

N° 456205

Institut français du textile et de l'habillement

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 soulève une question inédite relative à l'assujettissement aux impôts commerciaux des centres techniques industriels ou « CTI ». Elle nous conduira à vous parler de choses disparues – les taxes parafiscales et la taxe professionnelle – et de structures héritées d'un temps – celui de l'économie dirigée – que les moins de vingt ans pourraient à nouveau connaître, avec le retour du Plan et des projets de réindustrialisation du pays.

2.- Les CTI, ces structures de coopération et d'organisation des professions, ont été créées dans l'immédiat après-guerre pour contribuer à la reconstruction de l'économie française, par une loi du 22 juillet 1948¹ dont les dispositions ont été codifiées en 2004 aux articles L. 342-1 à L. 342-13 du code de la recherche². Les CTI sont des établissements d'utilité publique, créés par l'autorité administrative dans toute branche d'activité où l'intérêt général le commande et après accord des organisations syndicales les plus représentatives des employeurs et des salariés de ces branches. Ils ont pour objet de promouvoir le progrès des techniques, de participer à l'amélioration du rendement et à la garantie de la qualité de l'industrie. Ils sont dotés de la personnalité morale et jouissent de l'autonomie administrative et financière.

Signalons que c'est à propos de l'un de ces centres que votre Section du contentieux, par un arrêt *Sieur N...* du 28 juin 1963³, a défini les critères permettant d'identifier une personne privée chargée d'une mission de service public, en relevant que le centre technique des industries de la fonderie exerçait une mission d'intérêt général sous le contrôle de l'administration, était doté à cette fin de prérogatives de puissance publique et se trouvait chargé de la gestion d'un « véritable service public ».

Si ces critères ont été modifiés depuis lors (Section, 22 févr. 2007, *Association du personnel relevant des établissements pour inadaptés*, n° 264541, rec. p. 92), vous continuez à juger que le législateur a entendu confier aux centres techniques industriels la charge de

¹ Loi n° 48-1228 du 22 juillet 1948 fixant le statut juridique des centres techniques industriels.

² Et qui ont été transférés en 2014 aux articles L. 521-1 à L. 521-13 de ce code.

³ Section, 28 juin 1963, *Sieur N...*, n° 43834, rec. p. 401.

missions de service public, sans enlever pour autant à ces centres le caractère d'organismes privés (8^{ème} et 3^{ème} ssr, 19 févr. 2003, *Centre technique interprofessionnel des fruits et légumes*, n° 243781, T. pp. 616-771 ; 3^{ème} et 8^{ème} ssr, 23 juil. 2010, *M. M...*, n° 314322 : à propos de l'Etablissement national technique pour l'amélioration de la viticulture). Aussi, et contrairement à ce que soutient le ministre de l'économie dans ses écritures en défense, les CTI ne sont pas des établissements publics.

L'Institut français du textile et de l'habillement (IFTH), auteur du pourvoi, a été créé par un arrêté du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie du 14 avril 2000. Cet arrêté a en réalité fusionné deux CTI eux-mêmes issus de la transformation, en 1950 et 1952, de deux « établissements professionnels » – c'était la dénomination d'alors – créés par arrêtés du 29 juin 1947 sur le fondement de l'acte dit loi n° 612 du 17 novembre 1943 sur la gestion des intérêts professionnels : le centre technique des industries de l'habillement (CETIH) et l'institut textile de France (ITF).

L'IFTH a reçu pour mission de favoriser le progrès dans le secteur du textile et de l'habillement en effectuant des recherches technologiques ou organisationnelles, en développant la qualité, la métrologie et les essais, en favorisant l'innovation et la diffusion des nouvelles technologies, en améliorant l'environnement et les conditions de travail et en participant aux travaux de normalisation et de certification. Il dispose de plusieurs sites en France, notamment dans certains hauts lieux de l'industrie textile comme Troyes ou Cholet. Ses ressources se composent, depuis 2005, d'une part, d'une dotation prélevée sur le budget général de l'Etat, d'autre part, de la rémunération de prestations de services fournies à des entreprises privées.

3.- Le litige porte sur l'assujettissement de l'IFTH à la taxe professionnelle, impôt local dû chaque année, en vertu des dispositions alors en vigueur du I de l'article 1447 du CGI, par toute personne exerçant à titre habituel une activité professionnelle non salariée – définition dont vous avez toujours déduit que n'étaient pas assujetties à la taxe les personnes qui se livrent à une exploitation ou effectuent des opérations, même à titre habituel, de caractère non lucratif (Plén., 25 févr. 1985, *SA Sainte-Croix des Neiges*, n° 39703, rec. p. 56). La TP était assise sur la valeur locative des immobilisations corporelles – meubles et immeubles – dont le redevable avait disposé pour les besoins de cette activité pendant la période de référence

En souscrivant ses déclarations de TP, l'IFTH avait pris la décision de n'y soumettre qu'une partie de ses immobilisations corporelles, en l'occurrence celles dont elle disposait pour les besoins des prestations de services qu'elle fournissait moyennant rémunération.

En se soumettant à la taxe pour ce type de prestations, l'IFTH n'avait fait au demeurant que se conformer à une décision que vous aviez rendue en 1958. Nous avons en effet découvert que l'un des deux CTI fusionnés pour donner naissance à l'IFTH, le CETIH, avait contesté son assujettissement à la patente dans les rôles de la ville de Paris au titre de l'année 1954. Le tribunal administratif de Paris avait rejeté sa demande de décharge et, par un arrêt du 22 décembre 1958 aux conclusions du commissaire du Gouvernement Poussière (n°

40182, rec. p. 657), vous avez rejeté l'appel en relevant que le CETIH se livrait habituellement à des travaux d'études, recherches et essais au profit de ses adhérents, en supplément du contingent de prestations au bénéfice desquelles les cotisations versées leur ouvraient droit ainsi qu'au profit de tiers, en contrepartie des services qu'il était, sans restriction, autorisé à leur rendre.

L'IFTH avait espéré maintenir cet assujettissement partiel, en fondant cet espoir sur les énonciations de la doctrine administrative 6 E-8-97, issue d'un BOI du 9 juin 1997, qui affranchissait les CTI de TP pour celles de leurs activités financées par des taxes parafiscales.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration lui a cependant notifié plusieurs lettres engageant le contradictoire *Simoëns*, en l'informant qu'elle entendait l'assujettir à la taxe pour la totalité de ses activités, donc sur la totalité de ses immobilisations.

D'une part, l'administration a considéré que l'IFTH devait être regardée comme exerçant une activité lucrative pour la totalité de son activité de sorte qu'elle ne pouvait se prévaloir de la jurisprudence⁴ selon laquelle une personne qui exerce simultanément une activité professionnelle taxable et une activité non taxable n'est soumise à la TP qu'à raison des bases d'imposition relatives à son activité taxable, selon une logique de sectorisation.

D'autre part, l'administration a observé que la taxe parafiscale sur l'habillement, qui bénéficiait initialement à l'IFTH et dont la perception devait être autorisée par la loi de finances, avait été supprimée à compter du 1^{er} janvier 2004, comme toutes les taxes parafiscales instituées sur le fondement de l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959, par la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, et avait été remplacée par la loi de finances rectificative pour 2003 par une imposition de toute nature, la « *taxe pour le développement des industries de l'habillement* », dont le produit avait été affecté pendant un an à l'IFTH⁵ puis, à compter du 1^{er} janvier 2005, au Comité de développement et de promotion de l'habillement⁶, si bien qu'elle n'entraînait pas ou plus dans les prévisions de la doctrine de 1997.

Ce que la Direction du budget avait consenti en subvention budgétaire, la Direction générale des finances publiques l'a donc partiellement repris en cotisations supplémentaires de TP, mises en recouvrement, en novembre et décembre 2011, au titre des années 2005 à 2009.

L'IFTH se pourvoit en cassation contre un arrêt du 1^{er} juillet 2021 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy a rejeté ses appels contre deux jugements des tribunaux de Châlons-en-Champagne et Strasbourg ayant rejeté les demandes de décharge introduites au titre des rappels qui lui ont été notifiés à raison de ses établissements situés à Troyes et à

⁴ 9^{ème} et 10^{ème} ssr, 1^{er} juin 2001, *Centre national des caisses d'épargne et de prévoyance*, n° 205838, T. p., RJF 2001 n° 1077, concl. J. Courtial BDCF 2001 n° 109.

⁵ Article 71 de la loi n° 2003-1312 du 30 décembre 2003 de finances rectificative pour 2003.

⁶ Article 44, IV de la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005.

Mulhouse, pour un montant d'un peu plus de 600 000 €. Des litiges identiques ont été soumis à d'autres tribunaux et des pourvois ont été introduits par l'IFTH contre trois arrêts de la cour de Lyon⁷ et un arrêt de la cour de Nantes⁸, tous au stade de la procédure d'admission et dont le traitement dépendra de la réponse que vous apporterez dans la présente affaire.

4.- Le pourvoi, en tant qu'il est dirigé contre la partie de l'arrêt dans lequel la cour s'est prononcée sur l'application de la loi fiscale, soulève une question que l'on peut résumer ainsi : est-il pertinent, pour justifier l'assujettissement d'un CTI à la taxe professionnelle, de raisonner comme pour cette galaxie d'organismes – GIE, centres interentreprises, groupements de commerçants, coopératives d'achat en commun – dont vous jugez que, bien qu'ils ne poursuivent eux-mêmes aucun but lucratif, ils doivent être regardés comme se livrant à des opérations lucratives lorsqu'ils permettent à leurs membres ou adhérents, entreprises du secteur concurrentiel, d'accroître leurs profits, de les décharger de certaines tâches ou de réduire certaines de leurs dépenses ?

Le point de savoir si, au sens du droit fiscal, une activité est ou non lucrative dépend, de manière générale, des conditions dans lesquelles elle est exercée.

Traditionnellement, trois éléments sont chacun propre à faire perdre à un organisme de droit privé son caractère non lucratif et par suite à le faire basculer dans le champ des personnes redevables des impôts commerciaux :

i) sa gestion n'est pas désintéressée ; tel est le cas, notamment, d'un organisme qui distribue ses bénéfices⁹, verse d'importantes rémunérations à son dirigeant ou à ses membres¹⁰ ou qui présente une communauté d'intérêts avec une société commerciale¹¹.

ii) l'activité concurrence le secteur commercial ; vous avez ainsi jugé que, quelle que soit sa forme, un organisme qui exerce une activité comparable à celle exercée par des entreprises privées et dans des conditions de gestion similaires à ces dernières, par exemple dans le secteur de l'hôtellerie¹², des assurances¹³ ou de la formation¹⁴, exerce une activité professionnelle lucrative ;

iii) l'organisme entretient – selon une expression que l'on trouve dans la doctrine administrative – des « *relations privilégiées* » avec des entreprises du secteur concurrentiel en

⁷ CAA Lyon, 5^{ème} ch., 14 oct. 2021, n° 19LY0431 (site de Saint-Etienne), n° 19LY04320 (site de Roanne), n° 19LY04315 (site d'Écully).

⁸ CAA Nantes, 23 sept. 2021, n° 20NT01024 (site de Rennes).

⁹ 9^{ème} et 10^{ème} ssr, 28 juil. 2000, R..., n° 196130.

¹⁰ Plén., 10 avr. 1992, P..., n° 77319, rec. p. 166 ; Section, 1^{er} oct. 1999, *Association pour l'unification du christianisme mondial*, n° 170598, rec. p. 286, RJF 1999 n° 1397.

¹¹ Section, 6 mars 1992, *Min. c/ Association pour favoriser la création d'entreprises*, n° 100445, rec. p. 107.

¹² 7^{ème} et 9^{ème} ssr, 13 déc. 1982, n° 26737, RJF 1983 n° 238.

¹³ 7^{ème} et 8^{ème} ssr, 25 févr. 1981, n° 18121 à 18124, RJF 1981 n° 454.

¹⁴ 9^{ème} et 8^{ème} ssr, 27 févr. 1991, Institut de soudure, n° 70923-73460, RJF 1991 n° 446.

permettant à ces dernières de réaliser davantage de bénéfices, via un surcroît de recettes ou une économie de charges. Il en va ainsi, par exemple :

- d'un GIE qui met à la disposition de ses membres un service commun de restauration leur permettant de réduire leurs charges d'exploitation (9^{ème} et 7^{ème} ssr, 17 avr. 1992, *GIE des locataires de la Boursidière*, n° 72383, RJF 1992 n° 831) ;
- d'une association interentreprises de médecine du travail (9^{ème} et 8^{ème} ssr, 6 avr. 1998, *Service inter-entreprises de la médecine du travail de la Mayenne*, n° 173776, T. pp. 674-754-883-1200, RJF 1998 n° 544) ;
- d'une association formée de groupements patronaux et syndicaux du secteur du BTP ayant pour activité principale de mettre à la disposition des entreprises du secteur des supports destinés à la formation de leurs salariés (9^{ème} et 8^{ème} ssr, 15 avr. 1991, *Association Profor-BTP*, n° 77075, 77076, RJF 1991 n° 804) ;
- ou de l'organe central des caisses d'épargne qui assure, en complément d'activités non taxables, une activité de formation, de traitement des opérations de cartes bancaires, de gestion de titres et de publicité commerciale (9^{ème} et 10^{ème} ssr, 1^{er} juin 2001, *Centre national des caisses d'épargne et de prévoyance*, n° 205838, T. p., RJF 2001 n° 1077, concl. J. Courtial BDCF 2001 n° 109).

Cette veine jurisprudentielle est assise sur de robustes justifications, clairement exposées par Jean Courtial dans ses conclusions sous la décision *Centre national des caisses d'épargne et de prévoyance*, et qui tiennent à ce que, selon ses termes : « *faire faire des économies à une entreprise ou participer à l'amélioration de son fonctionnement, c'est participer d'une certaine manière à l'activité lucrative de l'entreprise* ». Toute autre solution ouvrirait d'ailleurs la voie à des comportements d'optimisation et, par ricochet, à des distorsions de concurrence.

Notez enfin que, lorsqu'est en cause un organisme public, notamment un établissement public, le caractère lucratif ne dépend plus que de deux critères qui tiennent soit à l'objet de l'activité, soit aux conditions particulières dans lesquelles cette activité est exercée (3^{ème} et 8^{ème} ssr, 20 juin 2012, *Commune de la Ciotat e.a.*, n° 341410, T. pp. 609-718 ; 9^{ème} et 10^{ème} ssr, *Min c/ Syndicat intercantonal de répurcation du centre ouest Bretagne*, n° 360742, T. p. 619 ; 9^{ème} et 10^{ème} ssr, 19 janv. 2015, *Commune d'Auberive*, n° 360009, T. pp. 636-704).

5.- En l'occurrence, s'agissant d'une personne morale de droit privé, la cour administrative d'appel s'est fondée sur ce que l'IFTH était au nombre des organismes qui entretiennent des relations privilégiées « *avec des membres du secteur lucratif* ». Dans un considérant général, elle a jugé que de tels organismes « *doivent être regardés comme exerçant une activité professionnelle non salariée, au sens des dispositions de l'article 1447 du CGI (...), lorsque leur but est de permettre à ces professionnels de réduire leurs dépenses,*

d'augmenter leurs recettes ou de faciliter l'exercice d'un des aspects de leur activité, quand bien même les modalités d'exercice de cette activité ne traduiraient pas la recherche directe de profits par l'organisme lui-même ».

Puis, mettant en œuvre ces principes, et après avoir rappelé le statut, l'objet et le mode de financement de l'IFTH, la cour a considéré que si l'institut était « *reconnu d'utilité publique* », investi de mission d'intérêt général et financé en partie par des crédits d'Etat, et si sa mission pouvait profiter aux consommateurs, il avait vocation « *en premier lieu* » à permettre aux professionnels du secteur du textile et de l'habillement de réduire leurs coûts, d'augmenter leurs recettes ou de faciliter l'exercice d'un des aspects de leur activité.

Ce sont ces motifs que critiquent les deuxième et troisième moyens du pourvoi, sous l'angle de l'erreur de droit et subsidiairement, de l'erreur de qualification juridique et de la dénaturation et nous pensons que vous devrez l'accueillir dans sa branche d'erreur de droit.

La cour n'a certes rien jugé d'erroné en droit en se référant au critère tiré de ce qu'un organisme en lui-même dépourvu de but lucratif le devient du fait des relations privilégiées qu'il entretient avec des entreprises du secteur concurrentiel, dès lors que ces relations sont caractérisées par la fourniture de prestations de services avantageuses pour le preneur auquel il est permis de réduire ses coûts, d'améliorer les conditions d'exercice de son activité ou d'augmenter ses recettes, c'est-à-dire, d'une manière ou d'une autre, d'être mieux armé pour affronter la concurrence. Une décision de votre 8^{ème} chambre jugeant seule l'avait au demeurant déjà reconnu¹⁵ en statuant sur les mérites d'un recours en excès de pouvoir contre le BOFIP¹⁶.

La cour s'est donc inscrite dans ce que d'autres avant nous à ce pupitre ont présenté comme une lucrativité « par contagion » ou « contamination » – expression que nous trouvons assez malheureuse dès lors qu'elle véhicule l'idée que le caractère lucratif d'une activité serait le symptôme d'une maladie virale. Lucrativité par capillarité est peut-être préférable.

Ce qui chagrine, c'est l'application que la cour a faite de ce critère dans les circonstances de l'espèce et nous lui adressons deux reproches de méthode.

Le premier est d'avoir raisonné globalement.

La cour a en effet semblé admettre qu'une partie des activités, par exemple la participation aux travaux de normalisation et aux travaux de certification du secteur, relevait de missions d'intérêt général. Or un contribuable n'est redevable de la TP qu'à raison des bases d'imposition relatives à ses activités professionnelles taxables, ce qui implique de compartimenter son activité en un secteur taxable et un secteur non taxable, ainsi que le juge la décision *Centre national des caisses d'épargne et de prévoyance* précitée¹⁷. Vous avez

¹⁵ 8^{ème} ch., 13 nov. 2019, *Fédération française du bâtiment*, n° 433632, RJF 2020 n° 308, à nos concl. C308.

¹⁶ BOI-IS-CHAMP-10-50-10-30.

¹⁷ Une décision *CCI d'Ajaccio et de Corse du Sud* du 30 décembre 2010 (9^{ème} et 10^{ème} ssr, n° 319617, T. p. 730-

d'ailleurs défini un mode d'emploi pour régler le cas dans lequel activités taxables et activités non taxables sont effectuées par le même personnel et en utilisant les mêmes immobilisations (9^{ème} et 10^{ème} srr, 3 oct. 2003, *Sté Tezier*, n° 220280, rec. p., RJF 2003 n° 1383). Il nous semble qu'en l'espèce, la cour encourt la critique puisque tout en identifiant des missions d'intérêt général, elle a conclu, au demeurant sans détailler les différentes prestations que l'IFTH avait décidé de ne pas soumettre à la taxe, à la lucrativité à 100%.

Le second reproche que nous adressons à la cour est peut-être plus essentiel. Il tient à ce que celle-ci ne s'est pas suffisamment interrogée sur la question de savoir si les activités que l'IFTH jugeait non taxables correspondaient à des prestations fournies à des entreprises déterminées auxquelles elles conféraient un avantage par rapport aux entreprises concurrentes ou si elles correspondaient à des actions, qui par leur nature même, bénéficiaient à toutes les entreprises du secteur. Elle n'a donc pas opposé l'utilité individuelle à l'utilité collective. Or il suffit de lire l'arrêté ministériel ayant créé l'IFTH pour observer que certaines missions (« *assurer une veille technologique et la diffusion de l'information* », « *participer aux travaux de normalisation* », « *mener des coopérations internationales* », « *diffuser les meilleures pratiques* ») correspondent, à première vue, à des actions qui bénéficient à tous. Nous avons du mal à penser que cette activité serait dans sa totalité une activité lucrative.

Or si une activité de veille, de recherche ou d'information bénéficie à toutes les entreprises du secteur considéré, aucune n'en retire un avantage concurrentiel et l'activité s'apparente alors à une mission d'intérêt collectif ou d'utilité générale. Cela doit vous conduire à vous montrer plus exigeants lorsqu'est en cause un organisme du type d'un CTI, que lorsqu'est en cause un GIE ou équivalent. Dans un GIE, on peut tenir que les prestations offertes aux adhérents du groupement confèrent à celui-ci un caractère lucratif car, par définition, ces prestations ne bénéficient qu'aux membres du groupement, à l'intérieur d'un cercle fermé. Dans un organisme taillé à l'échelle du secteur, comme un CTI, il faut en revanche rechercher, activité par activité, si la prestation fournie s'adresse en même temps à toutes les entreprises françaises du secteur indistinctement, ou à certaines d'entre elles uniquement et si, dans ce cas, les entreprises preneuses en retirent un avantage concurrentiel.

L'erreur de droit commise par la cour consiste donc à avoir omis de faire cette recherche, alors qu'il était soutenu devant elle (v. requête d'appel p. 4) que l'IFTH avait refusé de soumettre à la taxe ce qu'elle considérait être des « activités collectives d'intérêt général ».

Par ces motifs, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, nous concluons à l'annulation de l'arrêt, au renvoi de l'affaire et à ce que l'Etat verse la somme de 3 000 € à l'IFTH au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

997, RJF 2011 n° 444, concl. P. Collin BDCF 2011 n° 46) censure aussi pour erreur de droit l'arrêt d'une cour qui avait estimé que l'activité d'exploitation de l'aéroport de Figari et l'activité de sécurité aviaire exercées par la CCI caractérisaient ensemble l'exercice d'une activité professionnelle, sans rechercher si l'activité de sécurité aviaire constituait par elle-même une activité professionnelle taxable.