

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de BARMON, rapporteur public

Les jugements rendus par les tribunaux administratifs en matière de taxe sur les surfaces commerciales sont-ils susceptibles d'appel ou ne peuvent-ils faire l'objet que d'un pourvoi en cassation ?

C'est tout l'enjeu de la présente demande d'avis qui vous invite à déterminer si la Tascom, de son petit nom, est un impôt local au sens du 4° de l'article R. 811-1 du code de justice administrative. Ces dispositions prévoient en effet que les tribunaux administratifs statuent en premier et dernier ressort sur les litiges relatifs aux impôts locaux et leur ferment ainsi la voie de l'appel, par exception au principe selon lequel toute partie à l'instance devant le tribunal peut interjeter appel de la décision rendue par celui-ci. Le texte, dans sa rédaction actuelle, ne ménage qu'une exception à cette dérogation, laissant la voie de l'appel ouverte pour les litiges relatifs à la contribution économique territoriale, qui a succédé à la taxe professionnelle.

Issues du décret du 24 juin 2003 relatif aux cours administratives d'appel¹, les dispositions du 4° de l'article R. 811-1 du CJA étaient inspirées par le louable souci d'instaurer un nouvel équilibre entre les droits des contribuables et les préoccupations de bonne administration de la justice, incluant un délai de jugement raisonnable et des voies de recours en adéquation avec l'enjeu financier et la difficulté juridique des litiges fiscaux. Elles ont toutefois engendré quelques complexités contentieuses et suscitent encore des interrogations quant à la répartition des compétences à l'intérieur de l'ordre de juridiction administratif.

I. Celle qui vous est soumise a trait à une imposition qui a passé la quarantaine, mais qui n'est entrée dans le giron du juge administratif qu'en 2010.

Afin de protéger le petit commerce et l'artisanat face au développement des grandes surfaces, la loi du 13 juillet 1972² a institué une imposition assise sur le chiffre d'affaires par m² de surface de vente, auxquels sont assujettis les magasins de vente au détail de plus de 400

¹ Décret n° 2003-543 relatif aux CAA et modifiant la partie réglementaire du code de justice administrative.

² Article 3 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés.

m². Elle a pris la dénomination de taxe sur les surfaces commerciales en 2009. Son produit finançait à l'origine l'indemnité de départ des commerçants et artisans ainsi que les actions du fonds d'intervention pour la sauvegarde, la transmission et la restructuration des activités commerciales et artisanales, avant d'être versé au budget général de l'Etat à partir de 2003.

L'article 77 de la loi de finances pour 2010³ en a substantiellement modifié le régime. Le recouvrement de la Tascom a été transféré de la caisse nationale du régime social des indépendants à l'administration fiscale. Ses modalités de recouvrement, de contrôle et de réclamation, jusqu'alors alignées sur celles de la contribution sociale de solidarité, suivent désormais les règles applicables en matière de TVA. Enfin, son produit a été affecté à compter de 2011 à la commune ou à l'EPCI sur le territoire duquel est situé l'établissement imposable, dans le cadre de la compensation financière liée à la suppression de la taxe professionnelle.

II. C'est sous ce nouveau régime que la SARL Privilège Automobiles s'est acquittée de la Tascom au titre de l'année 2012 à raison de la concession automobile qu'elle exploite à Dijon. Elle en a demandé la restitution partielle au tribunal administratif du même lieu qui a rejeté sa demande par un jugement du 23 juin 2016.

Suivant les indications portées dans la lettre de notification du jugement, la société a fait appel devant la cour administrative d'appel de Lyon. La compétence de la cour n'a pas été débattue par les parties. La cour a cependant été traversée d'un doute quant à l'existence d'une voie d'appel à l'encontre du jugement qui lui était déféré.

Par un arrêt du 1^{er} décembre 2016, elle vous transmet pour avis, sur le fondement de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, la question de savoir si, depuis le 1^{er} janvier 2011, date à compter de laquelle elle est perçue au profit des communes, la Tascom présente le caractère d'un impôt local, au sens du 4^o de l'article R. 811-1 du code de justice administrative, sur lequel le tribunal administratif statue en premier et dernier ressort.

III. Cette demande d'avis est recevable.

Il s'agit bien d'une question de droit nouvelle. Vos deux décisions *Sté Courir France* et *Société Cora*, rendues les 15 avril et 27 octobre 2016 sur des pourvois en cassation relatifs à la Tascom, ne la tranchent pas, fût-ce implicitement, puisqu'elles portaient sur la taxe acquittée au titre de l'année 2010, année où elle abondait encore uniquement le budget général de l'Etat (n° 371910, RJF 7/16 n° 669 et n° 392171, RJF 1/17 n° 90).

La question soulevée n'est certes pas insurmontable, mais elle est suffisamment sérieuse pour justifier une demande d'avis. La Tascom était de 2003 à 2010 affectée au budget de l'Etat. Elle est majoritairement perçue depuis 2011 par les communes et leurs groupements, même si une fraction de son produit est de nouveau versée à l'Etat depuis 2015, la loi du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014⁴ ayant créé à son profit une majoration de 50 % de la Tascom pour les très grandes surfaces commerciales⁵. Ces changements récents touchent au critère jurisprudentiel traditionnel déterminant l'ouverture

³ Loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009.

⁴ Article 46 de la loi n° 2014-1655.

⁵ dont la surface de vente excède 2 500 m².

de la voie de l'appel, celui du destinataire du produit de la taxe. Alors que la mise en œuvre de ce critère aurait dû conduire les cours à décliner leur compétence, comme on va le voir, six d'entre elles (celles de Bordeaux, Douai, Nancy, Paris, Nantes, et Marseille) se sont écartées de ce sentier bien balisé, en se reconnaissant implicitement compétentes pour rendre une trentaine d'arrêts relatifs à la Tascom des années 2011 et 2012. Il est permis de se demander si elles étaient pleinement conscientes de s'affranchir du cadre jurisprudentiel habituel, car ces litiges incluaient presque toujours aussi l'année 2010, pour laquelle leur compétence était indéniable. Quoi qu'il en soit, cette solution innovante mérite à tout le moins votre confirmation.

Enfin, la question se pose dans de nombreux litiges, puisqu'elle concerne le sort contentieux de tous les jugements de première instance concernant la Tascom due à compter de 2011.

IV. Votre jurisprudence a dégagé un critère unique d'identification des impôts locaux, logique, relativement simple et robuste : l'affectation de la ressource.

Est un impôt local celui dont le produit revient à une collectivité territoriale. Outre les « trois vieilles » que vous fréquentez assidument (les taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties ainsi que la taxe d'habitation), vous avez reconnu la qualité d'impôt local à la taxe locale d'équipement (17 juin 2015, *Min. c. Commune du Plessis-Robinson*, n° 363158, aux T.), à la taxe pour le financement des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement (30 décembre 2009, *Min. c. M. et Mme D...*, n° 286556, aux T.) et à la taxe départementale des espaces naturels sensibles (21 décembre 2007, n° 292401, *Min. c. Mme L...*, aux T.). Il en va de même de la contribution réclamée aux personnes non raccordées aux réseaux d'assainissement sur le fondement de l'article L. 1331-8 du code de la santé publique (5 février 2009, *Syndicat mixte d'assainissement et transports urbains du Verdunois (Smatuv)*, aux T., RJF 5/09 n° 521) et de la participation pour dépassement du coefficient d'occupation des sols régie par l'article L. 332-1 du code de l'urbanisme (20 mars 2013, *SA Parthéna*, n° 348051, RJF 6/13 n° 652). Ne sont pas non plus susceptibles d'appel les jugements relatifs à la redevance pour la création de bureaux en Ile-de-France, perçue au profit de la région (30 juillet 2010, *Min. de l'écologie c. Sté Unibail Holding*, RJF 11/10 n° 1030).

Toujours guidés par la personne publique affectataire du produit de l'imposition, vous avez au contraire dénié la qualification d'impôt local à la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux et les locaux de stockage en Ile-de-France, perçue, en dépit d'un nom trompeur, au profit de l'Etat (9 novembre 2005, *Sté Cliniques Chirurgicales*, n° 275163, RJF 2006 n° 200). N'est pas non plus un impôt local la taxe annuelle sur les logements vacants dont le produit est versé à l'Agence nationale pour l'amélioration de l'habitat, établissement public de l'Etat (6 mars 2006, *Min. c. Région Ile-de-France*, au Rec., n° 263504, RJF 2006 n° 584, aux ccl de Stephan Verclytte..., Dr. Fiscal n° 25, 22 juin 2006 comm. 456).

Au regard de ce critère de l'affectation, il ne fait aucun doute que la Tascom est devenue un impôt local depuis que son produit a été affecté aux communes ou aux EPCI, à partir de 2011. L'article L. 2331-3 du code général des collectivités territoriales l'énumère d'ailleurs au nombre des recettes fiscales de la section de fonctionnement des communes. Son

recouvrement par les services de l'Etat pour le compte des communes et établissements publics locaux est évidemment sans incidence sur sa qualification d'impôt local (voyez vos décisions *Unibail Holding* et *SA Parthéna* précitées).

La Tascom vient donc en principe grossir le rang des litiges fiscaux échappant à la compétence des cours administratives d'appel.

V. Le résultat auquel on aboutit n'est cependant guère satisfaisant. Trois considérations de bonne administration de la justice inclinent à retenir la solution inverse.

* D'abord le souci d'éviter une entorse supplémentaire à la règle de droit commun du double degré de juridiction. S'il ne s'agit évidemment pas d'un principe général du droit (*M...t et autres*, 17 décembre 2003, n° 258253), la voie de recours de l'appel garantit au justiciable que sa cause soit entendue par deux fois avant de se voir opposer l'appréciation souveraine des juges du fond et l'impossibilité de soulever de nouveaux moyens, en-dehors des questions d'ordre public. Il est regrettable de fermer la voie de l'appel en l'espèce, alors qu'il y a consensus entre le contribuable et, ce qui est plus original, l'administration fiscale, pour en réclamer le maintien. Le ministre s'est en effet manifesté en ce sens dans une note en délibéré produite après nous avoir entendu parvenir, devant vos 9^e et 10^e chambres réunies, à la conclusion que la Tascom est un impôt local.

* Le deuxième argument tient au fait que la situation relative des cours au sein de la juridiction administrative en termes de gestion des flux contentieux s'est améliorée depuis la création du 4° de l'article R. 811-1 en 2003. Elles paraissent aujourd'hui en capacité de statuer dans un délai raisonnable sur un impôt qui peut générer des contentieux de série démultipliés par le nombre d'établissements commerciaux d'une même société, comme cela s'est produit dans une certaine mesure en 2010.

* Enfin, nous militons, plus généralement, en faveur d'une interprétation restrictive de l'exception fermant la voie de l'appel en matière d'impôts locaux, meilleur moyen, à défaut de pouvoir la supprimer, de limiter les curiosités contentieuses, ou, pour le dire plus franchement, les situations aberrantes qu'elle engendre dans la répartition des compétences interne à la juridiction administrative.

L'exemple des impositions versées aux établissements publics illustre les incohérences nées du traitement contentieux différencié réservé aux impôts locaux. Prenons le cas des taxes spéciales d'équipement perçues au profit des établissements publics fonciers. Il s'agit de taxes additionnelles à la taxe d'habitation, aux taxes foncières ou à la contribution économique territoriale, établies selon les règles applicables à la taxe principale à laquelle elles s'ajoutent. La difficulté vient de ce que ces quatre impositions de référence relèvent de voies de recours distinctes, la contribution économique territoriale relevant de la compétence d'appel des cours, à la différence des trois autres, conjuguée au fait que les établissements publics fonciers bénéficiaires des taxes additionnelles peuvent être locaux ou nationaux. Ainsi, lorsque la taxe spéciale d'équipement est adossée à la taxe d'habitation ou à une taxe foncière et qu'elle est perçue par un établissement public foncier d'Etat, les cours administratives d'appel sont compétentes pour statuer sur la taxe additionnelle qu'est la taxe spéciale d'équipement, mais seul un pourvoi en cassation peut être formé pour contester la décision des premiers juges sur la taxe principale (TH ou TF). En sens inverse, lorsque la taxe spéciale d'équipement s'ajoute à la contribution économique territoriale et est perçue par un établissement public foncier

local, les conclusions relatives à la taxe additionnelle ne peuvent donner lieu qu'à un pourvoi en cassation, tandis que celles concernant la taxe de base relèvent d'abord de la compétence d'appel des cours. On rencontre le même problème avec la taxe pour frais de chambres d'agriculture, adossée à la taxe foncière sur les propriétés bâties : dès lors que les chambres d'agriculture sont des établissements publics de l'Etat (voyez notamment votre décision de Section *Crépin* du 29 novembre 1991, n° 86346, au Rec.), la partie d'un même litige relative à la taxe additionnelle est susceptible d'appel mais pas celle portant sur la taxe principale.

Sans même parler des chausse-trappes que recèle une règle d'attribution de compétences entre juridictions administratives dépendant de la qualification peu intuitive d'établissement public local ou d'Etat, le 4° de l'article R. 811-1 induit ainsi une dissociation artificielle des voies de recours entre taxes principales et additionnelles, vous conduisant à examiner en cassation des moyens strictement identiques à ceux soulevés concomitamment par le même redevable devant les cours, écueil que l'on observe aussi dans les litiges mêlant impôt sur le revenu et taxe d'habitation.

La règle de connexité énoncée au dernier alinéa de l'article R. 811-1 du CJA, lacunaire et d'un maniement délicat, est impuissante à pallier les inconvénients de cet éclatement des parcours contentieux entre impôts. La dernière phrase de cet article ouvre l'appel à l'encontre des décisions ayant statué à la fois sur la taxe foncière et sur la taxe professionnelle ou désormais la cotisation foncière des entreprises, afin de tenir compte de l'identité partielle des bases de ces deux impositions. Après avoir longtemps jugé, conformément à votre avis contentieux *Société Lepicard* du 27 juillet 2005 (n° 280560, au rec., RJF 11/05 n° 1260), que la connexité jouait entre taxe foncière et taxe professionnelle dues au titre de la même année, vous avez réalisé que l'identité d'année d'imposition ne tenait pas compte du décalage dans le temps entre les bases de ces deux impositions, la TP de l'année N étant calculée en fonction de la valeur locative cadastrale des biens immobiliers servant à établir la taxe foncière de l'année N-2. La connexité s'apprécie non plus au regard de l'identité d'année d'imposition mais de l'identité d'année d'évaluation des biens imposables depuis votre décision *SAS Laboratoire interprofessionnel de production* du 17 juin 2015, aux T. (n° 362743). Cette règle de connexité, améliorée mais plus subtile, occasionne nombre d'erreurs des cours et peuple les jugements de vos chambres fiscales de cassations formelles.

Pour toutes ces raisons, nous sommes, dans l'absolu, favorables à l'ouverture de l'appel à l'encontre des jugements de première instance en matière de Tascom. Aussi avons-nous exploré trois pistes susceptibles de justifier une solution contraire à celle qui découle du critère habituel de l'affectataire du produit de l'impôt.

VI. La première piste consiste à s'appuyer sur l'article 7 de la loi du 13 juillet 1972 qui, dans sa rédaction issue de la loi de finances pour 2010, prévoit que les réclamations relatives à la Tascom sont présentées, instruites et jugées comme en matière de TVA. Les litiges relatifs à la TVA étant susceptibles d'appel, le ministre en déduit que ceux concernant la Tascom le sont aussi. C'est l'unique argument qu'il esquisse dans sa note en délibéré.

* Les mentions de cette nature alignant le traitement des réclamations ou le contentieux d'un prélèvement sur celui d'un autre impôt sont légion. On trouve 47 occurrences de l'expression employée pour la Tascom dans le CGI, mais il en existe d'autres éparpillées dans le code de la construction et de l'habitation, le code général des collectivités

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

territoriales, le code des postes et des communications électroniques, le code rural et de la pêche maritime, et dans des lois non codifiées, sans compter ses variantes rédactionnelles qui interdisent d'en dresser une liste exhaustive.

Comme l'expliquait notre collègue Stéphane Verclytte dans ses conclusions sur la décision *Ministre c. Région Ile-de-France* de mars 2006 déjà citée, ces formules, presque systématiques lorsqu'il s'agit d'instituer un nouveau prélèvement, consistent à renvoyer, pour tout ce qui n'est pas détermination de l'assiette et du redevable du dernier-né dans la nombreuse famille fiscale, aux règles relatives à des impositions préexistantes, déjà détaillées dans le code général des impôts. Cette pratique quasi-rituelle permet au législateur de définir à peu de frais, notamment, les règles de recouvrement (auto-liquidation ou émission d'un rôle), le service fiscal compétent, le délai de reprise et de réclamation applicables à la nouvelle taxe.

* Vous n'accordez en principe qu'une portée très limitée aux renvois de cette nature.

La décision de Section *Ville du Cannet* du 12 janvier 1973, au Rec., est emblématique de votre interprétation minimaliste et assez dubitative de ces renvois-balais imprécis. Vous y avez jugé que la mention selon laquelle les sommes dues sont recouvrées, et les réclamations présentées, instruites et jugées comme en matière de contributions directes, ne peut, « en tout cas », avoir pour effet de rendre applicable à une créance non fiscale l'obligation, édictée par le code général des impôts pour les seules créances fiscales, de présenter une réclamation préalable auprès du trésorier-payeur général avant d'engager un contentieux des poursuites (n° 78730). L'alignement sur un régime de recouvrement et de réclamation ne peut transformer une créance non fiscale en imposition. De même, les dispositions de l'article 338-6 du code des impôts de la Polynésie française, en vertu desquelles sont présentées, instruites et jugées comme pour la TVA les réclamations contre la taxe pesant sur la production de sirops et d'eaux gazeifiées aromatisées ou sucrées, ne confèrent pas à cette contribution indirecte le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires (*Société Taina Services et restaurants*, 17 juin 2015, n° 370785, aux T., et aux ccl. d'E. Crépey). Ces mentions sont ainsi impuissantes à modifier la nature d'une imposition.

* C'est pourquoi elles ne priment pas sur les règles de répartition des compétences entre ordres de juridiction, qui découlent précisément de la nature de la taxe considérée.

Les renvois relatifs à la façon de présenter, d'instruire et de juger une réclamation constituent certes la plupart du temps un indice fiable de l'ordre de juridiction compétent. C'est probablement le second but recherché par le législateur lorsqu'il renvoie, cas très fréquent, à l'une des trois grandes catégories d'impositions en fonction desquelles l'article L. 199 du livre des procédures fiscales opère le partage des compétences en matière fiscale entre le juge administratif et le juge judiciaire : les impôts directs et les taxes sur le chiffre d'affaires qui échoient au premier, et les impôts indirects, apanage du second. Le renvoi à la TVA, la taxe sur le chiffre d'affaires par excellence, n'est d'ailleurs, à notre sens, qu'une déclinaison de la mention très répandue « *les réclamations sont présentées, instruites et jugées comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires* », l'article L. 2-2 du code des postes et télécommunications électroniques semblant même hésiter entre les deux formules.

Mais ces renvois génériques à un impôt ou à une catégorie d'impôts n'emportent compétence d'un ordre de juridiction qu'à la condition que la nature de l'impôt considéré,

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

critère jurisprudentiel qui sert à déterminer la juridiction compétente pour en connaître, ne conduise pas à une attribution différente (TC, *Texier*, 22 octobre 1979, n° 2125, aux T.), la nature du versement s'appréciant elle-même essentiellement d'après l'assiette de l'impôt (Section, 13 janvier 1961, *Sieur M...*, n° 43548, au Rec. ; Section, 8 novembre 1968, *Min. c. Société Sucrerie et distillerie de Monchy-Humières*, n° 68438, au Rec. ; Section, 24 février 1978, *SA Sogeparc*, au Rec., RJF 4/78 n° 207). Si le prélèvement est, par nature, un impôt direct apparenté à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, la circonstance que le législateur l'ait arrimé au régime des droits d'enregistrement relevant de la compétence du juge judiciaire est ainsi sans incidence sur la compétence du juge administratif (TC, *Min. c. Banque Romande*, 18 mars 1991, n° 2636 et 2637, au Rec.).

Dès lors, si la Tascom avait été, du fait de ses caractéristiques intrinsèques, une contribution indirecte et non une taxe sur le chiffre d'affaires, les dispositions adossant le traitement des réclamations la concernant sur celui de la TVA n'auraient pas modifié la compétence du juge judiciaire pour en connaître.

Dans le même esprit, vous ne faites qu'une application *ratione temporis* a minima de cette mention quand elle ne conforte la désignation de l'ordre de juridiction compétent qu'au détour d'une loi de fond. Lorsque le législateur modifie en profondeur le régime juridique d'une taxe auparavant assimilée aux droits indirects, et met la touche finale à son œuvre en indiquant que les réclamations sont désormais présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à la TVA, vous estimez être en présence d'une loi de fond et non d'une loi de compétence. Vous en déduisez que la règle de compétence contenue dans cette loi de fond n'est pas d'application immédiate mais suit le régime d'entrée en vigueur des dispositions de fond. La référence au régime de la TVA ne dessaisit alors pas le juge judiciaire des instances en cours ; elle ne rend le juge administratif compétent que pour connaître des litiges portant sur la période postérieure à la date d'entrée en vigueur de la loi (voyez, à propos d'un autre impôt local aligné sur la TVA, la taxe différentielle sur les véhicules à moteur, votre décision du 4 juin 2012, *Société Securitifleet*, n° 3510604, RJF 2012 n° 860). Au regard de ce précédent, l'article 77 de la loi de finances pour 2010, qui modifie l'ensemble du régime juridique de la Tascom, est incontestablement une loi de fond. La Cour de cassation a d'ailleurs continué à statuer, après son adoption, sur les litiges de Tascom relatifs aux années antérieures à 2010 (Cass. com., 7 juin 2016, *Société Courir France*, n° 14-12.521, RJF 11/16 n° 1028). Le changement d'ordre de juridiction compétent confirmé par la référence à la TVA n'est donc qu'un effet collatéral d'une réforme de fond de la Tascom, auquel il nous semble douteux de prêter une incidence implicite sur la compétence des cours administratives d'appel pour en connaître.

Jusqu'à présent, vous vous êtes au contraire toujours refusés à tirer des conséquences de tels renvois sur la répartition des compétences à l'intérieur de la juridiction administrative. Ainsi, dès lors qu'elle est perçue par un établissement public de l'Etat, la taxe sur les logements vacants n'est pas un impôt local au sens de l'article R. 811-1 du CJA et son contentieux relève de la compétence d'appel des cours, quand bien même la loi prévoit que ce contentieux est régi comme en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties (décision *Min. c. Région Ile-de-France* de 2006 précitée, publiée au Rec.). Vous avez réitéré récemment cette solution, ignorant des dispositions législatives qui auraient pu contredire la règle spécifique de compétence édictée par le CJA, dans vos décisions *M. P...* et *Mme L...* du 19 septembre 2016, au T. sur un autre point (n° 383781 et 383784, RJF 2016 n° 1123). La jurisprudence est donc clairement engagée dans un sens contraire à la thèse du ministre.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

* Faut-il néanmoins retenir exceptionnellement une interprétation plus audacieuse du renvoi à la TVA prévu par le législateur en matière de Tascom ? Outre les arguments de bonne administration de la justice déjà développés, deux différences avec le cas de la taxe sur les logements vacants pourraient vous y inciter.

Vous aurez d'abord remarqué que, dans les précédents *Min. c. Région Ile-de-France et Perron*, faire prévaloir le renvoi opéré par la loi au régime contentieux de la taxe foncière impliquait de déroger à la règle de droit commun, la possibilité d'interjeter appel de toute décision des tribunaux administratifs, à laquelle conduisait l'application de l'article R. 811-1. C'est la configuration inverse qui vous est aujourd'hui soumise : le jeu des dispositions réglementaires *ad hoc* du code de justice administrative ferme cette voie de recours qu'une interprétation constructive de la loi aurait pour effet de rouvrir. Cependant, il nous paraîtrait difficilement compréhensible de tenir compte d'une mention dans la loi lorsqu'elle conforte la voie de l'appel et de n'en faire aucun cas quand elle aboutit au résultat contraire, à supposer d'ailleurs que le maintien de l'appel soit toujours l'objectif recherché.

Par ailleurs, vous pourriez être tentés de trouver une accroche à des solutions contrastées dans la différence de rédaction entre l'article 232 du CGI interprété dans ces précédents, aux termes duquel « *le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions de la taxe [sur les logements vacants] sont régis comme en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties* », et l'article 7 de la loi de juillet 1972 qui dispose que la Tascom « *est recouvrée, contrôlée selon les mêmes procédures et sous les sanctions, garanties et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe* ».

Toutefois, l'emploi de l'une ou l'autre de ces formules-balais nous semble indifférent pour la question qui nous occupe. L'expression « *réclamations jugées selon telles règles* » ne fait pas davantage allusion à la répartition des compétences entre juridictions administratives que les termes « *contentieux régi comme* ». L'usage du mot « jugé » ne doit pas vous égarer. Appliqué aux réclamations, il indique que sont visées celles qui ont un caractère contentieux et non gracieux, et qui, comme vous le savez, sont qualifiées de la sorte parce qu'elles constituent le premier acte de la phase contentieuse d'un différend en matière fiscale. Ce terme « jugé », fait écho aux dispositions de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales qui définissent les cas dans lesquels les réclamations adressées à l'administration fiscale relèvent de sa « juridiction contentieuse », selon le vocable un peu suranné de ces dispositions, par opposition aux demandes de remises gracieuses traitées dans un autre chapitre de ce code. Lorsque l'article L. 190 énonce ensuite que ces réclamations contentieuses « sont instruites et jugées selon les règles du présent chapitre », c'est pour désigner les règles du livre des procédures fiscales qui suivent, régissant le cadre dans lequel l'administration fiscale « statue » sur la réclamation préalable, et non pour rendre applicables les règles de compétence juridictionnelles contenues dans le code de justice administrative. Les mentions rituelles adossant un impôt à un autre ont la même portée : elles ne font pas référence à la sentence d'un juge mais à l'appréciation portée par l'administration sur la réclamation contentieuse préalable que lui soumet le contribuable avant de saisir le juge.

La différence tenue de rédaction entre les dispositions législatives relatives à la Tascom et à la taxe sur les logements vacants est donc à nos yeux sans incidence sur la

compétence des cours. Si vous étiez d'un avis différent, vous devriez logiquement fermer la voie de l'appel pour l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER), perçue par les collectivités locales mais dont « *le contentieux est régi comme en matière de CET* », selon des termes identiques à ceux que vous avez ignorés dans les précédents de 2006 et de 2016. Il n'y a pourtant pas plus de motif de priver les requérants de l'appel pour l'IFER que pour la Tascom, qui sont deux impositions économiques transférées aux collectivités locales en 2011 pour compenser les pertes de recettes liées à la suppression de la taxe professionnelle.

Nous ne voyons donc pas de particularité de la Tascom qui justifierait à son propos une interprétation constructive des mentions-balais alignant le régime d'un impôt sur celui d'un autre.

* Nous souscrivons au contraire à toutes les raisons exposées par Stéphane Verclytte dans ses conclusions sur la décision *Min. c. Région Ile-de-France* pour vous en dissuader, et nous empruntons ici largement à sa démonstration limpide.

Cela conduirait, en premier lieu, à s'interroger systématiquement sur la portée de renvois, parfois non codifiés, tels que celui de l'article 7 de la loi du 13 juillet 2010, brouillant la jurisprudence constante selon laquelle ces mentions ne sauraient modifier la nature des impôts concernés et la compétence juridictionnelle qui en découle, ainsi que la jurisprudence bien établie déduisant la qualification d'impôt local de l'affectation de son produit.

En deuxième lieu, ces mentions font référence aux règles fiscales figurant dans le code général des impôts et le livre des procédures fiscales, et non à celles figurant dans le code de justice administrative relatives à la procédure au sein de la juridiction administrative. Des règles floues, habituellement largement dépourvues de portée concrète dans votre jurisprudence, ne sauraient prévaloir sur les règles précises du code de justice administrative, spécifiquement conçues pour délimiter les compétences des cours, même si elles sont imparfaites. De tels renvois généraux ne sont à l'évidence pas prévus pour régler la répartition des compétences à l'intérieur de la juridiction administrative et il n'est guère opportun de mettre la compétence des cours à la merci de leur adoption imprévisible par le législateur.

Ce d'autant plus que rien n'indique, en troisième lieu, que le législateur ait mesuré leur incidence sur les questions de compétence à l'intérieur de la juridiction administrative. L'effort à faire pour abandonner votre interprétation constante de ces mentions ne pourrait nullement s'appuyer sur les travaux préparatoires des dispositions de l'article 77 de la loi de finances pour 2010. Il en ressort seulement que le législateur a adossé le régime de la Tascom sur celui de la TVA parce que la Tascom est auto-liquidée, comme la TVA. Mais on n'y trouve pas trace d'une intention du législateur de déroger aux règles du CJA. Et pour cause : lorsque la mention litigieuse est entrée en vigueur en 2010, la Tascom était encore affectée au budget de l'Etat. La voie de l'appel était déjà ouverte en vertu de l'article R. 811-1 du CJA, sans qu'un renvoi législatif au régime de réclamation de la TVA soit nécessaire pour cela.

Il est, en dernier lieu, assez rassurant de constater que l'intention du législateur n'était pas de modifier le champ de compétence des cours administratives d'appel, car dans le cas contraire, il aurait empiété sur la compétence du pouvoir réglementaire au mépris de l'article 37 de la Constitution. La répartition des compétences au sein d'un ordre juridictionnel relève

en effet du pouvoir réglementaire (voyez les décisions du Conseil constitutionnel du 24 octobre 1980, n° 80-116 L, du 20 février 1987, n° 87-149 L, et du 10 mai 1988, n° 88-157 L).

Vous l'aurez compris, à nos yeux, la première piste qui aurait pu ouvrir la voie de l'appel à la société Privilège Automobiles ne tient pas la route : elle suppose une interprétation juridiquement trop fragile des dispositions adossant le régime de la Tascom sur celui de la TVA, à laquelle nous ne parvenons pas à nous résoudre.

VII. Nous ferons plus vite le tour de la deuxième piste, inspirée du constat que, bien qu'affectée en droit aux communes, la Tascom n'a, en pratique, jamais cessé d'être un impôt équilibrant le budget de l'Etat.

La Tascom faisait partie des impôts alimentant le budget de l'Etat dont le produit a été transféré aux collectivités territoriales à compter de 2011 pour compenser la baisse des recettes fiscales induites par le remplacement de la taxe professionnelle par la contribution économique territoriale, impôt moins rentable pour les collectivités. Mais le législateur, aussi attentif à l'équilibre du budget de l'Etat qu'au principe d'autonomie financière des collectivités territoriales, a prévu que ce transfert serait compensé au profit de l'Etat. Selon l'article 77 de la loi de finances pour 2010, cette compensation devait s'effectuer, en 2011, par imputation du produit de la Tascom perçu par l'Etat en 2010 dans chaque commune ou EPCI, sur certaines des dotations que leur verse l'Etat.

Ce mécanisme de compensation du transfert de la Tascom via une minoration des dotations a été étendu aux années suivantes, d'abord illégalement par voie de circulaires (voyez votre décision *Communauté de communes du Val-de-Sèvre* du 16 juillet 2014 annulant l'une d'entre elles, n° 369736). Le législateur l'a ensuite pérennisé en loi de finances pour 2015⁶ et a validé ses effets pour le passé par une disposition de la loi de finances rectificative du 29 décembre 2016⁷, qui fait l'objet d'une QPC que vous avez renvoyée vendredi dernier au Conseil constitutionnel (*Communauté de communes du pays roussillonnais*, 12 mai 2017, n° 405355).

Depuis 2011, le produit de la Tascom est ainsi récupéré par l'Etat sous forme d'une baisse des dotations budgétaires versées aux collectivités concernées. L'Etat reste économiquement le bénéficiaire final de la majeure partie des recettes fiscales de cette taxe, qui n'est, pour le moment du moins, un impôt local qu'en apparence. C'est sans doute ce qui explique pourquoi le ministre souhaite défendre en appel le bien-fondé de la Tascom et s'émue moins du sort contentieux d'autres impôts locaux.

Il est cependant exclu de s'appuyer sur cette compensation pour écarter la qualification de la Tascom d'impôt local. Ce paramètre, étranger à la fiscalité proprement dite, obligerait à rechercher systématiquement le bénéficiaire final effectif de l'impôt après application de tels mécanismes budgétaires. Cela ferait inopportunément dépendre la compétence des cours d'une plongée dans les dispositions souvent obscures régissant les relations financières entre l'Etat et les collectivités territoriales. Au surplus, le montant de la diminution des dotations est figé au montant des recettes de Tascom constatées en 2010, de sorte que si le produit de la

⁶ Article 114 de la loi du 29 décembre 2014.

⁷ Article 133 de la loi n° 2016-1918.

taxe croît au fil du temps, l'Etat ne devrait progressivement plus en récupérer qu'une partie par ce biais.

Cette deuxième piste n'est donc pas praticable.

VIII. Reste une dernière option. Elle consisterait à ranger prétorieusement la Tascom aux côtés de la contribution économique territoriale pour la mise en œuvre du 4° de l'article R. 811-1 du CJA, en retenant une lecture finaliste de ces dispositions justifiant le rétablissement pour cet impôt de l'appel, voie de recours de droit commun.

L'idée est de revenir à la logique qui sous-tend la répartition décidée lors de la création du 4° de l'article R. 811-1 en 2003 entre les litiges fiscaux pour lesquels l'appel a été supprimé et ceux dont l'enjeu a paru suffisant pour que les jugements des tribunaux les concernant soient soumis aux cours administratives d'appel.

La compétence de premier et dernier ressort des tribunaux administratifs est *de facto* réservée aux impôts locaux frappant les particuliers (comme les taxes foncières, la TEOM, la taxe d'habitation) et aux taxes d'urbanisme (la TLE, la taxe pour le financement des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement, la taxe départementale des espaces naturels sensibles⁸, la contribution réclamée aux personnes non raccordées aux réseaux d'assainissement, la participation pour dépassement du coefficient d'occupation des sols). En revanche, la voie de l'appel est, concrètement, ouverte aux impôts locaux quand ils grèvent l'activité économique des entreprises.

Cette ligne de partage éclaire les deux exceptions et la règle de connexité expressément prévues par le 4° de l'article R. 811-1 du CJA. Les jugements rendus en matière de contribution à l'audiovisuel public font directement l'objet d'un pourvoi en cassation, alors que cette imposition n'est pas perçue par une collectivité territoriale, parce qu'elle est étroitement liée à l'imposition des ménages passibles de la taxe d'habitation. En sens inverse, la contribution économique territoriale frappe l'activité des entreprises, ce qui explique qu'en dépit d'une affectation de son produit aux collectivités territoriales, la voie de l'appel est ouverte dans les litiges la concernant. Enfin, la règle de connexité fait basculer la taxe foncière dans le champ de compétence des cours, à condition qu'elle soit contestée en même temps que la cotisation foncière des entreprises, fraction de la contribution économique territoriale. La distinction entre d'un côté les impôts locaux des ménages et les taxes d'urbanisme, de l'autre les impôts commerciaux donne une certaine cohérence à la répartition actuelle des compétences qui ressort de la lettre de l'article R. 811-1 et de votre jurisprudence.

Il nous semble que vous ne trahiriez pas l'objectif visé par la réforme de 2003 si vous décidiez de resserrer l'exception des impôts locaux en tenant compte de la nature de l'impôt perçu par les collectivités territoriales, selon cette ligne de fracture. Vous ne feriez que pondérer un critère dégagé prétorieusement afin de définir la portée d'une exception, le critère de l'affectation du produit de l'impôt, pour faire prévaloir la règle générale qu'est l'ouverture de l'appel à l'encontre de toute décision des tribunaux administratifs.

⁸ Et sans doute, demain, la taxe d'aménagement (article L. 331-1 du code de l'urbanisme).

Dans cette logique, les litiges relatifs à la Tascom, assise sur le chiffre d'affaires rapporté à la surface de vente des magasins de commerce de détail, devraient être susceptibles d'appel, bien que cette taxe soit perçue par les communes et leurs groupements. Cette solution exclurait aussi des jugements rendus en premier et dernier ressort l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux, impôt commercial perçu au profit des collectivités territoriales, la contribution au développement de l'apprentissage, versée aux fonds régionaux d'apprentissage ou encore, de manière plus anecdotique, la taxe sur les entreprises de transport public aérien et maritime perçue par la Corse.

Vous avez déjà osé combler de façon prétorienne une lacune du 4° de l'article R. 811-1. Ses dispositions ouvrant l'appel pour les jugements mixtes portant sur la taxe foncière et la taxe professionnelle ont tardé à être mises à jour après le remplacement de cette dernière par la contribution économique territoriale. Vous avez néanmoins pris sur vous de substituer la cotisation foncière des entreprises à la taxe professionnelle pour maintenir la compétence des cours de 2010 à 2013, alors que faute de dérogation expresse, le critère habituel d'affectation aurait dû vous conduire à y voir un impôt local et à fermer pour trois ans la voie de l'appel à ces litiges (*Société Etares*, 15 octobre 2014, n° 370357, aux T.).

Le pas était cependant beaucoup plus naturel à franchir, compte tenu de la filiation entre la taxe professionnelle et la contribution économique territoriale et de la rectification des dispositions de l'article R. 811-1 en 2013, avant votre décision. L'effort qu'il faudrait consentir pour calquer le cheminement contentieux de la Tascom sur celui de la contribution économique territoriale nous paraît finalement trop grand pour que nous vous proposons d'emprunter la même voie. Ce serait solliciter la lettre de l'article R. 811-1 au-delà du raisonnable, faute de toute accroche textuelle permettant de sanctuariser l'appel pour les litiges relatifs aux impôts commerciaux ou touchant à l'activité économique des entreprises. A cela s'ajoute le risque de réintroduire de l'incertitude sur le champ de compétence des cours, à défaut de pouvoir cerner avec une précision suffisante les contours des impôts visés, qui ne correspondent pas à notre connaissance à une notion clairement établie dans votre jurisprudence ni ne coïncident avec la distinction entre impôts auto-liquidés et recouvrés par voie de rôle.

La véritable solution consisterait à modifier le 4° de l'article R. 811-1, pour cantonner l'exception à la règle de l'appel aux taxes foncières, à la taxe d'habitation et aux taxes connexes acquittées par les personnes physiques et les sociétés relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes, ou, plus modestement, pour ajouter expressément la Tascom à la CET au nombre des impôts pour lesquels les jugements sont susceptibles d'appel.

Mais en l'état des textes, le sort contentieux de la Tascom nous semble sans appel : vous n'avez guère d'autre choix que d'y voir un impôt local échappant à la compétence des cours administratives d'appel depuis le 1^{er} janvier 2011.

IX. Votre avis pourra utilement préciser qu'elle l'est restée après le 1^{er} janvier 2015. Depuis cette date, la Tascom n'est plus exclusivement allouée aux communes et à leurs groupements, puisque c'est l'Etat qui perçoit la majoration de 50 % pour les établissements assujettis disposant d'une très grande surface de vente.

Vous avez déjà été confrontés au cas d'une imposition pour partie nationale et pour partie locale : celui de la redevance d'archéologie préventive, dont 30 % au minimum alimentait un fonds national, les 70 % restants étant versés soit à un établissement national, l'Institut National de l'Archéologie Préventive, soit aux collectivités territoriales, selon le service exécutant les diagnostics préventifs. La redevance pouvait donc être à 100 % un impôt national, comme elle pouvait être à 70 % un impôt local. Constatant néanmoins que ce dernier cas de figure restait minoritaire en pratique et que la redevance était toujours au moins pour partie un impôt national, vous avez fait primer la règle générale du double degré de juridiction en jugeant que cette redevance ne pouvait être regardée comme un impôt local au sens de l'article R. 811-1 (23 décembre 2010, *Min. c. SCI des Vernes*, n° 307984, aux T. et aux ccl de Claire Legras). Cet exemple illustre au passage que si le critère de l'affectation majoritaire du produit de l'impôt est une ligne de partage commode et tout à fait pertinente en première analyse, ce critère s'avère parfois insuffisant face à la diversité des impositions à l'affectation fractionnée.

Ce critère sera néanmoins suffisant en l'espèce. Vous êtes aujourd'hui soumise une situation peu ou prou symétrique de celle de la redevance d'archéologie préventive dans l'affaire *SCI des Vernes* : seule une partie des redevables acquitte la fraction nationale de la Tascom, qui comporte en revanche toujours une fraction locale. A supposer même que la majoration concerne tous les redevables, ce qui n'est pas le cas, elle ne représenterait mécaniquement qu'un tiers du produit total de la taxe. La majoration introduite en 2015 ne compromet donc pas le caractère local de cette imposition.

La voie de l'appel est par conséquent fermée dans la présente affaire et la cour devra vous renvoyer la contestation par la société Privilège Automobiles du jugement du tribunal administratif de Dijon, qui s'analyse en un pourvoi en cassation.

Et par ces motifs, nous concluons à ce qu'il soit répondu à la cour administrative d'appel de Lyon dans le sens des observations qui précèdent.