

Taxe professionnelle et fusion réalisée à la valeur nette comptable : l'avis du Conseil d'État

Par un avis en date du 28 octobre 2005¹, le Conseil d'État vient de mettre un terme à la divergence qui existait parmi les juridictions du fond et qui portait sur la valeur locative à retenir, en matière de taxe professionnelle, à la suite d'une opération de fusion ou assimilée réalisée à la valeur nette comptable. Il convient de prendre en compte la valeur nette comptable d'apport pour la société recevant les immobilisations et non la valeur comptable d'origine chez l'apporteuse.

I. L'exposé de la problématique

Pour le calcul de leur taxe professionnelle à la suite de fusion à la valeur nette comptable placée sous le régime de faveur, les sociétés bénéficiaires des apports prenaient en compte la valeur locative des biens apportés à partir de leur valeur nette comptable, telle que transcrite dans le traité d'apport, c'est à dire après déduction des annuités d'amortissement de l'apporteuse.

A la suite de contrôles fiscaux, l'administration remettait en cause cette solution en considérant que la valeur locative à retenir correspondait à la valeur d'origine chez la société apporteuse, laquelle est en pratique reprise au bilan de la société bénéficiaire compte tenu des règles afférentes au régime de faveur des fusions (article 210 A du Code Général des Impôts). Pour ce faire, elle se fondait principalement sur les instructions administratives applicables en matière d'impôt sur les sociétés², lesquelles enjoignent, en effet, pour bénéficier du régime de faveur en cas de fusion, à la société absorbante de reprendre à son bilan les écritures comptables de la société absorbée (valeur d'origine, amortissements, provisions pour dépréciation). La solution pratique de l'administration consistait ainsi à ignorer les réestimations des immobilisations apportées ainsi que les termes convenus du traité d'apport prévoyant le mode de valorisation de ces biens apportés.

Le désaccord à l'origine des contentieux était né d'une divergence d'appréciation des textes applicables en matière de taxe professionnelle.

II. Les textes applicables

L'article 1469-3° du Code Général des Impôts, relatif aux immobilisations non passibles d'une taxe foncière dont la durée d'amortissement est inférieure à trente ans, précise que la valeur locative à retenir pour la détermination de la taxe professionnelle est égale à 16% du prix de revient.

Valeur d'origine ou valeur d'apport, telle était la question ?

Pour l'application de ces dispositions, l'article 310 HF de l'annexe II au même Code précise que, pour la détermination de la valeur locative qui sert de base à la taxe professionnelle, le prix de revient des immobilisations est celui qui doit être retenu pour le calcul des amortissements.

Selon la documentation administrative de base applicable en la matière³, le prix de revient à retenir est défini par l'article 310 HF de l'annexe II au CGI ; il est identique à celui qui doit servir de base à l'amortissement et doit donc correspondre à la valeur d'origine visée à l'article 38 quinquies de l'annexe III audit Code.

Ce dernier texte prévoit que la valeur d'origine des immobilisations qui sont inscrites

au bilan et qui sont apportées à l'entreprise par des tiers s'entend de la valeur d'apport.

III. Des décisions juridictionnelles divergentes

Les Tribunaux ont donné des solutions divergentes sur cette question. Tantôt, ils donnaient droit au contribuable (notamment TA d'Orléans 24 septembre 2002⁴ ; TA Cergy-Pontoise 27 mars 2003⁵). Tantôt, ils se rendaient à l'interprétation de l'administration (notamment TA Caen 23 novembre 2000⁶ ; TA Besançon 31 janvier 2002⁷).

La Cour Administrative d'Appel de Nantes tranchait temporairement le conflit en faveur de l'administration, par quatre arrêts en date du 27 septembre 2004⁸, en considérant que lorsque, dans le cadre d'une fusion, une entreprise a choisi de se placer sous le régime prévu par l'article 210 A du CGI et a inscrit dans le compte « immobilisations » non la valeur nette comptable des apports dont elle a bénéficié, ainsi que le prévoit l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI, mais leur valeur d'origine en reprenant la comptabilisation des amortissements alors constatés par la société apporteuse, la base de la taxe professionnelle dont elle est redevable doit être calculée à partir de cette valeur d'origine.

Fort heureusement pour le contribuable, les magistrats du Tribunal Administratif de Lille, usant de la faculté qui leur est offerte de saisir pour avis le Conseil d'État, l'ont consulté sur cette question par un jugement en date du 21 avril 2005, afin que soient apportés des éclaircissements dans cette matière..

IV. L'avis du Conseil d'État

La Haute Juridiction remet en cause la position de l'administration fiscale en considérant qu'en cas de fusion placée sous le régime de faveur et réalisée en valorisation les apports à la valeur nette comptable, le prix de revient à retenir des immobilisations apportées au sens des articles 1469

du Code Général des Impôts et 310 HF de l'annexe II au même Code, n'est pas la valeur d'origine des immobilisations dans les comptes de la société apporteuse mais la valeur nette comptable ayant le caractère de valeur d'apport pour la société bénéficiaire.

Dans cet avis, le Conseil d'Etat écarte totalement de sa motivation les dispositions des instructions administratives applicables à l'impôt sur les sociétés et prévoyant les conditions pour bénéficier du régime de faveur des fusions et opérations assimilées. En outre, il rétablit le lien entre les dispositions de l'article 310 HF de l'annexe II au Code Général des Impôts et celles de l'article 38 quinquies de l'annexe III audit Code.

Cette solution est ainsi en totale harmonie avec le texte de l'article 324 AE de l'annexe III au CGI qui prévoit expressément le lien entre ces deux dispositions s'agissant des établissements industriels.

Elle se situe également dans le courant d'un précédent jurisprudentiel qui était invoqué par Monsieur L. Vallée, Commissaire du Gouvernement, dans ses conclusions. En effet, suivant un arrêt du Conseil d'Etat⁹ en date 22 janvier 1992, pour l'appréciation de la valeur locative des « autres biens » visés à l'article 1469-3° du Code Général des Impôts, dans le cadre d'une location, le prix de revient à retenir n'est pas le prix de revient avant amortissement (donc le prix initial d'acquisition par le premier acquéreur) mais le prix d'acquisition par le bailleur.

Par ailleurs, cette solution restitue à l'article 310 HF de l'annexe II au Code Général des Impôts sa véritable portée. En effet, cet article a uniquement pour objet de relier les règles relatives aux bases d'imposition à la taxe professionnelle aux règles comp-

tables. Il n'a pas vocation à neutraliser les effets d'une opération de fusion ou assimilée réalisée à la valeur nette comptable. Juger le contraire aurait d'ailleurs vidé de son sens les dispositions de l'article 1518 B du Code Général des Impôts, lequel instaure un plancher de sauvegarde destiné à éviter les effets des réductions brutales des valeurs locatives après apport ou fusion, susceptibles d'avoir un impact considérable au détriment des

Une solution désormais clairement tranchée par le Conseil d'Etat : la valeur d'apport

collectivités locales. Plus précisément, cet article prévoit que la valeur locative des immobilisations corporelles acquises à la suite d'apports, de scissions ou de fusions de sociétés ne peut être inférieure à un pourcentage déterminé de la valeur loca-



HERVÉ ZAPF - AVOCAT ASSOCIÉ



BETTY TOULEMONT - AVOCATE ASSOCIÉE

tive retenue l'année précédant l'opération (soit 80 % depuis le 1er janvier 1992).

Cette solution devra désormais s'articuler avec les obligations résultant des nouvelles normes comptables en vertu desquelles les entreprises ne sont plus libres d'opter entre valeur comptable et valeur réelle depuis le 1er janvier 2005 selon le règlement n°2004-01 du 4 mai 2004 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées, lequel prescrit le mode de valorisation à retenir selon le sens de la fusion et les liens capitalistiques entre les sociétés concernées.

¹ CE 28 octobre 2005 n°279961, CAMIF Catalogues

² Instruction administrative 4 I-1-93 du 11 août 1993 ; Instruction administrative 4 I-2-00 du 3 août 2000.

³ Doc. Adm. 6 E-2222 du 1er septembre 1991

⁴ TA d'Orléans 24 septembre 2002 n°99-2952 et 00-1427, Sté Faurecia

⁵ TA Cergy-Pontoise 27 mars 2003 n°99-21903, Sté Bertrand Faure Equipement

⁶ TA Caen 23 novembre 2000 n°99-1978

⁷ TA Besançon 31 janvier 2002 n°99-1051, 99-1502, n°00-1002 et n°00-1003, Sté Bertrand Faure Equipement

⁸ CAA Nantes 27 septembre 2004 n°01-437, 02-437, 02-1841, 03-1119 et 03-161

⁹ CE 22 janvier 1992, n°68486, GEO

SUR LES AUTEURS

Le Département fiscal de la Société d'avocats PDGB est réputé pour ses interventions en fiscalité des entreprises et des personnes physiques. Il intervient en qualité de conseil ou dans le cadre d'audits, de contrôles et de contentieux fiscaux. Il jouit d'une expertise reconnue en matière de fiscalité directe locale. Hervé Zapf, avocat associé, est l'auteur de l'ouvrage « Guide pratique de la taxe professionnelle » (EFE). Betty Toulemont est également associée.

LES POINTS CLÉS

- En matière de taxe professionnelle, le prix de revient des biens apportés à la suite d'une fusion réalisée à la valeur nette comptable correspond à celle prévue par le traité d'apport.
- L'avis du Conseil d'Etat permet la réduction des bases suite à une opération de restructuration et entraîne l'application de l'article 1518 B du CGI.