

ALINE BLANC-CUNI

Avocat à la Cour

MASTER II EN DROIT PRIVÉ

CHARGÉE D'ENSEIGNEMENT - CONTENTIEUX FISCAL - UNIVERSITÉ PANTHÉON-SORBONNE

Mme Christine Gruber

M. Duguet,

Paris, le 23 mai 2019

Chère madame,

Cher monsieur,

Je viens vous livrer le fruit de mes réflexions concernant la possibilité de soulever une question prioritaire de constitutionnalité à l'encontre des dispositions de l'article 1381-3° du code général des impôts qui assujettissent à la taxe foncière sur les propriétés bâties les bateaux utilisés en un point fixe et aménagés pour l'habitation, le commerce ou l'industrie.

I La taxe foncière sur les propriétés bâties est un impôt réel, datant de la révolution française (loi des 23 novembre et 1^{er} décembre 1790) (« *Qu'est-ce qu'une propriété bâtie* », Nicolas Labrune maître des requêtes au Conseil d'Etat : RJF 5/15 p 374).

Il s'agissait avant tout d'imposer un bien, signe extérieur de richesse.

Selon l'article 1380 du code général des impôts, la taxe foncière est établie annuellement sur les propriétés bâties sises en France.

La notion de propriété bâtie s'entend d'une construction reliée au sol.

C'est un immeuble.

Il ne se déplace pas.

Ainsi, il a été jugé qu'une habitation légère de loisirs posée sur le sol sur un socle en béton et n'étant pas normalement destinée à être déplacée est imposable à la taxe foncière sur les propriétés bâties (CE 28 décembre 2005 n°266558 : RJF 2006 n°266).

Il en va de même de serres arrimées au sol et non destinées à être déplacées (CE 17 octobre 2007 n°291888 : RJF 2008 n°54) ; ou encore d'une piscine privée, acquise en kit de panneaux de bois bien qu'elle ne comporte pas d'élément de maçonnerie, dès lors qu'elle est enterrée, que son installation a exigé des travaux de terrassement, qu'elle n'a pas vocation à être déplacée et qu'elle ne peut l'être sans être détériorée ou démolie (CE 13 avril 2016 n° 376959 : RJF 2016 n°677, concl. Escaut).

Inversement, des maisons mobiles et caravanes sont exclues du champ d'application de la taxe foncière sur les propriétés bâties, dès lors que n'étant pas fixées au sol à perpétuelle

demeure, elles ne présentent pas le caractère de véritables constructions (Réponse Nayral, AN 8 février 1991 p 596, n°35439).

II La notion de propriété bâtie s'entend de manière objective, sans prendre en compte la situation particulière du propriétaire, ni les conditions dans lesquelles le bien est effectivement utilisé (« *Taxe foncière sur les propriétés bâties : Mamie fait de la résistance !* » ; Daumas : RJF 11/10 p 813 ; « *Qu'est-ce qu'une propriété bâtie* », Nicolas Labrune maître des requêtes au Conseil d'Etat : RJF 5/15 p 374).

Ainsi une ruine, alors qu'il s'agit d'un immeuble, n'est pas une propriété bâtie, qu'il s'agisse d'une habitation (CE 20 décembre 1907 n°25596, Denfer : Lebon page 973 ; CE 4 août 1910 n° 36262, Tuillé : Lebon p 691) ou d'un local commercial ou industriel (CE 16 février 2015 n° 364676, SCI Royo : RJF 5/15 n°410).

Un bâtiment en cours de construction n'est pas toujours une propriété bâtie ; le Conseil d'Etat a jugé qu'un immeuble qui fait l'objet de travaux nécessitant une démolition qui, sans être totale, affecte son gros œuvre d'une manière telle qu'elle le rend dans son ensemble impropre à toute utilisation ne peut plus être regardé, jusqu'à l'achèvement de ces travaux, comme une propriété bâtie assujettie à la taxe foncière en application de l'article 1380 du code général des impôts ; (CE 16 février 2015 n° 369862, SCI La Haie de roses : RJF 5/15 n° 410).

La notion d'achèvement des travaux s'entend également indépendamment de la destination finale de l'immeuble voulue par son propriétaire (CE 16 février 2015 n°371476, communauté d'agglomération Saint-Etienne métropole : RJF 5/15 n°411).

III La taxe foncière est établie au nom du titulaire d'un droit réel sur la construction, qu'il s'agisse du propriétaire, de l'usufruitier, de l'emphytéote, du preneur à bail à construction ou à réhabilitation, du preneur solidaire, ou du titulaire de l'autorisation d'occupation temporaire du domaine public (article 1400 du code général des impôts).

S'agissant des conventions d'occupation temporaire du domaine public, le juge de l'impôt vérifie que le redevable dispose d'un droit réel sur le bien en cause.

Il en va de même de l'hypothèse de la délégation de service public ou d'une concession. Le juge de l'impôt vérifie si le concessionnaire ou le délégataire dispose d'un droit réel sur la construction selon les modalités et dans les limites posées par les articles L.34-1 à L.34-8 du code du Domaine de l'Etat, puis L.2122-6 à L.2122-14 du code général de la propriété des personnes publiques (CE 21 octobre 2013 n°358873, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., min c/ Semidep ; CE 27 février 2013 n°337634, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., ch de l'industrie de Béthune : RJF 5/13 n°504 ; CE 5 mai 2010 n°301419, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., commune de Grau le Roi : RJF 7/10 n°691).

IV S'agissant des bateaux aménagés pour l'habitation, le commerce ou l'industrie, l'article 1381 du code général des impôts les soumet à la taxe foncière sur les propriétés bâties bien

que civilement ils soient rangés dans la catégorie des meubles et non pas des immeubles (article 531 du code civil).

Objectivement, en aucune manière, un bateau ne constitue une construction bâtie, reliée au sol.

~~=~~

Il s'agit d'une construction posée sur l'eau, destinée à naviguer et donc à se déplacer.

Ces biens ne devraient donc pas être soumis à la taxe foncière sur les propriétés bâties.

V Afin d'apporter un minimum de cohérence par rapport aux schémas directeurs de ladite taxe, l'article 1381 prévoit que seuls les bateaux utilisés en un point fixe sont soumis à ladite taxe.

C'est cette utilisation en un point fixe, alors même qu'il ne s'agirait que d'une simple amarre, qui attrait ces biens meubles aménagés pour l'habitation, dans le champ d'application de ladite taxe.

Co. Application de la notion d'utilisation du bien pour le soumettre à la taxe contradictoire l'aut il / page précédente -

VI La jurisprudence confirme cette interprétation.

Est imposable un pavillon flottant qui demeure amarré au quai d'un port et qui a été construit et aménagé, non pas en vue de naviguer, mais pour servir aux réunions des membres d'une société (CE 8 juillet 1908, sté nautique de Marseille : RO 4167, Lebon p 741).

Il en va de même d'une péniche transformée en atelier de réparation d'un matériel de dragage et de transport par eau et qui n'est plus déplacée que d'une façon exceptionnelle et seulement pour être amarrée à un autre endroit (CE 24 février 1936, sté Goiffon et Jorre : RO 6378, Dupont p 377).

Inversement n'est pas imposable un bateau affecté au service d'un bac, dans la mesure où il ne peut être considéré comme étant utilisé en un point fixe au sens du code général des impôts (CE 27 janvier 1967, Cie maritime de navigation de la Loire maritime n° 69377).

La Cour administrative d'appel de Paris a jugé que devait être regardé comme ayant été utilisé en un point fixe et aménagé pour le commerce le navire pétrolier qui, au cours des années litigieuses, n'a pas quitté le port, se bornant à des mouvements limités entre deux de ces zones, et a servi de cuve de pétrole et d'hydrocarbure (CAA Paris 26 mai 1992 n° 1406, 3^{ème} ch, Cie maritime Walisienne : RJF 7/92 n°1003).

La cour administrative d'appel de Nancy a rappelé : « qu'il résulte de ces dispositions que sont soumis à la taxe foncière sur les propriétés bâties, alors même qu'ils sont en état de naviguer, les bateaux aménagés notamment pour l'habitation lorsqu'ils sont utilisés en un point fixe. » (CAA Nancy 18 décembre 2003 n°01-1047, 2^e ch, Hoffarth : RJF 2004 n°612).

Puis, elle a considéré qu'une péniche amarrée à un canal et affectée à l'habitation principale de son propriétaire devait être regardée comme ayant été utilisée en un point fixe, alors même que le contribuable l'a déplacée à la demande du service de la navigation pour permettre la réalisation de travaux sur le canal et a acquitté un titre de péage selon la formule forfait vacances permettant la navigation sur les voies intérieures pendant seize jours et qu'il n'est pas établi que la péniche a effectué d'autres déplacements que celui-ci (même décision).

VII Il résulte de ce qui précède que le critère essentiel pour déterminer si le bateau en cause doit être assujéti à la taxe foncière sur les propriétés bâties réside dans son utilisation en un point fixe ou pas. *≠ en opposition totale avec Art 2 p 2*

Certes, la loi ne définit pas plus avant ce qu'il faut entendre par une « utilisation en un point fixe » mais la jurisprudence, peu abondante il est vrai, est venue quelque peu préciser cette notion.

Ainsi, le bateau doit être conçu pour se déplacer, pour naviguer (CE 8 juillet 1908, sté nautique de Marseille ; CE 24 février 1936, sté Goiffon et Jorre) ; mais cet élément ne suffit pas pour faire échapper le navire à la taxe (CAA Nancy 18 décembre 2003 n°01-1047, Hoffarth).

Il doit en outre effectivement naviguer (CAA Nancy 18 décembre 2003 n°01-1047, Hoffarth ; CE 27 janvier 1967, sté cie de navigation de la Loire maritime, n° 69377).

VIII A la lumière de ce qui vient d'être exposé, pouvons-nous envisager une question prioritaire de constitutionnalité contre ce texte ?

La transmission d'une question prioritaire de constitutionnalité au Conseil constitutionnel est subordonnée à la satisfaction de trois conditions cumulatives (article 23-5, 23-2 de l'ordonnance n°58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel) :

1 la disposition contestée est applicable au litige ou à la procédure ou constitue le fondement des poursuites ;

2 elle n'a jamais été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs ou le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement de circonstances ;

3 la question est nouvelle ou présente un caractère sérieux.

La première condition n'est pas remplie, pour l'instant, puisqu'aucun contentieux n'est pendant ; mais si nous faisons naître un contentieux relatif à l'imposition d'un contribuable propriétaire d'une péniche qui conteste la taxe foncière sur les propriétés bâties, elle le sera car le texte en cause est celui qui attrait dans le champ d'application de cette imposition, ce type de bien.

Le texte en cause sera bien applicable au litige.

La deuxième condition est remplie puisque l'article 1381 du code général des impôts n'a pas été soumis au Conseil constitutionnel, et n'a jamais été déclaré conforme à la Constitution.

La troisième condition tenant au caractère sérieux de la question est la plus délicate.

IX La transmission d'une question prioritaire de constitutionnalité au Conseil constitutionnel suppose que la disposition législative méconnaisse un droit ou une liberté garantis par la Constitution.

Or en matière d'impôt, il est d'usage d'invoquer le principe d'égalité qui se divise en deux branches : le principe d'égalité devant la loi fiscale, d'une part (article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen), et le principe d'égalité devant l'impôt, d'autre part (article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen) (voir décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, Mme Danièle Boisselier : RJF 4/11 n°482, pour une application simultanée et distincte des deux fondements).

X Le principe d'égalité devant la loi fiscale s'oppose à ce que deux contribuables placés dans une position identique au regard de leur patrimoine, de leur revenu, de leur situation personnelle, puissent subir une imposition différente du fait de règles de détermination de l'impôt différentes (voir les conclusions du rapporteur public Pierre Collin, BDCF 2012 n° 25).

Aux termes de l'article 6 de la Déclaration de 1789 :

« La loi est l'expression de la volonté générale...Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité et sans autre distinction que celle de leurs vertus et leurs talents. »

Le Conseil constitutionnel juge de manière constante que :

« l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 dispose que la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un ou l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ; » (par exemple Cons const 21 janvier 2011 n°2010-88 QPC, Boisselier, à propos de l'article 168 du CGI et les signes extérieurs de richesse ; cons const 17 mai 2019, QPC, n° 2019-782 à propos de la déductibilité de l'assiette de l'ISF des dettes du redevable à l'égard de ses héritiers ou de personnes interposées).

Il résulte de cette jurisprudence que les contribuables placés dans une situation identique doivent, en principe, être traités de la même façon.

Toutefois, il peut être dérogé au principe d'égalité de traitement, pour des raisons d'intérêt général, à condition que la différence de traitement soit en rapport direct avec l'objet qui l'établit.

Par ailleurs, les contribuables placés dans des situations différentes, peuvent être traités de manière différente à la condition que la différence de traitement soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

Enfin, des contribuables passés dans des situations différentes peuvent être traités de manière identique.

XI En l'espèce, il existe une égalité de traitement entre les propriétaires de constructions bâties et les propriétaires de bateaux aménagés pour l'habitation, biens meubles, dès lors qu'ils sont tous deux assujettis à la taxe foncière sur les propriétés bâties.

Par ailleurs, on peut considérer qu'il existe une égalité de traitement entre les propriétaires de biens meubles aménagés pour l'habitation qui ont vocation à se déplacer sur le sol, telles les caravanes ou les roulottes, et les propriétaires de bateaux aménagés pour l'habitation, biens meubles qui ont vocation à se déplacer sur l'eau, dès lors que dans les deux cas, ils ne sont soumis à la taxe foncière sur les propriétés bâties que si le bien en cause est utilisé en un point fixe.

Si la caravane est fixée au sol, et ne se déplace plus, elle a vocation à entrer dans le champ d'application de la loi, comme les habitations légères posées sur le sol sur un socle de béton (CE 28 décembre 2005 n° 266558 : RJF 2006 n°266).

Si la péniche est reliée au sol par simple une amarre et ne navigue plus, elle entre dans le champ d'application de la taxe foncière (article 1381-3° du code général des impôts, CAA Nancy 18 décembre 2003 n° 01-1047, Hoffarth).

A l'inverse, si le propriétaire de ce bien meuble, aménagé pour l'habitation, fait usage de la mobilité du bien meuble, alors celui-ci sort du champ d'application de la loi (réponse Nayral AN 8 février 1991 p 596 ; article 1381-3 du code général des impôts).

Certes le lien avec la terre est dans le cas de la péniche plus ténu que dans celui de la caravane car il ne s'agit que d'une simple amarre mais l'idée qui sous-tend l'imposition me semble la même : parce que le bien n'est plus utilisé comme un bien meuble, mais en un point fixe, il s'assimile à un immeuble, du moins au regard du droit fiscal qui dispose d'une certaine autonomie, et devient de ce fait imposable à la taxe foncière sur les propriétés bâties.

Je ne pense donc pas que l'on puisse utilement invoquer les dispositions de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

XII Le principe d'égalité devant l'impôt est prévu par l'article 13 de la Déclaration de 1789 qui dispose : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses de l'administration, une*

contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. »

Le Conseil constitutionnel a décidé que : *« cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; »* (Conseil constitutionnel 21 janvier 2011 n°2010-88 QPC, Boisselier : RJF 4/2011 n° 482 ; cons const 14 octobre 2010 n°2010-52, QPC, compagnie de la Crau : RJF 1/11 n°82 ; cons const 28 décembre 2011 n°2011-644 DC, Loi de finances pour 2012 : RJF 03/12 n°284 ; CE QPC 16 novembre 2011 n° 349751 et 349810, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., SNC Parc Eolien de Saint Leger et SAS Parc Eolien du Bois Clergeons : RJF 02/12 n° 155).

Il a également énoncé que *« le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles que le législateur fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs ; que dans tous les cas, il ne doit pas en résulter de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »*. (Cons const 28 juillet 2011 n° 2011-638, DC : RJF 11/11 n° 1191).

XIII Il résulte de cette jurisprudence que la loi doit répartir l'impôt également entre les différents citoyens en fonction de leurs facultés contributives.

Ces facultés contributives doivent être définies par le législateur, compte tenu des caractéristiques de chaque impôt.

Afin de respecter le principe de l'égalité, le législateur doit se fonder sur les critères rationnels et objectifs en fonction des buts qu'il se propose (pour un exemple de critère non rationnel voir la décision sur les signes extérieurs de richesse : cons const 21 janvier 2011, n°2010-88 QPC, Boisselier : RJF 2011 n°482).

Cette appréciation ne doit pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (par exemple cons const 14 octobre 2010 n°2010-52, QPC, compagnie de la Crau : RJF 1/11 n°82 ; cons const 20 mars 2014 n°2014-691 à propos de la loi Duflot, cons 8-11, 12 et 16).

Sur ce point, le Conseil constitutionnel a rappelé qu'il n'avait pas les mêmes pouvoirs du parlement et qu'il vérifie seulement si le législateur n'a pas commis d'erreur manifeste d'appréciation (par exemple cons const 28 juillet 2011 n° 2011-638, DC : RJF 11/11 n° 1191).

Enfin, l'impôt ne doit pas revêtir un caractère confiscatoire.

XIV A la lumière de ces éléments, on pourrait soutenir que décider d'assujettir des personnes propriétaires de biens meubles, aménagés en habitation, utilisés en un point fixe, tels des bateaux, à une taxe foncière sur les propriétés bâties, méconnaît les caractéristiques de cet impôt, puisque par définition, il ne s'agit pas d'une propriété bâtie, mais d'un simple bien meuble.

Le critère de l'utilisation du bien en un point fixe ne serait pas cohérent avec la loi, puisque cette utilisation ne suffit pas à transformer le bien meuble en immeuble, à la différence du cas d'une roulotte ou d'une caravane posées sur des plots en béton.

Ce critère non rationnel par rapport au but de la loi qui est d'assujettir des biens immeubles comme son nom l'indique, entraîne une rupture caractérisée de l'égalité devant l'impôt puisque le propriétaire d'une péniche est le seul contribuable, propriétaire d'un bien meuble, à être assujetti à la taxe foncière sur les propriétés bâties.

On pourrait insister sur le fait que le propriétaire du navire ne dispose que d'un droit d'occupation temporaire sur le domaine public, révocable et non constitutif d'un droit réel.

Ainsi non seulement il n'est pas propriétaire d'un bien immeuble mais il n'est pas non plus propriétaire de l'endroit où repose son bien meuble.

N'étant propriétaire ni d'un foncier, ni d'un bâti, Il ne peut donc être soumis à une taxe foncière sur les propriétés bâties.

XV En revanche, je ne pense pas que nous puissions invoquer une incompétence négative du législateur qui n'aurait pas épuisé toute sa compétence en la matière en ne précisant pas ce qu'il faut entendre par utilisation en un point fixe, dès lors que si ce grief peut être invoqué dans le cas où est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit (comme le principe d'égalité devant les charges publiques) (Cons constit 18 juin 2010-5 QPC SNC Kimberly Clark : RJF 10/10 n°940), il ne peut l'être à l'encontre d'une disposition législative antérieure à la Constitution du 4 octobre 1958 (Cons const 17 septembre 2010 n°2010-28, QPC, association sportive Football Club de Metz : RJF 12/10 n°1214 ; CE 14 septembre 2016 n°400882, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s. : RJF 12/16 n°1113).

Or il me semble que l'article 1381-3 du code général des impôts est antérieur à la Constitution de 1958.

XVI On ne peut non plus soutenir que le législateur a méconnu les objectifs de valeurs constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, qui découlent des articles 4,5, 6 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, ou le principe de clarté de la loi, en ne précisant pas les critères d'une utilisation en un point fixe, dès lors que la méconnaissance de ces objectifs et principe ne peut pas elle-même être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité (CE 29 octobre 2010 n°339200, 10^{ème} s.-s., Limousin : RJF 1 /11 n°85 ; CE 29 octobre 2010 n°339202, Charles : RJF 1/11 n°85 ; CE 26 juin

2017 n° 404874, 404877, sté Air Liquide France Industrie, 9^{ème} et 10^{ème} ch. : RJF 10 /17 n°1003 ;
CE 28 juillet 2017 n° 407647, 9^{ème} ch : RJF 11/17 n°1092).

XVII Cela dit, je ne suis pas certaine du succès d'une telle question.

La critique me semble bien mince.

Même si en principe la taxe foncière sur les propriétés bâties vise avant tout les immeubles, elle peut être étendue exceptionnellement à un bien meuble qui utilisé dans des conditions particulières, tend à devenir un immeuble, du moins au regard de l'impôt.

Certes, la taxe foncière sur les propriétés bâties est un impôt réel, mais il vise aussi les propriétaires de leur habitation et les propriétaires d'une péniche aménagée en habitation sont bien propriétaires de leur habitation.

On pourrait enfin infirmer la proposition selon laquelle l'imposition des bateaux utilisés en un point fixe constitue une rupture caractérisée de l'égalité de l'impôt en considérant que ne pas imposer les propriétaires de ce type d'habitation serait une rupture caractérisée de l'égalité devant l'impôt, car ce serait les seuls propriétaires de leur habitation à ne pas être imposés à la taxe foncière.

Le Conseil constitutionnel n'a pas les mêmes pouvoirs que le parlement, et il ne peut censurer un texte que si la question prioritaire de constitutionnalité fait apparaître une méconnaissance patente d'un droit ou une garantie prévus par la Constitution. Or, en l'espèce, il me semble que ce n'est pas le cas (pour cette appréciation très sévère du Conseil constitutionnel voir cons constit 17 mai 2019 n°2019-782).

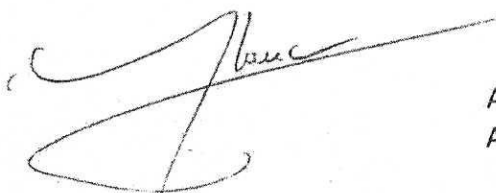
Pour l'ensemble de ces raisons, je crains donc que la QPC ne soit pas jugée sérieuse.

Si toutefois, vous décidez d'engager un contentieux, il est bien évident que je ne ménagerai pas mes efforts pour le conduire au succès.

XVIII Je demeure à votre disposition pour toutes questions complémentaires.

Si vous voulez, nous pouvons organiser un rendez-vous pour parler de ces différents points et que je puisse répondre à vos interrogations.

Je vous prie d'agréer, chère madame, cher monsieur, l'expression de mes sentiments les plus dévoués.



Aline Blanc Cuni
Avocat au Barreau de Paris