

Vers une interprétation plus restrictive de la notion de cession d'établissement?

Le Conseil d'État a adopté, dans un arrêt en date du 3 septembre 2008⁽¹⁾, une conception restrictive – et donc favorable au contribuable – de la notion de cession d'établissement au sens de l'article 1518 B du Code général des impôts.



Hervé Zapf
Avocat Associé,
Société d'Avocats PDGB



Aleksandar Nikolic
Avocat à la Cour,
Société d'Avocats PDGB

L'article 1518 B du Code Général des Impôts (CGI) institue la règle de la valeur locative plancher selon laquelle, la valeur locative des immobilisations imposables à la taxe professionnelle et à la taxe foncière acquises à la suite d'apports, de fusions, de scissions de sociétés ou de cessions d'établissement ne peut être inférieure à un certain pourcentage de son montant avant l'opération (ce pourcentage étant généralement égal, depuis 1992, à 80 %).

Ce dispositif est destiné à lutter contre les déperditions de bases imposables de taxe professionnelle et de taxe foncière.

En effet, la détermination de la valeur locative de ces immobilisations à partir de leur seul prix d'acquisition (qui est la règle de principe) conduirait à une baisse significative de celle-ci dans la mesure où de telles opérations sont très souvent réalisées à la valeur nette comptable.

Dans le cadre de leurs opérations de croissance externe, les entreprises auront donc tout intérêt à se situer hors du champ d'application de ces dispositions. L'opération sera alors traitée comme une simple cession d'éléments d'actif, et la valeur locative des éléments transmis sera déterminée à partir du seul prix stipulé.

C'est dans ce contexte que le Conseil d'État, par un arrêt en date du 3 septembre 2008⁽²⁾, a adopté une conception restrictive de la notion de cession d'établissement au sens de l'article 1518 B du CGI.

Dans le considérant de principe de cet arrêt, le Conseil d'État énonce que pour l'application des dispositions de l'article précité, un établissement doit être regardé comme ayant fait l'objet d'une cession « lorsque l'ensemble des éléments mobiliers et immobiliers, corporels et incorporels, qui sont nécessaires à l'activité exercée ont été acquis par un même redevable qui y poursuit une activité identique ».

Par cet arrêt, le Conseil d'État semble préciser la ligne de démarcation entre une simple cession d'actifs et une véritable cession d'établissement au sens de l'article 1518 B du CGI. La Haute juridiction définit également le contexte dans lequel une opération de croissance externe peut être qualifiée de cession d'établissement.

→ La détermination de la ligne de démarcation entre cession d'actifs et cession d'établissement

Les carences de la loi

La notion d'établissement est fondamentale en matière de fiscalité locale et notamment en taxe professionnelle (dans la mesure où un contribuable n'est imposable à cette taxe que dans les rôles des communes où il dispose d'un établissement).



CE, 3 sept. 2008, n° 295010, SA Litterie Duvivier.

POUR EN SAVOIR PLUS :
CE, 5 oct. 1998, n° 179136, SA CC Bail.

→ Repère :
Lamy Fiscal 2008
§ 4121, 4156, 4160.

(1) CE, 3 sept. 2008, n° 295010, SA Litterie Duvivier; Concl. Pierre Collin.
(2) Ibid.

Pourtant, le Code général des impôts n'en donne aucune définition. Seuls des textes de nature réglementaire donnent une définition de cette notion.

L'article 310 HA de l'annexe II au CGI⁽³⁾ dispose ainsi que « l'établissement s'entend de toute installation utilisée par une entreprise en un lieu déterminé ou d'une unité de production intégrée dans un ensemble industriel ou commercial lorsqu'elle peut faire l'objet d'une exploitation autonome ».

Cette définition est reprise à l'identique par la documentation administrative de base⁽⁴⁾.

Enfin, la documentation administrative⁽⁵⁾ spécifique à la notion d'établissement industriel au sens de l'article 1499 du CGI précise que constituent des établissements notamment :

- « les usines et ateliers où s'effectuent, à l'aide d'un outillage relativement important, la transformation des matières premières ainsi que la fabrication ou la réparation des objets ;
- des établissements n'ayant pas ce caractère mais où sont réalisées, soit des opérations d'extraction [...], soit des opérations de manipulation ou de prestations de service [...] et dans lesquels le rôle de l'outillage et de la force motrice est prépondérant. »

À l'évidence, ces seules définitions ne permettent pas de distinguer avec précision les cessions d'actifs des véritables cessions d'établissement, distinction dont dépend la mise en œuvre des dispositions de l'article 1518 B du CGI.

Il peut ainsi paraître surprenant que la loi prévoie un dispositif (à savoir la valeur locative plancher à retenir suite à une cession d'établissement) sans définir la notion qui est au cœur même de ce dispositif, c'est-à-dire l'établissement.

Le Conseil d'État a donc été amené à préciser les contours de la notion d'établissement.

Les précisions du Conseil d'État

La définition même de l'établissement n'a fait l'objet que de peu d'arrêtés de la part du Conseil d'État. Cependant, les interrogations qui ont

pu naître à une certaine période au sujet de l'appréhension de cette notion par la Haute Juridiction ont été en grande partie levées par l'arrêt *SA Literie Duvivier* du 3 septembre 2008.

Par un premier arrêt en date du 5 novembre 1993⁽⁶⁾, le Conseil d'État, suivant en cela les conclusions de son commissaire du gouvernement, Monsieur Olivier Fouquet, avait considéré qu'une cession de locaux nus ne pouvait être considérée comme une cession d'établissement au sens des dispositions de l'article 1518 B du CGI.

Ce dernier avait notamment soutenu au sein de ses conclusions qu'un établissement était un concept fonctionnel et qu'il consistait en une installation munie d'un « *minimum de moyens d'exploitation* ».

« La Haute juridiction s'attache pour la première fois à lier la qualification de cession d'établissement au sort des éléments incorporels utilisés »

Cette position avait ensuite été confirmée par un arrêt en date du 28 décembre 2005⁽⁷⁾.

La solution ainsi adoptée par le Conseil d'État semblait sinon évidente, à tout le moins parfaitement logique, au regard des textes précités, et notamment au regard de l'article 310 HA de l'annexe II au CGI.

Par la suite, dans un arrêt *SA CC Bail* du 5 octobre 1998⁽⁸⁾, le Conseil d'État a jugé qu'une cession de bâtiments et de l'ensemble des immeubles par destination qui y étaient attachés devait être considérée comme une cession d'établissement, alors même qu'elle n'avait porté ni sur les équipements mobiles, ni sur le savoir faire, ni sur les éléments incorporels du fonds de commerce.

En première analyse, il semble que, par cet arrêt, le Conseil d'État avait adopté une approche extensive de la notion d'établissement. ►

(3) D. n° 75-975, 23 oct. 1975.

(4) Doc. Adm. 6 E 3 80, 8 févr. 1980, relative à l'application de l'article 1518 B du CGI.

(5) Doc. Adm. 6 C 251, 15 déc. 1998.

(6) CE, 5 nov. 1993, n° 65512, *Sté Hochland Reich, Summer & Co*, RJF 12/93 n° 1563, Concl. Olivier Fouquet, RJF 12/93 p. 895.

(7) CE, 28 déc. 2005, n° 272722, *Sté Valéo Equipements électriques moteurs*, RJF 3/06 n° 272, Concl. Pierre Collin, BDCF 3/06 n° 33.

(8) CE, 5 oct. 1998, n° 179136, *SA CC Bail*, RJF12/98, n° 1435, Concl. Gilles Bachelier, BDCF 12/98 n° 136.

En réalité, au regard du contexte de l'opération concernée, il apparaît que la portée de cet arrêt ne doit pas être exagérée.

Au cas d'espèce, la qualification d'établissement a été retenue compte tenu, d'une part, de la spécificité de l'activité exercée (à savoir la fonderie de pièces de magnésium) et, d'autre part, de la nature des équipements fixes cédés (soit notamment les installations fixes de manutention et de traitement de surface et des effluents, les circuits de distribution et de régénération des sables, les tours de régénération thermique et les fours de fusion), que le Conseil d'État avait d'ailleurs pris le soin d'énumérer au sein de son arrêt.

Bien que les commentateurs s'accordaient à considérer cet arrêt comme un arrêt d'espèce⁽⁹⁾, il n'en demeure pas moins qu'il était de nature à susciter des interrogations sur la détermination de la frontière entre cession d'actifs et cession d'établissement.

Ces doutes ont été levés par l'arrêt *SA Literie Duvivier* qui a énoncé qu'une opération ne pouvait s'analyser en une cession d'établissement que lorsque **tous les éléments mobiliers et immobiliers, corporels et incorporels, nécessaires à l'activité exercée sont cédés**.

Cette position est positive, et ce à plus d'un titre.

En exigeant que les biens mobiliers corporels et incorporels soient cédés afin de qualifier une opération en cession d'établissement, le Conseil d'État semble ainsi prendre le contre-pied de son arrêt du 5 octobre 1998⁽¹⁰⁾, qui avait retenu cette qualification alors même que ces éléments n'avaient pas été cédés.

Par ailleurs, à notre connaissance, la Haute juridiction s'attache pour la première fois à lier la qualification de cession d'établissement au sort des éléments incorporels utilisés. Cette prise en considération contribue selon nous à circonscrire très nettement la notion d'établissement.

Le Conseil d'État semble ainsi **aligner en partie** la qualification de la cession d'établissement sur celle de **changement d'exploitant**, notion spécifique à la taxe professionnelle.

En effet, par un arrêt en date du 30 mars 1990⁽¹¹⁾, il avait considéré que pour qu'une cession d'établissement soit analysée en un changement d'exploitant et non en une cessa-

tion d'activité suivie d'une création d'établissement, il était nécessaire d'apprécier la consistance des équipements et biens mobiliers repris par le nouvel exploitant.

Selon cet arrêt, dès lors qu'une partie seulement des équipements et biens mobiliers sont repris par le nouvel exploitant, alors la cession d'établissement ne s'analyse pas en un simple changement d'exploitant mais en une cessation d'activité suivie d'une création d'établissement.

→ La détermination du contexte de l'opération

La réaffirmation du principe de l'acquéreur unique

Les opérations de cession d'actifs ou de cession d'établissement sont réalisées selon des modalités dont la complexité varie fréquemment en fonction de l'ampleur des éléments cédés.

Très souvent, dans le cadre de telles opérations, le cessionnaire n'est pas un opérateur unique, l'hypothèse la plus fréquente consistant en une dissociation de la cession des éléments immobiliers et mobiliers.

D'une manière générale, et quel que soit le secteur d'activité considéré, il est très courant dans le monde économique de séparer l'immobilier des équipements professionnels.

Dans cette hypothèse, **l'immobilier est logé au sein d'une société civile immobilière**, alors que les équipements sont la propriété de la société d'exploitation du site, ces deux sociétés étant sous le contrôle de la même personne.

Dès lors, la question s'est naturellement posée de savoir si la cession à **deux personnes distinctes des éléments composant un établissement**, pouvait être considérée comme une cession d'établissement éligible au dispositif de l'article 1518 B du CGI.

Le Conseil d'État y a répondu par la négative par son arrêt *SNC Amendor et Cie*⁽¹²⁾ en date

(9) V. Betty Toulemont et Mathieu Le Tacon, *Opérations de restructurations : quel rôle pour l'article 1518 B du CGI?*, Dr. Fisc. 9 mars 2006, p. 555.

(10) CE, 5 oct. 1998, n° 179136, *SA CC Bail*, RJF12/98, n° 1435, Concl. Gilles Bachelier, BDCF 12/98 n° 136.

(11) CE, 30 mars 1990, n° 57883, *SA Plancon Bariat*, RJF 5/90, n° 553.

(12) CE, 28 mai 2004, n° 232285, *SNC Amendor et Cie*, RJF 8-9/04, n° 899; Concl. Gilles Bachelier RJF 8-9/04, p. 639.

du 28 mai 2004. Dans cette affaire, la cession des actifs d'une société en liquidation judiciaire avait été dissociée : une première société avait acquis l'immeuble où était exercée l'activité, alors qu'une autre société avait acquis les équipements et biens mobiliers. Par la suite, l'immeuble avait été donné en location à la société cessionnaire des équipements qui poursuivait l'activité de la société liquidée.

Le Conseil d'État a admis que la société cessionnaire de l'immeuble avait acquis des locaux nus et était fondée à déterminer sa valeur locative à partir du seul prix de cession sans appliquer les dispositions de l'article 1518 B du CGI.

Il a ainsi refusé de globaliser l'opération en une cession unique en raison de la personnalité juridique distincte des acquéreurs. Cette solution est d'autant plus notable que la société qui poursuivait l'activité contrôlait la société qui avait acquis l'immeuble.

Cette position a été confirmée par l'arrêt *SA Lingerie Duvivier* en date du 3 septembre 2008 dont le considérant de principe énonce que pour qu'une opération soit considérée comme une cession d'établissement, l'intégralité des éléments immobiliers et mobiliers, corporels et incorporels, doivent être acquis par un « même redevable ».

Dans cette affaire, la cession des actifs d'une société en redressement judiciaire avait été réalisée selon les modalités suivantes : l'immeuble avait été cédé à une SICOMI qui l'avait donné en crédit bail à une société qui avait acquis l'ensemble du matériel, des stocks et des éléments incorporels de la société redressée, et qui avait poursuivi l'activité.

Le Conseil d'État a considéré que cette dernière société, en se contentant d'acquiescer les seuls actifs mobiliers de la société redressée, n'avait pas acquis d'établissement et n'était donc pas soumise au dispositif de l'article 1518 B du CGI.

Il résulte ainsi de ces deux arrêts qu'en cas de dissociation des opérations de cession, ni l'acquéreur de l'immobilier, ni l'acquéreur des actifs mobiliers ne seront soumis à la règle de la valeur locative plancher.

Cette position de la Haute juridiction, qui refuse d'assimiler de telles opérations à des cessions d'établissement, contribue également à

restreindre le champ d'application de ce dispositif.

Elle offre également des possibilités d'optimisation aux contribuables souhaitant y échapper. En effet, il semble qu'en cas d'acquisition des éléments composant un établissement par plusieurs opérateurs distincts, ce dispositif ne pourra pas être mis en œuvre.

Ainsi que l'avait relevé le commissaire du gouvernement, Monsieur Gilles Bachelier, dans ses conclusions présentées sous l'arrêt *SNC Amendor et Cie*⁽¹³⁾, l'administration fiscale ne pourrait remettre en cause cette analyse qu'en invoquant l'abus de droit ou la théorie de l'apparence (en se prévalant dans ce dernier cas de l'existence d'une convention de prêt-nom selon laquelle la société d'exploitation est la véritable propriétaire des murs).

Cependant, Monsieur Bachelier avait également souligné qu'en pratique ces arguments seraient difficiles à faire valoir, dans la mesure où la séparation de l'immobilier et des équipements professionnels n'a *a priori* rien d'abusif.

La continuation de l'activité exercée par le cédant

Au sein du considérant de principe de son arrêt *SA Lingerie Duvivier*, le Conseil d'État énonce que pour qu'un établissement soit considéré comme ayant fait l'objet d'une cession au sens des dispositions de l'article 1518 B du CGI, il est nécessaire que l'acquéreur y poursuive une activité identique.

Ce faisant, la Haute juridiction semble ajouter de façon purement prétorienne une nouvelle condition à l'application du dispositif de la valeur locative plancher. ►

(13) CE, 28 mai 2004, n° 232285, *SNC Amendor et Cie*, RJF 8-9/04, n° 899 ; Concl. Gilles Bachelier RJF 8-9/04, p. 639.

(14) CE, 5 oct. 1998, n° 179136, *SA CC Bail*, RJF12/98, n° 1435, Concl. Gilles Bachelier, BDCF 12/98 n° 136.

(15) V. par ex : CE, 28 nov. 2004, n° 37826, *Société d'expertise fiscale et juridique*.

« En cas de dissociation des opérations de cession, ni l'acquéreur de l'immobilier, ni l'acquéreur des actifs mobiliers ne seront soumis à la règle de la valeur locative plancher »

En effet, l'article 1518 B du CGI ne prévoit nullement que son application est conditionnée par la poursuite, par l'acquéreur, d'une activité identique à celle précédemment exercée par le cédant.

En faisant de cette poursuite d'activité, une condition de la qualification de cession d'établissement, le Conseil d'État semble, là encore, revenir sur son arrêt *SA CC Bail* ⁽¹⁴⁾ en date du 5 octobre 1998.

En effet, dans cette instance, la société requérante, qui était une société de crédit-bail, soutenait qu'en faisant l'acquisition des immobilisations en cause, elle n'entendait pas devenir propriétaire d'une unité industrielle qu'elle aurait elle-même exploitée.

Aussi, dans la mesure où elle se bornait à donner en location les biens qu'elle avait ainsi acquis, elle n'exerçait pas elle-même l'activité industrielle du cédant. En conséquence, elle prétendait que cette acquisition ne pouvait être soumise à la règle de la valeur locative plancher.

Dans ses conclusions présentées sous cet arrêt, le commissaire du gouvernement, Monsieur Gilles Bachelier, avait écarté cet argument en énonçant, à juste titre, que l'article 1518 B CGI ne contenait aucune condition tenant à la nature de l'activité mise en œuvre.

Ainsi, l'ajout de cette nouvelle condition par le Conseil d'État contribue également, semble-t-il, à réduire considérablement le champ d'application de la règle de la valeur locative plancher.

Désormais, des opérations similaires à celle ayant donné lieu à l'arrêt *SA CC Bail* ne devrait pas y être soumises.

L'acquisition par un crédit-bailleur de l'intégralité des biens immobiliers et mobiliers, corporels et incorporels, relatifs à un établissement ne serait donc plus considérée comme une cession d'établissement dès lors que celui-ci se contenterait de donner ces biens en location sans exercer lui-même l'activité du prédécesseur.

Là encore, il semble que le Conseil d'État aligne la définition de la cession d'établissement sur celle du changement d'exploitant.

En effet, il est de jurisprudence constante qu'une cession de locaux ne constitue un changement d'exploitant au sens de la taxe professionnelle que si l'acquéreur poursuit l'activité professionnelle du cédant ⁽¹⁵⁾.

COMMENTAIRE

La multiplication des exigences quant aux conditions de qualification d'une opération de croissance externe en cession d'établissement, au même titre que le refus d'assimiler la transmission universelle du patrimoine d'une société à une cession, participe d'un mouvement – délibéré ou non – tendant à lever les obstacles fiscaux à la réalisation de telles opérations. Les contribuables et leurs conseils ne pourront que s'en réjouir...

(16) CE, 13 déc. 2006, n° 293912, *SNC Rocamat Pierre Naturelle*, RJF 3/07 n° 288, Concl. S Vercluytte, BDCF 3/07 n° 29.