

Taxe professionnelle et mise à disposition de biens et d'équipements mobiliers à un mandataire

Lire les commentaires de :

Nicolas Paulin

Taxe professionnelle et mise à disposition de biens et d'équipements mobiliers à un mandataire

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 09LY01911 – SAS BABOU – 23 décembre 2010 – C [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Taxe professionnelle, Convention de mandat, Mise à disposition, Droit au respect des biens, Rétroactivité

Rubriques

Fiscalité

Résumé Note universitaire

Résumé

¹ N'est pas redevable de la taxe professionnelle, la société qui prend en location des locaux pour les mettre, après aménagement, gratuitement à dispositions de ses mandataires ainsi que des fonds de commerce, dans la mesure où ces locaux sont placés, aux termes du contrat de mandat et pendant toute la durée de celui-ci, sous le contrôle des mandataires qui sont les seuls à les utiliser matériellement et qui assument l'ensemble des frais liés à leur utilisation et leur entretien et supportent la responsabilité des dommages qu'ils pourraient provoquer vis-à-vis des tiers.

² Il résulte de la combinaison des articles 1448 et 1473 du code général des impôts, d'une part, que la capacité contributive des redevables est appréciée en fonction des activités exercées par eux au lieu d'exercice de ces activités et, d'autre part, que ce lieu est celui où le redevable dispose de locaux ou de terrains. Il suit de là qu'une entreprise qui n'a pas d'autre établissement que son siège social, dont l'ensemble du personnel est directement rattaché à ce siège social, et qui ne dispose d'aucune autre installation dans une autre commune, doit être regardée comme exerçant l'ensemble de ses activités exclusivement au lieu de son siège social. Par suite, les équipements et biens mobiliers à propos desquels elle pourrait être passible de la taxe foncière par application des articles 1467 ou 1469-3° du code général des impôts doivent, quel que soit le lieu où ces biens et équipements sont situés, être pris en compte pour le calcul de la taxe professionnelle dont elle est redevable dans la commune du lieu de son siège social.

Note universitaire

Taxe professionnelle et mise à disposition de biens et d'équipements mobiliers à un mandataire

Nicolas Paulin

Assistant de justice à la Cour administrative d'appel de Lyon, chargé de travaux dirigés à l'Université Jean Moulin Lyon 3

DOI : [10.35562/alyoda.5779](https://doi.org/10.35562/alyoda.5779)

¹ *La société requérante, exerçant une activité de vente au détail d'articles textiles, de bazar et d'équipement de la maison, dispose de son siège social dans une commune proche de Clermont-Ferrand. Si l'imposition de cet établissement à la taxe professionnelle ne soulève guère de difficulté en ce que cette société a effectivement la disposition de celui-ci, la question devenait plus épineuse s'agissant des 51 magasins qui portent son enseigne exploités par des mandataires juridiquement indépendants. La Cour juge que la société est fondée à soutenir qu'elle ne peut être regardée comme disposant des locaux à usage de magasins en litige eu égard notamment aux stipulations des contrats de mandat retranscrites pour partie in extenso dans l'arrêt, et la décharge dès lors des cotisations de taxe professionnelle correspondantes. Les juges d'appel font par ailleurs une application intéressante des stipulations de l'article 1er du premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales protégeant le droit au respect des biens à toute personne physique ou morale pour écarter en l'espèce l'application rétroactive de l'article 59 de la loi de finance rectificative pour 2003.*

² Le commissaire du gouvernement Courtial, dans ses conclusions sur l'arrêt du Conseil d'Etat du 19 avril 2000, SA Fabricauto-Essarauto (n° 172003 ; RJF 2000, 5, p. 631 ; pour l'arrêt : V. Gds arrêts de la jurisprudence fiscale, 5^e qui doit être imposé à la taxe professionnelle à raison des immobilisations corporelles qu'une entreprise a laissées gratuitement à la disposition d'une autre entreprise » ? éd., Dalloz, 2009, n° 043), a résumé la question posée par l'arrêt faisant l'objet du présent commentaire : « *qui doit être imposé à la taxe professionnelle à raison des immobilisations corporelles qu'une entreprise a laissées gratuitement à la disposition d'une autre entreprise* » ?

³ Il est vrai que l'acceptation du verbe « disposer » peut en droit fiscal soulever quelques difficultés juridiques. Les dispositions des articles 1467 et 1473 du code général des impôts, alors applicables au cas d'espèce, relatives aux biens soumis à la taxe professionnelle, mentionnent respectivement que : « *La taxe professionnelle a pour*

*base : 1° Dans le cas des contribuables autres que ceux visés au 2° : a) la valeur locative (...) des immobilisations corporelles dont le redevable a disposé pour les besoins de son activité professionnelle pendant la période de référence (...) », et, que : « La taxe professionnelle est établie dans chaque commune où le redevable dispose de locaux ou de terrains, en raison de la valeur locative des biens qui y sont situés ou rattachés (...) ». Si l'assiette de cette taxe comprend des immobilisations corporelles encore faut-il que le redevable en ait la disposition. L'esprit de la loi est davantage l'imposition d'une exploitation économique qu'un patrimoine professionnel (cf. Maïa (J.), A la recherche d'une taxe professionnelle juste et moderne : la part du législateur et la part du juge, *RJF* 2001, 11, p. 908).*

⁴ L'intérêt de l'arrêt commenté est tiré de ce que les immobilisations corporelles passibles de la taxe professionnelle sont exploitées par des mandataires. Mais les faits sont plus subtils encore. La société appelante prend en location les murs des magasins et y effectue des travaux et des aménagements. Ils sont, par la suite, fournis gratuitement à un mandataire que la société choisit. Si cette dernière reste propriétaire des stocks et perçoit les recettes, ses mandataires sont rémunérés proportionnellement au chiffre d'affaires réalisé.

⁵ L'administration fiscale a opéré une vérification de comptabilité de la société requérante pour la période du 1^{er} février 2004 au 31 juillet 2004 et a conclu, à l'issue du contrôle, que la société aurait dû déclarer à la taxe professionnelle les locaux et les équipements et biens mobiliers des magasins de l'enseigne et a procédé à des redressements des bases de la taxe professionnelle pour les années 2002, 2003, 2004 et 2005. La société a contesté ces redressements devant le tribunal administratif de Clermont-Ferrand qui a rejeté ses requêtes par un jugement du 16 juin 2009 ; elle a interjeté appel de ce dernier devant la Cour.

⁶ Pour résumer, qui du mandant ou des mandataires est (en) t redevable (s) de la taxe professionnelle frappant ces différentes immobilisations ?

⁷ Les arguments développés par la société requérante en appel vont emporter la conviction de la Cour et entraîner l'annulation du jugement attaqué. Dans le prolongement de cette question, les juges d'appel vont aussi écarter en l'espèce l'application de dispositions législatives rétroactives comme contraires aux stipulations de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Détermination de la personne redevable de la taxe professionnelle et inconstitutionnalité de la loi de finances rectificative pour 2003 sont les deux axes de cet arrêt.

1. - L'application de la notion de mise à disposition d'immobilisations corporelles

⁸ La jurisprudence a été systématisée par l'arrêt du Conseil d'Etat précité du 19 avril 2000, *SA Fabricauto-Essarauto*, dans lequel il est jugé que : « *les immobilisations dont la valeur locative est ainsi intégrée dans l'assiette de la taxe professionnelle sont les biens placés sous le contrôle du redevable et que celui-ci utilise matériellement pour la réalisation des opérations qu'il effectue (...)* ». Les faits de cet arrêt se prêtaient à la formulation d'un tel considérant de principe : la société Fabricauto-Essarauto vendait des plaques minéralogiques vierges à des détaillants qui les revendaient aux automobilistes après y avoir estampé un numéro. Elle mettait au point aussi une presse destinée à l'estampage de ces plaques qui était mise en dépôt chez ses détaillants gratuitement et en contrepartie ces derniers s'engageaient à s'approvisionner exclusivement en plaques vierges auprès de la société Fabricauto-Essarauto. L'administration fiscale a alors réintégré la valeur des presses dans les bases d'imposition à la taxe professionnelle dont était redevable cette société.

⁹ Le Conseil d'Etat juge que la valeur locative de ces presses ne devait pas être incluse dans les bases d'imposition de la société Fabricauto-Essarauto à la taxe professionnelle « *nonobstant la circonstance que la mise en dépôt des presses, dont elle restait propriétaire et assurait le gros entretien, facilitait l'écoulement de ses produits* ».

¹⁰ Trois critères ont été dégagés par cet arrêt pour déceler la mise à disposition des immobilisations : le contrôle des biens, leur utilisation matérielle et la finalité de cette utilisation (V. *Gds arrêts de la jurisprudence fiscale*, 5^e éd., Dalloz, 2009, n° 043, spéc. p. 779) . A noter que la propriété du bien, si elle garde son importance, ne permet pas de déterminer précisément qui a la disposition de ce dernier ; elle est toutefois un indice pour déceler la personne physique ou morale contrôlant effectivement le bien (V. CE, 29 novembre 2000, *M. C.*, n° 159 109, *RJF* 2001, 2, p. 182 ; CE 29 novembre 2000, *Société d'exploitation de la clinique Vignoli*, n° 186 054, *RJF* 2001, 2, p. 182 : s'agissant des locaux mis à la disposition des médecins par les établissements de soins qui n'entrent pas dans la valeur locative de taxe professionnelle acquittée par les patriciens, quand bien même ils partageraient avec l'établissement leur utilisation) .

¹¹ Les critères de la jurisprudence *SA Fabricauto-Essarauto* ont ainsi une utilité particulière en cas de dissociation entre l'utilisation matérielle du bien et sa propriété ; la taxe professionnelle restant un impôt qui « *frappe non la propriété mais l'activité. (...) Peu importe en réalité le titre juridique, c'est le fait économique de l'utilisation qui est pris en compte (...)* » (cf. Cozian (M.), *Taxe professionnelle et mise*

à disposition gratuite d'immobilisations corporelles, *BDCF* n° 07, 1996, p. 389). Il ne faut pas perdre de vue que le recours à la notion juridique de propriété n'est pas d'un grand secours lorsqu'il s'agit de déterminer le véritable redevable de la taxe professionnelle, notamment en cas de location du bien, de sous-traitance ou de mandat (pour une application en matière de sous-traitance mettant l'accent sur le critère de l'utilisation matérielle : V. CE, 25 avril 2003, Société Asco Joucomatic, n° 228438, RJF 2003, 7, p. 861).

12

L'affaire commentée concernait une société non-proprétaire des locaux en question ainsi que plusieurs mandataires dont les activités avaient la même finalité : vendre les produits de l'enseigne par l'intermédiaire de magasins répartis sur le territoire. Le critère de la finalité de l'utilisation des immobilisations pouvait ainsi passer au second plan. Les parties au litige allaient s'opposer sur le maniement des deux autres critères : d'un côté, la société appelante invoquait le critère de l'utilisation matérielle des immobilisations qui était entre les mains des sociétés mandataires et concluait sur le fait que ces dernières devaient acquitter la taxe professionnelle correspondante. De l'autre, l'administration fiscale invoquait celui du contrôle des immobilisations qui ressortait notamment de plusieurs éléments : la société prenait en location les locaux pour les mettre, après aménagement, gratuitement à disposition des mandataires et elle restait propriétaire des fonds de commerce mis à disposition gratuitement de ces derniers (pour une application du critère du contrôle indépendamment de la prise en compte de l'usage effectif du bien immobilier : V. CAA Paris, 19 décembre 2008, Min. du budget contre SA Business backup international, n° 07PA04087 ; RJF 2009, n° 0644).

13

La Cour, s'attachant aux stipulations des contrats de mandat, tranche en faveur de la société requérante et censure le raisonnement des premiers juges qui ne manquait pas de pertinence dans leur appréciation des stipulations des contrats de mandat. Si l'utilisation matérielle des immobilisations ne posait pas problème, les mandataires étant chargés de l'exploitation effective des magasins par le mandat, la Cour met l'accent sur la marge de manœuvre dont disposaient les mandataires dans la gestion des locaux pour assurer leur activité. Le contrôle de ces derniers ressort ainsi des stipulations très détaillées des contrats de mandat conclus pour une durée indéterminée ; le rapporteur public observait néanmoins que si le mandat avait été conclu pour une faible durée - une année - le contrôle sur les locaux pouvait devenir négligeable. Enfin, relèvent la Cour, les mandataires assumaient « *l'ensemble des frais liés à leur utilisation et à leur entretien et supportent la responsabilité des dommages qu'ils pourraient provoquer vis-à-vis des tiers* ».

¹⁴ Finalement, les stipulations des mandats ont révélé le contrôle exercé par les mandataires sur les immobilisations en cause. La particularité des faits de l'espèce ont permis d'aboutir à une telle solution. Mais les cocontractants ont la possibilité d'inverser une telle solution par la rédaction de leurs contrats de mandat compte tenu de leur liberté contractuelle (V. sur le caractère relatif de ce critère : Mignon (E.), *Taxe professionnelle : notion de disposition d'immobilisations corporelles*, *RJF* 2000, n° 0631, p. 572, spéc. p. 576). En tout cas, le critère du contrôle des immobilisations, souvent présenté comme subsidiaire, (V. notamment, concl. Vallée sur CE, 25 avril 2003, *SA Asco Joucomatic et autres*, *BDCF* 2003, 7, p. 96, spéc. p. 97) garde une certaine effectivité.

¹⁵ La société requérante a également placé son argumentation sur le terrain de la conventionnalité de la loi de finances rectificative pour 2003 qui s'appliquait de manière rétroactive à son cas ; le législateur entendait contrer les effets des jurisprudences *SA Fabricauto-Essarauto* (préc.) et *Société Asco Joucomatic* (préc.).

2.- L'inconventionnalité de la rétroactivité prévue par loi de finances rectificative pour 2003

¹⁶ L'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales stipule que : « *Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens (...)* *Oneryildiz c/ Turquie*, spéc. pt. 124 ; *AJDA* 2005, p. 550, obs. J.-F. Flauss). Le Conseil d'Etat a jugé que l'espérance légitime d'obtenir la restitution d'une somme d'argent doit être regardée comme un bien au sens de ces stipulations (V. au sujet d'une validation législative : CE, 19 novembre 2008, Société Getecom, n° 292948, *RJF* 2009, n° 0186) . ». Cette protection du droit de propriété s'applique en droit fiscal selon une conception large de la notion de biens retenue par la Cour européenne des droits de l'homme qui y inclus les créances considérées comme « valeur patrimoniale » (cf. Cour EDH, 30 novembre 2004,

¹⁷ L'existence d'un bien en l'espèce ne faisait pas de doute au regard de ces jurisprudences. La Cour juge que « *l'espérance légitime d'obtenir la restitution des cotisations de taxe professionnelle en litige constitue un bien* » (V. aussi, sur l'avoir fiscal considéré comme un bien : CE, 6 novembre 1998, Min. du budget c/ Mme de W., n° 156533, *RJF*, 12, 1998, n° 1390) .

¹⁸ Le moyen d'inconventionnalité de la société était en relation directe avec les jurisprudences précitées *Fabricauto-Essarauto* et *Société Asco Joucomatic*. Il pouvait se présenter comme suit : avant l'entrée en vigueur de l'article 59 de la loi de finances rectificative pour 2003

codifiée sous l'article 1469-3° bis du code général des impôts, les jurisprudences précitées s'appliquaient en cas de mise à disposition de biens propriété du déposant à des sous-traitants qui les utilisaient matériellement pour la réalisation des opérations constitutives de leur activité ; l'accent était mis sur le critère de l'utilisation matérielle des biens avec un contrôle faible du sous-traitant sur ces derniers (V. aussi pour des matériels de bar et de brasserie ainsi que des installations publicitaires mis à disposition des détaillants de boissons : CE, 23 novembre 2001, SA Elidis Occitanie Distribution, n° 219939, *RJF* 2002, 2, p. 170) .

¹⁹ Mais l'entrée en vigueur de cet article a transféré la charge de la taxe professionnelle et modifié ces jurisprudences en prévoyant que les immobilisations corporelles utilisées par une personne qui n'en est ni propriétaire, ni locataire, ni sous-locataire sont imposées au nom de leur sous locataire, ou à défaut, de leur locataire, ou, à défaut, de leur propriétaire dans le cas où ceux-ci sont passibles de la taxe professionnelle. Donc le propriétaire - la société l'était pour ces immobilisations - redevenait, aux termes de cette loi, redevable de la taxe professionnelle en cas de mise à disposition gratuite de ces immobilisations ou de sous-traitance. De plus la loi s'appliquait de manière rétroactive aux années antérieures à 2004 sous réserve des décisions passées en force de chose jugée (à noter toutefois que l'article a été modifié une nouvelle fois par la loi de finance du 30 décembre 2005).

²⁰ La société appelante contestait cette rétroactivité pour les années 2002 et 2003. Mais le législateur dispose d'une marge de manœuvre pour intervenir en vertu de l'article 1^{er} du premier protocole précité si la loi est nécessaire « (...) *pour régler l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou amendes* ». Toutefois, relève la Cour, les motifs d'intérêt général avancés par le ministre en défense ne permettent pas de fonder l'application rétroactive de la loi.

²¹ Ces motifs étaient d'éviter un transfert de charges entre les collectivités territoriales en fonction du redevable de la taxe professionnelle et un éventuel aléa contentieux. La Cour s'inscrit dans une lignée jurisprudentielle écartant l'application de cet article pour inconventionnalité sans retenir l'argument financier de protection des finances publiques soulevé en défense par l'administration fiscale (V. notamment, CAA Nantes, 1^{er} décembre 2008, Min. c/ SNC Peugeot Citroën Rennes, n° 07NA03306 ; *RJF*, 5, 2009, n° 0455 ; CAA Versailles, 5 février 2009, Min. c/ SA Peugeot Citroën automobiles, n° 007VE02573 ; *RJF* 2010, n° 0687) .

²² On peut souligner pour finir que la taxe professionnelle a été supprimée par la loi de finance pour 2010 (V. Loi n° 2009-1673 du 30 déc. 2009, JO du 31 décembre 2009 ; cf. article 1447-0 et s. du

code général des impôts) et remplacée par une contribution économique territoriale constituée de deux éléments : une cotisation foncière des entreprises et une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. La première cotisation est assise sur les valeurs locatives foncières des immeubles situés en France dont le contribuable a eu la disposition au cours de la période de référence. On voit que la jurisprudence tirée de l'arrêt *SA Fabricauto-Essarauto* du Conseil d'Etat et précisée par la Cour dans le présent arrêt s'agissant des mandataires, continuera de s'appliquer à cette nouvelle cotisation.