

Étude

NF1347-7

Précisions sur les mécanismes de correction de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels



Loin de défrayer la chronique, les modalités de calcul des impôts fonciers n'intéressent généralement pas les profanes ou les spécialistes de la matière fiscale. Pourtant, la suppression de la CVAE et de la taxe d'habitation sur la résidence principale ainsi que la hausse massive des taux de taxe foncière, invitent à examiner d'un peu plus près la méthodologie du calcul de la valeur locative d'un local professionnel servant de bases aux impôts fonciers.

CE, 13 nov. 2023, n^{os} 474735, 474736 et 474757, B

Il n'est pas inutile de rappeler que la fiscalité locale des locaux professionnels, a connu son « Grand Soir » le 1^{er} janvier 2017⁽¹⁾, à travers la révision des valeurs locatives des locaux professionnels (RVLLP).

Par cette réforme, la valeur locative d'un local professionnel est dorénavant déterminée en fonction de l'état réel du marché locatif, et non plus sur la base de règles cadastrales établies en 1970⁽²⁾, dont nous ne pouvons que douter de leur fiabilité et de leur cohérence.

Cette refonte complète du mode de détermination des valeurs locatives fut

accompagnée de différents mécanismes de correction ayant notamment pour objectif d'éviter des baisses brutales des recettes publiques locales ou des hausses soudaines de la charge fiscale supportée par les contribuables plus de 40 ans après.

Le législateur a ainsi fait le choix de dénominations de ces dispositifs pour le moins originales : la « *neutralisation* », le « *planchonnement* », le « *lissage* ».

Si la RVLLP a le mérite d'exister, force est de reconnaître que le législateur n'a vraisemblablement pas anticipé l'ensemble des cas de figure.

La mise en œuvre de la RVLLP révèle lentement mais sûrement, les lacunes laissées par le législateur, à charge pour les juges d'y remédier.

(1) L. n^o 2017-1775, 28 déc. 2017.

(2) L. n^o 68-108, 2 févr. 1968.

La décision du Conseil d'État du 13 novembre 2023⁽³⁾, précisant les modalités de calcul du planchonnement et du lissage des valeurs locatives des locaux professionnels servant de base au calcul de la taxe foncière, en constitue le parfait exemple.

Les problématiques révélées par la mise en œuvre de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels

Les grands principes de la RVLLP issus de la loi de finances rectificative pour 2017

Initialement, la RVLLP avait vocation à rendre plus simples et plus lisibles, les modalités de détermination de la valeur locative des locaux professionnels⁽⁴⁾.

Avant le 1^{er} janvier 2017, la valeur locative cadastrale des locaux professionnels étaient établies sur la base de comparables fixés en 1970, lesquelles n'avaient jamais été véritablement mises à jour.

De facto, la valeur locative cadastrale s'était éloignée de la valeur locative réelle.

Cette situation entraînait notamment plusieurs conséquences :

- la valeur locative cadastrale devenue de plus en plus décorrélée de la réalité, entraîna une certaine incompréhension des contribuables quant au calcul des impôts fonciers ;
- le décalage progressif sur la période de 1970 à 2017 entre la valeur locative réelle et la valeur locative cadastrale constitua un véritable avantage au profit des propriétaires de locaux commerciaux. À l'inverse, cette situation constitua un sérieux manque à gagner pour les finances publiques locales.

Après plusieurs années de réflexion⁽⁵⁾, le législateur s'est décidé à revoir de fond en comble, les modalités de détermination des valeurs locatives des locaux professionnels avec deux objectifs :

- la simplification ;
- le rapprochement de la valeur locative cadastrale avec la valeur locative de marché.

La réforme consiste à déterminer de nouvelles valeurs locatives en fonction :

- d'un classement des locaux professionnels parmi 38 catégories (magasins, bureaux, hôtels... etc) ;

- d'une surface précise des locaux soumis aux impôts fonciers (surface pondérée en fonction de l'utilisation et des caractéristiques physiques des différentes parties du local) ;
- d'un tarif au m² pour chaque catégorie de locaux en tenant compte de la localisation géographique (à travers un coefficient de localisation). Plus précisément, ce coefficient est destiné à tenir compte de différences de commercialité ou d'autres particularités de situation d'une parcelle au sein d'un secteur d'évaluation.

Le coefficient de localisation peut prendre différentes valeurs comprises entre 0.70 et 1.30 depuis 2018 (entre 0,85 et 1,15 en 2017). Selon l'article 1650 B du CGI, ce sont les commissions départementales des valeurs locatives (CDVLLP) qui décident des coefficients de localisation applicables aux parcelles. Les décisions de la commission sont publiées et notifiées dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État et sont transmises à l'administration fiscale avant le 31 décembre de l'année précédant celle de leur prise en compte pour l'établissement des bases.

Le calcul de la valeur locative des locaux commerciaux suit ainsi la formule suivante :

$$\text{Valeur locative du local commercial} = \text{Surface pondérée du local} \times \text{Tarif de la catégorie} \times \text{Coefficient de localisation.}$$

Afin d'éviter de trop forte évolution de la valeur locative, plusieurs dispositifs ont été instaurés, dont la compréhension n'est pas aisée.

- le coefficient de neutralisation qui consiste à garantir à chaque collectivité territoriale le maintien des recettes d'impôts fonciers. Il s'agit de multiplier la valeur locative révisée par un coefficient de neutralisation ;
- le « planchonnement »⁽⁶⁾ qui a pour but de limiter des variations trop importantes de la valeur locative en raison de la RVLLP (applicable jusqu'en 2025) soit la formule suivante :

$$\text{Planchonnement} = (\text{valeur locative cadastrale 2017 non révisée} - \text{valeur locative révisée après application du coefficient de neutralisation}) / 2.$$

Par exemple, pour un bien immobilier dont valeur locative non révisée s'élève à 4 000 € en 2017, la valeur locative neutralisée et planchonnée en 2023 se détermine de la façon suivante selon la documentation publique de l'administration fiscale⁽⁷⁾.

→ Calcul du planchonnement en 2017

- valeur locative révisée neutralisée 2017 : 5 460 € (pour les besoins de l'exemple) ;

(3) Décision commentée.

(4) La RVLLP ne vise pas les établissements industriels au sens des articles 1498 et 1499 du CGI, relevant de la méthode comptable.

(5) Il faut rappeler que le processus de révision des valeurs locatives a été lancé en 2010 (v. LFR n° 2010-1658, 29 déc. 2010).

(6) CGI, art. 1518 A, III quinquies.

(7) Brochure pratique des impôts directs locaux 2023, p. 28 et 29.

- résultat du calcul du planchonnement : $(4\,000 - 5\,460) / 2 = -730 \text{ €}$;
- valeur locative révisée neutralisée et planchonnée 2023 de : 4 730 € ;

Calcul de la valeur locative révisée neutralisée et planchonnée pour 2023

- valeur locative révisée neutralisée 2017 : 5 850 €.
- Soit une valeur locative révisée neutralisée et planchonnée 2023 de : $5\,850 - 730 = 5\,120 \text{ €}$.

Pour l'administration fiscale, le montant du planchonnement ainsi calculé en 2017 servira de base pour les valeurs locatives jusqu'en 2025 si le local ne connaît aucune modification de sa consistance⁽⁸⁾.

En parallèle, un mécanisme de lissage⁽⁹⁾ de la taxe foncière ou de la CFE, est également appliqué. Il vise à atténuer, à la hausse comme à la baisse, le montant de la cotisation induite par la RVLLP.

Le lissage, applicable entre 2017 et 2025, prend la forme d'une exonération dégressive en cas de hausse des cotisations et d'une augmentation dégressive des cotisations dans le cas inverse.

Ce dispositif de lissage s'appuie sur un « pas » de lissage, déterminé en 2017, correspondant à la différence entre la cotisation calculée sur la valeur locative révisée neutralisée et planchonnée et la cotisation calculée sur la valeur locative.

Le lissage suit la formule suivante :

(Cotisation 2017 calculée sur la base de de la valeur locative révisée - cotisation 2017 calculée sur la base de la valeur locative non révisée) / nombre d'années d'application du lissage

L'administration fiscale⁽¹⁰⁾ indique précisément que le pas de lissage et le planchonnement se calculent sur les bases de l'année 2017.

C'est la mise en œuvre de ces deux derniers mécanismes, et en particulier la cristallisation du planchonnement et du pas de lissage sur les bases de l'année 2017, auxquelles ont été confrontés les juges fiscaux dans la décision du 13 novembre 2023.

La conformité à la Constitution des mécanismes de correction de la RVLLP en cause

La société CARREFOUR a envoyé le 30 décembre 2021, une réclamation contentieuse en vue d'obtenir la décharge de la taxe foncière à laquelle elle a été assujettie

au titre de l'année 2020, à raison de 28 136 € au titre de son local commercial situé dans la commune de Chaintré en Saône-et-Loire.

Par une décision du 12 janvier 2022, l'administration fiscale a rejeté, ladite réclamation.

La société CARREFOUR remettait en cause le calcul de la valeur locative retenue pour son local.

Dans cette affaire, la CDVLLP avait fixé le 29 novembre 2018, pour le département de Saône-et-Loire, la liste des parcelles affectées d'un nouveau coefficient de localisation à prendre en compte pour la mise à jour permanente des valeurs locatives révisées des locaux professionnels.

Elle avait notamment affecté un coefficient de 1,3 aux parcelles de la section ZD de la commune de Chaintré, sur laquelle se situe le local commercial en cause.

Dans sa requête introductive d'instance du 10 mars 2022, la société requérante soutenait que « *la circonstance que la CDVLLP ait décidé de l'application de coefficients de localisation en 2018 à effet en 2019 l'a privée de la possibilité de bénéficier des mécanismes de planchonnement et de lissage* ».

Une telle analyse apparaît totalement légitime.

En effet, dans la mesure où l'administration fiscale se basait sur la valeur locative de l'année 2017, pour déterminer à la fois le planchonnement et à la fois le pas de lissage, la modification du coefficient de localisation en 2019 ne devrait avoir purement et simplement aucune incidence sur leurs calculs.

La société ajoutait « *qu'en l'absence de changement de circonstances ou de faits, les montants résultant des mécanismes de planchonnement et de lissage doivent être calculés comme si le coefficient de localisation décidé en 2018 avait été appliqué dès l'imposition due au titre de l'année 2017* ».

La société requérante n'a pas tort, elle ne devrait pas à avoir à supporter le retard dans la décision d'affectation d'un coefficient de localisation, laquelle aurait dû intervenir dès l'année 2017.

Une telle situation s'analysait, pour la société requérante, comme une rupture d'égalité entre les contribuables dont les valeurs locatives ont été correctement évaluées dès l'année 2017, et les contribuables pour lesquels le coefficient de localisation a été fixé ultérieurement, dans la mesure où la législation, permettrait de modifier les coefficients de localisation au titre des impositions dues dès 2018, sans modifier le calcul des atténuations résultant des mécanismes de planchonnement et de lissage.

(8) Brochure pratique des impôts directs locaux 2023, p. 28 et 29.

(9) CGI, art. 1518 E.

(10) Brochure pratique des impôts directs locaux 2023, p. 28 et 29.

Dans son jugement du 4 avril 2023⁽¹¹⁾, le tribunal administratif de Dijon fait fi de l'argumentaire précité, en considérant que : « *Il résulte de ce qui vient d'être dit que les seules circonstances que la CDVLLP n'ait à aucun moment, avant le 29 novembre 2018, décidé l'application de coefficients de localisation minorant ou majorant la valeur locative au mètre carré en ce qui concerne ces parcelles de la commune de Chaintré, ainsi que le lui permettaient les dispositions précitées, et qu'il ne soit fait état d'aucun changement de circonstances justifiant l'application de tels coefficients à compter de l'imposition due au titre de l'année 2019, sont, par elles-mêmes, sans incidence, tant sur le montant de l'exonération partielle dont elle bénéficie au titre de l'année 2020 que sur la légalité de la décision d'imposition en litige, dont le principe et le montant sont déterminés dans les conditions de droit et de fait existant à la date de son fait générateur* ».

Force est de reconnaître que le tribunal administratif ne répond pas véritablement à la problématique posée par la société requérante, la contraignant à porter son affaire au Conseil d'État.

Les réponses apportées par le Conseil d'État

La société requérante soutient dans son recours formé devant le Conseil d'État, par une demande de renvoi d'une question prioritaire de constitutionnalité, que les dispositions relatives au lissage et au planchonnement⁽¹²⁾ doivent être considérées comme portant atteinte aux principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques⁽¹³⁾ en ce qu'elle réserverait la prise en compte des coefficients de localisation pour la mise en œuvre de ces mécanismes de correction aux seuls cas dans lesquels de tels coefficients ont effectivement été définis en 2016 pour leur application à l'imposition due au titre de l'année 2017.

Elle argue également que les dispositions :

- sont entachées d'incompétence négative. Le législateur aurait renoncé à sa compétence en s'abstenant de détailler suffisamment les mécanismes litigieux ;
- portent atteinte au droit à un recours effectif, en ce qu'elles ne précisent pas suffisamment les modalités d'application de ces dispositifs ;
- méconnaissent l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi. Il convient de préciser que le Conseil constitutionnel n'a censuré

qu'une seule fois la loi fiscale sur la base de ce fondement⁽¹⁴⁾.

Par sa décision du 13 novembre 2023, le Conseil d'État nous donne son interprétation des articles 1518 A quinquièmes du CGI et 1518 E du CGI.

Ladite décision, publiée au recueil Lebon compte tenu de son intérêt, apparaît comme un véritable éclairage des mécanismes du planchonnement et du lissage.

Un apport de précisions essentielles pour l'application du mécanisme du planchonnement

S'agissant du mécanisme du planchonnement, le Conseil d'État considère que « *la valeur locative retenue pour déterminer, par comparaison avec la valeur locative non révisée au 1^{er} janvier 2017, la majoration ou la minoration de valeur locative prévue au III de l'article 1518 A quinquièmes du code général des impôts pour l'établissement des cotisations d'impositions directes locales qu'elles mentionnent dues au titre des années 2017 à 2025 est celle mentionnée au I de l'article 1498 du même code, déterminée selon les modalités décrites aux points 2 à 5 en vue de l'établissement des impositions dues au titre de chacune des années concernées, corrigée par le coefficient de neutralisation prévu par le I de l'article 1518 A quinquièmes de ce code, et non la valeur locative, déterminée selon ces modalités, retenue pour l'établissement des impositions dues au titre de la seule année 2017* ».

Sur ce point, la décision apporte une précision d'importance dans l'application du planchonnement.

Compte tenu de cette interprétation de l'article 1518 A quinquièmes du CGI, le Conseil d'État considère, de façon logique, que le mécanisme du planchonnement tient compte des modifications du coefficient de localisation postérieures quand bien même, elles interviendraient après 2017 « *que les dispositions du III de l'article 1518 A quinquièmes du code général des impôts n'ont pas pour objet et ne sauraient avoir pour effet d'exclure que soit prise en considération, pour le calcul de la majoration ou de la minoration applicable à la valeur locative retenue pour établir les impositions dues au titre de chacune des années 2017 à 2025, la modulation du tarif par mètre carré retenu pour la détermination de cette valeur locative résultant de l'application, le cas échéant postérieurement à 2017, d'un coefficient de localisation en application du 2 du B du II de l'article 1498 du code général des impôts* ».

Il est encore trop tôt pour appréhender les véritables incidences de l'approche du Conseil d'État, toutefois, il nous semble que la brochure des impôts directs locaux publiée

(11) TA Dijon, 4 avr. 2023, n° 2200684.

(12) CGI, art. 1518 A quinquièmes, III et art. 1518 E, I.

(13) Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, art. 6 et 13.

(14) Cons. const., 29 déc. 2005, n° 2005-530, DC ; v. LF n° 2005-1719, 30 déc. 2005, s'agissant de la première version du mécanisme de plafonnement des niches fiscales en raison de son inintelligibilité.

chaque année par l'administration, ne soit pas conforme à la position retenue par le Conseil d'État.

En effet, l'administration semble figer le planchonnement au 1^{er} janvier 2017 dans ses exemples de calculs de la valeur locative pour 2023 figurant dans sa brochure annuelle des impôts directs locaux⁽¹⁵⁾.

En toute logique, la brochure 2024 devrait prendre en considération cet apport du Conseil d'État.

Rappelons que cette brochure ne constitue pas une doctrine administrative.

L'existence d'une différence de traitement fiscal dans la mise en œuvre du mécanisme du lissage résultant « d'une éventuelle carence » des commissions départementales des valeurs locatives

S'agissant du mécanisme du lissage, le Conseil d'État retient une approche différente, en raison de la rédaction de l'article 1518 E du CGI, lequel précise que « pour les biens mentionnés au I de l'article 1498 :

*1° Des exonérations partielles d'impôts directs locaux sont accordées au titre des années 2017 à 2025 lorsque la différence **entre la cotisation établie au titre de l'année 2017 en application du présent code et la cotisation qui aurait été établie au titre de cette même année sans application du A du XVI de l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, dans sa rédaction en vigueur le 31 décembre 2016, est positive.***

Pour chaque impôt, l'exonération est égale aux neuf dixièmes de la différence définie au premier alinéa du présent 1° pour les impositions établies au titre de l'année 2017, puis réduite chaque année d'un dixième de cette différence ».

À la différence des dispositions de l'article 1518 A quinquièmes du CGI, le I de l'article 1518 E du même code fait expressément référence à l'année 2017, pour les termes de comparaison applicables dans le calcul du lissage.

En d'autres termes, la modification du coefficient de localisation postérieure à l'année 2017, n'a aucune incidence sur le calcul du lissage.

De ce fait, comme le soutient la société requérante, les dispositions litigieuses font effectivement obstacle à la prise en compte, pour la mise en œuvre du mécanisme du lissage, de coefficients de localisation qui n'auraient été appliqués qu'à compter du 1^{er} janvier 2018.

Le Conseil d'État confirme sur ce point, qu'il existe une différence de traitement entre les contribuables dont la propriété justifie, de l'application d'un coefficient de situation pour le calcul des impositions dues au titre de

l'année 2017 selon que ce coefficient a effectivement été appliqué :

- dès 2017 ; ou
- à compter de l'année 2018.

Pour autant, l'article 1518 E du CGI n'opère aucune distinction entre les contribuables, caractérisant une rupture d'égalité injustifiée.

Le Conseil d'État note, à cet égard, que « la loi prévoit la prise en compte, dans tous les cas, pour la détermination de l'écart d'imposition constituant la base de calcul du lissage, des coefficients de localisation, lesquels ne pouvaient alors au demeurant être supérieurs à 1,15 ou inférieurs à 0,85, dont l'application est justifiée par l'existence, au 1^{er} janvier 2017, d'une situation particulière de la parcelle d'assise de la propriété au sein du secteur d'évaluation ».

En réalité, les juges estiment que cette différence de traitement résulte « d'une éventuelle carence dans la mise en œuvre des dispositions de l'article 1504 du code général des impôts relatives à la détermination des valeurs locatives des propriétés mentionnées au I de l'article 1498 de ce code, notamment dans la détermination des parcelles auxquelles devait s'appliquer, dès 2017, un coefficient de localisation ».

Cette analyse du Conseil d'État peut laisser perplexe dans la mesure où elle laisse perdurer une inégalité de traitement que le législateur n'a certainement pas voulu, et surtout n'apporte pas de solution pour y remédier.

En théorie, la situation à laquelle est confrontée la société requérante n'aurait jamais dû exister puisque les coefficients de localisation auraient dû être affectés dès 2017.

Il est vraisemblable que de nombreux contribuables assujettis aux impôts fonciers se trouvent dans la même situation que celle du cas d'espèce.

Une analyse des nouveaux coefficients de localisation au regard des principes d'égalités devant la loi et devant l'impôt

La société CARREFOUR soutient que les dispositions du A du III de l'article 48 de la loi du 29 décembre 2015 porteraient atteinte aux principes d'égalité devant la loi fiscale et d'égalité devant les charges publiques en ce qu'elles n'ont rendu applicable qu'à compter des impositions établies au titre de 2018 les nouveaux coefficients de localisation, allant de 0,7 à 1,3 (au lieu de 0,85 à 1,15).

Plus précisément, elle argue que ces nouveaux coefficients de localisation seraient exclus des mécanismes du planchonnement et du lissage.

Pour déterminer si nous sommes en présence d'une méconnaissance par la loi fiscale du principe d'égalité devant la loi et du principe d'égalité devant l'impôt, encore faut-il qu'il existe une différence de traitement résultant de cette même loi.

(15) Brochure pratique des impôts directs locaux 2023, p. 28 et 29.

Au cas présent, le Conseil d'État ne relève aucune différence de traitement générée par les dispositions litigieuses.

D'une part, les nouveaux coefficients de localisation s'appliquent indifféremment, à compter des impositions établies au titre de l'année 2018, à tous les contribuables assujettis aux impositions directes locales.

D'autre part, l'incidence de ces nouveaux coefficients dans la mise en œuvre des mécanismes du lissage et du planchonnement est la même pour tous les contribuables, qu'ils aient ou non été concernés, au titre de l'année 2017, pour la détermination de la valeur locative de leurs locaux professionnels, par l'application d'un coefficient de localisation alors compris entre 0,85 et 1,15.

Conclusion

Cette décision du Conseil d'État du 13 novembre 2023 apporte de riches clarifications sur le planchonnement et le lissage dans la détermination de la valeur locative des locaux professionnels.

Elle souligne également que ces mécanismes de correction de la réforme des valeurs locatives cadastrales des locaux professionnels, sont d'une remarquable complexité, ce qui laisse à penser les erreurs en la matière sont légion. ■