

TAXE D'AMENAGEMENT : L'ABATTEMENT DE 50 % POURRAIT-IL ECHAPPER AU PLAFONNEMENT DE 300.000 € RESULTANT DE LA REGLEMENTATION LIMITANT LES AIDES D'ETAT ?

Depuis quelques mois, par une application contestable de la législation européenne (aides d'Etat), l'Administration fiscale plafonne à 300.000 € les effets de l'abattement de 50 % applicable aux opérations de développement concernant notamment des projets industriels ou d'entrepôts. L'effet financier de cette position peut être considérable et remettre en cause bien des projets...

Par une décision du 29 avril dernier, la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) vient remettre en cause cette approche visant pour un Etat à réduire la portée d'une disposition générale (et favorable) de droit interne en arguant de cette réglementation européenne.

- Il serait bon que les services de l'Etat en tirent des conclusions et clarifie la situation,
- Pour les opérations en cours ayant subi ce plafonnement de l'abattement de 50 %, il est opportun d'engager une procédure contentieuse, a minima pour éviter les effets d'une prescription (31 décembre de l'année suivant celle de l'émission du titre de perception).

A noter que depuis 2022, la taxe d'aménagement n'étant mise en recouvrement qu'à l'achèvement de l'immeuble, l'incertitude sur l'application ou non de cette réglementation n'est souvent pas levée avant cette date (sauf rescrit, cf. infra), ce qui est difficilement acceptable au vu des enjeux financiers.

→ Rappel des modalités de calcul de la taxe d'aménagement pour les entrepôts

La taxe d'aménagement, due à l'occasion d'opérations de construction et de réhabilitation lourde, est calculée par application d'un taux (variable selon la localisation de l'actif) à une assiette déterminée.

Cette assiette est obtenue en multipliant la surface taxable (qui correspond à la somme des surfaces de plancher de chaque niveau clos et couvert, calculées à partir du nu intérieur des façades du bâtiment) par une valeur forfaitaire du m² actualisée chaque année. Pour 2025, cette valeur forfaitaire est de 1.054 € pour les opérations en Ile-de-France et de 930 € pour les opérations hors Ile-de-France.

Différentes dispositions prévoient des dispositifs de réduction, voire d'exonération, de la taxe d'aménagement, parmi lesquelles figure, pour notamment les locaux industriels et les entrepôts, un abattement de 50 % appliqué à la valeur forfaitaire du m² ([article 1635 quater I 3° du Code général des impôts](#)).

→ **L'abattement de 50 % pour la détermination de la taxe d'aménagement afférente aux locaux industriels et aux entrepôts est expressément plafonné à 300.000 € depuis 2022**

Dans le cadre du transfert de la gestion de la taxe d'aménagement des services de l'urbanisme aux services des impôts à compter du 1^{er} septembre 2022, il a été procédé à un transfert des dispositions afférentes à la taxe d'aménagement, du Code de l'Urbanisme vers le Code Général des Impôts.

A l'occasion de cette recodification, il a été précisé que le bénéfice de l'abattement de 50 % pour les locaux industriels et entrepôts était subordonné au respect de la réglementation communautaire en matière d'aides d'Etat - (actuellement règlement (UE) 2023/2831 de la Commission du 13 décembre 2023 relatif à l'application des articles 107 et 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis). Cette référence au respect de la réglementation communautaire en matière d'aides d'Etat sous-entend que l'abattement de 50% sur la taxe d'aménagement pour les entrepôts doit être considérée comme une aide d'Etat selon les critères définis par l'article 107 §1 du TFUE. Or, il résulte de ces dispositions que les aides d'Etat sont notamment plafonnées à 300.000 € par période de 3 ans pour un groupe de sociétés.

L'ajout de cette référence aux règlements de minimis a pu passer inaperçu dans la mesure où la recodification de ce dispositif d'abattement devait être réalisée à droit constant et qu'aucun commentaire particulier n'a été publié par les services administratifs. Or, en pratique, des développeurs d'entrepôts ont été confrontés à son application : l'abattement de 50 % de la valeur forfaitaire du m² a été plafonné à 300.000 €, a été plafonné à 300.000 €, en application de la réglementation communautaire en matière d'aides d'Etat.

Compte tenu des valeurs forfaitaires du m² pour 2025, à savoir 1.054 € pour les opérations en Ile-de-France et de 930 € pour les opérations hors Ile-de-France, **cela signifie que seul les premiers 570 m² peuvent bénéficier de cet abattement pour une opération en Ile-de-France et les premiers 645 m² pour les opérations hors Ile-de-France.** En outre, pour un groupe de sociétés, l'abattement de 50 % s'appliquerait à une seule des opérations initiées durant une période de 3 ans.

→ **Sur la possibilité de contester l'application de ces règlements de minimis, et donc la qualification en aide d'Etat de l'abattement susvisé, en invoquant la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne**

Par une décision du 29 avril 2025 ([affaire C-453/23](#)) relative à la législation polonaise en matière de taxe foncière et à la qualification d'aide d'Etat, la CJUE a jugé « *qu'une législation d'un Etat membre qui exonère de l'impôt foncier les terrains, bâtiments et constructions faisant partie de l'infrastructure ferroviaire, lorsque celle-ci est mise à la disposition des transporteurs ferroviaires, n'apparaît pas comme étant une mesure qui procure un avantage sélectif aux bénéficiaires de cette exonération* » et donc implicitement qu'il ne s'agissait pas d'une aide d'Etat.

La question posée était de déterminer si l'exonération de la taxe foncière polonaise pouvait être qualifiée d'aide d'Etat au regard des critères définis par l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Pour

rappel, les quatre critères cumulatifs pour qu'une mesure soit qualifiée d'aide d'Etat sont : (i) une aide publique (ressource octroyée directement ou indirectement par l'Etat), (ii) un avantage sélectif (qui favorise une ou plusieurs entreprises), (iii) une aide affectant la concurrence et (iv) une aide affectant les échanges intra-Union européenne.

Parmi les motifs de cette décision de la CJUE, il peut être relevé que le critère de l'avantage sélectif n'a pas été retenu :

- La qualification d'aide d'Etat implique notamment la condition selon laquelle l'intervention de l'Etat doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire, c'est à dire introduire des différenciations entre des opérateurs se trouvant, dans une situation factuelle et juridique comparable.
- « Partant, afin de qualifier une mesure fiscale telle que celle en cause au principal de « sélective », il importe d'identifier, dans un premier temps, le cadre de référence, à savoir le régime fiscal « normal » applicable dans l'Etat membre concerné, et de démontrer, dans un deuxième temps, que la mesure fiscale en cause déroge à ce cadre de référence, dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce dernier, dans une situation factuelle et juridique comparable. »
- *Une exonération générale et abstraite assortissant un impôt direct échappe normalement à la qualification d'« aide d'Etat » dans la mesure où cette exonération étant inhérente au régime fiscal « normal », elle ne saurait, en règle générale, conférer un avantage sélectif.*
- *Qu'il en est néanmoins autrement « lorsque les conditions pour bénéficier de cette exonération se rapportent, en droit ou en fait, à une ou à plusieurs caractéristiques spécifiques de la seule catégorie d'entreprises susceptibles d'en bénéficier, ces caractéristiques étant indissociablement liées à la nature de ces entreprises ou à celle de leurs activités », comme par exemple les « exonérations fiscales générales et abstraites qui sont réservées, en droit ou en fait, aux entreprises qui disposent d'une certaine structure capitalistique, qui sont actives dans un secteur géographique ou économique déterminé, qui ont une taille réduite ou, au contraire, disposent de ressources financières importantes ».*
- *« Ladite exonération semble pouvoir être obtenue par tout contribuable qui possède un terrain, un bâtiment ou une construction faisant partie de l'infrastructure ferroviaire, qui est mise à la disposition des transporteurs ferroviaires, indépendamment du fait que le contribuable concerné exerce ou non une activité économique et, dans l'affirmative, de la nature de cette activité. Ainsi, la catégorie des bénéficiaires de l'exonération fiscale en cause au principal semble s'apparenter à un ensemble disparate, composé tant d'opérateurs non économiques que d'entreprises, ces dernières étant, en outre, susceptibles de revêtir des formes juridiques et des dimensions très diverses ainsi que d'opérer dans des secteurs d'activité très variés ».*

Cette décision permet-elle de conclure à la non-application des règlements de minimis pour la détermination de la taxe d'aménagement applicable aux entrepôts et établissements industriels ?

Rien n'est jamais certain, mais il existe d'importantes similitudes entre le régime sur lequel la CJUE a statué et celui de la taxe d'aménagement. Comme dans l'espèce en cause, l'abattement de 50 % applicable aux entrepôts pour la détermination de la taxe d'aménagement ne bénéficie pas à une

catégorie particulière d'entreprises, mais à l'ensemble des entreprises qui réalisent la construction d'un entrepôt.

A noter néanmoins que la décision de la CJUE est également motivée par le fait que « *le régime de l'impôt foncier poursuit non seulement une finalité budgétaire, essentielle à la fonction même de l'impôt, mais également, au moyen de l'exonération fiscale en cause au principal, un objectif de nature environnementale visant à inciter les entreprises concernées à remettre en état les voies de service ferroviaire désaffectées et à utiliser le transport ferroviaire, lequel n'entraînerait pas d'émissions de dioxyde de carbone (CO2) et offrirait plus de sécurité que le transport routier* ». Il serait ainsi également nécessaire de justifier le motif de l'abattement de 50 % applicable aux entrepôts. Un élément pourrait être le fait qu'il existe un seul tarif (valeur forfaitaire au m²) quel que soit le type de local construit et qu'ainsi l'abattement de 50% a pour but de prendre en compte la nature particulière des constructions et qu'il existe également d'autres régimes d'abattement ou exonération (notamment pour les logements).

→ **Sur les modalités de contestation du plafonnement de l'abattement de 50 % pour la détermination de la taxe d'aménagement afférente aux entrepôts**

L'application des règlements de minimis plafonnant à 300.000 € l'abattement appliqué pour la détermination de la taxe d'aménagement afférente à la construction d'un entrepôt peut être contestée selon les modalités prévues en matière d'impôts locaux, c'est-à-dire par voie de réclamation. Celle-ci doit être effectuée avant le 31 décembre de l'année suivant celle de l'émission du titre de perception.

En cas de rejet de la réclamation ou à défaut de réponse dans le délai de 6 mois, il sera possible de saisir le tribunal administratif. Il est à noter qu'il pourrait être nécessaire, comme dans l'affaire C-453/23 mentionnée ci-dessus, de faire une demande de décision préjudicielle à la CJUE afin qu'elle se prononce sur la qualification de l'abattement en tant qu'aide d'Etat.

Il existe également une procédure de rescrit spécifique pour les opérations supérieures à 50.000 m² et pour les celles inférieures à 50.000 m², il est possible d'interroger l'Administration fiscale par la voie du rescrit général (voie confirmée par la doctrine administrative [BOI-SJ-RES-10-20-20-110 n° 90](#)).

Cependant, l'application des règlements de minimis étant expressément prévue par les dispositions légales, **il est très peu probable qu'une demande de rescrit puisse permettre d'obtenir une réponse de l'Administration fiscale écartant ces règles...**

CONTACTS

Pierre Appremont, Avocat Associé, pappremont@galm-avocats.com

Samuel Drouin, Avocat Counsel, sdrouin@galm-avocats.com

Vous pouvez également retrouver cette Newsletter sur notre site internet dans la section « Actualités » : galm-avocats.com

La Newsletter est strictement limitée à l'usage personnel de ses destinataires et a pour objet de fournir une information juridique générale et non exhaustive. La newsletter n'est pas destinée à être et ne doit pas être interprétée comme fournissant des conseils juridiques. Le destinataire est seul responsable de l'utilisation des informations qu'elle contient et le Cabinet ne pourra être tenu responsable de tout dommage, direct, indirect ou autre, résultant de l'utilisation des informations par le destinataire. Conformément à la loi Informatique et Libertés, vous pouvez demander l'accès, la rectification ou la suppression de vos données personnelles (administration@galm-avocats.com).