



Par Pierre Masquart,  
avocat, Cabinet Briard

## La souplesse sur la notion d'usage n'est pas sans limite

**Le Conseil d'Etat n'a pas reconnu l'existence d'un usage professionnel quant à la durée d'amortissement fiscal d'installations de stockage de déchets nucléaires en ce qu'à la date d'inscription à l'actif desdites installations il n'existait pas, d'une part, de comparable avec une ou plusieurs entreprises de la même branche d'activité et, d'autre part, de pratiques antérieures au sein de l'entreprise. Ainsi, le Conseil d'Etat n'a pas poursuivi sa jurisprudence toujours plus souple quant à l'admission de l'existence d'un usage professionnel antérieur.**

**L**a décision commentée portant sur la notion d'usage professionnel au sens de l'article 39-1-2° du CGI servant de référence pour la détermination des durées d'amortissements sur le plan fiscal, pose une limite aux jurisprudences antérieures de la haute juridiction, laquelle appréciait toujours plus souplesment la notion d'usage jusqu'à considérer que les pratiques d'une seule entreprise en

### **1. Une valeur locative dépendante de la durée d'amortissement, elle-même dépendante des usages**

Rappelons, tout d'abord, que pour le calcul de la valeur locative des immobilisations servant de base d'imposition à l'ancienne taxe professionnelle, il convenait, dans un premier temps, de différencier les biens passibles de la taxe foncière des autres biens puis, dans un second temps, pour ces derniers, il fallait distinguer les biens selon leur durée d'amortissement.

La valeur locative dépendait alors de la durée d'amortissement, selon qu'elle était inférieure ou supérieure à trente

**Dès 2006, le législateur a gelé, pour la taxe professionnelle, les amortissements pour les biens inscrits à l'actif de l'entreprise avant l'entrée en vigueur des nouvelles normes comptables.**

situation de monopole pouvaient être à l'origine d'un usage alors que cette notion implique par essence une certaine fréquence, une ancienneté ou une généralité.

ans. Ainsi, d'un côté, la valeur locative était égale à 16% du prix de revient du bien lorsque sa durée d'amortissement était inférieure à 30 ans (et lorsque ledit bien appartient au rede-

vable). D'un autre côté, la valeur locative était égale à 8% du prix de revient lorsque la durée d'amortissement des équipements ou biens mobiliers était supérieure ou égale à 30 ans.

Or, pour la détermination de la durée d'amortissement, l'article 1469-2° du CGI relatif à l'ancienne taxe professionnelle renvoyait aux dispositions de l'article 39-1-2° du CGI, toujours applicables, aux termes duquel sont déductibles du résultat imposable «les amortissements réellement effectués par l'entreprise dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation».

Ainsi, la valeur locative servant de base d'imposition à la taxe professionnelle dépendait de la durée d'amortissement du bien immobilisé, laquelle dépendait elle-même des usages.

## 2. Le principe de l'inscription comptable selon la méthode des composants

Afin de comprendre tout l'enjeu du litige que le Conseil d'Etat a été amené à juger dans cette affaire (CE, 24 avril 2019, n° 411242, Département de la Manche), il faut rappeler, en outre, qu'en 2002 le principe de l'inscription comptable selon la méthode des composants a été inscrit au plan comptable général. Celui-ci a été rendu obligatoire en 2005. Ce nouveau principe s'est appliqué tant au bien acquis au cours des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 qu'aux actifs déjà inscrits.

Dès 2006, le législateur a néanmoins gelé, pour la taxe professionnelle, les amortissements pour les biens inscrits à l'actif de l'entreprise avant l'entrée en vigueur des nouvelles normes comptables. Cette nouvelle méthode n'était en effet pas exempte de certains risques pour l'ancienne taxe professionnelle. Le risque était alors que certaines entreprises réévaluent leurs actifs existants selon cette méthode afin d'allonger au-delà de trente ans la durée d'amortissement de certains composants de ces immobilisations. Dès lors la part de la valeur locative égale à 8% du prix de revient ce serait accru aux dépens de la part égale à 16%.

## 3. Une chute de la base imposable liée à la durée d'amortissement

Dans l'affaire commentée, l'entreprise en litige, la société Orano Cycle (anciennement Areva) laquelle a une activité bien particulière de stockage de déchets nucléaires, contribuait en 2006 à plus de la moitié des bases imposables de la taxe professionnelle pour tout le département de la Manche. Toutefois, en 2007, la base imposable correspondant à cette entreprise a chuté considérablement. Ce faisant, le département s'est évidemment intéressé à sa situation.

Le département de la Manche n'a pas été long pour remarquer qu'en 2004 et 2005 (qui servent d'années de référence pour le calcul de la taxe professionnelle des années 2006 et 2007),

d'un côté, le prix de revient des immobilisations non passibles de la taxe foncière amorties sur moins de trente ans a fortement diminué et, d'un autre côté, les immobilisations de même nature amorties sur plus de trente ans ont fortement augmenté. Ainsi, la part de la valeur locative égale à 16% du prix de revient des immobilisations a baissé au profit de la part de la valeur locative égale à 8% du prix de revient. Il en a résulté une baisse corrélative des bases d'imposition de la taxe foncière.

**Le Conseil d'Etat avait considéré que l'amortissement de 20 ans pratiqué pour les rames du TGV Sud-Est constituait un usage professionnel opposable à la SNCF en ce que les rames du TGV Atlantique ne présentaient pas d'innovations techniques particulières par rapport aux rames TGV Sud-Est pouvant justifier d'un amortissement différent.**

Dans un premier temps, le département avait lié cet allongement des durées d'amortissement à l'application de la méthode par composants aux installations de stockage de déchets nucléaires valorisés à l'actif immobilisé et à la méconnaissance par l'entreprise en litige du gel des amortissements pour la taxe professionnelle décidé en 2006 afin justement d'éviter une érosion des bases d'imposition de la taxe professionnelle.

Toutefois, le directeur des services fiscaux de la Manche n'avait pas suivi le raisonnement du président du Conseil général de la Manche, lui faisant remarquer dans une décision du 17 avril 2008 relative à l'année 2008 que, d'une part, cette augmentation était due à une réévaluation de la durée d'utilisation des installations de stockage de déchets nucléaires et que, d'autre part, les immobilisations en question n'avaient fait l'objet d'aucune décomposition. Par deux décisions implicites relatives aux années 2008 et 2009, le directeur des services fiscaux a également rejeté les demandes du département.

Saisi une première fois du pourvoi du département de la Manche qui avait échoué à faire valoir ses demandes devant les juridictions de fond, le Conseil d'Etat avait jugé, premièrement, que les demandes relatives aux années 2008 et 2009 étaient irrecevables étant tardives et, deuxièmement, que pour l'année 2007 le principe de la contradiction n'avait pas été respecté, cassant ainsi l'arrêt attaqué pour la taxe foncière due au titre de cette seule année. Toutefois, la cour administrative de Nantes saisie du renvoi a, à nouveau, rejeté la demande d'annulation du département de la Manche. C'est dans ces conditions que le litige s'est présenté une seconde fois devant le Conseil d'Etat. Dans un second temps, le département de la Manche, puis le ministre, ont invoqué une série de moyens dont un seul nous intéresse, pour sa portée, dans le cadre de ce commentaire. En effet, le ministre soutenait que l'amortissement initial pratiqué jusqu'en 2004 était constitutif d'un usage, lequel était donc en vertu de l'article 39-1-2° du CGI et de l'article 1469-2° du même code opposable au contribuable.

#### 4. L'existence d'un usage dans une situation de monopole

En ce sens, le Conseil d'Etat avait jugé qu'il existait un usage dans une situation de monopole et s'agissant de biens mis en service huit ans auparavant. Dans cette décision, il était ques-

#### à une centrale nucléaire

Partant de ces critères, le rapporteur public Marie-Gabrielle Merloz a relevé, tout d'abord, que l'établissement industriel en question était unique en son genre en ce qu'il a pour activité le retraitement de déchets nucléaires. Il ne peut ainsi, selon le rapporteur public, être comparé «à aucune autre installation, pas même à une centrale nucléaire».

Le rapporteur public a constaté, de surcroît, qu'à la date de l'inscription des nouvelles installations à l'actif de l'entreprise, il n'existait aucune pratique antérieure.

Ainsi au cas d'espèce, il n'existait aucun usage opposable au contribuable afin d'apprécier la pertinence des durées d'amortissement prati-

**Le Conseil d'Etat a jugé que «lorsqu'une immobilisation ne peut, en raison de sa singularité, être rapprochée d'aucun usage existant à la date de son acquisition, les règles d'amortissement que l'entreprise lui a appliquées ne sauraient être regardées comme un usage opposable à elle-même et faisant obstacle à une révision de sa valeur locative, dans l'hypothèse d'une modification de la durée d'amortissement résultant d'une réévaluation de sa durée réelle d'utilisation».**

tion de savoir s'il existait un usage professionnel pour l'amortissement des rames de TGV Atlantique. La haute juridiction avait considéré que l'amortissement de 20 ans pratiqué pour les rames du TGV Sud-Est constituait un usage professionnel opposable à la SNCF en ce que les rames du TGV Atlantique ne présentaient pas d'innovations techniques particulières par rapport aux rames TGV Sud-Est pouvant justifier d'un amortissement différent (CE, ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c/ Banque populaire Loire et Lyonnais, 18 mai 2005, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., n° 261623 et n° 261791).

Le Conseil d'Etat avait déjà eu une approche souple de la notion d'usage professionnel dans une décision *Ministre c/ Société Elf Antargaz* dans laquelle les juges de la haute juridiction avaient considéré que la circonstance que la branche professionnelle ne soit composée que de quelques entreprises n'était pas de nature à faire obstacle à l'existence d'un usage (CE, 24 février 1988, n° 81761).

L'usage professionnel au sens de l'article 39-2° du CGI est défini par la jurisprudence du Conseil d'Etat comme étant la pratique qui en raison de son ancienneté, de sa fréquence ou de sa généralité doit être regardée comme normale, dans chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation, pour le bien amorti (CE, 11 mars 1988, n° 46415, 50774, 80363, 80365, *Ministre du budget c/ SA «Raffinerie de Strasbourg»*).

Il résulte de ces jurisprudences deux critères alternatifs possibles pour déterminer l'existence d'un usage, l'un externe à l'entreprise en question, l'autre interne. Le premier, externe, consiste à établir un standard partagé à un certain nombre d'entreprises d'une branche d'activité. Le second, interne, consiste à établir une pratique ancienne de l'entreprise en question.

#### 5. Un établissement de retraitement de déchets nucléaires n'est pas comparable

quées sur les installations de stockage de ladite entreprise. Par cette décision, le Conseil d'Etat a donc arrêté son interprétation toujours plus large de la notion d'usage.

#### 6. En l'absence d'usage, se référer à la durée normale d'utilisation

Faute d'usage professionnel auquel se référer, le Conseil d'Etat ne laisse pas pour autant les contribuables complètement démunis mais, au contraire, il les invite à se référer à la durée normale d'utilisation (CE, Plén., n° 11383, 25 novembre 1981). Il est ainsi fait application des principes comptables à défaut de pouvoir utiliser la notion fiscale d'usage. Notons, que le Conseil d'Etat a de plus en plus tendance à se référer aux notions comptables afin de compléter les notions fiscales.

Or, en vertu du plan comptable général, si le plan d'amortissement est, en principe, établi à la date d'entrée du bien concerné à l'actif, celui-ci doit faire l'objet d'une modification en cas de changement significatif de l'utilisation prévue du bien.

Dès lors, l'entreprise a pu réévaluer la durée d'amortissement de ses installations inscrites à son actif eu égard à sa durée réelle d'utilisation sans que lui soit opposable un quelconque usage.

C'est pour toutes ces raisons que le Conseil d'Etat a jugé dans l'arrêt commenté que «lorsqu'une immobilisation ne peut, en raison de sa singularité, être rapprochée d'aucun usage existant à la date de son acquisition, les règles d'amortissement que l'entreprise lui a appliquées ne sauraient être regardées comme un usage opposable à elle-même et faisant obstacle à une révision de sa valeur locative, dans l'hypothèse d'une modification de la durée d'amortissement résultant d'une réévaluation de sa durée réelle d'utilisation».

Si l'utilité de cette jurisprudence est toute relative pour l'ancienne taxe professionnelle, elle n'en reste pas moins pertinente pour l'application de l'article 39-1-2° du CGI. ■