

420352, 426238, 426696, 428859
SARL Alliance La Foncière

3^e chambre jugeant seule

Séance du 7 novembre 2019
Lecture du 21 novembre 2019

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, rapporteur public

Les quatre affaires qui viennent d'être appelées concernent la fiscalité d'un immeuble appartenant à la SARL Alliance La Foncière au 34, boulevard Joliot-Curie à Carcassonne. Il résulte de la chronologie des faits que cet immeuble a été construit en vue d'y abriter les locaux d'une agence de Pôle emploi. Avant même que le terrain d'assiette n'ait été acquis par la SARL, celle-ci a conclu le 29 juillet 2013 avec Pôle emploi un contrat de location en l'état futur d'achèvement (LEFA), sous condition suspensive d'obtention du permis de construire. Le permis de construire a été accordé le 13 septembre 2013 par le maire de Carcassonne tandis que le terrain d'assiette a été cédé le 20 décembre 2013 par l'Office public de l'habitat, l'acte de cession stipulant que l'acquéreur s'engageait à réaliser sur cette parcelle un immeuble destiné à abriter le service public Pôle emploi.

C'est autour des caractéristiques particulières de cette opération, concernant un immeuble appartenant à une société foncière mais occupé par un établissement public et qui a été construit aux fins de cette occupation, que se nouent les différents litiges fiscaux. L'immeuble ayant été achevé en 2015, la SARL a été assujettie à la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFB) pour les années 2015, 2016 et 2017 et elle a sollicité la décharge de ces impositions. Ses demandes ont été rejetées par deux jugements du tribunal administratif de Montpellier en date du 10 septembre 2018, pour les années 2015 et 2016, et du 22 octobre 2018, pour l'année 2017, jugements qui font l'objet des pourvois n° 420352 et 426238. La société a également été soumise au paiement de la taxe d'aménagement en 2015 et sa demande de décharge a été rejetée par un jugement du même tribunal le 9 novembre 2018 ; elle vous en demande l'annulation sous le n° 426696. Enfin, la SARL a contesté la redevance d'archéologie préventive, là encore sans succès puisque ses demandes ont été rejetées en dernier lieu par un arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille du 29 janvier 2019, contesté par le pourvoi n° 428859. A la différence des trois premiers pourvois, qui ont été admis, ce dernier est en procédure d'admission.

1. Nous commencerons par le pourvoi n° 420352, relatif à la TFB des années 2015 et 2016, qui vous permettra de trancher l'essentiel des questions en litige.

1.1. Le premier moyen porte sur le bénéfice de l'exonération temporaire de deux ans pour les constructions nouvelles prévue par l'article 1383 du code général des impôts (CGI). La société soutient que le tribunal a dénaturé les pièces du dossier et méconnu les dispositions combinées des articles 1383 et 1406 du CGI en jugeant qu'elle avait fait parvenir hors délais sa déclaration d'achèvement des travaux.

L'article 1383-I dispose que « *les constructions nouvelles (...) sont exonérées de la taxe foncière sur les propriétés bâties durant les deux années qui suivent celle de leur achèvement* ». Selon l'article 1406-I, les constructions nouvelles « *sont [portées] par les propriétaires à la connaissance de l'administration, dans les quatre-vingt-dix jours de leur réalisation définitive et selon les modalités fixées par décret* » et en vertu du II, « *le bénéfice des exonérations temporaires de taxe foncière (...) est subordonné à la déclaration du changement qui les motive* ». Les modalités de déclaration des constructions nouvelles sont fixées par les articles 321 E à 321 G de l'annexe III du CGI, l'article 321 G précisant notamment que ces déclarations sont « *produites auprès du service des impôts du lieu de situation des biens* ». Il s'agit en pratique pour les locaux autres que les locaux d'habitation et les locaux industriels de la déclaration « modèle CBD », ou « locaux commerciaux et biens divers »¹. Vous jugez qu'une déclaration d'achèvement des travaux aux services départementaux de l'équipement ne peut être prise en compte, seule la déclaration aux services fiscaux permettant d'obtenir le bénéfice des exonérations temporaires (CE, 14 mai 1986, *M. B...*, n° 67886, Tab : RJF 7/86 n° 705).

Le pourvoi concentre ses critiques sur le point de départ du délai, c'est-à-dire l'achèvement des travaux. Le tribunal a relevé que la société avait mentionné la date du 1^{er} octobre 2014 comme celle de l'achèvement des travaux dans sa déclaration CBD ; il a également pris en compte à titre subsidiaire celle du 20 décembre 2014, date mentionnée par la déclaration attestant l'achèvement et la conformité des travaux déposée en mairie², et a jugé que même sur la base de ce point de départ plus favorable à la société, la déclaration CBD, en date du 17 juin 2015, avait été faite tardivement.

La société fait état, comme elle l'avait fait dans son mémoire en réplique devant le tribunal, des péripéties qu'a connues le chantier et qui ont retardé son achèvement, notamment le dépôt d'une demande de permis de construire modificatif et les exigences de la sous-commission départementale d'accessibilité. Toutefois, le tribunal s'est bien fondé sur les dates d'achèvement déclarées par la société elle-même dans sa déclaration CBD, d'une part, et dans la déclaration prévue par le code de l'urbanisme, d'autre part. La société persiste d'ailleurs à soutenir que le point de départ à prendre en compte était le 24 avril 2015, date du dépôt de la

¹ Cf. BOI-IF-TFB-40-20121210, « IF- Taxe foncière sur les propriétés bâties – Obligations des propriétaires et sanctions ».

² Déclaration prévue par les articles R. 462-1 et suivants du code de l'urbanisme, et qui permet à l'autorité ayant délivré l'autorisation de construire de contrôler la conformité des travaux à cette autorisation.

déclaration d'achèvement à la mairie, ce qui ne peut être admis : c'est l'achèvement et non le dépôt de la déclaration d'achèvement qui constitue le point de départ pris en compte par l'article 1406 du CGI.

Il n'y a donc pas de dénaturation des pièces du dossier et nous voyons mal où se situe l'erreur de droit reprochée aux premiers juges. Au demeurant, à supposer que certains travaux se soient poursuivis au-delà des dates déclarées par la société dans les formulaires, cela ne faisait pas obstacle à ce que l'immeuble soit considéré comme achevé au sens de l'article 1383. Vous jugez en effet qu'un immeuble non destiné à l'habitation doit être regardé comme achevé lorsque l'état d'avancement des travaux, notamment en ce qui concerne le gros œuvre et les raccordements aux réseaux, permet son utilisation pour des activités industrielles ou commerciales et pas nécessairement celles pour lesquelles il était destiné (CE 16 février 2015 *Min c. Communauté d'agglomération Saint-Etienne métropole*, n° 371476, Tab. : RJF 2015, n°411). Vous écarterez donc ce premier moyen.

1.2. Il est ensuite soutenu à titre subsidiaire que le tribunal aurait au moins dû accorder à la société l'exonération partielle prévue par la dernière phrase de l'article 1406-II, qui prévoit qu'en cas de déclaration hors délais, l'exonération ne s'applique que pour la période restant à courir après le 31 décembre de l'année suivante. Toutefois, l'exonération ne pouvant s'appliquer qu'à compter du 31 décembre de l'année suivant la déclaration tardive, ceci conduisait en l'espèce à ce qu'elle ne puisse débiter avant le 31 décembre 2016, soit après les années en litige (cf. pour une illustration topique CE, 12 janvier 1987, *Mme D...*, n° 51114, Inédit).

1.3. La société soutient en troisième lieu que le tribunal a commis une erreur de droit en jugeant que l'immeuble en litige ne pouvait pas bénéficier de l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties pour une durée de cinq ans dès lors qu'il était donné à bail à l'établissement public administratif Pôle Emploi qui n'exerce pas une activité commerciale, en méconnaissance des dispositions combinées des articles 1383 C *ter* et 1466 A du code général des impôts.

La société avait sollicité le bénéfice de l'exonération de TFB prévue par l'article 1383 C *ter*, qui concerne les immeubles situés dans les quartiers prioritaires de la politique de la ville (QPV) définis par la loi n° 2014-173 du 21 février 2014 de programmation pour la ville et la cohésion urbaine et qui sont rattachés à un établissement remplissant les conditions pour bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I *septies* de l'article 1466 A. L'administration fiscale le lui avait refusé au motif que Pôle emploi n'exerçait pas une activité commerciale, alors qu'il s'agit d'une des conditions exigées par l'article 1466 A. Le tribunal a confirmé la position de l'administration en jugeant que « *lorsque qu'une collectivité territoriale n'a pas voté une délibération contraire, les immeubles situés dans les quartiers prioritaires de la politique de la ville sont exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties pour une durée de cinq ans à la condition qu'ils servent à l'exploitation d'une activité commerciale* » et que « *tel n'est pas le cas, en l'espèce, de l'immeuble en litige qui est donné à bail à l'établissement public administratif « Pôle Emploi »* ».

Le moyen d'erreur de droit comprend deux branches, la société soutenant d'une part que la condition d'activité commerciale doit s'apprécier au niveau du bailleur et non du preneur, et d'autre part, qu'à supposer qu'elle doive d'apprécier au niveau du preneur, Pôle emploi doit être considéré comme exerçant une activité commerciale.

Pris en sa première branche, le moyen peut être aisément écarté. En effet, dans sa rédaction applicable aux années 2015 et 2016, l'article 1383 C *ter* dispose que « *l'exonération s'applique aux immeubles existant au 1er janvier 2017 et rattachés à cette même date à un établissement remplissant les conditions pour bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I septies de l'article 1466 A ainsi qu'aux immeubles rattachés, entre le 1er janvier 2017 et le 31 décembre 2020, à un établissement remplissant les mêmes conditions* ». L'exonération de TFB de l'immeuble dépend donc entièrement de l'exonération de cotisation foncière des entreprises (CFE) de l'établissement auquel il est rattaché. Or, le redevable de la CFE est l'exploitant de l'établissement. Le I *septies* de l'article 1466 A disposant que l'exonération s'applique lorsque « *l'entreprise exerce une activité commerciale* », c'est bien au niveau du preneur que la condition d'affectation à une activité commerciale doit être appréciée.

La seconde branche peut faire davantage hésiter car l'article 1466 A ne définit pas ce qu'il faut entendre par « *activité commerciale* ». Si Pôle emploi est un établissement public administratif, il emprunte certains aspects de son régime au droit privé, puisqu'elle est soumise en matière de gestion financière et comptable aux règles applicables aux entreprises industrielles et commerciales (article L. 5312-8 du code du travail) et son personnel est régi par le code du travail (article L. 5312-9). La Cour de justice de l'Union européenne juge que l'activité de placement des demandeurs d'emploi doit être qualifiée d'activité économique, même lorsqu'elle est assurée gratuitement par un organisme public financé par l'impôt (CJCE, 23 avril 1991, *H... et E...*, C-41/90), et Pôle emploi exerce son activité en concurrence avec des opérateurs privés de placement.

La lecture des travaux préparatoires permet cependant de lever tout doute sur l'applicabilité de la notion d'activité commerciale au sens de l'article 1466 A à Pôle emploi. Le binôme législatif constitué par l'article 1383 C *ter* et par le I *septies* de l'article 1466 A est issu de l'article 49 de la loi de finances rectificative pour 2014 du 29 décembre 2014, qui a procédé à une refonte de la fiscalité dérogatoire des quartiers urbains en difficulté. Il est issu d'un amendement des députés François P... et Henri J..., qui l'ont déposé dans le but affirmé de soutenir le commerce de proximité dans les QPV. Au cours des débats, le député P... indique ainsi à plusieurs reprises vouloir remplacer le dispositif antérieur, qui concernait l'ensemble des entreprises implantées dans les 40 zones franches urbaines, par un dispositif au champ territorial plus large, puisqu'il concerne les 1 400 QPV, mais ciblé sur les seuls commerces de proximité. Cette intention se manifeste d'ailleurs dans les seuils d'application du dispositif, puisque le I *septies* de l'article 1466 A le réserve aux entreprises qui emploient moins de cinquante salariés et soit ont un chiffre d'affaires annuel hors taxes inférieur à 10 millions d'euros, soit un total de bilan inférieur à 10 millions d'euros.

De manière fidèle à l'intention du législateur, la doctrine retient d'ailleurs une conception restrictive de l'activité commerciale, puisqu'elle indique que « *les activités commerciales au*

sens du I septies de l'article 1466 A du CGI s'entendent : - des commerces proprement dits dont l'objet est d'acheter, en vue de les revendre, sans leur avoir fait subir de transformation (...) toutes matières premières et tous produits fabriqués ; - des entreprises de ventes de services lorsqu'il s'agit d'établissements destinés à fournir le logement et la nourriture (hôtels, pensions de famille, restaurants, cafés, etc.) »³.

L'intention du législateur est donc plus ciblée que celle que la société a cru pouvoir déceler, puisqu'elle soutient que l'installation de Pôle emploi dans un QPV serait un vecteur de son essor économique par la relance de l'emploi.

1.4. Enfin, le dernier moyen est relatif au bénéfice d'une troisième exonération, concernant les immeubles construits dans le cadre d'un contrat de partenariat. La société soutient que le tribunal administratif a dénaturé les pièces du dossier, commis une erreur de droit et insuffisamment motivé son arrêt en considérant que les pièces qu'elle avait produites n'établissaient pas que l'immeuble litigieux entrerait dans le champ des dispositions de l'article 1382-1° *bis* du code général des impôts.

Cet article prévoit l'exonération, pendant toute la durée du contrat, des immeubles construits dans le cadre d'un contrat de partenariat. Le tribunal a jugé que *« s'il incombe, en principe, à chaque partie d'établir les faits nécessaires au succès de sa prétention, les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci »* et que *« les pièces produites par la SARL Alliance La Foncière n'établissent pas que l'immeuble litigieux entrerait dans les dispositions précitées de l'article 1382 du code général des impôts »*.

Les règles de charge de la preuve que le tribunal a énoncées ne sont entachées d'aucune erreur de droit, le tribunal n'ayant fait que reprendre votre jurisprudence (cf. CE, Sect., 20 juin 2003, *Société Etablissements Lebreton*, n° 232832, Rec.).

S'agissant de l'appréciation portée par les juges du fond sur la nature du contrat, si le moyen se présente comme un moyen de dénaturation, vous exercez en réalité un contrôle de qualification juridique sur la nature d'un contrat, par exemple sur la question de savoir si un contrat est une concession de service public ou une convention domaniale (CE, Sect., 3 décembre 2010, *Ville de Paris et Association Paris Jean Bouin*, n° 338272, Rec.). Par ailleurs, le juge administratif ne s'arrête pas à la dénomination donnée au contrat par les parties et doit rechercher quelle est sa véritable nature. S'agissant des ventes en l'état futur d'achèvement (VEFA), vous jugez ainsi depuis longtemps qu'elles peuvent être requalifiées en contrat de la commande publique lorsque l'objet de l'opération est la construction même pour le compte de la collectivité d'un immeuble entièrement destiné à devenir sa propriété et conçu en fonction de ses besoins propres (CE, Sect., 8 février 1991, *Région Midi-Pyrénées*, n° 57679, Rec.).

Une première difficulté vient de ce que l'article 1382-1° *bis* emploie toujours l'expression de contrat de partenariat⁴, alors qu'à la date des impositions en litige, l'ordonnance n° 2015-899

³ BOI-IF-CFE-10-30-50-60-20180704.

⁴ Cette exonération a été créée en même temps que le contrat lui-même par l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin

du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics avait abrogé les dispositions relatives aux contrats de partenariat et les avait remplacés par les marchés de partenariat, régis par sa deuxième partie⁵. Toutefois, compte tenu des grandes similitudes entre l'ancien régime des contrats de partenariat et le nouveau régime des marchés de partenariat, vous jugerez que l'exonération prévue par l'article 1382-1° *bis* s'applique aux immeubles construits dans le cadre de marchés de partenariat. Selon le rapport au Président de la République de l'ordonnance du 23 juillet 2015, le Gouvernement a entendu « *rationaliser les partenariats public-privé* » et procéder « *à une unification et à une consolidation des différentes formules contractuelles existantes au profit d'une forme unique, générique et transversale : le contrat de partenariat rénové, dont la qualification juridique comme marché public est consacrée par un changement d'appellation en « marché de partenariat* ». Mais les éléments constitutifs de la définition n'ont guère été modifiés : il s'agit toujours de confier à un opérateur économique une « *mission globale* », comportant au moins la construction ou la transformation d'ouvrages nécessaires au service public et tout ou partie de leur financement. Compte tenu de la finalité de l'exonération, qui est d'étendre à ces opérateurs économiques celle dont bénéficient les personnes publiques elles-mêmes pour leurs établissements affectés au service public⁶, il n'y a pas de raison de ne pas l'appliquer à la nouvelle forme prise par ces contrats.

Au demeurant, même si vous jugiez que l'exonération doit être interprétée strictement et ne concerne donc pas les nouveaux marchés de partenariat, le contrat en litige a été conclu en 2013, avant l'ordonnance du 23 juillet 2015. Dès lors, s'il doit être requalifié, c'est bien en contrat de partenariat puisqu'il s'agissait du régime juridique alors en vigueur.

Venons-en aux données de l'espèce. Le contrat de bail produit par la société devant les juges du fond se présente comme un contrat de location en l'état futur d'achèvement (LEFA) entre la SARL et Pôle emploi. D'une durée de neuf ans renouvelables, il stipule que les locaux sont réalisés sous la maîtrise d'ouvrage du bailleur, le bailleur et le preneur s'étant accordés sur la nature des travaux, leurs modalités techniques détaillées et leur exécution et le preneur s'engageant sur la destination des locaux. Le contrat consent en outre au preneur un droit de préférence si le bailleur avait l'intention de céder le bien.

Lorsque nous avons conclu sur l'admission du pourvoi n° 426238, qui posait la même question, nous vous avons indiqués que la question de la requalification du contrat de LEFA en marché de partenariat nous paraissait sérieuse. Le contrat a bien pour objet de répondre aux besoins de Pôle emploi, qui a défini le programme détaillé des travaux en accord avec la société foncière. Il a pour objet la construction d'un ouvrage nécessaire au service public de l'emploi et comporte une dimension financière, puisque la foncière supporte le coût de sa réalisation. Et nous pensons toujours que ces éléments plaident en faveur de la requalification, *a fortiori* au vu des éléments de contexte que constituent les clauses de cession du terrain d'assiette.

2004 sur les contrats de partenariat.

⁵ Les marchés de partenariat sont aujourd'hui définis par l'article L. 1112-1 du code de la commande publique.

⁶ Finalité dont témoigne le renvoi au 1° de l'article 1382, relatif aux personnes publiques, par le 1° *bis*.

Toutefois, il ne suffit pas pour bénéficier de l'exonération prévue par le 1° *bis* que le contrat soit un contrat de partenariat : il faut aussi que les immeubles construits dans ce cadre soient, « à l'expiration du contrat, (...) incorporés au domaine de la personne publique conformément aux clauses de ce contrat » (cf. CE, 27 mars 2019, *Société Logicité*, n° 422428, Tab. : RJF 2019, n°552). Or le contrat ne prévoit qu'une faculté de transfert de propriété à Pôle emploi, par l'exercice d'un droit de préférence si le bailleur entendait céder l'immeuble, alors que la loi exige que l'incorporation au domaine soit prévue de manière inconditionnelle par le contrat. Le tribunal n'a donc pas commis d'erreur de qualification juridique en jugeant que le contrat n'entrait pas dans les prévisions de la loi. Enfin, son jugement est suffisamment motivé puisqu'il vous met à même d'exercer votre contrôle de cassation. Vous écarterez donc ce dernier moyen.

2. L'examen des autres pourvois sera plus rapide

Le pourvoi n° 426238, relatif à la TFB pour l'année 2017, soulève des moyens identiques à ceux du pourvoi précédent concernant les exonérations applicables aux QPV et aux immeubles construits dans le cadre de contrats de partenariat. Vous les écarterez donc par les mêmes motifs.

3. Le pourvoi n° 426696 est relatif à la taxe d'aménagement, mise à la charge de la société par un titre de perception du 30 janvier 2015 émis par le préfet de l'Aude

Notons au préalable que le tribunal a bien statué en premier et dernier ressort, la taxe d'aménagement étant un impôt local au sens de l'article R. 811-1 du CJA (CE, 5 mars 2018, *Min. c/ Mme G...*, n° 410670, Tab.).

L'unique moyen soulevé porte à nouveau sur la problématique de la qualification du contrat de bail, même si c'est sur la base de textes propres à la taxe d'aménagement. L'article L. 331-7-1° du code de l'urbanisme prévoit l'exonération des « constructions et aménagements destinés à être affectés à un service public ou d'utilité publique, dont la liste est fixée par un décret en Conseil d'Etat ». L'article R. 331-4 du même code mentionne dans cette liste, à son 2°, « les constructions édifiées pour le compte de l'Etat, des collectivités territoriales ou de leurs groupements, en vertu d'un contrat de partenariat, (...), qui sont incorporées au domaine de la personne publique conformément aux clauses du contrat, au plus tard à l'expiration de ce contrat, et exemptées de la taxe foncière sur les propriétés bâties en application du 1° de l'article 1382 du code général des impôts ». Le 3° étend l'exonération aux constructions édifiées pour le compte d'un établissement public n'ayant pas un caractère industriel ou commercial dans le cadre d'un tel contrat.

La motivation du jugement est cette fois-ci plus problématique. En effet, le tribunal semble s'être arrêté au 2° de l'article R. 331-4, qui ne mentionne que les constructions pour le compte de l'Etat ou des collectivités territoriales, en ignorant l'existence du 3° qui étend l'exonération aux établissements publics. En outre, il a considéré que le contrat de bail ne pouvait être regardé comme l'un des contrats mentionnés au 2°, et nous vous avons indiqué les raisons qui pourraient conduire néanmoins à la requalifier. Toutefois, on retrouve dans ces textes la condition d'incorporation au domaine prévue par les clauses du contrat, qui n'est pas remplie

en l'espèce. Vous pourrez donc substituer ce motif, qui répond à un moyen invoqué devant les juges du fond et n'implique l'appréciation d'aucune circonstance de fait nouvelle (CE, 2 juin 2010, *A... et autres*, n° 307814, Tab.), à ceux retenus par les juges du fond.

4. Enfin, le pourvoi n° 428859 est relatif à la redevance d'archéologie préventive, qui a fait l'objet du même titre de perception

L'article L. 524-3 du code du patrimoine renvoie aux cas d'exonération de la taxe d'aménagement. L'unique moyen du pourvoi est dirigée contre la partie de l'arrêt par laquelle la cour a rejeté la demande d'exonération au titre des immeubles construits dans le cadre des contrats de partenariat.

En réalité, si le débat avait eu lieu sur ce terrain en première instance, devant la cour, la société avait changé son fusil d'épaule et soutenait que l'opération n'entrait pas dans le champ d'application de la redevance. Le moyen tiré de l'exonération pour contrats de partenariat devait donc être regardé comme abandonné et ce n'est que de manière surabondante que la cour a jugé, « *à supposer le moyen soulevé* », qu'il n'était pas fondé. Le moyen de cassation dirigé contre un motif surabondant est inopérant et il n'est donc pas sérieux.

PCMNC :

- au rejet des pourvois n° 420352, 426238 et 426696 ;
- à la non-admission du pourvoi n° 428859.