

N° 417565 – Société POLE HOSPITALIER PRIVE (PHP)

10^{ème} et 9^{ème} chambres réunies

Séance du 15 janvier 2020

Lecture du 31 janvier 2020

CONCLUSIONS

M. Alexandre Lallet, rapporteur public

La société Pôle hospitalier privé (PHP) a été autorisée à construire une clinique à Nouméa par un permis délivré en août 2013. A ce titre, elle s'est acquittée de la taxe communale d'aménagement, d'un montant d'environ 1,8 millions d'euros. De manière fort opportune pour elle, une loi du pays est intervenue le 21 janvier 2014 afin d'ajouter un nouveau cas d'exonération de cette taxe, bénéficiant aux « *établissements de santé, public et privé, d'intérêt territorial dont la liste est fixée par le gouvernement* ». Et, ô miracle, la société PHP a justement eu les honneurs de cette liste. Souhaitant bénéficier de cette exonération, elle a sollicité de la commune de Nouméa la délivrance d'un nouveau permis sur le même terrain et pour le même projet, qui lui a été délivré en avril 2014. Elle a demandé dans la foulée la décharge de la taxe qu'elle avait acquittée, sur le fondement du 1^o du VI de l'article Lp. 890-5 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie, qui prévoit une telle décharge lorsque le redevable « *justifie qu'il n'a pas été en mesure de donner suite à l'autorisation de construire* ».

Ayant essuyé un refus de l'administration fiscale et n'ayant pu obtenir gain de cause devant le tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie, elle a entendu introduire un appel qui constitue en réalité un pourvoi en cassation que la cour de Paris vous a à juste titre renvoyé, s'agissant d'un litige de fiscalité locale.

Le jugement du tribunal repose sur le constat selon lequel la demande d'un nouveau permis de construire pour un projet identique au premier apparaît anormale eu égard aux besoins de la société, qui disposait déjà d'un permis. Il en a déduit, d'une part, que cette démarche caractérisait une fraude à la loi, et, d'autre part, que la société ne pouvait se prévaloir du 1^o du V de l'article Lp. 890-5 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie.

Le premier motif, étayé par votre jurisprudence de Section *Société Janfin* (27 septembre 2006, n° 260050, au Rec.), est erroné. Non pas parce que le principe général du droit à la répression des abus de droit que vous avez dégagé dans cette décision ne s'appliquerait pas en Nouvelle-Calédonie. Si l'article 971 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie définit des cas dans lesquels certains actes sont inopposables à l'administration en raison de leur caractère fictif, cette consécration législative de certaines hypothèses d'abus de droit ne fait certainement pas obstacle à ce que l'administration, sur le fondement du principe général qu'aucun texte n'a ici écarté, s'affranchisse d'un acte de droit privé traduisant la recherche du bénéfice d'une

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.

application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs et n'ayant pu être inspiré par aucun motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales normalement supportées par le contribuable.

L'erreur du tribunal vient plus simplement de ce que vous n'êtes pas dans cette situation. Vous êtes simplement face à un contribuable qui, constatant que la loi fiscale nouvelle lui est plus favorable, entreprend une démarche auprès d'une autorité administrative dans le but d'en bénéficier. Il n'y a aucun acte de droit privé à saisir. Et on peut d'autant moins y voir une volonté de contournement de l'intention des auteurs de la législation fiscale calédonienne que ces derniers avaient probablement bien en tête le projet de clinique de la société requérante lorsqu'ils ont adopté la loi du pays de 2014. S'il y a, dans ce dossier, un petit parfum de manœuvre, pour ne pas dire de détournement de pouvoir, qui a sans doute conditionné les premiers juges, il émanerait de l'initiative du législateur fiscal lui-même, qui n'est pas critiquée, et non de celle de la société qui y fait suite.

Quoiqu'il en soit, vous êtes en présence d'un jugement de rejet et il suffirait que l'autre motif du jugement, qui permettrait seul d'en justifier le dispositif, soit à l'abri de la censure pour que vous puissiez regarder l'autre motif comme surabondant et rejeter le pourvoi (CE, 30 décembre 2015, *Société Les Laboratoires Servier*, n° 372230, au Rec., qui est le pendant de la jurisprudence de Section Commune de Barcarès relative aux jugements et arrêts annulant pour excès de pouvoir une décision administrative). Cet autre motif, on le disait, tient à l'interprétation que le tribunal a donnée du 1° du VI de l'article Lp. 890-5 – une interprétation qui vise d'ailleurs tout autant à faire barrage à ce qu'il a analysé comme une manœuvre de la société.

Cette disposition est le décalque du deuxième alinéa de l'ancien article 1723 *quinquies* du code général des impôts, qui prévoyait la décharge de la taxe locale d'équipement lorsque le bénéficiaire justifiait ne pas être en mesure de donner suite à son autorisation de construire, et dont vous avez éclairé la portée par plusieurs décisions.

D'une part, le bénéficiaire est réputé avoir été en mesure de donner suite à son autorisation de construire dès l'instant que celle-ci a reçu un **commencement d'exécution** (CE, 12 mars 2014, *Société Espace habitat construction*, n° 354825, aux T. ; CE, 17 avril 2019, *Commune du Plessis-Robinson*, RJF 7/19 n° 668)¹.

D'autre part, il ne peut en principe bénéficier du droit à décharge que s'il se trouve dans **l'impossibilité objective de mettre en œuvre l'autorisation de construire**. En dépit de la locution « ne pas être en mesure de », **vous n'avez pas exigé que cette impossibilité procède de causes indépendantes de la volonté de son bénéficiaire**. Ainsi, lorsqu'un premier permis est frappé de péremption, faute d'exécution, et que l'intéressé se voit ensuite délivrer un second permis pour le même projet, il a le droit à la décharge de la taxe versée au titre du premier permis, dès lors que l'autorisation est rétroactivement, dénuée d'effet générateur de la dette fiscale (CE, Plénière, 25 avril 1979, *A...*, n° 4873, RJF 6/79 n° 362, concl. D. Fabre,

¹ En cas d'exécution partielle des travaux, le redevable peut obtenir la restitution partielle sur le fondement de l'ancien 3° du même article 1723 *quinquies*, à condition d'obtenir une modification de l'autorisation de construire initiale.

droit fiscal n° 50 comm. 2440 ; CE, 19 novembre 1984, *SCI de la Place du Colonel Fabien*, n° 41043, RJF 1/85, n° 85). Vous ne recherchez pas à cet égard s'il a laissé volontairement le permis périmer ou s'il a été empêché de le mettre en œuvre pour des raisons exogènes. Le même raisonnement peut être conduit pour le cas de l'annulation du permis par le juge ou de retrait par l'administration² : son bénéficiaire n'est plus en mesure de l'exécuter puisqu'il a disparu juridiquement.

Dans la même logique, vous avez annulé le jugement d'un tribunal qui avait cru pouvoir juger que la décharge ne pouvait être accordée qu'aux redevables hors d'état de réaliser les constructions projetées, à l'exclusion d'une renonciation délibérée (CE, 4 juin 1982, *Compagnie française du Grand Delta (COFRADEL)*, n° 23947, au Rec., RJF 8-8/82 n° 824, Dr. Fisc. 1983 n° 24 comm. 1275, concl. Rivière). Dans ce précédent, vous avez même admis la décharge dans un cas où le titulaire du permis de construire un centre commercial était encore en mesure juridiquement de le mettre en œuvre, mais où il n'avait plus d'intérêt à le faire dans la mesure où un concurrent avait obtenu un permis de construire un bâtiment équivalent et mieux situé, ruinant l'intérêt du projet du bénéficiaire.

La jurisprudence a donc opté pour une lecture simple de ce cas de décharge : celle-ci bénéficie à **tous ceux qui n'ont rien fait du permis qui leur a été délivré et qui ne peuvent plus rien en faire, soit pour des raisons juridiques, soit pour des raisons pratiques**³. C'est sans doute ce qui explique que le législateur national, lorsqu'il a substitué la taxe d'aménagement à la taxe locale d'équipement par la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, a plus simplement ouvert un droit à décharge au profit de celui qui « *justifie qu'il n'a pas donné suite à l'autorisation de construire* », faisant disparaître la locution « *pas été en mesure de* » dont la portée était singulièrement limitée⁴.

En l'espèce, le permis de 2014 a fait disparaître le permis de 2013 de l'ordonnancement juridique. Vous savez en effet que, lorsqu'un permis est délivré au même bénéficiaire sur le même terrain et, le cas échéant, pour le même projet que celui qu'autorisait un précédent permis, le nouveau permis rapporte implicitement mais nécessairement l'ancien (CE, 3 février 1982, *SCI Résidence de Saint-Mandé*, n° 23224, aux T. ; Avis CE, 6 juillet 2005, *C...*, n° 277276, au Rec. ; CE, 7 avril 2010, *SCI La Tilleulière*, n° 311694, aux T.). La société PHP n'était donc plus en mesure de donner suite au permis de 2013 lorsqu'elle a sollicité la décharge de la taxe.

Nous ne pensons pas qu'il y ait lieu de s'écarter de l'application littérale du 1° du VI de l'article Lp. 890-5 en pareil cas, qui ne nous paraît pas constituer une manœuvre. Lorsque la

² V. pour ces cas de figure la circulaire de la ministre de l'égalité des territoires et du logement du 18 juin 2013 relative à la réforme de la fiscalité de l'aménagement, où le permis a été retiré par l'administration (p. 55).

³ Une réponse ministérielle du 22 avril 2008 indiquait même, audacieusement, que la taxe n'était définitivement acquise à la collectivité bénéficiaire qu'après l'achèvement des constructions autorisées (Rép. Zimmermann : AN 22 avril 2008, p. 3459, n° 17461).

⁴ Sous réserve d'une note du 16 octobre 1969 (B.O.E.D. 1969, n. 10.677 : Droit fiscal 1969, n. 46-47, I.D. 3193) qui exigeait une impossibilité objective de mener le projet à bien (décès du bénéficiaire, expropriation, situation financière, déménagement...), et qui semble avoir été remise en cause par une instruction du 12 juin 1970 (B.O.D.G.I. 8 J-3-70 : Droit fiscal 1970, n. 25, I.D. 3332), admettant que le titulaire d'un permis périmé obtienne la restitution, sans mentionner de circonstance particulière.

loi fiscale change dans un sens plus favorable au bénéficiaire du permis, il est légitime qu'il veuille en profiter. Le législateur national l'a d'ailleurs expressément prévu en prévoyant une décharge de plein droit de la taxe d'aménagement « *si le contribuable démontre qu'il remplit les conditions pour pouvoir bénéficier d'une exclusion, d'une exonération ou d'un abattement auquel il ne pouvait prétendre au moment du dépôt de la demande* » (5° de l'article L. 331-30 du code de l'urbanisme). En métropole, il n'est donc plus nécessaire d'obtenir un nouveau permis retirant l'ancien pour parvenir au résultat que la société PHP a cherché à obtenir par sa démarche. Il y a, en arrière-plan, une logique inspirée de la rétroactivité *in mitius*. Ici, le Congrès de la Nouvelle-Calédonie a estimé que la construction d'un hôpital ou d'une clinique d'une certaine importance ne justifiait pas l'acquittement de la taxe ; dès lors que la société PHP n'avait encore rien fait du premier permis de construire un tel équipement, rien ne l'empêchait de renoncer à ce permis et d'en obtenir un autre pour le même projet, sous l'empire de la nouvelle législation fiscale, en réclamant le remboursement de la taxe afférente au premier permis.

Ce faisant, elle s'est livrée à un arbitrage entre lancer immédiatement le chantier, en renonçant au remboursement de la taxe, ou différer le premier coup de pioche et présenter une nouvelle demande de permis, instruite au regard des circonstances de droit et de fait nouvelles et donnant lieu soit à un refus - ce qui signifie qu'elle aurait perdu 8 mois dans notre cas d'espèce - soit à la délivrance d'un nouveau permis qui n'a lui-même rien de frauduleux, en tous les cas à ce titre. Refuser la décharge en pareil cas aboutirait à la contraindre à attendre la péremption de son permis, ou à présenter une demande de permis pour un projet différent, quitte d'ailleurs à revenir au premier projet par la suite, après avoir obtenu la décharge.

Vous noterez au passage que, dans le cas inverse d'une société ayant obtenu un permis auquel l'administration avait substitué un nouveau permis pour le même projet postérieurement au 1^{er} octobre 1968, date d'entrée en vigueur de la loi qui avait institué la taxe locale d'équipement, vous avez jugé qu'elle devait s'acquitter de cette taxe (CE, 10 octobre 1973, n° 85799 ; CE, 13 octobre 1976, n° 94283, RJF 353). Autrement dit, vous ne vous êtes pas attaché au projet de construction, mais à son support juridique qu'est le permis de construire. S'il n'y a pas de droit acquis à ne pas payer la taxe pour un projet antérieurement autorisé lorsque la législation fiscale se durcit, il ne doit pas y avoir d'obligation à le faire dans la situation symétrique où la législation fiscale s'assouplit.

Nous vous proposons donc de censurer l'erreur de droit du tribunal, qui ne pouvait exclure le bénéfice du droit à décharge au motif que le permis de 2013 portait sur le même projet que le permis de 2014, alors qu'il s'agissait de deux permis distincts dont le second rapportait le premier, auquel la société PHP n'était donc plus en mesure de donner suite. Il appartiendra au tribunal de rechercher si, comme le soutient la société, ce premier permis n'avait reçu aucun commencement d'exécution⁵.

⁵ Si vous optez pour la solution inverse, vous devrez au contraire rejeter le pourvoi, dès lors que les autres moyens sont soit inopérants, car dirigés contre le motif surabondant relatif à la fraude à la loi, soit non fondés, s'agissant du débat sur la compétence du signataire du titre de recettes et de l'invocation d'une prétendue décision créatrice de droits à propos d'un courrier de la commune de 2013 qui se bornait à rappeler la soumission du projet à la taxe d'aménagement, à l'époque.

PCMNC à l'annulation du jugement du tribunal, au renvoi de l'affaire à ce dernier, à ce que la somme de 3000 euros soit mise à la charge de la commune de Nouméa au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et au rejet des conclusions présentées à ce titre par cette commune.

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.