

N° 443039
Société Unibail Rodamco Westfield

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 28 mars 2022
Décision du 19 avril 2022

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

Cette affaire vous permettra de clarifier la frontière entre locaux commerciaux et locaux de stockage, pour l'application de la taxe pour création de bureaux, locaux commerciaux et locaux de stockage en Île-de-France.

1. C'est une loi du 2 août 1960¹ qui a créé ce qui était alors dénommé la redevance pour construction de locaux à usage de bureaux dans la région Île-de-France, dans un but d'aménagement du territoire. En dépit de sa dénomination, il s'agissait déjà d'une imposition de toute nature dont les litiges relevaient du plein contentieux fiscal (CE, Sect., 12 janvier 1973, *Consorts Anselmo*, n° 72098, Rec. ; 17 décembre 2003, *Min. c/ Mme R...*, n° 237044, Tab.). La taxe, qui porte ce nom depuis la LFR du 29 décembre 2015², est perçue 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 (article L. 520-1 du code de l'urbanisme). Son fait générateur est la date de délivrance de l'autorisation de construire ou d'aménager prévue par le code de l'urbanisme (article L. 520-4) et elle est établie par les services chargés de l'urbanisme dans le département (article L. 520-10). La taxe est affectée à la région Ile-de-France (article L. 520-3) et constitue donc un impôt local sur lequel les tribunaux administratifs statuent en premier et dernier ressort (cf. par exemple CE, 30 décembre 2015, *SCI Aineuil*, n° 370096, Tab.).

La taxe est assise sur la surface de construction (article L. 520-7) et les tarifs au mètre carré sont fixés à la fois en fonction de la circonscription territoriale, de manière décroissante avec l'éloignement du centre de la région francilienne, et de la catégorie de locaux (article L. 520-8). L'enjeu de qualification de la catégorie n'est pas mince : ainsi, dans le département des Hauts-de-Seine où se déroule la présente affaire, le tarif de la taxe est de 129 euros par mètre carré pour les locaux commerciaux et de 14 euros pour les locaux de stockage. Les

¹ Loi n° 60-790 du 2 août 1960 tendant à limiter l'extension des locaux à usage de bureaux et à usage industriel dans la région parisienne.

² Loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 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.

catégories de locaux sont définies par renvoi au III de l'article 231 *ter* du code général des impôts (CGI), relatif à une imposition jumelle, la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement en Ile-de-France. Les locaux commerciaux sont définis comme les « *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 ainsi que de leurs réserves attenantes couvertes ou non et des emplacements attenants affectés en permanence à la vente* », tandis que les locaux de stockage sont les « *locaux ou aires couvertes destinés à l'entreposage de produits, de marchandises ou de biens et qui ne sont pas intégrés topographiquement à un établissement de production* ».

2. Venons-en au litige qui concerne la société Unibail Rodamco. Celle-ci s'est vue délivrer le 24 décembre 2015 un permis de construire pour la restructuration de plusieurs niveaux du Centre des nouvelles industries et technologies (CNIT), situé à La Défense. Dans le formulaire de déclaration pour le calcul de la redevance, elle a déclaré 685 m² situés au niveau – 4 du CNIT en tant que locaux de stockage, ces locaux étant destinés à entreposer des produits et du matériel pour les restaurants de l'enseigne Flo situés aux niveaux – 1 et 0. Par une décision du 24 octobre 2017, confirmée sur réclamation par une décision du 11 janvier 2018, les services du ministère de l'écologie ont reclassé ces locaux dans la catégorie des locaux commerciaux, en considérant qu'il s'agissait de réserves attenantes aux restaurants, et rehaussé la redevance en conséquence. La société se pourvoit en cassation contre le jugement du tribunal administratif de Cergy-Pontoise du 19 juin 2020 qui a rejeté sa demande de réduction de la redevance.

Notons que si vous statuerez dans l'état du droit antérieur à la LFR 2015 (cf., sur les conditions d'entrée en vigueur de la loi, son article 50-V), cela n'a aucune incidence sur les questions en litige, et que la solution que vous retiendrez s'appliquera tout autant à la taxe annuelle qu'à la taxe pour création.

3. La société soutient que le tribunal a commis une erreur de droit et de qualification juridique en qualifiant les locaux litigieux de réserves attenantes au sens du III de l'article 231 *ter* du CGI. Vous exercez bien un contrôle de qualification juridique sur le classement retenu en application de ces dispositions (CE, 24 avril 2019, *Min. c/ Indivision C... – de X...*, n° 417792, Tab.).

Le tribunal a relevé, d'une part, que les locaux sont situés uniquement à quelques étages au-dessous des restaurants Flo et que la liaison entre les restaurants et lesdits locaux peut s'effectuer facilement par les ascenseurs, et d'autre part, que les réserves en cause sont destinées à l'entreposage de denrées et de matériels nécessaires à l'exploitation des restaurants. La société soutient que la notion de réserves attenantes doit s'entendre de manière littérale et exclure tout local qui ne serait pas contigu au local commercial proprement dit.

Votre jurisprudence est muette sur cette question. La société peut se prévaloir d'un précédent topique du tribunal administratif de Paris, écartant la qualification de locaux commerciaux pour des locaux d'entreposage du magasin Le Bon Marché, au motif qu'ils se

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.

situaient à des étages différents des espaces ouverts au public, et les classant dans la catégorie des locaux de stockage (TA Paris, 1^{er} juillet 2013, *SA Le Bon Marché*, n° 1216010). La doctrine de l'administration, en revanche, indique que « le caractère attenant des réserves ou emplacements résulte de la proximité immédiate du lieu de vente ou de réalisation de la prestation de services ».

Même si l'adjectif « attenant » se définit généralement comme ce qui est contigu ou adjacent, nous ne croyons pas pouvoir affirmer comme la requérante que la loi est claire et ne se prête à aucun travail d'interprétation. La contiguïté peut être comprise comme une proximité immédiate sans qu'une continuité physique ne soit toujours exigée. Le Littré indique d'ailleurs, pour l'adverbe « attenant », la définition « tout proche ».

Les travaux préparatoires à la loi de finances pour 1999 dont ces dispositions sont issues, que la société cite pour mieux les écarter en raison de la supposée clarté de la loi, ne donnent certes pas d'indication déterminante sur la notion de « *réserves attenantes* ». Ils affaiblissent en revanche sa position concernant la qualification des locaux de stockage, puisque le rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale, M. Didier Migaud, indique que ne sont visés que « les locaux de stockage isolés »³. Le III de l'article 231 *ter* exclut en effet de cette catégorie les locaux qui sont « *intégrés topographiquement à un établissement de production* », ceux-ci étant rattachés aux établissements industriels qui ne sont pas dans le champ d'application de la taxe.

Nous croyons tout à fait fondée l'approche des premiers juges, basée sur la combinaison d'une proximité immédiate (en l'espèce, l'intégration à un même immeuble avec une desserte aisée par ascenseur) et de l'imbrication fonctionnelle (les locaux servant de réserve aux restaurants). Elle est conforme à l'objet de la loi, qui est de taxer les locaux en fonction de considération d'aménagement du territoire, ce qui conduit à une approche fonctionnelle des locaux. Du point de vue de l'aménagement du territoire, il importe peu que des surfaces soient dans l'arrière-salle d'un restaurant ou au troisième sous-sol.

Vous avez déjà retenu une telle approche fonctionnelle pour l'application d'un autre alinéa du même texte relatif aux surfaces de stationnement, dont la loi dispose qu'elles sont taxées si elles sont « *annexées* » aux locaux relevant d'une des trois autres catégories. Vous avez jugé que pour être ainsi qualifiées, les surfaces de stationnement devaient « *contribuer directement à l'activité déployée* » dans le local auxquelles elles étaient rattachées (CE, 20 octobre 2021, *SASU Transports du Val-d'Oise*, n° 448562, Tab.). Dans ses conclusions, Romain Victor distinguait certes justement le terme « annexé » du terme « attenant », en estimant qu'il impliquait plus que ce dernier un rapport fonctionnel avec les locaux de rattachement. Il y avait sans doute un *a fortiori*, mais au vu de l'objet de la loi, nous estimons qu'il est cohérent de retenir cette approche fonctionnelle pour l'ensemble des catégories.

³ Rapport n° 1111 fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan par M. Didier Migaud sur le projet de la finances pour 1999, Tome II, Volume 1.

Les évolutions de la loi postérieures au litige confortent cette approche d'ensemble. L'article 165 de la loi de finances pour 2019 a modifié le IV de l'article 231 *ter*, qui dispose désormais pour y écrire que « *pour l'appréciation du caractère immédiat, attenant et annexé des locaux mentionnés au III (...), il est tenu compte de tous les locaux de même nature, hors parties communes, qu'une personne privée ou publique possède à une même adresse ou, en cas de pluralité d'adresses, dans un même groupement topographique* ». Si cet article avait pour objet principal de dégager des ressources nouvelles pour la Société du Grand Paris, en reprenant les propositions d'un rapport du député Gilles Carrez⁴, cet alinéa ne présente qu'un objet technique et n'a pas été commenté dans les travaux parlementaires : il doit donc être considéré comme un texte de clarification.

Il n'y a donc aucune erreur de droit dans le raisonnement du tribunal. La société ne remet pas en cause ses constatations factuelles et au vu de celles-ci, le tribunal a correctement qualifié les faits.

PCMNC au rejet du pourvoi.

⁴ G. Carrez, *Ressources de la Société du Grand Paris*, juillet 2018.

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.