

N° 417792

Ministre de l'action et des comptes publics
c/ Indivision A... – B...

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 12 avril 2019

Lecture du 24 avril 2019

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, rapporteur public

La loi n° 89-936 du 29 décembre 1989 de finances rectificative pour 1989 a créé la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux (TSB) en Île-de-France, codifiée à l'article 231 *ter* du code général des impôts (CGI). L'intention du législateur était de financer les investissements envisagés par les pouvoirs publics dans la région francilienne et d'orienter l'implantation des bureaux, en décourageant leur construction au cœur de l'agglomération parisienne par des tarifs plus importants. L'assiette de la taxe a été élargie par des interventions successives du législateur, au point que la dénomination qui lui est aujourd'hui donnée par le CGI est celle de « *taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement perçue dans la région Ile-de-France* ». Son produit est aujourd'hui principalement affecté à la région Île-de-France et à la Société du Grand Paris.

L'affaire qui vient d'être appelée va vous conduire à préciser les critères de la distinction entre les locaux à usage de bureaux et les locaux commerciaux, déjà éclairés par une première décision *Min. c/ Société CIC* (30 mars 2011, n° 336765 : RJF 6/11 n° 709). Ces deux types de locaux sont inclus dans l'assiette de la taxe, mais la distinction emporte des conséquences tant sur le tarif (ainsi, dans la 1^{re} circonscription qui comporte Paris et les Hauts-de-Seine, le tarif normal est aujourd'hui de 19,31 € par m² pour les bureaux et de 7,86 € pour les locaux commerciaux) que sur le seuil d'assujettissement, qui est en application du V-3° de l'article 231 *ter* de 100 m² pour les bureaux et de 2 500 m² pour les locaux commerciaux. La question présente donc des enjeux économiques et financiers significatifs.

L'indivision A... – B... est propriétaire d'un immeuble situé 17, rue de Cléry dans le 2^e arrondissement de Paris, qu'elle donnait en location à la SAS Espace Vinci par un bail commercial conclu le 22 mars 2002 et renouvelé par avenant le 28 juin 2011. Après s'être acquittée spontanément de la TSB pour ces locaux au titre des années 2013 à 2015, pour un montant d'environ 25 000 euros chaque année, elle a estimé les avoir déclarés à tort comme des bureaux et a présenté le 24 décembre 2015 une réclamation tendant au dégrèvement de ces impositions. Cette réclamation ayant été rejetée, elle a saisi le tribunal administratif de Paris, qui a rejeté sa demande par un jugement du 19 décembre 2016. Par un arrêt du 6 décembre 2017, la cour administrative d'appel de Paris a annulé ce jugement et prononcé la décharge de l'ensemble des impositions en litige. Le ministre de l'action et des comptes publics se pourvoit en cassation contre cet arrêt.

La cour administrative d'appel était bien compétente pour statuer sur la requête de l'indivision car vous jugez que la TSB n'est pas un impôt local au sens de l'article R. 811-1 du code de

justice administrative (9 novembre 2005, *Société Cliniques chirurgicales*, n°275163, Tab. : RJF 2/06 n°200 ; 11 octobre 2017, *SCI 10-12 Lyautey*, n° 392999, Tab., solution implicite et les conclusions de Yohann Bénard, RJF n° 1/18, C41). L'affectation de la taxe n'ayant pas été modifiée depuis les années d'imposition en litige dans l'affaire *SCI 10-12 Lyautey*, vous n'aurez pas à examiner à nouveau cette question.

Le ministre soulève un unique moyen de cassation tiré de ce que la cour a dénaturé les faits qui lui étaient soumis, les a injustement qualifiés et commis une erreur de droit en jugeant que la surface de 1 400 m² devait bénéficier de l'exonération relative aux locaux commerciaux de moins de 2 500 m² et a, par suite, commis une erreur de droit en jugeant que le bureau de 83 m² ne pouvait être assujéti à la TSB.

La cour a relevé que les locaux d'une superficie totale de 1 483 m² se décomposaient en deux espaces, d'une part un bureau de 83 m² et d'autre part plusieurs salles et un espace sous verrières de 1 400 m² pris à bail par la société SAS Espace Vinci, qui y exerce une activité de location de courte durée pour diverses manifestations. Se fondant sur l'existence de prestations accessoires de la société Espace Vinci (accès à des équipements de communication, vestiaire, restauration, etc.) et de nombreux documents attestant de la location de salles équipées pour des séminaires ou formations, elle en a déduit « *que des prestations commerciales donnant lieu à l'accueil du public étaient effectuées dans ces locaux de 1 400 m², lesquels constituaient, dès lors des locaux commerciaux* » au sens de l'article 231 *ter*. Elle a également accordé la décharge pour le bureau de 83 m², puisque sa superficie était inférieure au seuil de 100 m².

Parmi les arguments avancés par le ministre, sont inopérants ceux qui tendent à démontrer que les locaux n'entraient pas dans le champ des exonérations prévues par l'article 231 *ter* en faveur des locaux spécialement aménagés pour l'exercice d'activités à caractère éducatif et des locaux à usage principal de congrès de moins de 5 000 m², curieusement assimilés par la loi aux locaux de stockage. Si les parties ont débattu de ces qualifications devant les juges du fond, la cour ne s'est pas prononcée sur celles-ci mais sur le fondement de la seule exonération prévue par le V-3° en fonction de la superficie des locaux commerciaux et à usage de bureaux.

Vous devrez d'abord déterminer votre degré de contrôle en cassation sur la qualification de locaux à usage de bureaux ou de locaux commerciaux. Votre jurisprudence retient habituellement un contrôle de qualification juridique quand il s'agit de déterminer la nature d'une activité (cf. par exemple sur le caractère commercial d'une activité, 7 janvier 2000, *G...*, n° 181308 : RJF 2/00, n° 280) ou de locaux (cf. par exemple sur la qualification d'immeuble exceptionnel au sens de l'article 1499-2° du CGI, 30 avril 1997, *SCI Centre commercial centre Dreux*, n° 131903 : RJF 6/97, n° 577) et plus largement lorsqu'il s'agit de se prononcer sur une notion qui détermine le régime d'imposition. Certes, il existe une exception importante pour la qualification d'établissement industriel en matière de taxe foncière, pour laquelle l'appréciation par les juges du fond des critères définis par votre décision *Miroline* (Sect., 27 juillet 2005, *Min. c/ Société des pétroles Miroline*, n° 261899, Rec.) est souveraine (14 avril 2008, *Min. c/ SA lorientaise de stockage*, n° 307465, Tab. : RJF 07/08 n° 831). Mais ce choix jurisprudentiel peut se justifier par le caractère massif de ce contentieux et par la précision des critères dégagés par la jurisprudence *Miroline*, qui donne prise à un contrôle assez étroit de l'erreur de droit. Nous vous invitons ici à retenir un contrôle de qualification juridique des faits. C'est sur ce terrain que vous vous prononcerez car bien qu'il soulève aussi un moyen de dénaturation, le ministre ne remet en cause aucune des constatations faites par la

cour mais seulement les déductions qu'elle a opérées à partir de celles-ci pour retenir la qualification de locaux commerciaux.

Deux questions doivent être tranchées pour statuer sur le pourvoi du ministre : d'une part, le critère de la distinction entre une activité commerciale et une activité de bureaux au sens de l'article 231 *ter* ; d'autre part, la question de savoir s'il y a lieu de se fonder sur l'utilisation effective des locaux ou sur leur destination telle qu'elle est prévue par le contrat de bail.

Sur le premier point, le ministre soutient que les locaux destinés à la réalisation de prestations de services de nature commerciale ou artisanale s'entendent de ceux auxquels le public a normalement accès, par exemple les locaux de restauration, d'hébergement collectif, les agences de voyages, les banques, les salons de coiffure ou les complexes sportifs. En l'espèce, le principal client de la SAS Espace Vinci était la SA Cegos, qui lui sous-louait les espaces pour y organiser des formations professionnelles destinées aux entreprises, et dès lors, les seules personnes pouvant accéder aux locaux sont celles autorisées par la SA Cegos, à savoir ses salariés et ses clients. Le ministre en déduit que le public n'avait pas accès « *librement et normalement* » à ces locaux et qu'ils ne peuvent donc être qualifiés de commerciaux. Cette notion de « *locaux auxquels le public a normalement accès* » figure dans la doctrine de l'administration¹.

Les travaux parlementaires dont sont issues les dispositions que vous avez à interpréter ne sont pas déterminants. C'est la loi de finances pour 1999 qui a procédé à l'extension de l'assiette de la taxe à l'ensemble des locaux commerciaux. Auparavant, les locaux commerciaux étaient inclus dans la notion de bureaux mais la loi en excluait expressément les magasins et boutiques. Les travaux parlementaires témoignent de la volonté de retenir l'assiette la plus large, en y incluant, pour reprendre les termes de la loi, l'ensemble « *des locaux destinés à l'exercice d'une activité de commerce de détail ou de gros et de prestations de services à caractère commercial ou artisanal* ». Quant au seuil d'assujettissement de 2 500 m², il n'a été retenu qu'au terme de la procédure parlementaire, après l'échec de la commission mixte paritaire, et témoigne d'un souci de compromis devant les oppositions manifestées à l'extension de la taxe, puisque le seuil initial était de 300 m². Mais les travaux parlementaires ne fournissent pas d'indication sur la manière dont il convient de procéder pour distinguer les bureaux des locaux commerciaux.

Votre jurisprudence est en revanche largement engagée par la décision *Min. c/ Société CIC* du 30 mars 2011. Vous y avez jugé, s'agissant de locaux d'une agence bancaire utilisés par les conseillers financiers pour recevoir la clientèle, qu'ils étaient imposables dans la catégorie des locaux commerciaux dès lors que « *prestations de service de nature commerciale* » y étaient effectuées, et « *alors même qu'ils seraient séparés par des cloisons des autres zones de l'agence* ». Vous vous êtes ainsi fondés sur la nature de l'activité réalisée plutôt que sur la disposition des locaux : les conseillers d'une agence bancaire travaillent dans des bureaux, au sens où l'entend le langage commun, mais ils y exercent une activité commerciale à destination du public. Sur la base des mêmes critères, l'activité de formation dispensée dans les locaux en litige doit recevoir la même qualification. Il s'agit en effet d'une activité de prestation de services, à destination de salariés des entreprises ayant acheté la formation et qui viennent dans les locaux pour y recevoir ces prestations. Le fait que le public vienne dans les locaux est bien un critère qui permet de caractériser la nature commerciale de l'activité et de faire la distinction avec les locaux où les employés travaillent pour les besoins de l'entreprise

¹ BOI-IF-AUT-50-10 n°50,

sans rencontrer les clients. Mais la condition n'est pas aussi restrictive que le soutient le ministre : tous les locaux commerciaux ne sont pas accessibles librement aux clients, et selon la nature de l'activité, ils peuvent être accessibles sur rendez-vous ou, comme en matière de formation, sous condition de l'achat préalable de la prestation.

La seconde question ne se posait pas quant à elle dans la décision *Société CIC*, où le redevable de l'impôt était à la fois le propriétaire des locaux et celui qui y opérait l'activité commerciale. La présente affaire fait intervenir trois acteurs : l'indivision, qui est propriétaire des locaux ; la SAS Espace Vinci, titulaire du bail et qui met les salles à disposition des utilisateurs tout en leur fournissant les prestations accessoires ; les utilisateurs, dont le principal est la société Cegos, qui s'était engagé par convention avec la SAS Espace Vinci à acheter au moins 1 500 jours.salle par an. Selon le niveau de la chaîne auquel on se place, l'activité ne recevra pas nécessairement la même qualification. Le ministre se situe au niveau du contrat de bail conclu entre l'indivision et la SAS Espace Vinci, et relève que ce contrat stipule que « *les lieux loués sont destinés à l'usage exclusif de bureaux pour la location de salles de réunion et de formation* ». Même si cette clause est en réalité ambiguë, puisqu'elle mentionne à la fois l'usage de bureaux et la destination consistant à organiser des formations, le fait de se placer à ce niveau vient bien au soutien de la thèse du ministre : l'activité consistant à louer des locaux à la SAS Espace Vinci qui est principalement un acheteur d'espaces n'est pas une activité commerciale à destination du public. L'indivision soutient quant à elle qu'il faut examiner l'utilisation effective des locaux. C'est le point de vue qu'a retenu la cour puisqu'elle s'est fondée sur la réalisation dans les locaux de prestations de formation et n'a pas tenu compte de la formulation du bail.

Nous croyons que vous devrez confirmer l'arrêt de la cour également sur ce point. D'une part, la lettre de la loi invite à se fonder sur l'utilisation effective, puisqu'elle mentionne les locaux « *à usage de bureaux* » et ceux « *destinés à l'exercice d'une activité de commerce de détail ou de gros et de prestations de services à caractère commercial ou artisanal* ». D'autre part, cette lecture paraît davantage conforme à l'intention du législateur qui poursuivait un but d'aménagement du territoire en orientant l'implantation géographique des activités : dès lors, c'est l'activité effective qu'il convient de prendre en compte. En outre, le fait de se fonder sur les clauses du bail pourrait ouvrir la voie à des rédactions ayant pour but d'obtenir la qualification fiscale la plus favorable, alors que l'utilisation effective est moins aisément manipulable. C'est l'activité exercée au 1^{er} janvier qui devra être pris en compte, puisque c'est à cette date que se situe le fait générateur de l'imposition selon le II de l'article 231 *ter*.

Une récente décision *Min. c/ SAS Foncière GSP* de vos chambres réunies (4 mai 2018, n° 402897, Tab. : RJF 7/18, n° 762) pourrait vous faire hésiter, en ce qu'elle retient pour une problématique similaire une solution inverse. Etait en cause dans cette affaire l'application du I de l'article 1447 du CGI, qui dispose que « *les activités de location ou de sous-location d'immeubles nus à usage d'habitation* » ne sont pas assujetties à la cotisation foncière des entreprises. Le contribuable était une société foncière qui louait les locaux à des sociétés exploitant des maisons de retraite. Vous avez censuré l'arrêt de la cour qui s'était fondée sur l'utilisation finale des locaux, qui était bien un usage d'habitation par les personnes âgées, en jugeant qu'il « *convenait de se référer à l'utilisation des locaux par le preneur pour déterminer s'ils étaient loués par le bailleur à usage d'habitation* ». Vous vous êtes donc placés au niveau du contrat entre le bailleur et le preneur et non sur l'utilisation finale pour déterminer la nature de l'activité. Mais cette différence de solution s'explique par les différences de textes, qui ne sont pas formulés de la même manière et ne poursuivent pas la même finalité. L'article 1447 du CGI se fonde sur la nature de l'activité du contribuable, ce

qui interdit de prendre en compte les relations qui se nouent en aval du contrat conclu par celui-ci avec le preneur. L'article 231 *ter* cible quant à lui l'utilisation effective des locaux dans un but d'aménagement du territoire.

Vous jugerez donc que la cour n'a commis erreur de droit ni erreur de qualification juridique en se fondant sur l'utilisation effective des locaux, consistant dans la réalisation de prestations de service sous la forme d'actions de formation à destination du public, pour en déduire qu'il s'agissait de locaux commerciaux au sens de l'article 231 *ter*. S'agissant du bureau de 83 m², le moyen du ministre tient uniquement à ce que si l'on considère les 1 400 m² comme des bureaux, la surface totale des bureaux dépasse 100 m² et le bureau de 83 m² doit donc également être imposé ; ce moyen sera donc écarté par voie de conséquence.

PCMNC :

- **au rejet du pourvoi du ministre ;**
- **à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat le versement à l'indivision A... – B... d'une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761 du code de justice administrative.**