

N° 413967

Ministre de la cohésion des territoires et des relations
avec les collectivités territoriales c. M. L...

9^e et 10^e chambres réunies

Séance du 3 juin 2019

Lecture du 19 juin 2019

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

Lorsqu'une autorisation d'urbanisme a été délivrée à plusieurs demandeurs conjointement, sont-ils tous redevables de la taxe d'aménagement et, dans l'affirmative, l'administration peut-elle néanmoins poursuivre le recouvrement de cette imposition dans le chef d'un seul d'entre eux ? Telles sont les questions, inédites, soulevées par l'affaire qui vient d'être appelée.

Par un arrêté du 17 mai 2013 répondant à leur demande commune, M. L..., d'une part, et M. et Mme E..., d'autre part, ont conjointement obtenu du maire de Saint Herblain un unique permis de construire deux maisons individuelles sur un même terrain devant, selon le formulaire de demande du permis, être divisé en propriété ou en jouissance, après l'obtention de l'autorisation mais avant l'achèvement des constructions.

Or, seul M. L... a reçu de la direction départementale des territoires et de la mer deux titres de perception en date du 24 juin 2014, mettant à sa charge la totalité de la fraction de taxe d'aménagement et de la redevance d'archéologie préventive exigibles pour les deux constructions un an après la délivrance du permis.

Estimant qu'il n'avait pas à payer pour les autres bénéficiaires du permis, c'est-à-dire qu'il n'était pas le seul redevable de l'intégralité des taxes d'urbanisme grevant ce projet immobilier, M. L... a vainement formé un recours administratif à l'encontre de ces titres de perception. Il a ensuite porté le litige devant le tribunal administratif de Nantes, avec une argumentation toute simple : il faisait valoir qu'il ne pouvait être collecteur de l'impôt dû par un voisin qu'il ne connaît pas et pour un montant qu'il ignore. Les juges du fond lui ont donné raison, par un jugement du 4 juillet 2017 contre lequel le ministre de la cohésion des territoires se pourvoit en cassation.

Le juge administratif est bien compétent pour connaître de ce litige. Dès lors qu'il concerne la détermination du redevable de l'impôt, il se rattache en effet au contentieux d'assiette et non du recouvrement (CE, 15 avril 1983, Plén., RJF 6/83 n° 821 ; CE, 12 janvier 2004, *Comité interprofessionnel du logement Solendi*, n° 249938, RJF 5/04 n° 549). Et ce contentieux d'assiette est jugé, pour la taxe d'aménagement, selon les règles applicables en matière d'impôts directs locaux en application de l'article L. 331-31 du code de l'urbanisme, c'est-à-dire confié au juge administratif. Certes, M. L... demande l'annulation de titres de perception, mais cette circonstance ne fait pas basculer le litige dans le contentieux du recouvrement de la taxe d'aménagement, lequel pourrait, en fonction de l'argumentation du requérant, ressortir à la compétence du juge judiciaire. En effet, comme l'expliquait Romain

Victor dans ses conclusions sur votre décision *Min. de la cohésion des territoires c. Mme G...* du 5 mars 2018, les titres de perception de la taxe d'aménagement ont, *mutatis mutandis*, la même portée qu'un avis de mise en recouvrement, qui ne peut donner lieu qu'à un contentieux d'assiette devant le juge administratif (CE, *Min. c. Mme G...*, 5 mars 2018, n° 410670, aux T.).

Le ministre s'est en revanche partiellement trompé sur la répartition des compétences à l'intérieur de la juridiction administrative. Il vous appartient bien de statuer, en qualité de juge de cassation, sur le jugement du tribunal administratif rendu en premier et dernier ressort en tant qu'il porte sur les conclusions tendant à la décharge de la taxe d'aménagement, dès lors qu'il s'agit d'un impôt local au sens du 4° de l'article R. 811-1 du code de justice administrative¹ (décision *Min. c. Mme G...*, aux T. sur ce point). La voie de l'appel est par contre ouverte pour les litiges relatifs à la redevance d'archéologie préventive. En effet, celle-ci ne remplit pas le critère jurisprudentiel distinguant l'impôt local, maintenu par votre avis de Section *SARL Privilèges Automobile* du 2 juin 2017 (n° 405595, au Rec.) : l'affectation majoritaire de son produit à une collectivité territoriale² (pour l'application de ce critère à la RAP, voyez CE, 23 décembre 2010, *Ministre de l'écologie, du développement et de l'aménagement durables c. SCI des Vernes*, n° 307984, aux T.). Aucun cas de connexité prévu par le CJA ne permettant de retenir votre compétence, vous n'avez d'autre choix que de la décliner au profit de la cour administrative d'appel de Nantes pour les conclusions relatives à la redevance d'archéologie préventive, dirigées contre l'article 2 du jugement attaqué, comme vous le faisiez déjà en cas de contestation d'un jugement portant à la fois sur cette redevance et sur la taxe locale d'équipement, ancêtre de la taxe d'aménagement (décision *Ministre c. SCI des Vernes* précitée).

Nous pouvons en venir au fond du litige, et directement au troisième moyen du pourvoi, qui en constitue le cœur. Le ministre soutient qu'en jugeant que l'administration ne pouvait mettre à la charge du seul M. L... la taxe d'aménagement due à raison de l'ensemble du permis de construire dont il n'était que l'un des bénéficiaires, le tribunal a méconnu l'article L. 331-6 du code de l'urbanisme.

Dans le jugement attaqué, le tribunal a d'abord rappelé les dispositions de cet article, qui prévoient que les opérations de construction soumises à autorisation en vertu du code de l'urbanisme donnent lieu au paiement d'une taxe d'aménagement. En vertu de son deuxième alinéa, « *les redevables de la taxe sont les personnes bénéficiaires des autorisations* » dont la délivrance constitue le fait générateur de la taxe.

Après avoir relevé que le maire de saint Herblain avait autorisé le projet au nom des deux pétitionnaires qui le lui avaient soumis conjointement, M. L... et les époux E..., le tribunal a déduit des dispositions précitées que l'un comme l'autre étaient, en leur qualité de bénéficiaires de l'autorisation de construire, redevables de la taxe d'aménagement générée par la délivrance de ce permis. Il en a conclu que le service ordonnateur avait fait une inexacte application de l'article L. 331-6 du code de l'urbanisme en mettant cette imposition à la

¹ Comme l'indique d'ailleurs expressément l'article L. 331-31 du code de l'urbanisme.

² A la date de délivrance du permis de construire accordé à M. L..., l'article L. 524-11 du code du patrimoine prévoyait que le produit de la RAP était reversé à l'INRAP, établissement public à caractère national, ou à la collectivité territoriale ayant choisi d'exercer sa compétence en matière de diagnostic archéologique, après prélèvement d'au moins 30 % de son produit au profit du fonds national d'archéologie préventive (FNAP) géré par l'INRAP.

charge du seul M. L..., avant d'annuler le titre de perception en tant qu'il désigne ce dernier comme seul redevable de la taxe litigieuse par l'article 1^{er} de son jugement.

Le ministre ne critique pas vraiment le premier temps du raisonnement du tribunal, affirmant que tous les bénéficiaires d'un permis groupé sont également redevables de la taxe d'aménagement due à raison de leur projet de construction commun.

Il vous suggère certes de vous référer au formulaire CERFA n° 13409*02 prévu à l'article R. 431-4 du code de l'urbanisme pour les demandes de permis de construire, qui semble accréditer la thèse opposée d'un redevable légal unique, dont les autres demandeurs ne seraient que débiteurs solidaires. Il y est indiqué, en chapeau introductif de la case concernant « *l'identité du ou des demandeurs* », que celui qui est désigné sur l'encadré « *sera (...) le redevable des taxes d'urbanisme* », les autres pétitionnaires, dont les coordonnées doivent être indiquées sur une fiche complémentaire, étant « *co-titulaires de l'autorisation et solidairement responsables du paiement des taxes* ». Autrement dit, il y aurait, d'un côté, un redevable unique (M. L... en l'occurrence, puisque c'est son nom qui figure sur le formulaire principal) et, d'un autre côté, des débiteurs solidaires. Il est probable que cet arrangement pratique, qui donne toutes les garanties de recouvrement voulues à l'administration, soit retenu dans la majorité des cas et ne soulève le plus souvent aucune difficulté, les parties prenantes se répartissant contractuellement la charge des taxes d'urbanisme au moment de désigner un redevable « chef de file ».

Le tribunal a cependant eu raison d'écarter cet argument. Il ne saurait y avoir de solidarité sans texte et rien dans la loi ou dans les textes pris pour son application ne paraît autoriser les demandeurs multiples d'une autorisation unique à choisir parmi eux un seul redevable légal. L'article L. 331-6 du code de l'urbanisme dispose au contraire que les redevables de la taxe sont les personnes bénéficiaires des autorisations de construire. Ce pluriel pourrait être lu comme générique, mais la pluralité des redevables de la même imposition est expressément envisagée à l'article L. 331-25, qui mentionne « le ou les redevables » du paiement de la taxe et définit par rapport à eux les éventuels débiteurs solidaires, parmi lesquels figurent seulement les époux et partenaires liés par un PACS ainsi que les établissements garants de l'achèvement de la construction, mais pas les co-titulaires d'une autorisation unique. On notera également qu'en vertu de l'article R. 331-11 du code de l'urbanisme, l'autorité délivrant le permis de construire doit transmettre aux services de l'Etat compétents, en vue d'établir la taxe d'aménagement, l'identité complète du ou des demandeurs et leurs coordonnées.

Il nous semble dès lors que nous sommes dans l'hypothèse, rare mais pas inconnue en contentieux fiscal, d'une pluralité de redevables de la même taxe. L'exemple le plus pur de ce cas de figure est celui de la taxe d'habitation et de la contribution mobilière à laquelle elle s'est substituée : lorsque plusieurs habitants se partagent la jouissance, au 1^{er} janvier, de locaux imposés sous une cote unique, tous sont redevables de l'imposition (voyez vos décisions du 24 février 1908, *Péridier*, au Rec., et du 29 mai 1914, au Rec., s'agissant de membres de la même famille habitant sous le même toit, jurisprudence réitérée plus récemment et étendue aux colocataires par un arrêt de Plénière de la CAA Paris du 24 octobre 2001, *P...*, n° 97-3027, RJF 3/02 n° 295).

Cette pluralité de redevables est aussi la solution la plus cohérente avec le régime des permis de construire valant division de propriété ou de jouissance, tel que celui en cause en l'espèce. Aujourd'hui régi par l'article R. 431-24 du code de l'urbanisme, ce type de permis

permet de réaliser des opérations groupées, comme la construction de plusieurs maisons sur un terrain indivis au moment du fait générateur de la taxe d'aménagement, qui est la date d'octroi de l'autorisation de construire. Les demandes conjointes font l'objet d'une instruction unique au regard de l'opération prise dans sa globalité et donnent lieu à un permis unique³. Conformément à l'article R. 123-10-1 du code de l'urbanisme, le respect des règles édictées par le plan local d'urbanisme (densité, etc...) s'apprécie en principe en fonction de l'ensemble du projet.

Le code de l'urbanisme, dans ses dispositions relatives tant à la demande de permis groupé que fiscales, institue indifféremment redevables de la taxe l'ensemble des bénéficiaires d'un permis mutualisé. Comme l'a jugé le tribunal, M. L... n'était donc pas le seul redevable de la taxe d'aménagement.

M. L... avait-il pour autant motif à se plaindre d'avoir reçu un titre de perception mettant à sa charge la totalité du montant de la taxe d'aménagement ? Nous ne le pensons pas, et c'est à ce stade qu'avec le ministre nous nous séparons de l'analyse des premiers juges.

D'abord parce que l'existence d'une pluralité de redevables n'implique pas que l'administration répartisse la taxe entre les bénéficiaires du permis et émette autant de titres de perception qu'il y a de redevables. Les époux faisant l'objet d'une imposition commune sur les revenus du foyer sont ainsi chacun redevable de l'impôt pour le tout, en vertu des articles 6 § 1 et 1691 bis du CGI. La taxe d'aménagement étant assise sur la valeur forfaitaire par m² de la surface de construction en vertu de l'article L. 331-10 du code de l'urbanisme, il serait théoriquement possible d'en fractionner le montant global selon la surface de construction autorisée pour chacun des bénéficiaires du permis, comme on pourrait ventiler l'impôt sur le revenu entre les conjoints au prorata de leurs revenus respectifs. Mais ce n'est pas le choix qui a été retenu, ni la manière dont les textes organisent le recouvrement de la taxe d'aménagement : nous n'avons pas identifié de disposition qui imposerait à l'administration d'adresser à chaque redevable un titre de perception lui réclamant sa part du montant de la taxe. L'article L. 331-24 du code de l'urbanisme renvoie au mode de liquidation et de recouvrement des créances étrangères à l'impôt et au domaine, c'est-à-dire au décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, qui est muet sur la question. L'article L. 255 A du LPF n'y apporte pas davantage de réponse en prévoyant seulement que la taxe d'aménagement est assise, liquidée et recouvrée en vertu d'un titre de recettes individuel ou collectif délivré par le responsable chargé de l'urbanisme dans le département.

Juger que chaque redevable est tenu au paiement de la totalité de la taxe est aussi conforme à la logique globalisante du permis valant division. Le permis de construire délivré en l'espèce ne mentionne que la surface cumulée de plancher autorisée, sans distinguer sa répartition entre les habitations des époux E... et de M. L.... Les documents que les auteurs des autorisations de construire doivent transmettre aux services de l'Etat chargés d'établir la taxe d'aménagement en application de l'article R. 331-10 du code de l'urbanisme ne précisent pas non plus la ventilation des surfaces à construire entre les bénéficiaires en cas de permis à une pluralité de demandeurs, notamment pas le formulaire de déclaration des éléments nécessaires

³ Jusqu'en 2007, la demande de permis valant division devait émaner d'une seule personne physique ou morale ; peut-être est-ce la raison pour laquelle vous n'avez encore jamais eu à déterminer le ou les redevables de la taxe en cas de pluralité de bénéficiaires du permis.

au calcul de la taxe. Dans ces conditions, un recouvrement fractionné ne peut être mis en œuvre, sauf à exiger du service instructeur qu'il demande systématiquement cette information complémentaire aux différents bénéficiaires du permis.

Même s'il y a matière à hésitation, tant la critique du requérant relève à première vue du bon sens, il nous semble que le ministre a raison, en droit si ce n'est en équité, de soutenir que chacun des bénéficiaires de l'autorisation d'urbanisme est redevable de la taxe due à raison de l'ensemble du projet autorisé, et que l'administration a le libre choix de se tourner vers l'un ou l'autre ou vers l'ensemble des bénéficiaires de permis pour obtenir le paiement de sa créance, sans quoi la pluralité de redevables instituée par les articles L. 331-6 et L. 331-25 du code de l'urbanisme serait vidée de sa portée. La cour administrative d'appel de Paris s'est déjà engagée dans cette voie par l'arrêt de Plénière *P...* précité, en jugeant que chacun des deux frères occupant la même maison étaient redevables de l'intégralité de la taxe d'habitation, l'administration ayant le choix de mettre la taxe à la charge de tous les occupants ou au nom quelconque de l'un d'entre eux. Il va de soi que si l'administration opte pour l'émission de plusieurs titres de perception, leur montant cumulé ne doit pas excéder le montant total de la taxe exigible. La répartition de la charge fiscale relève ensuite de la responsabilité des demandeurs, dans le cadre de rapports de droit privé. Ils pourront l'opérer notamment, mais pas nécessairement exclusivement, en fonction des fractions de l'assiette imposable rattachables aux constructions revenant à chacun des bénéficiaires du permis.

Si vous nous suivez, vous censurerez l'erreur de droit qu'a commise le tribunal en jugeant que la taxe d'aménagement ne pouvait être mise à la charge d'un seul des bénéficiaires du permis collectif en litige.

Vous pourrez procéder au règlement de l'affaire au fond, qui découle du motif de cassation.

M. L... pouvait, en sa qualité de bénéficiaire de l'autorisation de construire, se voir délivrer un titre de perception correspondant à l'intégralité du montant de la taxe d'aménagement, dont il était un redevable légal. Vous pourrez préciser dans votre décision que cette circonstance ne lui interdit pas de réclamer aux autres bénéficiaires du même permis le reversement d'une part de la taxe correspondant aux constructions dont ils ont obtenu la propriété ou la jouissance après la division du terrain.

Ayant écarté pour ces motifs l'unique moyen présenté par M. L..., vous rejetterez sa demande tendant à l'annulation du titre de perception relatif à la taxe d'aménagement.

Par ces motifs, nous concluons :

- Au renvoi à la cour administrative d'appel de Nantes des conclusions dirigées contre l'article 2 du jugement attaqué par lequel le tribunal a annulé le titre de perception du 24 juin 2014 mettant à la charge de M. L... une cotisation de redevance d'archéologie préventive d'un montant de 355 euros ;
- A l'annulation de l'article 1^{er} du jugement annulant le titre de perception du même jour mettant à la charge de M. L... une cotisation de taxe d'aménagement d'un montant de 3095 euros ;
- Et au rejet des conclusions de M. L... tendant à l'annulation de ce dernier titre de perception.