

N° 438828
SCA Les Fruitières de Savoie
N° 449226
SCA Cave de l'Ormarine

3^e et 8^e chambres réunies
Séance du 11 février 2022
Lecture du 10 mars 2022

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

L'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties (TFB) des bâtiments affectés à un usage agricole par les coopératives agricoles mobilise fréquemment vos formations contentieuses ainsi que le législateur. Les deux affaires qui viennent d'être appelées et qui portent sur des faits similaires en donnant une nouvelle illustration. Elles vous conduiront à décider si le bénéfice de l'exonération implique l'exploitation exclusive des bâtiments par la coopérative, question déjà abordée par votre récente décision *Société Marché de Phalempin* (CE, 27 mai 2021, n° 436742, Inéd. : RJF 9/21 n° 820, ccl M.-G. Merloz C820) ; celle-ci laisse toutefois subsister certaines interrogations.

La SCA Les Fruitières de Savoie est propriétaire d'un bâtiment dénommé fruitière, situé à Saint-Germain-la-Chambotte (Savoie), où le lait produit par les coopérateurs est transformé en fromage par un fruitier, qui est un entrepreneur indépendant. La SCA conclut un contrat annuel avec la SAS Fromagerie Chabert, qui prévoit à la fois la vente à cette société du lait produit par les adhérents de la SCA et la mise à disposition à la SAS du bâtiment de la SCA dans le cadre d'un prêt à usage, la SAS s'engageant à transformer exclusivement le lait de la coopérative. La SAS Fromagerie Chabert sous-traite elle-même son activité à la SARL Le Fromager de la fruitière du massif de la Chambotte. Comme l'expose de manière détaillée la SCA requérante, le modèle des fruitières s'inscrit dans des traditions anciennes en Savoie.

La SCA Caves de l'Ormarine exerce quant à elle une activité de vinification du raisin produit par les exploitants de la coopérative. Elle vend le produit de cette vinification à la SAS Caves de l'Ormarine, dont elle détient la quasi-totalité des parts sociales, et qui se charge de l'embouteillage, du conditionnement et de la commercialisation. La SAS réalise ses activités dans un bâtiment situé à Pinet (Hérault) appartenant à la SCA, qui lui en loue une partie dans le cadre d'un bail commercial.

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.

Tant la SCA Les Fruitières de Savoie que la SCA Caves de l'Ormarine ont fait l'objet de rehaussements de leurs bases de TFB, l'administration remettant en cause le bénéfice de l'exonération dont elles avaient cru pouvoir bénéficier, respectivement pour les années d'imposition 2015 à 2018 et 2017 à 2018. Elles se pourvoient en cassation contre les jugements des tribunaux administratifs de Grenoble et de Montpellier qui ont rejeté leurs demandes de décharge.

1. Nous commencerons par exposer la question de droit commune à ces deux affaires, avant d'en venir à l'examen des moyens soulevés par chaque pourvoi.

1.1. L'article 1382-6° du code général des impôts (CGI) prévoit une exonération de TFB des bâtiments affectés à une activité agricole, qui comporte deux volets. Le a), directement issu la loi du 3 frimaire an VII relative à la répartition, à l'assiette et au recouvrement de la contribution foncière, prévoit l'exonération des « *bâtiments qui servent aux exploitations rurales* ». Le b) traduit l'extension de cette exonération aux bâtiments des coopératives agricoles, opérée par une loi du 5 août 1920¹, et couvre « *dans les mêmes conditions qu'au premier alinéa du a, les bâtiments affectés à un usage agricole par les sociétés coopératives agricoles* » ainsi que par d'autres formes de groupements, notamment les sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA) et les associations foncières.

D'une jurisprudence fort dense sur les dispositions du b), on peut retenir trois enseignements principaux :

- Tout d'abord, la définition des activités agricoles est identique à celle applicable pour le a) et qui est aujourd'hui codifiée à l'article L. 311-1 du code rural et de la pêche maritime² : il s'agit des « *opérations réalisées habituellement par les agriculteurs eux-mêmes et qui ne présentent pas un caractère industriel* » (CE, 25 février 1987, *Coopérative agricole La Noelle Ancenis*, n° 67204, Tab.).

- Ensuite, ce caractère industriel ne s'apprécie pas selon les mêmes critères que ceux qui déterminent le champ d'application de l'article 1499 du CGI sur l'évaluation de la valeur locative des établissements industriels (cf. sur ces derniers CE, Sect., 27 juillet 2005, *Société des pétroles Miroline*, n° 261899, Rec.) : pour l'application de l'article 1382-6°, le caractère industriel est exclu dès lors que les opérations sont réalisées par la société coopérative agricole « *avec des moyens techniques qui n'excèdent pas les besoins collectifs de ses adhérents* », et ce quelle que soit l'importance de ces moyens (CE, 31 décembre 2008, *Société coopérative agricole Opalin*, n° 292723, Tab. et *Société coopérative laitière de Neuvéglise*, n° 309036, Inéd.).

¹ Loi du 5 août 1920 sur le crédit mutuel et la coopération agricoles.

² « *Sont réputées agricoles toutes les activités correspondant à la maîtrise et à l'exploitation d'un cycle biologique de caractère végétal ou animal et constituant une ou plusieurs étapes nécessaires au déroulement de ce cycle ainsi que les activités exercées par un exploitant agricole qui sont dans le prolongement de l'acte de production ou qui ont pour support l'exploitation.* »

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, votre jurisprudence subordonne le bénéfice de l'exonération à une limitation de l'utilisation du bâtiment pour les besoins d'autres personnes que les coopérateurs. Non seulement le groupement doit fonctionner conformément aux dispositions légales qui le régissent (CE, 20 mars 2013, *Min. c/ SCA Coopérative Isigny Sainte-Mère*, n° 352914, Inéd.), mais les bâtiments doivent en principe être affectés exclusivement aux besoins des coopérateurs, l'utilisation partielle d'un bâtiment de stockage pour stocker des grains appartenant à des négociants non adhérents faisant ainsi perdre le bénéfice de l'exonération en totalité (CE, 2 décembre 1988, *Min. c/ SICA du Silo de La Rochelle-Pallice*, n° 86112, Tab.). Vous admettez toutefois certains tempéraments à cette règle d'exclusivité, lorsque les achats auprès de tiers ne nécessitent pas des investissements dans des moyens techniques excédant les besoins des adhérents (décision *SCA Coopérative Isigny Sainte-Mère* précitée) ou lorsque les opérations réalisées avec des tiers ont pour seul objet de compenser, à activité globale inchangée et dans des conditions normales de fonctionnement des équipements, une réduction temporaire des besoins des sociétaires ayant qualité pour être associés coopérateurs (CE, 14 juin 2017, *SCA Cave Les vins de Saint-Saturnin*, n° 400010, Inéd. ; 3 février 2021, *Min. c/ SICA Atlantique*, n° 431014, Tab.).

1.2. La question posée par les affaires de ce jour n'est toutefois pas celle de l'affectation exclusive du bâtiment aux besoins des coopérateurs : il est constant que les sociétés qui exploitaient les deux bâtiments en litige les utilisaient exclusivement pour la transformation ou le conditionnement de la production des adhérents des SCA. Le débat porte sur la nécessité d'une exploitation par la coopérative elle-même, alors que les deux SCA ont retenu un modèle de délégation de l'exploitation à une société tierce.

Votre jurisprudence sur cette question est moins abondante. On trouve d'abord deux décisions anciennes, dans le cadre alors en vigueur de la loi du 5 août 1920, qui excluent le bénéfice de l'exonération lorsque les locaux sont loués à un tiers (CE, 28 mars 1938, *Sté de fromagerie de Villers-Chief*, Rec. p. 313 ; 9 mai 1938, *Sté coopérative du Veinazès électrique*, Rec. p. 400), quand bien même, relève la première d'entre elles, la société locataire aurait pris l'engagement de transformer le lait acheté aux membres de la société coopérative.

Il s'agit ensuite de la récente décision *Société Marché de Phalempin*. Dans cette affaire, la SCA requérante était propriétaire d'un bâtiment servant à réceptionner les fruits et légumes produits par ses adhérents et à en assurer le stockage, le conditionnement et la préparation des commandes. Le bâtiment avait été exploité d'abord dans le cadre d'une société en participation (SEP) créée par la SCA et la SAS Prymex, puis conjointement par ces deux sociétés après la dissolution de la SEP. Votre décision confirme la remise en cause de l'exonération : après avoir repris l'appréciation souveraine du tribunal administratif selon laquelle « ces opérations n'étaient pas réalisées de façon exclusive par la SCA mais utilisaient aussi les moyens de la SAS Prymex et satisfaisaient aussi bien les besoins de cette dernière que ceux de la SCA », elle juge que le tribunal n'a pas commis d'erreur de droit en en déduisant que « l'activité exercée dans les locaux en litige n'était pas exploitée de façon exclusive par la SCA ».

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.

La question posée était toutefois moins pure que dans les présentes affaires, car non seulement le bâtiment n'était pas exploité de manière exclusive par la SCA mais il n'était pas non plus affecté de manière exclusive aux besoins de ses adhérents, les commandes étant expédiées aux clients de la SAS Prymex. La décision, qui ne comporte pas de considérant de principe, n'est d'ailleurs pas fichée et la RJF a pu la présenter comme se rapportant à la condition d'affectation exclusive.

1.3. L'hésitation est permise et nous avons pu être tentés par une lecture du texte admettant que l'exploitation du bâtiment par un tiers ne fasse pas perdre le bénéfice de l'exonération, à condition qu'elle se fasse dans un cadre défini par la coopérative et pour les besoins exclusifs des coopérateurs.

Contrairement à ce qui est soutenu par la SCA Les Fruitières de Savoie, cette thèse ne peut se prévaloir de la décision *GIE Euralis Immos* (CE, 23 octobre 2013, n° 355891, Tab.). Celle-ci juge seulement que l'activité et l'objet social du propriétaire sont sans incidence sur le bénéfice de l'exonération, celle-ci ne dépendant que de l'affectation du bâtiment.

En revanche, il est vrai que la lettre du texte n'exclut pas une telle interprétation, le b) du 6° de l'article 1382 mentionnant « *les bâtiments affectés à un usage agricole par les sociétés coopératives agricoles* » ; il pourrait être considéré que lorsqu'elle confie l'exploitation du bâtiment à un tiers, la SCA ne remet pas en cause son affectation à un usage agricole. Une telle lecture permettrait à la fois d'appliquer le régime fiscal favorable des coopératives agricoles à des pratiques anciennes de gestion déléguée, telles que celles mises en lumière par la première affaire, et de le maintenir en cas de filialisation d'une des activités de la SCA, ce que permet aujourd'hui l'article L. 523-5-1 du CRPM et ce qu'illustre la seconde affaire.

Toutefois, ces arguments ne nous paraissent pas suffisants au regard de la logique générale de ce texte, tel que vous l'avez constamment interprété. La loi du 5 août 1920 a entendu étendre le bénéfice de l'exonération lorsque la coopérative réalise dans le bâtiment une activité qui serait exonérée si elle était exercée directement par un agriculteur³. Admettre que ce bénéfice puisse être maintenu lorsque l'activité agricole est effectuée, non pas par la coopérative mais par une société tierce, représente un pas supplémentaire, qui est sans doute opportun dans certaines hypothèses mais qui nous semble aller au-delà des prévisions du législateur.

Celui-ci n'est d'ailleurs pas resté inactif ces dernières années et le b) de l'article 1382-6° s'est enrichi de plusieurs nouveaux alinéas⁴. La dernière de ces modifications, issue de l'article 115 de la loi de finances pour 2022, concerne directement la problématique en litige puisqu'il est désormais prévu : « *Une société coopérative agricole peut, sans perdre le*

³ L'article 32 de la loi du 5 août 1920 était ainsi rédigé : « *Les bâtiments affectés à un usage agricole par les sociétés énumérées à l'article 22 jouissent des mêmes exemptions d'impôt que celles dont bénéficient les bâtiments des agriculteurs* ».

⁴ Deux d'entre eux dérogent à la condition d'affectation exclusive aux besoins des coopérateurs, s'agissant d'opérations portant sur des céréales et effectuées en lien avec l'établissement FranceAgriMer.

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.

bénéfice de l'exonération, mettre à la disposition d'un tiers tout ou partie de ses locaux équipés des moyens de production nécessaires en vue de la transformation exclusive des produits des adhérents de la coopérative, dans le respect d'un ou de plusieurs modes de valorisation des produits agricoles prévus aux articles L. 641-5 à L. 641-12 du code rural et de la pêche maritime. ». Ces modes de valorisation sont ceux bénéficiant d'une appellation d'origine protégée (AOP) ou d'une indication géographique protégée (IGP).

Comme à chaque fois que le législateur modifie le texte applicable postérieurement à la période en litige, la question se pose de savoir s'il s'agit d'une véritable novation ou de la codification d'une interprétation antérieurement applicable. La SCA Les Fruitières de Savoie développe cette dernière thèse dans son mémoire en réplique. Les travaux parlementaires sont fort succincts : si le ministre a mentionné le cas des fruitières à l'Assemblée, ses propos ne disent rien de leur situation antérieure⁵. Mais c'est la condition de production dans le cadre d'une AOP ou d'une IGP qui exclut d'interpréter cet ajout comme opéré à droit constant : une telle condition ne peut résulter que de l'appréciation du législateur et non d'une interprétation du texte antérieur. Si vous interprétiez la loi antérieure comme couvrant la mise à disposition à un tiers sans condition de valorisation par une appellation, vous prendriez le législateur à contrepied : ceci impliquerait que la LFI 2022 a restreint le périmètre de l'exonération, alors que les parlementaires ont entendu adopter une mesure favorable.

Vous jugerez donc que le bénéfice de l'exonération implique l'exploitation par la société coopérative ou les autres catégories de personnes morales mentionnées par l'article 1382-6°-b). A la différence de la condition d'affectation exclusive, cette condition n'exclut pas une proratisation lorsque les locaux sont pour partie exploités par la coopérative elle-même, comme le montre la décision *Société Marché de Phalempin*.

2. Le sort des deux pourvois découle largement de la réponse à cette question de principe. S'agissant du pourvoi de la SCA Les Fruitières de Savoie, il est vrai que la référence faite à la jurisprudence *SCA Cave Les vins de Saint-Saturnin* sur la réduction temporaire des besoins des coopérateurs n'est pas pertinente. Toutefois, le tribunal a également relevé que la coopérative ne produisait pas elle-même le fromage pour le compte de ses adhérents coopérateurs, circonstance qui suffisait à justifier sa solution. Vous pourrez donc neutraliser le motif erroné en le regardant comme surabondant.

S'agissant du pourvoi de la SCA Caves de l'Ormarine, le motif relatif à l'absence de droit à l'exonération prévue par le a) de l'article 1382-6° est surabondant et le moyen de cassation dirigé contre lui est donc inopérant. S'agissant du b), là encore une partie des motifs est sujette à critique, puisque le tribunal a retenu que la SAS Caves de l'Ormarine exerçait une activité consistant seulement dans l'embouteillage, le stockage et la commercialisation de vins préalablement élaborés, alors qu'il y a activité agricole dès lors qu'il s'agit d'opérations

⁵ L'alinéa est issu d'un amendement du Gouvernement en première lecture à l'Assemblée nationale (n° II-3560), le ministre expliquant que l'objectif est de « *garantir une homogénéité de l'exonération* » ; en nouvelle lecture, le rapporteur général à l'Assemblée nationale indique être « *favorable à cette mesure qui contribue à la sécurisation juridique de l'activité des SCA et au contrôle de la qualité de la transformation de leurs produits* ».

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.

réalisées habituellement par les agriculteurs eux-mêmes et qui ne présentent pas un caractère industriel (jurisprudence *Coopérative agricole La Noelle Ancenis*) et que l'activité d'embouteillage présente bien ces caractéristiques. Toutefois, le tribunal avait également relevé que la coopérative avait donné en location les locaux en litige à la SAS, société commerciale, ce qui suffisait à justifier sa solution. Son jugement est suffisamment motivé.

Enfin, sur le terrain de la doctrine, l'instruction invoquée par la SCA devant le tribunal portait sur l'application du a) de l'article 1382-6° et non sur celle du b).

PCMNC au rejet des deux pourvois.

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.