

à la une

Département : FISCAL

Chers Lecteurs,

Ce mois-ci, nous avons choisi de développer principalement la problématique de l'évaluation foncière des entrepôts et plus particulièrement la distinction entre activité commerciale et industrielle effectuée par l'administration. Par ailleurs, vous trouverez les points essentiels en terme d'actualité jurisprudentielle, administrative et réglementaire.

Bonne lecture !

Thème du mois : Calcul de la valeur locative foncière des entrepôts : Etablissements commerciaux ou industriels ?

Les règles d'évaluation de la VLF diffèrent selon que l'on est en présence d'établissements industriels ou de tous les biens autres que les locaux d'habitation ou à usage professionnel.

NOTION D'ACTIVITE INDUSTRIELLE

Selon le Petit Robert, il faut se référer à son objet, « l'exploitation de matières premières, de sources d'énergie et leur transformation, ainsi que celle des produits semi-finis en biens de production ou de consommation ». L'accent est ainsi mis sur la nécessité d'une transformation.

La doctrine administrative fait de même pour la mise en œuvre de l'article 34 du CGI en exposant que « Les activités industrielles, caractérisées par l'importance des moyens mis en œuvre, s'entendent essentiellement de celles consistant ... en la production de biens, tantôt avec des matières appartenant à celui qui les transforme en vue de la revente, tantôt appartenant à des tiers ... en des opérations de construction et de terrassement, de transport et de manutention, d'extraction de matériaux (y compris les industries minières...). (D. adm. 4 F-111, n°5, 7 juillet 1998). » Si l'importance des moyens mis en œuvre caractérise l'exercice d'une activité industrielle elle n'en constitue pas la définition qui réside dans la nature de l'activité exercée.

De même, lorsque l'article 22 de l'annexe II au CGI définit les immobilisations concernées par l'amortissement dégressif réservé l'article 39 A du CGI « aux biens d'équipement, autres que les immeubles, servant à l'exercice de la profession [...] par les entreprises industrielles ... » il vise les « Matériels et outillages utilisés pour les opérations industrielles de fabrication, de transformation et de transport. ». Notons que ce même texte vise expressément les matériels de manutention à la suite de la catégorie des biens industriels ce qui signifie que de tels biens, qui ne sont pas affectés à des opérations de transformation, ne sont pas, par nature, des biens industriels.

La jurisprudence va dans le même sens en décidant que les biens constituent des biens industriels à condition « d'être normalement utilisés dans leur activité productive par des entreprises industrielles, sans que cette possibilité ne soit subordonnée à aucune condition relative à l'importance et au coût des biens en question. » (CE 8 novembre 2000, n° 212316, 3° et 8° ss., ministre c/Dioniso : RJF 2/01 n° 148).

Il ne saurait être plus clairement exprimé que si l'importance de l'investissement est une caractéristique des établissements industriels ceux-ci restent définis par la nature de l'activité exercée.

LA VALEUR LOCATIVE FONCIERE

En fiscalité locale, le Conseil d'Etat a appliqué les mêmes principes en refusant le caractère industriel :

- à une activité de traitement et de conditionnement de sel au motif que ces traitements n'ont pas pour objet ni pour effet de transformer les propriétés physiques et chimiques du produit, et cela, quelle que soit l'importance du personnel et du matériel (n° 46.616-87.945 : RJF 1/89, n° 62) ;

- dans le cas d'installations de chais appartenant à une société de négoce d'eau de vie exerçant également une activité de distillation (28 février 1983 n° 36380 : RJF 5/83, n° 669). Le juge s'appuie sur le caractère distinct de l'activité de distillation relevant que les chais, installations de stockage, « n'avaient pas eux-mêmes le caractère d'établissement industriel. » Dans cette affaire l'importance avérée des investissements n'a pas été prise en compte.

A la suite d'un arrêt du 15 octobre 1997 (n° 154534 : RJF 12/97 n° 1138) s'est posée la question de savoir si le caractère déterminant du critère de la nature de l'activité exercée n'était pas abandonné au profit d'un nouveau critère tenant à l'importance des moyens mis en œuvre. Tel n'est pas le cas. Un examen attentif des décisions rendues montre que le juge n'entend pas faire de ce nouveau critère un critère autonome pouvant être mis en œuvre en dehors du cadre d'une activité industrielle.

Le dernier considérant de l'arrêt précité est, à cet égard, explicite : « *Considérant que les opérations effectuées... présentent, eu égard à leur nature et à l'importance des moyens techniques mis en œuvre, un caractère industriel.* » Au cas d'espèce, la société exerçait au profit de ses clients producteurs une activité de prestations de services se situant dans le prolongement d'un processus de fabrication : conservation dans des chambres froides de fruits et légumes et activité de mûrissement. L'activité exercée n'était donc pas simplement commerciale ; les produits placés en entrepôts n'étaient pas acquis pour être revendus par la société mais des produits confiés par des producteurs pour des opérations de stockage et de mûrissement, activités demeurant dans le cycle de production, en amont du cycle commercial.

En ce sens, le tribunal administratif de Lille (11 mai 2000, req n° 99-1383 : GIE Trans-Terminal Service : RJF 12/00 n°1463)¹ a jugé qu'un établissement se bornant à réceptionner, stocker et réexpédier du sucre en vrac et à conditionner du sucre (en vrac ou occasionnellement en sac), sans procéder à des opérations de transformation, ne peut être regardé comme un établissement industriel malgré l'importance des moyens techniques mis en œuvre (silos, notamment). Le juge relève que « l'activité s'inscrit d'ailleurs dans le cadre du processus commercial du GIE ».

Dans ces conditions, les établissements dotés d'équipements importants n'entrant pas dans un processus de production mais affectés à un circuit exclusivement commercial ne doivent pas être qualifiés d'industriels. Tel est le cas des entrepôts des entreprises de distribution. Peu importe donc l'importance des moyens techniques mis en œuvre dès lors que l'activité est exercée dans le cycle de commercialisation du produit et que l'on n'est pas dans le prolongement d'un processus de production ni dans le cadre d'une activité de prestations de service au profit d'une entreprise de production.

¹ A notre connaissance ce jugement n'a pas fait l'objet d'un appel.

ACTUALITE REGLEMENTAIRE

➔ **Décret n° 2005-567 du 23 mai 2005** : crédit d'impôt prêt à taux zéro

L'article 93 de la Loi de Finances pour 2005, a institué le « crédit d'impôt à taux zéro » remplaçant le dispositif actuel du prêt à taux zéro consistant au versement d'une subvention pour les avances remboursables sans intérêt accordées par les établissements de crédits aux primo-accédants.

Dorénavant, les établissements bancaires qui émettront entre le 1^{er} février 2005 et le 31 décembre 2009 des prêts sans intérêt pourront imputer un crédit d'impôt sur leur impôt sur les sociétés par fractions égales étalées sur 5 ans.

Le présent décret précise les obligations déclaratives des établissements de crédit voulant bénéficier de ces dispositions.

Ainsi, une déclaration spéciale doit être déposée avec le relevé de soldé d'IS auprès du comptable de la DGI, sauf dans le cas d'un groupe fiscal, où les sociétés membres en seraient dispensées au profit de la société mère.

ACTUALITE ADMINISTRATIVE

➔ **4 A-10-05 du 10 mai 2005** : Crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage

Dans le but d'inciter à l'embauche d'apprenti, la loi de programmation pour la cohésion sociale du 18 janvier 2005 a institué un crédit d'impôt au bénéfice des sociétés passibles de l'IS ou soumises à l'IR selon le régime du bénéfice réel normal ou simplifié de droit ou sur option, ce qui comprend également les structures exonérées en vertu des dispositions spécifiques sur l'aménagement du territoire, les jeunes entreprises innovantes, ou implantées en ZFU.

L'administration vient commenter dans cette nouvelle instruction ces dispositions.

Le montant du crédit d'impôt apprentissage est déterminé par le produit du nombre moyen d'apprentis par 1.600 €.

Le « nombre moyen annuel » correspond au nombre d'apprentis dont le contrat a atteint une durée d'au moins six mois, étant précisé que la condition selon laquelle l'apprenti doit être employé depuis au moins 6 mois s'apprécie au 31 mars de l'année civile suivant celui au titre de laquelle le crédit d'impôt est calculé, et que le point de départ du délai est la date de signature du contrat.

➔ **5 F-14-05 du 24 mai 2005** : Traitements et salaires – Attribution d'actions gratuites aux salariés et mandataires sociaux.

L'article 83 de la loi de finances pour 2005 a institué un nouveau dispositif d'actionnariat salarié qui permet aux sociétés par actions, cotées ou non cotées, de procéder, sous certaines conditions et dans certaines limites, à l'attribution d'actions gratuites à leurs salariés et mandataires sociaux ou à ceux des sociétés qui leur sont liées. Cette attribution bénéficie de conditions fiscales et sociales favorables que l'Administration commentera dans une prochaine instruction.

Néanmoins, elle précise d'ores et déjà que cette mesure s'applique, aux attributions d'actions gratuites par des sociétés dont le siège est situé à l'étranger intervenues à compter du 1^{er} janvier 2005, y compris le cas échéant sur la base d'une autorisation de l'AGE des actionnaires (ou de l'organe délibérant correspondant) accordée avant cette date.

➔ **3 P-2-05 du 6 juin 2005** : Taxe sur les achats de viande

La cour de justice des communautés européennes a jugé le 20 novembre 2003, à titre préjudiciel, que la taxe sur les achats de viande mise en place en 1997 (période 1997-2000) était illégale car elle finançait directement et exclusivement le service public de l'équarrissage et constituait ainsi une aide d'Etat qui aurait dû être notifiée préalablement à la commission européenne.

Le Conseil d'Etat, par un arrêt du 15 juillet 2004, a admis la non-conformité du dispositif au droit communautaire. Par suite, tous les redevables, qui ont acquitté la taxe sur les achats de viande, au titre de la période 1997-2000 ont droit au remboursement de ces cotisations.

L'administration précise les modalités de ces remboursements dont les demandes devront être présentées avant le 31 décembre 2005.

ACTUALITE JURISPRUDENTIELLE

➔ **CE18 MAI 2005 « Banque Populaire Loire et Lyonnais »** : IS et GIE Fiscaux

L'arrêt en date du 18 mai 2005 vient de préciser pour la première fois la position de la haute juridiction sur les contrôles fiscaux opérés par la DVNI dans les établissements bancaires français.

Le litige en cause est issu de la relation liant, à compter de 1989, la SNCF à des GIE propriétaires des rames de TGV Atlantique. Utilisée depuis plusieurs années dans l'aéronautique, la formule du GIE a, en effet, été employée pour le financement des rames de TGV Atlantique qui se mettait alors en place.

Dans ce type de financement, un pool de banques regroupées dans un GIE fait l'acquisition d'un matériel auprès d'un constructeur et le donne en crédit-bail à une entreprise de transport.

Au sein de ces GIE, la pratique d'un amortissement dégressif ou exceptionnel, que les loyers ne couvrent pas entièrement à l'origine, génère dans la période initiale un déficit fiscal. Du fait de la transparence fiscale du GIE, ce déficit remonte vers ses membres où il vient alors diminuer les résultats imposables à l'impôt sur les sociétés. L'économie fiscale ainsi réalisée permet de diminuer le taux du financement.

Le système a postérieurement été utilisé pour toutes les opérations de financement d'équipements importants. A titre d'exemple, nous pouvons citer le financement des navires de commerce et de transport maritime ; de centrales de cogénération ; d'investissement dans le cadre de la loi PONS (DOM/TOM) ; d'usines de production automobile.

En 1989, plusieurs GIE ont acquis des rames du TGV Atlantique qu'ils donnent en crédit-bail au locataire, la SNCF.

A la suite de différentes opérations de contrôle fiscal menées à leur rencontre, l'administration fiscale a redressé la plupart de ces GIE, au titre, d'une part, de la durée pratiquée pour l'amortissement des rames de TGV Atlantique et d'autre part, du rattachement des loyers du crédit-bail.

Concernant l'amortissement, le Conseil d'Etat a estimé que la pratique de la SNCF consistant à amortir les rames de TGV sur une durée de 20 ans, devait être regardé comme un usage au sens des dispositions de l'article 39 1-2 du Code Général des Impôts. Dès lors il convient de se référer à cette durée malgré les innovations techniques que comportent les rames de TGV concernées et qui ne suffisent pas à en faire des biens d'une nature différente des précédents TGV.

Ainsi, ni les conditions d'exploitation ni les innovations techniques ne constituent des circonstances particulières qui justifieraient de déroger à la durée d'amortissement correspondant à l'usage.

Concernant le caractère progressif des loyers, la haute juridiction a fait application de la jurisprudence UNIFIMO² dans laquelle elle s'est prononcée sur la manière dont devaient être rattachés les produits générés par des prestations de service continues au sens de l'article 38-2 bis du CGI.

Au cas d'espèce, la haute assemblée a accepté la progressivité des loyers dans la mesure où la progression rendait correctement compte de l'évolution de la valeur de la prestation compte tenu de l'intensité croissante de l'utilisation des rames et de l'augmentation des recettes de l'exploitant.

PDGB

174, Avenue Victor Hugo – 75116 PARIS

(01.44.05.21.21 - ☎ : 01.44.05.21.00

<http://www.pdgb.com/>

² CE 29 novembre 2000, n°192100 et n° 192109 ; ministre c/ Unifimo ; RJF 02/01 n°149