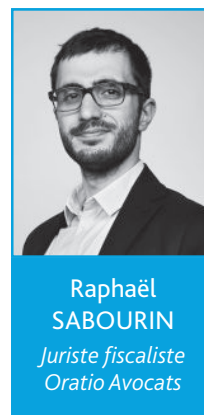


Étude

Précisions sur la notion de loyers non admis en déduction pour le calcul de la base d'imposition à la CVAE : application pour redevances d'occupation du domaine public



En matière de CVAE, les loyers et redevances afférents aux biens corporels pris en location ne sont pas des charges déductibles. S'agissant des redevances d'occupation du domaine public, le Conseil d'État a considéré qu'une telle redevance n'était pas déductible dans la mesure où elle constitue la contrepartie du droit corporel d'occuper privativement le domaine public à des fins économiques. La part variable de cette redevance n'est pas la contrepartie spécifique d'un droit incorporel conféré à l'occupant.

CE, 21 déc. 2023, n° 469209, B, Dufry France

En 2010⁽¹⁾, le législateur a voté la suppression de la taxe professionnelle.

Cette suppression s'est accompagnée par la création d'un nouvel impôt, la contribution économique territoriale (CET) qui se compose en réalité de deux cotisations :

- la cotisation foncière des entreprises (CFE);
- la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

Cette dernière est, comme sa dénomination l'indique, assise sur la valeur ajoutée des entreprises.

Son taux peut varier entre 0 % et 1,5 %, selon le chiffre d'affaires de l'entreprise.

Initialement, le mode de détermination de la CVAE s'inscrivait dans un objectif de restaurer la compétitivité des entreprises. Il n'est pas inutile de rappeler les propos tenus lors d'une audition au Sénat en 2009 par Gilles Carrez, président du Comité des Finances Locales⁽²⁾, lors des débats relatifs à la mise en place de la CET :

« les propositions formulées par la commission des finances de l'Assemblée nationale visent à appuyer la réforme de la taxe professionnelle, d'une part, sur l'impôt foncier et, d'autre part, sur une contribution sur la valeur ajoutée. **La valeur ajoutée est l'agrégat le plus neutre pour les entreprises** ».

(1) LF 2010 n° 2009-1673, 30 déc. 2009.

(2) Sénat, rapport d'information n° 579 (2008-2009), 21 juill. 2009, M. Jean Arthuis.

Force est de reconnaître que la CVAE, ne s'avère pas être un impôt « neutre » pour les entreprises. Elle fait partie des meilleurs exemples d'impôt de production pesant lourdement sur l'activité économique.

Finalement, la CVAE devrait être définitivement supprimée en 2027, soit 17 ans après sa création. Pour autant, le contentieux relatif à cet impôt est loin de se tarir, notamment en raison des particularités du calcul de la valeur ajoutée.

Nous le verrons ci-après, la décision du Conseil d'État *Dufry France*, en date du 21 décembre 2023⁽³⁾, apporte un éclairage utile concernant l'appréhension des redevances d'occupation du domaine public en matière de CVAE. La publication de cette décision au sein des tables du recueil Lebon laisse à penser qu'il s'agit d'une prise de position importante de la part du Conseil d'État.

La notion de location de bien corporel au sens de l'article 1586 sexies du CGI

Comme précisé ci-avant, la CVAE est assise sur la valeur ajoutée.

Aux termes de l'article 1586 sexies du CGI, cette valeur ajoutée correspond à la différence entre :

- le chiffre d'affaires⁽⁴⁾ ;
- la somme des charges suivantes : les achats, la variation négative des stocks, les services extérieurs, les taxes déductibles de la valeur ajoutée, les autres charges de gestion courante, les dotations aux amortissements pour dépréciation afférents à des biens donnés en location plus de six mois ou en crédit-bail ou faisant l'objet d'un contrat de location-gérance, les moins-values de cession d'immobilisations corporelles et incorporelles.

S'agissant plus particulièrement des services extérieurs, ceux-ci n'intègrent pas les « *loyers ou redevances afférents aux biens corporels pris en location ou en sous-location pour une durée de plus de six mois ou en crédit-bail ainsi que les redevances afférentes à ces biens lorsqu'elles résultent d'une convention de location-gérance ; toutefois, lorsque les biens pris en location par le redevable sont donnés en sous-location pour une durée de plus de six mois, les loyers sont retenus à concurrence du produit de cette sous-location* ».

Ainsi, les sommes versées au titre de la location d'un bien immobilier ne sont pas déductibles dans le cadre du calcul de la valeur ajoutée.

L'administration fiscale a apporté, dans sa doctrine, des précisions quant à la notion de services extérieurs : « les

services extérieurs s'entendent de l'ensemble des charges à comptabiliser dans les comptes 611 et 613 à 629 du PCG »⁽⁵⁾. Elle ajoute que « les loyers et redevances, qui doivent être comptabilisés dans les comptes 612 et 613 du PCG, afférents aux biens corporels pris en location ou en sous-location pour une durée de plus de six mois ou en crédit-bail, ne sont pas admis en déduction de la valeur ajoutée. Il en va de même des redevances afférentes à ces biens lorsqu'elles résultent d'une convention de location-gérance »⁽⁶⁾.

Enfin, l'administration précise également que « ne constituent pas des conventions de location, de sous-location ou de location-gérance :

- les conventions de mise à disposition gratuite de biens corporels ;
- les conventions de location ou de sous-location stipulant une option d'achat ; ces conventions sont, en revanche, assimilées à des conventions de crédit-bail, pour lesquelles les redevances ne sont pas non plus déductibles de la valeur ajoutée ;
- les conventions de concession de service public, d'affermage ;
- les conventions de régie intéressée ;
- les contrats de partenariat public privé »⁽⁷⁾.

Cette doctrine fut toutefois invalidée en ce qui concerne les conventions de concession de service public, par le Conseil d'État dans plusieurs décisions du 24 février 2020⁽⁸⁾.

La Haute cour a, à juste titre, rappelé qu'un tel contrat peut se traduire par la mise à disposition du domaine public. Dans cette hypothèse, il s'agit effectivement d'une location d'un bien corporel par le concédant du service public. D'ailleurs, dans les affaires qui lui ont été soumises le 24 février 2020, le Conseil d'État a considéré que le versement des redevances était exclusivement la contrepartie de l'occupation du domaine public⁽⁹⁾ peu importe la dénomination du contrat retenue par les cocontractants.

En somme, la jurisprudence s'attache à examiner la contrepartie du versement de la redevance ce qui implique d'appréhender les situations au par cas.

(5) BOI-CVAE-BASE-20 n° 250, 4 juill. 2018.

(6) BOI-CVAE-BASE-20 n° 260, 4 juill. 2018.

(7) BOI-CVAE-BASE-20 n° 270, 4 juill. 2018.

(8) CE, 24 févr. 2020, n° 433881, B, min. c/ Sté de Restauration du Musée d'Orsay ; CE, 24 févr. 2020, n° 433882, C, min. c/ Sté Française d'Exploitation de Restaurants ; CE, 24 févr. 2020, n° 433883, C, min. c/ Sté Européenne de Bars Restaurants.

(9) Conclusions du rapporteur public sous CE, 24 févr. 2020, n° 433881, B, préc.

(3) CE, 21 déc. 2023, n° 469209, B.

(4) BOI-CVAE-BASE-20 n°10, 4 juill. 2018.

L'appréhension par les juges du fond des contrats de location dans le calcul de la CVAE

Les juges du fond ont régulièrement eu l'occasion de se prononcer sur l'appréhension des contrats de location dans le calcul de la CVAE. Deux arrêts méritent d'être rapprochés avec la décision *Dufry France*.

En premier lieu, l'arrêt du 9 juin 2022⁽¹⁰⁾ rendu par la cour administrative d'appel de Versailles, après renvoi du Conseil d'État⁽¹¹⁾. Dans cette affaire, il s'agissait de déterminer si les redevances versées dans le cadre d'une convention de concession de service public entre l'établissement public du musée d'Orsay et la société de restauration du musée d'Orsay, devaient s'analyser comme des « services extérieurs » au sens de l'article 1586 sexies du CGI et venir en déduction du chiffre d'affaires.

En l'espèce, selon le contrat, le délégataire devait s'acquitter de deux redevances au titre de l'exploitation du restaurant administratif du musée d'Orsay :

- une redevance fixe ;
- une redevance variable calculée selon son chiffre d'affaires.

La cour administrative d'appel de Versailles, après un examen attentif des clauses du contrat, a considéré qu'« *indépendamment de la nature de la convention en exécution de laquelle elles étaient versées, ces redevances constituent, au moins pour partie, la contrepartie de la mise à disposition de biens corporels devant être regardés comme pris en location pour une durée de plus de six mois, et ne peuvent venir, même partiellement en l'absence de toute répartition chiffrée entre plusieurs composantes de rémunérations, en déduction du chiffre d'affaires dans le calcul de la valeur ajoutée, en application des dispositions de l'article 1586 sexies du code général des impôts* ».

Cet arrêt appelle deux commentaires. D'une part, les juges du fond s'inscrivent dans la jurisprudence du Conseil d'État du 24 février 2020 ; il y a lieu d'aller au-delà de la dénomination du contrat retenue par les parties, en examinant le véritable objet de la convention. D'autre part, les juges du fond ont également estimé, que la présence d'une redevance indexée selon le chiffre d'affaires dudit restaurant, ne révèle pas de la location d'un bien incorporel (il n'y a pas de mise à disposition d'une clientèle).

Nous le verrons par la suite, cet arrêt présente des similitudes avec l'affaire *Dufry France*.

(10) CAA Versailles, 9 juin 2022, n° 20VE00672.

(11) CE, 24 févr. 2020, n° 433881, B, préc.

En second lieu, l'arrêt de la cour administrative de Paris du 21 septembre 2022⁽¹²⁾ s'avère particulièrement intéressant. La cour a dû statuer sur une problématique identique, à savoir le traitement des redevances pour l'occupation d'un établissement situé dans un terminal de l'aéroport d'Orly, pour le calcul de la CVAE.

En l'espèce, une société avait versé des loyers, au titre d'un bail⁽¹³⁾, lui conférant la possibilité d'exploiter un restaurant de l'aéroport. Le bail en question précisait, que les loyers comportaient une part fixe et une part variable assise sur le chiffre d'affaires réalisé (comportant elle-même un seuil minimal). La société requérante soutenait que les loyers ne devaient pas seulement être considérés comme la contrepartie de la mise à disposition d'un espace au sein de l'aéroport. Selon elle, ces loyers étaient aussi la contrepartie d'un accès à une clientèle, c'est-à-dire, un élément incorporel. La société requérante s'appuyait notamment sur le caractère variable du loyer pour justifier cet état de fait.

La cour n'a pas validé cette argumentation. Encore une fois, la convention en cause ne prévoyait aucune stipulation relative à la mise à disposition d'une clientèle. Elle a par ailleurs ajouté, que la circonstance que le loyer varie selon le chiffre d'affaires du preneur ne révèle pas de mise à disposition d'une clientèle.

Tout comme l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 9 juin 2022, la décision doit être rapprochée de notre affaire, et notamment de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille du 29 septembre 2022⁽¹⁴⁾, sur lequel le Conseil d'État a statué le 21 décembre 2023.

En l'espèce, la société *Dufry France* exploitait des boutiques (« duty free ») dans les aéroports de Nice Côte d'Azur et de Pointe-à-Pitre, dans le cadre de conventions d'occupation temporaire du domaine public conclues avec la société des aéroports de la Côte d'Azur et la chambre de commerce et d'industrie de région des Îles de Guadeloupe (nous retrouvons ici les mêmes circonstances que les deux affaires précédentes).

La société estimait que ces redevances devaient être déduites de son chiffre d'affaires pour le calcul de la CVAE en raison des modalités de détermination des redevances. La partie variable de ces redevances correspondait, selon elle, à la contrepartie du droit incorporel d'exploiter une boutique et de servir une clientèle. D'ailleurs, elle rappelait que selon les normes comptables, les autorisations d'occupation du domaine public doivent être analysées comme lui conférant un droit incorporel d'exploiter des boutiques au sein de l'aéroport. Ces prétentions étaient tout à fait cohérentes du point de vue économique.

(12) CAA Paris, 21 sept. 2022, n° 21PA04920.

(13) À la lecture de la décision, le contrat en cause est un bail civil.

(14) CAA Marseille, 29 sept. 2022, n° 20MA03422.

En effet, les conventions d'occupation lui permettaient d'accéder à une clientèle captive au sein de l'aéroport.

À la suite d'un jugement défavorable du tribunal administratif de Nice du 6 juillet 2020⁽¹⁵⁾, la société a porté sa demande devant la cour administrative d'appel de Marseille. Conformément à la méthode imposée par le Conseil d'État⁽¹⁶⁾, la cour a pris soin d'examiner les clauses des contrats litigieux afin de déterminer la contrepartie effective des redevances.

Ainsi, elle a estimé que *« la société appelante loue des espaces au sein des aéroports de Nice Côte d'Azur et de Pointe-à-Pitre aux fins d'exploitation commerciale, sur le fondement de conventions l'autorisant à occuper le domaine public, sans lui conférer de droits réels, en contrepartie du versement de redevances comportant une redevance fixe annuelle et une redevance variant en fonction du montant du chiffre d'affaires hors taxes. Il ne résulte d'aucune des stipulations de ces conventions, lesquelles précisent, au point 5-1 de la convention avec l'ACA et au point 4-1 de la convention conclue avec la CCI qu'elles constituent des autorisations d'occupation temporaires et révocables, que la part variable de ces redevances serait la contrepartie spécifique d'un droit autre que celui d'occuper le domaine public, qu'il s'agisse d'un droit d'exploiter des boutiques et, moins encore, d'une cession de clientèle. Ces redevances constituent ainsi, lesdites conventions ayant été conclues depuis plus de six mois, la contrepartie de la location de biens corporels au sens de l'article 1586 sexies du code général des impôts »*.

La cour administrative d'appel de Marseille a toutefois rejeté la requête de la société au motif que les conventions en cause ont uniquement pour objet, de mettre à sa disposition un espace situé sur le domaine public. Il ne résulte pas des stipulations de ces conventions d'occupation du domaine public, une quelconque autre contrepartie. Les modalités de fixation des redevances n'ont, pour les juges du fond, aucune incidence particulière.

La société *Dufry France* a, par suite, formé un pourvoi devant le Conseil d'État, à l'encontre de l'arrêt rendu par la cour administrative de Marseille.

Les précisions apportées par le Conseil d'État concernant l'appréhension des redevances d'occupation du domaine public pour le calcul de la CVAE

Dans sa décision du 21 décembre 2023, le Conseil d'État considère que pour l'application de l'article 1586

sexies du CGI, « doivent être regardés comme des loyers ou redevances afférents à des biens corporels, non déductibles pour le calcul de la valeur ajoutée servant de base à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, et partant, pour le calcul de la taxe additionnelle et des frais de gestion, l'ensemble des sommes versées en contrepartie d'une prestation dont l'objet principal est la mise à disposition de tels biens, y compris celles constituant la contrepartie d'une prestation accessoire à cette mise à disposition. En revanche, les sommes versées en contrepartie d'autres prestations ou droits, distincts, fournies ou concédés en complément de la mise à disposition de biens corporels et des prestations accessoires, n'ont pas le caractère de loyers. En cas de facturation globale, il appartient au preneur d'établir, par tous moyens, la fraction du prix qui correspond à ces prestations distinctes ».

La décision *Dufry France* appelle plusieurs remarques.

En premier lieu, conformément à sa jurisprudence, le juge de cassation veille à ce que les juges du fonds aient examiné les stipulations des conventions d'occupation du domaine public pour déterminer la contrepartie du versement des redevances.

En l'espèce, ce raisonnement avait été suivi à la lettre par la cour administrative d'appel de Marseille. Le Conseil d'État a donc logiquement validé son arrêt et a rejeté le pourvoi de la société requérante précisant que *« la cour a relevé, par une appréciation souveraine exempte de dénaturation, qu'il ne résultait d'aucune des stipulations de ces conventions, et notamment pas de celles précisant que l'objet de l'occupation du domaine était l'exploitation commerciale de boutiques, que la part variable des redevances serait la contrepartie spécifique d'un droit conféré à l'occupant, distinct de celui d'occuper privativement le domaine public à des fins économiques. La cour n'a, par suite, ni commis d'erreur de droit, ni donné aux faits de l'espèce une inexacte qualification en jugeant que ces redevances constituaient, pour leur totalité, la contrepartie de la location de biens corporels au sens de l'article 1586 sexies du code général des impôts »*.

Sur ce point, la position retenue par le Conseil d'État est tout à fait cohérente. Si les conventions litigieuses avaient eu pour objet la mise à disposition d'un bien corporel et la mise à disposition d'un bien incorporel, celle-ci aurait été totalement différente. Pour cela, il aurait fallu que l'autorité domaniale soit titulaire d'un droit incorporel et que la convention d'occupation du domaine public détaille de manière distincte de la location, les modalités de rémunération particulière pour l'exploitation de ce droit.

(15) TA Nice, 6 juill. 2020, n° 1900715.

(16) CE, 24 févr. 2020, n° 433881, B, préc.

En second lieu, il faut souligner que la Haute cour fait référence, à sa décision *Sté Eqiom Bétons*⁽¹⁷⁾, prononcée quelques jours avant, et également publiée dans les tables du recueil Lebon.

Dans cette affaire, le Conseil d'État s'était prononcé sur la notion de services extérieurs en présence de contrats de location présentant plusieurs composantes. Plus précisément, il s'agissait d'un contrat de location de camions et de mise à disposition du personnel de conduite permettant la livraison du béton sur les chantiers. Il est à noter que les deux prestations ne faisaient pas l'objet d'une facturation distincte.

L'entreprise soutenait que les redevances litigieuses constituaient la contrepartie d'une prestation de transport, tandis que l'administration fiscale estimait qu'elles rémunéraient une prestation de location de longue durée, sauf pour la fraction correspondante à la mise à disposition du personnel.

Les juges du fond ont admis la déduction, pour la détermination de la valeur ajoutée, de l'ensemble des prestations ne correspondant pas à la stricte location des camions⁽¹⁸⁾. Pour les juges d'appel, il faut retenir une lecture stricte de la notion de loyers, à l'exclusion des prestations et frais annexes (coût du personnel).

La Haute cour a toutefois une approche quelque peu différente. Selon elle, il convient d'apprécier :

- si nous sommes en présence de prestations accessoires, lesquelles suivront le régime de la prestation principale. En d'autres termes, les prestations accessoires sont ajoutées aux loyers pour le calcul de la CVAE ;
- si nous sommes en présence de prestations distinctes. Dans cette situation, il faudra dissocier les deux rémunérations afférentes à ces prestations.

La décision *Sté Eqiom Bétons* peut être rapprochée de la décision commentée du 21 décembre 2023. En effet, dans les deux affaires, il s'agissait de déterminer si les contrats avaient pour objet plusieurs prestations distinctes. Dans notre affaire, les conventions d'occupation du domaine public ne contenaient aucune stipulation prouvant l'existence d'une prestation distincte de la location de boutiques dans des aéroports.

En troisième lieu, en matière de taxe professionnelle, le Conseil d'État avait déjà admis que l'indexation d'un loyer selon le chiffre d'affaires procuré au locataire par l'exploitation du local⁽¹⁹⁾ n'avait aucune incidence sur sa qualification juridique.

(17) CE, 12 déc. 2023, n° 470624, B, Min. c/ Sté Eqiom Bétons.

(18) CAA Paris, 7 déc. 2022, n° 21PA04303.

(19) CE, 30 déc. 2015, n° 371436, B, Sté Photomaton, pour l'application du plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée.

En tout état de cause, cette décision ne paraît pas surprenante eu égard aux nombreux arrêts rendus par les juges du fond en la matière. De plus, la décision *Dufry France* s'inscrit clairement dans le prolongement de la jurisprudence *Musée d'Orsay* évoquée précédemment.

En conclusion

La décision *Dufry France* ainsi que la décision *Sté Eqiom Bétons*, constituent un apport utile sur la notion de « loyers ou redevances afférents aux biens corporels » au sens de l'article 1586 sexies du CGI.

D'une part, pour le Conseil d'État, la qualification des loyers et des redevances dépend des stipulations du contrat.

Pour déterminer s'il s'agit d'une location d'un bien corporel ou d'une location d'un bien incorporel, il y a lieu de faire abstraction de la dénomination de ces contrats, et d'examiner attentivement la contrepartie à ces loyers et à ces redevances. La circonstance qu'ils soient en partie indexés sur le chiffre d'affaires réalisé par le preneur ne signifie pas que le contrat porte sur la mise à disposition d'une clientèle.

D'autre part, lorsque le contrat a pour objet plusieurs prestations dissociables, il serait opportun, dans une logique de clarté, d'établir plusieurs factures.

Cette démarche a le mérite d'identifier les différents flux financiers pour les besoins du calcul de la CVAE. À défaut, en cas de facturation globale, il appartiendra au preneur d'établir, par tous moyens, la fraction du prix qui correspond à ces prestations distinctes.

Il faudra être diligent, et en capacité de documenter suffisamment l'affectation des montants figurant sur les factures aux prestations afférentes. Nous serons à cet égard attentifs à l'arrêt qui sera prononcé dans l'affaire *Sté Eqiom Bétons*, qui a été renvoyée devant les juges du fond et qui traitera de cette question.

Nous rappellerons que la doctrine administrative⁽²⁰⁾ indique que « lorsqu'une convention de location, de sous-location ou de location-gérance porte à la fois sur des biens corporels et incorporels, il appartient à l'entreprise de répartir, sous sa propre responsabilité, la redevance entre la part afférente aux éléments corporels et celle afférente aux éléments incorporels.

Tel est le cas en présence de la location d'un fonds de commerce comprenant la location de matériel et pour laquelle une redevance globale est prévue au contrat. Le cas échéant, si la convention porte également sur la location des murs et des équipements, le loyer s'y rapportant doit pouvoir être apprécié distinctement.

(20) BOI-CVAE-BASE-20 n° 270, 4 juill. 2018.

La durée de la période de location ou de sous-location des biens, qu'ils soient mobiliers ou immobiliers, s'apprécie d'après les termes du contrat. Sont considérés comme étant d'une durée supérieure à six mois les contrats dont la durée initiale est inférieure à six mois mais qui sont renouvelables par tacite reconduction. De même, les contrats dont la durée effective de location ou de

sous-location est supérieure à six mois sont exclus de la déduction des loyers.

L'exclusion de la déduction des loyers s'applique quand bien même la convention de location, de sous-location ou de location-gérance n'est plus en cours à la fin de la période de référence». ■