

# Opérations de restructuration et fiscalité directe locale : des avancées jurisprudentielles favorables au contribuable

Par deux arrêts récents en date des 3 septembre<sup>1</sup> et 29 octobre 2008<sup>2</sup>, le Conseil d'Etat a adopté une interprétation restrictive, et donc favorable au contribuable, de l'article 1518 B du Code général des impôts.



Par **Hervé Zapf**, avocat associé



et **Aleksandar Nikolic**, avocat PDGB société d'avocats

**R**appelons que cet article institue la règle de la valeur locative plancher, dérogatoire au droit commun, 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 %).

Selon le droit commun, la valeur locative des éléments d'actif cédés est calculée à partir du prix de cession. Les opérations visées par l'article 1518 B étant généralement conclues à la valeur nette comptable, un tel calcul entraînerait une réduction considérable des bases imposables en taxe professionnelle et en taxe foncière. Dès lors, la question de la détermination du champ d'application de l'article

1518 B du Code général des impôts est une véritable pomme de discorde entre l'administration fiscale, dont l'intérêt est de l'étendre au maximum, et le contribuable, dont l'intérêt est que l'opération considérée soit, au contraire, analysée en une cession d'actifs soumise au droit commun.

Force est de constater que par les deux arrêts commentés, le Conseil d'Etat, en privilégiant une interprétation juridique du texte à la lecture économique et globalisante qu'en fait l'administration fiscale, offre aux entreprises envisageant de se restructurer, de véritables possibilités de ne pas soumettre leurs opérations à ce dispositif. Le Conseil d'Etat énonce

ainsi, au sein de ces deux arrêts, que pour l'application des dispositions de l'article 1518 B du Code général des impôts, un établissement doit être regardé comme ayant fait l'objet d'une cession «dorsque 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». Le Conseil d'Etat circonscrit ainsi considérablement le champ d'application de ce dispositif et ce à un triple égard.

En premier lieu, il semble que dès lors qu'une partie des biens nécessaires à l'exploitation ne fait pas l'objet d'une cession au sens juridique, alors l'opération en cause ne pourra être considérée comme une cession d'établissement éligible à l'article 1518 B du Code. Dans les faits ayant donné lieu à l'arrêt du 29 octobre 2008, une société avait d'une part cédé les équipements et matériels attachés à des établissements et d'autre part, conféré au cessionnaire, par des contrats de location gérance, la simple jouissance des locaux et des éléments incorporels afférents à ces mêmes établissements. L'administration, au terme d'une analyse économique de l'opération, estimait que celle-ci consistait bien en une cession d'établissement, dans la mesure où, à son issue, le cessionnaire disposait bien de l'ensemble des éléments nécessaires à l'exercice de l'activité. Le Conseil d'Etat a néanmoins écarté cette qualification en relevant que «la seule combinaison de la mise à disposition de ces locaux et d'éléments d'actifs incorporels, réalisée sous forme de location gérance, et de l'acquisition par ailleurs des autres actifs ne saurait suffire à qualifier l'opération de cession d'établissement». Ainsi, en l'absence de cession de l'ensemble des actifs afférents à un établissement, c'est-à-dire de véritable transfert de propriété de ces derniers, la règle prévue à l'article 1518 B ne serait pas applicable, quand bien même le bénéficiaire de l'opération disposerait in fine de l'ensemble des éléments nécessaires à l'exercice de l'activité.

*Le Conseil d'Etat, en privilégiant une interprétation juridique du texte à la lecture économique et globalisante qu'en fait l'administration fiscale, offre aux entreprises envisageant de se restructurer, de véritables possibilités de ne pas soumettre leurs opérations à ce dispositif.*

1. CE, 3/9/2008, n° 295010, SA Lierie Duvivier, Concl. Pierre Colin.  
2. CE, 29/10/2008, n° 300351, SARL Mc Donald's France Restaurant, Concl. Pierre Colin.  
3. CE 28 mai 2004, n°232285, SNC Amendar et Cie, Concl. Gilles Bachelier.

En deuxième lieu, en précisant que l'ensemble des actifs affectés à un même établissement doivent être acquis par un «même redevable», le Conseil d'Etat confirme sa jurisprudence selon laquelle la cession de ces derniers à deux personnes distinctes ne peut être considérée comme une cession d'établissement. Le Conseil d'Etat s'était déjà prononcé en ce sens par un arrêt en date du 28 mai 2004<sup>3</sup>. 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'Etat avait alors considéré 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 Code général des impôts. Dans les faits ayant donné lieu à l'arrêt précité du 3 septembre 2008, 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'Etat 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 Code général des impôts. Dès lors, dans une telle hypothèse, ni l'acquéreur de l'immeuble, ni l'acquéreur des actifs mobiliers ne seront soumis à la règle de la valeur locative plancher sachant qu'une telle séparation, très courante dans le monde économique, procède en général de la volonté de mettre les immeubles à l'abri des aléas de l'exploitation. Il semble ainsi acquis que l'acquisition des éléments composant un établissement par plusieurs opérateurs distincts, permettra d'échapper à la règle de la valeur locative plancher et ce d'autant plus que les motifs d'une telle opération ne sont généralement pas uniquement fiscaux.

En troisième lieu, le Conseil d'Etat énonce que pour qu'un établissement soit cédé au sens des dispositions de l'article 1518 B du Code général des impôts, il est nécessaire que l'acquéreur y poursuive une activité identique. L'article 1518 B 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. Aussi, en faisant de cette poursuite d'activité, une condition de la qualification de cession d'établissement, le Conseil d'Etat ajoute de façon prétorienne une nouvelle condition à l'application de la règle de la valeur locative plancher, ce qui contribue là encore à circonscrire son champ d'application. La nouvelle lecture du champ d'application de l'article 1518 B par le Conseil d'Etat, conforme au principe d'interprétation stricte des textes dérogatoires au droit commun, devrait limiter à l'avenir les hypothèses de rehaussements en matière d'impôts locaux. ■