



Commentaire

Décision n° 2017-681 QPC du 15 décembre 2017

Société Marlin

(Exonération de la taxe sur les locaux à usage de bureaux)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 5 octobre 2017 par le Conseil d'État (décision n° 412381 du 4 octobre 2017) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société civile immobilière (SCI) Marlin portant sur les mots « *sous contrat avec l'État au titre des articles L. 442-5 et L. 442-12 du code de l'éducation* » figurant au 2° bis du paragraphe V de l'article 231 *ter* du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2017-681 QPC du 15 décembre 2017, le Conseil constitutionnel a jugé ces mots conformes à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

1. – Principales évolutions du champ de la taxe sur les locaux à usage de bureaux

a. – La loi du 29 décembre 1989

La « *taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux* », applicable dans la seule région Île-de-France, a été instituée par l'article 40 de la loi n° 89-936 du 29 décembre 1989 de finances rectificative pour 1989. L'année suivante, elle a été codifiée à l'article 231 *ter* du CGI¹.

L'objet de cette taxe est décrit dans la décision n° 89-270 DC du Conseil constitutionnel, qui la déclare conforme à la Constitution : « *l'institution d'une taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux de la région Île-de-France correspond à la volonté des pouvoirs publics d'engager dans cette région un programme d'investissement visant à corriger les déséquilibres les plus graves qu'elle connaît en matière d'accès de nombre de ses habitants à des logements locatifs, d'éloignement entre leur lieu de travail et leur lieu d'habitation et de saturation des infrastructures de transport ; (...) le taux de la taxe est modulé selon trois zones afin de contribuer à orienter les nouvelles implantations ; (...) le fait que ce dispositif soit propre à la région Île-de-France, où se posent avec une acuité particulière des difficultés spécifiques, ne méconnaît en rien les*

¹ Décret n° 90-798 du 10 septembre 1990 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.

dispositions de l'article 2 de la Constitution aux termes desquelles la République "assure l'égalité devant la loi de tous les citoyens, sans distinction d'origine, de race ou de religion" »².

Les redevables de la taxe sont les propriétaires des locaux imposables, qu'il s'agisse de personnes privées ou de personnes publiques.

Selon la loi du 29 décembre 1989, sont considérés comme locaux imposables les seuls « *locaux à usage de bureaux* », définis comme les « *locaux commerciaux ou à usage professionnel* » et comme les « *locaux utilisés par les administrations publiques* ». En sont cependant exclus, d'une part, les magasins, boutiques, ateliers, hangars, garages et locaux de stockage et, d'autre part, les « *locaux spécialement aménagés pour l'exercice d'une activité de caractère sanitaire, social, éducatif, sportif ou culturel* » (paragraphe II de l'article 40 de la loi du 29 décembre 1989).

Selon la doctrine fiscale³, les locaux spécialement aménagés devaient s'entendre « *des locaux dont la conception même n'est adaptée qu'à l'une de ces activités ou, à défaut, qui ont fait l'objet d'aménagements importants à cet effet qui les rendent impropres ou inadaptés à un usage de bureaux. Sont ainsi exclus du champ d'application de la taxe, notamment, les salles de cinéma, de théâtre, les gymnases, les amphithéâtres, les salles d'expositions des musées, les salles de bibliothèques ; pour les établissements de soins : les blocs chirurgicaux, les locaux de radiologie, les chambres des malades ; les salles de cours dans les établissements publics ou privés d'enseignement ; les locaux affectés à la recherche par les administrations publiques et les établissements publics de recherche* ».

Le texte initial instaure par ailleurs deux exonérations en faveur, d'une part, des locaux inférieurs à 100 m² et, d'autre part, des locaux appartenant aux fondations et aux associations, reconnues d'utilité publique, dans lesquels elles exercent leur activité.

Le montant de la taxe due est égal au produit du tarif unitaire fixé par la loi par le nombre de mètres carrés. Ce tarif diffère selon la localisation des bureaux, afin de contribuer à orienter les nouvelles implantations. La loi prévoit un tarif réduit pour les locaux dont sont propriétaires les personnes publiques (État, collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs), les organismes sans but lucratif à caractère sanitaire, social, éducatif, sportif ou culturel et les organismes professionnels, lorsqu'ils y exercent leur activité.

² Décision n° 89-270 DC du 29 décembre 1989, *Loi de finances rectificative pour 1989*, cons. 5.

³ Instruction du 12 février 1990 du service de la législation fiscale relative à la taxe sur les locaux à usage de bureaux (BOI 8 P-1-90).

b. – La loi du 30 décembre 1998

La loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999 a sensiblement élargi l'assiette de la taxe, qui devient alors la « *taxe annuelle sur les locaux à usages de bureaux, les locaux commerciaux et les locaux de stockage* »⁴.

Cet élargissement concerne :

– la notion de bureaux, l'interprétation qu'en donnait la doctrine administrative étant élevée au niveau législatif. Ainsi, outre « *les bureaux proprement dits* » sont dorénavant taxés « *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° du paragraphe III de l'article 231 *ter*) ;

– les locaux commerciaux, qui « *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 ainsi que de leurs réserves attenantes couvertes ou non et des emplacements attenants affectés en permanence à la vente* » (2° du paragraphe III) ;

– les locaux de stockage (3° du paragraphe III).

La loi du 30 décembre 1998 modifie par ailleurs les exonérations, désormais prévues au paragraphe V de l'article 231 *ter*. Premièrement, sont exonérés les locaux situés dans les zones de redynamisation urbaine ou les zones franches urbaines. Deuxièmement, les locaux spécialement aménagés pour l'exercice d'activités à caractère sportif sont exclus du champ des exonérations, tandis qu'y sont au contraire ajoutés ceux aménagés pour l'archivage administratif et la recherche. Enfin, sont exonérés les locaux commerciaux et de stockage inférieurs respectivement à 2 500 m² et 5 000 m², ainsi que les locaux de stockage appartenant aux sociétés coopératives agricoles ou à leurs unions.

Dans sa décision n° 98-405 DC, le Conseil constitutionnel a validé cette nouvelle rédaction de l'article 231 *ter*, en jugeant notamment que « *les exonérations prévues en faveur de certaines activités sont justifiées soit par leur caractère d'intérêt général, soit par leur spécificité au regard des finalités d'aménagement du territoire que poursuit le législateur* »⁵.

⁴ Dont sont désormais redevables non seulement les propriétaires, mais aussi les titulaires d'un droit réel portant sur les locaux imposables.

⁵ Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, *Loi de finances pour 1999*, cons. 40.

c. – La loi du 28 décembre 2001

La loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances pour 2002 a introduit un 2° *bis* au sein du paragraphe V de l'article 231 *ter* du CGI, objet de la QPC, instituant une exonération supplémentaire de taxe sur les locaux à usage de bureaux au bénéfice des « *locaux administratifs des établissements publics d'enseignement du premier et du second degré et des établissements privés sous contrat avec l'État au titre des articles L. 442-5 et L. 442-12 du code de l'éducation* ».

Cette insertion trouve son origine dans un amendement de Mme Nicole Bricq, députée, qui souhaitait revenir sur l'interprétation restrictive que faisait l'administration fiscale du terme « *éducatif* » figurant au 2° du paragraphe V de l'article 231 *ter*, relatif aux locaux spécialement aménagés⁶. Elle entendait ainsi « *mettre un terme à l'imposition des locaux administratifs des lycées d'Île-de-France, qui se trouvent taxés au motif qu'ils n'ont pas une vocation strictement éducative, les seules salles de cours étant exonérées* »⁷. Étaient par exemple en cause les salles de professeurs ou les centres de documentation et d'information.

À l'initiative de Mme Bricq, l'Assemblée nationale avait donc complété ce 2° par les mots « *y compris les locaux administratifs indissociables de l'exercice de ces activités* »⁸.

Cette modification a cependant été jugée trop large par le Sénat, dans la mesure où elle s'appliquait non seulement aux activités éducatives, mais aussi notamment à celles à caractère sanitaire, social ou culturel. Cela risquait de faire entrer dans le champ de l'exonération de nombreux autres locaux administratifs, tels que ceux des laboratoires pharmaceutiques, cliniques, hôpitaux, cinémas ou théâtres⁹.

Sur proposition de M. Philippe Marini, rapporteur général de la commission des finances, le Sénat a donc réduit le champ de l'exonération adoptée par l'Assemblée nationale, en la limitant au cas où les locaux administratifs indissociables des activités précitées appartiennent « *à l'État, aux collectivités territoriales, aux organismes ou établissements publics sans caractère industriel ou commercial et aux associations ou organismes privés sans but lucratif* »¹⁰. En revanche, ces locaux administratifs demeuraient soumis à la taxe s'ils appartenaient à des personnes privées à but lucratif.

⁶ Interprétation restrictive confirmée par la jurisprudence : CE, 19 juin 2002, *Région Île-de-France*, n° 229669.

⁷ Ainsi que l'expose le rapport n° 87 (Sénat – 2001-2002) de M. Philippe Marini, fait au nom de la commission des finances, déposé le 22 novembre 2001, p. 63.

⁸ Assemblée nationale, 2^{ème} séance du 18 octobre 2001.

⁹ Voir le rapport n° 87 précité et le compte rendu de la séance du 26 novembre 2001.

¹⁰ Amendement n° I-3 adopté le 26 novembre 2001.

C'est toutefois un autre dispositif qui a été finalement adopté, après l'échec de la commission mixte paritaire. En nouvelle lecture devant l'Assemblée nationale, M. Didier Migaud, rapporteur général de la commission des finances, a entendu « mieux "cibler" l'exonération souhaitée »¹¹. L'idée de compléter le 2° du paragraphe V de l'article 231 *ter* pour y ajouter les locaux administratifs indissociables des activités déjà exonérées a alors été abandonnée, au profit d'une exonération autonome, figurant dans un nouveau 2° *bis*, visant les seuls « locaux administratifs des établissements d'enseignement des premier et second degrés, qu'ils soient publics ou privés sous contrat »¹². La rédaction mentionnant « Les locaux administratifs des établissements publics d'enseignement du premier et du second degré et des établissements privés sous contrat avec l'État au titre des articles L. 442-5 et L. 442-12 du code de l'éducation » a ensuite été définitivement adoptée par l'Assemblée nationale.

Depuis lors, ce 2° *bis* n'a été modifié qu'une fois : à l'instar d'autres modifications apportées à l'article 231 *ter* du CGI, la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a élargi l'exonération aux « surfaces de stationnement » des établissements publics d'enseignement du premier et du second degré et des établissements privés sous contrat (corrélativement à l'élargissement à ce type de surfaces de l'assiette de la taxe).

2. – Les établissements privés d'enseignement sous contrat avec l'État et hors contrat

* Les établissements privés sous contrat sont ceux qui ont conclu avec l'État un « contrat d'association » à l'enseignement public (article L. 442-5 du code de l'éducation) ou, pour les écoles primaires ou spécialisées, un « contrat simple » (article L. 442-12 du même code).

Le contrat d'association suppose que l'établissement réponde à un « besoin scolaire reconnu » (article L. 442-5). Les enseignants, fonctionnaires ou contractuels soumis aux mêmes exigences de diplômes que les enseignants du secteur public, sont alors rémunérés par l'État. L'établissement bénéficie de subventions pour ses dépenses de fonctionnement dans les mêmes proportions que les établissements publics et peut, sous certaines conditions, recevoir des subventions pour ses dépenses d'investissement.

Dans le cas du contrat simple, les maîtres agréés reçoivent de l'État leur rémunération, qui est déterminée compte tenu notamment de leurs diplômes et des rémunérations en vigueur dans l'enseignement public. Peuvent en bénéficier

¹¹ Rapport n° 3463 (Assemblée nationale – XI^e législature), tome 1, déposé le 12 décembre 2001.

¹² Selon l'expression de M. Migaud (compte rendu de la 3^{ème} séance du 13 décembre 2001).

les établissements justifiant de conditions relatives à la durée de fonctionnement, à la qualification des maîtres, au nombre d'élèves et à la salubrité des locaux.

Dans les deux cas, les établissements dispensent les enseignements conformément aux règles, aux programmes et aux horaires de l'enseignement public et sont soumis aux contrôles, pédagogique et financier, de l'État (voir notamment l'article L. 442-1 du code de l'éducation).

* Les établissements privés hors contrat, quant à eux, sont entièrement libres dans la définition du contenu des enseignements dispensés, dans la limite du respect de l'obligation scolaire (article L. 442-3 du code de l'éducation) et sont financés sur des fonds privés.

Le contrôle de l'État, prévu à l'article L. 442-2 du code de l'éducation, est moins étendu et vise seulement à s'assurer que le projet pédagogique garantit l'acquisition de connaissances minimales à l'issue de la scolarité obligatoire, que les enseignants ont les compétences requises et que l'obligation scolaire, l'ordre public, les bonnes mœurs et les normes sanitaires et sociales sont respectés.

Ces établissements privés, qu'ils soient sous ou hors contrat, peuvent être constitués sous la forme d'associations à but non lucratif ou sous la forme de structures commerciales.

B. – Origine de la QPC et question posée

Propriétaire de locaux loués à un établissement d'enseignement privé hors contrat, la SCI Marlin a été assujettie, à l'occasion d'un contrôle fiscal, à la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux au titre des années 2012 à 2015.

La contestation amiable du recouvrement de la somme due ayant été rejetée par l'administration fiscale, la SCI Marlin a saisi le tribunal administratif de Paris le 13 décembre 2016 afin qu'il en prononce la décharge. À cette occasion, elle a soulevé une QPC portant sur le 2^o bis du paragraphe V de l'article 231 *ter* du CGI.

Par une ordonnance du 10 juillet 2017, le tribunal administratif a transmis cette QPC au Conseil d'État. Ce dernier, par l'arrêt précité du 4 octobre 2017, après l'avoir restreinte aux mots « *sous contrat avec l'État au titre des articles L. 442-5 et L. 442-12 du code de l'éducation* », l'a renvoyée au Conseil constitutionnel au motif « *que le moyen tiré de ce que les dispositions (...) portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

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

La société requérante reprochait aux dispositions contestées de méconnaître les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques qui résultent des articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, au motif qu'elles traitent différemment les établissements privés d'enseignement selon qu'ils ont ou non conclu un contrat avec l'État. Selon elle, aucune raison d'intérêt général en rapport avec l'objet de la loi ne permet de justifier que l'exonération de cette taxe au bénéfice des locaux administratifs des établissements d'enseignement soit réservée aux établissements publics et aux établissements privés sous contrat. Cette différence de traitement n'était, selon la société requérante, pas davantage fondée sur un critère objectif et rationnel en rapport avec le but poursuivi par le législateur.

A. – La détermination de la version des dispositions renvoyées

Le dispositif de la décision de renvoi du Conseil d'État indiquait que la QPC portait sur les « *mots "sous contrat avec l'État au titre des articles L. 442-5 et L. 442-12 du code de l'éducation" figurant au 2° bis du V de l'article 231 ter du code général des impôts issus de l'article 9 de la loi du 28 décembre 2001* ».

Tel que ce dispositif était rédigé, le Conseil constitutionnel a considéré que la mention de la loi du 28 décembre 2001 n'était pas destinée à déterminer la version dans laquelle les dispositions étaient renvoyées. Par conséquent, il lui revenait de déterminer lui-même cette version.

Dans un tel cas, la QPC doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée. La présente question a été soulevée lors d'un litige portant sur la taxe sur les locaux à usage de bureaux due au titre des années 2012 à 2015. Dès lors, le Conseil constitutionnel a jugé être saisi des mots « *sous contrat avec l'État au titre des articles L. 442-5 et L. 442-12 du code de l'éducation* » figurant au 2° bis du paragraphe V de l'article 231 ter du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 (paragr. 1).

B. – Les interventions

Deux sociétés ont été admises à intervenir au soutien de la QPC.

Ces sociétés formulaient les mêmes griefs que la société requérante. L'une d'elle contestait plus particulièrement le principe même de l'exonération en cause, au

motif que tous les bailleurs redevables de la taxe sont placés dans une situation identique, quelle que soit l'activité exercée par la personne à laquelle ils louent leurs locaux. Selon elle, le propriétaire des locaux se trouve ainsi assujéti à la taxe en fonction d'un événement, la passation ou non par le locataire d'un contrat avec l'État, qu'il ne maîtrise pas. L'autre dénonçait également une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, résultant non seulement de l'exclusion de l'exonération pour les locaux administratifs des établissements d'enseignement privés hors contrat, mais aussi de la différence instituée entre les établissements supérieurs (pour lesquels aucune exonération des locaux administratifs n'est prévue, qu'ils soient ou non sous contrat) et les établissements d'enseignement du premier et du second degré. Ce dernier grief ne portant pas sur les dispositions contestées, le Conseil constitutionnel n'y a pas répondu (paragr. 3).

C. – Les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et les charges publiques

1. – La jurisprudence du Conseil constitutionnel

Aux termes de l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « *doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ». Le Conseil constitutionnel en tire la règle selon laquelle « *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 et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* »¹³.

Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789 et de l'article 34 de la Constitution, le Conseil constitutionnel considère qu'« *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. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il 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 publiques* »¹⁴.

Le Conseil constitutionnel a déjà contrôlé, au regard de ces principes, des dispositions régissant des établissements d'enseignement.

¹³ Par exemple : décision n° 2017-668 QPC du 27 octobre 2017, *Époux B. (Exonération des plus-values de cession de logements par des non résidents)*, paragr. 6.

¹⁴ *Ibid.*, paragr. 7.

* Ainsi, dans sa décision n° 93-329 DC, il a jugé que « l'article 2 de la loi pose le principe selon lequel les collectivités territoriales peuvent décider d'attribuer des subventions d'investissement aux établissements d'enseignement privés sous contrat de leur choix, selon des modalités qu'elles fixent librement, quel que soit le niveau d'enseignement scolaire concerné ; que cet article ouvre aux collectivités territoriales les mêmes possibilités qu'il s'agisse d'établissements sous contrat simple ou sous contrat d'association ; qu'il ne prévoit qu'un plafonnement global des aides susceptibles d'être allouées ; que ces aides peuvent aller dans certains cas jusqu'à une prise en charge totale des investissements concernés ». Il a considéré que « s'agissant des conditions requises pour l'octroi des aides des différentes collectivités territoriales et la fixation de leur montant, l'article 2 ne comporte pas les garanties nécessaires pour assurer le respect du principe d'égalité entre les établissements d'enseignement privés sous contrat se trouvant dans des situations comparables [et] que ces différences de traitement ne sont pas justifiées par l'objet de la loi » et « par ailleurs que les dispositions de l'article 2 ne comportent pas non plus de garanties suffisantes pour éviter que des établissements d'enseignement privés puissent se trouver placés dans une situation plus favorable que celle des établissements d'enseignement public, compte tenu des charges et des obligations de ces derniers »¹⁵.

Dans cette décision, la comparaison s'opérait cependant non entre établissements privés sous contrat et établissements privés hors contrat, mais soit au sein même de la catégorie des établissements privés sous contrat, soit entre ces derniers et les établissements publics. Dans le premier cas, le législateur avait permis que des fonds publics soient utilisés pour favoriser certains établissements privés.

* Dans sa décision n° 2014-425 QPC, le Conseil constitutionnel était saisi des différences de taux de la taxe sur les contrats d'assurance contre l'incendie, selon qu'elle était due par un établissement d'enseignement public ou par un établissement d'enseignement 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 ; que ce principe ne fait pas davantage obstacle à ce que le législateur prévoie des taux d'imposition différents pour la taxe spéciale sur les contrats d'assurance selon que sont assurés les biens affectés de façon permanente et exclusive à une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou d'autres biens ; 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

¹⁵ Décision n° 93-329 DC du 13 janvier 1994, *Loi relative aux conditions de l'aide aux investissements des établissements d'enseignement privés par les collectivités territoriales*, cons. 28 à 30.

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 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 »¹⁶.

* Enfin, dans une décision n° 2015-496 QPC, le Conseil constitutionnel a admis l'exclusion – notamment – des établissements d'enseignement privés hors contrat de la liste des établissements d'enseignement pouvant bénéficier, de la part des employeurs assujettis à la taxe d'apprentissage, des versements libératoires de cette taxe au titre de sa fraction dite du « hors quota » (soit la fraction finançant les premières formations technologiques et professionnelles hors apprentissage)¹⁷.

Le Conseil avait d'abord rappelé l'objectif poursuivi par le législateur, lequel, « *en énumérant de manière limitative les établissements habilités à percevoir les versements libératoires effectués au titre de la fraction dite du "hors quota" de la taxe d'apprentissage* », avait entendu favoriser « *l'affectation de ressources publiques destinées à financer des formations technologiques et professionnelles dispensées hors du cadre de l'apprentissage* ».

Il avait ensuite vérifié que les exigences constitutionnelles d'égalité devant la loi et devant les charges publiques étaient bien respectées. Il avait considéré que la différence de traitement établie au profit des seuls établissements habilités par les dispositions contestées à percevoir les contributions des entreprises au titre du « hors quota » de la taxe d'apprentissage – établissements parmi lesquels figuraient les établissements d'enseignement privés sous contrat avec l'État – était justifiée par une différence de situation : ces établissements étaient « *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 avait conclu que « *l'exclusion des établissements privés d'enseignement non habilités à percevoir* » cette part de la taxe d'apprentissage – parmi lesquels figuraient 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* ».

¹⁶ 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.

¹⁷ 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.

Le législateur avait en effet souhaité orienter davantage les fonds en cause vers des formations répondant à un cahier des charges pédagogique précis et préalablement validées par l'autorité administrative. En jugeant que la différence de traitement était en rapport avec l'objet de la loi, le Conseil constitutionnel a ainsi admis que l'État puisse faire bénéficier de certaines ressources publiques les établissements d'enseignement qui lui paraissent plus à même, à raison du contrôle qu'il exerce sur eux, de favoriser le type de formations qu'il souhaite promouvoir.

2. – L'application à l'espèce

Après avoir énoncé ses formulations de principe relatives à l'égalité devant la loi et devant les charges publiques (paragr. 4 et 5), le Conseil constitutionnel a rappelé l'économie générale du dispositif institué par le 2^o *bis* du paragraphe V de l'article 231 *ter* du code général des impôts (paragr. 6).

Il s'est ensuite attaché à identifier l'objet de ces dispositions et l'objectif poursuivi par le législateur : « *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. À cette fin, il a institué un avantage fiscal bénéficiant directement à ces établissements, lorsqu'ils sont propriétaires des locaux et surfaces en cause, ou indirectement lorsqu'ils en sont locataires* » (paragr. 7).

Ainsi, le Conseil constitutionnel a, d'une part, répondu à la critique portant sur la déconnexion du lien entre le propriétaire redevable de la taxe et l'utilisateur des locaux. Cette déconnexion avait d'ailleurs déjà été implicitement admise à deux reprises par le Conseil constitutionnel, lorsqu'il a contrôlé les dispositions régissant la taxe en cause, dans ses décisions n^{os} 89-270 DC et 98-405 DC précitées. En effet, lorsque l'établissement d'enseignement n'est pas propriétaire des lieux, le législateur a pu considérer que l'exonération contestée peut inciter le propriétaire à louer les locaux plutôt à cet établissement, puisqu'il n'aura pas à acquitter la taxe, ou à proposer un loyer moins élevé à cet établissement, tenant compte de l'absence de taxation.

D'autre part, il a 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* »¹⁸, mais aussi de la participation de la personne qui l'exerce au service

¹⁸ Décision n° 98-405 DC précitée.

public de l'enseignement.

En deuxième lieu, le Conseil constitutionnel a jugé que la différence de traitement entre, d'une part, les établissements publics et les établissements privés sous contrat et, d'autre part, les établissements hors contrat, procédait d'une différence de situation : les « *établissements privés d'enseignement hors contrat (...), 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* » (même paragr.).

Comme exposé ci-avant, le contrat d'association comme le contrat simple comportent en effet des engagements réciproques : l'État finance une part des dépenses relatives à l'activité d'enseignement et au personnel enseignant et exerce un contrôle étroit ; en contrepartie, l'établissement privé doit rendre des comptes sur le respect des règles et des programmes de l'enseignement public. À l'inverse, les établissements privés hors contrat sont autonomes ; ils ne perçoivent pas de financement public, sont libres dans le choix de leurs méthodes pédagogiques et dans leur gestion financière et administrative.

Le Conseil constitutionnel en a donc déduit que l'exclusion des établissements privés hors contrat du bénéfice de l'exonération en faveur des locaux administratifs « *est fondée sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi. Par conséquent, les griefs tirés de la méconnaissance des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789 doivent être écartés* » (même paragr.).

Après avoir jugé qu'aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit n'était méconnu, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les mots « *sous contrat avec l'État au titre des articles L. 442-5 et L. 442-12 du code de l'éducation* » figurant au 2° bis du paragraphe V de l'article 231 ter du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010.