

N° 435318 – Société Apler

9^{ème} chambre jugeant seule

Séance du 17 février 2022

Lecture du 3 mars 2022

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteur publique

La société Apler est propriétaire de locaux 13 rue de Poissy dans le 5^e arrondissement de Paris, initialement occupés par une entreprise de pompes funèbres. Elle a obtenu le 23 décembre 2015 un permis de conduire pour faire réaliser des travaux de transformation avant de le donner à bail à une société de généalogie successorale. Conformément à sa déclaration, qui faisait état d'une transformation de locaux commerciaux en bureaux, elle s'est vu réclamer le paiement de la redevance pour la création de bureaux en Ile-de-France, instituée par les dispositions de l'article L. 520-1 du code de l'urbanisme¹.

Arguant d'une erreur déclarative, elle en a demandé en vain la décharge auprès du tribunal administratif de Paris, et le président de la cour administrative d'appel de Paris vous a transmis son recours, à bon droit s'agissant d'une imposition liquidée au profit de la région, qui entre dans le champ du 4^o l'article R. 811-1 du CJA (30 juillet 2010, min. c/ Sté Unibail Holding, n° 312204, aux tables, RJF 11/10, n° 1030).

Avant d'en venir à l'examen des moyens du pourvoi, un bref rappel des règles applicables s'impose. L'article L. 520-1 du code de l'urbanisme, dans sa version antérieure à la réforme opérée par la loi de finances rectificative pour 2015, prévoit la perception d'une redevance « à l'occasion de la construction, de la reconstruction ou de l'agrandissement des locaux à usage de bureaux, des locaux commerciaux et des locaux de stockage définis au III de l'article 231 ter du CGI ». Ce renvoi à l'article 231 ter opère l'harmonisation des champs d'application de la redevance pour création de locaux à usage de bureaux et de la taxe annuelle sur les bureaux en Ile-de-France. Les tarifs sont fixés par l'article L. 520-3 du code de l'urbanisme, en fonction de la zone géographique, plus ou moins tendue, où sont construits les nouveaux locaux, et en fonction de la nature de ces derniers : les tarifs applicables à la création de bureaux sont, par exemple, près de trois fois plus élevés que les tarifs applicables aux locaux commerciaux.

¹ Dans sa version antérieure à la réforme de cette imposition, opérée par l'article 50 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015.

Par ailleurs, l'article L. 520-9 du code de l'urbanisme assimile à une construction, pour les besoins de la redevance, le fait de transformer en des locaux à usage de bureaux, des locaux commerciaux ou des locaux de stockage des locaux précédemment affectés à un autre usage. Le 3^e alinéa de cet article précise que la transformation, lorsque celle-ci était autorisée par agrément, de locaux soumis à redevance en locaux d'une catégorie soumise à une redevance d'un taux plus élevé donnait lieu au paiement de la redevance sous déduction du montant versé au titre de l'usage antérieur. Une circulaire de 2011 a étendu ce principe à tout changement vers une catégorie plus onéreuse, qui donne lieu au paiement de la différence entre le tarif calculé avant et après la transformation².

Le litige porte sur les critères de distinction entre la catégorie des bureaux et celle des locaux commerciaux, avec, à la clé, un enjeu économique important, compte tenu de la différence de tarif entre ces deux catégories. On trouve, à l'article 231 *ter* du CGI, une définition de ces deux catégories, issue de la loi de finances pour 1999. Selon ce texte, les locaux à usage de bureaux s'entendent « *des bureaux proprement dits et de leurs dépendances immédiates (...), destinés à l'exercice d'une activité de quelque nature que ce soit* » ainsi que « *des locaux professionnels destinés à l'exercice d'activités libérales ou utilisés par des associations ou organismes privés* ». Quant aux locaux commerciaux, ceux-ci s'entendent « *des locaux destinés à l'exercice d'une activité de commerce de détail ou de gros et de prestations de services à caractère commercial ou artisanal (...)* ».

Cette définition large des locaux commerciaux a permis d'étendre la taxe à des surfaces commerciales jusqu'ici exemptées. Selon les travaux préparatoires de la LF pour 1999, le législateur a entendu y inclure les locaux de vente des commerces de gros ou de détail (boutiques, hypermarchés, grands magasins...), les locaux réservés à l'accueil du public des agences bancaires ou d'assurance et des administrations (bureaux de poste, services municipaux...), les salles de café et de restauration, ou encore les locaux des hôtels destinés à la clientèle³. Comme on le voit, cette catégorie comprend des locaux que le langage commun qualifie de bureaux – tels que les agences bancaires –, mais qui sont de nature commerciale parce qu'ils correspondent à des surfaces de vente de produits ou de services au public.

Votre jurisprudence a confirmé l'importance du critère de l'accès au public pour les besoins de la distinction entre les bureaux et les locaux commerciaux, même s'il n'a pas eu les honneurs d'un considérant de principe – ce à quoi vous pourriez remédier à l'occasion du présent litige. Par une décision du 30 mars 2011, *min. c/ Sté CIC* (n° 336765, RJF 6/11 n° 709), vous avez classé dans la catégorie des locaux commerciaux les locaux occupés par les conseillers financiers d'une agence bancaire, lesquels sont affectés à la vente des produits auprès de la clientèle. Et vous y avez inclus, ce qui était moins évident, le local occupé par le directeur de l'agence, du fait que ce dernier était, en l'espèce, chargé de recevoir les clients les plus importants de l'agence. Votre décision du 24 avril 2019, *min. c/ Indivision Chevrier*

² DGALN/DHUP/AD/AD5 du 1^{er} juillet 2011.

³ Rapport de M. Marini pour l'Assemblée nationale. Le même rapport précise toutefois que les locaux auxquels le public a librement accès, tels que les passages publics dans les galeries commerciales, ne devaient pas être pris en compte, ce qui devait être précisé par instruction.

(n° 417792, RJF 2019, n° 670) tient également compte, implicitement, de l'accès des locaux à la clientèle.

Bien sûr, ce critère n'est pas suffisant pour conclure à la qualification de locaux commerciaux : encore faut-il que l'activité qui y est exercée soit, comme l'impose le texte, de nature commerciale ou artisanale. Si des locaux destinés à l'exercice d'une profession libérale permettent d'accueillir du public, ils n'en revêtiront pas moins le caractère de bureaux, pour l'application des dispositions de l'article 231 *ter* du CGI.

Compte tenu de l'identité du champ d'application des deux impositions, ces principes sont transposables à la redevance pour création de bureaux. Précisons que l'article R. 520-1-1 du code de l'urbanisme donne, pour cette dernière taxe, des précisions supplémentaires quant à la notion de locaux à usage de bureaux, qu'il définit comme tous locaux, y compris, notamment, les salles de réunion d'exposition, salles d'attente et de réception, où sont exercées des activités de direction, de services, de conseil, d'étude, d'ingénierie, de traitement mécanographique ou d'informatique de gestion, ainsi que les bureaux de la direction générale d'une entreprise industrielle.

Qu'en est-il en l'espèce ?

Le tribunal a relevé que la demande de permis de construire déposée par la société Apler visait la transformation de locaux commerciaux en bureaux destinés à accueillir l'activité d'une société de généalogie successorale, et comprenant, en rez-de-chaussée et en sous-sol, un espace détente et son office, des bureaux et leurs dégagements, des salles de réunion et de stockage, des sanitaires et des locaux techniques. Puis il a jugé que la requérante n'établissait pas, ce qu'elle était seule en mesure de faire, que l'usage effectif de ces locaux serait commercial en se bornant à se prévaloir de la nature de l'activité du futur occupant et des mentions du bail commercial et de la notice de sécurité pour les établissements recevant du public comprise dans le dossier de permis de construire.

La société reproche, en substance, en tribunal, de ne pas avoir tenu compte de la nature de l'activité qui devait être exploitée par le futur occupant des lieux ni du fait que ces locaux étaient destinés à permettre la réception de sa clientèle. Si le moyen est invoqué sous l'angle de l'erreur de qualification juridique⁴, l'argumentation nous semble davantage relever de l'erreur de droit et c'est sous cet angle que nous vous proposerons de l'accueillir.

Relevons que, le fait générateur de la redevance étant la délivrance du permis de construire (8 mars 2002, min. c/ Sté Cofifap, n° 221465, RJF 2002, n° 650) ou la déclaration de travaux visée par l'article L. 520-9, la taxe doit être établie au vu des informations disponibles à cette date, telles qu'elles ressortent, notamment, du dossier soumis par le pétitionnaire. C'est donc au vu de l'utilisation des locaux, telle qu'elle est envisagée, qu'il convient de se déterminer, et

⁴ Ce qui nous semble, effectivement, la nature du contrôle qui doit être exercé en cassation sur la qualification des locaux par les juges du fond, pour l'application des dispositions de l'article L. 521-1 du code de l'urbanisme, par analogie avec le contrôle exercé pour l'application des dispositions de l'article 231 *ter* du CGI (n° 417792, précité).

non pas au vu de l'utilisation effective des locaux révélée par des éléments postérieurs à l'achèvement des travaux - à la différence de l'appréciation qui doit être faite s'agissant de la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, pour laquelle seule doit être prise en compte l'utilisation effective des locaux au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, fait générateur de la taxe (n° 417792, précité). C'est donc à juste titre, en l'espèce, que le tribunal a regardé comme inopérantes les mentions du bail conclu avec la société de généalogie en janvier 2017, plus d'un an après la délivrance du permis de construire.

A l'inverse du ministre, nous ne pensons pas, pour autant, que le juge de l'impôt soit tenu par les déclarations de changement d'usage déposées par le pétitionnaire et qu'il ne puisse, sans dépôt d'un permis modificatif ou d'une déclaration modificative, rectifier une erreur commise et déterminer de lui-même la catégorie des locaux concernés, au vu des éléments contemporains à la date du générateur qui lui sont présentés par les parties dans le cadre du débat contradictoire. Ceci correspond d'ailleurs à la pratique des juges du fond (TA Melun, 29 avril 2009, Caisse de crédit mutuel de Vincennes, n° 05-7246, RJF 2010 n° 34).

En l'occurrence, le tribunal a accordé une attention excessive à la qualification de « bureaux » et à l'agencement des locaux tel que décrit dans le dossier de permis de construire. Or il convenait de tenir compte de la nature de l'activité que le futur occupant, dont l'identité était connue à la date du fait générateur de la taxe, se proposait d'exercer dans les locaux après leur transformation. En l'occurrence, si les généalogistes exercent, en principe, une profession non commerciale, tel n'est pas le cas lorsqu'ils ne se bornent pas à dresser une généalogie mais qu'ils se chargent de la distribution des successions pour le compte de leurs clients : ils sont alors, en vertu d'une jurisprudence ancienne, considérés comme exerçant la profession commerciale d'agent d'affaires⁵. Par ailleurs, le dossier de permis de construire faisait état de ce qu'une partie des locaux, situé au rez-de-chaussée, avait vocation à accueillir la clientèle de la société, ce que le tribunal ne pouvait, comme on l'a vu, écarter comme inopérant.

Dans ces conditions, nous sommes d'avis que le tribunal a commis une erreur de droit en ne recherchant pas si l'activité de généalogiste successoral pour les besoins de laquelle avaient été réalisés les travaux en litige impliquait l'accueil de la clientèle dans tout ou partie des locaux en litige. Nous vous proposons de renvoyer l'affaire au tribunal afin qu'il procède à cette recherche, en faisant le partage, s'il y a lieu, entre la partie des locaux demeurée à usage commercial et la partie des locaux, fermés au public, qui étaient transformés en bureaux et susceptibles d'être assujettis à la redevance.

PCMNC à l'annulation du jugement attaqué, au renvoi de l'affaire devant le tribunal et à ce que l'Etat verse à la société Apler une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.

⁵ V. jurisprudence citée dans BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40, § 310.