

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteure publique

La requête de la société Delagnes Location et Services, dirigée contre un jugement du tribunal administratif de Saint-Martin rejetant une demande de décharge de l'obligation de payer des cotisations de taxe foncière sur les propriétés bâties afférentes à des locaux situés sur le territoire de cette collectivité d'outre-mer pose deux délicates questions : le justiciable peut-il interjeter appel à l'encontre d'un tel jugement et le rapporteur public peut-il être dispensé de prononcer des conclusions sur un tel litige ? Si vous nous suivez toutefois pour répondre positivement à la première de ces questions, vous n'aurez pas l'opportunité de vous prononcer sur la seconde.

1. Les règles de répartition des compétences à l'intérieur de l'ordre de juridiction administratif comportent certaines subtilités s'agissant des impositions perçues au profit des collectivités d'outre-mer.

Comme vous le savez, le 4° de l'article R. 811-1 du code de justice administrative prévoit que les tribunaux administratifs statuent en premier et dernier ressort sur les litiges relatifs aux impôts locaux, autres que ceux qui concernent la contribution économique territoriale, par exception au principe selon lequel leurs jugements sont susceptibles d'appel.

Ces dispositions sont issues du décret n° 2003-543 du 24 juin 2003, qui a délié le champ des compétences des magistrats statuant seuls en première instance, défini par l'article R. 222-13 du CJA, de celui des compétences de premier et dernier ressort des tribunaux, défini par l'article R. 811-1. Si cette réforme a été inspirée par l'idée simple selon laquelle la compétence du juge unique devrait être justifiée par la facilité technique du dossier alors que la fermeture de la voie de l'appel devrait l'être par la modestie de l'enjeu concret du litige pour le justiciable¹ - ces deux caractéristiques ne se rejoignant pas nécessairement - il n'est pas sûr qu'elle ait entièrement rempli cet objectif, le caractère local d'un impôt n'étant le gage ni de sa modicité, ni de sa simplicité juridique, comme le souligne à juste titre G. de la Taille-Lolainville dans une récente chronique consacrée à la Tascom (RJF 5/21).

¹ Rapport du groupe de travail présidé par A. Schilte "Magistrat statuant seul, compétences de premier et dernier ressort, contentieux sociaux".

Vous jugez, pour l'application du 4° de l'article R. 811-1, que doit être regardé comme un impôt local tout impôt dont le produit, pour l'année d'imposition en cause, est majoritairement affecté aux collectivités territoriales, à leurs groupements ou aux établissements publics qui en dépendent, selon la formule retenue par votre Section dans son avis du 2 juin 2017, *SARL Privilège Automobiles* (n° 405595, au rec. et à la RJF 8-9/17 n° 864, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon C 864). Ce critère unique tenant à l'affectation de la ressource vous a, par exemple, conduit à classer parmi les impôts locaux la taxe sur les surfaces commerciales², la taxe locale d'équipement³, la contribution réclamée aux due par les propriétaires n'ayant pas effectué les travaux nécessaires au raccordement de leur immeuble au réseau d'assainissement⁴ ou encore la redevance pour création de locaux à usage de bureaux en Ile-de-France, perçue au profit de la région⁵. Vous écarterez, à l'inverse, la qualification d'impôt local s'agissant des impôts perçus au profit de l'Etat, telle que la taxe annuelle sur les bureaux en Ile-de-France⁶, ou reversés à des établissements publics nationaux, tels que la redevance d'archéologie préventive⁷ ou la taxe sur les logements vacants⁸.

Vous avez adapté ces critères au cas particulier des impositions perçues par la Polynésie française à l'occasion d'une décision du 9 juillet 2012, *GIE Bora Bora Bail* (n° 331842, aux tables et à la RJF 11/12 n° 1063), s'agissant de l'impôt foncier sur les propriétés bâties institué par le code des impôts de cette collectivité. Vous avez estimé que le fait que cet impôt soit perçu par la Polynésie française, qui est une collectivité territoriale régie par le titre XII de la Constitution, ne suffisait pas à lui conférer la qualité d'impôt local, au sens et pour l'application des articles R. 222-13 et R. 811-1 du CJA⁹. La solution inverse aurait eu pour conséquence de regarder comme des impôts locaux l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés perçus par cette collectivité, alors que, comme le relevait D. Hédary dans ses conclusions sur cette affaire, telle n'était, à l'évidence, pas l'intention de l'auteur des textes.

Dans cette affaire, vous avez dénié la qualité d'impôt local à un impôt (i) institué par une loi du pays en vertu des compétences dévolues à cette collectivité, y compris dans le domaine réservé au législateur en métropole, par l'article 13 de la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 portant statut de la Polynésie française, (ii) perçu au profit de cette collectivité comme une recette de son budget général afin de financer non seulement les dépenses résultant de l'exercice de ses compétences comme collectivité territoriale mais aussi celles transférées par la loi organique et exercées en métropole par l'Etat et (iii) n'étant pas au nombre des impôts locaux mentionnés à l'article 53 de la loi organique, spécifiques aux communes. Par une décision teintée d'une dose d'opportunité, vous avez étendu cette solution

² Avis *SARL Privilège Automobiles*, précité.

³ 17 juin 2015, min. c/ Cne du Plessis-Robinson, n° 363158, aux tables

⁴ 5 février 2009, Syndicat mixte assainissement et transports urbains du Verdunois, n° 306045, aux tables et à la RJF 5/09 n° 521.

⁵ 30 juillet 2010, min. c/ Société Unibail Holding, n° 312204, aux tables et à la RJF 11/10 n° 1030.

⁶ 9 novembre 2005, Sté Cliniques chirurgicales SA, n° 275163, aux tables et à la RJF 2/06 n° 200.

⁷ 23 décembre 2010, min. c/ SCI des Vernes, n° 307984, aux tables et à la RJF 3/11 n° 312.

⁸ 6 mars 2006, min. c/ Région Ile-de-France, au rec. et à la RJF 5/06 n° 584.

⁹ Dans leur rédaction antérieure au décret du 24 juin 2003, dont la portée est identique à celle de la version actuelle de l'article R. 811-1.

au cas des centimes additionnels à la contribution des patentes et de la taxe sur la valeur locative des locaux professionnels, qui, bien qu'institués par des délibérations des communes polynésiennes, sont calculés en fonction du montant de l'impôt territorial de la patente¹⁰, pour les premiers, et assis sur la valeur locative servant de base à ce droit, pour la seconde (10 février 2016, M. A..., n° 376073, inédit, RJF 5/06 n° 482).

Cette grille d'analyse est transposable à l'ensemble des collectivités territoriales d'outre-mer, à l'instar de Saint-Martin, régie par l'article 74 de la Constitution et dont le statut résulte de la loi organique n° 2007-223 du 21 février 2007 portant dispositions statutaires et institutionnelles relatives à l'outre-mer. Cette collectivité a le pouvoir, en vertu de l'article LO 6314-3 du CGCT, de fixer les règles applicables en matière d'impôts, droits et taxes. Elle a exercé cette compétence dès le 1^{er} août 2007 par une délibération « important » sur son territoire le code général des impôts « métropolitain », puis en l'amendant par une série de délibérations pour obtenir, en 2009, un code général des impôts « local », assorti, en 2010, d'un livre des procédures fiscales *ad hoc*. Par ailleurs, dans la mesure où la collectivité de Saint-Martin ne comporte aucune subdivision communale, son statut ne prévoit pas de dispositions comparables à celles de l'article 53 du statut de la Polynésie française, qui autorise cette dernière à instituer des impôts ou taxes spécifiques aux communes ou aux établissements publics de coopération intercommunale.

Ceci a pour conséquence, un peu paradoxale, que tout impôt perçu par la collectivité de Saint-Martin et affecté à son budget général échappe à la qualification d'impôt local pour l'application du 4° de l'article R. 811-1 du CJA. Tel est le cas de la taxe foncière sur les propriétés bâties en litige, qui constitue une recette de fonctionnement de cette collectivité et finance, au même titre que l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés, les dépenses résultant tout autant de l'exercice des compétences d'une collectivité territoriale classique que de celles qui ont été transférées à Saint-Martin par l'Etat. Il en résulte que les jugements rendus par le tribunal administratif de Saint-Martin concernant cette imposition doivent pouvoir faire l'objet d'un appel devant la cour administrative d'appel de Bordeaux.

Cette solution pourrait vous paraître inopportune, au cas d'espèce, s'agissant d'un impôt dont les caractéristiques étaient, à la date des faits, l'exact décalque de celles de la taxe foncière sur les propriétés bâties « métropolitaine » et, d'ailleurs, toujours classée comme « imposition locale » dans la nomenclature du code général des impôts de Saint-Martin. Mais cette circonstance est parfaitement étrangère aux critères dégagés par votre décision *GIE Bora Bora Bail*. Nous ne pensons pas qu'elle doive vous conduire à infléchir votre jurisprudence, s'agissant de l'application d'une règle dérogatoire au principe du double degré de juridiction, l'enjeu portant sur un nombre très faible de dossiers : nous avons dénombré seulement 24 jugements concernant cette taxe, rendus par le tribunal administratif de Saint-Martin depuis 2011, dont un certain nombre relevait, en tout état de cause, de l'appel compte tenu de leur connexité avec un litige de taxe professionnelle (devenue la CFE). Il convient, en outre, de tenir compte du fait qu'il est loisible à la collectivité de faire évoluer à sa guise les règles applicables à cet impôt.

¹⁰ Qui correspond à la taxe professionnelle métropolitaine.

2. Permettez-nous de vous dire quelques mots quant à la seconde question posée par ce litige, relative à la dispense éventuelle de conclusions du rapporteur public, même si, comme nous l'avons dit, vous n'aurez pas à la trancher si vous nous suivez pour renvoyer l'affaire à la cour de Bordeaux. Cette question revêt en effet une grande importance pratique pour le tribunal administratif de Saint-Martin et le débat sera naturellement rouvert sur ce point en appel.

Le 5° de l'article R. 732-1-1 du CJA permet au président de la formation de jugement de dispenser le rapporteur public de prononcer des conclusions à l'audience sur les contentieux relatifs à la taxe d'habitation et à la « *taxe foncière sur les propriétés bâties afférentes aux locaux d'habitation et à usage professionnel au sens de l'article 1496 du code général des impôts* » ainsi que sur la contribution à l'audiovisuel public. Une fois encore, il est évident que les auteurs du texte n'ont pas eu à l'esprit les impositions foncières instituées dans les collectivités d'outre-mer et régies par des codes des impôts locaux. La difficulté ne se pose pas à propos des autres items de l'article R. 732-1-1, qui recouvrent quant à eux des contentieux « génériques », sans renvoi à un texte distinct.

Vous pourriez être tentés, à l'instar de la solution retenue pour l'application de l'article R. 811-1, d'interpréter les dispositions en cause de manière à les adapter aux spécificités ultramarines et d'inclure dans le champ de la dispense l'ensemble des litiges relatifs aux impositions frappant la propriété foncière bâtie dans ces territoires. Ce n'est pas la voie que nous privilégions, compte tenu, d'une part, de leur caractère dérogatoire par rapport au principe de l'intervention du rapporteur public, et, d'autre part, de leur objet, s'agissant d'une mesure d'efficience ciblant des contentieux de masse ne posant pas de question de droit nouvelle. Or, du fait de la singularité des législations fiscales ultramarines, l'éclairage des conclusions du rapporteur public peut être précieux pour ce type de litiges.

Nous n'avons, ainsi, guère de doute pour exclure l'application du 5° de l'article R. 732-1-1 aux impositions foncières en vigueur sur les territoires de la Nouvelle-Calédonie, de la Polynésie française et de Saint-Pierre-et-Miquelon¹¹, qui ne portent pas la dénomination de taxe foncière, et dont les règles d'assiette comportent des différences majeures avec la taxe métropolitaine¹². On ne trouve par ailleurs aucun impôt foncier assimilable à la taxe foncière à Saint-Barthélemy¹³.

La question est en revanche plus ouverte pour Saint-Martin, seule collectivité d'outre-mer à disposer d'un impôt dénommé « *taxe foncière sur les propriétés bâties* », institué par l'article 1496 du CGI local, dont les règles d'assiette et de taux sont, en tous points, identiques à celles du code métropolitain. Pour cet impôt, la dispense apparaît ainsi, dans son principe, conforme

¹¹ Il s'agit de la contribution foncière instituée par l'article 16 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie, de l'impôt foncier institué par l'article 221-1 du code des impôts de Polynésie française et de l'impôt foncier institué par l'article 192 du code local des impôts de Saint-Pierre-et-Miquelon.

¹² La distinction métropolitaine entre les méthodes de détermination de la valeur locative par voie de comparaison ou par évaluation directe selon la nature des locaux concernés n'existe pas en Nouvelle-Calédonie ni à Saint-Barthélemy. Les deux méthodes sont alternatives en Polynésie française.

¹³ Les dispositions de l'article R. 732-1-1 ne sont, par ailleurs, pas applicables à Wallis-et-Futuna.

à l'objet de l'article R. 732-1-1, même s'il est vrai que rien n'interdit, à l'avenir, à la collectivité, de modifier sa législation.

Il nous semble manifeste que la référence à l'article 1496 du CGI qui figure au 5° de l'article R. 732-1-1 du CJA ne peut s'entendre que du seul code métropolitain et que l'on ne saurait tirer de conclusion de la concordance de numérotation avec le code local. Le texte ne vise pas, toutefois, la taxe instituée par l'article 1496 du code métropolitain, mais, plus généralement, la taxe afférente aux locaux d'habitation et à usage professionnel au sens de cet article. Cette formulation invite, selon nous, à en retenir une lecture concrète et à ne pas exclure la dispense de conclusions s'agissant d'une taxe foncière ultra-marine due à raison de locaux de la nature de ceux visés par l'article 1496 du code métropolitain, c'est-à-dire ceux qui sont « *affectés à l'habitation ou servant à l'exercice d'une activité salariée à domicile* », dont la valeur locative est, en principe, déterminée, en métropole, par voie de comparaison avec des locaux de référence¹⁴.

Nous sommes donc d'avis, pour notre part, de retenir que la dispense de conclusions est ouverte lorsque le litige porte sur la taxe foncière sur les propriétés bâties perçue par la collectivité de Saint-Martin afférente à des locaux d'une telle nature.

Relevons, pour finir, que si cette question revêt un enjeu pratique pour le tribunal administratif de Saint-Martin, il n'en revêt aucun pour la société Delagnes, dont le litige porte, en tout état de cause, sur la taxe afférente à des biens immobiliers à usage hôtelier, c'est-à-dire sur des locaux commerciaux qui ne sont pas des locaux d'habitation ou à usage professionnel au sens de l'article 1496 du code général des impôts : comme le souligne le pourvoi, il ne relève donc pas, en tout état de cause, de ceux qui sont susceptibles d'être dispensés de conclusions en application du 5° de l'article R. 732-1-1 du CJA.

PCMNC à l'attribution de la requête à la cour administrative d'appel de Bordeaux.

¹⁴ Ce qui soulève une interrogation quant au point de savoir si le 5° de l'article R. 732-1-1 du CJA vise une catégorie de locaux définie par rapport à leur affectation – habitation ou activité salariée à domicile – ou par rapport à leur méthode d'évaluation. La première interprétation nous semble la plus naturelle au regard de la rédaction du texte. On trouve toutefois, dans une décision *Société Geciotel* du 15 octobre 2014 (n° 365078 et 367505, n° 365074 et 367506, au rec. et à la RJF 1/15 n° 57), la formule, reprise ensuite par plusieurs décisions de chambre jugeant seule, selon laquelle « *le rapporteur public ne peut être dispensé de prononcer des conclusions dans un litige relatif à la taxe foncière sur les propriétés bâties portant sur des biens dont la valeur locative n'a pas été déterminée en application de l'article 1496 du code général des impôts* ». Ce point n'ayant pas été fiché, il n'apparaît pas certain que la question ait été tranchée à l'occasion de ces précédents, qui portaient tous sur des locaux commerciaux ou des établissements industriels, c'est-à-dire, dont la destination diffère de celle des locaux visés par l'article 1496 – à l'exception d'une décision de la 9e chambre jugeant seule, portant sur un local d'habitation à caractère exceptionnel (10 décembre 2020, Société Isis, n° 427982, RJF 03/21 n° 310). On trouve un autre précédent postérieur à la décision *Geciotel* se fondant uniquement sur la nature commerciale des locaux pour écarter la faculté de dispense (24 juin 2015, SCI Triname, n° 367583 et 371893, aux tables sur un autre point, RJF 10/15 n° 801).