



la lettre de la Fiscalité Locale

UNE PUBLICATION D'ALMA CONSULTING GROUP



■ Édito

SI LA TAXE professionnelle occupe toutes les réflexions sans jamais ouvrir de nouvelles perspectives, la taxe foncière (TF) ne cesse de nourrir des contentieux sans que l'on songe pour autant à en faire évoluer les fondements. Certes, le poids de la taxe foncière (20 Md€) n'atteint pas encore tout à fait celui de la taxe professionnelle (28 Md€), mais il ne bénéficie pas d'un plafonnement (6,5 Md€), et surtout il progresse à un rythme soutenu de l'ordre de 5 % par an. Ainsi, en dix ans, son produit est passé de 12 à 20 Md€, et même 24,4 Md€ en 2007 si l'on y adjoint la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM), principalement en raison du niveau élevé de son taux d'imposition : 30 % en moyenne en 2007, et même 39 % avec la TEOM.

Par ailleurs, la TF voit se multiplier les contentieux, tant la divergence entre les textes fondateurs et la réalité de la pratique s'accroît. À cet égard, l'arrêt de Section Société des pétroles Miroline de juillet 2005 a fait éclater les lignes entre typologie d'immeubles et méthode d'évaluation.

C'est pourquoi, nous vous proposons un tour d'horizon complet des dernières évolutions jurisprudentielles du Conseil d'État en la matière, lesquelles témoignent d'une confusion accrue des rôles entre juge et législateur, fruit de près de quarante ans de désengagement politique au regard de l'absence de réévaluation des valeurs locatives cadastrales. Par ailleurs, après un point d'actualité en matière de fiscalité de l'urbanisme, nous poursuivons notre tour d'horizon des modes d'imposition à la taxe foncière, consacré dans ce numéro à la Russie.

Pascal Martinet

Directeur associé
Alma Consulting Group

La taxe foncière sur les propriétés bâties, l'un des plus vieux impôts français, ressemble de plus en plus à un grand malade maintenu artificiellement en vie. C'est le Conseil d'État qui l'a ainsi placée sous assistance respiratoire, au prix d'une interprétation des textes à ce point éloignée de leur lettre et de leur esprit que les praticiens ont tout intérêt à ranger dans un tiroir leur code général des impôts pour se concentrer exclusivement sur la jurisprudence de la Haute assemblée.

➔ La taxe foncière ou la confusion des rôles

LES DÉCISIONS que le Conseil d'État a rendues depuis quelques années ont en commun d'aller dans le sens d'une souplesse accrue donnée à l'administration fiscale pour déterminer les bases de cet impôt devenu de plus en plus inapplicable, en l'absence de réévaluation générale des bases cadastrales depuis le 1^{er} janvier 1970. Elles peuvent être regroupées en quatre catégories.

➔ **1. Faciliter la requalification de locaux commerciaux en établissements industriels**

La décision que la Section du contentieux du Conseil d'État a rendue le 27 juillet 2005¹ est, en matière de taxe foncière, la plus importante des vingt dernières années, tant en raison des bouleversements profonds qu'elle a entraînés

1

**La taxe foncière
ou la confusion des rôles**

5

**La mention des taxes
et participations d'urbanisme
sur les autorisations
d'urbanisme**

6

**L'imposition foncière en Russie :
vers une "révolution" fiscale**

pour les entreprises que des libertés que le juge a prises avec la loi pour statuer. L'affaire à l'origine de cette décision portait sur l'évaluation de la valeur locative d'installations de stockage de produits dérivés d'hydrocarbures, pour laquelle l'administration avait fait application de la méthode prévue pour les établissements industriels par les dispositions de l'article 1499 du code général des impôts. Le propriétaire avait contesté cette évaluation, qui aboutissait à un résultat supérieur à celui auquel conduisait la méthode applicable aux locaux commerciaux, prévue par l'article 1498 de ce code.

Le 1^o de cet article prévoit que pour les biens donnés en location à des conditions de prix normales, la valeur locative retenue est celle qui ressort de la location, c'est-à-dire, le plus souvent, des stipulations du bail. Le 2^o de l'article 1498 dispose que pour les biens non loués (c'est-à-dire, pour l'essentiel, les biens occupés par leur propriétaire), et pour les biens loués à des conditions de prix anormales, la valeur locative est déterminée par comparaison avec des immeubles de référence choisis dans la commune ou, pour des immeubles présentant un caractère particulier ou exceptionnel, en dehors de la commune. Enfin, le 3^o de l'article 1498 joue le rôle de disposition-balai, et prévoit que lorsque les méthodes prévues aux 1^o et 2^o ne trouvent pas à s'appliquer, la valeur locative est déterminée par voie d'appréciation directe.

Ainsi décrite, **la méthode d'évaluation des locaux commerciaux semble permettre d'aboutir à des résultats réalistes. Tel n'est pourtant pas le cas.** En effet, lorsqu'elle se fonde sur le loyer, la méthode part du bail en cours à la date de la dernière révision générale des bases cadastrales, c'est-à-dire au 1^{er} janvier 1970. En d'autres termes, cette méthode, qui ne vaut par définition que pour les locaux loués, ne s'applique qu'aux locaux existant en 1970. La valeur des constructions nouvelles et celle des locaux qui changent de consistance, d'affectation ou de caractéristiques doit donc obligatoirement être déterminée par comparaison ou par voie d'appréciation directe.

Or, l'évaluation par comparaison s'opère par rapport à des immeubles types dont la valeur locative est elle aussi appréhendée par référence à la date de la dernière révision générale des bases, soit le 1^{er} janvier 1970. Quant à l'évaluation par appréciation directe, elle consiste à appliquer un taux d'intérêt à l'estimation de la valeur vénale du bien, elle aussi appréciée à la date de référence de la dernière révision générale, c'est-à-dire le 1^{er} janvier 1970 pour les propriétés bâties.

Adaptée en 1970 et dans les années qui ont suivi, **la méthode d'évaluation des locaux commerciaux a, avec le temps, pâti de l'absence de révision générale des bases cadastrales**, si bien que les locaux auxquels cette méthode s'applique sont, dans la plupart des cas, regardés aujourd'hui comme sous-évalués.

Tel n'est pas le cas des établissements industriels, évalués selon la méthode fixée par l'article 1499 du code général des impôts. Les dispositions de cet article prévoient en effet que leur valeur locative est déterminée par application au prix de revient des différents éléments qui les constituent, éventuellement revalorisé à l'aide des coefficients qui avaient été prévus pour la révision des bilans, de taux d'intérêt fixés par décret en Conseil d'État.

« L'arrêt des pétroles Miroline est le plus important des vingt dernières années »

L'évaluation des établissements industriels ne souffre donc d'aucun gel à la date du 1^{er} janvier 1970, à la différence des locaux commerciaux, et **apparaît à juste titre comme plus réaliste.** Elle est aussi, par voie de conséquence, souvent supérieure pour des bâtiments en apparence similaires, à la différence que, dans un cas, s'y exerce une activité industrielle, alors que, dans l'autre, s'y exerce une activité commerciale, artisanale ou agricole.

Conçu à la fin des années 1960, dans un contexte d'essor très vif des services, le système de l'article 1499 du code général des impôts se voulait protecteur de l'industrie, dans la mesure où il aboutissait à des évaluations généralement inférieures à celles auxquelles conduisait la méthode d'évaluation des locaux commerciaux. Toutefois, **l'évaluation des établissements industriels, fondée sur le prix de revient, a mécaniquement suivi les prix du marché, à la différence de l'évaluation des locaux commerciaux**, si bien qu'aujourd'hui, la seconde est devenue généralement plus favorable aux contribuables que la première. Par ailleurs, l'administration fiscale trouve un autre avantage à sa mise en œuvre, puisqu'elle lui évite

la recherche souvent fastidieuse de locaux de comparaison.

Le problème est qu'il apparaît difficile, intuitivement, d'appliquer la méthode comptable de l'article 1499 à des locaux au sein desquels n'est exercée aucune activité de nature industrielle. C'est l'argument que la Société des pétroles Miroline avait mis en avant, devant le juge de l'impôt, pour s'opposer à ce que la valeur locative d'installations de pur stockage soit évaluée selon cette méthode. Il n'a pas arrêté le Conseil d'État, qui a jugé, dans un considérant de principe, que revêtent un caractère industriel, au sens de l'article 1499 du code général des impôts, les établissements dont l'activité nécessite d'importants moyens techniques, non seulement lorsque cette activité présente une nature industrielle, mais aussi lorsque le rôle des installations techniques, matériels et outillages mis en œuvre, fût-ce pour les besoins d'une autre activité, est prépondérant. C'est ce qui a conduit la Haute assemblée à juger ensuite que les installations de stockage litigieuses, dont la capacité totale atteignait 270 000 m³, et qui nécessitaient la mise en œuvre d'importants matériels de pompage et de transbordement, de générateurs et de divers autres matériels de manutention jouant un rôle prépondérant dans l'exploitation du site, avaient été évaluées à bon droit par l'administration par application de la méthode applicable aux établissements industriels.

Ce faisant, le Conseil d'État a permis à l'administration de sortir de la méthode contraignante de l'article 1498 du code général des impôts pour appliquer la méthode du prix de revient de l'article 1499, d'un usage plus aisé et conduisant souvent à des bases supérieures, dans des hypothèses qui, manifestement, n'avaient pas été envisagées par le législateur. Ainsi, il a été jugé par la suite que présentaient le caractère d'établissements industriels :

- des silos agricoles²;
- des installations de stockage de produits pétroliers liquides³;
- une aire d'entreposage et de distribution de marchandises servant de plate-forme régionale pour l'acheminement des magasins d'une chaîne de distribution⁴;
- des terrains affectés à une décharge contrôlée de déchets ménagers et industriels⁵;
- des installations aéroportuaires⁶;
- un établissement équipé de moyens techniques permettant une manipulation entièrement informatisée et mécanisée des produits réceptionnés, stockés puis réexpédiés⁷.

On le voit, nonobstant sa présence dans le considérant de principe de la décision de

Section du 27 juillet 2005, **la référence à la nature industrielle de l'activité est devenue totalement inutile pour définir ce qu'est un établissement industriel** susceptible d'être évalué selon les règles de l'article 1499 du code général des impôts. Seuls comptent désormais l'importance des moyens techniques déployés et leur caractère prépondérant dans l'activité mise en œuvre au sein des locaux.

Le critère de l'importance des moyens techniques qui, historiquement, visait dans la jurisprudence à éviter que des locaux artisanaux ne soient évalués selon la méthode prévue pour les établissements industriels, est donc également devenu, depuis près de trois ans, la ligne de partage entre ce qui est industriel et ce qui ne l'est pas pour le calcul des bases de la taxe foncière sur les propriétés bâties.

→ 2. Simplifier la recherche d'un terme de comparaison en dehors de la commune d'implantation du local à évaluer

Pour autant, il demeure des propriétés bâties dont la valeur locative est appréciée selon la méthode prévue pour les locaux commerciaux et artisanaux par l'article 1498 du code général des impôts. Dans la mesure où, au sein de ces propriétés, celles qui étaient louées dans des conditions de prix normales au 1^{er} janvier 1970 se font de plus en plus rares, **l'évaluation à partir du bail**, prévue par le 1^o de l'article 1498, **n'est plus guère mise en œuvre**. L'administration doit donc recourir aux deux autres méthodes prévues par cet article : la méthode par comparaison et l'appréciation directe.

Toutefois, ici encore, trouver un local dont la valeur locative est appréhendée par référence à la date de la dernière révision générale des bases, soit le 1^{er} janvier 1970, n'est pas chose facile, que ce soit pour l'administration fiscale ou, d'ailleurs, pour le contribuable soucieux d'opposer au terme de comparaison retenu par le fisc un immeuble type qui lui serait plus favorable. **La jurisprudence du Conseil d'État a, de ce point de vue, apporté deux assouplissements.**

Comme cela a été rappelé, le local de comparaison peut, en vertu des dispositions de l'article 1498 du code général des impôts, être choisi en dehors de la commune de l'immeuble à évaluer lorsque ce dernier présente un caractère particulier ou exceptionnel. La Haute assemblée a tiré parti de l'absence de définition de ces notions dans le code général des impôts

pour leur donner une acception tautologique. Ainsi a-t-elle jugé que présentent un caractère particulier ou exceptionnel les immeubles pour lesquels aucun des locaux types désignés sur le procès-verbal des opérations de révision des évaluations foncières des propriétés bâties de la commune n'est susceptible de servir de terme de comparaison⁸.

« Le Conseil d'État a fait preuve de pragmatisme. »

Pour autant, le terme de comparaison d'un local particulier ou exceptionnel ne peut pas être trouvé dans n'importe quelle commune. Le b de l'article 1498 du code général des impôts impose que la valeur locative du terme de comparaison soit déterminée soit à partir du bail en cours à la date du 1^{er} janvier 1970, soit par comparaison avec des immeubles similaires situés dans la commune ou dans une localité présentant, du point de vue économique, une situation analogue à celle de la commune en cause et qui faisaient l'objet, à cette date, de locations consenties à des conditions de prix normales. Toutefois, au prix d'un raccourci, **la jurisprudence considère depuis longtemps que c'est entre la commune du local à évaluer et celle où se trouve le terme de comparaison lui-même que l'analogie de situation économique doit être établie**. C'est au sujet de cette condition que la jurisprudence a apporté une série d'assouplissements.

Le Conseil d'État a tout d'abord précisé que les situations économiques des communes devaient être comparées à la date d'établissement des impositions⁹, ce qui n'allait pas de soi, à la lumière de textes qui renvoient généralement à la date de la dernière révision générale des bases cadastrales. Cela étant posé, la question demeurait entière de savoir quels critères devaient être mis en œuvre pour apprécier l'analogie de situation économique entre les communes.

En cette matière, le Conseil d'État s'est attaché à faire preuve de pragmatisme. Il a considéré que l'exigence d'une analogie entre les communes n'avait de sens que pour peu que la situation économique environnante affecte réellement et sensiblement la valeur du local à évaluer. Or, il existe des immeubles véritablement exceptionnels pour lesquels l'environnement joue peu. Ainsi, à quoi bon vérifier l'analogie de situation économique lorsqu'il s'agit de déterminer la valeur locative d'un établissement aussi particulier qu'un centre d'essai de pneumatiques? Quels critères pourraient faire regarder des communes comme économiquement analogues pour ce type d'évaluation? Le Conseil d'État a préféré considérer qu'en pareil cas, il était difficile, pour ne pas dire impossible, de considérer que deux communes présentaient des disparités économiques telles qu'elles interdisaient de retenir sur le territoire de la première un local de comparaison visant à déterminer la valeur locative d'un tel centre d'essai situé sur le territoire de la seconde¹⁰.

Le mode de raisonnement suivi a entraîné l'évolution jurisprudentielle relative aux critères à mettre en œuvre pour apprécier l'analogie de situation économique entre les communes. À partir du moment où cette condition était regardée comme n'ayant de sens qu'en fonction de son impact sur la valeur locative de l'immeuble à évaluer, les critères à mettre en œuvre ne pouvaient être définis *in abstracto*, indépendamment de la nature du local à évaluer. En d'autres termes, **l'analogie de situation économique ne saurait être appréciée dans l'absolu, en fonction de critères applicables dans toutes les situations** : les critères ne peuvent être les mêmes selon qu'il s'agit d'évaluer un hôtel, un restaurant ou un centre commercial. C'est ce que le Conseil d'État a jugé, en admettant qu'un hôtel-restaurant situé dans une commune de la banlieue de Strasbourg puisse être évalué par comparaison avec un hôtel-restaurant situé à Strasbourg, dès lors que ces communes, qui font partie de la même agglomération, offrent à l'hôtel à évaluer et à celui qui a été retenu comme terme de comparaison la même desserte autoroutière et la proximité du même aéroport, éléments déterminants pour apprécier la valeur locative d'un hôtel¹¹.

1. n° 261899 et 273663, ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie c/ Société des pétroles Miroline : RJF 11/05 n° 1201.
2. CE 25 novembre 2005 n° 265489, Société Comptoir Agricole du Languedoc : RJF 2/06 n° 157.
3. CE 14 décembre 2005 n°s 271840, 277150 et 277399, min. c/ Société Dépôts de pétrole côtiers : RJF 3/06 n° 269.
4. CE 10 février 2006 n° 270766, SNC Distribution Leader Price : RJF 5/06 n° 549.
5. CE 6 mars 2006 n° 259156, Société Géode Foncière : RJF 6/06 n° 726.
6. CE 5 mai 2006 n° 262481, chambre de commerce et d'industrie de Béziers-Saint-Pons : RJF 8-9/06 n° 1054.
7. CE 20 juin 2007 n° 290265, min. c/ SARL Ets Roger Rondy : RJF 10/07 n° 1064.
8. CE 3 novembre 2003 n° 250135, min. c/ SA Automar : RJF 1/04 n° 60.
9. CE 25 novembre 2005 n° 264323, Sté Natiocrédibail : RJF 2/06 n° 162.
10. CE 6 novembre 2006 n°s 266429 et 266430, GIE Goodyear Mireval : RJF 1/07 n° 43.
11. CE 25 mai 2007 n° 279712, Sté Campanile 1 : RJF 10/07 n° 1076.

→ 3. Rendre plus aisé l'usage de l'appréciation directe

En dépit des assouplissements ainsi apportés à la recherche de termes de comparaison, il reste des hypothèses dans lesquelles l'identification d'un tel terme s'avère impossible, en raison des caractéristiques propres au local à évaluer. Dans ces cas, l'administration doit apprécier la valeur locative de l'immeuble commercial par voie d'appréciation directe.

« L'administration conserve la faculté de s'abstraire de la prescription. »

Le Conseil d'État a toutefois rappelé de façon très claire que, conformément à la lettre de l'article 1498 du code général des impôts, **l'appréciation directe est une méthode subsidiaire par rapport à la méthode par comparaison**¹². Cette jurisprudence visait à condamner la pratique par laquelle l'administration opposait aux contribuables se plaignant de ce que la valeur locative de leur immeuble, déterminée selon la méthode par comparaison, était excessive, l'argument tiré de ce que l'appréciation directe aurait conduit à une valeur supérieure.

En revanche, **le Conseil d'État a introduit un nouvel élément de souplesse dans la mise en œuvre de l'appréciation directe**. Cette méthode, ainsi qu'il a été dit, consiste à appliquer un taux d'intérêt à la valeur vénale de l'immeuble, telle qu'elle serait constatée à la date de référence si l'immeuble était libre de toute location ou occupation. L'article 324 AC de l'annexe III au code général des impôts précise qu'en l'absence d'acte et de toute autre donnée récente faisant apparaître une estimation de l'immeuble à évaluer susceptible d'être retenue, sa valeur vénale au 1^{er} janvier 1970 est appréciée d'après la valeur vénale d'autres immeubles d'une nature comparable ayant fait l'objet de transactions récentes, situés dans la commune même ou dans une localité présentant une situation économique analogue.

L'administration avait pris quelques libertés avec ce texte, s'agissant de la notion d'immeubles de nature comparable ayant fait

l'objet de transactions récentes. Elle considérait que le caractère récent des transactions portant sur des immeubles de nature comparable pouvait être apprécié, au choix, au 1^{er} janvier 1970, à la date de la première évaluation des locaux ou à la date d'établissement des impositions. Sur le principe, le Conseil d'État lui a donné tort, en refusant, par un avis rendu fin 2006, de considérer qu'une même expression puisse recouvrir trois acceptions différentes¹³. Néanmoins, par ce même avis, **le Conseil d'État a affirmé que pour reconstituer la valeur vénale, l'administration pouvait se référer à des transactions portant sur des immeubles de nature comparable et dont la date est « la plus proche possible du 1^{er} janvier 1970 »**. Le résultat est que l'administration se sent désormais libre de se référer à des transactions survenues dans les années 1980, voire 1990, en expliquant qu'il s'agit des transactions le plus proche possible du 1^{er} janvier 1970 qu'elle ait trouvées, portant sur des immeubles comparables. Bien sûr, dans un contentieux où prévaut un régime de preuve objective, **le contribuable peut apporter des éléments tendant à démontrer qu'il existe d'autres transactions, plus proches du 1^{er} janvier 1970**, portant sur des immeubles de nature comparable. Mais il faut pour cela qu'il soit en mesure de le faire, c'est-à-dire d'avoir connaissance de ventes très anciennes. Autant dire que, de ce point de vue, administration et contribuables ne se trouvent pas dans des situations équivalentes...

→ 4. Aider l'administration à corriger ses erreurs de contribuable

Il arrive que l'administration fiscale se trompe de contribuable, et assujettisse à la taxe foncière sur les propriétés bâties une personne qui n'est plus propriétaire de l'immeuble concerné. La raison la plus commune en est le décalage existant entre la vente et son enregistrement. Ainsi, il se peut que le propriétaire à la date du 1^{er} janvier de l'année, qui est le redevable de la taxe en vertu de l'article 1415 du code général des impôts, ne soit pas connu de l'administration à la date à laquelle elle établit l'imposition.

Le fisc a la possibilité de réparer son erreur, selon la procédure prévue à l'article 1404 du code général des impôts, issue de l'article 85 de la loi de finances pour 1994, et qui a succédé à la procédure de mutation de cote. Cet article prévoit en son I que lorsque la taxe foncière a

été établie au nom d'une personne autre que le redevable légal, le dégrèvement de cette cotisation est prononcé, l'imposition du redevable légal étant établie au titre de la même année au profit de l'État, dans la limite du dégrèvement. L'article 1404 du code prévoit en son II que les réclamations sont présentées, instruites et jugées comme les demandes en décharge ou réduction de la taxe foncière. Enfin, il précise que **s'il y a contestation sur le droit à la propriété, l'application du I peut intervenir jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit le jugement définitif portant sur ce droit**.

Ces dispositions prévoient expressément une entorse à la règle de prescription posée par l'article L. 173 du livre des procédures fiscales, qui prévoit que, pour les impôts directs perçus au profit des collectivités locales, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due. Toutefois, il pourrait sembler que cette dérogation soit limitée au cas où existe un litige sur le droit de propriété devant le juge judiciaire.

« Administration et contribuables ne se trouvent pas dans des situations équivalentes. »

À l'époque où existait la procédure de mutation de cote, **le Conseil d'État avait jugé que l'imposition du nouveau redevable pouvait intervenir au-delà du délai de reprise** de l'article L. 173 du livre des procédures fiscales (ancien article 1967 du code général des impôts) chaque fois que le contribuable sous le nom duquel la propriété a été imposée à tort avait introduit une réclamation régulière¹⁴. L'idée qui sous-tendait cette jurisprudence était que **la présentation par le contribuable imposé à tort d'une réclamation régulière interrompait le délai de prescription à l'égard du redevable légal**, en raison du caractère réel des impositions foncières, qui implique qu'aucune propriété ne peut, en principe, demeurer non taxée. *A contrario*, lorsque le

12. CE 25 novembre 2005 n° 264323, Sté Natiocrédibail, précité.

13. Avis CE 24 novembre 2006 n° 297098, SCI Paris-Montreuil : RJF 2/07 n° 170.

14. CE Plén. 8 décembre 1976, n° 96279 : RJF 1/77 n° 37 ; CE Plén. 23 avril 1990, SCI Beaugrenelle : RJF 7/90 n° 707.

15. CE.30.11.2007, n° 289 441, Société L'Immobilier Groupe Casino.

contribuable imposé à tort n'a pas introduit de réclamation dans les délais, il ne peut plus contester le montant de la taxe à laquelle il a été assujéti, et l'administration ne peut plus assujéti à la taxe, au titre de la même année, le véritable redevable, qui peut se prévaloir de la prescription.

Estimant que **la suppression de la procédure de mutation de cote et son remplacement par un système de dégrèvement/imposition n'avaient pas remis en cause les fondements de cette jurisprudence**, équitable dans la mesure où elle évite les doubles taxations, le Conseil d'État a transposé cette solution à l'article 1404 du code général des impôts¹⁵. L'administration conserve donc la faculté de s'abstraire large-

ment de la règle générale de prescription lorsqu'elle se trompe sur l'identité du redevable de la taxe.

→ Conclusion

Depuis trois ans, le Conseil d'État a clairement entrepris le sauvetage de la taxe foncière sur les propriétés bâties, pour pallier les difficultés d'application d'un impôt dont les bases devaient être périodiquement remises à jour. Faute de révision générale, l'écart s'est accru entre la valeur locative à laquelle aboutit la mise en œuvre des dispositions du code général des impôts et la valeur locative réelle des immeubles, en dehors du cas des constructions nouvelles et des changements de consis-

tance, qui font l'objet d'une évaluation un peu plus réaliste. Surtout, **la référence omniprésente à la dernière révision générale des bases est devenue très difficile à mettre en œuvre lorsqu'une telle révision n'a pas eu lieu depuis... plus de trente-huit ans.**

C'est pour remédier en partie à ces difficultés que **la jurisprudence du Conseil d'État s'est de plus en plus écartée des textes, offrant un ballon d'oxygène à l'administration, au prix, souvent, d'un alourdissement de la taxe pour les redevables.** Mais il est permis de se demander si, ce faisant, le juge n'est pas sorti de son rôle pour empiéter de façon croissante sur celui d'un législateur craignant que toute réforme des bases n'entraîne des transferts de charges électoralement coûteux.



La mention des taxes et participations d'urbanisme sur les autorisations d'urbanisme



Stéphane Gastineau
Chef de mission



Ingrid Duhautoy
Auditeur

LES BÉNÉFICIAIRES d'autorisations de permis de construire (les pétitionnaires) peuvent être assujéti au paiement de taxes et/ou de participations. Les différences entre les deux sont les suivantes.

Les taxes d'urbanisme sont établies à l'occasion de la construction, la reconstruction et l'agrandissement d'un immeuble (à titre d'exemples : Taxe Locale d'Équipement, Taxe Départementale des Espaces Naturels Sensibles, Taxe complémentaire à la TLE en Région Île-de-France, Redevance Archéologie Préventive¹...).

Le produit de ces taxes est dévolu soit aux collectivités locales pour leur budget équipement (Taxe Locale d'Équipement par exemple) ou

pour l'aménagement de leur territoire (Redevance pour Création de Bureau), soit à un institut particulier (INRAP pour la Redevance Archéologie Préventive).

Les participations d'urbanisme (par exemple : Participation pour Raccordement à l'Égout, Participation pour Voirie et Réseaux, Participation pour Équipement Public Exceptionnel...) sont également établies à l'occasion d'une construction, reconstruction ou de l'agrandissement d'un immeuble, mais leur produit est destiné au financement d'équipements bénéficiant directement au débiteur/redevable (rond-point, voie d'accès...). Leur montant est le plus souvent déterminé en fonction du coût, réel ou supposé, des travaux que ces participations financent. Elles sont perçues au profit de la collectivité qui assume le coût final des travaux.

→ Quant à leur mention ou non dans l'arrêté de permis de construire, les régimes diffèrent

Aucune disposition du code de l'urbanisme ne prévoit l'obligation de faire figurer dans le permis de construire les montants des taxes d'urbanisme (TLE et taxes annexes, RCB, R.A.P...).

Ces taxes sont exigibles indépendamment de toute mention dans le permis de construire (arrêt CE 26 mars 2008 - n° 300751).

En effet, la mention obligatoire dans le permis de construire de certaines contributions d'urbanisme, en application de l'article L. 332-28, s'applique seulement aux participations d'urbanisme, non fiscales par nature. Or, les taxes d'urbanisme ont une nature fiscale (arrêt CAA Paris 22 mai 2008 n° 07PA00769).

Cette obligation de préciser dans le permis de construire le montant des participations a des conséquences importantes puisque cette mention conditionne l'exigibilité de la participation.

De ce fait, le pétitionnaire peut demander la décharge de la participation qui lui serait réclamée en l'absence de toute mention dans l'arrêté de permis.

Cependant, un jugement du tribunal administratif de Nancy est venu préciser qu'une absence de mention ne rendait pas la taxe indue au sens de l'article L 332-30 du code de l'urbanisme (arrêt T.A. Nancy 27 mai 2008

1. La Redevance d'Archéologie Préventive peut également être perçue à l'occasion de travaux et d'aménagements affectant le sous-sol.

n° 0600516). Ainsi, la prescription quinquennale prévue par cet article ne peut s'appliquer. En revanche, le titre exécutoire demeure quant à lui contestable.

Par ailleurs, il est à noter que la mention du mode de calcul des participations d'urbanisme dans l'arrêté de permis de construire n'est plus exigée. En effet, l'ancien article R 421-29 du code de l'urbanisme imposait que

mention soit faite dans l'arrêté de permis de construire du montant et du mode d'évaluation de la participation : « *Le permis de construire énumère celles des contributions prévues au 2° de l'article L. 332-6-1 ou à l'article L. 332-9 qu'il met, le cas échéant, à la charge du bénéficiaire du permis de construire. Il fixe le montant de chacune de ces contributions et en énonce le mode d'évaluation* » [arrêt CAA Nantes 6 juin 2006 n° 05NT01491].

Désormais, l'article R 424-7 (créé par le décret n° 2007-18 du 5 janvier 2007 art 9 – JORF 6 janvier 2007 – entré en vigueur le 1^{er} octobre 2007) impose uniquement la mention du montant : « *Lorsque la décision met à la charge du bénéficiaire du permis une ou plusieurs des contributions mentionnées à l'article L. 332-28, elle fixe le montant de chacune d'elles.* »



L'imposition foncière en Russie : vers une "révolution" fiscale



Benoît Cassar
Auditeur

APRÈS LE CRACK BOURSIER de 1998, l'économie russe est parvenue à une dynamique de croissance stable, comme en témoignent les indicateurs macroéconomiques.

Un rapport de l'OCDE consacré à la Russie avait mis l'accent sur le problème central que la Russie a à résoudre pour que sa trajectoire perdure, sur des bases moins fragiles : réformer sa politique fiscale et améliorer ses insti-

tutions, plus généralement les règles du jeu qui guident les relations entre l'État et ses administrations d'une part, les agents économiques d'autre part.

Au cours des années 2000 et 2001, le Parlement russe a voté un certain nombre de lois fiscales qui ont "révolutionné" le régime existant. Cette réforme fiscale a été en grande partie achevée en termes de codification et de simplification réglementaires.

La Russie possède aujourd'hui un régime fiscal moderne (impôts directs et indirects) qui favorise sa compétitivité internationale et semble plus adapté au développement de son économie.

→ Un contexte explosif du marché de l'immobilier commercial

Au début des années 1990, Moscou ne disposait d'aucune surface destinée aux bureaux, à l'exception bien sûr des organismes d'État. Il semblait que le manque de locaux pour les bureaux serait éternel. Les structures commerciales se battaient même pour les caves dans les quartiers périphériques. On rachetait des appartements communaux et on les transformait en bureaux.

Le boom des bureaux des années 1990 a conduit à la création à Moscou du Central Business District (CBD), concentrant les organes administratifs d'État, les sièges de grandes sociétés russes et de firmes internationales, les établissements financiers et bancaires. Dans cette zone, tout l'éventail des services d'affaires est représenté, et la densité des télécommunications et des réseaux d'ordinateurs y est très élevée; le centre urbain attractif est apparu comme pouvant servir de "carte de visite".

En 2007, les investissements étrangers dans l'immobilier d'entreprise russe ont été multipliés par 3,5 pour atteindre 15 milliards de dollars, soit 18% de la totalité des investissements étrangers en Russie. En 2006, les investissements de ce genre s'étaient chiffrés à 4,23 milliards de dollars.

Ces dernières années, la superficie des locaux faisant l'objet des projets d'investissement a augmenté : si en 2003, leur superficie moyenne était de 8000 à 10000 m², en 2007, elle est passée à 25000 m². C'est le marché des bureaux qui croît à un rythme particulière-

Prix de la location dans l'immobilier de bureau

L'immobilier de bureau se répartit en plusieurs classes (A, B, C).

■ Classe A

Il s'agit des bureaux adaptés aux grands groupes. À Moscou, le prix du mètre carré en classe A varie entre 700 à 900 dollars par an, auxquels s'ajoutent des charges d'environ 100 dollars et un aménagement intérieur à la charge du locataire (de 200 à 500 dollars).

■ Classe B

À Moscou, le prix du mètre carré en classe B est de 500 à 700 dollars par an, auxquels s'ajoutent 80 dollars de charges. L'aménagement est parfois à la charge du locataire : compter 250 à 300 dollars.

■ Classe C

Les tarifs de la classe C sont aléatoires et les acteurs informels.

Il serait hâtif de penser trouver beaucoup moins cher en province, car les bureaux de qualité sont rares. À Saint-Pétersbourg, le prix du mètre carré en classe A va de 650 à 700 dollars auxquels s'ajoutent 100 dollars de charges.

Dans des villes de province où de beaux bâtiments ont été récemment construits, il faut s'attendre à un prix du mètre carré de 600 dollars en classe A.

En province, contrairement à Moscou, une PME n'a aucune raison de louer en classe A dans la mesure où la classe B convient tout à fait (à 500 dollars du mètre carré par an).

Sources : Colloque "Rencontres Russie 2006" du 9 novembre 2006 organisé au Sénat.

ment rapide : il a augmenté de 1,5 million de m² en 2007. À Moscou, la superficie totale des bureaux de classes A et B s'élève actuellement à 7,3 millions de m², et elle devrait atteindre 9,2 à 9,3 millions d'ici à la fin 2008. S'agissant des entrepôts, plus de 2 millions de m² de surfaces de classe A étaient situés à Moscou. En 2007, elles ont augmenté de 800 000 m², et en 2008, elles doivent s'accroître d'encre 1 million de m². La demande non satisfaite d'entrepôts de classe A était évaluée à 1,5 million de m².

« La Russie possède aujourd'hui un régime fiscal moderne. »

Au début de 2008, la superficie totale des centres commerciaux de Moscou se chiffrait à 3,43 millions de m², dont 1,81 million de surfaces de vente. vingt-quatre nouveaux centres commerciaux entreront en service d'ici à la fin de l'année, contre dix en 2007.

→ Une réforme fiscale "révolutionnaire"

La première grande réforme mise en place au lendemain de la victoire de Vladimir Poutine à l'élection présidentielle de mars 2000, peut être considérée comme emblématique de son mandat.

La fiscalité se trouvait, en effet, au cœur d'une double problématique qui a pesé sur le développement économique de la Russie tout au long des années 1990. La première était l'incapacité récurrente des autorités à procéder à l'assainissement des finances publiques, qui a été directement à l'origine de la crise financière de 1998. La seconde était liée à l'effet d'éviction induit par une fiscalité complexe et faisant peser un fardeau trop lourd sur l'activité économique.

La première grande étape du processus a été la codification des multiples textes de lois en matière fiscale et **l'adoption du premier code des impôts** de la Fédération de Russie, dont **la première partie est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1999**.

Le code des impôts a notamment sensiblement simplifié la classification des taxes et impôts (on en dénombrait plus de soixante), introduit un délai de prescription de trois ans des infractions fiscales, la réduction des pénalités, la simplification des règles de contrôle fiscal, le renforcement des fonctions de l'administration fiscale ainsi que la codification de certaines règles d'interprétation.

Techniquement, **la réforme fiscale a reposé sur quatre piliers** : une diminution des taux de la plupart des taxes et impôts existants ; l'abolition de certains prélèvements frappant l'activité économique et générant peu de recettes ; la suppression d'un large éventail d'exemptions et de privilèges ; une profonde refonte des principes guidant la répartition des recettes entre les sujets de la Fédération (fédéralisme fiscal).

Le système fiscal russe prévoit des recettes budgétaires sur trois niveaux : fédéral, régional et local. Toutes les taxes relèvent de la loi fédérale, bien que les autorités régionales et locales ont le pouvoir de réduire les taux et fixer des modalités particulières pour les taxes régionales et locales. Ainsi, des autorités de rang inférieur ne peuvent concéder des avantages particuliers en matière d'impôts relevant de la compétence d'une autorité supérieure.

Désormais, la complexité et les forts taux d'imposition de l'ancien régime fiscal n'existent plus. La collecte des impôts est ainsi devenue plus efficace depuis que les entreprises et les personnes physiques ont moins de réticences à déclarer leurs revenus.

La réforme foncière apparaît comme une parfaite illustration du contexte propre à la mise en œuvre des changements intervenus en Russie.

Rationalisation sur une grande échelle du réseau de services fiscaux

À la fin des années 1990, l'organisation de l'administration fiscale russe reflétait la conception du système politique ; 89 centres régionaux étaient responsables d'un réseau de quelque 2600 inspections locales (en général spécialisées par catégorie d'impôt).

En 2000, dans le cadre d'un programme de modernisation financé par la Banque mondiale, on a annoncé une série de projets :

- **Refonte** du réseau par fusion de nombreux petits bureaux non rentables et, du même coup, suppression de plus de 1000 représentations locales.
- **Organisation** des inspections locales selon un modèle fonctionnel.
- **Création** de plusieurs centres régionaux de traitement des données pour effectuer la grande masse de ce travail.
- **Mise en place** d'un petit réseau d'inspections importantes pour administrer les dossiers fiscaux des gros contribuables.

L'imposition foncière a fait l'objet d'une profonde refonte par la loi fédérale n° 141-FZ du 29 novembre 2004, entrée en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2005.

Cette loi complète la deuxième partie du code des impôts de la Fédération de Russie d'un nouveau chapitre relatif à l'impôt foncier (chapitre XXXI). Ce chapitre inaugure la nouvelle section du code des impôts se rapportant aux impôts locaux. Il présente le nouvel impôt foncier, les personnes qui y sont assujetties, les biens qui y sont soumis, sa base d'imposition et les principes généraux en matière de calcul et de déduction de celui-ci.

→ L'impôt foncier : une taxe professionnelle à la russe

L'impôt sur la propriété immobilière est désormais régi par le code fiscal (art. 372) et les lois des sujets de la Fédération de Russie.

Sont ainsi assujetties à l'impôt sur la propriété immobilière les personnes morales russes, les personnes morales étrangères agissant en Russie par les établissements permanents et les personnes morales étrangères possédant des biens immobiliers sur le territoire de la Fédération de Russie.

Principaux impôts

Taxes fédérales	Impôt sur les sociétés Taxe sur la valeur ajoutée Droits d'accises Taxe sur l'extraction des produits minéraux Contribution sociale unifiée Droits d'utilisation des ressources naturelles Taxe sur l'eau
Taxes régionales	Taxe sur la propriété
Taxes locales	Taxe foncière

L'assiette de l'impôt foncier comprend la valeur comptable des immobilisations à l'actif du bilan du contribuable, auxquelles s'ajoute celle des biens pris en location.

En revanche, les actifs incorporels, les stocks, les travaux en cours et les actifs financiers ne sont pas soumis à l'impôt en Russie.

Sont considérés comme **biens immobiliers** les immeubles, les terrains, les parties du sous-sol, les biens hydrologiques isolés et tout ce qui est solidement ancré au sol, les biens dont le déplacement est impossible sans causer de préjudice disproportionné à leur vocation, y compris les forêts, les plantations pluriannuelles, les bâtiments et leurs installations.

Sont des **biens mobiliers** les biens utilisés dans la production, dans les services ou pour les besoins de la gestion **dont la durée d'utilisation est supérieure à douze mois** et participant à l'activité principale de la société.

La société ne doit pas les vendre avant la fin de leur cycle prévisible d'utilisation.

Chaque unité représente un bien inscrit à l'inventaire, référencée par un numéro d'inventaire. Toute unité faisant partie d'un ensemble doit être indispensable à l'existence de cet ensemble.

La société a le droit de faire une estimation des biens inventoriés tous les ans, par indexation ou par estimation selon les prix du marché.

L'impôt foncier s'applique aux biens figurant au bilan de la société. Chaque bien est imposé à sa valeur comptable (même si différent de sa valeur marchande). Déterminée par le contribuable, l'assiette se définit à partir de la valeur comptable annuelle : la valeur historique ou actualisée inscrite dans l'exercice moins le montant des amortissements selon les règles comptables.

Le taux de l'impôt ne doit pas dépasser 2,2 %.

Les déclarations d'impôt sont remises par les assujettis au plus tard le 1^{er} février de l'année qui suit la période d'imposition.

L'article 397 du code fiscal précise que les modalités et les délais de paiement de l'impôt et des acomptes sont fixés par les autorités locales compétentes.

Pour les personnes morales étrangères possédant des biens immobiliers, **la taxe est calculée sur la valeur du bien estimée par le bureau d'inventaire technique**. Les organisations spécialisées et organes responsables qui effectuent cet inventaire sont tenus de

communiquer la valeur de chaque bien se trouvant sur le territoire de la Fédération de Russie dans le délai de dix jours à partir du jour de l'expertise. Le législateur n'a pas prévu de communiquer la valeur de l'inventaire technique au contribuable.

Les bureaux de l'inventaire technique n'ont pas suffisamment d'expériences pour définir avec précision la valeur adéquate des biens immobiliers autre que celle retenue pour l'habitat. Les personnes morales étrangères éprouvent alors des difficultés pour obtenir les informations suffisantes pour établir avec exactitude la déclaration des bases imposables. Il n'existe pas de méthodologie commune pour identifier la valeur retenue dans l'ensemble des bureaux de l'inventaire technique de Russie. Des méthodes distinctes sont utilisées, ainsi que des coefficients, et les règles régionales sont très hétérogènes.

Le taux de l'impôt est fixé à l'échelon municipal et ne doit pas dépasser 2,2%. Mais les règles de procédure fiscale, les délais de paiement et les règles comptables sont déterminés par la Fédération de Russie. Les autorités régionales sont autorisées à établir des taux inférieurs d'impôt foncier et peuvent introduire certains privilèges sous réserve de les justifier.

Constitutionnellement, toutes les propriétés publiques de la Fédération, États et municipalités de Russie sont exonérés de toute contribution sur la propriété immobilière. Chaque État peut légalement accorder des subventions ou des exemptions locales.

EN CONCLUSION, si la Fédération de Russie est largement devenue un paradis fiscal pour les personnes physiques avec un taux fixe d'IR à 13%, toutes tranches confondues, la situation pour la fiscalité des entreprises est néanmoins plus complexe que ne le laisse l'apparaître un taux unique d'IS à 24 %.

Le Kremlin a mis en œuvre des réformes nécessaires en matière fiscale. Le régime russe de fiscalité des personnes est devenu un des plus intéressants au monde, et cela a été de nature à convaincre les Russes de déclarer leurs revenus plutôt que de les occulter.

Notons que la police fiscale, créée en 1993, a mené des campagnes publicitaires afin de sensibiliser les citoyens à payer leurs impôts consciencieusement. « Paie tes impôts et dors tranquillement. »

Comparaison des taux d'impôts fonciers

Arménie	0,6 % (sur la valeur comptable nette des immobilisations constructions).
Azerbaïdjan	1 % (de la valeur résiduelle annuelle moyenne).
Géorgie	1 % (sur la valeur comptable nette des immobilisations). L'inventaire n'est pas inclus dans la base imposable pour l'impôt foncier.
Kazakhstan	1 % (sur la valeur comptable nette dépréciée d'immobilisations).
Kyrgyzstan	0 %.
Russie	2,2 % maximum (taux fixes au niveau régional).
Tadjikistan	0,5 % (de la valeur comptable moyenne des immobilisations).
Turkménistan	1 % (de la valeur comptable nette des immobilisations).
Ouzbékistan	2 % (sur la valeur dépréciée des constructions et des droits incorporels s'y rattachant).

Sources : Rapports annuels des administrations fiscales, réponses à l'enquête, rapports de la banque mondiale.