

## CONCLUSIONS

### Mme Céline GUIBE, Rapporteur publique

Vous retrouvez, à dix ans d'intervalle, le contentieux de l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés bâties du port de plaisance de Port-Camargue, véritable feuilleton qui a donné lieu à pas moins de trois décisions de votre part, suivies d'une intervention du législateur destinée à sécuriser les modalités d'évaluation de la valeur locative des ports de plaisance.

Ce port, construit sur le domaine public maritime en 1969, a d'abord été exploité dans le cadre d'une concession confiée par l'Etat à la chambre de commerce et d'industrie de Nîmes-Uzès-Le Vigan. Dans la foulée des lois de décentralisation, il a été mis à la disposition de la commune du Grau-du-Roi en 1984, qui en a repris la gestion en régie directe en 2002. Le port est constitué d'une partie ouverte au public, qui dispose de 2543 postes d'amarrage, et d'une partie non ouverte au public, comportant 2239 postes d'amarrage appartenant à des propriétés privées, dénommées « marinas ».

Pour établir la taxe foncière sur les propriétés bâties due à raison des installations du port, l'administration fiscale a initialement déterminé leur valeur locative par voie d'appréciation directe, en retenant un montant forfaitaire par poste d'amarrage, correspondant à la valeur locative moyenne des postes observée dans les ports de la même zone géographique, ainsi qu'elle le faisait généralement pour l'imposition des ports de plaisance. Jusqu'en 1995, la valeur locative correspondant aux postes d'amarrage de la partie ouverte au public était incluse dans l'assiette de la taxe établie au nom de l'Etat alors que la valeur locative correspondant aux postes d'amarrage de la partie du port non ouverte au public était incluse dans l'assiette de la taxe établie au nom des propriétaires privés des marinas. A la suite de réclamations de ces derniers, faisant valoir qu'ils n'étaient pas propriétaires de ces postes d'amarrage situés sur le domaine public maritime, l'administration a renoncé à les imposer à ce titre. A compter de 1996, elle a modifié la valeur locative des installations portuaires imposées au nom de l'Etat, qu'elle a fixée en prenant en compte les postes d'amarrages situés dans les deux parties du port.

Cette modification s'étant traduite par une hausse substantielle des cotisations de taxe foncière, la commune du Grau-du-Roi, qui en supporte la charge à raison de la mise à disposition des installations du port, a contesté les impositions établies. Par une première décision du 5 mai 2010 (n° 301419, RJF 7/10 n° 691), vous avez censuré la méthode d'évaluation appliquée par l'administration, au motif qu'elle ne pouvait se fonder sur un

montant forfaitaire correspondant à la valeur moyenne observée dans les ports de la Méditerranée et vous avez ordonné que vous soit soumise une méthode d'évaluation tenant compte des spécificités du port de plaisance de Port-Camargue.

Dans le cadre de ce supplément d'instruction, une contestation s'est élevée quant à la consistance des biens entrant dans l'assiette de la taxe, au regard de la propriété des installations situées dans la partie du port non ouverte au public. L'instruction a permis d'établir que les quais et ouvrages d'accostage de cette partie du port appartiennent aux propriétaires privés des marinas, la limite du domaine public maritime artificiel étant fixée à 50 cm de l'extrémité des quais sur le plan d'eau. A la lumière de ces éléments, votre 8<sup>e</sup> chambre jugeant seule a fixé, par une décision du 20 décembre 2011, la valeur locative des installations imposables au nom de l'Etat en retenant les seuls ouvrages d'accostage du port public, ainsi que les ouvrages de protection délimitant les plans d'eau, les avant-port, bassins et chenal, à l'exclusion des enrochements, des talus et des quais des marinas et des autres immeubles de l'enceinte portuaire faisant l'objet d'évaluations cadastrales séparées. Cette nouvelle évaluation, fondée sur la valeur vénale des constructions et du terrain du port au 1<sup>er</sup> janvier 1970, s'est traduite par une réduction de près de 75% du montant de la taxe supportée par la commune.

Le législateur s'est alors emparé de la question pour rétablir le principe d'une évaluation forfaitaire conforme à la méthode précédemment utilisée par l'administration. L'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2012<sup>1</sup> a ajouté un III à l'article 1501 du CGI, qui fixe la valeur locative des postes d'amarrage dans les ports de plaisance à la date de la révision selon le tarif de 110 euros pour les ports maritimes de la Méditerranée, 80 euros pour les autres ports maritimes et 55 euros pour les ports non maritimes. Ces mêmes dispositions prévoient une faculté de modulation de 20 à 40% en fonction du nombre de services et d'équipements offerts par le port de plaisance et de la capacité moyenne des postes d'amarrage, dont les modalités ont été fixées, après concertation avec la fédération des ports de plaisance, aux articles 310 N à 310 P de l'annexe II au CGI.

L'entrée en vigueur de ces dispositions, le 1<sup>er</sup> janvier 2015, s'est traduite par le rétablissement d'un niveau d'imposition équivalent à celui que supportait la commune du Grau-du-Roi avant d'engager le contentieux qui a donné lieu à vos décisions du début des années 2010. La commune a contesté les taxes établies au titre des années 2015 à 2017 devant le tribunal administratif de Nîmes, qui a rejeté ses demandes par deux jugements contre lesquels elle se pourvoit en cassation. Vous pourrez joindre ses pourvois.

Au cœur du litige figurent deux contestations relatives, d'une part à la consistance des biens à prendre en compte dans l'assiette de la taxe, la commune ayant reproché à l'administration d'y avoir inclus les plans d'eau et les pontons flottants, qui n'ont pas le caractère de constructions, et une contestation relative à la détermination du redevable, la commune faisant valoir que l'Etat n'est pas propriétaire des postes d'amarrage dépendant des marinas.

---

<sup>1</sup> Loi n° 2012-1510.

Ces deux critiques ont été écartées comme inopérantes par le tribunal au terme d'un raisonnement globalisant. Celui-ci a d'abord considéré que l'assiette de la taxe correspondait aux « installations du port de plaisance », sans détailler plus avant leur consistance. Il a ensuite estimé, en substance, que la valeur locative de ces installations devait être calculée en multipliant le tarif fixé par l'article 1501 du CGI par le nombre total des postes d'amarrage situés dans le port, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon la nature, bâtie ou non bâtie de ces postes, ni selon leur propriété, publique ou privée.

A l'appui de ses pourvois, la commune soutient, en substance, que le tribunal a confondu les règles relatives au champ d'application de la taxe, à l'identification de son redevable, et à l'évaluation des bases d'imposition. Elle soutient que la réforme législative de 2012 a eu pour seul objet de simplifier l'évaluation de la valeur locative des postes d'amarrage des ports de plaisance, de sorte que les règles fixées par le III de l'article 1501 du CGI ne sauraient déroger à celles des articles 1380 et 1381, qui restreignent le champ d'application de la taxe aux installations ayant le caractère de propriété bâtie ou à celles qui y sont assimilées, pas plus qu'aux règles de l'article 1400 du CGI, en vertu desquelles ces propriétés sont imposées au nom de leur propriétaire.

En défense, le ministre ne se place pas exactement sur le même terrain juridique que celui qu'a retenu le tribunal. Il soutient, d'une part, que les postes d'amarrage situés dans la partie du port non ouverte au public, qui font l'objet de contrats d'amodiation – c'est-à-dire, de contrats d'occupation du domaine public de longue durée - avec les propriétaires des marinas, font partie du domaine public maritime et, d'autre part, que les postes d'amarrage implantés sur les pontons flottants ne sont pas destinés à être déplacés et répondent ainsi au critère de fixité des constructions passibles de la taxe foncière. Mais si ces motifs auraient permis, à supposer qu'ils fussent fondés, d'écarter au fond les moyens soulevés par la commune en première instance, ils ne les rendaient pas inopérants.

Par ailleurs, et contrairement à ce que soutient également le ministre, la question du redevable légal de la taxe n'a pas été tranchée par votre décision *M. B...* du 5 mai 2010 (n° 301420, aux tables), rendue le même jour que la première des décisions *Commune-du-Grau-du-Roi*. Dans ce précédent, qui ne relevait pas d'un litige fiscal, mais contractuel, vous vous êtes contentés de juger que la chambre de commerce et d'industrie de Nîmes-Uzès-Le Vigan pouvait procéder à la modification unilatérale des contrats d'amodiation la liant aux propriétaires des marinas à la suite de la réévaluation de la valeur locative du port par l'administration fiscale intervenue en 1996, afin de répercuter le surcroît de taxe foncière mis à sa charge sur les redevances dues par les propriétaires privés. Vous avez relevé que la chambre de commerce justifiait, par l'avis d'imposition qui lui avait été adressé, de cette dette, sans vous prononcer quant au bien-fondé de l'imposition.

Et nous sommes d'accord avec la commune pour dire qu'en adoptant des modalités dérogatoires de calcul de la valeur locative des ports de plaisance, le législateur n'a entendu déroger ni aux règles de détermination du champ d'application de la taxe foncière sur les propriétés bâties, ni à celles qui déterminent son redevable. Une telle dérogation ne se déduit, en effet, ni de la lettre des dispositions du III de l'article 1501 du CGI, qui s'insèrent dans la

partie du code relative à l'évaluation de la valeur locative, ni des travaux préparatoires qui ont précédé l'adoption de la loi de finances rectificative pour 2012.

Nous pensons toutefois, que la commune se méprend en soutenant que le tribunal aurait prêté une telle portée aux dispositions en litige. Les motifs du jugement, tels que nous les lisons, reposent sur la prémisse selon laquelle les biens entrant dans l'assiette des taxes en litige correspondent aux « installations du port de plaisance » situées sur le domaine public maritime, qui ne se confondent pas avec les « postes d'amarrage ».

On ne trouve pas de définition du « poste d'amarrage », pour l'application des règles d'imposition à la taxe foncière des ports de plaisance, et le flou de cette notion a, d'ailleurs, soulevé l'inquiétude de certains parlementaires au lendemain de l'adoption de la réforme de 2012<sup>2</sup>. L'amarrage consiste à relier de manière fixe un bateau ou un navire à un quai ou à un poste terrestre en utilisant des cordages. Le poste d'amarrage correspond ainsi à l'emplacement où est amarré le bateau dans l'eau. On perçoit immédiatement les difficultés qui se posent si l'on raisonne exclusivement au niveau du poste d'amarrage afin d'apprécier s'il constitue une construction passible de la taxe foncière sur les propriétés bâties, et, dans l'affirmative, qui en est le propriétaire en présence de marinas privées. Dans ses conclusions sur le précédent de 2011, N. Escaut expliquait que les ouvrages d'accostage des marinas de Port-Camargue correspondant aux quais situés en bordure de jardin et constitués d'une dalle en béton ainsi que des poutres et des piliers qui la supportent, appartiennent aux propriétaires privés, alors que le poste de mouillage appartient au domaine public. Les contrats d'amodiation autorisent les propriétaires privés à implanter des pieux à la limite de leur propriété sur le plan d'eau et à occuper une partie du plan d'eau au droit des ouvrages réalisés. Ainsi, si l'on restreint la notion de poste d'amarrage à son sens usuel d'emplacement sur le plan d'eau du port, celui-ci ne constitue, à l'évidence, pas un bien passible de la taxe foncière. Et si l'on y inclut les ouvrages d'accostage et d'amarrage, le poste d'une marina se retrouve à cheval sur la propriété privée et la propriété publique.

A supposer que l'on retienne une définition « extensive » du poste d'amarrage englobant l'intégralité des quais, l'application du tarif forfaitaire fixé par le III de l'article 1501 du CGI laisserait entières les difficultés d'évaluation des autres ouvrages portuaires (hors bâtiments), qui, à Port-Camargue, comprennent, comme vous l'aviez constaté dans votre décision de 2011, des ouvrages de protection délimitant les plans d'eau, les avant-port, bassins et chenal, mais qui, dans d'autres ports de plaisance, peuvent inclure d'autres infrastructures comme les écluses ou les formes de radoub servant à la réparation des bateaux.

Or le législateur a précisément entendu exclure, en raison de sa complexité, l'évaluation séparée de chacune des installations des ports de plaisance pour les besoins de la taxe foncière. Comme l'exposent les travaux parlementaires qui ont précédé l'adoption de la loi de finances rectificative pour 2012<sup>3</sup>, il s'est agi de faire échec à votre jurisprudence pour consacrer la méthode forfaitaire suivie jusqu'alors par l'administration. Et le principe de cette méthode est – si l'on emprunte l'éclairante formule de N. Escaut – l'utilisation du plan d'eau

<sup>2</sup> Question écrite n° 07398 de M. Joël Guerriau publiée dans le JO Sénat du 11/07/2013 - page 2034.

<sup>3</sup> AN, rapport n° 465 présenté par M. C. Eckert ; Sénat, rapport n° 213 présenté par M. F. Marc.

correspondant au poste d'amarrage comme unité de mesure de la valeur locative des installations portuaires, sans qu'il ne soit imposé en tant que tel à la taxe foncière.

C'est, à notre sens, cette logique, conforme à l'intention du législateur, qu'a entendue consacrer le tribunal en jugeant d'abord, par des motifs faisant écho à vos décisions de 2010 et 2011, que les biens imposés correspondaient aux installations portuaires dans leur ensemble, la propriété taxée n'ayant, à l'évidence, pas changé de nature depuis ces précédents, puis que la nature des postes d'amarrage présents dans le port était indifférente pour le calcul de la taxe, puisque ces postes n'étaient utilisés que comme des unités de mesure de la valeur locative de ces installations.

Cette solution permet de donner tout son sens à la réforme de 2012 et d'éviter de retomber dans les écueils de l'appréciation directe au regard de la valeur vénale des constructions, auxquels vous aviez été confrontés lors du précédent épisode contentieux. Elle n'en est pas moins constructive au regard de la lettre du III de l'article 1501 du CGI, qui se borne à fixer selon un tarif forfaitaire « *la valeur locative des postes d'amarrage dans les ports de plaisance* », et non la valeur locative des installations portuaires. Si nous mesurons l'effort d'interprétation qu'elle représente, il nous paraît possible d'y consentir, s'agissant davantage de redresser la plume du législateur que de la corriger, à la lumière des travaux préparatoires. Ceux-ci sont sans ambiguïté, puisque tant l'exposé des motifs que le rapport devant l'Assemblée nationale se réfèrent, globalement, au calcul de la « valeur locative des ports de plaisance ». C'est aussi ainsi que le texte est interprété par la doctrine administrative, qui énonce que la valeur locative des ports de plaisance est calculée par application d'un tarif par poste d'amarrage<sup>4</sup>.

L'utilisation des postes d'amarrage comme simple unité de mesure de la valeur locative des installations portuaires dans leur ensemble nous semble par ailleurs logiquement s'articuler avec la faculté de modulation des tarifs en fonction des équipements offerts aux utilisateurs du port, prévue à l'avant-dernier alinéa du III de l'article 1501 du CGI, et qui permet de moduler la base d'imposition à proportion de la valeur économique que représentent pour l'exploitant les différentes installations du port. L'article 310 O de l'annexe II au CGI permet ainsi de tenir compte des conditions d'accessibilité des bassins, des aménagements permettant de maintenir les profondeurs nécessaires à la navigation sans dragage, de la présence d'une aire de carénage, ou encore de moyens de levage d'une capacité supérieure à 30 tonnes. L'exclusion de toute évaluation séparée des différents postes nous paraît encore confirmé par la faculté de modulation du tarif unique de l'article 1501 du CGI en fonction de la capacité moyenne d'accueil des postes d'amarrage – certains postes pouvant accueillir un grand yacht alors que d'autres ne permettront d'amarrer qu'un bateau de taille modeste -, laquelle est calculée, conformément à l'article 310 P de l'annexe II au CGI, de manière globale pour l'ensemble des postes présents sur le port.

Cette interprétation, qui neutralise la question de la consistance des ouvrages auxquels sont amarrés les bateaux – quais « en dur », pontons flottants ou simples *catways* – permet également d'assurer la cohérence de l'assiette d'imposition, sur le plan économique. Elle

---

<sup>4</sup> BOI-IF-TFB-20-10-60 n° 50.

prévient toute distorsion entre les ports selon leur configuration physique et les proportions respectives des postes qu'ils offrent à quai et sur pontons. L'enjeu financier n'est pas négligeable : si l'on prend l'exemple de Port-Camargue, la partie du port ouverte au public comprend 45% de postes sur pontons, qui sont proposés aux utilisateurs au même prix que les postes à quai.

Reste, tout de même, une difficulté à surmonter lorsque le port de plaisance comporte, comme en l'espèce, des marinas privées. Les quais font normalement partie des installations portuaires entrant dans le champ de la taxe. Il n'est donc pas évident de déduire du principe d'une évaluation forfaitaire globale qu'il n'y aurait aucune place pour un partage de l'imposition entre les propriétaires privés des quais des marinas<sup>5</sup> et le propriétaire public des installations appartenant au domaine public maritime – quand bien même aucune clé de répartition ne pourrait se déduire aisément des textes. Si l'on peut hésiter sur ce point, nous nous rallions pour notre part à la solution du tribunal. Si l'on considère les biens en cause du point de vue de leur consistance et de l'importance respective des constructions en présence, les quais des marinas, simples dalles de béton sur pilotis en bordure d'un jardin privé ne sont pas tout à fait assimilables à des installations portuaires classiques. Par ailleurs, et surtout, du point de vue économique, la valeur locative du port est, pour l'essentiel, liée au nombre des emplacements offerts pour le stationnement des bateaux sur le plan d'eau appartenant au domaine public maritime et protégés par les ouvrages publics et à la qualité des équipements communs du port.

Relevons aussi, même si cela ne saurait avoir d'incidence sur l'application des règles fiscales, que le propriétaire public n'est pas nécessairement perdant du fait de l'absence de partage de l'imposition avec les propriétaires privés. Les gestionnaires des ports sont en effet libres de répercuter le montant de taxe foncière dont ils sont redevables sur les amodiataires, à proportion de l'utilisation des installations portuaires par ces derniers, comme le confirme votre décision *M. B...* du 5 mai 2010.

Si vous nous suivez, vous écarterez les quatre moyens des pourvois. Le tribunal ne s'est pas mépris sur la portée des écritures de l'administration et n'a pas dénaturé les faits en jugeant que la taxe n'était pas assise sur les plans d'eau ou les ponts flottants, les postes d'amarrage étant utilisés comme unité de mesure de la valeur locative des installations portuaires publiques. Et il n'a pas commis d'erreur de droit en écartant comme inopérantes les critiques relatives à la consistance et à la propriété des postes d'amarrage.

PCMNC au rejet des pourvois.

---

<sup>5</sup> Etant précisé que les constructions correspondant aux habitations et à leurs dépendances sont, par ailleurs, taxées aux mains des propriétaires privés.