

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteuse publique

L'article 1382, 1° du CGI exonère de taxe foncière sur les propriétés bâties les immeubles appartenant à l'Etat, aux régions, aux départements et aux communes lorsqu'ils satisfont à la double condition d'être affectés à un service public ou d'utilité générale et de ne pas être productifs de revenus. Cette exonération n'est, en revanche, pas applicable lorsque l'une ou l'autre de ces conditions fait défaut. Elle ne l'est pas davantage, en vertu de l'avant-dernier alinéa du 1° du même article, aux immeubles qui appartiennent aux établissements publics autres que les groupements de collectivités, les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance et les centres de gestion de la fonction publique territoriale, pas plus qu'aux organismes de l'Etat, des départements ou des communes ayant un caractère industriel ou commercial. Une exonération identique est prévue, à l'article 1394 du code, en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties.

Vous retenez de ces dispositions une interprétation mesurée, tenant compte du caractère dérogatoire de l'exonération ainsi instituée.

Vous faites ainsi preuve d'une dose de souplesse dans l'appréciation de la condition d'affectation à un service public ou d'utilité générale, en principe exclusive, en admettant qu'un immeuble appartenant à une collectivité publique et confié par celle-ci à un tiers afin d'y exercer une mission de service public administratif ne perde pas le bénéfice de l'exonération et ne cesse pas d'être regardé comme affecté à un service public du seul fait que la personne en cause exerce dans les mêmes locaux que sa mission de service public, des activités de nature commerciale, à la condition que ces dernières, d'une part, présentent un caractère accessoire, et d'autre part, constituent le prolongement de la mission de service public confiée à l'affectataire (CE, 27 mars 2019, *Min. c/ CEREMA*, n° 421459, T. p. 676, RJF 2019 n° 551, concl. K. Ciavaldini @C551).

En revanche, vous n'avez pas reconnu la même souplesse dans la condition tenant au caractère non-productif de revenus de l'immeuble pour son propriétaire – cette condition devant en effet s'apprécier à ce niveau et non, en cas de mise à disposition d'un tiers, au

niveau de ce tiers (cf. CE, 10 janvier 2005, *Min. c/ Région Ile-de-France*, n° 263506, RJF 4/05 n° 342 ; y compris en cas de BEA : CE, 24 novembre 2010, *Association Lehuteur-Lelièvre*, n° 323982 323983, T. pp. 650-651-727 sur ce point, RJF 2/11 n° 177). Ainsi, la perception d'une rémunération annuelle symbolique suffit à priver la collectivité propriétaire du bénéfice de l'exonération (cf., pour une redevance domaniale symbolique de 100 F par an : CE, 16 novembre 1988, *Commune d'Arcachon*, n° 47685, RJF 1/89 n° 69 ; ou pour une redevance annuelle inférieure à 5 euros dans le cadre d'un BEA : CE, 24 novembre 2010, *Association Lehuteur-Lelièvre*, préc.).

Avant l'entrée en vigueur de la révision des valeurs locatives foncières des locaux professionnels et commerciaux et la réforme de leurs modalités d'évaluation, les bâtiments affectés à un service public ou d'utilité générale qui, faute d'en remplir les conditions, ne bénéficiaient pas de l'exonération totale de taxe édictée à l'article 1382 du CGI étaient évalués dans les conditions de droit commun de l'article 1498 du CGI, c'est-à-dire par comparaison si un comparable pertinent existait (moyennant, le cas échéant, un ajustement en vertu de l'article 324 AA de l'annexe III pour tenir compte des différences entre le type considéré et le local à évaluer), ou à défaut, par la voie de l'évaluation directe, en appliquant un taux d'intérêt à la valeur vénale de l'immeuble telle que déterminée dans les conditions prévues aux articles 324 AB et 324 AC de l'annexe III.

Dans le cadre issu de l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, ensuite codifié à l'article 1498 du code, le législateur a toutefois ouvert à certains des bâtiments n'ayant pas passé les fourches caudines de l'article 1382, 1° du CGI, une session de rattrapage partiel. Lorsque sont en cause des immeubles présentant des caractéristiques exceptionnelles et dont la valeur locative doit, par suite, être déterminée selon la méthode d'appréciation directe du III de l'article 1498 du CGI, le dernier alinéa du A de ce même III dispose ainsi que : « *La valeur locative (...) est réduite de moitié pour tenir compte de l'impact de l'affectation de la propriété ou fraction de propriété, partielle ou totale, à un service public ou d'utilité générale* ».

A l'origine, cette réduction ne devait pas être uniforme pour toutes les propriétés affectées à un service public ou d'utilité générale, la rédaction initiale de l'article 34 de la loi du 29 décembre 2010 renvoyant à un décret la fixation des conditions dans lesquelles cette valeur était réduite pour tenir compte de l'impact de cette affectation. Mais alors que le décret ainsi prévu n'avait pas encore paru, le législateur a, par la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, décidé de supprimer ce renvoi au décret et a déterminé lui-même le taux de réduction applicable, en le fixant à 50%, afin, selon les travaux préparatoires, « *de garantir un taux uniforme de réduction pour l'ensemble du territoire national mais également pour l'ensemble des locaux susceptibles d'entrer dans cette catégorie* » (rapport C. Eckert n° 1547 du 27 novembre 2013).

La présente affaire vous offrira l'occasion de poser les premiers jalons du mode d'emploi de cette disposition.

Le recours, au A du III de l'article 1498 du CGI, à la notion d'affectation à un service public ou d'utilité générale, apparaît comme un évident écho à la disposition du 1° de l'article 1382 du même code. Cette notion nous semble devoir recevoir la même acception et donner lieu à une approche uniforme.

A cet égard, si la notion de « service public » est claire, celle de « service d'utilité générale » - héritière de la formulation de l'article 105 de la loi du 3 frimaire an VII exonérant de contribution foncière les domaines nationaux non productifs « réservés pour un service national » ou « dont la destination a pour objet l'utilité générale » - est plus atypique et n'a reçu que peu d'éclairage dans votre jurisprudence (cf. par exemple, pour des parcelles de végétation arbustive dont l'entretien a pour unique objet la lutte contre l'érosion des sols : CE, 23 octobre 1974, *Min. c/ ONF*, n° 94765, p. 503 ; pour un barrage et un tunnel compris dans le domaine d'une concession permettant la mise en valeur du bassin de la Durance : CE, 6 novembre 1985, *Min. de l'agriculture*, n° 45928 45993, T. p. 686, RJF 1/86 n° 65, Dr. fisc. 1986 n° 7, comm. 252, concl. P-F. Racine ; pour un équipement public de sports et de loisirs : CE, 29 mars 1985, *Min. c/ Commune de Molières*, n° 51076, T. p. 569, RJF 6/85 n° 887 ; jugeant en revanche que n'est pas affecté à un service public ou d'utilité générale un immeuble occupé par un ou plusieurs syndicats professionnels, à moins qu'il ne soit occupé à raison de leur participation à une action d'intérêt public local : CE, 8 décembre 2017, *Commune de Châteauroux*, n° 405545, T. pp. 485-563-830, RJF 3/18 n° 278, concl. R. Victor @C278).

Il n'est toutefois pas dépourvu d'intérêt de relever que les travaux préparatoires de la loi de finances rectificative pour 2013 ont, pour éclairer cette notion, cité la définition retenue par la doctrine administrative, selon laquelle doit être regardé comme affecté à un service public ou d'utilité générale « tout immeuble dans lequel s'exerce une activité profitable, sinon à la totalité des ressortissants de la collectivité propriétaire, du moins à une large catégorie d'entre eux » et comme s'appliquant « non seulement aux bâtiments indispensables au bon fonctionnement des services publics essentiels, mais encore à des locaux dans lesquels s'exercent des activités présentant un caractère éducatif, culturel, sanitaire, social, sportif, touristique » (rapport C. Eckert n° 1547 du 27 novembre 2013).

De même que pour l'exonération de l'article 1382, 1° du code, vous ne retiendrez pas de cette condition d'affectation à un service public ou d'utilité générale, pour l'application de l'article 1498, III, A, une approche nominaliste qui serait fondée, en cas de mise à disposition du bien d'un tiers, sur la dénomination du contrat (rapp., jugeant indifférente pour l'article 1382 la circonstance que le contrat de mise à disposition soit dénommé « délégation de service public » : CE, 4 mars 2009, *Syndicat mixte du Pôle européen de la plasturgie*, n° 298981, T. pp. 639-640-708, RJF 2009 n° 464, concl. L. Olléon BDCF 5/09 n° 57). Mais si vous ne prenez pas en considération la dénomination du contrat, vous tiendrez en revanche compte du contenu et de l'objet de ce dernier, lorsqu'il confie à l'affectataire une mission et encadre la destination du bien en cause (rapp. par ex. CE, 6 novembre 1985, *min. de l'agriculture*, préc.). A cet égard, ainsi que le relevait N. Chahid-Nourai dans ses conclusions sur votre décision *min. c/ Cne de Molières* du 29 mars 1985 précitée, le mot « affectation » peut recevoir deux sens différents : l'affectation juridique en tant que destination donnée au bien,

notamment par une décision de l'autorité compétente, et l'affectation en tant qu'utilisation réelle. L'affectation à un service public ou d'utilité générale prévue par l'acte de mise à disposition devrait donc permettre de regarder la condition d'affectation fixée par le texte comme satisfaite, à moins que les modalités d'utilisation concrète du bien ne conduisent à une conclusion différente (rapp., jugeant, pour l'application de l'article 1382 du code, que lorsqu'une collectivité publique confie la gestion de son domaine à une autre personne afin d'assurer une mission de service public, les immeubles en cause remplissent, pour l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties, la condition d'affectation au service public, sauf si l'exploitation de tout ou partie de ces immeubles est d'une nature telle qu'elle n'est plus susceptible de se rattacher à la mission de service public : CE, 10 janvier 2005, *min. c/ région Ile-de-France*, n° 263506, préc. et CE, 27 mars 2019, *min. c/ Cerema*, n° 421459, préc.).

Le parallélisme avec l'article 1382, 1° du code nous paraît devoir s'arrêter là, l'abattement prévu par l'article 1498, III, A du CGI présentant, pour le surplus, des différences non négligeables d'avec le régime d'exonération prévu par celui-là.

En premier lieu, la réduction de l'article 1498 n'est pas ouverte aux seules propriétés appartenant à certaines collectivités publiques : elle s'applique indépendamment de la qualité du propriétaire.

En deuxième lieu, à la différence de l'article 1382 du code, l'article 1498, III, A n'exclut pas du champ de l'avantage qu'il instaure les immeubles productifs de revenus, et n'exclut pas davantage les « *organismes présentant un caractère industriel ou commercial* ».

Le ministre tente, dans sa défense au présent pourvoi, de réintroduire une telle condition en arguant, d'une part, de ce que l'objet de l'abattement est, selon les termes mêmes de l'alinéa en cause, de tenir compte de l'impact de l'affectation à un service public ou d'utilité générale et de ce qu'une telle affectation n'aurait d'incidence sur la capacité contributive du propriétaire du bien (ou de l'emphytéote) redevable de la taxe que lorsque le service n'est pas exploité dans des conditions commerciales, ne donne pas lieu à une facturation à des conditions normales de prix et ne génère pas ou peu de revenus, et d'autre part, de ce que toute interprétation différente soulèverait un problème de concurrence avec les entreprises exerçant la même activité mais en dehors d'un service public ou d'utilité générale.

Une telle argumentation nous semble toutefois se heurter à la lettre de la loi : celle-ci ne comporte aucune restriction de cette nature et le contraste avec l'article 1382 du code, dont le législateur a pu n'être que conscient, est net. Si pour certaines activités, la qualification de service public ou d'utilité générale dépendra des conditions concrètes d'exploitation du service, permettant d'apprécier le public pouvant potentiellement en bénéficier, il ne saurait en revanche être question de juger qu'au seul motif que la propriété serait affectée à une activité exploitée de manière commerciale et rentable, cette propriété serait, par principe, hors du champ de l'abattement.

En troisième lieu, alors que l'article 1382 du CGI réserve l'exonération aux « immeubles » affectés à un service public ou d'utilité générale, impliquant ainsi une condition d'affectation exclusive de l'immeuble à ce service et n'admettant la conduite d'autres activités dans l'immeuble qu'à la condition qu'elles soient accessoires et dans le prolongement du service public ou d'utilité générale, le A du III de l'article 1498 du code accorde l'avantage fiscal qu'il prévoit sous la seule condition d'une affectation « *partielle ou totale* » de la propriété ou fraction de propriété à un service public ou d'utilité générale.

Par combinaison avec les dispositions de l'article 1494, la notion de « *propriété ou fraction de propriété* » au sens du A du III de l'article 1498 doit s'entendre d'une propriété ou fraction de propriété « *normalement destinée à une utilisation distincte* », dont la définition est précisée à l'article 324 A de l'annexe III. La notion de fraction de propriété dépendant ainsi de l'agencement topographique et physique du bien, elle ne se confond pas avec la question de l'affectation et de l'activité concrètement exercée.

Nous excluons de considérer qu'en évoquant à l'article 1498 l'« *affectation de la propriété ou fraction de propriété, partielle ou totale, à un service public ou d'utilité générale* », le législateur aurait repris la condition d'affectation exclusive existant pour l'article 1382 du CGI et n'aurait, par le terme « partielle », fait qu'explicitement la possibilité de conduire, à côté d'un service public ou d'utilité générale, des activités sous la stricte réserve qu'elles soient accessoires à ce service et situées dans son prolongement. Une telle lecture, qui importerait à l'article 1498, III du CGI la condition d'affectation totale de l'article 1382 du même code telle qu'interprétée par votre jurisprudence *min. c/ CEREMA*, serait manifestement contraire à la lettre du texte comme à l'intention du législateur.

A la réflexion, il nous semblerait, bien que pour d'autres motifs, tout aussi impossible de vous fonder sur la formule « *afin de tenir compte de l'impact de l'affectation de la propriété (...), partielle ou totale, à un service public ou d'utilité générale* » pour dégager une règle prétorienne d'application au prorata de l'abattement, qui consisterait à n'appliquer le taux de 50% de réduction qu'à une fraction de la valeur de la propriété déterminée en fonction de la quote-part d'affectation du bien au service public ou d'utilité générale.

En effet, alors que le Parlement a décidé de substituer au décret qui devait déterminer la manière dont la valeur devait être réduite pour tenir compte de l'incidence de l'affectation totale ou partielle du bien à un service public ou d'utilité générale, un taux uniforme de réduction pour toutes les propriétés de cette catégorie, une telle lecture reviendrait, *in fine*, à retenir autant de taux effectifs de réduction de la valeur des biens que de situations mais aussi à vous substituer à ce décret dont le législateur a décidé de se passer.

A cet égard, une telle application au prorata se révélerait complexe d'application, l'appréciation du pourcentage d'affectation de la propriété au service public ou d'utilité générale pouvant s'opérer de multiples façons. Parfois, il est possible de distinguer, au sein du bien, des surfaces consacrées exclusivement à ce service. Mais souvent, plusieurs activités sont exercées sur les mêmes surfaces : conviendrait-il alors de regarder le chiffre d'affaires généré par chacune, les ressources humaines consacrées à l'activité – si tant est qu'elles soient

individualisables -, ou encore, en cas d'activité conduite dans les mêmes locaux avec les mêmes personnels et sur les mêmes surfaces, mais sur des créneaux horaires différents, le temps d'ouverture consacré à chaque activité ? La fixation du mode d'emploi de la réduction supposerait ainsi des choix relevant selon nous davantage du législateur et du pouvoir réglementaire que du juge.

Eu égard à l'intention claire du législateur de renoncer, en 2013, à l'édiction d'un tel mode d'emploi raffiné, la seule lecture possible nous semble être, au final, la lecture littérale, appliquant la réduction de 50% à l'ensemble de la valeur locative d'une propriété ou fraction de propriété relevant du III au A dès lors qu'elle est affectée, de manière totale ou partielle, à un service public ou d'utilité générale. Tout au plus nous paraît-il possible, lorsque sont également exercées, dans la même propriété ou fraction de propriété, des activités qui ne peuvent être qualifiées de service public ou d'utilité générale, de subordonner le bénéfice de l'abattement à la condition que l'activité de service public ou d'utilité générale présente un caractère significatif – à défaut de quoi, l'affectation à cette activité ne saurait avoir aucun « impact » sur la valeur locative du bien au sens de l'article 1498. Pour être regardée comme « significative », l'activité conduite devrait ne pas être purement marginale, mais il n'est aucunement nécessaire qu'elle soit majoritaire : elle peut être très minoritaire mais être significative – cette dernière notion pouvant inclure une dimension qualitative. L'idée est que cette affectation même très partielle soit suffisante et ait un minimum de consistance pour justifier qu'il en soit tenu compte.

En l'espèce, vous êtes saisis d'un pourvoi formé par la société du parc des expositions de Paris, qui a conclu avec la ville de Paris un bail emphytéotique administratif en vue de la rénovation, de la modernisation et de l'entretien du parc des Expositions de la Porte de Versailles. En contrepartie de cette opération d'intérêt général, cette société bénéficie pendant cinquante ans du droit d'occuper et d'exploiter les biens pour l'organisation de foires, salons, congrès et spectacles de toute nature. Elle a demandé, sans succès, la réduction de la taxe foncière sur les propriétés bâties à laquelle elle a été assujettie au titre des années 2019 et 2020 à raison de ses halls d'exposition, dont la valeur locative a été évaluée par voie d'appréciation directe sur le fondement du III du A de l'article 1498 du CGI, en invoquant l'affectation de ces halls à une activité de service public ou d'intérêt général.

Le moyen tiré par la société de ce qu'elle était, en raison de la conclusion d'un BEA, automatiquement fondée à demander le bénéfice de la réduction de valeur locative en litige, au motif qu'il résulterait des conditions mêmes de conclusion d'un tel bail, énoncées à l'article L. 1311-2 du CGCT, la réalisation d'une opération d'intérêt général ou d'une mission de service public, ne pourra prospérer.

Tout nominalisme fondé sur la catégorie juridique du contrat est en effet, pour les motifs évoqués au début de ces conclusions, exclu. Au demeurant, nous relèverons la différence entre l'affectation et l'activité conduite dans des biens donnés en BEA, d'une part, et le caractère d'intérêt général de l'opération poursuivie par la collectivité publique en concluant un tel bail, d'autre part. Ainsi, l'opération d'intérêt général peut consister en la construction ou la rénovation d'un équipement appartenant à la personne publique, indépendamment de la

nature ou des conditions concrètes d'exercice de l'activité ensuite conduite dans ces locaux par l'emphytéote et qui constitue, pour ce dernier, la contrepartie de l'opération de rénovation ou construction accomplie au profit du propriétaire.

En revanche, la requérante est fondée à soutenir que le tribunal a commis une erreur de droit en déduisant son inéligibilité à l'abatement du seul constat du caractère commercial de l'exploitation tant de son activité d'organisation de foires, salons et congrès à destination de professionnels ou du grand public, que de ses autres activités, que le tribunal a regardées comme accessoires, de commerce, hôtellerie et restauration. Il appartenait au tribunal de rechercher si l'exploitation de l'activité d'organisation de foires, salons et congrès dans les halls a le caractère d'une activité de service public ou d'utilité générale, et, dans l'hypothèse d'une réponse positive, de vérifier qu'elle revêt un caractère significatif.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation du jugement du TA de Cergy-Pontoise du 20 octobre 2022 ;
- au renvoi de l'affaire devant ce tribunal ;
- à ce que l'Etat verse à la société d'exploitation du parc des expositions de la ville de Paris 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.