

N°s 458922 et 458924 – Société Ricoh France
N° 451152 – Société Normandie Manutention

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 26 octobre 2022
Lecture du 22 novembre 2022

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteure publique

Pour le calcul de la valeur ajoutée d'un contribuable aux fins du plafonnement de la taxe professionnelle (TP), mais aussi de l'établissement de la cotisation minimale de TP, le II de l'article 1647 B sexies du CGI dans sa rédaction applicable avant la suppression de cette taxe excluait, depuis la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999, des consommations de biens et services en provenance de tiers les « *loyers afférents à des biens, visés au a du 1° de l'article 1467, pris en location par un assujetti à la taxe professionnelle pour une durée de plus de six mois* ». Cette exclusion se retrouve, depuis la création de la CVAE, à l'article 1586 sexies du même code, qui exclut des services extérieurs déductibles pour le calcul de la valeur ajoutée les « *loyers ou redevances afférents aux biens corporels pris en location ou en sous-location pour une durée de plus de six mois ou en crédit-bail* », mais dispose en outre que « *toutefois, lorsque les biens pris en location par le redevable sont donnés en sous-location pour une durée de plus de six mois, les loyers sont retenus à concurrence du produit de cette sous-location* ».

Cette non-déductibilité des loyers pour le calcul de la valeur ajoutée du preneur, dont l'instauration s'est accompagnée d'une autorisation de déduction des amortissements afférents aux biens ainsi loués de la valeur ajoutée du bailleur, a eu pour objet de mettre un terme à la distorsion auparavant constatée en faveur de la location des biens utilisés par les entreprises au détriment de leur acquisition.

Votre jurisprudence comporte déjà quelques précisions sur l'application de ces dispositions.

Vous avez ainsi jugé, par votre décision *min. c/ Canal + Distribution* du 24 janvier 2014 (n° 350299, T. p. 621, RJF 4/14 n° 348), qu'en renvoyant, dans le 2 du II de l'article 1647 B sexies, aux biens « *visés au a du 1° de l'article 1467 du CGI* », le législateur avait seulement entendu se référer à la nature d'immobilisations corporelles des biens en cause, et non subordonner l'exclusion prévue par cette disposition à la condition que le contribuable dispose de ces biens pour les besoins de son activité professionnelle. Vous en avez déduit que la circonstance que l'assujetti, du fait par exemple d'une sous-location, n'aurait pas la disposition de ces immobilisations, auquel cas leur valeur locative n'est au demeurant pas comprise dans

l'assiette de sa taxe, ne saurait permettre la prise en compte de leur loyer dans les consommations de biens et services en provenance de tiers.

Par ailleurs, vous contrôlez la qualification juridique de loyers au sens de l'article 1647 B sexies du CGI et recherchez si les sommes versées par le contribuable présentent un tel caractère, sans vous arrêter à la dénomination du contrat ni aux modalités de détermination de ces sommes. Vous avez ainsi jugé que constituaient des loyers au sens de ce texte les sommes versées, en vertu de conventions d'occupation temporaire du domaine public, au propriétaire de ce domaine par l'exploitant de cabines photographiques, dès lors que ces sommes ont pour objet principal la mise à disposition d'emplacements où sont installées ces cabines et que l'entreprise dispose durant la durée des contrats, tous supérieurs à six mois, de la jouissance exclusive de l'emplacement, sans qu'ait d'incidence la circonstance que les sommes en cause, qui sont ainsi la contrepartie de la location de ces emplacements, soient calculées en fonction du chiffre d'affaire de chaque machine (CE, 30 décembre 2015, *Sté Photomaton*, n° 371436, T. pp. 632-638, RJF 3/16 n° 253, concl. F. Aladjidi).

Les présentes affaires vous conduiront à préciser la portée de l'exclusion des loyers prévue aux articles 1647 B sexies et 1586 sexies.

Les pourvois n° 458922 et 458924 se situent dans le prolongement de l'affaire *Sté Ricoh France* n° 431224, sur laquelle vous avez statué par une décision du 20 avril 2021, mentionnée aux Tables (RJF 7/21 n° 730). Sous le n° 458922, vous êtes ainsi saisis d'un second pourvoi en cassation dans le même litige, afférent aux suppléments de cotisation minimale de taxe professionnelle auxquels cette société a été assujettie au titre des années 2007 à 2009 à raison de la réintégration dans sa valeur ajoutée des sommes correspondant à des loyers reversés, en vertu de conventions de partenariat dites de « location mandatée » de matériels de bureautique, aux sociétés de financement propriétaires de ces matériels. Sous le n° 458224, sont en cause les suppléments de CVAE qui ont été assignés à la société Ricoh France au titre des années 2011 à 2014 à raison de réintégrations identiques. Enfin, le pourvoi n° 451152, que nous évoquerons en dernier, porte sur un redressement similaire opéré à l'encontre de la société Normandie Manutention, s'agissant de la location de matériels industriels.

En vertu des conventions de partenariat en litige dans les affaires n° 458922 et 458924, la société Ricoh France concluait avec le client final un contrat de location qui prévoyait la mise à disposition de matériel bureautique et la maintenance de celui-ci, puis elle revendait à la société de financement le matériel qu'elle avait préalablement acheté et transférait à cette dernière le contrat de location, pour sa seule partie « financière », c'est-à-dire à l'exclusion des prestations techniques de maintenance. En application de ces contrats de « location-mandatée », la société Ricoh France encaissait la totalité des loyers et reversait à la société de financement, propriétaire des biens, la part de ces loyers correspondant à la mise à disposition du matériel au client final. La convention de partenariat accordait aux sociétés de financement une option de vente à la société Ricoh, pour un prix convenu à l'avance, des matériels à l'issue de la durée irrévocable de la location.

Nous ne reviendrons pas sur les péripéties et les rebondissements de cette affaire, dans laquelle l'administration n'a cessé de changer son fusil d'épaule, tentant tour à tour, pour réintégrer les sommes versées par la société Ricoh aux sociétés de financement dans le montant de sa valeur ajoutée, de redresser la société sur le terrain de la non-déductibilité des loyers de crédit-bail, sur celui l'abus de droit et sur celui de la non-déductibilité des charges financières. Dans le dernier état de son argumentation, elle a soutenu devant les juges du fond que les sommes correspondant au reversement, aux sociétés de financement, des loyers reçus des clients finaux constituaient comptablement des loyers, non-déductibles de la valeur ajoutée de la société Ricoh en application du II de l'article 1647 B sexies du CGI et de l'article 1586 sexies du même code.

La cour administrative d'appel de Versailles a d'abord constaté, par des motifs qui ne sont pas contestés, que la société Ricoh France agissait, en ce qui concerne l'encaissement et le reversement des loyers acquittés par les clients finaux, pour le compte des sociétés de financement, seules propriétaires et bailleuses des biens, en qualité d'intermédiaire mais en son nom propre, et a jugé qu'elle devait ainsi être regardée comme exerçant une activité de commissionnaire au sens du premier alinéa de l'article L. 132-1 du code de commerce.

Après avoir rappelé les dispositions de l'article 394-1 du plan comptable général afférentes aux opérations des commissionnaires, prévoyant que « *les opérations traitées, pour le compte de tiers, au nom de l'entité, sont inscrites selon leur nature dans les charges et les produits de l'entité* », la cour a ensuite constaté que la qualification comptable de « loyers » des rétrocessions litigieuses, relevant du sous-compte « 613-locations » au sein du compte « 61-services extérieurs », n'était pas sérieusement contestée et qu'aucune comptabilisation alternative n'était d'ailleurs proposée. Il n'est en effet pas contesté que la comptabilisation des flux « selon leur nature » dans les charges et produits de l'entité devait conduire à inscrire en « loyers » les produits reçus des clients (ce qui est logique, puisque la société conclut les contrats de location en son nom), mais aussi à comptabiliser en « loyers » les sommes qu'elle reverse ensuite au commettant.

La cour a enfin jugé que, dès lors que les sommes en cause constituaient comptablement des « loyers » et que ces loyers reversés par le commissionnaire étaient afférents à des « biens pris en location pour plus de six mois », elles devaient être exclues des consommations de biens et services en provenance de tiers pour le calcul de la valeur ajoutée, sans qu'ait d'incidence la circonstance que la société Ricoh ne soit pas ou plus partie aux contrats de location, dès lors qu'il ne résulterait ni des dispositions de l'article 1647 B sexies ni de celles de l'article 1586 sexies du CGI que le législateur ait entendu distinguer selon que la personne acquittant la charge correspondant aux loyers est ou non la personne titulaire du contrat de location, et que le législateur n'a pas davantage réservé le cas des commissionnaires.

Après avoir confirmé, en constatant que les dispositions du 2 du II de l'article 1647 B sexies du CGI et de l'article 1586 sexies afférentes au refus de déduction des loyers de la valeur ajoutée ont déjà été déclarées conformes à la Constitution et qu'aucun changement de circonstance n'est intervenu, le refus de transmission opposé par la cour aux QPC dont la

société Ricoh France l'avait saisie, vous examinerez le moyen au cœur des pourvois, tiré de ce que la cour a entaché son arrêt d'une triple erreur de droit en jugeant que les reversements litigieux ne pouvaient être déduits de la valeur ajoutée pour l'application de ces dispositions aux motifs :

- que la comptabilisation d'une somme dans le poste « locations » suffit à faire de cette somme un « loyer » non-déductible de la valeur ajoutée ;
- qu'il n'y a pas lieu de distinguer selon que la personne acquittant une charge correspondant à des loyers afférents à des biens pris en location est ou non le locataire ;
- et que la qualité de commissionnaire est indifférente.

La critique nous paraît fondée.

A la différence du mandataire, qui agit au nom et pour le compte de son mandant et n'est qu'un intermédiaire transparent, le commissionnaire est, aux termes du premier alinéa de l'article L. 132-1 du code de commerce, « *celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant* ». Si le commissionnaire conclut les contrats avec les tiers en son nom et est personnellement tenu des engagements prévus par ces contrats à l'égard de ces tiers, le commettant ne lui a toutefois transmis, par le contrat de commission, aucun droit réel dont le commissionnaire serait titulaire. Dans le cadre d'une commission à la vente, le commissionnaire ne revend pas aux tiers des marchandises dont il aurait au préalable acquis la propriété du commettant, pas plus que le commissionnaire du propriétaire d'un bien dans le cadre d'une opération de location commissionnée ne sous-loue juridiquement au client final un bien qu'il aurait préalablement loué au commettant. Le commissionnaire perçoit le produit, réglé à son nom par le tiers contractant, des opérations qu'il exécute pour le compte de son commettant, mais il est, en vertu du contrat de commission, débiteur de l'obligation de restituer à son commettant les sommes d'argent reçues. Ces contrats organisent donc une représentation réelle, mais non personnelle, du commettant par le commissionnaire.

Dans le cadre d'une telle opération de location commissionnée (ou « mandatée » si l'on entend par là un mandataire opaque), le commissionnaire n'est donc ni propriétaire ni locataire des biens, qu'il loue en son nom au client final et dont il encaisse les loyers pour le compte du commettant, seul propriétaire des biens, à qui les loyers ainsi collectés sont rétrocédés.

En effet, l'article 1709 du code civil définit le « louage des choses » comme « *un contrat par lequel l'une des parties s'oblige à faire jouir l'autre d'une chose pendant un certain temps, et moyennant un certain prix que celle-ci s'oblige de lui payer.* » Or le commettant n'accorde aucun droit de jouissance à son commissionnaire, et les sommes rétrocédées par ce dernier ne sont pas le prix, pour le commissionnaire, d'une telle jouissance. Elles ne sont que le prix de la jouissance accordée par le propriétaire des biens au client final, qui est encaissé par le commissionnaire opaque pour le compte du propriétaire et soumis à une obligation de restitution à ce dernier. La convention conclue entre un commettant et un commissionnaire ne constitue pas un contrat par lequel le commettant louerait au commissionnaire ces biens : ce contrat se borne à conférer au commissionnaire la mission d'agir pour le compte du

commettant, mais sans que ce dernier n'apparaisse aux yeux des locataires pour qui le bailleur apparent est le commissionnaire.

Or si vous jugez que, pour déterminer si une charge ou un produit se rattache à l'une des catégories d'éléments comptables qui doivent être prises en compte dans le calcul de la valeur ajoutée en fonction de laquelle sont établies les cotisations minimales de TP et la CVAE, il y a lieu de se reporter aux normes comptables dont l'application aux comptes sociaux de l'entreprise est obligatoire (cf. CE, 4 août 2006, *Min. c/ Sté foncière Ariane*, n° 267150, T. p. 831, RJF 11/06 n° 1370 ; ou pour la CVAE : cf. CE, 29 juin 2018, *SAS Cie exploitation et répartition pharmaceutique de Rouen*, n° 416346, T. p. 649, RJF 10/18 n° 973), la régularité d'une inscription comptable au sous-compte « locations » d'une somme ne suffit pas à emporter automatiquement refus de déduction de cette somme.

A cet égard, en jugeant en première cassation que la cour avait commis une erreur de droit en appréciant le rattachement des sommes en litige aux catégories énoncées à l'article 1647 B sexies du CGI à l'aune des normes comptables IAS/IFRS applicables aux comptes consolidés, *« alors qu'il lui incombait de se reporter, pour déterminer ce rattachement, aux dispositions du plan comptable général applicables aux comptes sociaux individuels, et notamment celles de l'article 394-1 en vertu desquelles les opérations traitées, pour le compte de tiers, au nom de l'entité sont inscrites selon leur nature dans les charges et les produits de l'entité »*, vous n'avez nullement entendu juger que le constat du rattachement au poste comptable des locations suffirait ensuite pour trancher au fond du bien-fondé de la requête, mais seulement qu'il fallait partir du « bon » point de départ.

La loi n'exclut pas des consommations de biens et services en provenance de tiers au sens de l'article 1647 B sexies toutes les sommes traitées comptablement comme des loyers et devant être inscrites au sous-compte « locations », mais seulement les loyers afférents à des biens corporels « pris en location » pour une durée de plus de six mois.

Or d'une part, contrairement à ce qu'a jugé la cour, il nous semble que, par ces dispositions, le législateur a nécessairement entendu viser les loyers afférents aux biens pris en location pour plus de six mois par le contribuable lui-même, et non pas toute somme traitée comptablement en loyer qui serait afférente à un bien pris en location par une personne autre que le contribuable. L'identité du titulaire du contrat de location ne nous paraît pas indifférente. Cette interprétation est confirmée par les dispositions autorisant, en contrepartie et par symétrie de la non-déduction des loyers, la déduction de l'amortissement des biens loués chez le bailleur, *« lorsqu'en application du deuxième alinéa sont exclus des consommations de biens et services en provenance de tiers les loyers ou redevances que verse le preneur »*. Elle est également confortée par les travaux préparatoires, dont il résulte que la mesure a eu pour objet de mettre un terme au biais fiscal qui incitait les entreprises à louer plutôt qu'à acquérir les biens qu'elles utilisent, et qui évoquaient le cas des locataires. Elle n'est enfin pas contradictoire avec votre décision *min. c/ Canal + Distribution* du 24 janvier 2014 déjà mentionnée, dans laquelle vous avez jugé que la référence aux biens *« visés au a du 1° de l'article 1467 du CGI »* renvoyait seulement à la nature corporelle de l'immobilisation en cause mais n'impliquait pas que le contribuable doive avoir « disposé du bien pour les besoins

de son activité professionnelle » : cette absence de condition de disposition au sens de l'article 1447, qui permet de regarder comme relevant du champ de la non-déduction les loyers versés dans le cadre d'une location intermédiaire par un locataire qui sous-loue ensuite à un tiers le bien, ne remet pas en cause la condition de location du bien par le redevable.

Si la loi n'a pas expressément précisé que les biens pris en location devaient l'être par le redevable, c'est parce que cette précision va de soi, une personne ne versant en principe de loyer que si elle est locataire. La situation du commissionnaire nous semble constituer la seule hypothèse dans laquelle un contribuable peut être conduit à devoir enregistrer comptablement une somme comme un loyer, alors qu'il n'est pas preneur et ne loue pas les biens.

D'autre part, cette condition légale de prise en location des biens par le redevable nous semble devoir s'apprécier, non au vu d'une fiction comptable, mais à la lumière de la situation réelle du contribuable, du contenu des contrats qu'il conclut avec le propriétaire du bien et de la faculté de jouissance qu'il en retire.

Ainsi, dans l'affaire *Sté Photomaton* du 30 décembre 2015 citée au début de ces conclusions, vous vous êtes fondés, pour conclure que les sommes en litige avaient le caractère de loyers afférents à des biens pris en location par le redevable, sur le constat que les conventions d'occupation du domaine public en cause dans cette affaire mettaient à la disposition du redevable des emplacements et lui en conférait la jouissance exclusive pendant toute la durée du contrat. Il nous semble qu'il doit donc s'agir d'une « vraie » location et non d'une pure fiction « comptable ».

Enfin, ne pas appliquer au commissionnaire les dispositions excluant la déduction des loyers afférents aux biens pris en location pour plus de six mois, nous paraît la solution la plus à même d'assurer la neutralité. D'abord, car les loyers ne sont pas déductibles de la valeur ajoutée du « vrai » preneur, le client final, tandis que l'amortissement peut être déduit de la valeur ajoutée de la société de financement propriétaire, vraie bailleuse. Ensuite, car les sommes reçues par un commissionnaire de la part des clients finals constituant comptablement des produits d'exploitation (cf. CE, 25 septembre 2013, *SA Australe*, n° 350794, RJF 12/13 n° 1151) et les sommes qu'il rétrocède au commettant étant enregistrées comptablement dans les services de tiers, la déduction de ces derniers pour le calcul de la valeur ajoutée permet de limiter celle-ci à la différence entre ce qu'il encaisse et ce qu'il reverse, c'est-à-dire sa rémunération.

Soulignons que, si vous ne suiviez pas et regardiez les biens comme « pris en location » par la société commissionnaire pour l'application de l'article 1647 B sexies et de l'article 1586 sexies, vous ne sauriez alors selon nous vous arrêter au milieu du gué et devriez en ce cas pousser à son terme la logique de fiction du locataire intermédiaire que vous auriez ainsi adoptée, et par suite, appliquer au contribuable la faculté de déduction des loyers plafonnée prévue, sous seul le régime de l'article 1586 sexies, par la loi fiscale en cas de sous-location. Mais telle n'est pas la solution que nous vous proposons à titre principal.

Par suite, sous les n° 458922 et 458924, nous vous invitons à accueillir le moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant sans incidence sur l'application du 2 du II de l'article 1647 B *sexies* et de l'article 1586 *sexies* du CGI la circonstance que la société n'a reçu puis reversé les loyers qu'en tant que commissionnaire et que les biens n'ont pas été pris en location par elle. Soulignons que, dans l'affaire n° 458924, en l'absence de tout moyen dirigé contre l'arrêt attaqué en tant qu'il avait constaté un non-lieu partiel à raison d'un dégrèvement en cours d'instance et rejeté l'appel incident de la société portant sur un autre chef de redressement (annulation d'avoirs), la cassation ne sera que partielle et ne portera sur l'arrêt qu'en tant qu'il s'est prononcé sur les rétrocessions de loyers correspondant aux conventions de location mandatée.

Vous réglerez dans cette mesure ces deux affaires au fond et confirmerez la décharge par le TA des suppléments d'impôt résultant de la réintégration dans la valeur ajoutée des rétrocessions de loyers en litige. Cette décharge découlera en effet directement de l'invalidation des motifs de redressement invoqués par le ministre, les sommes en cause ne présentant pas le caractère de loyers afférents à des biens pris en location par la société Ricoh France, qui a bien agi en tant que commissionnaire¹.

Enfin, sous le n° 451152, après avoir cassé l'arrêt attaqué pour le même motif que celui qui avait emporté l'annulation dans votre décision ayant statué en première cassation sur l'affaire *Sté Ricoh*, à savoir l'erreur de droit commise par la cour en faisant application, pour apprécier le rattachement des sommes en litige aux différentes catégories énumérées à l'article 1586 *sexies* du CGI, des normes comptables applicables aux comptes consolidés, vous réglerez l'affaire au fond et prononcerez la décharge demandée par la société Normandie Manutention. En effet, les sommes en litige ne relèvent pas, sous l'empire du PCG, de la catégorie des charges financières et les contrats conclus avec les sociétés de financement ne sont pas des contrats de crédit-bail. L'administration vous demande de substituer à ces motifs initiaux de redressement celui tiré de ce que la société Normandie Manutention devant être regardée comme un commissionnaire, les sommes reversées aux sociétés de financement présentaient le caractère de loyers non-déductibles de la valeur ajoutée. Mais si les sommes relevaient bien comptablement de la catégorie des consommations de services en provenance de tiers, elles ne sont pas afférentes à des biens pris en location par le redevable. Par suite, les rétrocessions aux sociétés de financement des loyers encaissés auprès des clients finals étaient bien déductibles pour le calcul de la valeur ajoutée du commissionnaire.

¹ Si les contrats de location des photocopieurs ont été, au moins pour certains d'entre eux, conclus avant le transfert de la propriété de ces biens et des contrats afférents aux sociétés de financement, il est constant qu'une fois cette propriété et ces contrats transférés, la société Ricoh continue, en vertu des conventions conclues avec les sociétés de financement, de facturer et d'encaisser les loyers en son nom mais pour le compte de la société de financement, seule propriétaire des biens, à qui elle est tenue de rétrocéder ensuite les loyers (hors fraction du prix payé par les clients correspondant aux prestations techniques de maintenance). La société Ricoh France apparaît et agit ainsi à l'égard des clients comme propriétaire-bailleur de ces biens, seule tenue personnellement des obligations au contrat alors que l'obligation d'accorder au locataire la jouissance exclusive du bien pendant la durée du contrat ne pèse réellement, une fois le contrat transféré, que sur la société de financement-propriétaire.

Par ces motifs, nous concluons :

- sous le n° 451152 : à l'annulation de l'arrêt du 28 septembre 2021 de la cour administrative d'appel de Douai et du jugement du 21 décembre 2017 du tribunal administratif de Rouen ; à la décharge de la société Normandie Manutention des suppléments de CVAE auxquels elle a été assujettie au titre des années 2010 et 2011 ; et à ce que l'Etat verse à la société, pour l'ensemble de la procédure, 4 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA ;
- sous le n° 458922 : à l'annulation de l'arrêt du 28 septembre 2021 de la CAA de Versailles en tant qu'il annule le jugement du TA de Montreuil du 1^{er} décembre 2016 et remet à la charge de la société les impositions dont le tribunal l'avait déchargée au titre de la cotisation minimale de TP due au titre des années 2007 à 2009 ; au rejet de l'appel du ministre ; à ce que l'Etat verse à la société Ricoh France 4 500 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA et au rejet du surplus du pourvoi ;
- et sous le n° 458924 : à l'annulation de l'arrêt du 28 du septembre 2021 de la cour administrative d'appel de Versailles en tant que, par cet arrêt, la cour, faisant droit à l'appel du ministre, a annulé les articles 1^{er} à 3 du jugement du TA de Montreuil du 25 juin 2018 et remis à la charge de la société les suppléments de CVAE restant en litige devant elle ; au rejet de l'appel du ministre devant cette cour ; et à ce que l'Etat verse à la société Ricoh France, pour l'ensemble de la procédure, 4 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.