

**N° 452256 – Association France Horizon**

**9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chambres réunies**

**Séance du 19 septembre 2022**

**Décision du 23 septembre 2022**

## **CONCLUSIONS**

**Mme Céline GUIBE, Rapporteure publique**

Les règles d’assujettissement et d’exonération à la taxe sur la création de bureaux en Ile-de-France comportent certains effets inattendus qui expliquent la présente QPC.

Elle vous est soumise par l’association France Horizon, qui relève de la loi de 1901 et dont l’objet est de développer des solutions d’accueil, d’hébergement et d’accompagnement à destination de différents publics, de la petite enfance au grand âge. La maire de Paris lui a délivré, le 19 avril 2019, l’autorisation de construire une crèche de 78 berceaux et de 930 m<sup>2</sup> dans le 20<sup>e</sup> arrondissement de la capitale.

Elle s’est vue réclamer, par un titre de perception du 24 juin 2019, le paiement de la taxe pour la création de bureaux en Ile-de-France, prévue par l’article L. 520-1 du code de l’urbanisme, pour un montant de 111.997 euros, correspondant au tarif applicable aux locaux commerciaux. Contestant cette qualification, en arguant de ce que son activité ne répondait pas à une logique commerciale, mais à un objectif d’insertion sociale avec l’accueil d’au moins 30% d’enfants dont les parents sont en recherche d’emploi ou de professionnalisation, l’association a demandé, sans succès, à obtenir la décharge de l’imposition devant le tribunal administratif de Paris. Elle s’est ensuite pourvue en cassation contre ce jugement.

Il est temps, à ce stade, d’exposer les dispositions législatives qui régissent la taxe pour la création de bureaux en Ile-de-France, le sort de la QPC étant lié à la qualification à donner aux locaux en litige pour l’application de cette taxe – locaux commerciaux, comme en a initialement décidé l’administration, ou locaux à usage de bureaux, comme vous l’avez suggéré aux parties par la voie d’un moyen relevé d’office en application de l’article R. 611-7 du CJA.

La taxe pour la création de bureaux en Ile-de-France, alors improprement baptisée redevance, a été instituée par la loi n° 60-790 du 2 août 1960 afin, comme l’indique l’intitulé de ce texte, de limiter l’extension des locaux à usage de bureaux et à usage industriel dans la région parisienne. Face au déclin des sites industriels d’Ile-de-France, le législateur a ultérieurement exclu, en 1982, les locaux industriels de son champ d’application, à l’exception des locaux affectés à la recherche.

L'article R. 520-1-1 du code de l'urbanisme<sup>1</sup> était venu préciser, à compter de 1984, la notion de locaux à usage de bureaux, définis 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, (*etc.*) d'ingénierie, de traitement mécanographique ou d'informatique de gestion, ainsi que les bureaux de la direction générale d'une entreprise industrielle. Etaient ainsi inclus dans le champ d'application de la taxe les locaux à usage de crèches, s'agissant d'une activité de services.

Le périmètre de la taxe a ensuite été modifié par la LFR pour 2010<sup>2</sup>, qui l'a élargi aux locaux commerciaux, dans le but de dégager, au profit de la Région Ile-de-France, des recettes complémentaires pour les projets du Grand Paris. Cette loi a par ailleurs instauré des tarifs différenciés selon la nature des locaux, à l'instar du régime applicable à la taxe annuelle sur les bureaux en Ile-de-France. A l'occasion de la LFR pour 2011<sup>3</sup>, mettant en place un dispositif de lissage pour amortir l'augmentation des tarifs résultant de cette réforme, la définition autonome de la notion de locaux à usage de bureaux auparavant inscrite dans le code de l'urbanisme a été entièrement abandonnée au profit d'un renvoi aux dispositions du code général des impôts applicables à la taxe annuelle sur les bureaux en Ile-de-France. Cette harmonisation des champs d'application des deux taxes ne s'est toutefois pas doublée d'une harmonisation s'agissant des exonérations applicables - nous y reviendrons.

Dans sa version applicable au litige, issue de la loi du 29 décembre 2015 qui, si elle en a de nouveau remanié le régime, n'a pas opéré de modification substantielle s'agissant des dispositions qui nous intéressent, l'article L. 520-1 du code de l'urbanisme prévoit que la taxe 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 aux 1°, 2° et 3° du III de l'article 231 ter du CGI ».

La distinction entre locaux à usage de bureaux et locaux commerciaux, qui est issue de la loi de finances pour 1999<sup>4</sup>, n'est pas cristalline, en dépit de l'ampleur de l'enjeu économique qui s'y attache, compte tenu de la différence de tarif entre ces deux catégories, qui va du simple au triple pour la taxe sur la création de bureaux<sup>5</sup>, et du simple au double, voire au triple, selon le zonage, pour la taxe annuelle<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Issu de l'article 4 du décret n°84-243 du 10 avril 1984.

<sup>2</sup> Article 31 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010.

<sup>3</sup> Article 34 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011.

<sup>4</sup> Article 26 de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998. Dans sa version antérieure, la loi incluait parmi les bureaux les locaux commerciaux ou à usage professionnel et les locaux utilisés par des administrations publiques, sauf les magasins, boutiques, ateliers, hangars, garages et locaux de stockage et, d'autre part, les locaux spécialement aménagés pour l'exercice d'une activité de caractère sanitaire, social, éducatif, sportif ou culturel.

<sup>5</sup> Article L. 520-8 du code de l'urbanisme.

<sup>6</sup> VI de l'article 231 ter du CGI.

Selon le 1° de l'article 231 *ter* du CGI, les locaux à usage de bureaux s'entendent désormais « *des bureaux proprement dits et de leurs dépendances immédiates et indispensables destinés à l'exercice d'une activité de quelque nature que ce soit, par des personnes physiques ou morales privées, ou utilisés par l'Etat, les collectivités territoriales, les établissements ou organismes publics et les organismes professionnels* » ainsi que « *des locaux professionnels destinés à l'exercice d'activités libérales ou utilisés par des associations ou organismes privés poursuivant ou non un but lucratif* ». Quant aux locaux commerciaux, ceux-ci s'entendent, selon le 2° de l'article 231 *ter*, « *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 (...)* ».

Se mêlent donc, pour les locaux à usage de bureaux, une définition tautologique par référence au terme « bureaux », et une qualification par assimilation, s'agissant des « locaux professionnels », le texte se fondant, à la suite de l'instruction administrative du 12 février 1990<sup>7</sup> qu'il a codifiée, sur un critère fonctionnel, s'agissant des professions libérales, et sur un critère organique, s'agissant des associations et des « organismes privés ».

Quant aux locaux commerciaux, définis, cette fois, par référence exclusive à leur destination, le législateur entendait en retenir une acception large, pour élargir au maximum l'assiette de l'impôt. Etaient visés, selon les travaux préparatoires, 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 clientèle<sup>8</sup>.

Pour les locaux utilisés par une entreprise exerçant une activité commerciale, votre jurisprudence a fondé la distinction entre les bureaux « proprement dits » et les locaux commerciaux sur le critère de l'accès à la clientèle. Vous avez ainsi classé dans la catégorie des locaux commerciaux les locaux occupés par les conseillers financiers d'une agence bancaire, affectés à la vente des produits auprès des clients (30 mars 2011, min. c/ Sté CIC, n° 336765, RJF 6/11 n° 709), ou encore les locaux loués pour l'organisation de conférences, de séminaires, ou d'actions de formation accompagnées de prestations de restauration et d'accueil au profit des participants (24 avril 2019, min. c/ Indivision Chevrier, n° 417792, aux tables sur un autre point, RJF 2019, n° 670). La décision de votre 9<sup>e</sup> chambre jugeant seule du 3 mars 2022, *SCI Apler* (n° 435318, RJF /22, n° 455) synthétise ces précédents en énonçant que sont regardés comme commerciaux les locaux destinés à accueillir une clientèle pour l'exercice d'une activité de vente ou la réalisation de prestations commerciales ou artisanales – par contraste, donc, avec les locaux où les employés de l'entreprise travaillent sans rencontrer de clients.

---

<sup>7</sup> Instruction du 12 février 1990 du service de la législation fiscale relative à la taxe sur les locaux à usage de bureaux (BOI 8 P-1-90).

<sup>8</sup> Rapport de M. Marini pour le Sénat. 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.

Qu'en est-il lorsqu'il s'agit de distinguer entre les « locaux professionnels » utilisés par les associations et les organismes privés, assimilés par le législateur à des bureaux, et les locaux commerciaux<sup>9</sup> ? L'écheveau législatif est plus complexe à démêler. Les deux catégories devraient, en toute logique, être exclusives puisqu'elles commandent l'application de tarifs différents. Mais les locaux commerciaux n'en constituent pas moins des locaux d'organismes privés poursuivant un but lucratif... Peut-être ce chevauchement, issu de la codification d'une instruction administrative conçue dans un contexte très différent de tarif unique<sup>10</sup>, est-il involontaire, alors qu'une partie des travaux parlementaires devant le Sénat se réfèrent à une version erronée du projet de loi, qui n'assimile aux locaux à usage de bureaux que les seuls locaux des associations et organismes sans but lucratif<sup>11</sup>. Et nous pensons, en effet, que c'est bien le critère de la lucrativité qui s'impose pour qualifier la nature commerciale des prestations rendues, le cas échéant. Le rapport de M. M... à l'Assemblée nationale affirmait, à propos de la suppression de l'exonération précédemment aménagée en faveur des locaux sportifs - mais le raisonnement peut être étendu à d'autres activités commerciales - que « le but poursuivi est de ne pas faire échapper au paiement les organismes privés à but lucratif fournissant des services à caractère commercial (...) qui seraient désormais taxables au titre du 2° du III ».

Cette lecture nous semble confirmée, en creux, par la rédaction du VI de l'article 231 *ter*, qui réserve l'application du taux réduit applicable à certains locaux (non spécialement aménagés) à usage de bureaux aux locaux des associations ou organismes privés sans but lucratif à caractère sanitaire, social, éducatif, sportif ou culturel dans lesquels ils exercent leur activité. De cette prémisse d'un classement dans la catégorie des bureaux, il se déduit, nécessairement, que le législateur a regardé ce type d'activités comme n'étant pas des prestations « à caractère commercial » lorsqu'elles sont exercées par des associations et organismes sans but lucratif. Et qu'il n'est donc pas possible, ainsi que l'a fait le tribunal, de regarder comme telles, indistinctement, l'ensemble des services qui ne seraient pas gratuits.

L'interprétation proposée présente, en outre, l'avantage de la cohérence avec les principes qui gouvernent l'assujettissement des associations aux impôts commerciaux. En vertu de votre jurisprudence *Association Jeune France*, les services rendus par une association dont la gestion est désintéressée ne sont pas imposables à la TVA lorsqu'ils ne sont pas offerts en concurrence avec ceux qui sont proposés au même public par des entreprises commerciales.

---

<sup>9</sup> En mettant de côté le cas des locaux destinés à des activités libérales, qui, par définition, ne sont pas utilisés à des fins commerciales ou artisanales et qui n'entrent donc pas dans le champ du 2° du III de l'article 231 *ter*.

<sup>10</sup> L'instruction a été rédigée pour l'application de la version antérieure de la loi, qui prévoyait un tarif unique pour tous les locaux imposables à la taxe annuelle.

Les travaux parlementaires de la LF 1999, qui, en même temps qu'elle élargissait le champ de la taxe à l'ensemble des locaux commerciaux et aux locaux de stockage, a introduit des tarifs différenciés selon les types de locaux concernés, n'expliquent pas le choix de rattacher les associations et organismes sans but lucratif à la catégorie la plus lourdement taxée, en dépit de leur surface financière généralement bien plus modeste que celle des entreprises commerciales...

<sup>11</sup> Rapport de M. Marini, précité.

Tel n'est notamment pas le cas lorsque l'association exerce son activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales, si elle s'adresse à un public qui ne peut normalement accéder aux services offerts par les entreprises commerciales, notamment en pratiquant des prix inférieurs à ceux du secteur concurrentiel et à tout le moins des tarifs modulés en fonction de la situation des bénéficiaires. Il nous paraît logique, lorsque le service rendu ne relève pas d'une logique de marché, qu'il soit pas regardé comme ayant un « caractère commercial », sans qu'il y ait lieu de retenir une conception différente pour l'application de la taxe annuelle sur les bureaux et de la taxe sur la création de bureaux en Ile-de-France.

Si vous estimiez, malgré tout, qu'une telle interprétation sollicite trop la lettre du texte - même peu clair - la seule alternative envisageable serait, à notre sens, de s'en tenir purement et simplement à l'application du critère organique prévu par la loi, et de ranger l'intégralité des locaux des associations - et des organismes privés, à l'exception, sans doute, des sociétés - dans la catégorie des locaux professionnels assimilés à des bureaux.

Quelle que soit l'option choisie, elle aboutit au résultat contre-intuitif consistant à imposer plus lourdement à la taxe sur la création de bureaux une grande partie des associations proposant des services à caractère social, comme les crèches, que les sociétés commerciales exerçant des activités de même nature.

L'article L. 520-6 du code de l'urbanisme prévoit certaines exonérations, mais elles ne sont, sauf exception, pas applicables aux structures associatives. L'exonération s'applique aux crèches municipales, en vertu du 2°, qui vise les locaux affectés au service public et appartenant ou destinés à appartenir à l'Etat, à des collectivités territoriales ou à des établissements publics ne présentant pas un caractère industriel et commercial. Elle s'applique également, en vertu du 7° du même article, aux crèches qui seraient gérées par des associations reconnues d'utilité publique (sans doute minoritaires), ou encore, en vertu de son 8°, aux crèches implantées dans des zones franches urbaines. Par ailleurs, le III de l'article L. 520-7 du code de l'urbanisme exclut de l'assiette de la taxe les locaux de caractère social ou sanitaire mis à la disposition du personnel, ce qui a pour conséquence d'exonérer les crèches d'entreprise.

Partant de ce constat, l'on comprend aisément que l'association requérante vous saisisse d'une QPC tirée de la contrariété de la combinaison des dispositions de l'article L. 520-1 du code de l'urbanisme et des 1° et 2° du III de l'article 231 *ter* du CGI avec les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Ces dispositions étant applicables au litige et n'ayant pas encore donné lieu à une décision du Conseil constitutionnel, vous devez vous prononcer quant au caractère sérieux de la QPC.

Le ministre soutient que la différence de traitement entre les contribuables gérant des services à caractère social, comme les crèches, est justifiée par une différence de situation, au regard de leurs modalités de fonctionnement et de leur statut administratif. Mais nous peinons à voir dans ces différences un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi.

La différence de traitement entre crèches associatives et crèches municipales peut certes, *a priori*, se justifier par l'affectation des secondes au service public de la petite enfance. Mais, comme le relevait K. Ciavaldini dans ses conclusions sur l'affaire *Association les familles rurales fédération départementale du Gard* (22 mai 2019, n° 423230), si le législateur n'a pas érigé en service public la mission d'intérêt général d'accueil des jeunes enfants, il n'en demeure pas moins que des crèches privées peuvent, dans certains cas, être regardées comme assurant une mission de service public lorsqu'il apparaît, notamment, eu égard aux conditions de leur création, de leur organisation ou de leur fonctionnement, ainsi qu'aux obligations qui leur sont imposées ainsi qu'aux mesures prises pour vérifier que les objectifs qui lui sont assignés sont atteints, que l'administration a entendu leur confier une telle mission<sup>12</sup>.

L'exclusion du bénéfice de l'exonération pour ce type de structure, à seule raison de leur propriété privée, n'est donc pas complètement évidente. Et la même difficulté peut être observée pour d'autres locaux affectés à des services relevant d'une mission d'intérêt général. Par analogie, on relèvera, s'agissant de la taxe annuelle, que l'exonération réservée aux établissements d'enseignement primaire et secondaire s'applique tant aux établissements publics qu'aux établissements privés sous contrat et que c'est au regard des modalités de fonctionnement et de contrôle propres aux établissements privés hors contrat que le Conseil constitutionnel a validé qu'ils soient exclus du bénéfice de cette exonération tendant à favoriser les seuls établissements participant au service public de l'enseignement (décision n° 2017-681 QPC du 15 décembre 2017).

Quant à la différence de traitement entre crèches associatives et crèches d'entreprise, il est également délicat de la relier avec l'objet de la loi. Si elle n'est pas éclairée par des travaux parlementaires puisqu'elle était prévue, à l'origine, par un règlement d'administration publique<sup>13</sup>, l'exonération des locaux sanitaires et sociaux mis à la disposition du personnel, prévue par le III de l'article L. 520-7 du code de l'urbanisme, et qui couvre par exemple, selon la doctrine administrative, les locaux syndicaux, ceux de la médecine du travail ou les restaurants d'entreprise<sup>14</sup>, nous paraît justifiée par le fait qu'ils ne sont pas affectés à l'exercice de l'activité professionnelle des employés. Il n'empêche que l'employeur peut ensuite décider d'en confier la gestion à une structure associative, ou à une société commerciale tierce, sans que cela ne remette en cause, à notre sens, l'exonération initiale. L'explication du ministre, fondée sur une différence de statut, ne permet donc pas de justifier la différence de traitement en cause.

Plus radicalement, nous ne trouvons pas de justification au traitement défavorable des crèches associatives dont l'activité n'est pas lucrative par rapport aux crèches gérées par une société commerciale, qui ne sont certes pas exonérées mais sont imposées au tarif plus avantageux

---

<sup>12</sup> V., pour l'énoncé de ces critères, Section, 22 février 2007, n° 264541, Association du personnel relevant des établissements pour inadaptés, au rec.

<sup>13</sup> Article 1<sup>er</sup> du décret n° 60-941 du 5 septembre 1960.

<sup>14</sup> Circulaire du ministre de l'urbanisme, du logement et des transports n° 86-12 du 31 janvier 1986, § 215.

applicable aux locaux commerciaux. En guise d'illustration, le tarif applicable pour une crèche implantée à Paris, sera de 400 euros par m<sup>2</sup> pour la crèche associative, mais de 129 euros par m<sup>2</sup> seulement pour la crèche commerciale. Et cette difficulté n'est pas limitée aux crèches, puisqu'on la retrouve pour l'imposition de l'ensemble des associations et organismes proposant, à titre non lucratif, des services à caractère social, sanitaire, éducatif ou culturel, par rapport aux sociétés commerciales exerçant une activité lucrative similaire.

Ajoutons, pour finir, que nous ne sommes guère convaincue par l'argumentation générale du ministre selon laquelle l'imposition des crèches associatives serait conforme à l'objet principal de la taxe sur la création de bureaux, qui est, rappelons-le, de dissuader les implantations de locaux à usage de bureaux au profit du logement insuffisant en Ile-de-France. Si l'on veut favoriser l'implantation des logements, et sauf à vouloir en exclure les familles, il faut permettre aux habitants de disposer d'un service d'accueil des jeunes enfants.

On relèvera aussi, par contraste, que les crèches associatives ne sont pas soumises à la taxe annuelle sur les bureaux en vertu du 2<sup>o</sup> du V de l'article 231 *ter* du CGI, qui exonère les locaux spécialement aménagés pour l'exercice d'activités à caractère sanitaire, social, éducatif ou culturel. Et, n'en déplaise au ministre, qui soutient que l'exonération se justifie au regard de l'objet de cette seconde taxe, qui est de faire contribuer les acteurs économiques tirant un avantage de la concentration urbaine au financement de travaux destinés à corriger les déséquilibres de la région d'Ile-de-France, tel est *a fortiori*, et de manière peut-être plus évidente encore, aussi le cas pour une taxe visant à favoriser la création de logements...

Nous pensons donc que les griefs invoqués présentent une difficulté sérieuse justifiant la transmission de la QPC au Conseil constitutionnel.

PCMNC à la transmission de la QPC soulevée au Conseil constitutionnel.