

3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> chambres réunies

Séance du 27 septembre 2023

Décision du 13 octobre 2023

*A paraître aux Tables*

## CONCLUSIONS

**Mme Marie-Gabrielle MERLOZ, Rapporteur publique**

1. La société en participation (SEP) Razel-Sobea-GTM a été constituée en 2011 entre les sociétés Razel-Bec, Sobea Environnement et GTM IDF, absorbée par la société Chantiers Modernes Construction avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 2017, pour les besoins de l'étude et de l'exécution du marché public conclu avec le syndicat interdépartemental pour l'assainissement de l'agglomération parisienne (SIAAP) en vue de la conception et la réalisation de la refonte du prétraitement de l'usine d'épuration Seine-Aval, située à Maisons-Lafitte (Yvelines), ainsi que sa mise en service.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration a estimé que les ensembles modulaires (plus prosaïquement des bungalows) et les parkings attenants qu'elle avait installés à compter du mois de mai 2012 dans l'emprise de l'usine pendant la durée du chantier pour former une « base de vie » étaient assimilables à de véritables constructions en application de l'article 1381 du CGI. Elle en a tiré les conséquences en matière de cotisation foncière des entreprises au titre des années 2013 à 2016 entre les mains de la société Razel-Bec en sa qualité de gérante de la SEP, en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) au titre de l'année 2016 pour chacune des associées, au prorata de leurs parts dans cette société, ainsi que, pour la société Chantiers Modernes Construction, en matière de taxe sur les bureaux en Ile-de-France au titre des années 2014 à 2016 et de taxe additionnelle sur les surfaces de stationnement au titre des années 2015 et 2016.

Après avoir vainement réclamé, les sociétés Razel-Bec et Chantiers Modernes Construction ont porté le litige devant le juge de l'impôt. Statuant par un unique jugement du 15 février 2022, le tribunal administratif de Versailles a rejeté les cinq demandes en décharge dont il était saisi. Ces deux sociétés se pourvoient en cassation contre ce jugement en tant seulement qu'il porte sur la TFPB et la taxe additionnelle sur les surfaces de stationnement, impositions locales relevant de la compétence de

premier et dernier ressort du tribunal<sup>1</sup>. Vous pourrez joindre ces trois pourvois qui présentent à juger les mêmes questions.

2. Pour confirmer le bien-fondé de l'imposition des installations litigieuses, le tribunal a commencé par relever que les bungalows étaient « *reliés par une pergola en bois, formant une « base de vie » d'une superficie totale de 1 584 m<sup>2</sup>, à laquelle ont été ajoutés des parkings d'une superficie de 2 140 m<sup>2</sup>, destinés à servir de bureaux, de salles de réunion, de sanitaires, de vestiaires et de réfectoires tant pour le personnel encadrant qu'ouvrier* ».

Il a ensuite constaté que s'ils « *sont seulement posés sur le sol ou sur des parpaings, ils sont reliés à l'ensemble des réseaux et des scellements en béton ont été réalisés* », prenant pour exemple la construction de « *marches de béton (...) à l'avant des bungalows* » ainsi que d'« *allées bétonnées (...) entre chaque rangée d'ensembles modulaires* ». Il a ajouté que « *bien que démontables et réutilisables, il est constant que ces éléments nécessitent pour être déplacés un semi-remorque et une grue de 35 tonnes* ».

Il en a déduit que « *quand bien même ces ensembles modulaires ne nécessitent pas une autorisation d'urbanisme et devaient être retirés au terme du chantier, ne présentant ainsi qu'un caractère provisoire, ils ne pouvaient être regardés ainsi réunis, compte tenu de leurs caractéristiques et de leur importance, comme ayant vocation à être déplacés* » et « *doivent ainsi s'analyser comme une installation destinée à abriter des personnes présentant le caractère d'une véritable construction au sens des dispositions [du 1°] de l'article 1381 du CGI* ».

Les sociétés requérantes critiquent tant le raisonnement du tribunal que son appréciation sur le terrain de l'insuffisance de motivation, l'erreur de droit, la dénaturation et l'erreur de qualification juridique des faits.

3. Le cadre juridique de ce litige vous est familier.

L'article 1380 définit, de manière très générale, le champ d'application de la TFPB comme portant sur « *sur les propriétés bâties sises en France à l'exception de celles qui en sont expressément exonérées* ». L'article 1381 complète cette définition : il assimile, par extension, à des propriétés bâties un ensemble d'éléments hétérogènes au nombre desquels les installations destinées à abriter des personnes visées au 1° que l'administration a mobilisé en l'espèce. Une abondante jurisprudence a circonscrit de

---

<sup>1</sup> Contrairement à la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux en Ile-de-France prévue par l'article 231 *ter* qui est perçue au profit de l'Etat (CE, 9 novembre 2005, *Société cliniques chirurgicales SA*, n° 275163, aux T., RJF 2/06 n° 200), la taxe sur les surfaces de stationnement prévue à l'article 1599 *quater* C du même code, dont le produit est affecté à la région Ile-de-France, présente le caractère d'un impôt local au sens du 4° de l'article R. 811-1 du CJA (CE QPC, 23 novembre 2020, *Sté Viveris Odyssée (SPPICAV) ea*, n°s 438304 et a., RJF 2/21 n° 191, avec concl. E. Bokdam-Tognetti).

manière casuistique la notion de propriété bâtie qui ne recouvre qu'imparfaitement celle, civiliste, d'immeuble par nature.

Vous n'avez jamais explicitement fixé de critères mais, comme l'ont rappelé nos prédécesseurs à ce pupitre, chacun s'accorde pour en identifier deux principaux. Il faut que les constructions en cause présentent le caractère de véritables bâtiments, ce que vous appréciez en tenant compte de leur importance, de leur usage et de leurs caractéristiques techniques. Il faut également qu'elles soient fixées au sol à perpétuelle demeure, de telle façon qu'il soit impossible de les déplacer sans les démolir ou détériorer. Il en va par exemple ainsi de baraquements édifiés par une entreprise de travaux publics, fixés au sol par des attaches en maçonnerie et en ciment, alors même que, destinés au logement des ouvriers travaillant sur un chantier voisin, ils n'ont qu'un caractère provisoire (CE, 8e s.-s., 4 juin 1958, n° 40150 et 40483, *Sté des Entreprises de travaux publics de l'Ouest*, RO p.153 ; CE, 16 mars 1959, *Sté des Entreprises de Travaux publics de l'Ouest-Manche*, n° 44917, aux T. sur un autre point, RO 29e vol. p.379).

Vous avez développé une conception plutôt extensive de ce dernier critère en attirant dans le champ de la taxe foncière des constructions qui ne sont pas nécessairement scellées au sol mais qui, à tout le moins, ne sont pas normalement destinées à être déplacées ou n'ont pas vocation à être déplacées selon les différentes formulations retenues. C'est ce critère qui vous a déterminés s'agissant de constructions pourtant légères et simplement posées sur le sol, tel qu'un abri de jardin, utilisé comme garage, s'incorporant au sol par une bordure de maçonnerie sur laquelle des parois de bois sont fixées (CE, 31 octobre 1979, *D...*, n° 12578, aux T., RJF 12/79 n° 724) ou des habitations légères de loisirs, posées au sol sur un socle de béton et alors même que certaines d'entre elles étaient périodiquement déplacées à l'intérieur du terrain de camping (CE, 28 décembre 2005, *Société Foncicast*, n° 266558, inédite au Rec., RJF 3/06 n° 266, concl. P. Collin BDCF 3/06 n° 32). Le président Collin dans ses conclusions dans cette affaire indiquait qu'il s'agit, par ce critère proche de celui de l'ancrage au sol, de distinguer au sein de constructions qui sont démontables et transportables celles pour lesquelles un tel déplacement est à la fois « *facile et habituel* » et celles pour lesquelles cette opération est possible sans pour autant constituer « *une utilisation normale et courante* ».

C'est encore ce critère, qualifié de central par notre collègue Laurent Olléon, qui a été mobilisé pour justifier l'assujettissement à la TFPB d'importantes structures de stockage, même démontables, constituées de charpentes en profilé aluminium, sur lesquelles étaient tendues des bâches préformées, d'un bardage extérieur en métal et de poteaux raccordés à un pied métallique et ancrés au sol par des piquets métalliques vrillés de longueur importante (CE, 23 décembre 2010, *Société Pérou Plateforme*, n° 326047, aux T., RJF 3/11 n° 320, concl. L. Olléon BDCF 3/11 n° 35).

4. En s'inscrivant dans cette lignée jurisprudentielle, le tribunal a-t-il bien jugé ?

4.1. Par un premier groupe de moyens, les sociétés requérantes lui reprochent, sous l'angle de l'erreur de droit, de la contradiction de motifs ou, à tout le moins de la dénaturation, d'avoir jugé que les bungalows de chantier étaient fixés au sol.

Elles pointent tout d'abord le fait que le tribunal s'est fondé sur ce qu'ils étaient reliés aux réseaux. Nous peinons toutefois à y voir l'erreur de droit reprochée. Ce n'est que l'un des éléments relevés dans un faisceau d'indices et moins pour attester du scellement au sol de ces installations que de la circonstance qu'elles n'avaient pas vocation à être déplacées. En outre, cet élément ne nous paraît pas dénué de toute pertinence car, contrairement à ce qui était le cas dans l'affaire *Société Foncicast*, il s'agissait ici non d'un simple branchement sur les réseaux d'eau potable et d'eau usées d'un camping, comme peut en bénéficier une simple caravane, mais d'un raccordement plus global aux différents réseaux d'eau, d'assainissement mais aussi électrique, téléphonique et informatique. Cet élément, nullement central dans le raisonnement du tribunal, peut, en tout état de cause, être aisément regardé comme surabondant, comme dans ce précédent.

C'est par ailleurs par une appréciation souveraine des faits exempte de dénaturation et sans contradiction de motifs, ni erreur de droit, que le tribunal a pu relever tout à la fois l'absence de fixation au sol des bungalows - ceux-ci étant simplement posés à même le sol ou sur des parpaings afin d'être mis à niveau - et la réalisation de scellements en béton, sous forme de marches ou d'allées, afin d'en faciliter l'accès. Autrement dit, il n'a aucunement jugé que les bungalows étaient scellés au sol mais uniquement qu'ils s'inséraient dans des éléments maçonnés.

4.2. Le second groupe de moyens donne davantage matière à discussion : il pose la délicate question du maniement du critère de l'absence de vocation à être déplacé s'agissant d'installations modulaires de chantier qui, par essence, sont destinées à être enlevées et réutilisées sur un autre site à l'issue du chantier.

Les sociétés requérantes reprochent au tribunal, sous l'angle de l'erreur de droit et de l'erreur de qualification juridique, d'avoir jugé, en dépit de ces caractéristiques, que les installations litigieuses ne pouvaient être regardées comme ayant vocation à être déplacées et, partant, comme présentant le caractère de constructions passibles de la TFPB.

Elles relèvent que le caractère démontable et transportable de ces installations ne fait aucun doute. Il s'agit certes, on l'a dit, d'ensembles modulaires simplement posés au sol. Leur caractère provisoire n'est pas davantage discuté : le cahier des clauses administratives particulières du marché public conclu entre la SEP et le SIAAP précise expressément que les emprises de chantier mises à disposition pour les installations de chantier doivent être libérées dès que leur occupation n'est plus indispensable à la marche du chantier et qu'elles doivent être restituées conformément à leur état

primitif. Il est dès lors tentant d'en déduire que ces installations ont vocation à être déplacées au sens de votre jurisprudence. Cette configuration se distingue de celle, plus nette, d'ensembles modulaires pourtant plus modestes, posés sur une assise en maçonnerie et utilisés comme un centre de formation (CAA Douai, 22 juin 2004, *Société anonyme Algéco*, n° 03DA00848).

Vous vous êtes toujours gardés en ce domaine d'adopter des positions de principe. Vous appréciez les faits propres à chaque espèce et vous prononcez, au cas par cas, à l'aune des critères que nous avons rappelés, comme l'a fait ici le tribunal. Nous ne voyons guère de raison de vous départir ici de cette approche prudente et pragmatique. Au vu des circonstances particulières de l'espèce, nous nous rallions à l'appréciation du tribunal qui nous paraît avoir fait une application orthodoxe de votre jurisprudence et de votre conception – il faut bien l'avouer extensive - de la notion de propriété bâtie. D'une part, on l'a dit, le caractère provisoire de l'installation n'est pas rédhibitoire. D'autre part, il est ici malaisé de faire jouer le critère de la vocation à être déplacé dans le sens souhaité par les sociétés requérantes.

Nous admettons volontiers qu'il est habituel pour une entreprise de construction d'installer et d'enlever des installations de chantier – le bungalow qui se trouve dans la cour de l'horloge du Conseil d'Etat depuis plusieurs mois en offre une illustration. La difficulté vient toutefois de ce que le chantier, d'envergure assez exceptionnelle – puisqu'il a duré six ans - a nécessité, comme l'a relevé le tribunal par des constatations de fait souveraines non arguées de dénaturation, d'importantes installations, qu'il s'agisse de leur dimension (bâtiments couvrant 1 584 m<sup>2</sup> avec 2 140 m<sup>2</sup> de parkings), de leurs caractéristiques techniques (modules reliés par une pergola en bois et encastrés dans des éléments maçonnés qu'il faudra détruire), de l'usage qui en a été fait (véritable « base de vie » pour l'ensemble du personnel) et des moyens nécessaires pour les enlever et les déplacer (semi-remorque et grue de 35 tonnes). Si chaque bungalow, pris isolément, a effectivement vocation à être déplacé et réutilisé sur un autre chantier, c'est plus difficile à admettre pour l'ensemble de la « base de vie » qu'ils constituent en l'espèce. L'installation est certes démontable mais structurée pour les besoins spécifiques de ce chantier, pendant toute sa durée, et son déplacement ne nous paraît pouvoir être regardé comme aisé ou relevant d'une utilisation normale et courante, même pour une entreprise de construction, au sens où l'entend votre jurisprudence. Ajoutons qu'au vu de l'ensemble de ces éléments, il ne va pas complètement de soi, d'un point de vue logique, de traiter différemment au regard des critères d'assujettissement à la TFPB de telles installations et des constructions plus traditionnelles, comme les baraquements de chantier de vos précédents plus anciens, délaissées aujourd'hui, pour un même usage, au profit de structures plus flexibles et polyvalentes.

Si nous vous avons convaincus, vous écarterez le moyen d'erreur de qualification juridique (sur l'étendue de contrôle en cassation sur la notion de biens passibles de la taxe foncière, voyez par exemple la décision précitée *Société Foncicast*). Le tribunal a

par ailleurs mobilisé les bons critères, si bien qu'aucune erreur de droit ne saurait lui être reprochée à cet égard.

5. Vous confirmerez enfin le jugement attaqué s'agissant des motifs relatifs à taxe annuelle sur les surfaces de stationnement prévue par l'article 1599 *quater* C du CGI. L'argumentation dont vous êtes saisis est, pour l'essentiel, identique à celle que nous venons d'examiner. Les mêmes causes ayant les mêmes effets, c'est sans dénaturation, ni erreur de qualification juridique et erreur de droit que le tribunal a déduit de ce que les surfaces de stationnement qui étaient annexées aux locaux à usage de bureaux (point factuel qui n'est pas discuté), imposables au sens de l'article 231 *ter* du CGI auquel renvoie l'article 1599 *quater* C du même code, devaient corrélativement être assujetties à la taxe additionnelle sur les surfaces de stationnement.

Si, par ailleurs, la société Chantiers Modernes Construction reproche au tribunal d'avoir indiqué à tort que la SEP Razel-Sobea-GTM était propriétaire de ces installations avant de conclure qu'elle avait à bon droit été assujettie à cette taxe par l'administration, alors que ce sont les sociétés Razel-Bec et Chantiers Modernes Construction, en tant qu'associées de la SEP, dépourvue de personnalité morale, qui ont été imposées, cette formulation inappropriée nous paraît neutralisable. Outre que l'angle d'attaque, sur le seul terrain de l'insuffisance de motivation, n'est pas le plus pertinent, ce raccourci est resté sans incidence sur le bien-fondé du jugement. En vertu de l'article 238 *bis* M du CGI, les SEP doivent inscrire à leur actif les biens dont les associés ont convenu de mettre la propriété en commun. Il n'est pas contesté en l'espèce – le tribunal l'a du reste indiqué lui-même au point 5 de son jugement - que les sociétés Razel-Bec et Chantiers Modernes Construction étaient bien propriétaires indivis des installations en cause.

**PCMNC au rejet des pourvois, y compris leurs conclusions au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.**