

## Restructurations et impôts locaux

**Les entreprises acquittent la taxe foncière sur les propriétés bâties en leur qualité de propriétaire de biens fonciers et la taxe professionnelle en tant qu'exploitant sur une assiette principalement constituée par la valeur locative de leurs immobilisations. Les restructurations emportent depuis longtemps de nombreuses conséquences en matière de fiscalité locale : modification desdites valeurs, identité des propriétaires et des exploitants. L'actualité reste donc abondante dans ce domaine.**

On abordera les points d'actualité sous forme de réponses aux questions suivantes :

- Quels est l'effet des restructurations sur l'identité du redevable ?
- Quelle est l'incidence d'un apport réalisé à la valeur nette comptable (VNC) ?
- Quand s'applique la VL plancher (VLP) ?
- Quel est l'impact des restructurations sur la valeur ajoutée (VA) ?

### Restructurations et redevable de l'impôt

En TP et TF, les clauses de rétroactivité d'une restructuration ne sont pas opposables à l'Administration<sup>2</sup>. La date à retenir est donc la date de la réalisation définitive de l'opération ou, si elle est postérieure, la date d'effet. Une opération réalisée en cours d'année ne produit donc d'effets qu'à compter de l'année suivante. Bien que le redevable légal soit le propriétaire au 1er janvier, la cotisation de TF est pourtant fréquemment réclamée à l'ancien propriétaire. L'article 1404 du Code général des impôts prévoit que le dégrèvement lié au changement de propriétaire est prononcé sous réserve de la publication préalable de l'acte constatant la mutation au fichier immobilier. Le juge prononce le dégrèvement<sup>3</sup> si, à la date où il statue, cette formalité a été accomplie. La vérification du bon libellé des impositions de TF s'impose donc, étant observé que le délai de réclamation de l'ancien propriétaire expire le 31/12 N+1. La question de savoir si, corrélativement, l'imposition peut être mise à la charge du nouveau propriétaire au-delà du délai de reprise expirant au 31/12 N+1 n'est pas

définitivement tranchée. La Cour administrative d'appel de Paris a estimé<sup>3</sup> sur ce point qu'« aucun délai n'est opposable à l'administration fiscale lorsqu'à la suite d'une réclamation contentieuse, elle met à la charge du redevable légal une cotisation de taxe foncière ».

### Cas actuel d'application de la VLP

Le prix de revient sert au calcul de la VL des immobilisations industrielles passives

“ La dissociation de l'immobilier et de l'exploitation se trouve sécurisée par la décision du Conseil d'Etat ”

bles de la TF et des immobilisations corporelles passibles de la TP (celles dont le contribuable dispose pour les besoins de son activité professionnelle). La valorisation des apports dans une opération de restructuration impacte donc les bases d'imposition. Une VLP destinée à limiter la perte de ressources fiscales résultant de ces opérations a été instaurée en faveur des collectivités locales. Actuellement, la VLP ne peut être inférieure à 80 % de son montant avant l'opération. La décote de

VL résultant de la restructuration ne peut donc pas être supérieure à 20 %.

Si les cessions d'établissement sont visées par le dispositif, les cessions de locaux nus ne le sont pas. Dans la généralité des cas, la VL des murs nus d'un établissement industriel sera calculée par rapport au prix d'acquisition sans application de la règle du plancher<sup>4</sup>. Plus rarement, la VLP s'applique quand l'acquisition des murs comprend des équipements ayant une nature d'immeubles par destination caractérisant une cession d'établissement<sup>5</sup>. Allant plus loin, le Conseil d'Etat a écarté récemment<sup>6</sup> l'application de la VLP dans le cas de la cession concomitante par une SA en liquidation judiciaire, d'un ensemble immobilier à une SNC et des équipements et biens mobiliers à une SA alors même que l'exploitation était reprise par la SA qui prenait à cette occasion les locaux en location. Classique, la dissociation immobilier/exploitation se trouve sécurisée par cette décision et ce, d'autant que la procédure de répression des abus de droit est inapplicable en matière de TF. Le principe du réalisme fiscal permettrait cependant à l'Administration d'écarter le montage s'il existait une convention de prête-nom demeurée occulte révélant que la société d'exploitation est la véritable propriétaire ou dans le cas où la société immobilière a été créée mais ne fonctionne pas réellement.

L'application de la VLP aux transmissions universelles de patrimoine (TUP) est encore en débat. Les tribunaux administratifs (TA) de Pau et de Dijon se sont prononcés en faveur de sa mise en oeuvre. Pour le premier, la TUP est une cession. Pour le second, la TUP est, non pas analysée comme une cession mais comme une fusion. On approuvera le TA Poitiers qui a estimé que la confusion de patrimoine entraîne, en application du Code civil, la dévolution automatique du patrimoine de la société confusée par décision unilatérale de l'associé unique ; elle ne constitue donc pas une cession supposant l'existence de deux parties et d'un accord

Par Christian Bur, Associé et Nathalie Tétrel, Fiscaliste. PDGB

de volonté. Si la confusion de patrimoine est désormais considérée comme une fusion par l'article 210-O A du CGI, ce dernier ne vise pas l'article 1518 B au nombre des textes auxquels la définition s'applique.

## Incidence d'une valorisation des apports à la VNC

Depuis 1993, en IS, l'apport à la VNC d'éléments de l'actif immobilisé lors de restructurations est strictement encadré par la doctrine administrative. Dans le BOI 4 I-2-00 du 3 août 2000, elle pose le principe de l'évaluation à la valeur réelle des éléments d'actifs immobilisés apportés à la suite d'une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif. Elle admet cependant l'utilisation des VNC sous deux conditions : les apports restent soumis au régime de faveur des fusions, la société bénéficiaire des apports reprend à son bilan les écritures de l'apporteuse (valeur d'origine, amortissements, provisions pour dépréciation) et continue de calculer les dotations aux amortissements à partir de la valeur d'origine qu'avaient les biens dans les écritures de l'apporteuse.

Dès lors, la valeur brute de l'immobilisation reste inchangée. Par suite<sup>7</sup>, selon l'Administration, il n'y a ni baisse de valeur des immobilisations, ni application de la décote de 20 % résultant de la VLP puisque l'article 1469-3<sup>o</sup> du CGI prévoit une VL égal à 16 % du prix de revient qui s'entend (Ann. II au CGI : article 310 HF-2) de celui retenu pour le calcul des amortissements. Les contribuables invoquent de leur côté une autre disposition prévoyant que les immobilisations sont inscrites au bilan selon leur valeur d'origine, la valeur d'origine étant constituée pour les biens apportés par la valeur d'apport (Ann. III au CGI : article 38 quinquies). Ils ajoutent que le BOI précité pris en IS n'est pas opposable aux entreprises en TP. Les TA sont divisés sur cette question. La Cour administrative de Nantes par quatre décisions en date du 27 septembre 2004<sup>8</sup> s'est prononcée en faveur de l'analyse de l'Administration. Selon nous, le prix de revient d'une immobilisation apportée ne peut pas correspondre à la valeur brute chez l'apporteuse. Chez la bénéficiaire, cette même valeur ne correspond pas davan-

tage à la valeur amortissable. C'est dans ce contexte que le Conseil national de la comptabilité a rendu le 25 mars 2004 un avis prévoyant que, lors de restructurations internes, les apports devront systématiquement être effectués à la valeur nette comptable. Le 4 mai 2004, le plan comptable a été modifié en conséquence par le Comité de la réglementation comptable. Il serait souhaitable, dans ces conditions, que la doctrine fiscale puisse évoluer.

## Impact des restructurations sur la VA et ses utilisations

La non-application à la TP des clauses de rétroactivité a pour conséquence de répartir la VA de l'année d'une fusion dotée de cet effet entre les différentes parties à l'opération. La ou les absorbées

“ L'opération de fusion peut faire naître une cotisation minimale de TP ”

dégagent chacune une VA calculée du 1er janvier à la date de la fusion tandis que l'absorbante comprend dans sa VA celle dégagée de la date de la fusion au 31 décembre. Si l'absorbante est une société existante sa VA s'en trouve simplement augmentée. Si, en revanche, l'absorbante est une société nouvelle l'opération de fusion emporte une création de VA pouvant faire naître une cotisation minimale de TP calculée sur cette valeur (CGI : article 1647 E). Les sommes dues à ce titre sont en effet égal à la différence entre 1,5 % de la VA dégagée par une entreprise au cours de l'exercice et le montant de la coti-



CHRISTIAN BUR



NATHALIE TÉTREL

Le cabinet PDGB dispose d'équipes pluridisciplinaires réputées pour leurs interventions tant en conseil qu'en contentieux répondant à l'ensemble des besoins des entreprises, notamment en fiscalité des entreprises, en droit des affaires, en droit des sociétés et en droit social. Christian Bur, avocat associé, est spécialisé en fiscalité directe des entreprises, en fiscalité bancaire et en fiscalité directe locale. Nathalie Tétrel est fiscaliste.

sation de TP réclamée. Comme le principe d'annualité s'oppose à ce que la TP appelée à raison des établissements repris soit réclamée à la société nouvelle, celle-ci n'a rien à mettre en face de la cotisation minimale résultant de la VA dégagée postérieurement à la fusion et il en résulte mécaniquement une imposition. L'impératif IS requérant une immatriculation de la société absorbante à la date d'effet de la rétroactivité empêche une création postérieure à cette date. Puisque seules les entreprises passibles de la TP sont redevables de la cotisation minimale<sup>9</sup>, on évitera donc de confier à la société nouvelle l'exercice d'une activité professionnelle au 1er janvier. Rappelons que pour les personnes morales, l'entrée dans le champ d'application de la TP ne résulte pas de l'immatriculation au registre du commerce mais de l'exercice à titre habituel d'une activité professionnelle<sup>10</sup>.

<sup>1</sup> BOI 6 E-2-94 - D. adm. 6 B-31

<sup>2</sup> CE 22/05/02 SA Sollac

<sup>3</sup> CAA Paris 29/04/04 SA L'Immobilière groupe Casino

<sup>4</sup> CE 5/11/93 Sté Hoscland Reich, Summer and Co

<sup>5</sup> CE 5/10/98 SA CC Bail

<sup>6</sup> CE 28/05/04 SNC Amendor et Cie

<sup>7</sup> La question ne se pose pas en TFPB puisque le texte de l'article 1499 du CGI se réfère, pour le calcul de la VL des immobilisations industrielles au « prix de revient de leur de leurs différents éléments » ce qui renvoie aux dispositions de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI.

<sup>8</sup> CAA Nantes 27 septembre 2004 n°03NT00161, 02NT01841, 01NT00437 et 03NT01119.

<sup>9</sup> BOI 6 E-6-96 et 6 E-9-99

<sup>10</sup> Rép. Min. Mauger AN 22/11/82 ; CE 12/01/87