

N° 448710, Société Rousseau

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 16 mars 2022

Décision du 5 avril 2022

A paraître aux Tables

CONCLUSIONS

Mme Marie-Gabrielle MERLOZ, Rapporteur publique

1. Le crédit-preneur peut-il contester la valeur locative minimale qui a été retenue pour l'imposition du crédit-bailleur au titre de l'année d'acquisition d'un bien immobilier industriel pris en crédit-bail ? Telle est la question très pure posée par ce litige qui se situe dans le prolongement de votre décision du 2 décembre 2019, *Société Les Floralties* (n° 421454, aux T., RJF 2/20 n° 144 à nos conclusions ; note O. Fouquet Dr. Fisc. 5/20 comm. 125).

La société par actions simplifiées (SAS) Rousseau, issue de l'opération de fusion absorption intervenue en 2004 entre la société Rousseau Holding et la société Rousseau, exploite un établissement industriel situé à Neuville-sur-Saône (Rhône) dans le cadre de son activité de fabrication de machines agricoles et forestières. Elle en est devenue propriétaire le 16 mars 2012 par l'effet de la levée de l'option d'achat, pour un euro symbolique, prévue dans le contrat de crédit-bail conclu en 1991 entre la société Rousseau Holding et les sociétés Slicomi et Natiocreditbail¹ (qui le détenaient à hauteur respectivement de 75 et 25 %). Elle a en conséquence été assujettie à la taxe foncière sur les propriétés bâties à compter de 2013.

Ce n'est qu'à l'occasion de son imposition à cette taxe au titre des années 2017 et 2018 que le litige s'est noué. Par une réclamation du 22 octobre 2018, elle a notamment demandé à l'administration la révision de ses bases imposables, au motif que la valeur locative de cet immeuble devait être évaluée en application des dispositions de l'article 1518 B du CGI en raison de l'opération de fusion-absorption dont avait fait l'objet en 2006 son crédit-bailleur - la société Slibail immobilier, anciennement Slicomi - par la société Finamur. Sa réclamation rejetée, elle a porté le litige devant le juge de l'impôt. Par un jugement du 17 novembre 2020, rendu en premier et dernier ressort, le tribunal administratif de Lyon a rejeté sa demande. La SAS Rousseau se pourvoit à présent en cassation. Elle a en outre assorti ses écritures d'une question prioritaire de

¹ Ces sociétés ont acquis cet immeuble à hauteur respectivement de 75

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.

constitutionnalité conditionnelle mettant en cause le premier alinéa de l'article 1499-0 A, dans l'hypothèse où vous ne reconnaîtriez pas au crédit-preneur, comme elle le demande, le droit de remettre en cause la valeur plancher retenue pour l'imposition du crédit-bailleur au titre de l'année d'acquisition, même si cette année est atteinte par la prescription. L'examen de cette QPC dépendant de l'interprétation que vous ferez de ces dispositions, nous l'examinerons dans un second temps.

2. Le cadre juridique du litige vous étant bien connu, nous nous bornerons à rappeler que par dérogation aux dispositions de l'article 1499 du CGI, l'article 1499-0 A², qui est applicable à compter des impositions établies au titre de l'année 2009 et pour les acquisitions et cessions de biens postérieures au 31 décembre 2006, prévoit que la valeur locative des établissements industriels acquis par le crédit-preneur à l'issue d'un contrat de crédit-bail, retenue pour son imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties, « ne peut, pour les impositions établies au titre des années suivantes, être inférieure à celle retenue au titre de l'année d'acquisition ». En instituant cette valeur locative minimale, dite également valeur plancher, qui neutralise l'impact, sur les bases locatives, de la levée d'option d'achat du contrat de crédit-bail, le législateur a entendu préserver les ressources des collectivités territoriales. On sait en effet - et cette affaire en est une nouvelle illustration - que le bien est le plus souvent cédé au crédit-preneur pour un prix symbolique, fort éloigné de son prix de revient.

Par votre décision *Société Les Floralties*, vous avez réaffirmé, conformément à votre décision du 18 juillet 2018, *SAS Beaudonnet Serge* (n° 414120, RJF 11/18 n°1122, avec concl. B. Bohnert ; Dr. fisc. 51-52/18 comm. 510, concl. B. Bohnert et note B. Toulemont et A. Nikolic), que ces dispositions dérogatoires ne trouvent à s'appliquer que dans l'hypothèse où cette valeur plancher est supérieure à la valeur locative des immobilisations industrielles en cause déterminée, dans les conditions de droit commun prévues à l'article 1499, à partir du prix de revient de ces immobilisations pour le crédit-preneur.

Vous avez surtout précisé de manière inédite que la valeur locative plancher à retenir est celle qui a été retenue pour l'imposition du crédit-bailleur au titre de l'année d'acquisition, telle que définitivement établie après exercice, le cas échéant, du droit de reprise de l'administration ou du droit de réclamation du crédit-bailleur. Autrement dit, si l'administration veut, en cas d'erreur ou d'omission, rectifier cette valeur plancher, elle ne peut pas le faire à l'occasion de la première imposition à la taxe foncière du crédit-preneur. Elle doit le faire à l'occasion de la dernière année d'imposition à la taxe foncière du crédit-bailleur puis en tirer les conséquences qui s'imposent pour l'imposition ultérieure du crédit-preneur. Vous avez admis, symétriquement, que le crédit-bailleur puisse contester cette valeur plancher.

² Issu de l'article 100 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008.

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.

Qu'en est-il du crédit-preneur ?

Commençons par lever un doute quant à la portée de cette décision puisque c'est la principale ligne de défense du ministre. Vous n'avez pas entendu dénier au crédit-preneur toute possibilité de remettre en cause la valeur locative minimale retenue au titre de l'année d'acquisition, que ce soit explicitement ou même implicitement. Vous n'avez certes mentionné que le cas d'une rectification de la valeur locative plancher par l'administration après exercice de son droit de reprise auprès du crédit-bailleur ou à la suite d'une réclamation du crédit-bailleur. Mais contrairement à ce qui est soutenu, vous n'avez pas cantonné cette dernière possibilité à l'exercice du droit de réclamation du *seul* crédit-bailleur. Le silence de votre décision sur ce point doit être interprété comme réservant la solution dans l'attente d'un litige soulevant directement cette question. C'est désormais chose faite.

Comme nous l'avions alors évoqué, la réponse à apporter à cette question peut prêter à discussion. La solution la plus conforme à la lettre et l'esprit du dispositif serait de fermer au crédit-preneur la possibilité de remettre en cause la valeur locative retenue au titre de l'année d'acquisition, corrigée, le cas échéant, des rectifications résultant de l'exercice du droit de reprise de l'administration et/ou du droit de réclamation du crédit-bailleur. Le principal mérite de cette solution est de donner toute sa portée au mécanisme dérogatoire de l'article 1499-0 A. Le législateur a entendu sanctuariser la valeur locative retenue pour la dernière imposition du crédit-bailleur : celle-ci est définitivement établie au titre de l'année d'acquisition et cette « photographie » est opposable au crédit-preneur. Il paraît en outre pour le moins inhabituel de permettre à un contribuable de contester les bases d'imposition d'un autre contribuable.

On objectera en sens inverse que la valeur locative minimale retenue pour l'imposition du crédit-bailleur constitue également la base d'imposition du crédit-preneur. De son point de vue, il est difficile d'admettre que son sort fiscal dépende de la seule vigilance du précédent propriétaire et de le priver de la possibilité de contester les impositions mises à sa charge sur ce fondement, alors que les erreurs commises dans la méthode d'évaluation des immobilisations ou dans leur consistance peuvent avoir des répercussions importantes sur sa propre situation fiscale. L'argument peut sans doute être relativisé en raison de la situation très particulière dont jouit, en pratique, le crédit-preneur par rapport à l'immeuble pris en crédit-bail. Il est fréquent que les contrats de crédit-bail immobilier comportent une clause prévoyant le remboursement de la taxe foncière par le crédit-preneur et ce dernier entretient souvent avec le crédit-bailleur des liens étroits le mettant à même de l'alerter sur d'éventuelles erreurs ou irrégularités affectant le calcul de la valeur locative. Le cas d'espèce est à cet égard assez caricatural : lorsque la société Finamur a fait l'objet d'un contrôle sur pièce en 2008 en matière de taxe foncière, elle a mandaté la SAS Rousseau pour la représenter auprès de l'administration fiscale. Mais il est difficile de faire dépendre la solution de circonstances d'espèce et même en admettant que le crédit-preneur dispose d'un tel

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.

pouvoir d'alerte ou d'influence, c'est le propriétaire qui, au final, a les cartes en main et reste maître du jeu.

Cette solution paraît particulièrement rigoureuse lorsque l'administration exerce son droit de reprise auprès du crédit-bailleur. Ainsi que l'a relevé le président Fouquet, « *si l'Administration corrige à la hausse la valeur plancher, on ne voit pas davantage pourquoi le crédit-preneur qui en subit les conséquences, ne pourrait pas demander, en quelque sorte de façon reconventionnelle, sa correction à la baisse* ». On est tenté, spécifiquement dans cette configuration, de rétablir une certaine symétrie entre les droits de l'administration et ceux du crédit-preneur. Le ministre estime à l'inverse que cette solution crée une dissymétrie, dès lors que votre décision *Société les Floralties* prive l'administration de la possibilité d'engager une procédure de rectification de la valeur plancher pour la première fois à l'encontre du crédit-preneur. C'est à notre sens oublier que l'administration et le crédit-preneur ne se trouvent pas dans la même situation. L'administration a en effet tout loisir de contrôler la valeur plancher au titre de l'année d'acquisition à l'occasion de la dernière imposition du crédit-bailleur. Vous ne l'avez pas privée de tout recours mais avez seulement estimé que l'article 1499-0 A n'allait pas jusqu'à lui permettre de se rattraper à l'occasion de l'imposition du crédit-preneur.

C'est en définitive cette seconde solution, plus constructive mais guidée par des considérations d'équité, qui a notre préférence.

Cette conclusion n'épuise pas l'intérêt contentieux de cette affaire. Il faut encore prendre parti sur les conditions de mise en œuvre du droit de réclamation ainsi ouvert au crédit-preneur et plus spécifiquement sur le délai qui lui est imparti pour demander la révision de la valeur locative minimale du bien acquis au titre de sa première année d'imposition. Le ministre estime qu'il convient d'enserrer cette possibilité dans le délai de droit commun ouvert au crédit-bailleur, soit jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit l'acquisition de l'immeuble par le crédit-preneur en application des dispositions de l'article R. 196-2 du LPF, car elle limite l'effet de dissymétrie qu'il dénonce. La solution paraît logique en ce sens qu'il s'agit indirectement de permettre au crédit-preneur de demander la rectification de la valeur locative retenue pour la dernière imposition du crédit-bailleur. Il lui appartient dans cette hypothèse de se montrer particulièrement vigilant et réactif lors de la levée d'option au terme du contrat de crédit-bail.

Il nous paraît toutefois délicat de préjuger des informations dont le crédit-preneur peut disposer avant d'être propriétaire et d'exiger qu'il initie un contentieux avant même de savoir sur quelles bases précises l'administration entend l'imposer. Ce n'est, formellement, que lorsqu'il reçoit son avis de taxe foncière qu'il a connaissance des modalités précises de calcul de la valeur locative. L'enserrer dans le délai imparti au crédit-bailleur pour introduire sa propre réclamation réduirait son délai de réclamation

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.

à la portion congrue s'il décide d'attendre la réception de cet avis. Il se trouverait en outre dans une situation particulièrement inconfortable si l'administration venait à engager une procédure de rectification à l'encontre du crédit-bailleur : il devrait alors nécessairement attendre l'issue de cette procédure et les conséquences qu'elle entend en tirer pour sa propre imposition.

Il nous semble préférable, pour ces raisons pratiques et en équité, d'ouvrir au crédit-preneur un délai de réclamation qui court jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit l'acquisition, c'est-à-dire, conformément au droit commun, l'année qui suit celle où il est imposé pour la première fois en sa qualité de nouveau propriétaire de l'immeuble. Cette solution, plus protectrice des droits du crédit-preneur même si elle exige de lui qu'il se montre vigilant dès sa première imposition, donne son plein effet au droit de réclamation qui lui est reconnu tout en restant conforme à la logique qui préside au mécanisme dérogoire de l'article 1499-0 A.

Nous vous invitons donc à juger, comme vous y invite le pourvoi, que le tribunal a commis une erreur de droit en estimant que la valeur locative litigieuse était définitivement établie l'année d'acquisition du bien par le crédit-preneur, en l'absence de rectification intervenue à l'initiative de l'administration ou du crédit-bailleur, et en excluant ainsi la possibilité, pour le crédit-preneur, de contester cette valeur locative à l'occasion de sa propre imposition en tant que nouveau propriétaire du bien.

3. Cette cassation commandant l'issue du litige, vous pourrez régler l'affaire au fond.

La règle que nous venons de dégager ne permettra pas de faire droit aux prétentions de la société requérante. Nous l'avons dit, elle a été imposée pour la première fois en sa qualité de propriétaire de l'immeuble litigieux au titre de l'année 2013 et le délai de réclamation qui lui était ouvert expirait donc le 31 décembre 2014 en application de l'article R. 196-2 du LPF. Or, elle n'a contesté la valeur locative plancher retenue pour l'imposition du crédit-bailleur au titre de l'année d'acquisition qu'au cours de l'année 2018, à l'occasion de son imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties au titre des années 2017 et 2018. Cette réclamation était donc tardive.

4. Nous pouvons en venir à l'examen de la QPC. Très faiblement argumentée, elle ne vous retiendra guère. La société requérante soutient que, sauf à reconnaître au crédit-preneur le droit de remettre en cause, dans le cadre de la contestation d'une imposition non prescrite, la valeur locative plancher retenue pour l'imposition du crédit-bailleur au titre de l'année d'acquisition, sans qu'il soit possible à l'administration d'opposer que cette imposition est prescrite, les dispositions du premier alinéa de l'article 1499-0 A portent atteinte au droit au recours, garanti par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, et méconnaissent le principe d'égalité, protégé par l'article 6 de ce même texte.

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.

Ces dispositions sont à l'évidence applicables au litige. Vous savez par ailleurs que le Conseil constitutionnel admet que puisse être contestée par la voie de la QPC « *la constitutionnalité de la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère* » à une disposition législative (voyez par exemple : décision n° 2010-39 QPC du 6 octobre 2010, *Mmes Isabelle D. et Isabelle B.* ; décision n° 2010-52 QPC du 14 octobre 2010, *Compagnie agricole de la Crau*). Cette interprétation constante, regardée comme faisant corps avec la disposition législative contestée, peut résulter d'un arrêt isolé antérieur à la décision de renvoi au Conseil constitutionnel (décision n° 2014-387 QPC du 4 avril 2014, *M. Jacques J.*), voire, comme ce sera le cas en l'espèce si vous nous suivez, de la décision se prononçant sur la QPC elle-même (décision n° 2011-185 QPC du 21 octobre 2011, *M. Jean-Louis C.* ; CE QPC, 15 décembre 2014, *SA Technicolor*, n° 380942, au Rec. ; CE QPC, 4 février 2022, *Société Hays France*, n° 455278, aux T. sur un autre point).

Ces dispositions n'ayant pas déjà été déclarées conformes à la Constitution et la question posée n'étant pas nouvelle, vous devrez vous interroger sur son caractère sérieux.

Le grief tiré de la méconnaissance du droit à un recours juridictionnel effectif n'est pas sérieux si vous nous suivez pour ouvrir au crédit-preneur la possibilité de contester, dans les conditions de droit commun, la valeur locative du bien qu'il vient d'acquérir, sans être lié par d'éventuelles erreurs ou négligences commises par le précédent propriétaire. Contrairement à ce qui est soutenu, le droit au recours n'impose pas, pour qu'il soit effectif, de déroger aux règles classiques enserrant le droit de réclamer dans des délais. Il a toujours été admis que l'institution de dispositions de procédure contraignantes, telles que des délais de forclusion ou de prescription, ne porte pas une atteinte substantielle à ce droit, sauf dans le cas particulier où le justiciable se trouverait en pratique empêché d'agir (voyez par exemple : décision n° 93-335 DC du 21 janvier 1994 refusant de regarder comme une atteinte substantielle au droit au recours la limitation à 6 mois de la possibilité d'exciper de l'illégalité externe de certains documents d'urbanisme ; décision n° 2012-256 QPC du 18 juin 2012 jugeant conforme au droit au recours effectif l'absence de disposition, dans la loi du 31 décembre 1968 relative à la prescription des créances publiques, sur la suspension de la prescription à l'égard des mineurs, dès lors que cette loi réserve le cas où le représentant légal du mineur est lui-même dans l'impossibilité d'agir). Rien de tel en l'espèce : le crédit preneur a toutes les cartes en main pour contester la valeur locative du bien qu'il a acquis dès sa première année d'imposition et il lui appartient de se montrer vigilant pour préserver ses droits dans les délais prescrits.

Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi ne convainc pas davantage, dès lors que les contribuables qui acquièrent un bien à l'issue d'un contrat de crédit-bail ne se trouvent pas placés dans la même situation que les contribuables qui acquièrent un bien sans avoir recours à ce mode de financement. Et c'est cette

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.

différence de situation qui a conduit le législateur, pour les motifs déjà exposés, à instaurer des dispositions spécifiques et dérogatoires du droit commun pour déterminer la valeur locative des biens immobiliers acquis par le crédit-preneur.

PCMNC :

- à l'annulation du jugement attaqué,
- au rejet de la demande présentée par la SAS Rousseau devant le tribunal administratif de Lyon ainsi que de ses conclusions au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative,
- au non-renvoi de la QPC soulevée au Conseil constitutionnel.

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.