



Commentaire

Décision n° 2022-1026 QPC du 25 novembre 2022

Association France horizon

Question prioritaire de constitutionnalité portant sur les articles L. 520-1 et L. 520-6 du code de l'urbanisme

(Assujettissement de certaines associations à la taxe pour la création de locaux à usage de bureaux, de commerce ou de stockage en Île-de-France)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 23 septembre 2022 par le Conseil d'État (décision n° 452256 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par l'association France horizon relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des articles L. 520-1 et L. 520-6 du code de l'urbanisme, dans leur rédaction résultant de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015.

Dans sa décision n° 2022-1026 QPC du 25 novembre 2022, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution :

– le renvoi opéré par l'article L. 520-1 du code de l'urbanisme aux mots « *ou utilisés par des associations ou organismes privés poursuivant ou non un but lucratif* » figurant au 1° du paragraphe III de l'article 231 *ter* du code général des impôts et aux mots « *prestations de services* » figurant au 2° du même paragraphe ;

– ainsi que le 2° de l'article L. 520-6 du code de l'urbanisme.

I. – Les dispositions contestées

A. – Objet des dispositions contestées

1. – Objet et évolutions récentes de la taxe pour la création de locaux à usage de bureaux, de commerce ou de stockage en Île-de-France

* La taxe pour la création de locaux à usage de bureaux, de commerce ou de stockage en Île-de-France¹, prévue aux articles L. 520-1 à L. 520-23 du code de

¹ À distinguer de la taxe sur les locaux à usage de bureaux, locaux commerciaux, locaux de stockage et surfaces de stationnement prévue, quant à elle, à l'article 231 *ter* du code général des impôts (CGI). Au contraire de la taxe sur la construction de bureaux, objet de la présente QPC, qui est perçue en une seule fois lors de cet événement, cette « taxe sur les bureaux » est perçue chaque année.

l'urbanisme, trouve son origine dans la loi n° 60-790 du 2 août 1960 tendant à limiter l'extension des locaux à usage de bureaux et à usage industriel dans la région parisienne.

Comme l'indique l'intitulé-même de cette loi, cette mesure visait à limiter l'attractivité de la région parisienne dans un contexte marqué par les inégalités de développement entre « *Paris et le désert français* »². Elle participait ainsi de la politique de décentralisation menée, depuis le milieu des années 1950, par les pouvoirs publics.

Il s'agissait, selon l'exposé des motifs du projet à l'origine de cette loi, de mettre en place un système d'incitation financière consistant, d'une part, « *à freiner les projets de construction de locaux industriels ou à usage de bureaux en soumettant cette construction, à la supposer autorisée, à une redevance³ payée une fois pour toute et proportionnelle à la surface construite. Cette surcharge du prix de revient des locaux n'est d'ailleurs qu'une équitable contrepartie aux avantages, rappelés plus haut, de leur implantation dans la région parisienne, ainsi qu'aux charges qui en résultent pour la collectivité, notamment dans le domaine de l'aménagement et de l'équipement* »⁴.

D'autre part, une prime était instaurée au profit des opérations aboutissant à la suppression de surfaces de bureaux ou de locaux industriels dans les mêmes zones que celles prévues pour la perception de la taxe.

Dès l'origine, le législateur avait prévu plusieurs cas d'exonération. Comme le rappelle le rapporteur du projet de loi pour le Sénat, « *Comme à toutes règles, il y a des exceptions, ce projet de loi a ses limites. Certains locaux sont exclus de la présente loi. Il s'agit surtout de ceux appartenant à l'État, aux collectivités locales, à certains établissements publics n'ayant pas le caractère industriel ou commercial. Il s'agit encore des locaux appartenant à la sécurité sociale ou aux organismes d'allocations familiales* »⁵. Bénéficiaient également de cette exonération les locaux faisant partie d'un local d'habitation, ceux utilisés par des professions libérales et ceux affectés à une association reconnue d'utilité publique.

Si la prime pour la suppression de locaux à usage de bureaux ou industriels a rapidement disparu, faute d'efficacité⁶, le dispositif soumettant à une taxe toute

² Jean-François Gravier, 1947.

³ Malgré son nom, il s'agit bien d'une taxe fiscale (CE, 12 janvier 1973, n° 72098).

⁴ Exposé des motifs du projet de loi n° 157 (1959-1960) déposé le 28 avril 1960 devant le Sénat.

⁵ Compte-rendu des débats, séance publique du 9 juin 1960 du Sénat.

⁶ Loi n° 71-537 du 7 juillet 1971 modifiant la loi n° 60-790 du 2 août 1960 tendant à limiter l'extension des locaux à usage de bureaux et à usage industriel dans la région parisienne.

création de locaux de ce type fut, lui, maintenu et codifié au sein du code de l'urbanisme⁷.

* Les évolutions ultérieures de la taxe, sans remettre en cause son principe, ont consisté, outre des modifications du périmètre géographique et des augmentations de tarifs, à ajuster le champ des locaux assujettis :

- face au déclin des sites industriels en Île-de-France, le législateur a exclu les locaux industriels du champ de la taxe dès 1984, à l'exception de ceux affectés à la recherche⁸ ;

- la taxe a été étendue aux locaux de commerce et de stockage⁹. Par ailleurs, les opérations de reconstruction et d'agrandissement des locaux ont été ajoutées au champ de la taxe, aux côtés des opérations de construction¹⁰. Ces extensions du champ de la taxe, accompagnées de nouveaux tarifs revus à la hausse et différenciés selon la nature des locaux, visaient en particulier à financer la mise en œuvre du Grand Paris¹¹.

2. – Le régime actuel de la taxe et les locaux concernés

* **L'article L. 520-1 du code de l'urbanisme (*première disposition objet de la décision commentée*) instaure la taxe perçue à l'occasion de la construction, de la reconstruction ou de l'agrandissement de locaux à usage de bureaux, de locaux commerciaux et de locaux de stockage en région d'Île-de-France.**

Entre ainsi dans le champ de la taxe la création de toute surface supplémentaire de bureaux, de commerces et de locaux de stockage, y compris par transformation de locaux précédemment affectés à un autre usage¹², construction provisoire¹³ ou reconstruction¹⁴.

⁷ Décret n° 73-1022 du 8 novembre 1973 relatif à la codification des textes législatifs concernant l'urbanisme (1^{ère} partie : Législative) et portant révision du code de l'urbanisme et de l'habitation.

⁸ Loi n° 82-1020 du 3 décembre 1982 portant réforme de la redevance pour la création de locaux à usage de bureaux et à usage industriel en région d'Île-de-France.

⁹ Article 31 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010.

¹⁰ Article 34 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011. À cette occasion, le législateur a précisé, par un renvoi exprès à l'article L. 520 1 du code de l'urbanisme, que les locaux à usage de bureaux, des locaux commerciaux et des locaux de stockage concernés étaient ceux soumis la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureau, de commerce, de locaux de stockage et stationnement prévue par l'article 231 *ter* du CGI.

¹¹ Loi n° 2010-597 du 3 juin 2010 relative au Grand Paris.

¹² Article L. 520-2 du code de l'urbanisme.

¹³ CE 27 oct. 1976, *Éts Ducar*, n° 99299.

¹⁴ L'assiette de la taxe est alors limitée aux mètres carrés de surface excédants la surface avant reconstruction ou réhabilitation (art. L. 520-7).

Les types de locaux concernés sont définis, pour chacune des trois catégories concernées, par un renvoi, respectivement, aux dispositions des 1^o, 2^o et 3^o du paragraphe III de l'article 231 *ter* du CGI.

Aux termes du 1^o de ce paragraphe III, les locaux à usage de bureaux, « *s'entendent, d'une part, 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'État, les collectivités territoriales, les établissements ou organismes publics et les organismes professionnels, et, d'autre part, des locaux professionnels destinés à l'exercice d'activités libérales ou utilisés par des associations ou organismes privés poursuivant ou non un but lucratif* »¹⁵.

Aux termes du 2^o de ce même paragraphe, « *les locaux commerciaux (...) s'entendent 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 (...)* »¹⁶.

Si la doctrine fiscale précise les modalités d'application de ces critères¹⁷, la jurisprudence a également été amenée à se prononcer sur les délimitations entre ces catégories de locaux, pouvant être parfois proches.

Pour les locaux utilisés par une entreprise exerçant une activité commerciale, le Conseil d'État a fondé la distinction entre les bureaux « *proprement dits* » et les locaux commerciaux sur le critère de l'accès à ces derniers par la clientèle¹⁸.

Prolongeant cette jurisprudence, la décision de renvoi de la présente QPC précise que « *les locaux utilisés par des associations sont imposables dans la catégorie dite des locaux à usage de bureaux, à l'exception de ceux qu'elles utilisent pour exercer, à titre lucratif, des activités de commerce ou de prestations de services* ».

¹⁵ Initialement, la loi du 29 décembre 1989 ne prévoyait pas de distinction entre les locaux à usage de bureaux ou commerciaux. Elle disposait que les locaux à « *usage de bureaux s'entendent des locaux commerciaux ou à usage professionnel, ainsi que des locaux utilisés par les administrations publiques à l'exception, d'une part, des magasins, boutiques, ateliers, hangars, garages et locaux de stockage et, d'autre part, des locaux spécialement aménagés pour l'exercice d'une activité de caractère sanitaire, social, éducatif, sportif ou culturel* ». La loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999 a modifié les définitions des locaux visés, en distinguant ceux à usage de bureaux des locaux commerciaux, et a instauré des tarifs différenciés selon les catégories de locaux. En précisant la notion de bureaux, elle a inclus « *leurs dépendances immédiates et indispensables* » et « *les locaux professionnels destinés à l'exercice d'activités libérales ou utilisés par des associations ou organismes privés poursuivant ou non un but lucratif* » (1^o du paragraphe III de l'article 231 *ter*) ».

¹⁶ Le 3^o de ce paragraphe vise, quant à lui, « *les locaux de stockage, qui s'entendent des locaux ou aires couvertes destinés à l'entreposage de produits, de marchandises ou de biens et qui ne sont pas intégrés topographiquement à un établissement de production* ».

¹⁷ BOI-IF-AUT-50-10-10.

¹⁸ Voir CE 30 mars 2011, *min. c/ Sté CIC*, n° 336765, *RJF* 6/11 n° 709 et CE 24 avril 2019, *min. c/ Indivision Chevrier*, n° 417792.

et qui sont destinés à accueillir la clientèle, lesquels locaux sont imposables dans la catégorie dite des locaux commerciaux ».

*** L'article L. 520-6 du code de l'urbanisme (seconde disposition objet de la décision commentée) énumère quant à lui les locaux qui sont exonérés de cette taxe. Sont en particulier exonérés :**

- « *les locaux affectés au service public et appartenant ou destinés à appartenir à l'État, à des collectivités territoriales ou à des établissements publics ne présentant pas un caractère industriel et commercial* » (2°) ;

- et « *les locaux affectés aux associations constituées dans les formes prévues à l'article 10 de la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association* », c'est-à-dire aux associations reconnues d'utilité publique par décret en Conseil d'État (7°)¹⁹.

Enfin, on relèvera que, outre ces exonérations de taxe, une disposition spécifique du code de l'urbanisme exclut par ailleurs de son assiette « *les locaux de caractère social ou sanitaire mis à la disposition du personnel* » (article L. 520-7, non renvoyé dans le cadre de la présente QPC).

* Pour le reste, les tarifs de la taxe varient selon la circonscription où sont établis les locaux²⁰, leur superficie (les tarifs sont appliqués au mètre carré) et le type de ces locaux²¹. Fixés à l'article L. 520-8 (disposition non renvoyée dans le cadre de la présente QPC), ils sont actualisés chaque année par arrêté du ministre en charge de l'urbanisme²².

Un plafonnement prévoit que la taxe ne peut excéder 30 % du coût de l'opération d'acquisition ou d'aménagement en constituant le fait générateur²³.

¹⁹ Ainsi qu'il a été dit, ces exonérations étaient prévues dès l'origine de l'instauration de la taxe par l'article 7 de la loi du 2 août 1960 précitée.

²⁰ L'Île-de-France est divisée en quatre circonscriptions (1^{re} circonscription : Paris et le département des Hauts-de-Seine ; 2^e circonscription : communes de la métropole du Grand Paris, autres que celles de la 1^{re} circonscription ; 3^e circonscription : communes de l'unité urbaine de Paris, telle que délimitée par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget, autres que les communes des 1^{re} et 2^e circonscriptions ; 4^e circonscription : autres communes de la région d'Île-de-France).

²¹ À cet égard, les tarifs pour les locaux de bureaux sont supérieurs à ceux pour les locaux commerciaux. Dans certains cas très légèrement (en 2022, pour la 2^e circonscription, 95 euros contre 85 euros par m²) dans d'autres cas sensiblement (pour la 1^{re} circonscription, 426 euros contre 137 euros par m²). Des dérogations sont prévues au profit des communes éligibles à la dotation de solidarité urbaine et de cohésion sociale (DSU) et au fonds de solidarité des communes de la région Île-de-France (FSRIF), ainsi qu'un mécanisme de lissage lorsqu'elles perdent leur éligibilité à la DSU ou au FSRIF.

²² Ils sont fixés en fonction de la prévision de l'indice des prix à la consommation, hors tabac, retenu dans le projet de loi de finance de l'année.

²³ Article L. 520-9 du code de l'urbanisme.

La taxe est établie par les services de l'État chargés de l'urbanisme dans le département²⁴, sur la base d'une déclaration effectuée par le propriétaire des locaux²⁵.

B. – Origine de la QPC et question posée

À la suite de la délivrance d'un permis de construire une crèche de 930 m² dans le 20^e arrondissement de Paris, l'association France horizon, dont l'objet est de développer des solutions d'accueil, d'hébergement et d'accompagnement à destination des différents publics, s'était vue réclamer le paiement de la taxe pour la création de bureaux en Île-de-France, calculée sur la base du tarif applicable aux locaux commerciaux.

L'association avait demandé la décharge de cette taxe devant le tribunal administratif de Paris, qui avait rejeté sa demande par jugement du 4 mars 2021.

À l'occasion du pourvoi en cassation formé contre ce jugement, l'association requérante avait soulevé une QPC dirigée notamment contre les articles L. 520-1 et L. 520-6 du code de l'urbanisme.

Par la décision du 23 septembre 2022 précitée, le Conseil d'État avait relevé « *que, s'agissant de la taxe pour la création de locaux à usage de bureaux, commerce et stockage en Ile-de-France, les associations qui sont assujetties à raison de la construction des locaux professionnels qu'elles détiennent et utilisent pour l'exercice de leurs activités à caractère sanitaire, social, éducatif ou culturel, tel un service de crèche ne bénéficient ni, lorsqu'elles ne sont pas reconnues d'utilité publique en application de l'article 10 de la loi du 1^{er} juillet 1901, des exonérations prévues en faveur des locaux, notamment de même type, affectés au service public et appartenant ou destinés à appartenir à l'État, à des collectivités territoriales ou à des établissements publics ne présentant pas un caractère industriel et commercial, ni de l'exemption de taxe prévue en faveur des locaux de caractère social ou sanitaire qui sont mis à la disposition du personnel travaillant dans les immeubles soumis à la taxe, ni encore, si leur activité est réalisée à titre non lucratif, des tarifs réduits applicables aux locaux commerciaux, alors que ceux-ci peuvent être destinés à l'exercice de prestations de services de même type* ».

Il avait ensuite jugé que, « *eu égard à l'objet de la taxe en litige qui a été instaurée par la loi du 2 août 1960 tendant à limiter l'extension des locaux à usage de*

²⁴ Article L. 520-10 du code de l'urbanisme.

²⁵ Articles L. 520-11 et R. 520-10 et suivants du code de l'urbanisme. Le fait générateur de la taxe est, selon le cas, la délivrance de l'autorisation de construire ou d'aménager ou le début des travaux ou du changement d'usage des locaux. Elle est due par le propriétaire ou le titulaire de droits réels sur ces locaux, à la date du fait générateur.

bureaux et à usage industriel dans la région parisienne, le grief tiré de ce que les dispositions de l'article L. 520-1 du code de l'urbanisme combinées à celles de l'article L. 520-6 du même code en tant qu'elles y soumettent les locaux utilisés par les associations pour l'exercice de leurs activités à caractère sanitaire, social, éducatif ou culturel (...) portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, et notamment au principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, soulève une question présentant un caractère sérieux ». Il avait donc renvoyé au Conseil constitutionnel la QPC.

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

A. – Les questions préalables

* Dans sa décision de renvoi précitée, le Conseil d'État s'est référé à l'article « *L. 520-1 du code de l'urbanisme applicable à partir du 1^{er} janvier 2016* ». Il a utilisé la même formule pour l'article L. 520-6.

Le Conseil constitutionnel a dès lors considéré qu'il était implicitement mais nécessairement saisi des articles L. 520-1 et L. 520-6 du code de l'urbanisme dans leur rédaction résultant de la loi n° 2015-1786 du 29 mai 2015 de finances rectificative pour 2015 et applicable au 1^{er} janvier 2016. Il s'agit de la version en vigueur.

* L'association requérante reprochait à ces dispositions de soumettre à la taxe pour la création de locaux à usage de bureaux, de commerce ou de stockage en Île-de-France ceux utilisés par les associations non reconnues d'utilité publique pour l'exercice d'activités à caractère sanitaire, social, éducatif ou culturel alors qu'en sont exonérés, d'une part, les locaux affectés au service public et appartenant à l'État, à des collectivités territoriales ou à des établissements publics ne présentant par un caractère industriel ou commercial, ainsi que, d'autre part, les locaux de caractère social ou sanitaire mis à la disposition du personnel dans les immeubles soumis à la taxe. Il en résultait, selon elle, une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

* Compte tenu des griefs invoqués, qui contestaient d'une part la soumission de certaines associations à la taxe et d'autre part l'exonération dont bénéficient les locaux affectés au service public et appartenant ou destinés à appartenir à l'État, à des collectivités territoriales ou à certains établissements publics, le Conseil a jugé que la QPC portait :

- sur le renvoi²⁶ opéré par l'article L. 520-1 du code de l'urbanisme, d'une part, aux mots « *ou utilisés par des associations ou organismes privés poursuivant ou non un but lucratif* » figurant au 1° du paragraphe III de l'article 231 *ter* du code général des impôts et, d'autre part, aux mots « *prestations de services* » figurant au 2° du même paragraphe ;

- ainsi que sur le 2° de l'article L. 520-6 du code de l'urbanisme.

B. – La jurisprudence constitutionnelle sur le principe d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

* Aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « *La loi... doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ». De manière constante, le Conseil constitutionnel juge que le principe d'égalité devant la loi « *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 et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* »²⁷.

Le Conseil s'assure également du respect du principe d'égalité devant les charges publiques sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, selon lequel : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques²⁸.

* En matière fiscale, le Conseil constitutionnel est souvent saisi de griefs qui reposent à la fois sur le principe d'égalité devant la loi fiscale et sur le principe d'égalité devant les charges publiques.

²⁶ Depuis sa décision n° 2019-782 QPC du 17 mai 2019 *Mme Élise D. (Déductibilité de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune des dettes du redevable à l'égard de ses héritiers ou de personnes interposées)*, le Conseil constitutionnel a fait évoluer sa jurisprudence pour tenir compte d'une manière d'écrire la loi consistant, au sein d'une disposition législative, à opérer un renvoi général à d'autres dispositions. La délimitation du champ de la QPC peut donc consister à identifier, compte tenu des griefs du requérant, le renvoi particulier à une disposition dont la constitutionnalité est effectivement contestée. Voir, le commentaire de cette décision ainsi que par exemple les décisions n° 2020-846/847/848 QPC du 26 juin 2020, *M. Oussman G. et autres (Violations réitérées du confinement)*, paragr. 3 à 7, et n° 2020-880 QPC du 29 janvier 2021, *M. Pascal J. (Révocation d'un avantage matrimonial en cas de divorce)*, paragr. 3 et 4.

²⁷ Voir récemment la décision n° 2021-907 QPC du 14 mai 2021, *M. Stéphane R. et autre (Impossibilité de déduire la pension versée à un descendant mineur pris en compte dans la détermination du quotient familial du débiteur)*, paragr. 12.

²⁸ *Ibid.*, paragr. 5.

Comme le relevait le Président Fouquet, « *la distinction entre les deux branches du principe d'égalité devant l'impôt n'est pas toujours aisée. Les parlementaires ou les contribuables dans leurs recours invoquent simultanément les deux branches. Dans l'un et l'autre cas, le raisonnement du Conseil constitutionnel comporte des éléments comparatifs. La différence tient sans doute à ce que le principe d'égalité devant la loi fiscale implique d'abord de procéder à une comparaison ... alors que le principe d'égalité devant les charges publiques implique largement une appréciation intrinsèque de la situation du contribuable ...* »²⁹.

Qu'il se fonde sur l'article 6 ou sur l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil veille, au regard du but visé par le législateur, à la rationalité de la différence de traitement instaurée (égalité devant la loi) ou des critères de différenciation retenus (égalité devant les charges publiques).

Par ailleurs, le Conseil constitutionnel ne se reconnaît pas un pouvoir d'appréciation et de décision de même nature que le Parlement. Par conséquent, il peut lui arriver de rappeler qu'« *il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé* »³⁰.

* Le Conseil a eu l'occasion de contrôler à plusieurs reprises la conformité aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques de dispositifs opérant des distinctions entre des personnes publiques et des personnes privées. Il en ressort qu'il exerce un contrôle limité sur une telle différence de traitement.

Dans sa décision n° 2014-425 QPC du 14 novembre 2014, le Conseil était saisi des différences de taux de la taxe sur les contrats d'assurance contre les incendies, selon qu'elle était due par un établissement d'enseignement public ou privé et selon la nature des biens assurés. Il a jugé que « *le principe d'égalité devant l'impôt et les charges publiques n'impose pas que les personnes privées soient soumises à des règles d'assujettissement à l'impôt identiques à celles qui s'appliquent aux personnes morales de droit public* ». Il en a conclu que « *par suite, doit être écarté le grief tiré de ce que serait contraire à ce principe la règle prévoyant un taux réduit de la taxe spéciale sur les contrats d'assurance contre l'incendie des bâtiments administratifs des collectivités territoriales, d'une part, et des biens affectés de façon permanente et exclusive à une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, d'autre part, alors que les contrats*

²⁹ O. Fouquet, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Nouv. Cah., Cons. const.*, 2011, p. 7.

³⁰ Voir par exemple la décision n° 2012-662 DC, *Loi de finances pour 2013*, cons. 50.

d'assurance portant sur des biens affectés à des personnes privées, pour des activités de service à caractère non commercial, tel que les établissements d'enseignement privés, sont soumis à un taux d'imposition supérieur »³¹.

Dans sa décision n° 2018-752 QPC du 7 décembre 2018, le Conseil a repris la même formule de principe pour valider l'exonération de la taxe d'habitation bénéficiant aux seuls établissements publics d'assistance, excluant ainsi les établissements privés d'assistance à but non lucratif.

Il a jugé à cet égard que : *« Les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques n'imposent pas que les personnes privées soient soumises à des règles d'assujettissement à l'impôt identiques à celles qui s'appliquent aux personnes morales de droit public. / En instituant une exonération de taxe d'habitation au bénéfice des seuls établissements publics d'assistance, sans l'étendre aux établissements privés d'assistance, le législateur a pu traiter différemment des personnes placées dans des situations différentes. Cette différence de traitement étant en rapport avec l'objet de la loi et fondée sur des critères objectifs et rationnels, les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent être écartés »³².*

* Qu'il prenne en compte un critère organique (nature publique ou privée de l'organisme) ou fonctionnel (participation ou non à l'exécution d'un service public), le Conseil admet régulièrement que ces critères sont de nature à fonder une différence de traitement instituée par le législateur :

- Dans la décision n° 2015-723 DC, du 17 décembre 2015, le Conseil était saisi de dispositions qui réservaient un sort particulier aux établissements de santé publics comme aux établissements de santé privés participant au service public hospitalier en prolongeant des règles permettant, de façon dérogatoire, de continuer à calculer la participation financière des assurés aux frais de soins sur la base des tarifs journaliers de prestations et non sur la base des tarifs nationaux de prestations issus des groupes homogènes de séjours.

Il a considéré que *« les établissements de santé publics et les établissements de santé privés participant au service public hospitalier sont, compte tenu de leurs statuts, placés dans des situations différentes de celle des autres établissements de santé au regard des règles de tarification des soins ; qu'ainsi en prolongeant pour une durée de quatre ans les règles dérogatoires relatives à la détermination de l'assiette de la participation financière des assurés aux frais de soins, le*

³¹ Décision n° 2014-425 QPC du 14 novembre 2014, *Société Mutuelle Saint-Christophe (Taxe spéciale sur les contrats d'assurance contre l'incendie)*, cons. 6.

³² Décision n° 2018-752 du 7 décembre 2018, *Fondation Ildys (Exonération de taxe d'habitation en faveur de certains établissements publics)*, paragr. 10 et 11.

*législateur a traité différemment des situations différentes ; que cette différence de traitement est en rapport avec l'objet de la loi qui l'établit ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité doit être écarté »*³³.

- Dans la décision n° 2015-496 QPC du 21 octobre 2015, le Conseil a validé des dispositions fixant de façon limitative la liste des catégories d'établissements d'enseignement habilités à percevoir les versements libératoires effectués au titre de la fraction dite du « hors quotas » de la taxe d'apprentissage. Parmi ceux-ci figuraient les établissements d'enseignement privés sous contrat avec l'État, mais non ceux « hors contrat ».

Après avoir considéré que le législateur avait, ce faisant, « *entendu favoriser l'affectation de ressources publiques destinées à financer des formations technologiques et professionnelles dispensées en formation initiale hors du cadre de l'apprentissage* », le Conseil a jugé que la différence de traitement établie au profit des seuls établissements habilités à percevoir ces versements – incluant les établissements d'enseignement privés sous contrat avec l'État – était justifiée par une différence de situation : ces établissements sont « *soit en raison de leur statut, soit en raison de leur mode de gestion, soit en raison de leurs obligations pédagogiques et des contrôles qui s'y rattachent, dans une situation différente des autres établissements d'enseignement* ». Il en a conclu que « *l'exclusion des établissements privés d'enseignement non habilités à percevoir* » cette part de la taxe d'apprentissage – écartant notamment les établissements d'enseignement privés hors contrat avec l'État – était « *fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport direct avec l'objet de la loi et en fonction des buts qu'elle se propose* »³⁴.

- Dans sa décision n° 2017-681 QPC du 15 décembre 2017, le Conseil constitutionnel était saisi de l'exonération de la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, de commerce, de stockage et les surfaces de stationnement prévue par l'article 231 *ter* du CGI en faveur des locaux administratifs et des surfaces de stationnement des établissements publics d'enseignement et des établissements privés sous contrat avec l'État.

Reprenant le raisonnement qu'il avait adopté dans ses décisions précédentes, le Conseil constitutionnel a considéré que « *en réservant cette exonération aux locaux administratifs et surfaces de stationnement des établissements d'enseignement publics et privés sous contrat, le législateur a entendu favoriser les établissements participant au service public de l'enseignement* ». Dès lors,

³³ Décision n° 2015-723 DC, du 17 décembre 2015, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2016*, cons. 40 à 42.

³⁴ Décision n° 2015-496 QPC du 21 octobre 2015, *Association Fondation pour l'École (Établissements d'enseignement éligibles à la perception des versements libératoires effectués au titre de la fraction dite du « hors quota » de la taxe d'apprentissage)*, cons. 7.

examinant la constitutionnalité de l'avantage fiscal institué au bénéfice de ces seuls établissements, il a jugé que « *l'exclusion du bénéfice de l'exonération des établissements privés d'enseignement hors contrat qui, par leurs obligations, le statut de leur personnel, leur mode de financement et le contrôle auquel ils sont soumis, sont dans une situation différente des établissements publics et des établissements privés sous contrat, est fondée sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi* »³⁵. Comme le précise le commentaire de cette décision, le Conseil a ce faisant « *admis que le législateur puisse favoriser certaines activités dont il souhaite l'implantation en tenant compte non seulement de la nature de l'activité exercée dans ces locaux, qui présente un "caractère d'intérêt général", mais aussi de la participation de la personne qui l'exerce au service public de l'enseignement* ».

* Enfin, on relèvera que, dans sa décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998³⁶, le Conseil a déjà été saisi des dispositions élargissant aux locaux commerciaux et de stockage l'assiette de la taxe sur les locaux à usage de bureaux en Île-de-France au motif que certaines entreprises pouvaient en être exonérées en fonction de leur secteur d'activité, de leur forme juridique ou de leur taille.

Le Conseil a d'abord relevé « *qu'en décidant d'élargir l'assiette de la taxe sur les locaux à usage de bureaux en Île-de-France aux locaux commerciaux et de stockage dont les superficies sont respectivement égales ou supérieures à 2 500 m² et 5 000 m², et en fixant des taux respectifs de 12 F et de 6 F par mètre carré, le législateur a fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction du but qu'il s'est fixé, qui est de préserver la capacité d'intervention financière de l'État en Île-de-France afin de corriger les déséquilibres de cette région en matière de logement social, de transports collectifs et d'infrastructures de transports ; qu'il n'a pas méconnu les capacités contributives des entreprises assujetties en faisant varier le montant de la taxe en proportion de la superficie des locaux* ». Concernant les exonérations prévues en faveur de certaines activités, il a jugé qu'elles étaient « *justifiées soit par leur caractère d'intérêt général, soit par leur spécificité au regard des finalités d'aménagement du territoire que poursuit le législateur* ».

C. – L'application à l'espèce

Le Conseil constitutionnel a d'abord opéré son contrôle à l'aune des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, respectivement fondés sur les articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789 (paragr. 5 et 6).

³⁵ Décision n° 2017-681 QPC du 15 décembre 2017, *Société Marlin (Exonération de la taxe sur les locaux à usage de bureaux)*, paragr. 7.

³⁶ Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, *Loi de finances pour 1999*, cons. 40.

Il a ensuite rappelé l'objet et la portée des dispositions contestées, constatant que l'article L. 520-1 du code de l'urbanisme instaure une taxe perçue à l'occasion de la construction, de la reconstruction ou de l'agrandissement, en région d'Île-de-France, de locaux à usage de bureaux, de locaux commerciaux et de locaux de stockage, à laquelle sont soumis les locaux utilisés par des associations (paragr. 7). Puis, il a observé que, pour sa part, l'article L. 520-6 exonère de cette taxe les locaux affectés au service public et appartenant ou destinés à appartenir à l'État, à des collectivités territoriales ou à des établissements publics ne présentant pas un caractère industriel et commercial (paragr. 8).

En premier lieu, au regard de l'objectif poursuivi par le législateur, lequel « *a entendu, à des fins d'aménagement du territoire et de décentralisation, dissuader les implantations d'activités tertiaires en Île-de-France* », le Conseil a estimé qu'il lui était loisible d'inclure les locaux utilisés par les associations dans le champ de la taxe, y compris lorsqu'elles exercent des activités à caractère sanitaire, éducatif, culturel ou social (paragr. 9 et 10).

Les travaux préparatoires précités de la loi du 2 août 1960 ayant instauré la taxe en question étaient explicites sur ce point : il s'agissait de « *concourir à éviter un accroissement trop rapide des surfaces de bureaux et de locaux industriels disponibles dans la région parisienne* ». Les divers remaniements successifs qu'elle a pu connaître n'ont d'ailleurs pas remis en cause cet objectif principal d'aménagement du territoire, qui s'est seulement affiné (nature des activités découragées – tertiaires plutôt qu'industrielles ; zones géographiques privilégiées – grande couronne plutôt que petite couronne et centre parisien) et il n'en ressortait pas que le but poursuivi par le législateur aurait été « *en creux, de favoriser le logement dont on sait qu'il est en crise en région parisienne* », comme l'affirmait l'association requérante.

En second lieu, le Conseil a procédé à l'examen de la différence de traitement entre les personnes dont les locaux étaient exonérés et les associations soumises à la taxe.

D'une part, le Conseil a rappelé que « *les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques n'imposent pas que les personnes privées soient soumises à des règles d'assujettissement à l'impôt identiques à celles qui s'appliquent aux personnes morales de droit public* ». Il en a conclu qu'en instaurant une exonération au profit des locaux affectés au service public qui appartiennent à certaines personnes publiques, sans l'étendre aux locaux utilisés par des associations, y compris celles qui exercent une activité à caractère sanitaire, social, éducatif ou culturel, le législateur avait traité différemment des personnes placées dans des situations différentes et s'était fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif poursuivi (paragr. 11).

Cette différence de traitement entre personnes privées et personnes publiques ou contribuant au service public avait d'ailleurs été justifiée par le législateur dès la loi du 2 août 1960 instituant la taxe³⁷.

D'autre part, concernant la branche du grief qui critiquait l'exclusion de l'assiette de cette taxe des locaux à caractère social ou sanitaire mis à la disposition du personnel, le Conseil a constaté qu'en tout état de cause, cette exclusion ne résultait pas des dispositions qui lui avaient été renvoyées, mais de celles de l'article L. 520-7 du code de l'urbanisme, dont il n'était pas saisi (paragr. 12).

Par conséquent, le Conseil a écarté les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques (paragr. 13).

Les dispositions contestées ne méconnaissant aucun autre droit ou liberté constitutionnellement garanti, il les a déclarées conformes à la Constitution (paragr. 14).

³⁷ Lors des débats parlementaires, le ministre de la construction, Pierre Sudreau, avait ainsi rappelé les deux raisons à ce choix : « la première, (...) c'est que l'État – selon la doctrine budgétaire et financière – ne s'impose pas lui-même. L'État n'est pas assujéti à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et il ne se subventionne pas non plus lui-même (...) ». L'autre raison tenait à ce que la suppression de cette exonération reviendrait à « soumettre à la redevance les installations des services publics des collectivités parisiennes (...). Nous aboutirions à taxer, par ce biais les collectivités parisiennes qui sont, nous le reconnaissons tous, souvent sous-administrés, lorsqu'elles désireraient étendre leurs services dont elles ont tant besoin pour une meilleure administration » (2^e séance du 19 juillet 1960 à l'Assemblée nationale, discussions sur l'article 7).