

**N° 441190 – M. L...**  
**(avis)**

**9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chambres réunies**

**Séance du 16 septembre 2020**

**Lecture du 28 septembre 2020**

## **Conclusions**

**Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public**

Scission de commune ou fusion de communes, retrait d'une commune d'un établissement public de coopération intercommunale (EPCI) existant ou adhésion à un tel établissement, dissolution ou création d'une nouvelle intercommunalité : au-delà des réformes de structure et du redécoupage des paysages administratifs, ces reconfigurations, en emportant solution de continuité dans les bénéficiaires du produit des impositions locales prélevées sur un territoire donné, soulèvent aussi des questions fiscales.

La plupart d'entre elles sont expressément abordées et résolues par les textes. Tel est notamment le cas des modalités de mise en œuvre des règles dites de « liaison des taux » des taxes foncières, de la taxe d'habitation et de la cotisation foncière des entreprises, encadrant leur évolution d'une année sur l'autre, et des dérogations à la hausse ou à la baisse prévues dans certaines configurations particulières, qui trouvent leurs réponses dans les dispositions des articles 1636 B sexies, 1638-0 bis, 1609 nonies C, 1638 quater et quinquies, 1640 C, D et E du CGI. Ce dernier article résout plus particulièrement l'embarras lié, pour la détermination du taux de référence servant à l'encadrement de l'évolution des taxes, à l'absence de reprise par la métropole du Grand Paris mais aussi par les établissements publics territoriaux nouvellement créés en son sein de la fiscalité additionnelle sur les ménages des anciennes intercommunalités supprimées. Ainsi, il dispose que pour l'application du 1<sup>er</sup> du I de l'article 1636 B sexies aux communes situées sur le territoire de la métropole du Grand Paris qui étaient membres au 1<sup>er</sup> janvier 2015 d'un EPCI à fiscalité propre, le taux de référence de la taxe d'habitation, de la taxe foncière sur les propriétés bâties et de la taxe foncière sur les propriétés non bâties relatif à l'année 2016 est égal à la somme du taux communal de l'année 2015 et du taux intercommunal de l'année 2015.

Nonobstant le soin mis par le législateur et le pouvoir réglementaire à anticiper, autant que possible, les difficultés liées à ces configurations particulières de restructurations communales et intercommunales dans lesquelles les collectivités et établissements votant et percevant les diverses taxes locales ne sont pas identiques d'une année sur l'autre, certaines complications n'ont pas été expressément envisagées, ainsi que l'illustre la présente demande d'avis.

Le tribunal administratif de Montreuil vous en a en effet transmis pour examen, en application de l'article L. 113-1 du CJA, la question de savoir si les dispositions de l'article 1639 A du

*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.*

CGI autorisent l'administration, lorsqu'une collectivité territoriale, qui perçoit désormais la totalité des produits de la taxe d'habitation, n'a pas repris à son compte et dans les formes le taux complémentaire de cette taxe qui aurait dû être votée par un EPCI désormais dissout par le législateur et remplacé par une personne publique n'ayant pas la compétence de prendre une telle imposition, à demander au juge de l'impôt que soit substitué, dans la limite du taux appliqué à cette imposition, le taux retenu lors du vote de l'année précédente comprenant les deux délibérations de la commune et de l'EPCI.

Cette demande d'avis, posant une question de droit nouvelle, présentant une difficulté sérieuse et susceptible de se poser dans un certain nombre de litiges, est recevable.

Aux termes du III de l'article 1639 A : « *La notification (des décisions des collectivités locales et des organismes compétents) relatives soit aux taux, soit aux produits, selon le cas, des impositions directes perçues à leur profit a lieu par l'intermédiaire des services préfectoraux pour les collectivités locales et leurs groupements, par l'intermédiaire de l'autorité de l'Etat chargée de leur tutelle pour les chambres de commerce et d'industrie territoriales, et directement dans les autres cas. /A défaut, les impositions peuvent être recouvrées selon les décisions de l'année précédente.* »

Votre jurisprudence a développé une interprétation extensive de cette dernière phrase, lui conférant un large champ d'application ne se limitant pas à la seule hypothèse des délibérations non régulièrement ou tardivement notifiées.

Vous jugez ainsi que ces dispositions autorisent l'administration, lorsque la délibération de la collectivité fixant le taux d'un impôt local pour une année ne peut plus servir de fondement légal à une imposition établie au titre de cette année – soit qu'elle ait été annulée par une décision du juge de l'excès de pouvoir (cf. CE, 26 juin 1996, *SARL Rossi frères*, n° 148711, p. 249, RJF 1996 n° 1014), soit que le juge de l'impôt saisi du litige ait accueilli l'exception d'illégalité soulevée contre elle (cf. CE, 31 mars 2014, *min. c/ Sté Auchan France*, n° 368111 368123 368124, T. p. 623, RJF 2014 n° 639, concl. N. Escaut BDCF 6/14 n° 62 ; CE, 24 octobre 2018, *SAS L'immobilière Groupe Casino*, n° 413895, T. p. 850, RJF 2019 n° 107, concl. R. Victor C 107 ; CE, 12 juin 2019, *min. c/ SNC Hôtel 37 place René Clair*, n° 422441 ; CE, 1<sup>er</sup> juillet 2019, *min. c/ Sté Auchan*, n° 427067, aux Tables, RJF 2019 n° 985, concl. R. Victor C 985) – à demander au juge de l'impôt que le taux voté au titre de l'année précédente soit, dans la limite du taux initial, substitué au taux décidé par la délibération annulée ou déclarée illégale.

Cette faculté de substitution, qui peut être demandée à tout moment de la procédure, est toutefois encadrée : d'une part, elle doit être demandée par l'administration et ne saurait être réalisée d'office par le juge (CE, 31 mars 2014, *min. c/ Société Auchan France*, n°s 368111, 368123, 368124, préc.) ; d'autre part, elle est subordonnée à la condition que le taux voté au titre de l'année précédente soit lui-même légal (CE, 26 juin 1996, *SARL Rossi frères*, préc.) ; enfin, elle ne saurait porter sur le taux d'une année encore antérieure : si le taux de l'année N-1 est illégal, la décharge est donc accordée sans pouvoir remonter au taux de l'année N-2 (CE, 1<sup>er</sup> juillet 2019, *min. c/ Sté Auchan*, n° 427067, préc.).

*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.*

Dans l'hypothèse dont vous saisissez le tribunal administratif de Montreuil – celle dans laquelle la délibération du conseil municipal ne pouvant plus servir de base légale à la taxe d'habitation perçue sur le territoire de la commune a été prise au titre de la première année suivant la dissolution d'un EPCI – le renvoi aux « décisions de l'année précédente » doit-il s'entendre d'un renvoi au taux qui avait été voté au niveau de la commune, ou à un taux résultant de la somme du taux voté au niveau de la commune et du taux fixé par la décision de l'ancien EPCI ?

La lettre du III de l'article 1639 A, évoquant « *les décisions de l'année précédente* », sans préciser l'auteur de celles-ci, nous semblent autoriser une interprétation extensive conduisant, en cas de déclaration d'illégalité ou d'annulation de la délibération fixant le taux de la taxe, à opérer le recouvrement des impositions selon la décision de l'année précédente de la même collectivité mais aussi, pour la fraction qui la concernait, selon la décision de l'année précédente d'une autre entité dont la collectivité concernée aurait récupéré le pouvoir fiscal.

Cette lecture – qui pour constructive qu'elle soit, suppose un effort d'interprétation à nos yeux bien moindre que celui que vous avez consenti en acceptant l'invocabilité de cet article au-delà de la seule hypothèse des délibérations transmises tardivement – nous semble par ailleurs conforme à l'objet de ces dispositions, lesquelles visent à sécuriser les recettes fiscales des collectivités et établissements intercommunaux issues des impositions directes locales en les maintenant, en cas de disparition de la base légale d'une année N et dans la limite du taux effectivement appliqué, au niveau résultant de l'application des décisions de l'année N-1. Cet objectif explique sans doute l'approche large retenue par votre jurisprudence quant au champ d'application de cette clause de sauvegarde.

Encore faut-il toutefois, pour que la prise en compte au titre de ces dispositions du taux voté par une autre collectivité ou établissement soit possible, que l'organisme compétent en N pour percevoir l'impôt et dont la décision a été annulée ou déclarée illégale ait bel et bien « hérité » de la compétence fiscale de cette autre collectivité ou établissement ou, à tout le moins, doive être regardé comme se situant dans son prolongement pour le vote et la perception de l'imposition locale en cause.

Dans certaines hypothèses, la continuité entre les deux entités, l'une se substituant à l'autre pour la perception de l'imposition considérée, ne fait pas de doute. Par exemple, lorsqu'une commune adhère à un EPCI à fiscalité professionnelle unique et renonce au profit de ce dernier à sa compétence en matière de fiscalité professionnelle, ou inversement, lorsqu'une commune sort du périmètre d'un tel établissement et recouvre sa compétence sur ce point.

Mais cette continuité dans l'exercice de la compétence fiscale, justifiant – si vous nous permettez la familiarité de l'image choisie – de calibrer le tuyau d'arrivée de produit fiscal de l'une sur le robinet qui servait à l'autre, et de déterminer ainsi le produit fiscal bénéficiant en N à une entité A dont la délibération n'est plus utilisable en tenant compte des paramètres retenus en N-1 par une entité B, n'est pas toujours évidente. Tel est par exemple le cas dans l'hypothèse de l'adhésion ou, inversement, de la sortie d'une commune d'un organisme à fiscalité additionnelle, dès lors que le produit fiscal perçu par l'échelon intercommunal s'ajoute alors à celui perçu au niveau des communes, conservant leur compétence propre et

*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.*

continuant de voter et percevoir le produit des impositions locales sans devoir renoncer à une fraction de celles-ci, et que l'on pourrait dès lors considérer que la disparition de l'étage additionnel doit être « sèche ».

L'hypothèse qui vous est soumise par le tribunal administratif de Montreuil dans la présente demande d'avis concerne toutefois le cas particulier de la fiscalité additionnelle sur les ménages d'un ancien EPCI, « *dissout par le législateur et remplacé par une personne publique n'ayant pas la compétence pour percevoir une telle imposition* ». La toile de fond du litige est la création du Grand Paris.

Pour apprécier si continuité fiscale il y a entre un tel EPCI dissout et ses anciennes communes membres, propre à justifier que la notion de « décisions précédentes » pour l'application du III de l'article 1639 A inclut les décisions de l'EPCI, il convient de se référer aux dispositions organisant la dissolution de cet EPCI et ses conséquences, ainsi qu'à celles déterminant le taux de référence s'imposant aux communes pour la mise en œuvre de l'article 1636 B sexies du CGI. Ces dernières nous semblent en effet particulièrement révélatrices de l'articulation souhaitée par le législateur entre, d'une part, le pouvoir fiscal des communes après la dissolution de l'établissement, et d'autre part, le pouvoir fiscal que possédait cet établissement.

Or pour les communes situées sur le territoire de la métropole du Grand Paris qui étaient membres au 1er janvier 2015 d'un EPCI à fiscalité propre, l'article 1640 E du CGI déjà cité, créé par l'ordonnance n°2015-1630 du 10 décembre 2015, a défini le taux de référence de la taxe d'habitation, de la taxe foncière sur les propriétés bâties et de la taxe foncière sur les propriétés non bâties relatif à l'année 2016 comme la somme du taux communal de l'année 2015 et du taux intercommunal de l'année 2015. En autorisant les communes à fixer les taux de l'année 2016 dans une amplitude tenant compte de la fraction de taux que percevaient les anciennes intercommunalités, cet article acte de la récupération du pouvoir fiscal de ces anciens EPCI par les communes et de la continuité entre ces acteurs fiscaux pour la détermination du taux de ces taxes. Cette continuité se trouve confortée par les dispositions relatives aux abattements en matière de taxe d'habitation édictées, pour les communes membres de la métropole du Grand Paris qui étaient membres au 1er janvier 2015 d'un EPCI à fiscalité propre, au II quinquies de l'article 1411 du CGI, mais aussi par celles du O du XV de l'article 59 de la loi n° 2015-991 du 7 août 2015 modifiée, en vertu duquel « *les produits de taxe d'habitation, de taxe foncière sur les propriétés bâties, de taxe foncière sur les propriétés non bâties issus de rôles supplémentaires d'imposition émis à compter du 1er janvier 2016 sont perçus par les communes* », ou encore par la substitution de plein droit des communes aux anciens EPCI à fiscalité propre pour la perception de certaines compensations liées à des exonérations de taxe foncière sur les propriétés bâties de certains logements (article 5 de l'ordonnance du 10 décembre 2015). Enfin, elle est cohérente avec l'économie financière de la réforme et son équilibre, les communes devant, au titre des années 2016 à 2020, verser au fonds de compensation des charges territoriales finançant le nouvel établissement territorial dont elles sont membres un montant égal au produit des taxes sur les ménages perçu au profit de l'ancien EPCI l'année précédant la création de la métropole du Grand Paris (H du XV de la loi du 7 août 2015).

*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.*

Par suite, pour l'application du III de l'article 1639 A du CGI à une commune située sur le territoire de la métropole du Grand Paris, qui était membre au 1er janvier 2015 d'un EPCI à fiscalité propre, le recouvrement de la taxe d'habitation 2016 « *selon les décisions de l'année précédente* » doit s'entendre comme opéré selon les décisions afférentes à cette taxe prises, au titre de l'année 2015, par la commune et par l'EPCI à fiscalité propre dont elle était membre au 1<sup>er</sup> janvier 2015.

Les conséquences de l'application du III de l'article 1639 A du CGI sont ainsi éclaircies. Mais il nous faut dire encore quelques mots des conditions de son application.

Le tribunal vous demande en effet si ces dispositions peuvent être invoquées et appliquées pour, en quelque sorte, servir de session de rattrapage à une commune qui n'aurait pas, dans les formes prévues et les délais impartis, adopté de taux de taxe d'habitation incorporant la fraction de taux auparavant appliqué par l'EPCI désormais dissout.

Lorsque ce défaut procède de l'absence d'adoption et de transmission dans les délais de toute délibération fixant les taux de l'année 2016 – quel que soit le niveau de ces taux – la configuration procède alors d'une application très pure de l'article 1639 A du CGI : l'unique délibération étant tardive, l'imposition de l'année 2016 ne peut être établie sur son fondement et l'administration est alors en droit d'invoquer le III de l'article 1639 A du CGI autorisant un recouvrement selon les décisions de l'année précédente – celles de la commune et de l'EPCI.

Lorsqu'en revanche ce défaut procède, comme dans l'affaire ayant donné lieu à la présente demande d'avis et aux circonstances desquelles la rédaction de cette demande fait écho, d'une adoption des taux de l'année 2016 en deux temps, une première délibération intervenue dans les délais mais n'ayant pas tenu compte de la récupération par les communes du pouvoir fiscal des anciens EPCI en matière de taxes sur les ménages, puis une seconde délibération fixant des taux égaux à la somme des taux communaux et intercommunaux de 2015 et abrogeant la précédente mais intervenue hors délais, l'application du III de l'article 1639 A du CGI ne saurait mécaniquement découler de l'annulation contentieuse de cette seule seconde délibération.

En effet, cette annulation a pour effet de faire revivre la première délibération, qu'elle avait abrogée. Cette résurrection ne procède pas du mécanisme de substitution de l'article 1639 A du code, lequel n'a pour objet que de passer outre les limites résultant du principe d'annualité de l'impôt, mais des conséquences d'une annulation pour excès de pouvoir.

Dès lors, ce n'est que dans l'hypothèse où cette première délibération fixant les taux de l'année 2016 serait elle-même illégale que le dispositif de sauvegarde de l'article 1639 A du CGI est susceptible d'être invoqué par le service pour obtenir l'application, par substitution, des taux de l'année précédente – fraction de taux de l'ancien EPCI incluse.

La demande d'avis dont vous êtes saisis ne nous paraît pas impliquer d'aller plus avant dans la réponse à donner, et notamment pas d'examiner si cette première délibération adoptée au titre de 2016 serait effectivement et nécessairement entachée d'une méconnaissance des règles de liaison des taux édictées par les dispositions de l'article 1636 B sexies du CGI devant

*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.*

conduire à l'écart. Il appartiendra au seul tribunal d'examiner, le cas échéant, la question de la légalité de la première délibération adoptée au titre de 2016, si elle est régulièrement contestée devant lui.

Nous voudrions néanmoins, avant d'en terminer, faire deux observations.

La première porte sur l'applicabilité des dispositions de l'article 1640 E du code, issues de l'ordonnance n°2015-1630 du 10 décembre 2015. Ces dispositions ne sont entrées en vigueur qu'au 1<sup>er</sup> janvier 2016. Les règles édictées par l'article 1640 E étant toutefois applicables aux impositions de l'année 2016 et ayant même pour seul objet la détermination des taux de référence pour cette année, il nous semble que la légalité du taux instauré au titre de l'année 2016 par une délibération adoptée après le 10 décembre 2015 mais avant le 1<sup>er</sup> janvier 2016 et ayant fixé les taux des taxes locales applicables dans la commune à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016 doit être, à l'occasion d'une exception d'illégalité soulevée dans un litige contestant la taxe de 2016, appréciée à l'aune des règles posées par cet article (rapp., dans le cas où un décret est pris en avance, mais pour l'application d'une loi qui sera applicable à la date de l'entrée en vigueur du décret, la légalité du décret étant alors appréciée en fonction du droit applicable à sa date d'entrée en vigueur : CE, 29 mars 2010, *Section française de l'OIP*, n° 319043 319580, p. 84). En tout état de cause, avant même l'entrée en vigueur de l'article 1640 E, des règles strictement identiques, issues de l'article 59 de la loi du 7 août 2015, définissaient au III de l'article 1636 B sexies les taux de référence de la TH et des taxes foncières de l'année 2016 des communes situées sur le territoire de la métropole du Grand Paris comme la somme des taux communaux et intercommunaux de l'année 2015.

La seconde observation porte sur les conséquences d'une méconnaissance des règles de liaison des taux.

L'article 1636 B sexies du CGI offre aux communes, au 1 de son I, l'alternative suivante : soit faire varier dans une même proportion les taux des taxes foncières, de la taxe d'habitation et de la cotisation foncière des entreprises appliqués l'année précédente, soit faire varier librement entre eux les taux des quatre taxes, le taux de la CFE et celui de la TFPNB ne pouvant toutefois dans ce dernier cas être augmentés plus ou diminuer moins que le taux de la taxe d'habitation(ou, pour la seule CFE, que le taux moyen pondéré de la taxe d'habitation et des taxes foncières).

Lorsque la règle méconnue est celle limitant l'amplitude de variation du taux de la taxe foncière pour les propriétés non bâties, le taux de celui-ci augmentant davantage que celui de la taxe d'habitation, la conséquence en est-elle l'illégalité de la délibération en tant seulement qu'elle a fixé le taux de la TFPNB, ou la légalité du taux de la taxe d'habitation s'en trouve-t-elle aussi affectée ? Etonnamment, cette interrogation semble inédite dans votre jurisprudence. Une première réaction instinctive pourrait conduire à répondre que seul le taux de la TFPNB est illégal et que le taux de la TH a quant à lui été librement et légalement fixé. Mais l'article 1636 B sexies ayant précisément pour objet de fixer des règles de liaison et d'encadrement d'évolution des taux de ces impositions, l'on pourrait aussi en déduire l'indivisibilité de la délibération communale fixant ceux-ci et leur illégalité dans leur totalité. Dans ses conclusions sur votre décision *Préfet de la Manche et Commune de l'Etang-*

*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.*

*Bertrand* du 12 octobre 1992 (n° 88053 116461, p. 365), le président Arrighi de Casanova faisait valoir qu'interprété comme encadrant, en cas de hausse comme de baisse, le taux de la taxe professionnelle en fonction des taux des autres taxes, l'article 1636 B sexies du code dans sa rédaction issue de la loi n° 82-540 du 28 juin 1982 pouvait apparaître comme une « *sorte de rémanence de l'ancien mécanisme de répartition* » et comme ayant « *pour objet et pour effet (...) de créer une interdépendance entre les taux choisis pour chacune des quatre taxes* », les différents éléments d'une délibération fixant ces taux formant alors entre eux « *un tout indivisible* ». Toutefois, vous n'aviez pas eu à trancher ce point dans votre décision. Or, ainsi que nous vous l'avons déjà indiqué, la présente demande d'avis n'implique pas davantage d'y répondre aujourd'hui. Vous vous contenterez donc d'apporter, à la question qui vous est posée, les réponses indiquées précédemment sur la portée du mécanisme de substitution de l'article 1639 A du CGI dans la configuration dont vous êtes saisis.

Tel est le sens de nos conclusions.

*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.*