

N° 452251
SCI Taffin

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 4 avril 2022
Lecture du 14 avril 2022

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, Rapporteur public

1.- Cette affaire vous conduira à juger, en 2022, de la manière dont il convient de lire une doctrine administrative de 1970 se référant à la notion de « groupe » de sociétés.

2.- La SCI Taffin, dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés, a conclu le 17 mars 1995 un contrat de crédit-bail avec la SA UCB-Locabail Immobilier. En exécution du contrat, cette dernière a fait l'acquisition, pour un prix de 12 millions de francs, d'un immeuble à usage de bureau, entrepôt et atelier de conditionnement situé à Erquinghem-Lys (Nord), qu'elle lui a donné en location pour une durée de quinze ans, moyennant un loyer d'1,5 million de francs par an. Les locaux ont été sous-loués, initialement du moins, à diverses sociétés du groupe Taffin, qui exerçait son activité dans le secteur de la pomme de terre. Le contrat de crédit-bail est arrivé à son terme le 31 mars 2010. A cette date, la SCI Taffin a levé l'option d'achat qui lui avait été consentie pour le prix convenu : 1 franc, soit 15 centimes d'euro.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a notifié à la société Taffin – au crédit-preneur donc – un rehaussement du bénéfice de son exercice clos le 31 décembre 2010, exercice de dénouement du contrat de crédit-bail, ce dont il est résulté une cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés de 365 452 €.

Le vérificateur a commencé par relever que le crédit-bailleur, UCB-Locabail immobilier¹, avait le statut d'une société immobilière pour le commerce et l'industrie : une « Sicomi ». Il s'agit d'une famille de sociétés de capitaux spécialisées dans la location d'immeubles à usage professionnel qu'une ordonnance du 28 septembre 1967² avait créée, sur le modèle des sociétés immobilières d'investissement destinées à la construction de logements, en vue d'orienter l'épargne des Français vers l'immobilier d'entreprise³, avec divers avantages fiscaux à la clé, notamment une exonération d'impôt sur les sociétés pour la

¹ Entité du groupe Paribas.

² Ordonnance n° 67-837 du 28 septembre 1967 relative aux opérations de crédit-bail et aux sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie.

³ Comme l'indique le rapport au Président de la République figurant en préambule de l'ordonnance.

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.

fraction de leur bénéfice provenant de la location des plus-values de cession d'immeubles faisant l'objet d'opérations de crédit-bail⁴, en contrepartie de quoi les Sicomi, étaient tenues de distribuer chaque année à leurs actionnaires un dividende égal à 85% de leur bénéfice net⁵.

Nous en parlons au passé car cette catégorie particulière d'établissements de crédit a été mise en extinction à compter du 1^{er} janvier 1996, après que la loi de finances pour 1991 eut engagé une suppression progressive du régime fiscal dont elles bénéficiaient⁶.

Le vérificateur a ensuite rappelé le régime fiscal applicable à l'opération par laquelle le crédit-preneur acquiert l'immeuble qui lui était loué par une Sicomi, tel que ce régime était défini par l'article 239 *sexies* du CGI, issu de l'article 64 de la loi de finances pour 1970⁷.

Le premier alinéa du I de cet article, dans sa version applicable en 2010, implique de s'intéresser au prix auquel le locataire acquiert l'immeuble en levant l'option d'achat, à l'échéance du crédit-bail. Si ce prix, en règle général quasi-nul (comme en l'espèce), est inférieur à la différence entre la valeur de l'immeuble lors de la conclusion du contrat de crédit-bail et le montant total des amortissements que le locataire aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du bien depuis l'origine, celui-ci est tenu de réintégrer au résultat de l'exercice au cours duquel il acquiert l'immeuble une fraction des loyers qu'il a versés tout au long du bail. Le montant à réintégrer est égal au solde que nous venons de mentionner (« valeur d'origine de l'immeuble » - « amortissements théoriques »), auquel on retranche encore le prix de cession.

Cette obligation de réintégration s'applique aussi, en vertu du premier alinéa de l'article 239 *sexies* B du CGI, aux locataires qui acquièrent des immeubles qui leur sont donnés en crédit-bail par des organismes autres que des Sicomi.

Le deuxième alinéa du I de l'article 239 *sexies* déroge toutefois à cette règle, lorsque la durée du contrat de crédit-bail conclu par une Sicomi est d'au moins quinze ans. Dans ce cas en effet, le locataire est seulement tenu de réintégrer la différence entre le prix de revient du terrain sur lequel la construction a été édifiée et le prix auquel l'immeuble (bâti) lui a été cédé, ce qui est évidemment beaucoup plus intéressant.

Le vérificateur a estimé que cette règle de calcul plus favorable n'était pas applicable à la SCI Taffin dès lors que son crédit-bailleur, bien qu'ayant la forme d'une Sicomi, avait méconnu l'interdiction faite à ce type de sociétés par l'article 5 de l'ordonnance du 28 septembre 1967 de transférer la propriété d'un bien donné en crédit-bail à une personne autre que l'utilisateur de l'immeuble. En l'espèce, il a observé que la SCI n'était pas utilisatrice des

⁴ Outre une exonération de droits de mutation à titre onéreux sur les immeubles acquis et donnés en location à un crédit-preneur.

⁵ En vertu des dispositions du 3^o *quater* de l'article 208 du CGI, issu de l'article 96 de la loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990 de finances pour 1991.

⁶ Article 96 de la loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990 de finances pour 1991.

⁷ Loi n° 69-1161 du 24 décembre 1969 portant loi de finances pour 1970.

locaux puisqu'elle les avait sous-loués à des sociétés tierces qui les utilisaient dans le cadre de leur activité professionnelle.

Se plaçant ensuite sur le terrain de la doctrine, le vérificateur a estimé que la société Taffin n'entrait pas dans les prévisions de la doctrine administrative de base n° 4 H-11-70, issue d'une instruction du 28 mai 1970 qui énonce que les Sicomi peuvent, sans que cela emporte la perte des avantages fiscaux attachés aux opérations qu'elles réalisent, autoriser le crédit-preneur à consentir des contrats de sous-location « *entre deux sociétés faisant partie d'un même groupe ou unies par des liens de filiation au sens de l'article 145 du code général des impôts* ».

Il a relevé sur ce point qu'à compter du 12 septembre 2005, les parts sociales de la SARL Cardon Scholtes, sous-locataire de l'immeuble loué par la SCI Taffin, avaient été cédées à une société de droit belge Stockfresh qui n'avait plus de lien de filiation au sens de l'article 145 du CGI avec la société Taffin.

Il ne restait plus alors qu'à faire quelques calculs. La valeur de l'immeuble à la signature du contrat de crédit-bail (1 888 081 €) excédant les amortissements qui auraient pu être pratiqués (849 863 €) à concurrence d'un montant de 1 038 218 €⁸, le service a retranché à cette somme le prix de cession de l'immeuble payé par la SCI (0,15 €), soit un rehaussement en base de 1 038 217 €.

Le contentieux a été porté sans succès devant le tribunal administratif de Lille puis devant la cour administrative d'appel de Douai, qui s'est prononcée par un arrêt coté C+.

3.- Par l'arrêt attaqué, la cour a tout d'abord validé le redressement sur le terrain de la loi fiscale par des motifs que critique, sous l'angle de l'erreur de droit, le premier moyen de cassation. La SCI Taffin soutient en effet que la cour a méconnu l'article 239 *sexies* du CGI en jugeant que le contrat de crédit-bail du 17 mars 1995 ne pouvait être regardé comme conclu avec une Sicomi, faute pour la société UCB-Locabail Immobilier d'avoir satisfait aux modalités d'intervention définies par l'article 5 de l'ordonnance du 28 septembre 1967.

La requérante a certes raison de rappeler que le locataire qui acquiert un immeuble qu'il avait pris à crédit-bail auprès d'une Sicomi est normalement éligible au mécanisme dérogatoire prévu au deuxième alinéa du I de l'article 239 *sexies*. Le troisième alinéa du I, dont la lecture est assez difficile, de l'aveu même du législateur⁹, prévoit en effet, en substance, que les opérations de crédit-bail réalisées en France par des Sicomi, lorsqu'elles ont été conclues avant le 1^{er} janvier 1996 et portent sur des immeubles affectés à une activité industrielle ou commerciale, comme en l'espèce, sont dans le champ de cette règle de calcul avantageuse.

⁸ Et le montant des loyers versés cumulés au 31 mars 2010 s'établissant à 3 537 069 €.

⁹ Cf. rapport de M. Roger Chinaud, sénateur.

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.

Mais si l'article 239 *sexies* ne précise pas en toutes lettres que l'avantage est réservé à celles des Sicomi qui fonctionnent conformément aux dispositions législatives qui leur sont applicables, le législateur n'avait pas à apporter une telle précision qui relève de l'évidence, comme chaque fois qu'un régime fiscal de faveur est accordé par la loi à une catégorie particulière de bénéficiaires. La condition que la Sicomi fonctionne selon les règles applicables à ces sociétés est posée implicitement, mais elle l'est nécessairement.

Or les Sicomi ont été créées en vue de réaliser un objet social très étroitement défini, sur lequel l'Etat exerçait d'ailleurs un contrôle à travers l'approbation des statuts constitutifs de chaque Sicomi par le biais d'un arrêté individuel du ministre de l'économie et des finances. Cet objet était limité à la location d'immeubles non équipés à usage professionnel. Le second alinéa de l'article 5 de l'ordonnance du 28 septembre 1967 n'avait autorisé les Sicomi, à titre dérogatoire, à vendre les immeubles loués, qu'à la condition que la cession intervienne en exécution d'un contrat de crédit-bail et au profit de l'utilisateur de l'immeuble.

Cet utilisateur s'entend à notre avis, et contrairement à ce que soutient le pourvoi, de la personne qui exploite elle-même, au sein des locaux loués, une activité professionnelle autre que la sous-location, bref de l'occupant des lieux au sens physique du terme.

Sur ce point, le rapport au Président de la République sur l'ordonnance du 28 septembre 1967 fait clairement apparaître que le régime des Sicomi a été créé pour favoriser la mise à disposition directe d'immeubles professionnels à l'usage d'entreprises industrielles ou commerciales et non en vue de donner un cadre d'accueil à l'exercice d'une activité locative de nature civile, dans le cadre d'une gestion patrimoniale.

On relèvera également que, de son côté, la chambre commerciale de la Cour de cassation a jugé que la réduction du tarif des droits d'enregistrement prévue par l'ancien article 698 du CGI en faveur des Sicomi ne pouvait bénéficier à une Sicomi ayant acquis un immeuble auprès d'une SCI, dans le cadre d'une opération de cession-bail, avant de redonner l'immeuble à crédit-bail à la SCI, dès lors que celle-ci l'avait sous-loué à un occupant (Com., 16 janv. 2001, *DCG c/ SA Bail Investissement*, n° 98-13.253, Dr. Fisc. 2001 n° 36 c. 759).

On pourrait certes se demander si une SCI soumise à l'IS dont l'activité consisterait à donner en location un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, relevant des BIC en vertu de l'article 35, 5° du CGI, ne pourrait pas être regardée comme une entreprise utilisatrice, à raison de son activité locative revêtant un caractère commercial par détermination de la loi. Mais il ne ressort pas des pièces du dossier et il n'a jamais été allégué que telle aurait été l'activité de la SCI Taffin.

Vous pourrez donc confirmer la solution retenue par les juges d'appel sur le terrain de la loi fiscale.

4.- Vous devrez alors vous prononcer sur le second moyen du pourvoi tiré de ce que la cour aurait fait une inexacte application de l'article L. 80 A du LPF en se trompant sur la

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.

portée de l'instruction publiée le 28 mai 1970 au bulletin officiel de la DGI et référencée 4 H-11-70.

La société requérante se prévalait des énonciations de cette doctrine qui prévoit que les Sicomi peuvent, sans que cela emporte la perte des avantages fiscaux attachés aux opérations qu'elles réalisent, autoriser le crédit-preneur à consentir des contrats de sous-location « entre deux sociétés faisant partie d'un même groupe ou unies par des liens de filiation au sens de l'article 145 du code général des impôts ».

La cour a d'abord jugé que cette interprétation de la loi fiscale, de sa lettre même, ne s'appliquait pas au seul cas des sociétés visées à l'article 145 du CGI, mais concernait également celui, dont la SCI Taffin se prévalait, des sociétés faisant partie d'un même groupe. Autrement dit elle a estimé que la locution « au sens de l'article 145 du CGI » n'était pas en facteur commun, ce qui nous paraît tout à fait exact.

Puis la cour a retenu qu'« à défaut d'être définies dans cette instruction, les sociétés faisant partie d'un même groupe s'entendent, selon l'acception qui en est donnée par la loi fiscale en matière d'impôt sur les sociétés, et à laquelle il convient de se référer, sans rechercher la finalité poursuivie par l'auteur de cette instruction, des sociétés constituant un groupe au sens des articles 223 A et suivants du CGI, c'est-à-dire formé autour d'une « société mère », soumise à l'impôt sur les sociétés et dotée d'un capital comme le précise le troisième alinéa de l'article 223 A de ce code ». Les juges d'appel en ont logiquement tiré que cette « société mère » était nécessairement une personne morale. Ils en ont tiré que M. et Mme Taffin, qui « ne peuvent être regardés comme une 'société mère' », ne pouvaient utilement se prévaloir de ce qu'ils détenaient, directement ou indirectement, des parts sociales dans la SCI locataire et dans la SARL sous-locataire, leur conférant un contrôle sur ces deux entreprises.

Il ne fait aucun doute que vous ne pourrez laisser subsister ces motifs dont l'amorce est pertinente mais qui trahissent une erreur de perspective.

La cour a certes eu raison de partir de l'idée que la notion de groupe de sociétés figurant dans l'instruction invoquée devait s'entendre au sens du droit fiscal et non au sens du droit commercial ou du droit social. Les juges d'appel ont par ailleurs bien fait de ne pas opposer à la SCI l'imprécision des énonciations invoquées, ce qu'elle n'aurait dû faire qu'en présence d'énonciations contradictoires et ambiguës (9^{ème} et 10^{ème} SSR, 16 janv. 2006, *SA LVMH et a.*, n° 260150, T. pp. 805-838, RJF 2006 n° 361), et de s'attacher à leur restituer leur exacte portée.

Mais ils ont eu le tort de lire une instruction du 28 septembre 1970 se référant à la notion fiscale de groupe de sociétés à la lumière du régime d'intégration fiscale prévu aux articles 223 A et suivants du CGI... qui n'a été créé que par la loi de finances pour 1988¹⁰. En statuant ainsi, ils ont fait une lecture anachronique de la doctrine.

¹⁰ Article 68 de la loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987 de finances pour 1988.

Nous en trouvons une preuve supplémentaire dans une instruction publiée le 7 juin 1977 sous la référence 4 H-3-77 qui concerne la faculté pour le locataire d'une Sicomi de sous-louer les locaux pris à bail. Cette instruction aménage la condition, posée par l'instruction de 1970, tenant à ce que les locataires et sous-locataires faisant partie d'un même groupe soient l'un et l'autre imposables à l'impôt sur les sociétés. Elle lève la condition dans une partie de son champ et énonce, pour le surplus, que les sociétés doivent être imposables à l'IS soit en leur nom propre, soit en la personne des associés si elles sont fiscalement transparentes. Cette dernière indication fait bien apparaître l'incompatibilité avec la notion de groupe fiscal intégré au sens de l'article 223 A, lequel ne s'applique pas aux sociétés de personnes.

La bonne démarche eut été de se pencher sur la notion de groupe de sociétés telle que le droit fiscal pouvait l'utiliser à la date à laquelle a été prise l'instruction du 28 septembre 1970. A cette date, on ne trouvait de référence aux groupes, si l'on met de côté les dispositions un peu spécifiques de l'article 237 *bis* A du CGI en matière de participation des salariés¹¹, qu'à l'article 57 de ce code, relatif au transfert de bénéfices à l'étranger par des entreprises qui soit sont sous la dépendance d'une entreprise située hors de France, soit possèdent le contrôle d'une telle entreprise, soit sont placées, en même temps qu'une ou plusieurs entreprises étrangères, sous la dépendance commune d'un groupe.

Or on se souvient que les dispositions de l'article 57 sont assez plastiques, eu égard à l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale qu'elles poursuivent. Le lien de dépendance peut être juridique ou résulter de pures circonstances de fait. La reconnaissance d'un tel lien peut carrément s'affranchir de tout lien capitalistique (9^{ème} et 10^{ème} chr, 15 avril 2016, *Sté LSV D*, n° 372097, T. p. 717-739-912, RJF 2016 n° 603). En outre, vous admettez qu'une société française puisse être regardée comme placée sous la dépendance d'une personne physique établie à l'étranger (9^{ème} et 8^{ème} ssr, 2 juin 1976, n° 94758, rec. p. 289) et que l'administration identifie un groupe constitué à partir d'une personne physique contrôlant un ensemble d'entreprises situées en France et hors de France (7^{ème} et 9^{ème} ssr, 15 avr. 1992, *SARL Seta*, n° 75695¹² ; 7^{ème} et 8^{ème} ssr, 15 janv. 1992, *SA Orore et Me Gourdain*, n° 77015, RJF 1992 n° 314¹³).

Bref, le groupe de sociétés au sens fiscal, en 1970, n'avait que peu de traits communs avec le groupe d'intégration fiscale que l'on connaît depuis 1988.

5.- Il reste à savoir si l'erreur commise par la cour est susceptible de modifier l'issue du litige car l'opposabilité de l'instruction du 28 septembre 1970 ne va pas de soi.

¹¹ Issues de l'ordonnance n° 67-693 du 17 août 1967 relative à la participation des salariés aux fruits de l'expansion des entreprises

¹² Qui identifie un groupe à partir d'un actionnaire détenant des entreprises en Belgique et en France.

¹³ Qui retient que forment un groupe une société française et des sociétés situées à Munich, Bruxelles, Genève et Salzburg, les unes et les autres ayant été créées et financées par le même actionnaire principal.

La première question que nous nous sommes posée est de savoir si la partie de cette instruction qu'invoque la SCI contient une interprétation d'un « *texte fiscal* » au sens des dispositions alors en vigueur du second alinéa de l'article L. 80 A du LPF, alors que cette notion recouvre, ainsi que vous le jugez, la détermination des personnes ou des opérations imposables, l'assiette de l'impôt, les exonérations (Plén., 29 juil. 1983, n° 31761, rec. p. 313, RJF 1983 n° 1179, chron. P.-F. Racine p. 493) et le taux de l'imposition (Plén., 11 juil. 1977, *SA Ferrero France*, n° 1929, rec. p. 330).

Vous remarquerez qu'ici, l'interprétation ne porte pas directement sur un article du CGI ou d'un autre texte d'assiette, mais sur les dispositions de l'article 5 de l'ordonnance du 28 septembre 1967 qui définissent le statut des Sicomi, notamment l'étendue de leur objet social et les modalités d'exercice de leur activité locative, en ce qui concerne spécifiquement la faculté pour leurs locataires de sous-louer. Il est vrai, toutefois, que le statut des Sicomi est difficilement détachable du régime fiscal sur mesure qui a été créé en leur faveur par l'article 6 de l'ordonnance de 1967. Et nous avons dit, il y a un instant, que le bénéfice des avantages fiscaux attaché aux opérations réalisées par des Sicomi était implicitement subordonné à la condition qu'elles fonctionnent conformément aux règles définissant leur statut¹⁴. On peut donc faire l'effort de dire que les commentaires invoqués ont une incidence sur l'assiette de l'impôt dans la mesure où l'administration, en admettant par mesure de tempérament certaines formes de sous-location, renonce à priver les Sicomi du régime fiscal qui leur est réservé.

Mais il nous semble que l'on rencontre alors une seconde question qui est celle de savoir si la SCI Taffin, qui n'est pas une Sicomi, mais le client d'une Sicomi, entre dans les prévisions de la doctrine invoquée et si elle peut tirer de cette instruction, dans le contentieux portant sur le dénouement du contrat de crédit-bail, qu'elle avait droit au plus favorable des deux mécanismes de réintégration des loyers que mentionne le I de l'article 239 *sexies* du CGI.

Outre que l'instruction concerne les Sicomi et non leurs crédit-preneurs, nous constatons qu'à aucun moment elle ne mentionne les dispositions de l'article 64 de la loi de finances pour 1970 codifiées à l'article 239 *sexies*. On trouve seulement la mention que « *la sous-location ne bénéficie d'aucun avantage particulier sur le plan fiscal* ». Il faut donc un raisonnement construit – en réalité il faut interpréter l'instruction – pour admettre que celle-ci comporte des énonciations qui se rapportent au mécanisme de réintégration d'une fraction des loyers lorsque le locataire lève l'option d'achat au terme du crédit-bail. Il nous semble que cet effort va au-delà de ce qu'autorise l'application littérale de la doctrine. Or la latitude que vous avez pour interpréter la loi fiscale, vous ne l'avez pas identiquement en ce qui concerne son interprétation administrative...

¹⁴ D'ailleurs, lorsqu'il s'est agi de mettre un terme au régime des Sicomi, par symétrie, le législateur s'est d'abord attelé à la suppression progressive des avantages fiscaux qui leur étaient consentis.

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.

Vous pourriez donc, si vous partagez cette analyse, procéder à une substitution de motifs en cassation, car le motif substitué n'appelle l'appréciation d'aucune circonstance de fait.

PCMNC au rejet du pourvoi, y compris les conclusions présentées par la SCI Taffin au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.