

N°s 458650 et 458652 – Société DA Alizay
N° 450796 – Ministre de l'économie, des finances et de la relance. c/ Société Bupa
Insurance Ltd

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 2 décembre 2022
Lecture du 21 décembre 2022

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteur publique

Le litige relatif aux conséquences en matière d'impositions locales de la reprise, en 2013, par la société DA Alizay d'une usine de fabrication de ramettes de papier située sur le territoire de la commune d'Alizay dans l'Eure, a déjà donné lieu à deux décisions de la 9^e chambre jugeant seule. Les présents pourvois afférents, l'un, aux cotisations de taxe foncière sur les propriétés bâties auxquelles cette société a été assujettie au titre des années 2014 et 2015, l'autre, aux cotisations de cette même taxe établies au titre des années 2016 et 2017, sauront, nous l'espérons, y mettre un terme définitif.

La décharge contentieuse que votre 9^e chambre a prononcée par une décision n° 439567 du 11 mai 2022 pour vice de procédure n'ayant en effet porté, compte tenu du montant auquel la société DA Alizay avait expressément entendu réduire la portée de ses conclusions, que sur la somme de 717 089 euros, elle n'a pas privé d'objet l'intégralité du litige, notamment pas en ce qui concerne l'année 2014.

Après avoir, d'une part, constaté un non-lieu partiel à statuer devant vous à hauteur de la décharge prononcée par votre décision du 11 mai 2022 ainsi que de dégrèvements intervenus durant l'instance de cassation et d'autre part, censuré pour méconnaissance de son office le tribunal administratif de Rouen en ce qu'il avait omis de tirer les conséquences, sur le périmètre du litige dont il était saisi, de précédents dégrèvements intervenus en cours d'instance devant lui, vous vous pencherez sans plus tarder sur l'unique question de droit intéressante de ce dossier : celle des conséquences de l'interposition du département de l'Eure sur l'application de l'article 1518 B du CGI.

Afin d'éviter que les opérations de restructuration d'entreprises et de cession d'établissements industriels relevant de la méthode comptable n'emportent, en cas de prix de transfert très inférieur au prix pour lequel ces biens figuraient au bilan de leur précédent exploitant, des baisses de recettes importantes pour les collectivités, l'article 1518 B du CGI instaure, pour la fixation de la valeur locative des immobilisations corporelles acquises à la suite d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissement, une valeur plancher.

Pour les opérations de cessions d'établissements réalisées à compter du 1^{er} janvier 1992, la valeur locative des immobilisations corporelles ne peut ainsi, en vertu du cinquième alinéa de cet article, être inférieure aux quatre cinquièmes de son montant « *avant l'opération* ». Alors qu'une première version du texte renvoyait à « *la valeur locative retenue l'année précédant l'opération* », le législateur a en effet, par la loi de finances rectificative pour 1992, décidé qu'il convenait désormais de retenir la valeur locative de l'année de l'opération elle-même.

Si certains de nos prédécesseurs ont, aux fins d'en légitimer une lecture restrictive, présenté ces dispositions comme une mesure « anti-abus » et non comme une règle d'assiette à visée budgétaire, nous ne sommes pour notre part pas entièrement convaincue par cette analyse. D'une part, elle nous semble en décalage tant avec la préoccupation exprimée lors des travaux préparatoires – éviter aux collectivités locales des pertes de recettes trop importantes – qu'avec la rédaction du texte et l'application faite de ces dispositions, à laquelle il n'est pas possible d'échapper en se prévalant du juste niveau de fixation du prix de cession et de l'absence d'intention abusive. D'autre part, elle ne nous semble pas indispensable pour justifier d'une lecture limitative et raisonnable de la portée du texte, eu égard au caractère hautement dérogatoire et défavorable de la disposition en cause au regard du droit commun de l'évaluation des valeurs locatives des immobilisations industrielles.

La jurisprudence rendue au visa de cet article est abondante.

Elle s'est concentrée, d'une part, sur la notion d'établissement. Dans sa formulation la plus récente, votre jurisprudence considère que, pour l'application de l'article 1518 B du CGI, un établissement doit être regardé comme ayant fait l'objet d'une cession lorsque le même redevable a acquis l'ensemble des éléments mobiliers et immobiliers qui étaient nécessaires à l'exercice autonome de l'activité par le cédant, en vue d'y exercer, avec ces moyens, sa propre activité (cf. CE, 7 novembre 2013, *min. c/ SARL SIF*, n° 341856, T. p. 553, RJF 2/14 n°152, concl. C. Legras BDCF 2/14 n°22 ; CE, 26 janvier 2018, *Sté Servicash Anjou*, n° 402269, aux Tables sur un autre point, RJF 4/18 n° 391, concl. R. Victor C391 ; ou CE, 26 juillet 2018, *Sté Supergel 28*, n° 402451, inédite au Recueil, RJF 2018 n° 1116, concl. Y. Bénard C 1116).

Elle s'est penchée, d'autre part, sur la valeur devant servir de « plancher », en explorant deux questions : quelle année doit-on prendre en compte, et faut-il retenir la valeur effectivement imposée au titre de cette année ou celle qui, bien que n'ayant pas été retenue, aurait dû l'être ?

Depuis votre décision *min. c/ Société Ronic industries* (n° 284688, T. pp. 692-698, RJF 4/09 n° 355, concl. C. Legras BDCF 4/09 n° 51 ; Dr. fisc. 2009 n° 26, com. 387, concl. C. Legras), vous jugez qu'en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties, le minimum de valeur locative que l'article 1518 B institue s'entend, pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 1992, des quatre cinquièmes de la valeur des immeubles devant être imposés au 1^{er} janvier de l'année de la cession. Vous en avez déduit que la circonstance que certaines de ces immobilisations n'ont pas été prises en compte pour le calcul de la valeur locative effectivement retenue au titre de l'année de l'opération pour établir les cotisations de taxe du fait d'omissions déclaratives imputables au redevable et n'ont pas fait l'objet d'un rôle particulier ou supplémentaire au titre de cette année, ne fait pas obstacle à l'intégration de leur

valeur locative dans la base minimale de taxe impartie au cessionnaire en application de l'article 1518 B du CGI.

Se prévalant de la présentation parfois faite de cette jurisprudence, la société en déduit que l'article 1518 B ne s'applique qu'aux immeubles dont le cédant était déjà propriétaire au 1^{er} janvier de l'année de la cession d'établissement, et que tout immeuble acquis par le cédant après le 1^{er} janvier de l'année de la cession serait hors du champ du mécanisme de la valeur plancher. Elle cite, au soutien de cette approche, un extrait des conclusions de Mme Legras sur l'affaire précitée, indiquant que « *demeurent donc exclus les biens exonérés comme ceux qui sont entrés dans le patrimoine du cédant dans les deux années précédant l'apport. Pour ces biens, la valeur locative sera la valeur d'apport* ».

Toutefois, votre décision elle-même ne fait aucune référence à la présence du bien dans le patrimoine du cédant au 1^{er} janvier. Elle exige seulement que le bien en cause soit au nombre des « immeubles devant être imposés au 1^{er} janvier de l'année de la cession », sans préciser entre les mains de qui (dernier cédant ou tout précédent propriétaire) le bien doit avoir été imposable, et pose en principe que la valeur locative, en cas d'application de l'article 1518 B, s'entend de celle au 1^{er} janvier de l'année de l'opération.

Or d'une part, eu égard à sa rédaction et à son objet, l'article 1518 B ne nous semble, même interprété strictement, pas poser de condition tenant à ce que l'immeuble ait non seulement été imposable (c'est-à-dire non exonéré) au 1^{er} janvier, mais qu'il l'ait été entre les mains du cédant et qu'il ait par suite appartenu à ce dernier au 1^{er} janvier de l'année de la cession, eu égard au fait générateur de la taxe.

D'autre part, l'objectif poursuivi par cette disposition ne nous paraît pas davantage imposer une telle lecture – et ceci, qu'on interprète l'article 1518 B comme une mesure à visée budgétaire ou comme un mécanisme anti-abus.

Eu égard à la logique de continuité des bases en cas de continuité de l'établissement qui sous-tend ces dispositions, la notion de « montant avant l'opération » nous semble ainsi devoir s'entendre du montant qui devait être retenu pour l'établissement de la dernière cotisation de taxe foncière afférente à ces biens précédant l'opération, c'est-à-dire, quel que soit le nombre de cessions en N, la valeur locative qui devait être retenue dans les bases du propriétaire des immeubles au 1^{er} janvier de l'année N.

L'analyse de l'article 1518 B comme relevant d'un mécanisme « anti-abus » plaiderait également contre l'insertion d'une condition d'appartenance au cédant au 1^{er} janvier, de manière à éviter que l'interposition d'un tiers entre le cédant d'origine et l'acquéreur final ne permette d'échapper à l'application de la valeur plancher.

Enfin, l'absence de cession intercalaire infra-annuelle et la propriété de l'établissement par le cédant au 1^{er} janvier N ne nous paraissent pas davantage découler indirectement de la notion-même de cession d'établissement, quand bien même cette notion implique en principe de prendre en considération l'activité conduite par le cédant.

Certes, en jugeant, ainsi qu'on l'a rappelé plus haut, qu'un établissement doit être regardé comme ayant fait l'objet d'une cession lorsque le même redevable a acquis l'ensemble des éléments mobiliers et immobiliers qui étaient nécessaires à l'exercice autonome de l'activité « par le cédant », en vue d'y exercer, avec ces moyens, sa propre activité, vous faites dépendre la définition de la cession d'établissement de considérations tenant à ce que le cédant pouvait faire voire faisait des immeubles cédés.

Mais en présence d'une succession de cessions et d'exploitants au cours d'une année N d'un même établissement, y conduisant la même activité ou des activités différentes mais avec les mêmes éléments mobiliers et immobiliers que ceux qui étaient mis en œuvre pour l'activité conduite dans l'établissement au 1^{er} janvier N, la caractérisation de la dernière opération de cession de « cession d'établissement » et l'application au dernier cessionnaire, dès lors qu'il est propriétaire au 1^{er} janvier de l'année N +1, de l'article 1518 B pour la taxe de l'année N+1 ne nous paraît pas poser de difficulté.

Ne serait bien sûr en cause que l'hypothèse dans laquelle chaque cession porte sur l'établissement dans son ensemble : il ne saurait être question de déroger à votre jurisprudence selon laquelle ne relève pas de l'article 1518 B une opération dans laquelle donnent lieu à des cessions dissociées par deux personnes distinctes, d'une part, les locaux nus, et d'autre part, les biens mobiliers, dont la combinaison est nécessaire à l'exercice de l'activité (CE, Section, 5 novembre 1993, *Société Hochland Reich Summer and Co*, n° 65512, p. 304, RJF 12/93 n° 1563 avec concl. O. Fouquet p. 895 ; CE, 28 mai 2004, *SNC Amendior et Cie*, n° 232285, p. 237, RJF 8-9/04 n° 899, concl. G. Bachelier BDCF 8-9/04 n° 110).

En présence d'une interposition d'un tiers qui se borne, dans le cadre d'un montage proche du portage, à acquérir un établissement qu'il n'a pas l'intention d'exploiter lui-même et entend revendre sans délai au véritable exploitant, l'on pourrait s'interroger sur le point de savoir si l'acquisition opérée par l'exploitant final répond à la définition de la cession d'établissement en l'absence d'exercice autonome de l'activité par le cédant intercalaire.

Il nous semble toutefois possible, en pareille hypothèse, de regarder les transactions successives comme formant une seule et même « opération » au sens de l'article 1518 B du CGI et par suite, de faire abstraction de la cession-pivot et de l'opérateur intermédiaire pour regarder le cédant initial comme le « cédant » pour l'application de votre jurisprudence. Tel nous semble notamment le cas dans une configuration telle celle de l'espèce, où le département de l'Eure n'a acquis le site qu'aux fins de faciliter sa reprise par le concurrent de l'exploitant historique en difficulté et l'a revendu le jour même au nouvel exploitant.

En conséquence, l'article 1518 B du CGI est applicable alors même que le redevable de la taxe foncière n'aurait pas acquis les immeubles directement de celui qui en était propriétaire à cette date mais d'un tiers, à la suite d'une ou plusieurs opérations d'apport, de scission, de fusion ou de cession intervenues entretemps.

Par suite, dans les présentes affaires, le tribunal n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que les dispositions de l'article 1518 B du CGI étaient applicables alors que le conseil départemental de l'Eure, qui a cédé l'usine à la requérante après l'avoir lui-même acquis de la

société M-Real Alizay, n'était pas propriétaire de ces biens au 1^{er} janvier de l'année de la cession.

Les autres moyens vous retiendront moins.

Il est d'abord soutenu que le tribunal a commis une erreur de droit et insuffisamment motivé ses jugements en se bornant à constater que la cession avait porté sur l'ensemble des biens nécessaires à l'activité du cédant, sans rechercher si ces biens permettaient l'exercice autonome de l'activité par le cédant et avaient eu une existence autonome chez ce dernier. La société soutient aussi que le tribunal a inexactement qualifié les faits et les a dénaturés en jugeant, sans en avoir constaté ni caractérisé la consistance, que ces biens constituaient un établissement au sens de l'article 1518 B alors que la seule installation en état de fonctionner qu'elle avait reprise était la machine à papier et que l'usine de pâte à papier ne pouvait pas fonctionner.

Le site industriel papetier d'Alizay comportait plusieurs unités de production : une usine de fabrication de pâte à papier, une usine de fabrication de ramettes de papier, et enfin des installations de production d'énergie.

Or d'une part, la cession d'une branche d'activité peut caractériser une cession d'établissement au sens de l'article 1518 B, dès lors que les éléments mobiliers et immobiliers cédés permettaient un exercice autonome de l'activité par le cédant, quand bien même cette unité de production était intégrée dans un ensemble plus vaste où le cédant exerçait d'autres activités en profitant d'éventuelles synergies (cf. CE, 7 novembre 2013, *min. c/ SARL SIF*, n° 341856, T. p. 553). Par suite, la circonstance que la société M-Real Alizay exploitait précédemment sur le site un ensemble maîtrisant toutes les étapes de la filière papetière, allant de la fabrication de pâte à papier jusqu'à la fabrication, à partir de cette pâte, de papier puis de ramettes de papier, ne fait pas obstacle à ce que l'unité de production dédiée à la fabrication de ramettes de papier soit regardée comme susceptible d'une exploitation autonome et comme caractérisant un établissement au sens de l'article 1518 B.

D'autre part, en l'espèce, le tribunal a bien procédé à la recherche du caractère autonome de l'unité cédée en jugeant que la cession avait porté sur la « partie (du site) susceptible d'exploitation séparée » et a suffisamment motivé ses jugements.

Enfin, le tribunal n'a pas dénaturé les faits en constatant que l'usine de production de ramettes de papier a pu fonctionner à partir d'achats extérieurs de pâte à papier, sans qu'il soit besoin de l'unité distincte de production de pâte à papier située dans les bâtiments attenants, que la société requérante avait aussitôt utilisé l'usine de fabrication sans avoir été contrainte d'effectuer d'importants travaux de remise en état, et en estimant que la cession avait porté sur les terrains d'assiette, les bâtiments et le matériel nécessaire à la production de ramettes de papier, constitué de la machine à papier et des installations nécessaires à son fonctionnement.

Le moyen suivant sont tirés de diverses insuffisances de motivation¹.

¹ Il est reproché au tribunal de n'avoir pas répondu, sous les n° 458650 et 458652, aux moyens tirés de ce que

Toutefois, le tribunal nous semble pouvoir être regardé comme y ayant répondu, lapidairement mais de manière suffisante au vu de l'argumentation qui lui était soumise, aux points 8 de ses jugements.

S'agissant plus particulièrement du moyen invoquant l'article 1494 du CGI, il consistait seulement à soutenir que, le département n'ayant cédé à la société DA Alizay qu'une partie du site industriel composant l'ensemble papetier auparavant imposé au nom de la société M-Real Alizay, l'opération avait entraîné un changement de consistance et d'affectation de l'ancien site industriel qui justifiait une nouvelle évaluation et faisait obstacle à ce que l'administration reprenne les anciennes valeurs locatives qui prévalaient lorsque les biens appartenaient à la société M-Real Alizay.

Il aurait sans doute été préférable que le tribunal se prononce plus distinctement sur ce moyen mais le tribunal peut être regardé comme l'ayant écarté en jugeant que l'opération caractérisait une cession d'établissement au sens de l'article 1518 B, puis en énonçant que la requérante ne remettait pas utilement en cause le montant de son évaluation.

Les derniers moyens sont tirés de dénaturation des pièces du dossier à avoir écarté les moyens relatifs au caractère amortissable d'agencements et aménagements de terrains, et à l'usage d'habitation d'une maison, alors que l'administration ne les contestait pas. Mais d'une part, le ministre ayant accordé le dégrèvement sur la maison d'habitation, le moyen de cassation a sur ce point perdu son objet. D'autre part, l'administration n'avait aucunement acquiescé au contenu des mémoires en réplique de la requérante et le tribunal n'a pas dénaturé les pièces du dossier qui lui était soumis en estimant que la société ne justifiait pas que les agencements et aménagements d'un montant de 373 617 euros figurant dans la déclaration U présentent un caractère amortissable.

Par suite, la société n'est fondée à demander l'annulation des jugements attaqués qu'en tant qu'au lieu de constater un non-lieu, ils ont rejeté la fraction de ses conclusions correspondant aux montants de taxe dégrévés en cours d'instance. Vous pourrez alors de façon expédiente constater, comme vous l'avez fait dans un précédent *Société Copalex* du 9 avril 2014 (n° 357168, T. pp. 614-800-804-820 sur ce point), et comme c'est désormais votre pratique (par ex. CE, 10 mai 2019, *de Narda*, n° 411709), que plus rien ne demeure à juger, et procéder à une cassation partielle sèche, sans renvoi ni règlement au fond.

Par ces motifs, nous concluons :

- Sous le n° 358650 :

l'administration ne pouvait se fonder, sans la réviser à la suite de l'absorption de la SNC M-Real Alizay par la SAS M-Real Alizay en 2010, sur la valeur locative du local identifié sous le numéro invariant 198519 M, et de ce que l'article 1518 B du CGI n'autorisait pas l'administration à modifier la valeur locative qui aurait dû être retenue pour l'imposition, au titre de 2013, du précédent propriétaire, et sous le seul n° 458650, au moyen tiré de ce que l'administration devait, avant d'établir les cotisations en litige, procéder à la révision des valeurs locatives en méconnaissance de l'article 1494 du CGI.

- A ce que vous constatiez qu'il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions du pourvoi à hauteur de 717 089 euros concernant la TFPB 2014, et de 5 253 euros concernant la taxe 2015 ;
- à l'annulation du jugement du TA de Rouen du 23 septembre 2021 en tant qu'il a rejeté les conclusions de la société tendant à la décharge des cotisations de TFPB auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2014 et 2015 à hauteur des montants respectifs de 332 658 euros et 331 942 ;
- au rejet du surplus des conclusions du pourvoi ;
- Et sous le n° 358652 :
 - A ce que vous constatiez qu'il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions du pourvoi concernant la taxe foncière sur les propriétés bâties des années 2016 et 2017 à hauteur des montants respectifs de 5 237 et 63 758 euros ;
 - à l'annulation du jugement du TA de Rouen du 23 septembre 2021 en tant qu'il a rejeté les conclusions de la société tendant à la décharge des cotisations de TFPB auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2016 et 2017 à hauteur des montants respectifs de 160 215 euros et 160 854 euros ;
 - au rejet du surplus des conclusions du pourvoi.