

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF  
DE LIMOGES**

**N° 1902240**

---

DEPARTEMENT DE LA  
HAUTE-VIENNE

---

M. Jean-Baptiste Boschet  
Rapporteur

---

M. Pierre-Marie Houssais  
Rapporteur public

---

Audience du 10 février 2022  
Décision du 3 mars 2022

---

19  
C+

**REPUBLIQUE FRANÇAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

Le tribunal administratif de Limoges

(1<sup>ère</sup> chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire complémentaire enregistrés les 20 décembre 2019 et 6 janvier 2021, le département de la Haute-Vienne, représenté par Me Bach, demande au tribunal :

1°) de le décharger des cotisations de taxe foncière sur les propriétés bâties auxquelles il a été assujéti au titre des années 2018 et 2019 à raison du centre aquatique du lac de Saint-Pardoux dont il est propriétaire, ainsi que de lui accorder une exonération de cette taxe pour « les années à venir » ;

2°) d'enjoindre à l'administration fiscale de lui restituer les sommes qu'il a versées afin de s'acquitter des cotisations de taxe foncière sur les propriétés bâties mises à sa charge au titre des années 2018 et 2019 ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros à lui verser sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- il n'est pas justifié de la compétence du signataire de la décision du 29 octobre 2019 portant rejet de sa réclamation préalable ;

- alors que l'établissement public à caractère industriel et commercial dénommé « la régie départementale du lac de Saint-Pardoux », qui s'est vu confier l'exploitation du centre aquatique du lac de Saint-Pardoux par un contrat de « prestation in-house » conclu le 28 février 2017, ne peut qu'être regardé comme une personne publique transparente qui n'est que le prolongement du département de la Haute-Vienne, c'est à tort que l'administration fiscale a considéré qu'il n'utilisait pas lui-même ce centre aquatique ; ainsi qu'il ressort notamment du point 40 des commentaires administratifs publiés au BOFIP sous la référence BOI-IF-TFB-10-50-10-30, le centre aquatique du lac de Saint-Pardoux, qui est d'ailleurs exonéré de la cotisation foncière des entreprises, doit également être exonéré de la taxe foncière sur les propriétés bâties en application du 1° de l'article 1382 du code général des impôts ;

- si le tribunal devait retenir qu'il n'utilise pas lui-même le centre aquatique du lac de Saint-Pardoux, il resterait néanmoins fondé à demander l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties puisque ce centre aquatique constitue un immeuble non productif de revenus.

Par un mémoire en défense enregistré le 30 juin 2020, la directrice départementale des finances publiques de la Haute-Vienne conclut au rejet de la requête comme non-fondée.

Les parties ont été informées, en vertu des dispositions de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, de ce que le jugement à intervenir est susceptible d'être fondé sur le moyen relevé d'office tiré de l'irrecevabilité des conclusions du département de la Haute-Vienne tendant à ce que lui soit accordée une exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties pour « les années à venir » dès lors que le juge de l'impôt ne peut être saisi que d'une imposition déjà mise en recouvrement et qui a fait l'objet d'une réclamation préalable devant l'administration.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Boschet,
- les conclusions de M. Houssais, rapporteur public,
- les observations de Me Rouget, pour le département de la Haute-Vienne.

Considérant ce qui suit :

1. Depuis 1990, le département de la Haute-Vienne est propriétaire du pôle touristique du lac de Saint-Pardoux. A compter d'octobre 2015, le département a, en qualité de maître d'ouvrage, fait construire un centre aquatique sur le site dit de « Santrop ». Le 28 février 2017, parallèlement à la mise en service de ce centre aquatique prévue au printemps 2017, le département de la Haute-Vienne a conclu avec la « régie départementale du lac de Saint-Pardoux », établissement public à caractère industriel et commercial, un contrat de

« prestation in-house » portant sur l'exploitation du centre aquatique, par lequel cet établissement s'est vu confier, « par voie de prestation intégrée, l'accueil du public et l'organisation de la surveillance et des activités de la piscine ».

2. Assujetti, au titre des années 2018 et 2019, à des cotisations de taxe foncière sur les propriétés bâties pour des montants de 27 634 euros et de 27 466 euros à raison du centre aquatique dont il est propriétaire, le département de la Haute-Vienne, dont la réclamation préalable a été expressément rejetée par une décision du 29 octobre 2019, demande au tribunal de prononcer la décharge des cotisations versées pour ces deux années, ainsi que de lui accorder une exonération de cette taxe « pour les années à venir ».

Sur les conclusions aux fins de décharge des cotisations de taxe foncière sur les propriétés bâties versées au titre des années 2018 et 2019 et les conclusions aux fins d'injonction afférentes :

3. Aux termes de l'article 1382 du code général des impôts : « *Sont exonérés de la taxe foncière sur les propriétés bâties : / 1° Les immeubles nationaux, les immeubles régionaux, les immeubles départementaux pour les taxes perçues par les communes et par le département auquel ils appartiennent et les immeubles communaux pour les taxes perçues par les départements et par la commune à laquelle ils appartiennent, lorsqu'ils sont affectés à un service public ou d'utilité générale et non productifs de revenus, notamment (...)* ». Selon l'article 1449 de ce code : « *Sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises : / 1° Les collectivités territoriales, les établissements publics et les organismes de l'Etat, pour leurs activités de caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique, quelle que soit leur situation à l'égard de la taxe sur la valeur ajoutée* ».

4. Aux termes de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales : « *Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales* ». Ces dispositions instituent un mécanisme de garantie au profit du redevable qui, s'il l'invoque, est fondé à se prévaloir, à condition d'en respecter les termes, de l'interprétation de la loi formellement admise par l'administration, même lorsque cette interprétation ajoute à la loi ou la contredit.

5. Les commentaires administratifs publiés au BOFIP sous la référence BOI-IF-TFB-10-50-10-30 précisent que : « *1. Les propriétés publiques affectées à un service public ne sont exonérées de la taxe foncière des propriétés bâties qu'autant qu'elles sont improductives de revenus (CGI, art. 1382-1°). / 10. Cette condition s'apprécie toujours au regard de la personne publique propriétaire de l'immeuble (...)* 1. La collectivité propriétaire utilise elle-même l'immeuble / 30. Il faut admettre qu'il y a productivité de revenus quand la collectivité exerce dans l'immeuble une activité lucrative : agricole, industrielle ou commerciale. / 40. Toutefois, il convient, à titre de règle pratique, d'assimiler à des propriétés improductives de revenus celles où s'exerce une activité susceptible d'être exonérée de la cotisation foncière des entreprises en application de l'article 1449-1° du CGI, c'est-à-dire revêtant un caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique ».

6. Il résulte de l'instruction que « la régie départementale du lac de Saint-Pardoux » a été créée par une délibération du 30 octobre 1995 du conseil général de la Haute-Vienne et que son conseil d'administration est, en majorité, composé de conseillers départementaux. En outre, cet établissement public, qui ne comporte pas de capitaux privés, travaille exclusivement pour le département de la Haute-Vienne, lequel en assure, dans les faits, la direction. En vertu du contrat de « prestation in-house » conclu le 28 février 2017, les agents de l'établissement public chargés de l'encaissement des droits d'entrée payés par les usagers ont la qualité de régisseurs de recettes du département de la Haute-Vienne. Les sommes encaissées par ces agents, conformément « aux exigences de la direction générale des finances publiques », ne passent pas par le budget de « la régie départementale du lac de Saint-Pardoux » et sont directement versées au budget du département de la Haute-Vienne. Outre des « contraintes de service public » tenant aux conditions d'ouverture au public imposées à l'établissement public par le département de la Haute-Vienne, il ressort des articles 7 et 12 du contrat conclu le 28 février 2017 que « le prestataire a l'obligation d'appliquer les tarifs [d'accès au centre aquatique] arrêtés par le département de la Haute-Vienne » et que « le règlement intérieur est élaboré et approuvé par le conseil départemental ». Par ailleurs, selon l'article 9 de ce contrat, les contrats et abonnements relatifs à plusieurs fournitures et services concernant l'activité au centre aquatique, tels que les fluides, les frais de télécommunication, les frais bancaires, la maintenance des installations techniques de chauffage, d'air et d'eau, ainsi que l'entretien matériel et la réparation du terrain et des bâtiments, restent directement souscrits et pris en charge par le département de la Haute-Vienne. En outre, conformément aux stipulations de ce contrat, l'accord exprès du département de la Haute-Vienne doit être recueilli préalablement à plusieurs décisions comme la mise à disposition des équipements ou locaux au bénéfice de tiers, la sous-traitance par « la régie départementale du lac de Saint-Pardoux » d'une partie de ses missions ou la mise en œuvre d'opérations publicitaires. L'article 13 du contrat précise également que « le logo du conseil départemental de la Haute-Vienne devra figurer de façon permanente à l'intérieur et à l'extérieur des installations, [et] sur les documents d'informations édités par le prestataire ». Il résulte aussi de l'instruction que cet établissement public à caractère industriel et commercial, dont le fonctionnement n'est, au demeurant et contrairement à ce que laisse penser son statut, guère comparable avec celui d'une société exerçant une activité industrielle ou commerciale, dans le cadre de l'exploitation du centre aquatique, nullement soumis à un aléa économique. En vertu de l'article 22 du contrat conclu le 28 février 2017, le département de la Haute-Vienne lui verse ainsi chaque année une « contribution forfaitaire » dont le montant, de 475 000 euros HT au titre de l'année 2017 et de 598 000 euros HT au titre de l'année 2018, ne dépend pas des résultats de l'exploitation et est bien supérieur aux sommes encaissées par les régisseurs de recettes pour le compte du département. L'article 23 de ce contrat, relatif aux modalités de paiement de cette contribution forfaitaire, stipule qu'à la fin de chaque trimestre, l'établissement public doit émettre une facture « vers le budget annexe départemental « piscine » dont le montant représentera 25 % de la contribution forfaitaire annuelle ». Enfin, il ressort des articles 25 à 28 du contrat que « la régie départementale du lac de Saint-Pardoux », qui doit tenir à la disposition du département toute pièce justificative de son activité, est soumise, dans le cadre de sa gestion du centre aquatique, à un contrôle très fort de la part de cette collectivité territoriale.

7. Il résulte de ces éléments que, compte tenu des conditions de sa création, de son objet, de son fonctionnement, de son financement et de l'influence des représentants du département en son sein, cet établissement public ne peut en réalité, dans le cadre de sa mission d'exploitation du centre aquatique du lac de Saint-Pardoux, et eu égard à sa « transparence », qu'être regardé comme un service du département de la Haute-Vienne, placé à ce titre sous l'autorité du président du conseil départemental. Dans ces conditions, et quand bien même la régie départementale du lac de Saint-Pardoux dispose statutairement d'une personnalité juridique propre, le département de la Haute-Vienne doit, conformément aux commentaires administratifs

cités au point 5, être regardé comme ayant utilisé lui-même le centre aquatique du lac de Saint-Pardoux en 2018 et 2019. Dès lors que l'activité exercée dans ce centre aquatique, affecté à un service public ou d'utilité générale, revêt un caractère essentiellement « éducatif (...), sportif ou touristique », ce qui justifie d'ailleurs que soit accordée une exonération de la cotisation foncière des entreprises en vertu du 1° de l'article 1449 du code général des impôts, le département de la Haute-Vienne est fondé à soutenir, sur le terrain de la doctrine fiscale précitée, que ce centre aquatique doit être assimilé à une propriété non productive de revenus qui doit bénéficier de l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties prévue au 1° de l'article 1382 de ce code.

8. Il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens de la requête, que le département de la Haute-Vienne est fondé à demander la décharge intégrale des cotisations de taxe foncière sur les propriétés bâties auxquelles il a été assujéti au titre des années 2018 et 2019 à raison du centre aquatique du lac de Saint-Pardoux.

Sur les conclusions aux fins de décharge des cotisations de taxe foncière sur les propriétés bâties concernant les « années à venir » :

9. Le juge de l'impôt ne peut être saisi que d'une imposition mise en recouvrement et qui a fait l'objet d'une réclamation préalable devant l'administration. Ainsi, sont irrecevables devant lui les conclusions en déclaration de droits. Par suite, les conclusions du département de la Haute-Vienne tendant à la décharge des cotisations de taxe foncière concernant les « années à venir » ne peuvent qu'être rejetées comme étant irrecevables.

Sur les conclusions aux fins d'injonction :

10. Selon l'article L. 911-1 du code de justice administrative : « *Lorsque sa décision implique nécessairement qu'une personne morale de droit public ou un organisme de droit privé chargé de la gestion d'un service public prenne une mesure d'exécution dans un sens déterminé, la juridiction, saisie de conclusions en ce sens, prescrit, par la même décision, cette mesure assortie, le cas échéant, d'un délai d'exécution* ».

11. Ce jugement implique que l'administration restitue les sommes qui ont été payées par le département de la Haute-Vienne afin de s'acquitter des cotisations de taxe foncière sur les propriétés bâties qui ont été mises à sa charge au titre des années 2018 et 2019. Il y a lieu, en conséquence, d'ordonner à l'administration fiscale de procéder à cette restitution dans un délai de deux mois suivant la notification de ce jugement.

Sur les frais liés au litige :

12. Aux termes de l'article L. 761-1 du code de justice administrative : « *Dans toutes les instances, le juge condamne la partie tenue aux dépens ou, à défaut, la partie perdante, à payer à l'autre partie la somme qu'il détermine, au titre des frais exposés et non compris dans les dépens. Le juge tient compte de l'équité ou de la situation économique de la partie condamnée. Il peut, même d'office, pour des raisons tirées des mêmes considérations, dire qu'il n'y a pas lieu à cette condamnation* ».

13. Dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu de mettre à la charge de l'Etat, qui est la partie perdante, une somme de 1 500 euros à verser au département de la Haute-Vienne sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1<sup>er</sup> : Le département de la Haute-Vienne est déchargé des cotisations de taxe foncière sur les propriétés bâties auxquelles il a été assujéti au titre des années 2018 et 2019 à raison du centre aquatique du lac de Saint-Pardoux dont il est propriétaire.

Article 2 : Il est enjoint à l'administration fiscale, dans un délai de deux mois à compter de la notification de ce jugement, de restituer au département de la Haute-Vienne les sommes qu'il a versées pour s'acquitter des cotisations de taxe foncière sur les propriétés bâties mises à sa charge au titre des années 2018 et 2019.

Article 3 : L'Etat versera une somme de mille cinq cents euros (1 500 euros) au département de la Haute-Vienne en vertu de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.

Article 5 : Le présent jugement sera notifié au département de la Haute-Vienne, au ministre de l'économie, des finances et de la relance, et à la directrice départementale des finances publiques de la Haute-Vienne.

Délibéré après l'audience du 10 février 2022 où siégeaient :

- M. Gensac, président,
- M. Martha, premier conseiller,
- M. Boschet, premier conseiller.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 3 mars 2022.

Le rapporteur,

Le président,

J.B. BOSCHET

P. GENSAC

Le greffier,

G. JOURDAN-VIALLARD

La République mande et ordonne  
au ministre de l'économie, des finances et de la  
relance en ce qui le concerne ou à tous huissiers  
de justice à ce requis en ce qui concerne les  
voies de droit commun contre les parties  
privées, de pourvoir à l'exécution de la présente  
décision

Pour expédition conforme  
Pour le Greffier en Chef  
Le Greffier

G. JOURDAN-VIALLARD