

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 10 novembre 2023

Décision du 4 décembre 2023

A paraître aux Tables

CONCLUSIONS

Mme Marie-Gabrielle MERLOZ, Rapporteur publique

1. La société coopérative agricole (SCA) Union des caves coopératives du secteur de Saint-Chinian exerce une activité d'assemblage, d'embouteillage, de conditionnement et de commercialisation de tout ou partie de la production de vins des coopératives adhérentes. A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration a remis en cause l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties dont elle avait bénéficié au titre des années 2018 et 2019 en application du b) du 6° de l'article 1382 du CGI. Sa réclamation rejetée, elle a saisi le tribunal administratif de Montpellier qui, par un jugement du 13 décembre 2021, rendu en premier et dernier ressort, a rejeté sa demande tendant à la décharge des impositions supplémentaires mises à sa charge. Elle se pourvoit à présent en cassation.

2. Cette exonération, vous le savez, est fort ancienne. Elle bénéficiait initialement aux « *bâtiments qui servent aux exploitations rurales tels que granges, écuries, greniers, caves, celliers, pressoirs et autres, destinés, soit à loger les bestiaux des fermes et métairies ainsi que le gardien de ces bestiaux, soit à serrer les récoltes* », mentionnés à l'actuel a) du 6° de l'article 1382 du CGI. Puis, elle a été étendue, « *dans les mêmes conditions* », aux « *bâtiments affectés à un usage agricole* » par diverses collectivités agricoles, dont les SCA, en vertu de l'actuel b) de ce même 6°, afin de préserver la neutralité de la loi fiscale, quelle que soit la forme d'exploitation retenue, c'est-à-dire en exploitation directe ou sous forme coopérative.

Depuis votre décision du 25 février 1987, *Min. c/ Coopérative agricole La Noëlle Ancenis* (n° 68157, aux T. p. 683, RJF 5/87 n° 533), qui synthétise une jurisprudence ancienne et constante, vous déduisez de ces dernières dispositions, confortées par les travaux parlementaires, que la notion d'usage agricole qu'elles mobilisent s'entend à l'aune d'un double critère : elle vise, d'une part, les opérations habituellement réalisées par les agriculteurs eux-mêmes et, d'autre part, celles qui ne présentent pas

un caractère industriel. Une jurisprudence nourrie est venue préciser la portée respective de ces deux critères.

Pour apprécier si le premier critère est satisfait, vous recherchez si les opérations s'insèrent dans le cycle biologique de la production agricole ou de l'élevage ou si elles en constituent le prolongement normal, conformément à la définition consacrée par votre jurisprudence pour l'application du a) du 6° (et aujourd'hui codifiée à l'article L. 311-1 du code rural et de la pêche maritime), puis transposée en cas d'application de son b), par assimilation de la situation des structures agricoles visées à celle d'un agriculteur. Les dispositions dérogatoires étant en principe d'interprétation stricte, votre jurisprudence se montre rigoureuse. Vous exigez en particulier que les opérations soient réalisées par l'agriculteur à partir des produits issus de sa propre exploitation et non de ceux provenant de cultures ou d'élevages de tiers. Pour s'en tenir à l'activité vitivinicole, vous avez ainsi jugé que l'activité exercée par une société d'intérêt collectif agricole consistant à mettre en bouteille et conditionner les vins fournis exclusivement par ses membres viticulteurs constitue le prolongement normal de l'activité de culture de la vigne et de vinification de ses membres (CE, 10 juillet 2017, *SICA Cité Domaine de Lorgeril*, n° 392752, aux T., RJF 2017 n° 1056 avec concl. E. Crépey¹). En revanche, la vinification à partir de raisins achetés auprès de tiers viticulteurs et l'élevage et la mise en bouteille de vin jeune en vrac acheté auprès de tiers producteurs ne constituent pas le prolongement ou l'accessoire d'une activité agricole ouvrant droit au bénéfice de l'exonération prévue au a) du 6° de l'article 1382 (CE, 20 novembre 2013, *Société Perrin et Fils*, n° 360562, aux T., RJF 2/14 n° 153, concl. B. Bohnert BDCF 2/14 n° 23).

La portée du second critère a, quant à elle, été précisée par trois décisions du 31 décembre 2008 (*Société coopérative agricole Opalin*, n° 292723, aux T. ; *Société coopérative fromagère de Planèze*, n° 308998, inédite au Rec. ; *Société coopérative laitière de Neuvéglise*, n° 309036, inédite au Rec. ; RJF 4/09 n° 360, concl. N. Escaut BDCF 4/09 n° 52). Levant le doute qu'avait pu susciter chez certains juges du fond l'intervention de votre jurisprudence *Miroline* (CE, Sect., 27 juillet 2005, *Min. c/ Société des Pétroles Miroline*, n°s 261899-273663, au Rec. p. 338, RJF 11/05 n° 1201 avec chron. p. 811, concl. L. Olléon BDCF 11/05 n° 134), vous avez confirmé que le caractère industriel des opérations réalisées par une SCA ne s'apprécie pas à l'aune de l'importance des moyens techniques utilisés mais dépend du point de savoir s'ils n'excèdent pas les besoins collectifs de ses adhérents (solution conforme à une jurisprudence ancienne et constante : CE, 3 juillet 1931, *Société coopérative oléicole de Bonifacio*, n° 14404, au Rec. p. 727 ; CE, Sect., 22 mai 1940, *SCA « Le Renon »*, n° 58655, au Rec. p. 173).

¹ Décision rendue pour l'application de l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue par l'article 1450 du CGI en faveur des « exploitants agricoles » mais qui applique la même grille d'analyse.

Par souci de réalisme, votre jurisprudence plus récente a néanmoins apporté quelques tempéraments.

Pour l'application du premier critère, vous avez précisé, par votre décision *Société Champagne Pierre Gerbais* (CE, 14 octobre 2015, n° 378329, aux T., RJF 1/16 n° 38 avec concl. B. Bohnert), que si le pressurage et la vinification de raisins, qui ne s'inscrivent pas dans le cycle biologique de la production végétale, peuvent être regardés comme des opérations en constituant le prolongement lorsque le producteur transforme le raisin qu'il produit, il n'en va pas de même lorsqu'il transforme du raisin acheté à d'autres viticulteurs dans une « *proportion importante* », soit en l'espèce près de 30 % de la production pour chacune des années d'imposition. Autrement dit, l'achat de raisin à des tiers de façon accessoire ne fait pas obstacle à ce que l'activité du producteur-récoltant soit regardée comme présentant un caractère agricole dans son ensemble. Vous avez exclu dans cette affaire toute logique de proratisation de l'exonération (voir également dans le même sens : CE, 23 novembre 2015, *EARL Champagne Jacques Defrance*, n° 378031, inédite au Rec., RJF 2/16 n° 164 avec concl. B. Bohnert).

Dans la même veine, votre décision *SCA Cave Les vins de Saint-Saturnin* (CE, 14 juin 2017, n° 400010, inédite au Rec., RJF 10/17 n° 950 avec concl. B. Bohnert) rappelle, s'agissant d'une SCA, qu'une activité menée pour le compte de tiers non coopérateurs, dans un cadre commercial, ne peut être regardée comme une opération habituellement réalisée par les agriculteurs eux-mêmes. Vous avez toutefois réservé le cas particulier où cette activité a pour seul objet de compenser, à activité globale inchangée et dans des conditions normales de fonctionnement des équipements, une réduction temporaire des besoins des coopérateurs.

Par votre décision du 20 mars 2013, *Min. c/ SCA Coopérative Isigny Sainte-Mère* (n° 352914, inédite au Rec., RJF 6/13 n° 623), vous avez également fait preuve d'une certaine souplesse pour l'application du second critère. Vous avez admis qu'une coopérative puisse réaliser des opérations auprès de tiers non-adhérents sans pour autant perdre son caractère agricole et le bénéfice de l'exonération lorsque l'exercice de l'ensemble de son activité ne se traduit pas par un surdimensionnement de ses moyens techniques par rapport aux besoins de ses adhérents. La configuration d'espèce était très particulière : il s'agissait d'une coopérative dite « d'aval » se livrant, en vue de diminuer, dans l'intérêt de ses adhérents, ses coûts d'exploitation, à des opérations de rationalisation la conduisant, de manière habituelle, à acheter à des non-adhérents leur production tandis que ces derniers achetaient celle de ses adhérents.

3. Le tribunal s'est pleinement inscrit dans ce cadre jurisprudentiel. Après avoir rappelé la grille d'analyse fixée par votre jurisprudence, il a recherché si les deux critères caractérisant un usage agricole au sens du b) du 6° de l'article 1382 étaient en l'espèce satisfaits. Il a commencé par relever que si les moyens techniques mis en

œuvre par la SCA Union des caves coopératives du secteur de Saint-Chinian au titre de son activité étaient importants, ils n'excédaient pas pour autant les besoins collectifs de ses adhérents. Il a en revanche estimé que le premier critère n'était pas satisfait en se fondant sur la proportion importante de ses achats de vins auprès de producteurs non adhérents, représentant plus de 30 % de ses achats totaux depuis l'année 2016.

Le pourvoi s'attaque successivement à ces deux motifs sous l'angle de l'erreur de droit et de la dénaturation. Rappelons que si vous laissez à l'appréciation souveraine des juges du fond l'appréciation purement factuelle à laquelle se livre les juges du fond pour vérifier si ces deux critères sont remplis, vous exercez en revanche un contrôle plus poussé de qualification juridique des faits sur la notion de bâtiment affecté à un usage agricole, sésame pour entrer dans le champ de l'exonération (voyez notamment : CE 21 novembre 2011, *Ministre c/ SCA de Broons*, n° 338224, aux T., RJF 2/12 n° 137, concl. L. Olléon Dr. fisc. 12/12 c. 202 ; dans le même sens, s'agissant du caractère agricole de l'activité ouvrant droit à l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue par l'article 1450 du CGI : CE, 20 septembre 2022, *Min. c/ Société Picvert*, n° 461477, aux T. sur un autre point, RJF 12/22 n° 1046 avec concl. R. Victor).

La solution retenue nous paraît conforme à votre jurisprudence et s'inspirer plus particulièrement de la décision *Société Champagne Pierre Gerbais* transposable, à nos yeux, au cas d'une SCA. Le tribunal a mobilisé le bon critère pour apprécier si les bâtiments litigieux étaient affectés à des opérations réalisées habituellement par les agriculteurs eux-mêmes : on l'a dit, il a recherché si la proportion de vin acheté par la SCA Union des caves coopératives du secteur de Saint-Chinian auprès de producteurs non adhérents pouvait ou non être regardée comme « importante ».

Il n'a pas davantage commis d'erreur de droit en refusant de tenir compte de la circonstance que ces achats auraient été nécessaires pour améliorer la qualité des vins produits par ses adhérents. Si la société requérante se prévaut de la décision du 8 novembre 1872, *Bodin-Brançon* (n° 45493, au Rec. p. 580), par laquelle il a été admis qu'un viticulteur qui se borne à acheter la quantité de raisins nécessaire pour améliorer la qualité des vins provenant de ses vignes et ne vend que les vins qu'il a produits bénéficie de l'exonération de patente, il est permis de penser que cette mansuétude s'explique par la faible quantité de raisins achetés. Votre jurisprudence était en effet déjà stricte à cette époque (voyez en ce sens : CE, 31 juillet 1874, *Roger*, n° 47522, au Rec. p. 749 optant pour une rédaction similaire avec un fichage plus éclairant soulignant un « achat accidentel de raisins » ; CE, 7 novembre 1873, *Bernard*, n° 46517, au Rec. p. 792 dans le cas d'achats de « quantités considérables de raisins pour les mêler au produit de ses vignes »). En tout état de cause, il résulte des conclusions de Benoît Bohnert que vous n'avez pas été arrêtés par cet ancien précédent pour écarter une argumentation similaire dans l'affaire *Société Champagne*

Pierre Gerbais, alors même qu'une telle pratique était conforme aux usages de la profession et contribuait directement à la qualité du champagne produit.

C'est, par ailleurs, par une appréciation souveraine des faits non arguée de dénaturation, que le tribunal a relevé, au vu des chiffres fournis par l'administration et qui n'étaient pas contestés par la société requérante, que les achats de vins auprès de producteurs non adhérents représentaient plus de 30 % de ses achats totaux depuis 2016. On se situe dans le même ordre de grandeur que dans l'affaire *Société Champagne Pierre Gerbais* où vous avez estimé que cette proportion pouvait être regardée comme importante. La SCA lui reproche à présent d'avoir commis une double erreur de droit en retenant ce chiffre. Elle fait valoir, d'une part, que l'administration n'a raisonné, pour 2018, que sur les quatre premiers mois de l'année. C'est exact mais sans incidence sur la solution. Elle ne conteste pas l'exactitude des chiffres retenus pour les autres années qui révèlent une proportion similaire d'achats auprès de tiers, et il ne tenait qu'à elle de produire les éléments chiffrés dont elle disposait pour contredire l'administration. Dans ces conditions et alors qu'elle ne s'est jamais prévalu d'une évolution de ses conditions d'exploitation au cours de l'année 2018, bien au contraire puisqu'elle a toujours affirmé que ces achats n'avaient pas pour objet de pallier une insuffisance de production mais d'atteindre une qualité minimale nécessaire à la commercialisation des vins des adhérents, vous ne vous laisserez pas convaincre. Si elle soutient par ailleurs que le tribunal aurait dû calculer cette proportion en comparant les quantités de vins achetées et non le montant de ces achats en euros, cette contestation est nouvelle en cassation et par suite inopérante.

C'est enfin bien en vain que la société requérante critique le premier motif du jugement attaqué par lequel le tribunal a estimé satisfait le second critère relatif au caractère non industriel de l'activité qui est surabondant dans le raisonnement suivi et ne fonde pas le rejet de ses prétentions.

PCMNC au rejet du pourvoi, y compris les conclusions au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.