

N° 449460
SAS SMA Environnement

N° 449770
Syndicat mixte pour la valorisation et le traitement des déchets ménagers et assimilés

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 23 février 2022
Lecture du 11 mars 2022

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- Ces deux affaires soulèvent des questions inédites relatives à la personne du redevable de la taxe foncière sur les propriétés bâties, dans le cas où l'immeuble est donné à bail emphytéotique administratif à une entreprise concessionnaire d'un service public.

2.- L'article 1400 du CGI est une disposition relative au « *débiteur de l'impôt* »¹. Il pose, à son I, que toute propriété doit être imposée au nom du propriétaire actuel, cette qualité s'appréciant, en vertu de l'article 1415 du même code, d'après les faits existants au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Le II de l'article déroge à cette règle. Il prévoit que, lorsque l'immeuble est loué par bail emphytéotique, la taxe foncière est établie au nom de l'emphytéote. Il en va de même lorsque l'immeuble est grevé d'usufruit ou lorsque des droits réels ont été conférés au preneur d'un bail à construction, d'un bail à réhabilitation ou d'un bail réel solidaire ou au titulaire d'une autorisation d'occupation du domaine public constitutive d'un droit réel.

L'aiguillage est à première vue simple et clair : c'est le propriétaire qui est le débiteur de l'imposition assise sur le bien, sauf s'il a consenti des droits réels à un tiers. L'article 1400 constitue, dans ce cas, une déclinaison fiscale de la règle civile selon laquelle l'usufruitier et les divers titulaires de droits de superficie, notamment l'emphytéote, sont tenus des « *contributions et charges annuelles de l'héritage* »².

Au-delà des situations régies par le droit privé, ces dispositions trouvent à s'appliquer lorsqu'est en cause un bail emphytéotique administratif conclu par une collectivité territoriale ou un EPCI en vue de la réalisation d'une opération d'intérêt général relevant de sa

¹ Comme le rappelle d'ailleurs l'intitulé du paragraphe qui le précède.

² Cf., en matière d'usufruit, l'article 608 du code civil, dont les dispositions ne sont toutefois pas d'ordre public et peuvent être aménagées contractuellement (Cass., 1^{ère} Civ., 3 juin 1997, *Lepinay c/ Blondeau*, n° 95-16.484, Bull. 1997, I n° 189). Cf. l'article L. 451-8 du code rural et de la pêche maritime en matière de bail emphytéotique.

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.

compétence car ce contrat constitue une forme de bail emphytéotique³, y compris lorsqu'il porte sur une dépendance du domaine public⁴ et même si la loi le soumet à des conditions particulières, en ce qui concerne notamment la constitution d'hypothèques⁵.

L'article 1400 mentionne aussi l'autorisation d'occupation temporaire du domaine public constitutive d'un droit réel que les personnes publiques peuvent délivrer en application des dispositions du CGPPP et du CGCT, ces AOT conférant à leur titulaire « *les prérogatives et obligations du propriétaire* ».

Ceci étant indiqué, deux questions ont pour l'instant été laissées dans l'ombre par votre jurisprudence.

La première consiste à déterminer si les règles fiscales sont affectées par les règles posées par votre arrêt *Commune de Douai* (Assemblée, 21 déc. 2012, n° 342788, rec. p. 477, concl. B. Dacosta). Selon cette décision, dans le cadre d'une DSP mettant à la charge du cocontractant les investissements correspondant à la création ou à l'acquisition des biens nécessaires au fonctionnement du service public, « *l'ensemble de ces biens (...) appartient, dans le silence de la convention, dès leur réalisation ou leur acquisition, à la personne publique* ». Par ailleurs, lorsque des ouvrages nécessaires au fonctionnement du service public et ainsi constitutifs d'aménagements indispensables à l'exécution des missions de ce service, sont établis sur la propriété d'une personne publique, ils relèvent du régime de la domanialité publique de sorte que les parties au contrat ne peuvent décider d'en attribuer la propriété au délégant. Celui-ci peut seulement se voir attribuer des droits réels dans les limites définies aux articles L. 2122-6 à L. 2122-14 du CGPPP (en ce qui concerne l'Etat et ses établissements publics) et aux articles L. 1311-2 à L. 1311-8 du CGCT (en ce qui concerne les collectivités territoriales et leurs groupements) et à condition que la nature et l'usage des droits consentis ne soient pas susceptibles d'affecter la continuité du service public. Il ne peut acquérir la propriété que de biens qui soit ne lui ont pas été remis par le délégant et ne sont pas indispensables au service public (« biens de reprise »), soit ne sont pas implantés sur une propriété publique.

S'il ne fait pas de doute que l'exploitant doit être imposé, en sa qualité d'emphytéote, à raison des biens mis dans la concession et qui lui sont donnés à bail mais aussi, en qualité de propriétaire, à raison d'éventuels biens de reprise, la question se pose de savoir s'il doit en outre être imposé à raison des biens de retour, pendant la durée du contrat, sur le fondement du II de l'article 1400, ou si c'est la personne publique qui doit être imposée en tant que propriétaire, sur le fondement du I de cet article.

La solution qui nous paraît à la fois la plus conforme à l'esprit et au but des dispositions de l'article 1400, mais aussi la plus simple à mettre en œuvre, est de considérer

³ Au sens de l'article L. 451-1 du code rural et de la pêche maritime, en vertu de l'article L. 1311-2 du CGCT.

⁴ En tout cas tant que cette dépendance est placée hors du champ d'application de la contravention de grande voirie.

⁵ Son article L. 1311-3.

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.

que les biens entrant dans le champ de la taxe foncière et construits ou acquis par le preneur pendant la durée de la concession doivent être imposés entre les mains de ce dernier, alors même qu'au regard des règles de la commande publique, dans le silence de la convention, le concédant devrait être regardé comme en étant le propriétaire. La solution contraire impliquerait d'établir deux taxes foncières, l'une au nom de l'emphytéote, pour les terrains d'assiette et autres biens existants au jour de la signature du BEA ainsi que d'éventuels biens de reprise, l'autre au nom du concédant, pour les biens construits par son concessionnaire et utiles au service public concédé, cette différence de traitement étant assez paradoxale et inutilement complexe pour les cocontractants et pour l'administration fiscale.

Il nous semble donc opportun de raisonner par bloc. Ainsi, lorsqu'un BEA est conclu pour l'exécution d'un contrat de la commande publique, ce sont tous les biens de la concession, c'est-à-dire ceux qui y sont mis par le concédant et ceux qui sont construits ou acquis par le concessionnaire, qui doivent être imposés au nom de l'emphytéote, pendant la durée du contrat.

La seconde question consiste à déterminer si cette mécanique est affectée par l'abstention du bailleur à accomplir certaines formalités destinées à assurer la publicité du bail.

Arrêtons-nous d'abord sur l'existence même d'une obligation de publier un BEA : l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière prévoit que « *Sont obligatoirement publiés au service chargé de la publicité foncière de la situation des immeubles : / 1° Tous actes (...) portant (...) : / (...) a) Mutation ou constitution de droits réels immobiliers (...); b) Bail pour une durée de plus de douze années (...); / c) Titre d'occupation du domaine public de l'Etat ou de l'un de ses établissements publics constitutifs d'un droit réel (...)* ». Ces dispositions, qui émanent d'un décret-loi antérieur à l'entrée en vigueur de la Constitution de 1958⁶, doivent à notre avis être regardées comme relevant du domaine de la loi au sens de l'article 34 de la Constitution, et plus précisément des « *principes fondamentaux (...) du régime de la propriété, des droits réels et des obligations civiles et commerciales* ». Elles n'ont d'ailleurs plus été modifiées, depuis 2006, que par des textes législatifs, au nombre de quatre déjà⁷. Les actes relatifs à des droits réels immobiliers doivent donc être publiés – et ils sont au demeurant passibles de la taxe de publicité foncière⁸.

⁶ Cf. décisions du Conseil constitutionnel n° 2006-206 L du 26 octobre 2006 et n° 2006-207 L du 23 novembre 2006 et commentaire de J.-E. Schoettl, LPA 22 déc. 2006 n° 255 p. 19. Le décret de 1955, qui n'a pas été ratifié, a été pris en exécution de la loi n° 54-809 du 14 août 1954 autorisant le Gouvernement à mettre en œuvre un programme d'équilibre financier, d'expansion économique et de progrès social.

⁷ Ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 relative aux sûretés ; ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 portant suppression du régime des conservateurs des hypothèques ; loi n° 2016-1087 du 8 août 2016 pour la reconquête de la biodiversité, de la nature et des paysages (cf. les débats du 18 mars 2015 à l'Assemblée sur l'amendement n° 1544 du Gouvernement) ; ordonnance n° 2021-1192 du 15 septembre 2021 portant réforme du droit de sûretés.

⁸ L'article 663 du CGI dispose que « *Donnent lieu à la perception de la taxe de publicité foncière : / (...) 2° (...) les actes (...) et documents mentionnés aux articles 28 (...) du décret (...) du 4 janvier 1955 (...)* », étant observé que les droits d'enregistrement sont historiquement liés à l'accomplissement de formalités. L'article 689 du CGI précise, s'agissant de « *l'acte constitutif de l'emphytéose* », que la taxe de publicité foncière est perçue « *au taux*

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.

Mais si un bail emphytéotique, y compris un BEA, doit être publié au fichier immobilier, que se passe-t-il si cette formalité n'est pas effectuée ?

Il faut – croyons-nous – tenir compte du jeu des articles 1402 et 1403 du CGI, qui traitent de l'opposabilité à l'administration fiscale d'un changement de propriétaire. Il s'agit de règles spéciales, distinctes des règles civiles d'opposabilité aux tiers que mentionne le décret de 1955⁹. Le sens des articles 1402 et 1403 mérite d'être éclairé car il y est tour à tour question de « *mutations cadastrales* », de « *mutations de propriété* » et de « *mutations* » (tout court).

La première phrase de l'article 1402 énonce que « *Les mutations cadastrales consécutives aux mutations de propriété sont faites à la diligence des propriétaires intéressés* ». Les « *mutations cadastrales* » désignent ici les changements opérés au cadastre qui est, on le sait, un fichier administratif, institué¹⁰ en vue de l'établissement des impôts fonciers. Les mutations « cadastrales » s'entendent donc des mutations « fiscales ».

On comprend ainsi que le législateur abandonne aux propriétaires intéressés¹¹ l'initiative d'informer « le cadastre », c'est-à-dire l'administration fiscale, de la vente qu'ils ont conclue. Car si cette vente a opéré un transfert de propriété, elle n'a opéré aucun changement de débiteur de l'impôt foncier. Cette interprétation apparaît d'autant mieux à la lecture de l'article 1403 qui prévoit que l'ancien propriétaire continue à être imposé au rôle tant que la mutation cadastrale n'a pas été faite.

La seconde phrase de l'article 1402 complète cette mécanique, en prévoyant qu'aucune mutation ne peut intervenir – il faut comprendre aucun changement de débiteur – « *si l'acte (...) constatant cette modification n'a pas été préalablement publié au fichier immobilier* ». Un transfert de propriété ne conduit donc à substituer un redevable légal de l'imposition foncière à un autre que si deux conditions sont remplies : i) les propriétaires intéressés doivent demander à l'administration fiscale la mutation cadastrale et ii) ils doivent avoir fait publier la mutation au fichier immobilier.

Il reste à déterminer si les BEA, bien qu'ils n'opèrent aucun transfert de propriété, sont dans le champ de ces dispositions du CGI relatives aux mutations. Nous n'avons pas d'hésitation à répondre par l'affirmative. Ce code regarde en effet les actes autorisant la

prévu à l'article 742 », lequel article 742 prévoit à son premier alinéa que « *les baux à durée limitée d'immeubles faits pour une durée supérieure à douze années* » (donc les baux emphytéotiques, dont la durée minimale est de 18 ans) « *sont soumis à la taxe de publicité foncière au taux de 0,70%* ».

⁹ Lequel prévoit notamment l'inopposabilité aux tiers des baux à long terme non publiés, pour la période excédant douze ans. Cf. l'article 30 du décret et la jurisprudence de la Cour de cassation : 3^{ème} Civ., 19 juil. 1995, *Roi c/ Obellianne et a.*, n° 93-17.316, Bull. 1995 III n° 205 ; 3^{ème} Civ., 7 mars 2007, *Messica c/ Foucher* n° 05-10.974, Bull. 2007 III n° 33 ; 3^{ème} Civ., 3 févr. 2010, *Sté Générale c/ Me Pellegrini*, n° 09-11.389, Bull. 2010 III n° 32.

¹⁰ Par la loi du 15 septembre 1807 relative au budget de l'Etat, titre X, Dispositions concernant le cadastre.

¹¹ Le pluriel désignant ensemble l'ancien propriétaire et le nouveau propriétaire, même si l'un peut agir sans l'autre.

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.

constitution de droits réels comme des « *mutations de jouissance* » – c'est l'intitulé de la sous-section qui comporte les dispositions relatives aux baux de longue durée – et l'article 1378 *bis* prévoit que « *Les mutations de toute nature ayant pour objet, en matière de bail emphytéotique, soit le droit du bailleur, soit le droit du preneur, sont soumises aux dispositions (...) concernant les transmissions de propriétés d'immeubles* ». Il s'ensuit qu'au regard de la loi fiscale, la conclusion d'un bail emphytéotique, ou sa modification, a bien la nature d'une mutation.

Nous aboutissons en définitive à l'alternative suivante.

Si le bail a été publié, alors tout est imposable au nom du preneur : les biens mis dans la concession par le concédant, les biens de reprise mais aussi les biens de retour, alors même qu'ils devraient être regardés comme la propriété de la personne publique dès leur réalisation en application de l'arrêt *Commune de Douai*.

Si le bail n'a pas été publié, il n'est pas opposable et il ne saurait par suite être fait application du II de l'article 1400 ; on en reste au I, ce qui implique de se demander qui est le « propriétaire » des biens cotisés. Or dès lors que sont en cause des ouvrages nécessaires au fonctionnement du service public établis sur le terrain appartenant à une personne publique, seule cette dernière peut en être « propriétaire », ainsi que le rappelle l'arrêt *Commune de Douai* qui, nous l'avons souligné, n'envisage de propriété du délégataire sur des ouvrages nécessaires au fonctionnement du service public que pour ceux de ces biens qui ne sont pas implantés sur une propriété publique.

Cette alternative, qui aboutit à désigner exclusivement tantôt l'emphytéote, en cas de publication, tantôt la personne publique, en l'absence de publication, a le mérite de la rusticité. Elle évite d'importer, dans le litige fiscal, un débat sur la portée des stipulations de la DSP, au regard des distinctions posées par la jurisprudence *Commune de Douai*. Elle évite aussi de scinder l'imposition foncière entre plusieurs redevables. Elle constitue enfin le moyen d'inciter les personnes publiques à accomplir les formalités de publicité foncière.

Ceci étant posé, nous pouvons en venir aux litiges qui ont suscité ces questions.

3.- Créée en 2002, la communauté d'agglomération Agglopoie Provence regroupait dix-sept communes des Bouches-du-Rhône. Elle a disparu le 1^{er} janvier 2016, date à laquelle elle a fusionné avec cinq autres intercommunalités pour former la métropole d'Aix-Marseille-Provence.

L'Agglopoie Provence avait conclu avec la société SMA Environnement, le 15 décembre 2005, un contrat de délégation de service public portant sur la gestion d'un centre de stockage de déchets non dangereux situé sur le territoire de la commune de La Fare-les-Oliviers, le long de l'autoroute A7, au lieu-dit Vallon de Vautubière.

Ce centre d'enfouissement technique (CET) existait déjà : son exploitation, autorisée par arrêté préfectoral au titre de la législation sur les ICPE, avait fait l'objet d'une précédente

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.

DSP, conclue en février 1999 pour une durée de 48 ans entre le SITOM de la Basse Vallée de l'Arc et la société Somedis, mais le contrat avait été résilié pour motif d'intérêt général par l'Agglopolo Provence, venue aux droits du SITOM, avec effet au 31 décembre 2005.

Parallèlement à la convention d'exploitation constituant la nouvelle DSP, un BEA avait été conclu entre l'intercommunalité, propriétaire des terrains et aménagements constituant le CET, et sa concessionnaire, pour une durée de « 46 ans et demi » à compter du 1^{er} janvier 2006, dont « 16 ans et demi » au titre de l'exploitation du site et les 30 dernières années au titre de sa remise en état. L'article 22 du bail stipulait qu'une expédition du contrat serait publiée au bureau des hypothèques conformément au décret du 4 janvier 1955 par le président de l'Agglopolo Provence. Il est constant, toutefois, que cette formalité n'a pas été accomplie.

Conformément à ses engagements contractuels, la SMA Environnement avait créé une société d'exploitation : la SAS SMA Vautubière. A la suite de la vérification de comptabilité de cette dernière, l'administration a considéré que les terrains et installations qu'elle exploitait devaient être assujettis à la taxe foncière sur les propriétés bâties. Elle lui a adressé une lettre du 10 mai 2012 l'informant qu'elle entendait mettre à sa charge, en sa qualité d'emphytéote, des cotisations de taxe foncière au titre des années 2011 et 2012, le CET étant regardé comme un établissement industriel au sens de l'article 1499 du CGI. Les cotisations primitives des années 2013 à 2015 ont été établies sur les mêmes bases.

La société a porté le litige devant le TA de Marseille et, par jugement du 7 juillet 2016, ce tribunal l'a déchargée des cotisations en litige au motif que, si elle disposait des biens immobiliers dépendant du CET en vertu du BEA, ce bail n'avait pas été publié, de sorte que la taxe foncière ne pouvait être établie au nom de l'emphytéote. Par ailleurs, faisant application de l'article 1404 du CGI et après avoir mis en cause la métropole Aix-Marseille-Provence, le tribunal mettait les impositions à la charge de cette dernière en sa qualité de propriétaire.

Par une décision du 4 mai 2018 (8^{ème} et 3^{ème} chr, *Métropole Aix-Marseille-Provence*, n° 404410, T. pp. 636-643), vos chambres réunies ont cassé ce jugement au motif que le tribunal avait omis de faire explicitement connaître à la métropole son intention de la désigner comme redevable légale des impositions, afin de la mettre en mesure de contester cette qualité et, le cas échéant, le montant de l'imposition, en lui laissant un délai suffisant pour produire ses observations – la métropole s'étant seulement vu communiquer les mémoires de la société SMA Environnement et donner un délai de dix jours pour y répondre.

L'affaire a été renvoyée au tribunal qui s'est prononcé par un second jugement du 4 décembre 2020, par lequel il s'est en partie ravisé. Suivant une démarche distributive, le tribunal a réparti l'imposition foncière entre le bailleur et le preneur. Il a jugé que les terrains et les constructions existantes lors de la conclusion du bail ne pouvaient qu'être imposés au nom de l'EPCI propriétaire, faute de publication du BEA, mais que les constructions réalisées par la SMA étaient imposables au nom de cette dernière sur le fondement du I de l'article

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.

1400, celle-ci devant être regardée comme propriétaire desdites constructions. La société se pourvoit contre ce jugement en tant qu'il a rejeté le surplus de ses conclusions.

Elle soutient, par son premier moyen, que le tribunal administratif a commis une erreur de droit en jugeant qu'en l'absence de publication du bail emphytéotique, elle devait être imposée à raison des constructions qu'elle a édifiées pendant l'exécution du bail.

Ce moyen est fondé.

Le tribunal a commencé par juger que « *l'accession à la propriété des biens construits par un tiers sur le terrain que lui loue son propriétaire ne peut avoir lieu qu'à l'expiration du bail conclu avec ce tiers, sauf stipulations contraires* ». S'il n'a pas expressément cité l'article 555 du code civil, il s'est de toute évidence référé à la jurisprudence civile (Cass., 1^{ère} Civ., 1^{er} déc. 1964, *Delle Pocchiola c/ Epx Ferouillet*, GAJC 13^{ème} éd. n° 74), reprise par vos formations de jugement (8^{ème} et 3^{ème} chr, 24 févr. 2017, *Sté H2I*, n° 387972, T. p. 561), qui retient qu'en cas de constructions édifiées par le preneur sur le terrain du bailleur, ce dernier n'en devient propriétaire qu'au terme du bail et non au fur et à mesure de leur réalisation.

Puis, recherchant l'existence de clauses faisant échec à cette accession différée, il a relevé que le BEA n'attribuait pas au bailleur la propriété des constructions édifiées par le preneur en cours du bail, mais prévoyait au contraire la remise gratuite des constructions à la fin du bail. Il en a déduit que « *c'est à bon droit, sans qu'ait d'incidence l'absence de publication au fichier immobilier du bail emphytéotique, que les cotisations de taxe foncière (...) ont été mises à la charge de la société SMA Environnement* ».

En statuant ainsi, le tribunal a tout d'abord raisonné comme s'il était en présence d'un contrat de bail de droit privé, dans le silence duquel l'accession s'opère à la fin du bail. Or ce raisonnement ne pouvait en tout état de cause être tenu dans le cas d'une DSP. Le « silence de la convention », à supposer qu'il doive être pris en compte, aurait joué en sens exactement inverse puisqu'il aurait conduit à regarder les constructions édifiées par le délégataire comme étant la propriété de la personne publique délégante dès leur réalisation.

Mais plus radicalement, compte tenu de l'alternative que nous avons dessinée, il nous semble que l'erreur commise par le tribunal administratif, qui a cité le I de l'article 1400, consiste à avoir jugé que l'entreprise exploitante devait être regardée comme propriétaire d'aménagements établis sur la propriété d'une personne publique, indispensables au fonctionnement du service public, alors qu'ils étaient insusceptibles d'être l'objet d'une propriété privée, dès lors qu'ils faisaient partie du domaine public. Il importe peu, à cet égard, que l'article 4 de la convention d'exploitation signée en décembre 2005, dont le tribunal administratif avait rappelé les termes au point 11 de son jugement, désigne la société exploitante comme « *propriétaire des installations pendant toute la durée du bail* », cette clause étant de toute évidence illégale. La seule option offerte à l'administration, en l'absence de publication du bail, était donc l'imposition de la personne publique.

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.

Il faut par conséquent annuler l'article 6 du jugement en tant qu'il a rejeté le surplus des conclusions de la société SMA et, s'agissant d'un second pourvoi dans la même affaire, régler l'affaire au fond dans cette mesure. Le motif de cassation justifie qu'il soit fait droit à la demande tendant à la décharge des impositions en litige, lesquelles doivent être mises à la charge de la métropole qui est à présent suffisamment informée de cette éventualité. Nous ajoutons que, si vous nous suivez, votre décision n'aura pas nécessairement pour effet de faire reposer la charge économique de l'imposition sur l'intercommunalité. S'il n'est pas opposable à l'administration, le BEA continue de produire ses effets entre les parties ; or tant l'article 12 du bail que l'article 8 de la convention d'exploitation stipulaient que tous les impôts seraient à la charge de l'exploitant.

4.- La seconde affaire nous met en présence du Valtom, syndicat mixte départemental de valorisation et de traitement des déchets ménagers du Puy-de-Dôme créé par arrêté préfectoral du 27 janvier 1997 pour mettre en œuvre une filière globale de gestion des déchets ménagers dans le Puy-de-Dôme et le nord de la Haute-Loire¹².

Le Valtom est propriétaire, sur le territoire de la commune de Clermont-Ferrand, d'une importante installation de valorisation des déchets ménagers, dont il a confié l'exploitation pour une durée de 20 ans à la société Novergie, filiale du groupe Suez, qui a elle-même créé une filiale dédiée : la société Vernéa. Le Valtom et la société Novergie ont conclu en décembre 2005 un BEA et une convention d'exploitation non détachable, formant ensemble une DSP. La société preneuse a construit, conformément à ses engagements, plusieurs installations industrielles mises en service en novembre 2013 et le Valtom a été assujetti à la taxe foncière à raison de ces biens à compter de l'année 2014.

Considérant qu'il pouvait bénéficier de l'exonération prévue par les dispositions du 1° de l'article 1382 du CGI en faveur des immeubles appartenant à des personnes publiques, affectés à un service public ou d'utilité générale et non productifs de revenus, le syndicat a sollicité la décharge des impositions établies au titre des années 2014, 2015, 2016, 2017 et 2018, pour un montant global d'environ 6 M€. Après rejet de sa réclamation au titre de l'année 2014, il a porté le litige devant le tribunal administratif de Clermont-Ferrand, auquel l'administration a soumis d'office les réclamations présentées au titre des années 2015 à 2018. Le syndicat se pourvoit en cassation contre le jugement du 15 décembre 2020 rejetant ses demandes.

5.- Nous commencerons par relever que dans cette affaire, comme dans la première, le BEA n'a pas été publié, ainsi que l'a relevé, au point 1 de son jugement, le tribunal administratif, auquel il n'appartenait pas, dans ces conditions, de mettre l'imposition à la charge de l'emphytéote, quels que soient les termes du bail. Le Valtom, qui n'a au demeurant jamais contesté cette qualité, est donc, en tant que propriétaire, seul redevable de l'imposition

¹² Le syndicat compte parmi ses adhérents Clermont Auvergne Métropole, deux communautés de commune et plusieurs syndicats mixtes ou intercommunaux de collecte des ordures ménagères. Il traite les déchets qui sont collectés par ses adhérents, les valorise et stocke les déchets ultimes.

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.

assise sur l'ensemble des biens de la DSP, y compris ceux construits par son cocontractant sur le terrain loué et qui devaient lui faire retour à la fin du bail.

6.- Le tribunal s'est donc attaché à trancher la seule question soulevée devant lui et qui avait trait à l'éligibilité du Valtom à l'exonération permanente de taxe foncière prévue par l'article 1382, 1°. Sur ce point, il a constaté que l'article 30 du BEA stipulait qu'à l'expiration du bail, tous les ouvrages constitutifs du pôle de traitement, édifiés par le preneur, seraient remis gratuitement au Valtom. Il en a déduit que l'immeuble, quand bien même il serait affecté à un service public et improductif de revenus, entrerait dans les prévisions du dernier alinéa du 1° de l'article 1382 qui exclut du bénéfice de l'exonération « *les immeubles qui sont incorporés gratuitement au domaine (...) des établissements publics, en vertu d'une convention, jusqu'à l'expiration de celle-ci* », tout en écartant l'argument du syndicat qui soutenait, à la lumière des clauses de l'ensemble contractuel, qu'il supportait directement et exclusivement la charge financière de l'investissement que représentait ce pôle de traitement.

Ces motifs méritent d'être approuvés. Nous avons, en l'espèce, un contrat de bail dont l'article 30, rédigé en des termes dépourvus d'ambiguïté, stipule un retour gratuit des biens de la concession au terme du bail, ce qui s'entend d'un retour n'impliquant le versement d'aucune indemnité par le bailleur au preneur. Le tribunal s'en est tenu là, en jugeant que les relations financières entre le concédant et le concessionnaire ne pouvaient interférer.

Cette solution nous paraît à la fois parfaitement intelligible – ce qui nous conduit à écarter la critique d'insuffisance de motivation – et exempte d'erreur de droit. S'il fallait, en présence d'une clause stipulant un retour gratuit des immeubles de la concession, et en dépit des apparences ainsi créées, discuter la réalité du caractère gratuit du retour au regard des autres clauses de la convention, le juge serait tenu de se livrer à des appréciations délicates et sophistiquées, auxquelles il nous paraît sage d'obvier.

Si l'on entend l'incorporation gratuite comme le retour sans indemnité à l'issue du contrat, alors la seule chose qu'il faut vérifier, c'est l'absence de clause du contrat obligeant le bailleur à indemniser le preneur à raison de la prise de possession des biens de retour. Nous refusons donc, un peu par principe, d'entrer dans le schéma qui vous est suggéré et qui consiste à reprocher au tribunal de n'avoir pas « *détermin[é] si le Valtom était susceptible de tirer un bénéfice de l'incorporation gratuite des biens en fin de délégation* », alors que la loi fiscale est rédigée plus brutalement, puisqu'elle n'implique pas d'identifier un bénéfice ou une perte, ou un solde bénéficiaire, résultant de la remise gratuite en fin de bail.

Quant au dernier moyen, présenté sous l'angle de l'erreur de qualification juridique ou de la dénaturation des documents contractuels, il n'est pas non plus fondé. Nous doutons qu'il vous appartienne de contrôler la qualification juridique de retour gratuit. Il s'agit d'interpréter les stipulations contractuelles, ce qui relève de l'appréciation souveraine des juges du fond (Section, 10 avr. 1992, *SNCF c/ Ville de Paris*, n° 112682, rec. p. 168), laquelle n'est en l'espèce entachée d'aucune dénaturation.

PCMNC :

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'affaire n° 449460 : à l'annulation de l'article 6 du jugement du tribunal administratif de Marseille en tant qu'il a refusé d'accueillir le surplus de la demande de décharge de la société SMA Environnement, à ce que cette société soit déchargée des cotisations de taxe foncière restant en litige et à ce que ces mêmes cotisations soient mises à la charge de la métropole Aix-Marseille-Provence, à ce que la somme de 3 000 € soit mise à la charge de l'Etat au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et au rejet des conclusions présentées par la métropole à ce titre ;
- dans l'affaire n° 449770 : au rejet du pourvoi, y compris les conclusions au titre des dispositions de l'article L. 761-1.

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.