

N^{os} 449273, 449278, 451510
Société Énergie Verte del Sol
3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 19 octobre 2022 Décision du 15 novembre 2022

Conclusions

M. Thomas PEZ-LAVERGNE, Rapporteur public

1. La société Solairwatt, devenue la société Énergie Verte del Sol, a conclu avec des exploitants agricoles de plusieurs communes du Tarn et de l'Aveyron des baux emphytéotiques et des baux à construction, afin d'installer sur la toiture de leurs bâtiments agricoles des panneaux photovoltaïques destinés à la production d'électricité. À l'issue d'une vérification de comptabilité, des suppléments de cotisation foncière des entreprises (CFE) ont été mis à la charge de la société au titre des années 2012 à 2014, à raison des bâtiments sur lesquels reposaient les panneaux photovoltaïques qu'elle exploitait. La société a, par ailleurs, été assujettie à la cotisation foncière des entreprises au titre des années 2015 à 2017, à raison des mêmes bâtiments et selon la même méthode de calcul de leur valeur locative.

Par plusieurs requêtes distinctes, la société a demandé au tribunal administratif de Toulouse de prononcer la décharge d'une partie de ces impositions. Par quatre jugements de décembre 2017, janvier, février et octobre 2018, le tribunal administratif de Toulouse a rejeté ses demandes.

Par un arrêt du 18 février 2020, la cour administrative d'appel de Bordeaux, avant de statuer sur les requêtes de la société tendant à l'annulation de ces jugements, a ordonné un supplément d'instruction afin de déterminer la valeur locative des toitures des bâtiments supportant les installations photovoltaïques, qui devait seule, selon elle, être incluse dans les bases de la cotisation foncière des entreprises en litige.

Par un arrêt du 1^{er} décembre 2020, la même cour a, d'une part, prononcé la réduction de la valeur locative des biens servant de base à la cotisation foncière des entreprises due au titre des années 2012 à 2016 dans certaines communes¹ et déchargé

¹ Les communes de Giroussens, Lisle-sur-Tarn, Saint-Jean-de-Marcel et Puylaurens.

la société, dans cette mesure, de la cotisation foncière des entreprises et, d'autre part, rejeté le surplus des conclusions des requêtes. La société se pourvoit en cassation² contre, respectivement, l'arrêt du 18 février 2020 et l'arrêt du 1^{er} décembre 2020.

La société se pourvoit également en cassation³ contre l'arrêt du 9 février 2021 par lequel la cour administrative d'appel de Bordeaux a, d'une part, prononcé la réduction de la valeur locative des biens servant de base à l'imposition de la société à la cotisation foncière des entreprises au titre des années 2014 à 2016 dans certaines communes⁴ et déchargé la société, dans cette mesure, de la cotisation foncière des entreprises, d'autre part, réformé les jugements du tribunal administratif de Toulouse du 29 novembre 2018 et du 18 juillet 2019 rejetant les demandes de décharge de la société et, enfin, rejeté le surplus des conclusions des requêtes.

Les trois pourvois dont vous êtes saisis présentant à juger les mêmes questions, vous pourrez les joindre et statuer par une seule décision.

2. Dans les arrêts attaqués, la cour administrative d'appel a jugé que les bâtiments agricoles construits par la société requérante et ceux dont la toiture a été mise à sa disposition pour l'installation de panneaux photovoltaïques devaient être pris en compte dans les bases de la cotisation foncière des entreprises à laquelle elle est assujettie à concurrence de la valeur locative de la partie de ces bâtiments correspondant à la toiture. Elle a en effet estimé que la société devait être regardée comme utilisant matériellement les toitures de ces bâtiments pour la réalisation des opérations qu'elle effectuait et qu'elle en avait le contrôle.

La solution ainsi retenue par la cour revient à imposer entre les mains de la société requérante, non les panneaux photovoltaïques eux-mêmes qui sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises, mais les toits des bâtiments à usage agricole sur lequel sont installés ces panneaux.

3. Pour apprécier le bien-fondé de cette solution, il nous faut vous rappeler le cadre juridique applicable à la détermination de la base d'imposition de la cotisation financière des entreprises et l'interprétation que vous en faites.

3.1. Aux termes du I de l'article 1447 du code général des impôts : « *La cotisation foncière des entreprises est due chaque année par les personnes physiques ou morales (...) qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée* ». Et selon l'article 1467 du même code, dans sa version applicable aux litiges : « *La cotisation foncière des entreprises a pour base la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière situés en France, à l'exclusion des biens exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties en vertu* » notamment du « 12° de l'article

² Sous les nos 449278 et 449273.

³ Sous le n° 451510.

⁴ Les communes de Balaguier-sur-Rance, Giroussens, Saint-Jean-de-Marcel et Puylaurens.

1382, dont le redevable a disposé pour les besoins de son activité professionnelle pendant la période de référence ». En vertu de ce 12° de l'article 1382, sont en effet exonérés de la taxe foncière sur les propriétés bâties, et donc par ricochet de la cotisation foncière des entreprises, « les immobilisations destinées à la production d'électricité d'origine photovoltaïque ». Par ailleurs, l'article 1450 du code général des impôts dispose que : « Les exploitants agricoles (...) sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises ».

En bref, l'article 1467 exclut des bases de la cotisation financière des entreprises les biens exonérés de la taxe foncière sur les propriétés bâties, dont font partie, en application du 12° de l'article 1382, les « immobilisations destinées à la production d'électricité d'origine photovoltaïque », alors qu'en tout état de cause, en vertu de l'article 1450, les exploitants agricoles sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises⁵.

3.2. Vous avez jugé, s'agissant de la taxe professionnelle dans votre décision SA Fabricauto-Essarauto du 19 avril 2000⁶, solution que vous avez reprise à propos de la cotisation foncière des entreprises dans votre décision SAS Printemps du 12 avril 2019⁷, qu'il résulte des dispositions précitées de l'article 1467 du code général des impôts que les immobilisations dont la valeur locative est intégrée dans l'assiette de la taxe professionnelle ou de la cotisation foncière des entreprises sont les biens placés sous le contrôle du redevable et que celui-ci utilise matériellement pour la réalisation des opérations qu'il effectue. Vous avez ainsi dégagé pour déterminer la base d'imposition de la taxe professionnelle puis de la cotisation foncière des entreprises un double critère du contrôle par le redevable et de l'utilisation matérielle des biens pour les besoins de ses opérations, double critère sur la mise en œuvre duquel vous exercez, en qualité de juge de cassation, un contrôle de l'erreur de qualification juridique des faits⁸.

En outre, vous avez admis, dans votre décision Société Bueil-Publicité du 8 mars 2002⁹, qu'un même bien puisse faire l'objet d'une division s'il n'est que partiellement utilisé ou partiellement contrôlé par le redevable de la taxe professionnelle ou de la cotisation foncière des entreprises et qu'ainsi seule une partie de ce bien puisse entrer dans la base d'imposition, part taxable dont vous admettez qu'elle peut n'être déterminée que de façon sommaire ou forfaitaire¹⁰.

⁵ En outre, selon le 6° de l'article 1382 du code général des impôts, l'exercice d'une activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque ayant pour support des bâtiments à finalité agricole qu'il énumère « *n'est pas de nature à remettre en cause l'exonération* » de la taxe foncière sur les propriétés bâties.

⁶ CE 9/10 SSR, 19 avril 2000, *Ministre de l'économie et des finances c/ SA Fabricauto-Essarauto*, n° 172003, B, concl. J. Courtial (taxe professionnelle), RJF 5/00, n° 631, BDCF 5/00, n°64, chronique E. Mignon RJF 7-8/00, p. 571.

⁷ CE 9/10 SSR, 12 avril 2019, *SAS Printemps*, n°s 417145 et a., B, concl. E. Bogdam-Tognetti.

⁸ CE 9/10 SSR, 30 décembre 2009, *Société Onyx Grandjouan-Saco*, n° 305589, C, RJF 3/10, n° 232, concl. C. Legras, BDCF 3/10, n° 33 ; CE 9/10 SSR, 16 novembre 2011, *Société Vinci Park Gestion SA*, n° 338852, B, concl. F. Aladjidi.

⁹ CE 9/10 SSR, 8 mars 2002, *Société Bueil-Publicité*, n° 225434, B, concl. G. Goulard ; RJF 6/02, n° 656, BDCF 6/09, n° 79.

¹⁰ G. Goulard, concl. préc. ; CE 9 SSJS, 16 novembre 2005, *Société Bueil Publicité*, n° 225434, C (la valeur locative des parois ou panneaux d'un « abribus » affectés à la publicité commerciale doit être déterminée en fonction d'un prix de revient correspondant à une fraction du coût global de l'élément auquel ils sont intégrés, proportionnelle à la surface qu'ils en occupent).

4. En l'espèce, la cour administrative d'appel a jugé¹¹ que pour l'application des dispositions de l'article 1467 du code général des impôts, les bâtiments agricoles construits par une entreprise de production d'énergie photovoltaïque en vertu de baux à construction ou mis à sa disposition en vertu de baux emphytéotiques doivent être pris en compte, bien qu'également utilisés pour l'activité agricole des propriétaires. Cependant, ils ne doivent être retenus que pour la partie de ces constructions placée sous son contrôle et supportant les panneaux solaires, c'est-à-dire les toitures et les locaux techniques, que les baux placent sous sa responsabilité.

4.1. La solution ainsi retenue par la cour est compatible avec les critères jurisprudentiels du rattachement aux bases de la cotisation foncière des entreprises dégagés par votre décision *Fabricauto-Essarauto* (contrôle par le redevable et utilisation matérielle pour les besoins de ses opérations) ainsi qu'avec votre jurisprudence *Société Bueil-Publicité* dont les juges d'appel ont entendu s'inspirer¹².

En effet, pour installer ses panneaux photovoltaïques, la société requérante semble utiliser matériellement la toiture des bâtiments agricoles pour la réalisation des opérations qu'elle effectue. En outre, la toiture apparaît, eu égard aux stipulations des baux emphytéotiques et des baux à construction passés avec les exploitants agricoles, sous le contrôle de la société requérante. Les critères jurisprudentiels du contrôle par le redevable et de l'utilisation matérielle pour les besoins de ses opérations semblent donc remplis. Producteur d'électricité, la société requérante n'est pas exonérée en application de l'article 1450 du code général des impôts, puisqu'elle n'est pas un exploitant agricole, et les toits des bâtiments n'étant pas, en eux-mêmes, destinés à la production d'électricité d'origine photovoltaïque, ils ne bénéficient pas de l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties du 12° de l'article 1382, étendue à la cotisation foncière des entreprises par l'article 1467 du même code.

Ainsi, dans la logique des arrêts attaqués, le fait d'installer des panneaux solaires a pour effet de faire échapper le toit du bâtiment agricole à l'exonération de l'article 1450 du code, sans pour autant en faire une immobilisation destinée à la production d'électricité d'origine photovoltaïque susceptible de bénéficier de l'exonération du 12° de l'article 1382 et de l'article 1467. Les panneaux photovoltaïques n'entreraient donc pas dans la base d'imposition de la cotisation foncière des entreprises, mais la toiture qui leur sert de support y serait, quant à elle, intégrée : le producteur d'électricité serait ainsi redevable de la cotisation foncière des entreprises non sur les panneaux, mais sur la toiture des bâtiments.

4.2. Toutefois, cette solution, retenue par la cour, nous paraît aussi paradoxale qu'inopportune.

¹¹ Ainsi que le résume le fichage de ses arrêts à la RJF 4/21, n° 379.

¹² Le fichage sur Ariane de l'arrêt n°s 18BX00808 et a. du 1^{er} décembre 2020, classé en C+, indique : « Cf CE 8 mars 2002, Société Bueil-Publicité, n° 225434, RJF 6/02 n° 656, conclusions G. Goulard BDCF 6/02 n° 79 ».

4.2.1. Paradoxe, car elle revient à considérer que les toitures sont, au sens de l'article 1467 du code général des impôts, utilisées matériellement par une société productrice d'électricité qui y pose des panneaux photovoltaïques, sans pour autant être « destinées à la production d'électricité photovoltaïque » au sens du 12° de l'article 1382 du même code. L'utilisation et la destination peuvent certainement être distinguées dans l'absolu, mais nous estimons que les immobilisations « destinées » à la production d'électricité sont celles qui ont pour « finalité » une telle production, or les deux critères de l'utilisation et du contrôle, dégagés par votre jurisprudence *Fabricauto-Essarauto* « doivent être mis en œuvre à l'aune d'un troisième, implicite mais bien présent, qui est celui de la « finalité de l'utilisation » des biens en cause »¹³. Si les immobilisations destinées à la production d'électricité sont celles qui ont pour finalité une telle production, alors il nous semble que les toitures utilisées matériellement par le producteur d'électricité répondent en définitive à cette finalité.

Ce paradoxe est mis en lumière par le changement de position de l'administration fiscale sur le sujet. Elle était, avant les deux premiers arrêts attaqués, plus favorable au producteur d'électricité. Elle considérait en effet que, dans l'hypothèse où les panneaux solaires exploités par la société de production d'électricité photovoltaïque sont installés sur le toit d'un bâtiment utilisé pour une activité agricole, la société dispose des panneaux pour son activité de production d'électricité, mais ne dispose pas du bâtiment agricole lui-même. L'administration fiscale en déduisait que si le producteur d'électricité ne disposait d'aucun autre bien passible de taxe foncière, les panneaux photovoltaïques n'entrant pas dans la base d'imposition à la cotisation foncière des entreprises, il était alors redevable uniquement de la cotisation minimum prévue par l'article 1647 D du code général des impôts¹⁴. Désormais, l'administration estime que l'activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque réalisée sur le toit d'un bâtiment agricole par une société tierce constitue une activité professionnelle imposable à la cotisation foncière des entreprises pour celui qui l'exerce : dès lors, le producteur d'électricité est bien redevable d'une cotisation foncière des entreprises qui doit avoir pour base l'ensemble des biens dont il dispose pour réaliser son activité, y compris la toiture des bâtiments agricoles¹⁵. Vous reconnaissez là le raisonnement des arrêts attaqués.

4.2.2. La solution retenue par la cour administrative d'appel nous paraît également inoportune. Du point de vue des politiques publiques environnementales, elle conduit à pénaliser une activité dont la société requérante rappelle, à raison, toute l'utilité pour contribuer à l'objectif de développement des énergies renouvelables en général et de l'énergie solaire en particulier. Il n'est par ailleurs guère logique

¹³ P. Collin, concl. sur CE 9/10 SSR, 5 mai 2008, *Min. c. Société PML Affichage*, n° 285174, RJF 8-9/08 n° 970. Dans le même sens : E. Mignon,

chronique « Taxe professionnelle : notion de disposition d'immobilisations corporelles » : RJF 7-8/00.

¹⁴ V. not. l'instruction BOI-IF-CFE-10-30-10-20 ; Question écrite, AN, n° 5895, JO AN, 22 mai 2018, p. 4246.

¹⁵ Question écrite, Sénat, n° 19856, JO Sénat, 28 janvier 2021, p. 584.

d'imposer davantage une société qui produit de l'énergie à partir de panneaux photovoltaïques permettant de préserver les surfaces agricoles utiles en les installant sur les toitures des bâtiments qu'une société qui disposerait d'une ferme solaire établie directement sur une terre fertile, mais uniquement redevable de la cotisation foncière des entreprises minimum prévue par l'article 1647 D du code général des impôts.

5. Deux solutions alternatives nous paraissent envisageables pour éviter les défauts de la solution retenue par la cour.

5.1. Vous pourriez d'abord estimer que le toit du bâtiment agricole qui porte les panneaux solaires est, comme les panneaux eux-mêmes, destiné à la production d'électricité d'origine photovoltaïque.

Toutefois, en adoptant ainsi une approche extensive de la notion d'immobilisations destinées à la production d'électricité photovoltaïque au sens du 12° de l'article 1382 du code général des impôts, vous risquez d'y inclure l'ensemble des supports sur lesquels reposent les panneaux solaires et de faire ainsi échapper à la cotisation foncière des entreprises de trop nombreux biens en allant bien au-delà de la position initiale favorable de l'administration fiscale avant qu'elle ne change à la suite des arrêts attaqués. En outre, cette approche extensive ne paraît pas en harmonie avec l'intention du législateur : les travaux préparatoires du 12° de l'article 1382 révèlent que le législateur n'avait pas pensé à inclure dans le champ des « *immobilisations destinées à la production d'électricité photovoltaïque* » les supports sur lesquels reposent les panneaux¹⁶.

5.2. La seconde solution alternative consisterait à juger que le producteur d'électricité ne dispose pas, à proprement parler, des toitures des bâtiments agricoles pour les besoins de son activité professionnelle. En effet, la société n'utilise matériellement que les panneaux photovoltaïques, et non les toitures qui sont seulement le support du matériel nécessaire à la production d'énergie. Dès lors, elle ne peut être regardée comme ayant disposé pour les besoins de son activité professionnelle, au sens de l'article 1467 du code général des impôts, des bâtiments agricoles sur les toits desquels reposent les panneaux.

Cette solution, qui a notre préférence, demeure conforme au raisonnement que vous avez dégagé à propos des abribus dans votre décision *Société Bueil-Publicité*. Si la toiture pouvait être regardée comme utilisée matériellement par la société productrice d'électricité, ce ne serait que pour la partie affectée à la production d'électricité. Or seuls les panneaux solaires sont affectés à la production d'électricité,

¹⁶ Les dispositions du 12° de l'article 1382 du code général des impôts sont issues d'un amendement de M. Le Fur au PLFR 2008 dont il ressort des travaux préparatoires que l'objectif était d'exonérer les hangars agricoles de la taxe foncière sur les propriétés bâties quand bien même ils accueilleraient des installations photovoltaïques, mais d'assujettir à la taxe professionnelle les « installations de production d'électricité d'origine photovoltaïque ». C'est seulement lors de la création de la contribution économique territoriale (CET) que le législateur a décidé de ne pas prendre en compte, dans la valeur locative des biens passibles de taxe foncière entrant dans l'assiette de la contribution foncière des entreprises (CFE), les immobilisations visées au 12° de l'article 1382.

non la toiture en elle-même. Une toiture sans panneaux photovoltaïques n'est certainement pas affectée à la production d'électricité et des panneaux photovoltaïques n'ont pas besoin de trouver leur support sur une toiture pour être affectés à la production d'électricité¹⁷. Et que ces panneaux soient installés au sol d'une exploitation agricole ou sur la toiture d'un bâtiment agricole ou de tout autre bâtiment ne doit pas en changer le traitement fiscal : peu importe que le support soit constitué de la toiture ou du sol, peu importe qu'il s'agisse d'un bâtiment agricole ou d'un bâtiment autre qu'agricole, la solution doit être la même.

5.3. Si vous nous suivez, vous accueillerez le moyen tiré de ce que la cour a inexactement qualifié les faits en jugeant que la société requérante utilisait matériellement les toitures des bâtiments agricoles. Vous annulerez ainsi l'arrêt du 9 février 2021, de même que l'arrêt avant-dire droit du 18 février 2020 et, par voie de conséquence, l'arrêt du 1^{er} décembre 2020 qui lui fait suite.

Il vous sera alors aisé de régler l'affaire au fond en annulant les jugements du tribunal administratif de Toulouse dès lors que la toiture ne peut être prise en compte dans la base de la cotisation foncière des entreprises, qu'aucune autre partie des bâtiments agricoles n'est utilisée matériellement par la société requérante et que les panneaux photovoltaïques sont exonérés en application du 12^o de l'article 1382 du code. Il y a aura lieu, par voie de conséquence, d'accorder à la société la décharge qu'elle sollicite des suppléments de cotisation foncière des entreprises qui ont été mis à sa charge au titre des années 2012 à 2014 et des cotisations de cotisation foncière des entreprises auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2015 à 2017, dans les communes concernées.

Et par ces motifs nous concluons à :

- l'annulation des arrêts des 18 février 2020 et 1^{er} décembre 2020 et 9 février 2021 de la cour administrative d'appel de Bordeaux en tant qu'ils rejettent le surplus des conclusions de la société Énergie Verte del Sol ;
- l'annulation des jugements des 29 décembre 2017, 22 janvier 2018, 19 février 2018, 11 octobre 2018, 29 novembre 2018 et 18 juillet 2019 du tribunal administratif de Toulouse ;
- la décharge de la société Énergie Verte del Sol des suppléments de cotisation foncière des entreprises mis à sa charge au titre des années 2012 à 2014 et des cotisations de cotisation foncière des entreprises auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2015 à 2017 dans les communes de Giroussens, Tecou, Lisle-sur-Tarn, Le Garric, Labastide Gabausse, Saint-Jean-de-Marcel, Puylaurens, Réquista et Balaguier-sur-Rance.

¹⁷ Même si la position et l'orientation des bâtiments construits peut jouer pour optimiser la production d'électricité.

- Et à ce que l'État verse à la société Énergie Verte del Sol la somme de 4 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.