur se livrant à des opérations de stockage de produits ou de matériels lui appartenant mais aussi de produits ou matériels appartenant à des tiers, ou encore se livrant à des opérations de transformation de produits de sa ferme mais aussi de produits agricoles achetés à d'autres personnes ne peut être regardé, à raison des opérations portant sur ces matériels et produits de tiers, comme se livrant à une activité dans le prolongement normal de son exploitation et que des bâtiments affectés par cet agriculteur à une telle activité mixte ne sont pas exonérés de taxe (par ex. CE, 14 octobre 2015, *Sté Champagne P. Gerbais*, n° 378329, T. p. 635, RJF 1 16 n° 38 avec concl. B. Bohnert p. 104), vous en avez déduit que des bâtiments utilisés par une entité visée au b du 6° de l'article 1382 pour des opérations non exclusivement réalisées pour le compte de ses membres agriculteurs ne pouvaient être regardés comme affectées à un usage agricole.

D'abord dégagée pour les sociétés coopératives agricoles relevant des articles L. 521-1 et suivants du code rural – votre décision n° 67204 *Coopérative agricole La Noelle Ancenis* juge ainsi que le stockage de matériels et de produits agricoles réalisé par une coopérative en vue de leur livraison à ses membres agriculteurs, mais aussi à des tiers non coopérateurs, n'est pas au nombre des opérations réalisées habituellement par les agriculteurs eux-mêmes –, cette exigence d'exclusivité a ensuite été étendue aux sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA) des articles L. 531-1 et suivants du code rural et de la pêche maritime.

Or non seulement tous les associés d'une SICA ne sont pas agriculteurs, 20% au moins du capital ou des voix devant être détenus par des personnes n'ayant pas la qualité pour être « *associés coopérateurs* » d'une société coopérative agricole, mais en outre, une telle société est libre de réaliser une part substantielle de son activité en direction de personnes autres que ses associés issus du monde agricole, l'article L. 532-1 du code rural lui faisant seulement obligation de ne pas réaliser plus de 50 % des opérations de chaque exercice avec des personnes physiques ou morales autres que les associés définis à l'article L. 522-1. Ces règles particulières de composition et de capital s'expliquent par la finalité des sociétés d'intérêt collectif agricole dont l'objet est, en vertu des dispositions du code rural et de la pêche maritime qui les régissent, de créer ou de gérer des installations et équipements ou d'assurer des services soit dans l'intérêt des agriculteurs d'une région rurale déterminée, soit de façon plus générale dans celui des habitants de cette région sans distinction professionnelle.

La transposition aux SICA de la jurisprudence *La Noëlle Ancenis* excluant de l'exonération les bâtiments servant à des tiers non coopérateurs devait-elle s'opérer en exigeant l'utilisation par les seuls associés ayant une activité agricole, ou en se bornant à vérifier l'absence d'utilisation des bâtiments pour le compte de tiers au capital ?

Par une décision du 2 décembre 1988, *min. c/ SICA du Silo de La Rochelle-Pallice* (n° 86112, T. p. 729, RJF 1/89 n° 70 avec chronique J. Turot p. 3), tirant toutes les conséquences de la condition légale d'affectation à un usage agricole dans des conditions identiques à celles exigées des agriculteurs visés au a du 6°, vous avez opté pour la première approche. Vous avez ainsi jugé que les bâtiments et installations exploités par une SICA ne servant pas exclusivement aux agriculteurs adhérents de cette société, mais aussi au stockage de grains appartenant à des négociants, ne sauraient bénéficier de l'exonération prévue au b du 6° de l'article 1382 du CGI, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que ces négociants sont adhérents de la SICA et que celle-ci n'a pas méconnu la législation qui lui est applicable en acceptant de traiter les grains des négociants dans ses installations (cf., dans le même sens, CE, 20 janvier 1992, *SICA Maisica de Bayonne*, n° 67682, RJF 3/92 n° 358).

Or votre jurisprudence a, depuis lors, connu quelques assouplissements en ce qui concerne les sociétés coopératives agricoles.

Vous avez ainsi d'abord jugé que, pour la condition tenant à l'absence de caractère industriel, ne présentent pas un caractère industriel les opérations réalisées par une SCA avec des moyens techniques qui n'excèdent pas les besoins collectifs de ses adhérents, quelle que soit l'importance de ces moyens (CE, 31 décembre 2008, *SCA Opalin*, n° 292723, T. p. 694, *Sté coopérative laitière de Neuvéglise*, n° 309036, et *Sté coopérative de Planèze*, n° 308998, RJF

4/09 n° 360). Vous avez considéré que, dans le cas où, pour la réalisation de ses opérations, et sous réserve qu'elle fonctionne conformément aux dispositions légales qui la régissent, une SCA procède de façon habituelle à des achats auprès de personnes autres que ses adhérents, il y a lieu, pour apprécier si les moyens techniques n'excèdent pas les besoins collectifs de ses adhérents, d'examiner si ces achats ont rendu nécessaires des investissements supérieurs à ceux qu'exige la satisfaction de ces besoins, et avez considéré que, dès lors qu'une SCA peut exercer la totalité de son activité avec les moyens techniques dont elle dispose et qui sont proportionnés aux besoins collectifs de ses adhérents, la seule circonstance qu'elle procède à des achats ou de vente auprès de non-adhérents ne lui fait pas nécessairement perdre le bénéfice de l'exonération (CE, 20 mars 2013, *min. c/ SCA Isigny-Sainte-Mère*, n° 352914, RJF 2013 n° 623, dans le cas d'une coopérative d'aval se livrant à des opérations de rationalisation la conduisant, pour diminuer, dans l'intérêt de ses adhérents, ses coûts d'exploitation, à acheter à des non-adhérents leur production tandis que ces organismes achètent la production de ses adhérents dans le cadre d'échanges avec d'autres organismes portant sur les mêmes produits ; v. aussi CE, 8 février 2017, *Union de coopératives agricoles Altitude*, n° 392271, RJF 2017 n° 441, concl. A. Bretonneau C 441). Si ces décisions introduisent un coin dans votre jurisprudence *Coopérative La Noelle Ancenis*, n'était toutefois en cause que la question du dimensionnement des installations et des moyens mis en œuvre.

Postérieurement à ces décisions, vous avez ainsi réaffirmé, au titre, cette fois, de la condition de conduite d'opérations réalisées habituellement par les agriculteurs eux-mêmes, qu'une activité menée par une SCA pour le compte de tiers non coopérateurs, dans un cadre commercial, ne peut être regardée comme une opération habituellement réalisée par les agriculteurs eux-mêmes. Vous avez néanmoins introduit un codicille à la jurisprudence de 1987 en réservant le cas particulier dans lequel l'activité conduite pour le compte de tiers a pour seul objet de compenser, à activité globale inchangée et dans des conditions normales de fonctionnement des équipements, une réduction temporaire des besoins des coopérateurs de la SCA (CE, 14 juin 2017, *SCA Cave Les vins de Saint-Saturnin*, n° 400010, inédite au Recueil, RJF 2017 n° 950, concl. B. Bohnert C949 et 950).

Nous n'identifions aucun motif de limiter cet assouplissement aux seules sociétés coopératives agricoles et de ne pas amender dans cette mesure votre jurisprudence *SICA du Silo de La Rochelle-Pallice* du 2 décembre 1988, afin de réserver le cas où l'activité conduite par une SICA pour le compte de personnes autres que ses sociétaires ayant qualité pour être associés coopérateurs d'une SCA a pour seul objet de compenser une réduction temporaire des besoins de ces sociétaires particuliers, à activité globale inchangée et dans des conditions normales de fonctionnement des équipements. Vous avez d'ailleurs déjà procédé à cette transposition en chambre jugeant seule, par une décision *SICA Atlantique* du 20 décembre 2017 (n°s 396231 396232), par laquelle vous avez statué en première cassation sur deux des affaires qui vous sont soumises aujourd'hui.

Mais cette dernière décision ayant procédé à cette transposition de manière un peu trop littérale, en citant le considérant de principe de la *SCA Cave Les vins de Saint-Saturnin* et en reprenant ainsi la terminologie des SCA qu'il employait, certains ont cru pouvoir en déduire que vous auriez implicitement abandonné votre jurisprudence du 2 décembre 1988 et qu'il serait désormais loisible à une SICA, sans perdre le bénéfice de l'exonération et sans qu'il ne

soit question que de compenser une réduction temporaire d'activité de ses sociétaires du monde agricole, d'affecter ses bâtiments à la réalisation d'opérations pour le compte de ses sociétaires non agriculteurs.

Toutefois, vous n'avez rien jugé de tel, puisque vous avez simplement jugé qu'un TA avait commis une erreur de droit en se bornant à relever, pour déterminer si les bâtiments dont la société requérante est propriétaire étaient affectés à un usage agricole lui ouvrant droit au bénéfice de l'exonération, que ses installations ne servaient pas exclusivement au stockage et à la manutention des grains produits « *par des agriculteurs adhérents mais également au stockage et à la manutention de grains appartenant à des négociants* », sans rechercher « *si l'activité conduite pour le compte de tiers a pour seul objet de compenser, à activité globale inchangée et dans des conditions normales de fonctionnement des équipements, une réduction temporaire des besoins des coopérateurs* ». En évoquant un peu rapidement et maladroitement les « coopérateurs », vous n'avez pas entendu viser tous les associés de la SICA, mais seulement ceux de ses associés ayant la qualité pour être coopérateurs d'une SCA, visés à l'article L. 522-1 du code rural. En réalité, votre décision traite à la fois des tiers complets à la SICA, et de ceux de ses associés ayant la qualité pour être coopérateurs agricoles, mais ne se prononce pas sur la catégorie intermédiaire des sociétaires extérieurs au monde agricole. Il vous faut vous prononcer aujourd'hui.

Or un abandon complet de la jurisprudence du 2 décembre 1988 nous semblerait impossible et contraire à la loi comme à l'intention du législateur.

Certes, comme le regrettait le président Arrighi de Casanova dans ses conclusions sur votre décision *SICA Maisica de Bayonne* du 20 janvier 1992, la condition d'affectation posée par la législation fiscale est en décalage avec le fonctionnement statutaire des SICA et conduit à priver en large part de sa portée l'exonération prévue par l'article 1382 au bénéfice de cette catégorie de sociétés, sauf pour elles à parvenir à distinguer entre leurs bâtiments et à sanctuariser l'utilisation de certains d'entre eux pour les besoins de leurs seuls associés ayant qualité pour être coopérateurs dans une SCA.

Toutefois, il convient de ne pas oublier que l'exonération dont s'agit, d'une part, est une exonération réservée aux bâtiments ruraux affectés à un usage agricole, et d'autre part, que s'agissant des agriculteurs eux-mêmes, vous exigez une exclusivité d'affectation des bâtiments. Pour les agriculteurs, vous excluez du champ de l'exonération les bâtiments affectés, même si ce n'est que partiellement, à des activités qui, faute de s'insérer dans le cycle végétal ou animal ou de constituer le prolongement normal de leur propre exploitation, n'ont pas un caractère agricole, et vous refusez de procéder à une quelconque proratisation. Or il ne saurait être question de traiter plus favorablement les SICA que les agriculteurs pour l'application d'une disposition dont le seul objet a été d'autoriser les SICA à bénéficier de l'exonération de leurs bâtiments agricoles dans les mêmes conditions que pour les exploitants agricoles eux-mêmes. Enfin, les textes instituant des exonérations sont d'interprétation stricte.

Par suite, nous vous invitons à préciser la portée de l'extension aux SICA de la jurisprudence *SCA Cave Les vins de Saint-Saturnin* sans abandonner l'exigence de principe de votre décision *SICA du Silo de La Rochelle-Pallice*, en jugeant qu'une activité conduite par une



SICA pour le compte de personnes autres que ceux de ses sociétaires ayant qualité pour être associés coopérateurs d'une SCA, ne peut être regardée comme une opération habituellement réalisée par les agriculteurs eux-mêmes. Il ne saurait en aller autrement que dans le cas particulier où l'activité ainsi conduite a pour seul objet de compenser, à activité globale inchangée et dans des conditions normales de fonctionnement des équipements, une réduction temporaire des besoins de ses sociétaires ayant qualité pour être associés coopérateurs d'une SCA.

Dès lors, dans les présentes affaires portant sur les bâtiments exploités par la SICA Atlantique sur les emprises du port de La Rochelle-Pallice et du port de Tonnay-Charente, le tribunal a commis une erreur de droit en jugeant que la circonstance qu'une partie de l'activité de stockage de céréales réalisée au cours des années en litige l' a été pour le compte de négociants, n'ayant pas qualité pour être associés coopérateurs d'une SCA, n'était pas, au motif que ces négociants ont la qualité de sociétaires de la SICA, de nature à modifier l'affectation des bâtiments à un usage agricole et à priver la société de l'exemption.

Vous réglerez les affaires au fond.

Vous constaterez, en premier lieu, que la SICA réalise une partie significative de son activité de stockage et de manutention de céréales pour le compte de négociants, principalement sociétaires mais aussi non sociétaires, et qu'il ne résulte de l'instruction, ni que seuls certains de ses équipements seraient concernés par cette destination et que d'autres seraient entièrement utilisés pour les seuls besoins de ceux de ses membres ayant qualité pour être coopérateurs de SCA, ni que l'activité conduite à l'égard de ces négociants aurait pour seul objet de compenser, à activité globale inchangée et dans des conditions normales de fonctionnement des équipements, une réduction temporaire des besoins de ses sociétaires agriculteurs. Cette seule circonstance suffisant à faire obstacle à ce que les bâtiments en cause puissent être regardés comme affectés à un usage agricole au sens du b du 6° de l'article 1382 du CGI, vous écarterez le moyen tiré par la SICA de ce que ses bâtiments devraient être exonérés en vertu de ces dispositions.

En deuxième lieu, la société conteste le recours à la méthode comptable de l'article 1499 du CGI et soutient que ses installations n'ont pas un caractère industriel au sens de votre jurisprudence *Miroline*, dès lors notamment que les installations techniques, matériels et outillages utilisés pour l'activité de stockage n'ont pas un rôle prépondérant.

Sont en cause, sur le site de La Rochelle-Pallice, trois silos de stockage verticaux d'une capacité de 145 500 tonnes pour l'un et 20 000 tonnes pour les deux autres, comportant des cellules verticales, sur le site de Tonnay, deux cellules de stockages de céréales d'une capacité de 5 000 tonnes, et pour chaque site, des matériels et outillages utilisés pour la réception, le pesage, le stockage, la manutention et le chargement des céréales sur les navires, notamment un portique de chargement et un pont bascule. Ces moyens techniques, qui représentent, dans un cas, près de 40% de la valeur des immobilisations au bilan, et dans l'autre, près de 27% des investissements, sont importants. Leur rôle est prépondérant, dès lors qu'après livraison par camion ou voie ferroviaire la manutention des céréales se fait par des tapis roulants qui apportent les céréales dans les silos verticaux, et que les céréales sont ensuite acheminées par

galerie aérienne pour être déversées dans les navires par un portique de chargement. Par suite, la société n'est pas fondée à contester la qualification d'établissement industriel au sens de l'article 1499 du code. Par ailleurs, l'existence d'unités d'évaluation distinctes sur le site de La Rochelle ne saurait être retenue.

Les autres moyens des requêtes n'étant pas davantage fondés, nous ne les détaillerons pas.

Par ces motifs, nous concluons, sous l'ensemble des numéros appelés :

- à l'annulation des jugements du tribunal administratif de Poitiers du 26 mars 2019 ;
- à ce que les cotisations de taxe foncière sur les propriétés bâties dont ces jugements avaient déchargé la SICA Atlantique soient remises à sa charge ;
- et au rejet des demandes présentées par cette société devant le tribunal, ainsi que de ses conclusions présentées devant vous au titre de l'article L. 761-1 du CJA.