Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteur public

Les opérations d'aménagement, ainsi que les opérations de construction, de reconstruction et d'agrandissement des bâtiments, installations ou aménagements de toute nature soumises à un régime d'autorisation en vertu du code de l'urbanisme donnent lieu, en application de l'article L. 331-6 de ce code, au paiement d'une taxe d'aménagement, dont le fait générateur est, aux termes du dernier alinéa de cet article dans sa rédaction issue de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010, « *selon les cas, la date de délivrance de l'autorisation de construire ou d'aménager, celle de délivrance du permis modificatif, celle de la naissance d'une autorisation tacite de construire ou d'aménager, celle de la décision de non-opposition à une déclaration préalable ou, en cas de construction sans autorisation ou en infraction aux obligations résultant de l'autorisation de construire ou d'aménager, celle du procès-verbal constatant la ou les infractions.* »

Si la délivrance d'un permis de construire modificatif est ainsi susceptible de constituer, selon cet article, le fait générateur d'une taxe d'aménagement, il convient toutefois de distinguer entre trois hypothèses.

La première est celle dans laquelle le permis modificatif constitue en réalité, par les bouleversements qu'il apporte au projet, un nouveau permis de construire délivré à raison d'un nouveau projet. Ce nouveau permis valant alors retrait de l'ancien permis et remplacement par un nouveau, il emporte la disparition du fait générateur de la taxe initialement mise à la charge du bénéficiaire de l'autorisation, le dégrèvement ou la restitution de cette taxe, et l'établissement, sur la base du nouveau permis et de la législation d'urbanisme et de la législation fiscale en vigueur à la date de délivrance de celui-ci, d'une nouvelle cotisation de taxe d'aménagement calculée sur la globalité du projet (rappr., en matière de taxe locale d'équipement, CE, 27 juin 2001, *Société Sogefrance-Promotion*, n° 203961, RJF 2001 n° 1242, Dr. fisc. 9/02, comm. 177, concl. E. Mignon ; en matière de participation pour dépassement du COS, CE, 21 décembre 2001, *SCI Le Complexe*, n° 211663, T. p. 663, RJF 2002 n° 289, concl. J. Courtial BDCF 3/02 n° 37 ; ou s'agissant du versement pour dépassement du plafond légal de densité : CE, 22 octobre 2018, *Société Volume(s) etc.*, n° 405038, RJF 1/19 n° 42).

La deuxième hypothèse est celle dans laquelle le permis modificatif, sans apporter des bouleversements tels qu'il remet en cause le permis initial, emporte une augmentation de la surface de la construction ou de ses aménagements taxables.

Le permis modificatif coexistant alors avec le permis initial et ne créant pas un nouveau droit de construire l'ensemble du bâtiment, mais se bornant à apporter, à la demande du titulaire de l'autorisation, des modifications au droit de construire acquis à raison du permis initial, ce dernier continue de constituer le fait générateur de la taxe initialement exigée.

Dès lors, le permis modificatif ne saurait emporter ré-établissement de la totalité de la taxe, mais ne devient le fait générateur que d'un complément de taxe, établi à raison de cette augmentation de surface. Ce complément est liquidé, conformément à l'article L. 331-20 du code, selon la valeur et les taux en vigueur à la date de la délivrance du permis modificatif. Ce « complément de taxe » est, en vertu de l'article L. 331-24, dû en échéance unique et fait l'objet d'un titre de perception émis dans un délai de douze mois à compter de la délivrance du permis modificatif, quel que soit son montant – les modalités de recouvrement de ce complément se distinguant ainsi de celles prévues pour la taxe d'aménagement établie à raison du permis initial qui donne lieu, soit à l'émission d'un titre unique lorsque son montant n'excède pas 1 500 €, soit à un recouvrement en deux parts égales, par l'émission deux titres de perception respectivement douze et vingt-quatre mois après la date de délivrance de l'autorisation de construire.

La troisième hypothèse est celle dans laquelle le permis modificatif, là aussi sans emporter le retrait du permis initial, entraîne une réduction de voilure du projet. Le permis modificatif ouvre alors droit à la réduction corrélative de la taxe, en vertu des dispositions du 2° de l'article L. 331-30 du code de l'urbanisme aux termes desquelles, dans leur rédaction applicable jusqu'à la loi de finances pour 2021 : *« Le redevable de la taxe peut en obtenir la décharge, la réduction ou la restitution totale ou partielle : (...) 2° Si, en cas de modification de l'autorisation de construire ou d'aménager, il est redevable d'un montant inférieur au montant initial ».*

Dans l'ancien régime de la taxe locale d'équipement, le délai ouvert au contribuable pour réclamer une réduction de taxe à raison de la délivrance d'un permis modificatif était expressément prévu par les textes. Tandis que l'article 1723 quinquies du CGI disposait que *« le redevable de la taxe peut en obtenir la décharge, la réduction ou la restitution totale ou partielle : (...) si, en cas de modification apportée au permis de construire (...), le constructeur devient redevable d'un montant de taxe inférieur à celui dont il était débiteur ou qu'il a déjà acquitté au titre des constructions précédemment autorisées »*, l'article 406 nonies de l'annexe III au CGI précisait ainsi que *« Dans les situations définies à l'article 1723 quinquies du CGI, les réclamations sont recevables jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle (...) de la modification apportée au permis de construire ».*

Rien de tel, en revanche, dans les dispositions régissant la taxe d'aménagement, lesquelles se bornent, en ce qui concerne les délais de réclamation, à prévoir à l'article L. 331-31 du code de l'urbanisme qu'*« en matière d'assiette, les réclamations concernant la taxe d'aménagement sont recevables jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de*

l'émission du premier titre de perception ou du titre unique », et à énoncer au dernier alinéa de cet article que les réclamations concernant la taxe d'aménagement sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables en matière d'impôts directs locaux.

La présente affaire vous conduira à préciser les délais de réclamation applicables en présence d'un permis modificatif.

Qu'en est-il, tout d'abord, lorsque ce permis conduit à l'établissement d'un complément de taxe?

En pareil cas, les dispositions de l'article L. 331-31 faisant courir le délai de réclamation à compter de l'émission « *du premier titre de perception ou du titre unique* » doivent être interprétées, non comme renvoyant au premier titre de perception émis à raison de la taxe d'aménagement établie sur la base du permis initial, qui peut avoir été délivré longtemps auparavant, mais comme s'entendant du « titre unique » émis, conformément à l'article L. 331-24 du code, pour le recouvrement du complément de taxe dans les douze mois suivant la délivrance du permis modificatif.¹

En revanche, un complément de taxe ayant pour fait générateur le permis modificatif, une telle réclamation ne peut tendre qu'à la réduction ou la décharge de ce complément et ne saurait permettre au contribuable de remettre en cause, passé le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle du premier titre de perception qui avait été émis à raison de l'autorisation de construire initiale, la cotisation de taxe établie sur le fondement de ce permis initial, laquelle a un fait générateur distinct et son propre délai de réclamation (rapp., sur le caractère distinct d'un litige portant sur le complément de taxe lié à un permis modificatif et de conclusions portant sur la taxe mise à la charge du contribuable sur le fondement du permis initial : CE, 1^{er} mars 2004, *Société Parthena SA*, n° 212986, RJF 2004 n° 527).

Comment convient-il de raisonner lorsque, à l'inverse, compte tenu des modifications apportées au projet, le constructeur devient redevable d'un montant de taxe inférieur à celui dont il était débiteur?

Là aussi, l'intervention d'un permis modificatif ne saurait, à moins que ce permis n'apporte des bouleversements tels qu'il vaut retrait de l'ancien permis, permettre au constructeur d'obtenir plus que la réduction de taxe résultant des modifications apportées à la construction par le permis modificatif. Ainsi, dans l'hypothèse où l'assiette de la taxe initialement mise à sa charge aurait été mal calculée et où le contribuable aurait omis de réclamer la réparation de cette erreur avant le 31 décembre de la deuxième année suivant l'émission du premier titre de perception, il ne saurait prendre prétexte de la délivrance d'un permis modificatif ultérieur pour obtenir cette réparation.

¹ La référence au « *premier titre de perception* » à l'article L. 331-30 a en effet eu pour objet, non de fermer la porte aux réclamations dirigées contre des compléments de taxe émis à raison de permis modificatifs, mais de faire échec à votre ancienne jurisprudence par laquelle vous aviez jugé, pour l'application des dispositions de l'article 406 nonies de l'annexe III relatives à la taxe locale d'équipement qui faisaient du « versement » de cette taxe le point de départ du délai de réclamation, que chaque versement fait pour le paiement par fraction de cette taxe constituait le point de départ d'un délai de réclamation (CE, 9 mars 1983, n° 24363, RJF 5/83 n° 661).

En revanche, dès lors qu'en pareil cas, le permis modificatif ne donne lieu à aucun « titre de perception » susceptible de servir de point de départ au délai de réclamation fixé par l'article L. 331-31 du code de l'urbanisme, la détermination du délai dans lequel le constructeur doit demander la réduction de taxe à laquelle il a droit, en vertu de l'article L. 331-30, à raison de ce permis modificatif, pose difficulté.

L'approche qui consisterait, en pareil cas, à faire une application littérale de l'article L. 331-31 et à lire ce dernier comme faisant toujours partir le délai, quelle que soit la cause de la réclamation, du premier titre de perception établie à raison du permis initial, nous semble exclue.

En effet, une telle lecture aurait en pratique pour effet de fermer, à chaque fois que les événements correspondants se produiraient après le 31 décembre de la 2^e année suivant celle du premier titre de perception, la voie en restitution ou en réduction de la taxe expressément ouverte par le législateur à l'article L. 331-30 du code en cas de délivrance d'un permis modificatif (hypothèse visée au 2^o), de permis de construire resté sans suite et n'ayant donné lieu à aucun début de construction (1^o), de démolition des constructions sur décision du juge civil (3^o), ou encore de catastrophe naturelle ayant détruit les locaux ou leur ayant fait subir des dégâts tels qu'ils sont voués à la démolition (4^o). Or telle n'était assurément pas l'intention du législateur.

Il vous faut donc trouver une autre voie.

Cette voie ne sera pas celle de l'article L. 332-30 du code de l'urbanisme en vertu duquel l'action en répétition des taxes et contribution de toutes natures obtenues ou imposées en violation des dispositions des articles L. 311-4 et L. 332-6, réputées sans cause se prescrit par cinq ans à compter du dernier versement, ces dispositions ne portant que sur les sommes ou dépenses supportées à raison de taxes ou contributions autres que celles qui peuvent, seules, être légalement exigées des bénéficiaires d'autorisations de construire en vertu de ces deux articles.

Dès lors, deux options s'ouvrent à vous.

L'une serait de considérer que, faute de dispositions législatives expresses sur ce point dans le code de l'urbanisme, il convient de s'en rapporter aux dispositions du LPF.

Une telle articulation des dispositions régissant une taxe d'urbanisme avec celles du LPF sur les délais de réclamation ne serait pas sans précédent. Ainsi, en ce qui concerne la TLE, vous aviez jugé que le délai de réclamation était fixé par les dispositions spéciales de l'article 406 nonies de l'annexe III, mais aussi par les dispositions du c de l'article 196-1 du LPF dans l'hypothèse de la réalisation d'un événement nouveau motivant la réclamation ne relevant pas des cas de réduction ou restitution visés à l'article 1723 *quinquies* du CGI réglés par l'article 406 nonies (CE, 2 juin 2010, n° 301817, RJF 2010 n° 796).

A la différence de la TLE, une telle articulation ne conduirait toutefois pas à faire application des dispositions de l'article R. 196-1 du LPF à la taxe d'aménagement. En effet, le législateur n'a pas renvoyé, comme il l'avait fait pour l'ancienne TLE, aux règles de présentation et d'instruction des réclamations applicables en matière de contributions directes, mais aux règles applicables en matière d'impôts directs locaux. Il s'agirait donc de faire application du délai de l'article L. 331-31 du code de l'urbanisme pour les seules réclamations trouvant leur cause dans l'irrégularité ou le mal-fondé de la taxe initiale : en revanche, pour toutes les autres hypothèses de décharge, réduction ou restitution ouvertes par l'article L. 331-30 du même code, serait mis en œuvre le b) de l'article R. 196-2 du LPF. Une demande tendant à la réduction de la taxe d'aménagement à la suite d'un permis modificatif devrait dès lors être présentée, compte tenu de l'incidence d'un tel permis modificatif sur l'imposition, au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle de délivrance de ce permis.

Si elle fonctionne en termes d'articulation des textes, nous hésitons néanmoins à faire nôtre une telle lecture, dès lors que nous doutons qu'elle soit conforme à l'intention du législateur.

D'une part, celui-ci a placé sur le même plan, à l'article L. 331-30 du code de l'urbanisme, les différents motifs de droit à décharge, réduction ou restitution qu'il évoque. Or tandis qu'une réclamation tendant à faire valoir le droit à réduction ouvert, au 6° de l'article L. 331-30, en cas d'erreur commise dans l'assiette ou le calcul de la taxe serait, dans le système que nous venons de décrire, recevable jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'émission du premier titre de perception en vertu de l'article L. 331-31 du code, une réclamation invoquant le droit à réduction prévu, au 3° de l'article L. 331-30 du code, en cas de permis modificatif réduisant le montant de taxe due, serait quant à elle enserrée dans un délai plus court expirant au 31 décembre de l'année suivant celle de délivrance du permis modificatif.

D'autre part, le délai spécifique de réclamation institué au premier alinéa de l'article L. 331-31 du code de l'urbanisme nous semble révéler que le législateur n'a pas souhaité faire application à la taxe d'aménagement du délai d'un an prévu en matière d'impôts directs locaux, mais a voulu s'aligner sur le délai de deux ans applicable aux autres impôts. Or son renvoi au dernier alinéa du même article aux règles applicables en matière d'impôts directs locaux n'est que subsidiaire et ne vaut que dans la mesure où ces règles ne sont pas contraires à celles posées par le code de l'urbanisme.

Dès lors, il nous semblerait possible de lire les dispositions du premier alinéa de l'article L. 331-31 en combinaison avec, et à la lumière de, celles de l'article L. 331-30 du même code, de façon à adapter le point de départ du délai de deux ans prévu par le premier aux motifs de réduction de taxe énumérés au second. Ainsi, le délai dont disposerait un contribuable pour demander, à la suite de la délivrance d'un permis modificatif, la réduction de la taxe d'aménagement à laquelle il a été assujéti expirerait au 31 décembre de la deuxième année suivant la délivrance de ce permis. C'est cette lecture, qui permet en outre d'assurer la continuité avec les délais exprès auparavant prévus en matière de TLE, que nous vous invitons à retenir.

Examinons, pour en terminer avec l'arbre des possibles, une dernière hypothèse, dont la présente affaire démontre qu'elle n'est pas entièrement d'école : celle dans laquelle la délivrance d'un permis modificatif, alors même qu'elle justifierait une réduction de la taxe, conduit pourtant l'administration à établir un complément de taxe.

Dans une telle hypothèse, il nous semble qu'il y a lieu de distinguer deux actions potentielles, correspondant à deux points de départ différents. L'une est l'action tendant à la réduction ou la restitution d'une fraction du montant de la taxe à laquelle le contribuable a été assujéti à raison du permis initial : la réclamation correspondante devrait intervenir avant le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de délivrance du permis modificatif. L'autre est l'action en décharge totale du complément de taxe établi à tort à raison du permis modificatif : cette réclamation devra être présentée avant le 31 décembre de la deuxième année suivant celle d'émission du titre de perception correspondant à ce complément de taxe. Ce titre étant émis dans les douze mois à compter de la délivrance du permis modificatif, le délai pour réclamer contre ce titre s'achèvera en pratique après celui ouvert pour demander la réduction de la taxe initiale.

Dans la présente affaire, la SCI Le Malaza s'est vu délivrer le 11 octobre 2013, par le maire de La Cabanasse, un permis de construire qui a donné lieu à l'établissement d'une taxe d'aménagement, mise en recouvrement par deux titres de perception des 27 octobre 2014 et 27 octobre 2015. La société n'a pas réclamé contre cette taxe. Le 10 novembre 2015, elle a obtenu un permis modificatif, réduisant, notamment, de dix-sept à douze le nombre d'emplacements de stationnement créés et supprimant un projet de plancher en R3. Le 12 décembre 2016, un troisième titre de perception a pourtant été émis, mettant à sa charge à raison des évolutions du projet résultant du permis modificatif un complément de taxe de 8 585 euros, établi sur la base d'une surface taxable demeurant de 796 m² et d'un nombre de places de stationnement de 67. Invoquant la réduction des places de stationnement et de la surface créée par le permis modificatif du 10 novembre 2015, la SCI a demandé le 3 février 2017, d'une part, la décharge de la taxe mise à sa charge par le titre de perception du 12 décembre 2016 et, d'autre part, la réduction de la taxe mise à sa charge par les titres de perception des 27 octobre 2014 et 2015, avant de porter les litiges par trois requêtes devant le TA de Marseille.

A l'appui de ses pourvois, la SCI soulève un unique moyen, tiré de ce que le TA a commis une erreur de droit en jugeant que, même en présence d'un permis modificatif, un constructeur ne peut demander la réduction de la taxe d'aménagement à laquelle il a été assujéti que dans un délai expirant au 31 décembre de la 2e année suivant celle du premier titre de perception émis à raison du permis initial. Le tribunal a en effet opposé une telle tardiveté aux conclusions en réduction dont il était saisi, alors que le point de départ du délai pour demander, en cas de permis modificatif, la réduction de taxe liée aux évolutions du projet doit être fixé, non à la date du premier titre de perception émis à raison du permis initial, mais à la date de délivrance du permis modificatif. Ce délai expirait donc au 31 décembre 2017 et les réclamations n'étaient pas tardives.

Nous avons été un temps tentée de vous proposer une lecture neutralisante des jugements du TA et de les interpréter comme n'ayant pas refusé toute réduction de la taxe initialement mise

à la charge de l'intéressée, mais comme ayant accordé à la fois décharge du complément de taxe et réduction de la taxe initiale dans la mesure nécessaire à la diminution en base de 5 places de stationnement, et comme n'ayant rejeté pour le surplus comme tardives que des conclusions qui auraient entendu obtenir la correction d'erreurs qui auraient entaché le calcul des bases dans les titres initiaux et qui seraient, quant à elles, devenues définitives dans leurs effets. Toutefois, une telle lecture neutralisante n'est pas possible, compte tenu tant des motifs du jugement attaqué sous le n° 439459 que du rejet total des requêtes en réduction de taxe par les jugements attaqués sous les n° 439570 et 439571. Elle nous paraît en outre malvenue, le tribunal n'ayant pris en compte que la réduction des places de stationnement, sans se prononcer sur la réduction de moitié par le permis modificatif des surfaces créées alléguée par la société. Enfin, compte tenu de l'embrouillaminis des pièces du dossier et du dégrèvement très partiel par ailleurs intervenu en cours d'instance devant le TA, il nous est impossible de déterminer avec certitude ce qu'il y avait à réduire ou ce qu'il reste le cas échéant à accorder. Dans ces conditions, le moyen d'erreur de droit étant fondé, vous accueillerez les pourvois de la SCI et renverrez les affaires au tribunal.

Nous terminerons en relevant que, pour l'avenir, ces difficultés ont été résolues par le législateur, la loi de finances pour 2021 ayant prévu que la taxe d'aménagement ne deviendrait désormais exigible qu'à compter de l'achèvement de la construction.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation du jugement n° 1702228 du TA de Montpellier du 13 janvier 2020 en tant qu'il a rejeté les conclusions de la société Le Malaza tendant à la réduction de la taxe d'aménagement mise à sa charge par les titres de perception des 27 octobre 2014 et 2015 ; ainsi que des jugements n° 1702235 et n° 1702238 du même jour rendus par ce tribunal ;
- au renvoi des affaires, dans cette mesure, devant le TA de Montpellier
- et à ce que l'Etat verse à la société Le Malaza une somme de 3500 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.