

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de BARMON, rapporteur public

Le pourvoi qui vient d'être appelé va vous permettre de préciser ce que recouvre la notion de disposition pour l'application de l'article 1473 du code général des impôts, qui prévoit 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.

De 1957 à 2013, le Commissariat à l'Energie Atomique (CEA) a conduit des opérations de simulation et d'expérimentation pour tester l'arme nucléaire à Moronvilliers, village de la Marne entièrement détruit par la Première Guerre Mondiale et rattaché après la fin du conflit au territoire de la commune voisine de Pontfaverger.

En 2009, cette commune s'est émue de n'être attributaire d'aucun impôt local à raison du terrain d'assiette et des constructions constituant ce centre de recherche appelé Polygone de Moronvilliers. Insatisfaite des premières explications de l'administration fiscale objectant que le site était tout entier dédié à des activités militaires exonérées, la commune a demandé en mars 2010 au directeur régional des finances publiques d'assujettir à la taxe professionnelle le CEA, mais aussi les 14 entreprises « installées » dans l'enceinte du site.

N'ayant pas obtenu de réponse, la commune a saisi sans succès le tribunal administratif de Châlons-en-Champagne de demandes tendant à l'annulation des décisions implicites de rejet qui lui ont été opposées et à ce qu'il soit ordonné à l'administration de procéder au recouvrement de la taxe professionnelle auprès du CEA et des entreprises concernées, au titre des installations situées sur son territoire. La cour administrative d'appel de Nancy a confirmé l'analyse des premiers juges par deux arrêts du 11 décembre 2014.

Vous avez refusé d'admettre le pourvoi dirigé contre le premier de ces arrêts, confirmant ainsi que les activités exercées par le CEA lui-même sur le site de Moronvilliers présentaient un caractère exclusivement militaire et participaient à l'exécution des missions de défense nationale, si bien qu'elles ne pouvaient être assujetties à la taxe professionnelle (n° 387937). C'est le second pourvoi, formé par la commune à l'encontre de l'arrêt rejetant sa demande d'inscription au rôle des entreprises tierces opérant dans l'enceinte du Polygone, qui vous est aujourd'hui soumis.

Rappelons à titre liminaire qu'une commune est bien recevable à demander au juge de l'excès de pouvoir l'annulation de la décision des services fiscaux refusant d'assujettir une

personne morale à la taxe professionnelle, et à ce qu'il leur soit enjoint de procéder au recouvrement de l'impôt pour la période où le délai de reprise n'est pas expiré à la date à laquelle le juge se prononce (voyez, à propos d'un arsenal militaire, Plén., *Min. du budget c. Commune de Brest*, 4 juillet 1986, n° 50789 et 50847, au Rec., RJF 10/86 n° 895 et, pour un autre centre d'études du CEA, 18 mai 2009, *Commune de Salives*, n° 300960, RJF 8-9/09 n° 787).

A défaut d'être dense juridiquement, le premier moyen du pourvoi permet de préciser la nature de l'activité des entreprises dont la commune réclame l'inscription à son rôle et les liens qu'elles entretiennent avec le CEA. La commune de Pontfaverger-Moronvilliers soutient que la cour a dénaturé les faits en estimant que les entreprises concernées n'exploitaient pas les installations du CEA. Selon la requérante, ces sociétés attributaires de marchés publics exploitaient bien les locaux que le CEA mettait à leur disposition pendant la durée du contrat, puisqu'elles les occupaient plus de la moitié de l'année pour y exercer leur propre activité professionnelle. Ces locaux étant seuls en litige, la cour, poursuit la commune, se serait fourvoyée si elle avait entendu affirmer que les sociétés concernées n'utilisaient pas les installations du CEA directement consacrées aux activités de recherche.

Toutefois, le passage de l'arrêt incriminé ne cherche pas à caractériser les locaux litigieux mais l'activité des entreprises en question. Comme le montre la suite de son arrêt, la cour a seulement voulu indiquer qu'elles ne participaient pas à l'exécution des missions de recherche militaire du CEA mais n'en étaient que les prestataires de services extérieurs ou les fournisseurs, constat qui ne procède d'aucune dénaturation. Il s'agit par exemple des sociétés qui gèrent le service de restauration collective, assurent le nettoyage du site ou la maintenance d'équipements. Les marchés de prestation de services conclus à ces fins avec le CEA comportaient des conventions d'hébergement mettant gratuitement à leur disposition les locaux nécessaires à la délivrance de ces prestations et c'est sur l'inclusion de ces seuls locaux dans les bases imposables à la taxe professionnelle sur le territoire la commune que l'arrêt se prononce. Le premier moyen n'est pas fondé.

La commune soutient ensuite que la cour a commis une erreur de droit en se fondant sur la circonstance que les locaux alloués à ces prestataires extérieurs demeuraient sous le contrôle du CEA pour en déduire qu'ils n'en disposaient pas au sens de l'article 1473 du CGI déterminant la répartition entre communes des bases imposables à la taxe professionnelle des entreprises qui possèdent des établissements dans plusieurs communes. Selon la requérante, le critère du contrôle est indifférent pour caractériser la disposition par le redevable de locaux sur le territoire d'une commune justifiant qu'il y soit assujéti à la taxe professionnelle à raison de leur valeur locative.

La cour s'est inspirée de la décision *Min. c. Sté Fabricauto-Essarauto* du 19 avril 2000, aux T., par laquelle vous avez précisé que les immobilisations dont la valeur locative est 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 (n° 172003 ; RJF 5/00 n° 631, chron. E. Mignon).

Aux critères de l'utilisation matérielle des biens et de la finalité de cet usage, s'ajoute donc un critère de contrôle. Tout aussi concret que les deux premiers, il ne se confond pas avec la propriété juridique du bien mais renvoie à sa maîtrise effective par le redevable. Il complète les critères de l'utilisation matérielle et de sa finalité pour éviter que la charge de

l'impôt ne pèse sur un utilisateur dépendant des fortes contraintes imposées par un tiers dans son usage du bien.

Aussi ce critère du contrôle est-il particulièrement pertinent pour déterminer le redevable de la taxe professionnelle en cas de partage fonctionnel ou temporel des installations, ou comme en l'espèce de mise à disposition de locaux dans un cadre contractuel. Vous avez ainsi approuvé une cour d'avoir recherché si un stade de football, mis par une commune en vertu d'une convention d'occupation du domaine public à la disposition d'une société pour les besoins de son activité, était bien placé sous le contrôle de cette dernière, avant d'en déduire que ces installations entraient dans ses bases d'imposition à la taxe professionnelle (*Sté Club Sportif Sedan Ardennes*, 22 octobre 2012, n° 229559, RJF 2013 n° 54). Le critère du contrôle nous semble également déterminant dans le cas, qui n'est pas rare, d'entreprises extérieures intervenant dans les locaux d'une autre société.

Reste que tous les précédents jurisprudentiels, à commencer par la décision de principe *Fabricauto-Essarauto*, ont été rendus à propos de l'article 1467 du code général des impôts qui définit l'assiette de la taxe, et non au visa de son article 1473 servant à répartir entre les communes les bases imposables des entreprises implantées dans plusieurs d'entre elles. Si la commune de Pontfaverger-Moronvilliers a fondé sa demande devant l'administration puis le juge de l'impôt sur ces dernières dispositions, c'est qu'à la différence de la plupart des contentieux dont vous avez eu à connaître jusqu'à présent, la commune n'est pas tant préoccupée ici de la consistance des bases imposables ou de l'identité du redevable que du principe du rattachement de l'imposition à son budget. La solution que vous adopterez dans cette configuration assez originale demeurera valable pour la cotisation foncière des entreprises, les références faites à la disposition des biens aux articles 1467 et 1473 n'ayant pas été modifiées.

Elles ne sont toujours pas rigoureusement identiques, l'article 1467 évoquant les immobilisations dont le redevable a eu la disposition pour les besoins de son activité professionnelle, tandis que l'article 1473 mentionne les communes où le redevable dispose de locaux ou de terrains, sans précision quant à la finalité de leur usage.

La cour n'a prêté aucune portée à cette différence de formulation, puisqu'après avoir cité l'article 1473 dans l'arrêt attaqué, elle a appliqué la notion de disposition d'immobilisations que vous avez dégagée à propos de l'article 1467.

Nous ne voyons pas comment il pourrait en aller autrement. Dans l'établissement de l'impôt comme dans le code, l'article 1467 précède l'article 1473 : il faut d'abord déterminer les immobilisations passibles de la taxe avant de ventiler les bases d'imposition ainsi définies entre les communes, sous peine de répartir une assiette qui n'existe pas. Dès lors, même si l'article 1467 est plus précis, il est inenvisageable de donner à l'article 1473 un champ d'application plus large. La notion de disposition doit recevoir la même interprétation pour la mise en œuvre de l'article 1467 puis pour l'application de l'article 1473. Des locaux qui ne sont pas contrôlés et utilisés par le redevable pour les besoins d'une activité professionnelle imposable ne sauraient justifier son inscription dans les rôles de la commune.

Nous vous proposons donc de juger que la cour n'a pas commis d'erreur de droit en déduisant de l'absence de contrôle exercé par les entreprises sur les locaux mis à leur disposition par le CEA qu'elles n'en disposaient pas au sens de l'article 1473 du CGI.

Par un dernier moyen, la commune fait valoir que la cour ne pouvait sans erreur de droit déduire que les entreprises ne contrôlaient pas les locaux litigieux du seul caractère précaire des conventions d'occupation qu'elles avaient conclues avec le CEA.

L'utilisation du bien dans le cadre d'une autorisation d'occupation du domaine public, par essence précaire et révocable, ne vous a effectivement pas empêchés de juger que son titulaire en exerçait le contrôle dans la décision *Club Sportif Sedan Ardennes* précitée, dès lors notamment que la convention interdisait à la commune d'utiliser les installations sportives si cet usage contrariait les activités de la société occupant son domaine public.

La cour n'a toutefois pas raisonné différemment dans notre affaire. Elle ne s'est pas fondée de manière générale sur le fait que les droits d'occupation des locaux du CEA étaient précaires mais sur la circonstance qu'au cas d'espèce les conventions réservaient à l'établissement public la possibilité de modifier à tout moment l'usage des locaux litigieux. Bien loin d'avoir une priorité sur le gestionnaire du domaine dans l'utilisation des locaux comme le club sportif de Sedan, les entreprises prestataires du CEA pouvaient en être évincées à tout moment en échange d'autres locaux, à la discrétion du CEA. La cour n'a commis aucune erreur de droit en en déduisant qu'elles n'avaient pas la maîtrise des locaux en question.

Vous écarterez donc ce dernier moyen et rejetterez le pourvoi de la commune, y compris ses conclusions présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du CJA.

Et par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.