

Fiscalité locale - Contribution économique territoriale - Cotisation foncière des entreprises - Notion d'imposition directe perçue au profit des collectivités locales

Lire les conclusions de :

Thierry Besse

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon – N° 15LY02228 – Société SAMSE – 31 août 2017 – C+ [↗](#)

Pourvoi en cassation rejeté : voir CE -15 mars 2019 - N° 415399

INDEX

Mots-clés

Fiscalité locale, CET, CFE, Imposition directe, Procédure de rectification contradictoire, L.55 du livre des procédures fiscales

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ *Contributions et Taxes - Fiscalité - Fiscalité locale - Contribution économique et territoriale - Cotisation foncière des entreprises - Notion d'imposition directe perçue au profit des collectivités locales - existence - Imposition locale même pour l'année 2010 - Application de la procédure de rectification contradictoire prévue par l'article L. 55 du livre des procédures fiscales (LPF) - Absence - Exception prévue par l'article L. 56 du LPF - Existence*

² Il résulte des dispositions des articles, 1379, 1379-0 bis, 1447, 1447-0 et 1640 B du code général des impôts que la cotisation foncière des entreprises, composante de la contribution économique territoriale, constitue une imposition directe perçue au profit des collectivités locales visée par les dispositions du chapitre 1^{er} du titre 1^{er} de la deuxième partie du code général des impôts (1). La circonstance qu'à titre transitoire pour l'année 2010, le produit de la cotisation foncière des entreprises a été perçu par l'Etat au profit des collectivités locales, auxquels il a été reversé sous forme de dotations, n'est pas susceptible de remettre en cause la nature de cette imposition ; que ce dispositif transitoire de perception de cette imposition, donnant lieu à un prélèvement additionnel au profit de l'Etat comme c'est le cas pour les autres impositions perçues au profit des collectivités territoriales n'a eu, par suite, ni pour objet, ni pour effet, de substituer de nouvelles règles de procédure d'imposition à la cotisation foncière des entreprises, sans qu'aient d'incidence à cet égard les dispositions du 2^{ème} alinéa du I de l'article 1640 B du code général des impôts (2) . La méconnaissance des règles de la procédure de rectification contradictoire prévue par l'article L. 55 du livre des procédures fiscales est, par suite, inopérante.

³ (1) Comp. [CE avis du 2 juin 2017, n° 405595, SARL Privilège Automobiles.](#)

⁴ (2) Conf. TA Grenoble 30 avril 2015, n° 1404924 du 30 avril 2015. TA Caen, 20 juillet 2016, SAS Bio Bressin Energie, n° 1402320-1502156 ; TA Toulouse, 12 mai 2016, Société Voa Verrerie d'Albi, n° 1303353, 1303472 ; TA Lyon, 16 mai 2017, SAS Distribution Casino France, n° 1501525. Le raisonnement tenu par ces juridictions est que la cotisation foncière des entreprises, définie aux articles 1447 et suivants de la section V du titre I de la deuxième partie du code général des impôts intitulée « Impositions perçues au profit des collectivités locales et de divers organismes », a vocation à être perçue au profit des collectivités territoriales au sens du 1° de l'article L. 56 du livre des procédures fiscales, lequel n'exclut

expressément de son champ d'application que la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. Certains TA ont ajouté que la circonstance que cet impôt soit perçu, au titre de l'année 2010, année de transition, au profit de l'Etat ne constitue qu'une modalité pratique et exceptionnelle de perception de cet impôt dont le produit est reversé notamment aux collectivités locales sous la forme d'une compensation relais.

5

Comp. CAA Paris ([CAA Paris, 6 décembre 2016, n° 16PA00508, Société Fedex Express France \(arrêt annulé en cassation CE 28 septembre 2017 N° 407447; CAA Paris, 28 mars 2017, n° 16PA03016, Société Cassese \(arrêt annulé en cassation N°410621 du 30 mars 2018; CAA Versailles, 28 février 2017, n° 15VE00665 Société OCP Répartition \(arrêt annulé en cassation CE N° 409801 du 28 février 2018\)](#) jugeant que, compte tenu de l'affectation de son produit au budget général de l'Etat, cette imposition n'était pas au nombre de celles qui sont visées au 1° de l'article L. 56 du LPF, la CAA Versailles ayant indiqué à cet égard que peu importait qu'une compensation relais ait été mise en place, celle-ci ne se confondant pas avec cette cotisation ; [CAA Marseille, 13 avril 2017, n° 16MA02777, SAS Espuna\(arrêt confirmé en cassation CE 28 D2CEMBRE 2017 n\) 408709\) ; CAA Marseille, 27 avril 2017, n° 16MA01273 \(arrêt annulé en cassation CE du 12juin 2019 N° 419949, Chambre de commerce et d'industrie de Bastia et de la Haute-Corse, même raisonnement mais écartant le moyen au fond.](#)

Conclusions du rapporteur public

Thierry Besse

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6378](https://doi.org/10.35562/alyoda.6378)

¹ La société Samse exploite une plate-forme logistique sur la commune de Brezins (Isère). Vous avez déjà eu à connaître le litige concernant les cotisations supplémentaires de taxe professionnelle pour les années 2007 à 2009, résultant de la requalification en établissement industriel de la plate-forme. Par un arrêt du 16 mai dernier (n° 15Y02227), vous avez rejeté l'appel de la société, laquelle contestait uniquement cette requalification. Vous aviez alors relevé le caractère important et le rôle prépondérant des installations techniques, matériels et outillages, justifiant la qualification d'établissement industriel au sens de la jurisprudence CE, Section, 27 juillet 2005, Ministre de l'économie et des finances c/ Société des pétroles Miroline, 261899.

² Ce moyen est repris dans le dossier inscrit au rôle de ce jour, concernant la cotisation foncière des entreprises des années 2010, 2012 et 2013. Ni les règles applicables ni les caractéristiques de l'établissement n'ayant été modifiées entretemps, nous vous proposons de l'écarter à nouveau, par un raisonnement identique.

³ La société Samse ajoute, dans cette seconde requête, un moyen relatif à la seule cotisation foncière des entreprises de l'année 2010. Elle estime que l'administration fiscale ne pouvait rectifier le montant des impositions sans mettre en œuvre la procédure contradictoire.

⁴ Aux termes de l'article L. 56 du LPF : « *La procédure de rectification contradictoire n'est pas applicable : 1° En matière d'impositions directes perçues au profit des collectivités locales ou d'organismes divers, à l'exclusion de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises prévue à l'article 1586 ter ; (...)* ». La société Samse estime toutefois que la CFE n'était pas en 2010 perçue au profit des collectivités locales et se prévaut des dispositions du I de l'article 1640 B du CGI, aux termes duquel « Les impositions à la cotisation foncière des entreprises établies au titre de l'année 2010 sont perçues au profit du budget général de l'Etat. Elles sont calculées en faisant application des délibérations relatives aux exonérations et abattements prévues au I du 5. 3. 2 de l'article 2 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 et en appliquant les taux communaux et intercommunaux de référence définis aux 1 à 6 du I de l'article 1640 C./ L'Etat perçoit 3 % du montant des impositions de cotisation foncière des entreprises établies au titre de l'année 2010. Ces sommes sont ajoutées au montant de ces impositions. »

⁵ L'article 2 de la loi de finances pour 2010 a supprimé la taxe professionnelle à compter du 1^{er} janvier 2010, laquelle est remplacée par une contribution économique territoriale (CET) à deux composantes : la cotisation foncière des entreprises (CFE) et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE). Toutefois, l'année 2010 constituait une année de transition au cours de laquelle les impositions de CFE établies au titre de l'année 2010 et mises à la charge des entreprises étaient perçues au profit du budget général de l'Etat tandis que les collectivités territoriales et les EPCI à fiscalité propre percevaient une « compensation relais » en contrepartie de la perte de recettes résultant de la suppression de la TP, compensation prévue au II de l'article. Cette compensation était égale au plus élevé des deux montants suivants : d'une part, le produit de TP 2009 et, d'autre part, le produit théorique de TP 2010 déterminé en utilisant le taux de TP 2009, dans la limite du taux de TP 2008 majoré de 1 %.

⁶ Différentes juridictions ont eu à connaître du moyen et y ont apporté des réponses divergentes.

⁷ Les trois CAA qui se sont prononcées ont toutes considéré que la cotisation foncière des entreprises au titre de l'année 2010 n'était pas une imposition perçue au profit des collectivités locales. Deux d'entre elles ont déchargé les impositions correspondantes. La CAA Paris (CAA Paris, 6 décembre 2016, Société Fedex Express France, 16PA00508 ; [CAA Paris, 28 mars 2017, Société Cassese, 16PA03016](#)), ainsi que la CAA Versailles ([CAA V, 28 février 2017, Société OCP Répartition, 15VE00665](#)), ont relevé que compte tenu de l'affectation de son produit au budget général de l'Etat, cette imposition n'était pas au nombre de celles qui sont visées au 1° de l'article L. 56 du LPF. La CAA Versailles a indiqué à cet égard que peu importait qu'une compensation relais ait été mise en place, celle-ci ne se confondant pas avec cette cotisation.

⁸ La CAA Marseille a retenu le même raisonnement, mais en écartant le moyen, en relevant que la procédure contradictoire avait été de fait mise en œuvre, de sorte que le contribuable n'avait été privé d'aucune garantie ([CAA Marseille, 13 avril 2017, SAS Espuna, 16MA02777](#) ; [CAA Marseille, 27 avril 2017, Chambre de commerce et d'industrie de Bastia et de la Haute-Corse, 16MA01273](#)).

⁹ D'autres juridictions, en l'occurrence des TA, ont écarté le moyen, comme l'a fait le TA Grenoble dans le jugement attaqué. Voyez par exemple TA Caen, 20 juillet 2016, SAS Bio Bressin Energie, 1402320-1502156 ; TA Toulouse, 12 mai 2016, Société Voa Verrerie d'Albi, 1303353, 1303472 ; TA Lyon, 16 mai 2017, SAS Distribution Casino France, 1501525.

¹⁰ Le raisonnement tenu par ces juridictions est que la cotisation foncière des entreprises, définie aux articles 1447 et suivants de la section V du titre I de la deuxième partie du code général des impôts

intitulée « *Impositions perçues au profit des collectivités locales et de divers organismes* », a vocation à être perçue au profit des collectivités territoriales au sens du 1° de l'article L. 56 du livre des procédures fiscales, lequel n'exclut expressément de son champ d'application que la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. Certains TA ont ajouté que la circonstance que cet impôt soit perçu, au titre de l'année 2010, année de transition, au profit de l'Etat ne constitue qu'une modalité pratique et exceptionnelle de perception de cet impôt dont le produit est reversé notamment aux collectivités locales sous la forme d'une compensation relais.

¹¹ Avant d'examiner ces deux arguments (place de l'article dans le code et destination finale aux collectivités via une compensation relais), nous ferons un détour par la jurisprudence du CE concernant la définition des impôts locaux, au sens du code de justice administrative.

¹² Dans sa décision CE, 15 octobre 2014, Société Etarès, 370357, aux Tables, le CE, a estimé qu'avant même la modification du texte en 2013, le 5° de l'article R. 222-13 du CJA et de l'article R. 811-1 du même code devaient être regardés comme excluant de l'exception prévue à ces articles au principe selon lequel le TA jugeait en premier et dernier ressort sur les litiges en matière d'impositions locales les litiges en matière de « cotisation foncière des entreprises qui constitue l'une des deux composantes de la contribution économique territoriale, laquelle a succédé à la taxe professionnelle à compter du 1er janvier 2010 ». Au moins implicitement, le CE a ainsi privilégié la place de l'article dans le CGI à la lettre de l'article 1640 B du code (mais la question ne semble pas avoir été vue).

¹³ S'agissant de l'application de ces dispositions, le CE privilégie pourtant habituellement l'affectation de la recette fiscale. Il a été ainsi considéré qu'entrait dans le champ des « litiges relatifs aux impôts locaux » les litiges portant sur la taxe locale d'équipement, dès lors qu'elle était perçue au profit d'une commune (CE, 31 juillet 2009 N° 304109), et, pour le même motif, les litiges concernant la taxe pour le financement des dépenses des conseils d'architecture, d'urbanisme et d'environnement (CE, 27 juillet 2009, Société immobilière Carrefour, 304124). En revanche, cette qualification a été écartée s'agissant de la taxe sur les logements vacants, dont le produit est versé à l'agence nationale de l'habitat, établissement public de l'Etat, quand bien même l'article 232 du CGI énonce que ce contentieux est régi comme en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties (CE, 6 mars 2006, Ministre des finances c/ Région Ile-de-France, 263504) ou encore la taxe spéciale d'équipement perçue par un établissement public de l'Etat, à savoir la société du Grand Paris (CE, 29 mai 2017, SAS Campeli, 391930, aux Tables).

14 Dans son avis récent du 2 juin 2017, SARL Privilège Automobiles n° 405595, le CE a synthétisé cette jurisprudence en indiquant qu'au sens des dispositions du code de justice administrative (CJA), « doit être regardé comme un impôt local tout impôt dont le produit, pour l'année d'imposition en cause, est majoritairement affecté aux collectivités territoriales, à leurs groupements ou aux établissements publics qui en dépendent. »

15 Les termes employés ne sont pas strictement identiques. Le CJA parle d'impôt local, tandis que le LPF évoque des « *impositions directes perçues au profit des collectivités locales* ». Et le CE, pour définir les impôts locaux évoque un impôt dont le produit est affecté à une collectivité territoriale. Mais, ces notions se recoupent largement, de sorte qu'il nous semble qu'il faut vous inspirer de cette jurisprudence.

16 A cet égard, nous ne sommes convaincus par aucun des arguments précédemment évoqués.

17 La circonstance qu'une compensation relais ait été prévue ne peut selon nous que rester sans incidence sur la solution. L'argument selon lequel le produit de la cotisation au titre de l'année 2010 est reversé aux collectivités locales sous la forme d'une compensation relais, s'il correspond sans doute à une réalité politique, est totalement contraire aux règles applicables en matière de finances publiques.

18 Le principe de non-affectation des recettes est un principe fondamental des finances publiques, réaffirmé par la loi organique sur les finances publiques du 1^{er} août 2001, dont l'article 6 dispose « *L'ensemble des recettes assurant l'exécution de l'ensemble des dépenses, toutes les recettes et toutes les dépenses sont retracées sur un compte unique, intitulé budget général.* » Il implique qu'une recette n'est pas affectée directement au financement d'une dépense particulière et que, de ce fait, l'ensemble des recettes font masse et couvrent l'ensemble des dépenses, et ce de manière indifférenciée. Ce principe connaît quelques exceptions mais qui n'ont pas été appliquées en l'espèce (budget annexe, fonds de concours, procédures d'attributions de produits et de rétablissements de crédits).

19 Autrement dit, la cotisation foncière des entreprises au titre de l'année 2010 a financé le budget de l'Etat et a concouru, comme les autres recettes de l'Etat, au financement des dépenses de l'Etat, parmi lesquelles la compensation relais. Elle n'a pas plus servi à financer cette dernière que la TVA ou l'impôt sur le revenu. Il n'existait d'ailleurs aucune corrélation entre ces deux sommes, la compensation étant calculée sur des bases différentes de la cotisation foncière des entreprises. Au demeurant, selon le rapport de la cour des comptes sur la gestion budgétaire de l'Etat en 2010, le montant de la compensation relais semble avoir été largement supérieur à celui des contributions perçues sur le budget de l'Etat.

20 De même, il n'y aurait pas de sens d'affirmer que la TVA ou l'impôt sur le revenu pourraient être regardés comme étant en partie des impôts locaux, au motif qu'ils servent notamment à financer les dotations versées par l'Etat aux collectivités locales, lesquelles représentent plusieurs dizaines de milliards d'euros chaque année.

21 Par ailleurs, au titre de cette année 2010, le taux de la CFE n'était pas fixé par les organes délibérants des collectivités territoriales, mais déterminé par le législateur, à l'article 1640 C du CGI.

22 S'agissant de l'insertion de l'article 1640 B du CGI dans une partie du CGI relative aux impositions perçues au profit des collectivités territoriales, elle découle du caractère transitoire de cette affectation et ne peut être interprétée par elle-même comme permettant de considérer que la cotisation aurait été perçue au profit des collectivités territoriales.

23 De ce caractère transitoire, vous pourriez peut-être il est vrai considérer que la cotisation foncière des entreprises au titre de l'année 2010 reste un impôt local. L'intention du législateur n'était sans doute pas, au titre de cette année, de modifier les modalités de contrôle de cet impôt ou de la TP à laquelle il a succédé.

24 Mais, vous ne pouvez interpréter un texte à la lumière de débats parlementaires si le texte est clair (CE, Section, 27 octobre 1999, Commune de Houdan, 188685, A ; CE, 12 février 2003 N° 235869, A) . Or, l'article 1640 B du CGI nous semble clair.

25 Nous vous proposons donc de considérer que la cotisation foncière des entreprises pour l'année 2010 ne constituait pas un impôt perçu au profit des collectivités locales, entrant dans le champ de la dérogation prévue à l'article L. 56 du LPF et que, par conséquent, la procédure contradictoire s'appliquait. Pour les impositions locales, rappelons que l'administration n'est toutefois pas dispensée du respect des obligations qui découlent du principe général des droits de la défense (CE, 5 juin 2002, N° 219840) . Mais, celui-ci ne trouve pas à s'appliquer lorsque, comme en l'espèce, sans remettre en cause un élément qu'il aurait incombé au redevable de déclarer, l'administration procède à une nouvelle évaluation de leur valeur locative parce qu'elle retient une qualification juridique différente de celle précédemment retenue (CE, 10 février 2006, SNC Distribution Leader Price, 270766, aux Tables ; CE, 20 juin 2007, Ministre c/SA Sogebail, 290817).

26 Toutefois, il vous appartient de vérifier si, en pratique, la société a bénéficié des garanties applicables en cas de procédure contradictoire, ce que ne soutient d'ailleurs pas le ministre des finances.

27 La société Samse a été destinataire d'un courrier en date du 18 janvier 2012 l'informant d'une rectification en matière de CFE, dont le montant était précisé, un délai de 30 jours lui étant laissé pour présenter ses observations. Les impositions supplémentaires ont été mises en recouvrement le 30 avril 2012, sans que la société n'ait préalablement présenté d'observations.

28 Mais, vous relèverez que le courrier du 18 janvier 2012 n'était pas motivé, au sens des dispositions de l'article L. 57 du LPF, applicable en matière de procédure contradictoire, aucune explication de la rectification n'étant fournie. Dans ces conditions, la société Samse n'a pas été mise à même de présenter ses observations.

29 Par ailleurs, et ainsi que le fait valoir la société Samse, elle n'a pas été informée de la possibilité de se faire assister d'un conseil, obligation prévue, sous peine de nullité de la procédure, en cas d'envoi d'une proposition de rectification, par les dispositions de l'article L. 54 B du LPF.

30 La procédure d'imposition était dès lors irrégulière, quand bien même elle s'inscrivait dans la suite d'un litige opposant la société Samse aux services fiscaux, s'agissant de la qualification de l'établissement.

31 Par ces motifs, nous concluons à ce que la société Samse soit déchargée des impositions supplémentaires mises à sa charge au titre de la cotisation foncière des entreprises de l'année 2010, à ce que le jugement du TA Grenoble soit réformé dans cette mesure, à ce que l'Etat verse à la société Samse la somme de 2 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA, et au rejet du surplus des conclusions de la requête.