

N° 448562
SASU Transports du Val d'Oise (TVO)

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 6 octobre 2021
Lecture du 20 octobre 2021

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- La société requérante exploite plusieurs lignes de bus dans le Val-d'Oise, dans le cadre de délégations de service public. Elle utilise, pour les besoins de son activité, un ensemble immobilier d'une superficie totale de 16 467 m² situé sur le territoire de la commune d'Argenteuil, au 18, rue Jean Poulmarch. Cet ensemble, dont plusieurs photographies sont au dossier, forme un groupement topographique unique. Il est constitué de surfaces d'accueil des bus, permettant d'accueillir au moins 150 bus simples ou articulés, de bureaux, d'un atelier d'entretien et réparation des bus, avec des instruments de levage spécifique, d'espaces de circulation internes, d'espaces verts et d'emplacements de stationnement des véhicules particuliers des personnels de la société, soit 229 places, attribuées aux agents de l'atelier (5 places), au personnel des bureaux (39 places) et aux conducteurs de bus (185 places).

Le litige porte sur l'assujettissement de tout ou partie de cet ensemble immobilier à la 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 (« TSB »), impôt d'Etat créé par la loi de finances rectificative pour 1989¹, codifié à l'article 231 *ter* du CGI et dont le rendement est aujourd'hui de 465 M€².

Nous vous avons expliqué l'an dernier, dans nos conclusions sur une affaire *Lor Matignon* (8^{ème} et 3^{ème} chr, 27 mai 2020, n° 433004, T. p. 724, RJF 2020 n° 696, concl. C.696) pour quelles raisons, nonobstant l'affectation d'une fraction croissante de son produit à la région Ile-de-France, il faut continuer à regarder la TSB comme un impôt local, et maintenir votre jurisprudence *Sté Cliniques Chirurgicales SA* de 2005 (8^{ème} et 3^{ème} ssr, 9 nov. 2005, n° 275163, T. pp. 807-835-872, RJF 2006 n° 200).

Depuis plusieurs années, dix ans sans doute, la société TVO acquittait la TSB sur la base de 1 055 m² de bureaux (ce point n'est pas en débat) et 2 753 m² de surfaces de stationnement, cette superficie correspondant à la totalité des places de stationnement des

¹ Article 40 de la loi n° 89-936 du 29 décembre 1989 de finances rectificative pour 1989.

² 465 961 000 € en 2019 (source PLF 2020, voies et moyens, p. 130).

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.

véhicules individuels des salariés. A l'issue d'un contrôle sur pièces diligenté en 2015, l'administration rectifiait l'imposition établie au titre des années 2013 et 2014 en prétendant taxer en outre, au titre de ces « surfaces de stationnement » placées dans l'assiette de la taxe, 5 374 m² de voies de circulation et 4 920 m² d'aires d'accueil des bus. C'est ainsi une surface de stationnement totale de 12 987 m² qui était prise en compte.

La société ne l'entendait pas ainsi et demandait au tribunal administratif de Cergy-Pontoise de réduire les cotisations de TSB ainsi mises à sa charge à raison de 8 130 € pour l'année 2013 et 8 008 € pour l'année 2014. Par jugement du 13 avril 2018, le tribunal prononçait un non-lieu à statuer à concurrence d'un dégrèvement accordé en cours d'instance, afférent à la taxe assise sur les 5 places de parking réservées aux salariés de l'atelier de mécanique et sur les « voies de circulation correspondantes », mais rejetait le surplus des conclusions de la requête. La société se pourvoit contre l'arrêt de la cour de Versailles du 10 novembre 2020 rejetant son appel.

Ce faisant, elle vous donne l'occasion d'éclairer pour la première fois la notion de surfaces de stationnement au sens et pour l'application des dispositions du 4° de l'article 231 *ter* du CGI qui sont issues de l'article 31 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 ayant étendu l'assiette de la TSB à cette catégorie supplémentaire de surfaces en vue de procurer à l'Etat des sources de financement affectées à la Société du Grand Paris, établissement public créé par l'article 7 de la loi du 3 juin 2010 relative au Grand Paris et chargé d'élaborer le schéma d'ensemble et de réaliser les projets d'infrastructures du réseau de transport public de la métropole parisienne.

2.- L'article 231 *ter*, dans sa version applicable, s'ouvre par un paragraphe I énonçant qu'il est institué une taxe dont l'intitulé est long mais à notre avis significatif : « *taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement annexées à ces catégories de locaux* ». On voit ainsi apparaître une première fois l'indication que les surfaces de stationnement ne sont pas taxées pour elles-mêmes, mais seulement dans la mesure où elles sont annexées à des locaux eux-mêmes situés dans le champ de la taxe.

Le paragraphe II précise qui en est redevable et le paragraphe III définit les règles d'assiette. Ainsi, la taxe est due pour quatre catégories de locaux :

1°) pour les locaux à usage de bureaux, qui s'entendent à la fois des bureaux proprement dits et de leurs dépendances immédiates et indispensables mais aussi des locaux professionnels largement entendus ;

2°) pour les locaux commerciaux, qu'ils soient destinés à la vente en gros ou au détail ou à des prestations de services, leurs réserves attenantes et emplacements attenants affectés en permanence à la vente étant également dans le champ ;

3°) pour les locaux de stockage, qui s'entendent des locaux ou aires couvertes destinés à l'entreposage de produits, de marchandises ou de biens et qui ne sont pas intégrés

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.

topographiquement à un établissement « de production » – ce qu’il faut comprendre comme un établissement à caractère industriel ;

enfin 4°) pour les surfaces de stationnement ; ce 4° précise d’abord (mais à vrai dire on s’y attendait) que ces surfaces doivent être « destinées au stationnement des véhicules » ; il indique ensuite de manière volontairement assez englobante qu’il peut s’agir de « locaux ou d’aires, couvertes ou non couvertes » (parkings en sous-sol et parkings en surface ou aériens sont donc tous visés) ; il énonce encore que les surfaces taxables ne doivent pas être incluses dans un établissement de production ; enfin l’on retrouve, c’est la deuxième occurrence, l’exigence que ces surfaces soient « annexées aux locaux mentionnés aux 1° à 3° », caractéristique dont on trouve d’autres rappels, aux 1° et 3° du paragraphe V.

Il résulte clairement de ces dispositions que les surfaces de stationnement, à la différence des trois autres catégories de locaux taxables, ne sont jamais taxées seules, puisqu’elles n’entrent dans le champ de l’imposition qu’à la condition qu’elles soient annexées à des bureaux, des locaux commerciaux ou des locaux de stockage taxables, peu important à notre avis que les propriétaires des unes et des autres ne soient pas identiques.

Il reste cependant à s’entendre sur le sens précis à donner à l’adjectif « annexé », qui n’est pas éclairé de manière décisive par les travaux parlementaires.

Nous observons que le législateur n’a pas écrit « attenant », alors que cet adjectif est utilisé pour les réserves et emplacements attenants à des locaux commerciaux. En utilisant le mot « annexé », il nous semble par conséquent qu’il a demandé que soit caractérisé un peu plus qu’un simple lien de proximité physique ou de contiguïté géographique et qu’il a entendu que les emplacements de stationnement entretiennent un rapport fonctionnel avec les locaux auxquels ils sont attachés ou à proximité desquels ils se situent.

C’est – pour prendre quelques exemples – le parking de l’hypermarché ou du centre commercial, accessible à la clientèle pour lui permettre de venir faire ses achats et aux salariés des enseignes – voyez les faits qui étaient au cœur d’une affaire *SNC Centre commercial Francilia*, dans laquelle votre 8^{ème} chambre avait, à nos conclusions, refusé l’admission du pourvoi dirigé contre un arrêt ayant approuvé l’assujettissement de cette société à la TSB à raison des parkings destinés aux commerçants et à la clientèle du centre commercial Carré Sénart, en Seine-et-Marne (1^{er} avr. 2019, n° 426432, RJF 2019 n° 797, à nos concl. C797).

C’est encore le parking en niveaux de sous-sol de la tour de bureaux, réservé par contingent aux employés des entreprises qui y occupent des locaux ou à certains fournisseurs.

Ce sont les emplacements de stationnement extérieurs réservés à des poids-lourds qui viennent livrer des marchandises ou en prendre livraison aux quais de chargement d’un entrepôt logistique.

Ces hypothèses sont celles que vise l’article 231 *ter* du CGI : la surface de stationnement, qui n’est jamais imposée au seul motif qu’elle est destinée au stationnement

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.

des véhicules, le devient en revanche dès lors qu'elle présente une utilité pour l'activité déployée au sein du local commercial, administratif ou de stockage taxable.

3.- Si vous validez cette approche, qui combine proximité géographique et lien fonctionnel, vous devrez casser l'arrêt attaqué en ce qu'il est entaché d'une première erreur de droit.

3.1.- Au point 3 de son arrêt, la cour a reproduit un motif de pur droit qui figurait déjà dans un arrêt *SA Natixis Bail* du 11 février 2020 de la cour administrative d'appel de Paris (n° 439014, 440080), frappé d'un pourvoi affecté à la 9^{ème} chambre et sur lequel il n'a pas encore été statué. Elle a ainsi jugé que « *les surfaces de stationnement situées dans la région Ile-de-France, indépendamment de l'usage qui en est fait ou de la qualité de leurs utilisateurs, sont imposables à la taxe si elles sont destinées au stationnement des véhicules, sont annexées à des locaux à usage de bureaux, à des locaux commerciaux ou à des locaux de stockage et ne sont pas topographiquement intégrées à un établissement de production* ».

Ceci posé, la cour s'est prononcée sur chacune des trois catégories de surfaces en cause. S'agissant des aires d'accueil des bus, elle a jugé au point 4 :

i) que l'utilisation effective à titre de dépôt ne justifiait pas d'écarter la qualification de surface de stationnement ; nous sommes d'accord ;

ii) que ces surfaces n'étaient pas intégrées à un établissement de production ; c'est vrai aussi ;

et iii) qu'elles étaient incluses dans un groupement topographique homogène ; c'est exact et non contesté.

Toutefois en statuant ainsi, la cour a omis de rechercher si les aires d'accueil des bus étaient d'une utilité quelconque pour l'activité exercée au sein des locaux taxables, en l'occurrence pour les bureaux qui abritent semble-t-il les services administratifs de la société TVO – l'atelier mécanique étant lui-même non taxable et non taxé.

La cour aura, dans le cadre du renvoi, à se poser cette question, mais disons d'emblée qu'à notre avis, les bus sont utiles à l'activité de prestataire de services de transport de voyageurs de la société qu'elle accomplit, par construction, en dehors de ces bureaux. Il nous paraît donc que les aires d'accueil des bus ne devraient pas être soumises à la TSB.

Nous ajoutons que la solution que nous défendons présente un mérite collatéral mais essentiel qui est de ne pas faire entrer dans le champ de la taxe des surfaces de stationnement de véhicules de transport en commun, alors que l'extension de la TSB aux surfaces de stationnement des véhicules poursuivait deux objectifs liés, qui consistaient à financer un établissement public d'Etat chargé d'améliorer le réseau de transports publics en Ile-de-France tout en dissuadant la création de nouvelles surfaces de stationnement ou en incitant à leur conversion.

La cour a poursuivi en jugeant, en ce qui concerne les surfaces de stationnement réservées aux véhicules personnels des conducteurs de bus, qu'elles étaient annexées aux

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.

locaux à usage de bureaux et par conséquent taxables. Elle a donc commis la même erreur de droit que précédemment en ne recherchant pas quelle utilité ces places de stationnement présentaient pour l'activité déployée dans les bureaux, alors que les places réservées aux employés de bureaux n'étaient plus en litige devant la cour. Le débat pourrait le cas échéant rebondir dans le cadre du renvoi mais nous ne trouvons pas complètement évident de soutenir que les places de parking des machinistes présentent une utilité pour l'activité exercée au sein des bureaux, le seul fait que les intéressés aient momentanément ou ponctuellement accès à ces locaux pour aller chercher un planning ou se changer étant peut-être un peu faible pour les considérer comme des « utilisateurs » normaux des bureaux taxables.

Enfin, vous pourrez aussi censurer l'arrêt en tant qu'il a jugé, par un motif de pur droit, que « *les surfaces de stationnement visées au 4° du III de l'article 231 ter du code général des impôts comprennent non seulement les emplacements de stationnement eux-mêmes mais également les accès et voies de circulation qui en sont indissociables* ».

Il est vrai que ce motif figurait déjà dans un arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles (CAA Versailles, 3^{ème} ch., 28 mars 2017, *Sté MBDA France agissant au nom et pour le compte de la SNC Papsos V*, n° 16VE01403, RJF 2017 n° 813) dont votre 9^{ème} chambre avait refusé l'admission (9^{ème} ch., 27 déc. 2017, n° 411039, RJF 2018 n° 383), et qui constituait la reprise de la doctrine administrative³, prescrivant d'inclure les voies de circulation et les rampes d'accès aux emplacements taxables.

La cour de Versailles avait jugé « *que les surfaces de stationnement visées au 4° du III de l'article 231 ter du code général des impôts, comprennent non seulement les emplacements de stationnement eux-mêmes mais aussi les accès et voies de circulation qui en sont indissociables ; que, par suite, la SNC PAPSOS V n'est pas fondée à demander que les aires de circulation afférentes aux trois parkings dont elle dispose sur les deux niveaux de sous-sol de son immeuble soient exclues du calcul des surfaces taxables en application des dispositions susmentionnées* ».

Mais nous sommes quant à nous arrêté par la lettre du texte qui ne prévoit l'imposition que de « *surfaces de stationnement* », s'entendant de locaux ou aires « *destinés au stationnement* ». Peut-être le législateur a-t-il pensé « parking » (incluant les voies de circulation), mais il a écrit « *surfaces de stationnement* », sans prévoir, au demeurant, la prise en compte des dépendances immédiates, à la différence de ce qu'il a fait pour les locaux à usage de bureaux.

En outre, d'un point de vue pratique, dès lors qu'au sein d'un même ensemble, des mêmes voies peuvent desservir des locaux taxables et non taxables, taxer ces voies impliquerait alors de se livrer à un prorata, en fonction du poids respectif des locaux taxables et des locaux non taxables, ce qui – il faut bien le dire – ne simplifie pas les choses. Tel est d'ailleurs le cas en l'espèce, dès lors que l'ensemble immobilier cotisé comporte des locaux taxables (bureaux) et des locaux non taxables (atelier de réparation mécanique). Et c'est ce

³ BOI-IF-AUT-50-10 n° 270.

qui a justifié que l'administration, lorsqu'elle a dégrèvé les cotisations de TSB établies au titre des places de stationnement réservées au personnel de l'atelier, dégrève concomitamment une quote-part des surfaces prises en compte au titre des voies de circulation...

Il nous semble donc à la fois plus conforme à la lettre de la loi et plus simple d'exclure les voies de circulation des surfaces de stationnement.

Il appartiendrait le cas échéant au législateur de prévoir une telle extension aux voies de circulation, par une disposition expresse de la loi fiscale, ce que la doctrine administrative n'était évidemment pas compétente pour faire.

Vous pourrez donc relever cette seconde erreur de droit.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Versailles et à ce que l'Etat verse la somme de 3 000 € à la société requérante au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

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.