

N° 404

SÉNAT

SECONDE SESSION ORDINAIRE DE 1988 - 1989

Annexe au procès-verbal de la séance du 21 juin 1989

RAPPORT D'INFORMATION

FAIT

au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation (1) sur la révision des valeurs locatives cadastrales,

Par M. Jacques DESCOURS DESACRES,

Sénateur.

(1) Cette commission est composée de : MM. Christian Poncelet, *président* ; Geuffroy de Montalembert, *vice-président d'honneur* ; Jean Cluzel, Jacques Descours Desacres, Tony Larue, Joseph Raybaud, *vice-présidents* ; MM. Emmanuel Hamel, Jean-François Pintat, Louis Perrein, Robert Vizet, *secrétaires* ; M. Maurice Blin, *rapporteur général* ; MM. René Ballayer, Stéphane Bonduel, Raymond Bourguin, Ernest Cartigny, Roger Chinaud, Jean Clouet, Maurice Couve de Murville, Pierre Croze, Jacques Drion, Marcel Fortier, André Fosset, Mme Paulette Fost, MM. Jean Francou, Henri Goetachy, Georges Lombard, Paul Loridant, Roland du Luart, Michel Manet, Jean-Pierre Masseret, Josy Mouret, René Monory, Lucien Neuwirth, Jacques Oudin, Bernard Pellarin, Maurice Pic, Mlle Irina Rapuzzi, MM. René Rognault, Henri Torre, André-Georges Voizin.

Finances locales - Fiscalité locale comparée - Impôts locaux - Révision des valeurs locatives - Taxes foncières - Rapports d'information.

SOMMAIRE

	Pages
EXAMEN EN COMMISSION	5
CONCLUSIONS DE LA COMMISSION	9
INTRODUCTION	11
PREMIERE PARTIE - Evolution historique de l'imposition foncière directe	13
A. De la constituante à la fin du XIXe siècle : les origines du problème	14
B. De 1890 à 1959 : régression de l'impôt d'Etat et révisions sporadiques	16
C. De 1959 à 1980 : la rénovation et ses limites	19
D. Depuis 1980 : la cristallisation	22
DEUXIEME PARTIE - Valeur locative et révision des bases ..	27
A. La valeur locative	27
1. Le revenu cadastral et les "quatre vieilles"	27
2. La valeur locative, base indiciaire d'imposition	29
3. La révision des valeurs locatives	33
4. La mise à jour des bases	35
5. L'actualisation des bases	35
B. Les révisions de 1961 et 1970	36
1. La révision des valeurs locatives des propriétés non bâties de 1961	36
2. La révision des valeurs locatives des propriétés bâties de 1970	45
C. Les actualisations des années soixante-dix	50
D. Le gel des données de 1978 et ses conséquences	51
E. L'avant-projet de loi de 1988	55
1. Les principaux traits de l'avant-projet	55
2. L'évaluation des propriétés non-bâties	59
3. L'évaluation des propriétés bâties	62
4. Les modalités d'entrée en vigueur de la révision et les simulations relatives aux transferts de charges	66

TROISIEME PARTIE - Faut-il, au regard des expériences étrangères, modifier l'assiette des impôts locaux ?	69
A. Les expériences étrangères	69
1. Brève description de différents systèmes de financement des collectivités locales	69
2. Les impôts assis sur l'immobilier	72
B. Faut-il modifier l'assiette des impôts français ?	78
1. Tentative de synthèse des expériences étrangères	78
2. Rappel des principales propositions de modification du régime et de l'assiette des impôts français	80
LEXIQUE	85
ANNEXE : Texte de l'avant-projet de loi soumis au Comité des Finances locales en 1988	91

EXAMEN EN COMMISSION

La Commission des Finances, dans le cadre des travaux du groupe de réflexion sur les perspectives des finances des collectivités locales, a procédé à l'examen, dans ses séances des mercredi 14 et 21 juin 1989, du rapport d'information présenté par M. Jacques Descours Desacres, sur la révision des valeurs locatives cadastrales.

• Au cours d'une première séance tenue le mercredi 14 juin sous la présidence de M. Christian Poncelet, président, la Commission a entendu une première communication de M. Jacques Descours Desacres.

M. Jacques Descours Desacres a indiqué en premier lieu qu'une imposition fondée sur l'immobilier était indispensable pour procurer à la plupart des communes françaises les ressources stables dont elles ont besoin.

Il a ensuite relevé que le choix d'une assiette fondée sur la valeur vénale des propriétés bâties et non bâties risquait d'être source de difficulté, en raison du caractère fluctuant des valeurs vénales et des contentieux que pourraient engendrer leurs évaluations.

Observant que les exemples étrangers n'offraient pas de modèle réellement transposable en France, il a donc indiqué que la valeur locative constituait, dans l'état actuel de sa réflexion, une assiette qu'il convenait de conserver. Des modifications peuvent néanmoins être envisagées : ainsi, pour la taxe foncière sur les propriétés non bâties, l'imposition du propriétaire et de l'exploitant pourrait être séparée, celle du propriétaire s'effectuant sur la valeur locative et celle de l'exploitant sur un autre fondement, par exemple, le revenu brut d'exploitation. Cette taxe pourrait, en outre, être exclusivement réservée aux communes, afin d'améliorer l'autonomie fiscale des communes rurales tout en réduisant le prélèvement qui pèse sur l'agriculture.

M. Jacques Descours Desacres a ensuite souligné l'urgente nécessité d'une révision des valeurs locatives cadastrales. Cette révision doit être conduite sur la base de dispositions préservant la justice des évaluations et ne conduisant pas à une simplification excessive de la réalité économique. A cet égard,

certaines des dispositions de l'avant-projet de loi soumis au comité des finances locales en 1988 n'apparaissent pas satisfaisantes ; la notion de valeur locative axiale, si elle était retenue, serait, notamment, source d'injustice.

Evoquant les simulations effectuées en 1987, qui conduisaient à des contradictions possibles entre une actualisation des valeurs locatives et une révision de celles-ci, M. Jacques Descours Desacres a souligné que ces contradictions pouvaient provenir de ces dispositions inopportunes de l'avant-projet, qui ont été prises en compte pour simuler les effets de la révision.

Il a enfin indiqué que des dispositifs évitant les transferts de charges entre catégories de contribuables devraient être mis en place ; les transferts entre contribuables d'une même taxe, en revanche, sont la justification même de la révision ; les simulations opérées en ont, toutefois, donné une image fautive ; l'augmentation de l'impôt acquitté par les contribuables ne sera pas fonction, en effet, de la majoration des valeurs locatives en valeur absolue, mais de l'écart entre l'augmentation de la valeur locative de chaque contribuable et l'accroissement moyen de l'ensemble des valeurs locatives.

Concluant, M. Jacques Descours Desacres a souhaité que les résultats de l'actualisation prévue en 1988 soient partiellement utilisés pour les impositions de 1990 afin de mesurer l'incidence de ces résultats sur la répartition des dotations de péréquation versées par l'Etat.

A l'issue de l'intervention de M. Jacques Descours Desacres, M. René Régnauld a estimé que la question de la révision des valeurs locatives cadastrales devait être envisagée sous deux angles distincts : réflexion sur les principes généraux de la réforme, en premier lieu, examen des modalités techniques de celle-ci dans un second temps. Il a ensuite indiqué que cette question devait faire l'objet d'une étude globale, incluant l'incidence de la péréquation des ressources fiscales des collectivités.

M. Josy Moynet a assigné quatre objectifs à la fiscalité directe locale : l'autonomie fiscale des collectivités, la liberté des élus locaux, la transparence du dispositif et son équité. Il a relevé que l'objectif de liberté n'était qu'à moitié atteint, en raison des verrouillages multiples enserrant l'évolution des taux ; s'agissant de l'évaluation des bases, il a ensuite estimé que le point essentiel était l'objectivité et l'uniformité, sur le territoire national, des techniques de détermination des valeurs locatives. Evoquant enfin l'objectif d'équité, M. Josy Moynet a souhaité que la pression fiscale votée par une collectivité locale ne soit pas appréhendée indépendamment de la qualité des prestations qu'elle fournit à la population.

M. Christian Poncelet, président, a rappelé que les investissements des collectivités locales devaient être conduits en prenant en compte les hausses d'impôts locaux qu'ils sont susceptibles d'engendrer. Il a ensuite indiqué que le débat sur la question de la révision des valeurs locatives cadastrales serait poursuivi par la commission lors de l'une de ses prochaines séances.

• Au cours d'une seconde séance tenue le mercredi 21 juin sous la présidence de M. Christian Poncelet, président, la Commission a procédé à l'examen des conclusions présentées par M. Jacques Descours Desacres.

A l'issue de la lecture des propositions effectuées par celui-ci, un débat s'est instauré.

M. Jean-François Pintat a indiqué que les différentes réformes intervenues en matière de fiscalité directe locale avaient entraîné des transferts de charges considérables; il convient donc d'instaurer des garde-fous dans l'application d'une éventuelle révision des bases.

M. Christian Poncelet, président, a estimé que des simulations importantes devaient être effectuées avant la mise en vigueur de toute révision.

M. Josy Moinet s'est déclaré étonné qu'aucune information précise ne puisse être donnée à propos des conséquences de la révision, dont l'appréciation pourrait être facilitée par l'utilisation de moyens informatiques. Il a approuvé la conservation, proposée par le rapporteur, d'une assiette fondée sur la valeur locative et a souligné l'urgence de la mise en oeuvre de la révision des valeurs locatives cadastrales. Il a, enfin, préconisé, comme le rapporteur, la suppression ou, à tout le moins, l'atténuation des liens qui unissent entre eux les taux des impôts directs locaux.

M. Stéphane Bonduel a rappelé la forte progression, ces dernières années, du produit de la fiscalité directe locale et le caractère inévitable des transferts de charge liés à la révision.

M. René Ballayer a indiqué que l'erreur commise au moment de l'entrée en vigueur de la taxe professionnelle avait été de se référer aux moyennes nationales de variation de la charge des contribuables, qui n'ont pas de signification au niveau local.

M. Roland du Luart a estimé que les difficultés de mise en oeuvre de la révision des valeurs locatives étaient dues à l'étroitesse du cadre communal.

M. Christian Poncelet, président, a indiqué que les fusions de communes opérées dans les années soixante-dix débouchaient fréquemment aujourd'hui sur des demandes de scission.

M. Roger Chinaud s'est déclaré favorable à la libération des taux des impôts directs locaux.

Répondant aux intervenants, **M. Jacques Descours Desacres** a notamment indiqué :

- que les conséquences de la révision ne pourraient pas être appréhendées indépendamment de son incidence sur la répartition des dotations de l'Etat ;
- que les simulations jusqu'alors effectuées n'étaient pas satisfaisantes, dans la mesure où elles ont été fondées sur les données de l'avant-projet de loi de 1988, dont certaines des dispositions ne sont pas acceptables ;
- que le nombre des communes en France était dû en partie à l'étendue du territoire national et que la réduction du nombre de communes appauvrirait la démocratie en France.

La Commission a ensuite, sur la proposition de **M. Christian Poncelet, président**, adopté les conclusions de son rapporteur, dont la teneur suit.

CONCLUSIONS DE LA COMMISSION

La Commission des Finances estime que l'existence d'une fiscalité à assiette localisée est un fondement indispensable à l'autonomie des collectivités territoriales.

Comme toute fiscalité, elle doit assurer une répartition aussi équitable que possible des charges publiques entre les redevables à proportion de leurs facultés contributives.

Celles-ci peuvent être appréciées à partir de déclarations annuelles des contribuables, mais le caractère nécessairement fluctuant de ces dernières rendrait très aléatoire l'établissement des budgets : la référence à une ou plusieurs assiettes forfaitaires paraît indispensable.

L'ensemble des communes ne dispose comme éléments d'assiette permanente, en dehors des activités économiques, que de leur sol et des immeubles qu'il supporte.

Jusqu'alors le critère d'appréciation de ces éléments, comme base de l'impôt a été leur valeur locative, considérée comme représentative simultanément des ressources tant de leur propriétaire que de celui qui jouit du bien concerné.

Sur le plan de la logique, la valeur vénale correspondrait moins bien à ce double but mais surtout elle présente des variations beaucoup plus rapides et hétérogènes en raison du nombre limité des acquéreurs potentiels et de la diversité de leurs motivations. Or les assemblées locales ont besoin d'une assiette stable pour l'établissement de leurs budgets.

Afin que celle-ci soit le moins contestable possible, il est indispensable que, de décennie en décennie, elle soit arrêtée à partir d'éléments objectifs clairement définis et pris en considération, parcelle par parcelle, par des commissions où, de concert, les représentants de l'Etat, des collectivités et des intérêts privés recherchent un classement équitable des divers immeubles, que notre droit autorise toujours à contester finalement devant la juridiction administrative.

La législation et la réglementation actuelles en la matière ne nécessitent sans doute que des retouches auxquelles il conviendra de procéder compte tenu des observations recueillies préalablement auprès des commissions parlementaires, des élus

locaux, des institutions représentatives des officiers publics et des redevables ainsi que des organismes qualifiés.

Les délais apportés successivement à la mise à jour des dernières évaluations foncières individualisées rendent sans doute nécessaire une incorporation progressive dans les rôles des résultats de la révision complète et détaillée, qui s'impose maintenant, pour que, en outre, les actualisations ultérieures, par régions naturelles et par catégories d'immeubles, soient accomplies à partir de données équitables en tenant compte des évolutions législatives et économiques qui interviendront entre temps.

Des précautions législatives devront être prises sur le plan national afin d'amener le total des nouvelles bases au niveau du total des anciennes valeurs locatives, par l'application d'un coefficient rectificateur aux nouvelles valeurs locatives des immeubles non bâtis, d'une part, et de chacune des deux catégories d'immeubles bâtis, d'autre part.

En outre, pour éviter des transferts involontaires entre catégories de contribuables d'une même collectivité, l'assemblée élue devra être informée par l'administration fiscale des taux qui auraient dû être appliqués l'année précédente aux bases nouvelles pour que le total des produits de chaque catégorie soit égal à celui qui avait été à sa charge cette année-là.

La Commission des Finances est consciente des problèmes posés par les entraves apportées successivement à la liberté des conseils municipaux dans la fixation des taux des diverses taxes.

La révision des bases devant permettre à chaque conseil une appréciation plus exacte de l'effort réellement demandé par lui à chaque catégorie de redevables par rapport à celui-ci dans les collectivités concernées, il sera indispensable d'assouplir, voire de supprimer, la cristallisation actuelle des liens entre les taux des diverses taxes.

L'utilisation des bases des quatre taxes comme critère de répartition de ressources comme de charges entre collectivités, de même qu'entre citoyens, est si fréquente que la mise en application progressive de cette révision - à défaut de celle de l'actualisation approximative initialement fixée par la loi - est seule à même de pouvoir donner des indications sur les conséquences d'un retour à une certaine équité dans la situation fiscale des redevables et dans l'équilibre financier des budgets des collectivités locales.

"Le contribuable, dans tous les pays, n'a pas encore une pleine conscience de son devoir social de payer l'impôt selon ses facultés ; les inégalités qui atteignent les autres ne l'émeuvent pas beaucoup."

Gaston Jèze - Traité de finances publiques (1928)

INTRODUCTION

La révision périodique des valeurs locatives des propriétés foncières est une obligation que l'État s'était déjà imposée à lui-même, lorsqu'il percevait une contribution sur cette assiette, pour assurer le moins mal possible la légalité des contribuables devant l'impôt. Ces valeurs, critères de capacité contributive personnelle, sont devenues des paramètres fréquemment utilisés pour des répartitions de charges ou de dotations entre collectivités locales par diverses administrations pour qui les chiffres de la direction générale des impôts, apparemment entérinés par les représentants des contribuables, sont placés au rang des vérités révélées.

Hélas, les révisions n'ayant pas eu lieu, l'évolution des facteurs sociaux et économiques n'a pas été prise en compte et la cristallisation des bases a été ressentie comme d'autant plus injuste que les conséquences financières de l'extension des responsabilités des collectivités locales ont aggravé leurs besoins de prélèvement sur les ressources de leurs ressortissants.

A l'inverse, la diminution du revenu, corollaire du chômage, la précarité de certaines branches de l'économie, telle l'agriculture dans plusieurs régions, conduisent à poser la question de l'opportunité du maintien d'une imposition sur le coût du logement ou sur le revenu foncier non bâti.

Ce débat n'est pas celui auquel ce rapport doit être consacré et, dès lors que l'autonomie réelle d'une collectivité est indubitablement liée à son droit de lever l'impôt et qu'une fiscalité indirecte localisée serait d'un rapport quasiment nul dans une très grande majorité de communes et aurait un rendement insuffisant dans les autres, le recours des collectivités locales à l'impôt direct sur les immeubles bâtis et non bâtis est inévitable.

L'assiette en est actuellement, pour les particuliers, la valeur locative du bien.

L'urgente nécessité de l'évaluation exacte de celle-ci comme la difficulté d'y procéder sont les conséquences de l'évolution historique de l'imposition foncière directe.

Les méthodes anciennes d'appréciation méritent d'être rappelées car elles restent valables sous réserve d'adaptations mineures, d'autant plus que l'informatisation des services en rendrait l'incorporation des résultats dans les rôles sensiblement plus rapide que naguère.

Toute nouvelle méthode d'évaluation pour être adoptée, devrait parvenir à mieux assurer l'égalité devant les charges publiques des contribuables d'une part, des collectivités locales d'autre part, et à suivre au plus près les modifications de situation qu'entraîne l'évolution des moeurs et de l'économie : l'avant-projet de loi soumis à concertation en 1988 ne satisfait pas à ces exigences.

Une brève analyse de certaines législations fiscales étrangères ne révèle pas de méthodes transposables dans notre pays.

En conclusion, une modification de l'assiette des impôts locaux français étant aussi difficile à concevoir qu'à appliquer, il apparaît de plus en plus indispensable de mettre en oeuvre le processus de révision des valeurs locatives suivant une méthode qui a fait ses preuves.

PREMIERE PARTIE

EVOLUTION HISTORIQUE DE L'IMPOSITION FONCIERE DIRECTE

Initialement, la valeur locative des biens fonciers servait d'assiette à l'impôt d'Etat ; les départements, les communes ajoutaient à la contribution due à celui-ci des centimes additionnels étroitement contrôlés : cette tutelle était compensée par une garantie de versement au compte de la collectivité du montant de ces centimes.

La sécurité du système était fondée sur le principe, hérité des fermes générales, de la fixation initiale de la recette attendue par l'Etat de la Nation et sur la répartition en cascade de celle-ci, entre chaque département, puis chaque commune et, à l'intérieur de celle-ci, chaque contribuable.

En théorie, il aurait pu ainsi y avoir chaque année une adaptation à l'évolution économique mais prudemment la loi n'avait prescrit que des révisions décennales.

En pratique, le traditionnel conservatisme fiscal face aux distorsions d'évolution de nos bourgs et de nos campagnes a conduit, au XIXe siècle, à des inégalités analogues à celles auxquelles le pays est actuellement confronté et l'idée a triomphé, pour l'Etat, d'instaurer, pour le foncier bâti, un impôt de quotité à taux identique partout : 3,2 % en 1890 !

Le rendement devenant incertain de ce fait, il a fallu recourir, pour cette contribution, puis, à compter de 1917, date de l'instauration de l'impôt sur le revenu, pour les trois autres contributions locales à la notion de principal fictif auquel étaient appliqués des centimes dont, l'inflation aidant, le nombre a couramment atteint les dizaines de milliers et s'appliquait uniformément pour chacune des "quatre vieilles" !

Il a fallu attendre 1980 pour abandonner le système des principaux fictifs et reconnaître le caractère d'impôt de quotité aux quatre taxes directes locales dont les taux sont dorénavant fixés par les assemblées délibérantes dans un régime de liberté réglementée.

A - DE LA CONSTITUANTE A LA FIN DU XIX^e SIECLE : LES ORIGINES DU PROBLEME

• Fin 1790 et début 1791, l'Assemblée nationale constituante décide l'établissement, au profit de l'Etat, de trois contributions : la contribution foncière, la contribution mobilière et la contribution des patentes.

La contribution foncière était un impôt :

- fondé sur la propriété immobilière (immeubles bâtis et non bâtis),
- assis sur le revenu net que chaque immeuble était présumé procurer,
- dont le produit était voté à l'échelon national : à l'Assemblée, ce vote étant assorti d'une répartition entre les départements, le législateur effectuant cette répartition en fonction d'une estimation de la richesse de chacun d'entre eux ; le produit départemental était ensuite réparti entre les arrondissements, puis entre les municipalités par les différentes assemblées locales, avant d'être réparti entre les contribuables par les municipalités en fonction du revenu net des propriétés de chacun, évalué par ces mêmes municipalités.

La contribution mobilière était, elle aussi, censée frapper le revenu du contribuable, mais ce revenu était, plus encore que pour la contribution foncière, un revenu estimé, d'après des "éléments indiciaires"; l'élément prépondérant était le loyer de l'habitation (ou la "valeur locative" si le contribuable était propriétaire de son habitation, cette valeur locative étant mesurée par comparaison avec les loyers des immeubles similaires) ; accessoirement, d'autres indices étaient utilisés (domestiques, chevaux et mulets, etc...). Comme la contribution foncière, la contribution mobilière était un impôt de répartition, celle-ci étant effectuée dans les mêmes conditions.

La contribution des patentes frappait commerçants, artisans et industriels et était assise sur la seule valeur locative des locaux ou l'exploitation était implantée.

A ces impôts d'Etat, s'ajoutent, en outre, dès 1791, des impositions additionnelles au profit des municipalités, des districts et des départements. Ces impositions étaient dénommées "sous additionnels à la foncière et à la mobilière"; leur principe était identique à celui du futur "centime additionnel".

- Sous le Directoire, ce dispositif est à peu près conservé, sous réserve de la création d'un nouvel impôt au profit tant de l'Etat que des assemblées locales, la "contribution des portes et fenêtres".

Sous le Consulat apparaît l'idée... d'obsolescence des bases de la contribution foncière, qui conduit à la mise en place progressive du cadastre et de son administration.

Par ailleurs, la répartition par les municipalités ayant fait l'objet de critiques, en 1799 sont créées les "directions des impôts directs", implantées dans chaque département; leurs agents, qui relèvent du ministère des finances, doivent toutefois collaborer avec les "répartiteurs" désignés par les municipalités.

- Tout au long du XIXe siècle, ces mécanismes devaient être conservés sans réelle modification.

Deux débats ressurgissent, cependant, de manière récurrente :

- faut-il abandonner la répartition au profit de la quotité ?
- quelles doivent être les places respectives des agents de l'Etat et des répartiteurs représentant les contribuables ? En 1838, une tentative législative tendant à permettre aux agents des contributions de réaliser des contrôles sans surveillance des répartiteurs entraîna des débuts d'émeute en province.

Sous la seconde République et dans les décennies qui la suivirent fut en outre de plus en plus fréquemment évoquée l'idée d'établir l'impôt direct sur le revenu et non plus sur des indices permettant d'évaluer le montant de ce revenu.

B - DE 1890 À 1959 : REGRESSION DE L'IMPÔT D'ETAT ET REVISIONS SPORADIQUES

• En 1890 (loi du 8 août 1890), la contribution foncière fut transformée en impôt de quotité, pour les propriétés bâties, uniquement.

Pour conserver à la fiscalité locale sa stabilité, les centimes additionnels continuèrent à être calculés sur le contingent de l'Etat en 1890, qui prit ainsi le caractère d'un principal fictif.

En 1914, la même opération fut réalisée pour les propriétés non bâties.

En 1917, enfin, la création de l'impôt sur le revenu (amorcée dès 1914) devait conduire l'Etat à renoncer à percevoir la contribution mobilière et celle des patentes; il ne renoncera à percevoir les taxes foncières qu'en 1948, mais, celles-ci étant devenues impôt de quotité pour leur fraction étatique, la totalité de la fiscalité directe locale fut dès 1917 assise sur des principaux fictifs.

• Jusqu'en 1980, le mécanisme des principaux fictifs fut conservé. Il consistait à calculer ce que chacune des quatre taxes aurait rapporté à l'Etat si celui-ci avait continué à la percevoir (pour ce calcul, le principal était simplement augmenté en fonction du taux d'évolution des bases); puis, les collectivités locales recevaient notification du montant total des principaux (appelés, à compter de 1973, "éléments de répartition") et votaient un certain nombre de "centimes" (chaque centime représentant 1 % du total des principaux), la répartition s'effectuant ensuite entre chacune des quatre taxes en fonction de la valeur des principaux, puis entre les contribuables, en fonction de la valeur de leurs bases.

Il s'agissait toujours de répartition, mais cette répartition était d'essence différente de la répartition des impôts d'Etat avant 1917. En effet, autant le dispositif antérieur au "système Caillaux" était potentiellement source d'arbitraire, puisque la charge fiscale était ventilée entre les communes sans critères réellement objectifs, autant la répartition entre les différentes catégories de contribuables d'une commune d'un produit fiscal global en fonction de la valeur des bases de chacune des quatre taxes, puis entre les différents contribuables en fonction de la valeur des bases de chacun d'entre eux, n'était pas, en elle-même, perverse.

Toutefois, dès lors que les bases n'étaient pas correctement déterminées, pour cause d'absence ou d'insuffisance des révisions, ou étaient injustement déterminées, pour cause de vétusté de la législation, ce système devenait redoutablement vicié ; il empêchait en effet les élus de corriger, par le vote de taux différenciés, l'inadéquation des bases.

A supposer, par exemple, que de mauvaises récoltes soient intervenues plusieurs années de suite, la possibilité de voter un taux différencié pour le foncier non bâti aurait permis de corriger, en l'absence de révision des bases, l'accroissement de la charge fiscale réelle (par rapport à leur revenu) supporté par les agriculteurs. Or, le principe des "centimes additionnels" l'interdisait.

Il était, dans ces conditions, indispensable de veiller à la mise à jour continue des bases. Tel ne fut pas le cas.

• Au XIX^e siècle, la révision des bases s'effectuait, en principe, tous les dix ans (à compter de 1838) ; cette périodicité semblait compatible avec la stabilité monétaire (franc Germinal) et la -relative- stabilité des situations économiques et sociales qui caractérisaient cette période, pendant laquelle les rendements des différents éléments des patrimoines ne se modifiaient que lentement. En réalité, cette stabilité a conduit à figer la valeur des bases, un consensus semblant s'être dégagé pour éviter tout glissement de la charge fiscale. Le principe de la révision décennale ne semble donc pas avoir été réellement respecté.

A partir de 1914, l'évolution économique s'est accélérée ; le problème de l'adaptation des valeurs locatives à cette évolution n'a donc plus cessé de se poser. Les révisions des bases qui sont intervenues n'ont été ni suffisamment fréquentes, ni suffisamment précises pour le résoudre.

• Pour le foncier non bâti, une révision d'envergure fut conduite de 1908 à 1912, sur le fondement d'une instruction ministérielle du 31 décembre 1908, encore en grande partie en vigueur.

Cette révision s'avéra difficile à réaliser, en raison de l'insuffisance du cadastre, qui n'était d'ailleurs pas tenu à jour par un service unique. Du moins fut-elle effectuée.

La "question de la révision", de 1914 à 1959, se pose dans des termes étrangement semblables à ceux des années 1980.

Une loi de 1914 prescrivit qu'à compter de 1920 les bases du foncier non bâti seraient révisées tous les vingt ans ; à cet effet, chaque département devait être divisé en vingt séries de communes, une série étant révisée chaque année.

Dès 1918, cette procédure fut suspendue, car les bouleversements issus de la guerre nécessitaient une révision immédiate de grande ampleur ; une loi de 1924 organisa cette révision qui fut, par une loi de 1925, reportée à 1931.

Dans l'intervalle, une loi de 1930 subordonna toute révision à la rénovation du cadastre. Cette opération n'avait pas encore totalement abouti en 1948, lorsqu'il parut indispensable de rénover les valeurs locatives de 1908...

Aussi, la loi du 13 mai 1948 institua-t-elle une "révision accélérée", reposant sur une double procédure :

- une révision dans des conditions normales pour les communes à "cadastre rénové" (22.000 sur 38.000),
- une révision par majoration forfaitaire de 500 % des valeurs locatives de 1908 pour les autres communes.

• Pour le foncier bâti, la loi de 1914 prescrivait une révision décennale ; cette révision put, en réalité, n'être menée à bien qu'en 1925 et 1943.

• S'agissant de la contribution mobilière, qui, jusqu'à l'ordonnance de 1959, reposait sur une assiette différente de la taxe foncière sur les propriétés bâties, les modifications de bases n'étaient, semble-t-il, qu'à peine plus fréquentes et reposaient sur un système très complexe, faisant largement intervenir les commissions communales des impôts directs (qui ont pris la succession des "répartiteurs"), qui fixaient les "loyers matriciels" (ainsi nommés par référence aux "matrices cadastrales"). Ces "loyers matriciels" étaient fonction de la valeur locative, elle-même extrapolée du niveau des loyers. Mais de multiples possibilités de pondération existaient.

• Pour la contribution des patentes, enfin, les valeurs locatives furent révisées en 1925 (en même temps que celles des immeubles d'habitation) et forfaitairement actualisées en 1948.

C - DE 1959 A 1980 : LA RENOVATION ET SES LIMITES

• L'ordonnance du 7 janvier 1959 a posé les principes d'une modernisation substantielle de la fiscalité directe locale. Ses apports sont au nombre de trois :

- la dénomination des impôts change ; la contribution mobilière devient la taxe d'habitation et la contribution foncière, scindée en deux impôts distincts, devient la taxe foncière sur les propriétés bâties et la taxe foncière sur les propriétés non bâties ;
- l'assiette de la taxe d'habitation est désormais proportionnelle à celle de la taxe foncière sur les propriétés bâties ;
- les valeurs locatives seront révisées, cette révision conditionnant l'entrée en vigueur de l'ordonnance.

• En matière de foncier non bâti, la révision (qui aurait dû être entreprise dès 1955, conformément à un décret de cette année là) a, en fait, été amorcée en 1959, après la promulgation de l'ordonnance du 7 janvier.

Schématiquement (1), cette révision s'est déroulée en deux phases :

- première phase : recensement de la nature des cultures effectuées dans chaque parcelle cadastrée (et affectation à l'un des treize "groupes de culture"), puis détermination du nombre de classes nécessaire dans chaque commune pour chaque groupe et classement des parcelles ;
- deuxième phase : fixation des tarifs à l'hectare pour chaque classe de culture ; ces tarifs ont été déterminés en deux temps :
 - en premier lieu, ont été fixés des "tarifs de référence régionaux" pour chaque région agricole,

(1) Cette révision, étant la dernière à avoir été opérée en matière de foncier non bâti, sera plus longuement examinée ci-dessous, deuxième partie.

- . en second lieu, ont été fixés les tarifs communaux, par accord entre les commissions communales et les services fiscaux ou, en cas de désaccord, par les commissions départementales des impôts directs puis, en appel, par la commission centrale des impôts directs ; il convient de noter que les tarifs régionaux de référence ne liaient pas les commissions communales et l'administration.

• En matière de foncier bâti, la révision prévue par l'ordonnance de 1959 a été prescrite par une loi du 2 février 1968.

Cette loi a :

- fixé les principes directeurs de la détermination des tarifs, tant pour les locaux d'habitation que pour les locaux commerciaux et industriels,
- prévu la procédure de la révision ; cette procédure a consisté à :
 - . classer les locaux en catégories et déterminer leur surface pondérée (en fonction de multiples paramètres et, notamment, des "éléments de confort", pour les locaux d'habitation),
 - . fixer les tarifs en fonction des loyers constatés pour des "locaux de référence".

A chaque phase de la procédure, l'administration fiscale et la commission communale des impôts directs devaient parvenir à un accord ; en cas de désaccord, le directeur départemental prenait les décisions, sous réserve de recours devant les commissions départementales des impôts directs.

Les valeurs locatives ont ainsi été déterminées à la date du 1er janvier 1970 (1).

Dans le même temps, une actualisation des valeurs locatives du foncier non bâti a été opérée, afin que l'ensemble

(1) Cette révision, ayant été la dernière à intervenir en matière de foncier bâti, sera examinée plus longuement ci-dessous, deuxième partie.

des valeurs locatives soit estimé à la date du 1er janvier 1970. Cette actualisation s'est effectuée par application de coefficients forfaitaires pour chaque région agricole et chaque type de culture. Elle a été opérée de manière relativement sommaire (voir ci-dessous, Deuxième partie, C).

• Ces opérations de révision étant achevées, deux lois du 31 décembre 1973 et 18 juillet 1974 ont tracé le cadre général qui s'applique encore (ou devrait s'appliquer encore...) à la détermination des valeurs locatives cadastrales.

- La loi du 31 décembre 1973 a, notamment, prévu la possibilité, pour les collectivités locales, de mettre en oeuvre des abattements sur la valeur locative pour la taxe d'habitation.

- La loi du 18 juillet 1974 sur la mise à jour périodique des valeurs locatives servant de base aux impositions directes locales a prévu les principes suivants :

- les changements affectant les propriétés (exemples : affectation d'une parcelle à un autre type de culture, agrandissement d'un local d'habitation ou introduction d'éléments de confort nouveaux dans celui-ci, etc...) doivent être constatés chaque année et la valeur locative recalculée en conséquence ;
- les valeurs locatives doivent être actualisées tous les deux ans ;
- une révision générale doit être effectuée tous les six ans.

La loi de 1974 prévoyait en outre que, par dérogation au principe de la révision sexennale, la première révision générale devrait intervenir au plus tard le 1er janvier 1982 (soit huit ans après la loi et 12 ans après la révision prenant date au 1er janvier 1970).

- Sur le fondement de cette loi de 1974 (codifiée en partie dans le Code général des impôts à l'article 1516), les valeurs locatives ont été actualisées à la date du 1er janvier 1978 (le principe de l'actualisation biennale n'ayant pu être respecté et étant d'ailleurs transformé en un principe d'actualisation triennale par la loi du 10 janvier 1980); les résultats de cette actualisation ont été incorporés dans les rôles à compter du 1er janvier 1980.

Pour les propriétés non bâties, l'actualisation s'est effectuée par application aux valeurs locatives de 1961 de coefficients, pour chaque nature de culture et dans chaque région agricole; ces coefficients ont été déterminés selon une technique plus fine qu'en 1970.

Pour les propriétés bâties, l'actualisation a consisté à fixer des coefficients départementaux, fonction, en principe, de l'évolution moyenne des loyers. Pour les établissements industriels, la solution d'une majoration uniforme d'un tiers a été retenue.

D - DEPUIS 1980 : LA CRISTALLISATION

- La mise à jour régulière des bases des impôts locaux est devenue encore plus indispensable depuis la loi du 29 juillet 1975, substituant la taxe professionnelle à la patente.

L'assiette de la taxe professionnelle est, en effet, évolutive par essence, puisqu'elle est fondée en partie sur des éléments réels (fraction de la masse salariale et de la valeur de bilan des équipements), dont la valeur fluctue chaque année.

Certes, la loi du 10 janvier 1980 portant aménagement de la fiscalité directe locale a donné aux élus le pouvoir de voter des taux différenciés pour chacune de ces quatre taxes; cette faculté, toutefois, ne leur a pas été donnée pour corriger les effets divergents des méthodes d'appréciation des bases, mais pour mieux répartir la charge fiscale entre les diverses catégories de contribuables.

Cette faculté est, d'ailleurs, enserrée dans de multiples contraintes qui en limitent l'efficacité.

Dès lors, les bases des trois autres taxes ne doivent pas, pour leur part, rester figées.

• C'est pourquoi la loi du 10 janvier 1980 a prévu la majoration annuelle, par le biais de coefficients forfaitaires nationaux fixés par le législateur, des valeurs locatives cadastrales. Ces coefficients forfaitaires doivent "tenir compte de l'évolution des loyers" qui étaient eux-mêmes affectés à cette époque par une forte érosion monétaire.

Les coefficients retenus par le Législateur ont été, depuis 1981, les suivants :

	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Immeubles à usage industriel	1,10	1,11	1,08	1,10	1,06	1,06	1,03	1,01	1,02
Locaux commerciaux et d'habitation	1,10	1,11	1,13	1,12	1,08	1,08	1,05	1,03	1,04
Propriétés non bâties	1,09	1,09	1,10	1,08	1,08	1,08	1,01	1	1,01

Cette disposition, en apparence opportune, a eu cependant des conséquences redoutables :

- elle a permis, en période de glissement accéléré des prix, de masquer les inconvénients de l'ajournement "sine die" de toute rénovation (par actualisation ou révision) des valeurs locatives,

- elle a abouti à accroître l'hétérogénéité des valeurs locatives qui, de majoration forfaitaire en majoration forfaitaire appliquées à des bases déjà obsolètes en 1980, se sont de plus en plus écartées de la réalité économique,

- elle a amplifié par là même l'appréhension des transferts de charges entre contribuables qu'entraînera inévitablement toute révision : la réforme qu'exige la justice ne pourra ainsi entrer sans doute en vigueur que progressivement, quoique cela n'ait été le cas pour aucune révision ou actualisation jusqu'à présent.

• Enfin, la loi du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier a créé le mécanisme du coefficient déflateur.

Ce mécanisme procède de la philosophie suivante :

- les bases utilisées pour le calcul des impositions locales d'une année N sont celles de l'année N-2,

- dès lors, les coefficients de majoration prévus pour une année N reflètent l'évolution des indices de référence (indice du blé-fermage et indice des loyers ou du coût de la construction) lors de l'année N-2,

- ainsi, lorsque la progression de ces indices se ralentit, le produit des impôts locaux, en francs courants, croît mécaniquement plus vite qu'eux l'année N, en l'absence de toute augmentation des taux.

Pour éviter cet effet, il a été décidé de ramener la valeur théorique des bases au niveau qui aurait été le sien si l'augmentation générale des prix avait été la même entre les années N-3 et N-2 qu'entre les années N-1 et N. (1)

Des coefficients déflateurs de 0,974 (pour 1986), 0,959 (pour 1987), 0,962 (pour 1988) et 0,948 (pour 1989) ont ainsi été fixés.

Ce dispositif n'est pas totalement illégitime ; on peut toutefois noter qu'il parachève l'irréalité des valeurs locatives puisqu'il fait application d'un taux de réduction forfaitaire, fonction de l'évolution générale de l'indice des prix, à des indices qui ont leur dynamique propre et ne sont pas nécessairement corrélés à l'évolution économique d'ensemble.

Le résultat en est, pour 1989, que ces valeurs, pour les immeubles fonciers non bâtis, sont inférieures en francs courants à ce qu'elles ont été pour l'établissement des budgets locaux de 1988. Les prix continuant, hélas, à glisser, les conseils élus doivent, pour pouvoir financer des actions identiques à celles de l'année précédente à l'aide du produit de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, majorer le taux de cet impôt.

• Au terme de ce processus d'ossification croissante des valeurs locatives, le Sénat a réagi en adoptant, dans le cadre du projet de loi de finances rectificative pour 1986 (loi du 11 juillet 1986) un amendement (devenu l'article 29 de la loi) prévoyant :

(1) Ce dispositif complexe sera expliqué de manière détaillée dans le lexique figurant en annexe du présent rapport.

- l'utilisation, pour les impositions de l'exercice 1988, de valeurs locatives actualisées conformément à l'article 1518 du Code général des impôts, c'est-à-dire par application de coefficients fixés, pour le foncier non bâti, au niveau de la région agricole pour chaque sous-groupe de natures de culture et, pour le foncier bâti, au niveau du secteur géographique, pour chaque nature ou catégorie d'immeubles,
- l'utilisation de valeurs locatives révisées pour les impositions de l'exercice 1990.

L'administration fiscale, lorsqu'elle a procédé à la détermination des coefficients d'actualisation, n'a pas respecté ces prescriptions, puisque les coefficients ont été fixés, pour le foncier bâti, au niveau du département et non pas du secteur géographique.

• Dans le cadre de la loi de finances pour 1988, le principe de l'incorporation dans les bases des résultats de l'actualisation a, en outre, été abandonné :

- en raison d'une prise de conscience insuffisante du caractère relatif des variations des bases, dues à la diversité des coefficients à leur appliquer ;
- dans la crainte des transferts de charges entre contribuables et de ressources entre collectivités qu'entraînerait une actualisation intégralement appliquée ;
- devant l'affirmation que l'actualisation aurait, dans certains cas, des effets contraires à la révision, sans tenir compte de ce que cette divergence tenait à la comparaison des effets de l'actualisation, non pas avec ceux d'une révision opérée selon les méthodes antérieures, mais avec ceux d'une méthode différente, qui a été reconnue ultérieurement comme source de nouvelles injustices.

Cette nouvelle méthode avaient été proposée dans un avant-projet de loi réformant les principes édictés en 1908 (pour le foncier non bâti) et en 1968 (pour le foncier bâti) pour la conduite des révisions et présenté au printemps 1988 au Comité des finances locales, au sein duquel il avait suscité de fortes réticences.

Les leçons de l'histoire : tentative de synthèse

1. En dépit de diverses mesures de simplification et de rénovation, les impôts directs locaux ont gardé de leur origine révolutionnaire le caractère d'impôts indiciaires, dont les bases reposent sur des évaluations, elle-mêmes fondées sur des comparaisons, des extrapolations, des généralisations, à l'exception (partielle) de la taxe professionnelle.

2. Dès lors, la mise à jour des bases exige un travail administratif important et suscite nécessairement la contestation, puisqu'elle ne peut s'appuyer de manière systématique sur des éléments objectifs comme le revenu ou la valeur ajoutée et ne repose pas sur un système déclaratif.

3. Cette lourdeur est, le plus souvent, prétexte à différer les opérations. En témoignent les incessants attermolements de l'entre-deux-guerres, puis l'enlisement des années quatre-vingts. Cet enlisement s'explique d'ailleurs peut-être partiellement par le moindre intérêt que présentent, aujourd'hui, pour l'Etat (dont les services sont l'instrument essentiel de toute révision) les "quatre vieilles" qui ne lui procurent plus d'autre ressource que celle due à l'inclusion du revenu cadastral des propriétés foncières dans l'assiette de l'impôt sur le revenu des propriétaires exploitants de biens agricoles.

4. L'accélération des mutations économiques rend pourtant indispensable aujourd'hui d'accélérer la fréquence des révisions (ce point a été perçu dès 1918), sauf à admettre la déconnexion totale de l'impôt local de la réalité économique et sociale.

5. Dans ce contexte, l'argument des transferts de charges entre contribuables ne peut être plus péremptoire aujourd'hui qu'en 1961 et 1970. Cet argument porte en lui-même sa contradiction, puisque tout ajournement de la révision accroît la caducité des bases et, par là même, les transferts de charges qu'entraînera la mise en conformité des valeurs locatives avec le réel.

6. Du fait du caractère évaluatif de leur assiette et de par leur origine révolutionnaire, les impôts locaux associent, pour la fixation des bases, l'administration fiscale et des représentants des conseil municipaux et des contribuables.

Cette pérennité d'une forme originale de consentement à l'impôt n'a pas empêché, dès le Directoire, chacune des catégories d'intervenants de constater la légitimité de l'autre.

A cet égard, les révisions de 1961 et 1970 ont paru permettre l'émergence d'un équilibre qu'il est souhaitable de préserver.

DEUXIEME PARTIE

VALEUR LOCATIVE ET REVISION DES BASES

Cette seconde partie vise à la présentation de la notion de valeur locative et des deux dernières révisions menées en matière de foncier non bâti (valeurs locatives arrêtées à la date du 1er janvier 1961) et de foncier bâti (valeurs locatives arrêtées à la date du 1er janvier 1970). Seront ensuite envisagées les actualisations de 1970 (foncier non bâti) et de 1978 (foncier bâti et non bâti) ainsi que les raisons et les conséquences de l'absence de toute modification autre que forfaitaire des valeurs locatives depuis lors. L'avant-projet de loi soumis par le précédent ministre du budget, M. Alain Juppé, au Comité des finances locales au début de 1988, sera évoqué in fine.

A - LA VALEUR LOCATIVE

1° - Le revenu cadastral et les "quatre vieilles"

• Trois des quatre taxes directes locales sont exclusivement assises sur la valeur locative des parcelles bâties et non bâties inscrites sur la matrice cadastrale; il s'agit de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, de la taxe foncière sur les propriétés bâties et de la taxe d'habitation.

Le "revenu cadastral" est une expression qui ne figure pas, actuellement, dans la législation fiscale, qui fait uniquement référence à la "valeur locative"; la coutume, cependant, a conservé ces deux notions: le revenu cadastral est la fraction de la valeur locative qui est utilisée pour l'établissement de l'impôt.

La taxe d'habitation est assise sur la totalité de la valeur locative, les deux taxes foncières sur une fraction de celle-ci.

Le revenu cadastral des propriétés non bâties est égal à 80 % de leur valeur locative et celui des propriétés bâties à 50 % de cette valeur locative.

Ces abattements de 50 % et 20 % sont censés représenter les frais supportés par les propriétaires du fait de leur immeuble.

• L'assiette de la taxe professionnelle ne fait, en revanche, que partiellement appel à la valeur locative. Les éléments de cette assiette sont, en effet :

- 18 % des salaires bruts ou, pour les titulaires de bénéfices non commerciaux (professions libérales, notamment) employant moins de cinq salariés, 10 % des recettes ;

- la valeur locative des immobilisations corporelles mobilières (équipements, outillage ...) et immobilières (bâtiments, terrains...)

S'agissant des immobilisations corporelles, la valeur locative est déterminée de manière forfaitaire, en fonction du prix de revient, par application à celui-ci d'un taux de 16 %. La valeur locative est ainsi ici d'essence très différente de celle des propriétés bâties et non bâties.

La "révision des bases" n'interfère donc avec l'évolution de l'assiette de la taxe professionnelle que pour les éléments immobiliers du patrimoine de l'entreprise.

Pour ces éléments, la valeur locative est déterminée "suivant la règle fixée pour l'établissement de la taxe foncière" (article 1469 du Code général des impôts) à laquelle ils sont d'ailleurs également soumis.

Or, la valeur locative ainsi déterminée des biens immobiliers possédés par les entreprises ne représente qu'une faible fraction du total des bases de la taxe professionnelle :

Structure des bases brutes de la taxe professionnelle (1)

	1980	1982	1985	1986
• Valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière	13,3 %	13,5 %	14,9 %	15,1 %
• "Valeur locative" des équipements	37,7 %	36,8 %	37,2 %	37,9 %
• Salaires et recettes	49 %	49,7 %	47,9 %	47 %

Cette part, certes, est en légère croissance (15,1 % en 1986 contre 13,3 % en 1980), en raison de la reprise des investissements ces dernières années et de la progression relativement moins forte de la masse salariale.

Il n'en demeure pas moins que la révision des bases ne concerne que dans une faible mesure la taxe professionnelle, ce d'autant plus que, depuis 1925, les valeurs locatives des immeubles industriels sont, dans la majeure partie des cas, déterminées en fonction du prix de revient de ceux-ci..

2°- La valeur locative, base indiciaire d'imposition

a) Les principes

• La notion de valeur locative est apparue dès la création des impôts directs locaux, à l'époque essentiellement perçus au profit de l'Etat, en 1790 (cf : ci-dessus, première partie).

Le recours à la valeur locative s'expliquait par le souci d'asseoir l'impôt sur des "indices", afin d'éviter que l'administration fiscale n'ait à connaître les revenus réels des contribuables, cette connaissance étant présumée permettre l'immixtion dans les "affaires privées".

(1) Source : rapport du groupe de travail présidé par M. René Ballayer sur l'évolution de la taxe professionnelle.

La valeur locative était, dans ce contexte, considérée comme un bon indice du revenu réel.

S'agissant du foncier bâti, en effet, le loyer acquitté pour un immeuble d'habitation apparaissait comme un reflet satisfaisant du revenu réel du contribuable. Pour le foncier non bâti, le parallélisme entre le loyer procuré par le bien et le revenu tiré de celui-ci était encore plus manifeste, puisque le fermage était, au XVIIIème siècle, le mode d'exploitation agricole dominant.

• Le premier caractère de la valeur locative est donc d'être en relation étroite avec le loyer que procure - ou est présumé procurer - le bien imposé.

Dans ces conditions, l'assiette des impôts directs locaux suscite une double question :

- la valeur locative est-elle une correcte mesure des loyers (réellement perçus ou potentiellement perçus) ?
- le loyer constitue-t-il une juste mesure des facultés contributives des citoyens ?

b) Les faits

• La valeur locative, pour plusieurs motifs, n'est que rarement égale au loyer réel ou potentiel.

En premier lieu, la valeur locative ne peut être systématiquement égale au loyer, puisque de nombreux biens ne sont pas loués mais exploités directement par leur propriétaire (occupation d'un local d'habitation par son propriétaire ou faire-valoir direct d'une exploitation agricole). Pour ces biens, la valeur locative est nécessairement estimée, par référence au loyer procuré par d'autres biens similaires.

Or, la part des biens utilisés ou exploités directement par leurs propriétaires est forte (50 %, pour les locaux d'habitation, 13,5 millions d'hectares de la surface agricole utilisée sur 31,5 millions d'hectares au total, soit 42,8 % de celle-ci en matière de foncier non bâti) Pour certains types d'exploitation agricole, le fermage est même presque totalement absent (vignes, vergers) de même qu'en matière d'exploitation forestière.

En second lieu, l'assiette des impôts directs locaux ne repose pas sur un système déclaratif, mais sur une évaluation administrative ; celle-ci ne pouvant être continuellement mise à jour, en raison de la lourdeur des opérations qu'elle requiert, la valeur locative s'écarte nécessairement de la réalité économique dans l'intervalle des opérations de révision.

Il serait certes possible de corriger l'obsolescence progressive des valeurs locatives en appliquant, dans l'intervalle des révisions, des correctifs fondés sur des évolutions statistiques moyennes, appréhendées au niveau national ou à un niveau plus fin. Ce type de dispositif est d'ailleurs actuellement légal sinon appliqué ; il ne peut, toutefois, que refléter très grossièrement l'infinie diversité de l'évolution réelle du marché locatif.

• La seconde grande série de questions suscitées par la valeur locative tient à son adéquation aux "facultés contributives" des citoyens.

A cet égard, deux types de comparaison sont fréquemment effectués :

- comparaison de la valeur locative avec la valeur vénale des biens,
- comparaison de la valeur locative avec le revenu du contribuable.

Le premier type de comparaison n'aurait, dans un monde où la théorie économique pure serait l'exact reflet du réel, guère de sens. Dans un tel monde, en effet, la valeur vénale des biens serait étroitement corrélée au loyer qu'ils procurent ou sont susceptibles de procurer. Des évolutions divergentes des valeurs locatives et des valeurs vénales ne seraient possibles que si les premières ne correspondaient pas aux loyers réels.

Dans la réalité, cette situation peut avoir pour origine plusieurs motifs :

- les marchés sont imparfaits et ces imperfections distendent les liens entre valeurs vénales et valeurs locatives,

- les valeurs locatives sont déconnectées des revenus réels procurés par les biens, dans le cas où la location n'est pas systématique ou est enserrée dans des contraintes juridiques qui abaissent le revenu du bailleur par rapport au rendement réel (cas, parfois, du fermage),

- le marché locatif, enfin, peut être insuffisamment développé pour que la notion de valeur locative ait un sens ; cela n'implique pas que la valeur vénale ne puisse être déterminée : certains biens font l'objet d'une demande indépendante des revenus qu'ils pourraient procurer s'ils étaient loués. Tel peut être le cas, par exemple, des locaux à usage d'habitation.

Le second type de comparaison effectué met en relation la valeur locative (ou le poids de l'impôt, qui est dérivé de la valeur locative) et le revenu. Cette démarche concerne le plus souvent deux impôts : la taxe d'habitation et la taxe foncière sur les propriétés non bâties.

Pour la taxe d'habitation, la comparaison est généralement effectuée entre le revenu global du contribuable et le poids de l'impôt. Elle met en évidence le caractère dégressif de la taxe d'habitation par rapport au revenu, cet élément s'expliquant par la progression moins que proportionnelle des dépenses consacrées à l'habitation lorsque le revenu augmente.

S'agissant de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, le poids de l'impôt peut être comparé au niveau des fermages ou au revenu agricole. La proportion occupée par l'impôt est, naturellement, beaucoup plus élevée dans le premier cas que dans le second. Ce point s'explique par le fait que le fermage ne rémunère que la propriété du sol mais aussi par le fait que la réglementation rigide qui lui est applicable n'assure qu'une indexation imparfaite sur le revenu agricole.

De manière générale, la valeur locative n'est qu'un reflet imparfait du revenu qu'un bien est susceptible de procurer. Ainsi, en matière agricole, les modes d'exploitation sont parfois totalement incompatibles avec les techniques de détermination de la valeur locative, qui reposent sur une tarification à l'hectare ; le revenu fourni par l'élevage à l'étable, par exemple ne peut être correctement appréhendé à travers la valeur locative de l'exploitation, qui pourra ne comporter qu'une très faible superficie.

Il est toutefois évident que la dysharmonie entre la valeur locative et la valeur vénale des biens ou le revenu réel qu'ils procurent ne peut que s'accroître avec le "vieillessement" de l'évaluation des valeurs locatives.

La valeur locative n'est donc une assiette acceptable que lorsqu'elle est assortie de révisions fréquentes de sa consistance.

3° La révision des valeurs locatives

Les conséquences de l'obsolescence actuelle des valeurs locatives (ou des bases d'imposition des impôts directs locaux), ainsi que les techniques de la révision seront examinées ci-dessous, C et D.

De manière générale, la notion de "révision des bases" est complexe et recouvre plusieurs aspects différents.

• La révision proprement dite se décompose en deux opérations bien distinctes :

- le classement des parcelles et des locaux, c'est-à-dire leur regroupement dans des classes (pour le non-bâti) ou des catégories (pour le bâti) homogènes ;

- la fixation d'un tarif, par mètre carré et par catégorie pour le bâti, par hectare et par classe pour le non-bâti.

• La première opération s'effectue, en principe, selon des éléments objectifs. Pour les propriétés bâties, l'annexe III du Code général des impôts dispose en son article 324 H que la "classification communale est établie à partir d'une nomenclature type comportant huit catégories" ; le classement des locaux dans chacune des catégories doit s'effectuer en prenant en compte de multiples critères (qualité de la construction, distribution du local, éléments de confort, etc...). Pour les propriétés non bâties, le classement suppose l'affectation de chaque parcelle à un "groupe de culture" ; ces "groupes de culture" sont au nombre de treize, en vertu d'une instruction ministérielle du 31 décembre 1908, toujours partiellement en vigueur ; les parcelles sont ensuite affectées à un sous-groupe (ex : groupe des vignes, sous-groupe des vins d'appellation d'origine contrôlée) ; enfin, les parcelles de chaque sous-groupe doivent être réparties en différentes classes, chaque classe regroupant des parcelles dont la valeur locative est homogène.

Pour le foncier bâti, cette opération de classement comporte en outre le calcul de la surface pondérée de chaque local. La surface retenue pour l'établissement des bases d'imposition n'est pas, en effet, la surface cadastrale réelle, mais une surface pondérée par de multiples paramètres (éléments de confort, état d'entretien de l'immeuble, etc...). Ces divers éléments de pondération recoupent d'ailleurs partiellement les critères utilisés pour le classement en catégories.

- la seconde opération consiste à déterminer le tarif, par mètre carré, par catégorie et en distinguant les locaux à usage d'habitation et les locaux commerciaux pour le foncier bâti, par hectare et pour chaque classe de culture pour le foncier non bâti.

Ce tarif est, en principe, fixé par référence au niveau des loyers. Des parcelles et des locaux types donnés à bail sont sélectionnés à cet effet ("locaux et parcelles de référence") ; le montant annuel du loyer est ensuite divisé par la surface du local ou de la parcelle de référence, pour obtenir le "tarif de référence".

Lorsque le recours à cette technique est impossible, d'autres méthodes peuvent être mises en oeuvre (évaluation directe du rendement brut à l'hectare ; application d'un taux d'impôt à la valeur vénale, etc...).

La valeur locative est alors obtenue, pour chaque parcelle et chaque local, par multiplication de la surface (réelle ou, pour le bâti, pondérée) par le tarif. Les bases d'imposition sont ensuite calculées en appliquant les abattements (20 % pour le foncier non bâti, 50 % pour le foncier bâti, 0 % pour la taxe d'habitation).

- La révision comporte donc deux séries d'opérations différentes ; lors des révisions passées, elles ont toujours été conduites conjointement. Rien n'empêche, toutefois, de les dissocier dans le temps.

Le cadre naturel des opérations est, par ailleurs, le cadre communal, sous réserve de références indicatives, déterminées dans un cadre géographique plus vaste et dans un but d'homogénéisation des tarifs. Le nombre de classes nécessaire pour chaque sous-groupe est, par exemple, déterminé au niveau communal.

4°- La mise à jour des bases

• La révision proprement dite doit être distinguée de la mise à jour des bases. La mise à jour consiste à prendre en compte les changements intervenus dans l'affectation des propriétés ou dans leur consistance.

Les changements d'affectation peuvent être de plusieurs types :

- changement du type de culture pratiqué sur une parcelle,
- transformation d'un local d'habitation en local à usage commercial ou réciproquement, etc...

Les changements de consistance concernent essentiellement le foncier bâti ; il s'agit de toutes les améliorations qui peuvent être apportées à un local (adjonction d'éléments de confort...), des additions de constructions nouvelles, des démolitions, etc... Ces différents changements doivent, en vertu de la loi, être déclarés à l'administration, qui recalcule alors la valeur locative.

5°- L'actualisation des bases

• La révision, enfin, doit être distinguée de l'actualisation. L'actualisation est une opération consistant à modifier les tarifs par application de coefficients forfaitaires, déterminés, selon l'article 1518 du Code général des impôts, comme suit :

"Les coefficients (d'actualisation) sont fixés, pour les propriétés non bâties, par région agricole ou forestière et par groupe ou sous-groupe de natures de culture ou de propriété et, pour les propriétés bâties, par secteur géographique et par nature ou catégorie de biens."

L'actualisation ainsi entendue ne diffère pas substantiellement, d'ailleurs, de la partie de la révision consistant à fixer les tarifs. Seul le degré de finesse du cadre géographique retenu change.

B - LES REVISIONS DE 1961 ET 1970

1° - La révision des valeurs locatives des propriétés non bâties de 1961.

a) les travaux préparatoires

• Le décret du 30 avril 1955, pris en application d'une loi du 7 février 1953 (qui prescrivait la quinquennalité des révisions générales des valeurs locatives) édicta le principe d'une révision immédiate des immeubles non bâtis.

Les opérations de révision proprement dites ne commencèrent pas, en réalité, avant 1959 et furent effectuées en application de l'ordonnance du 7 janvier 1959.

Toutefois, en application du décret de 1955, un travail préparatoire important fut conduit par une commission de réflexion.

• Les recommandations de cette commission étaient les suivantes :

- S'agissant des méthodes d'évaluation des valeurs locatives, la commission préconisa :

- le recours à quatre méthodes : l'évaluation au moyen des actes de location, l'évaluation par comparaison, l'évaluation par application d'un taux d'intérêt à la valeur vénale, l'évaluation directe ;
- pour la méthode de l'évaluation au moyen des actes de location, la recherche de la valeur locative devait être opérée au moyen de baux "conclus dans des conditions normales" ; des abattements devaient être pratiqués pour tenir compte de l'inclusion, dans les contrats de fermage, de la valeur de la mise à disposition des bâtiments agricoles qui, n'étant pas taxés au foncier non bâti, ne devaient pas être pris en compte pour la fixation de la valeur locative à l'hectare ;
- pour l'évaluation des bois et des vignes, la valeur locative devait être calculée par la méthode de l'évaluation directe ; pour les bois, les rendements à

l'hectare devaient être fixés à l'aide des tables dites de "Daubrée", les prix unitaires à appliquer à ces "rendements matières" étant fonction des prix constatés lors de l'année précédente ; le "produit brut" ainsi déterminé devait être amputé d'un pourcentage, fixé en principe à l'échelon national et représentatif des frais ; pour les vignes, la méthode préconisée était similaire mais plus complexe : détermination du revenu brut en fonction de la moyenne des cinq années précédentes, puis déduction pour frais, puis fixation de la valeur locative à 50 % du revenu net ainsi obtenu ; le fondement de cet abattement de 50 % était "l'importance du travail du vigneron pour la mise en valeur du sol", cette importance justifiant que la "rente du sol" (c'est-à-dire le loyer que le propriétaire aurait pu tirer d'un bail), qui doit être la base de la valeur locative, soit nettement inférieur au revenu net ;

- pour l'évaluation des terrains à bâtir, enfin, le recours à un taux d'intérêt appliqué à la valeur vénale (c'est-à-dire l'application d'un simple pourcentage à cette valeur vénale) était préconisé.

- S'agissant de la procédure de fixation des valeurs locatives, la Commission suggérait :

- la création de commissions consultatives, à l'échelon national et départemental,
- diverses modifications minimales de la composition des commissions communales et départementales des impôts directs.

• Ces diverses recommandations ont toutes été prises en compte dans les textes réglementaires qui ont mis en oeuvre la révision. La concertation préalable à cette révision fut donc d'excellente qualité.

b) La première phase de la révision

• Cette première phase s'est déroulée entre juillet 1959 et décembre 1960. Le texte de base qui a guidé les opérations est une circulaire du 20 octobre 1959.

• Cette phase a comporté, en premier lieu, une remise en ordre cadastrale, la modernisation du cadastre n'étant pas encore achevée à l'époque.

En second lieu, la répartition des communes par "régions agricoles" a été refondue, afin de prendre en compte les modifications intervenues dans la "géographie agricole" depuis la précédente révision (de 1949).

En troisième lieu, enfin, l'affectation des parcelles à chacun des treize groupes de culture (1), puis la répartition de ces parcelles en sous-groupes et en classes homogènes ont été effectuées.

• La classification des parcelles devait s'effectuer par accord entre la commission communale des impôts directs et le représentant de l'administration fiscale. Cet accord a été obtenu en une seule séance dans la quasi totalité des communes ; pour 113 communes, une séance supplémentaire a été nécessaire et pour deux communes seulement la classification a dû être arrêtée d'office par l'administration (procédure prévue à défaut d'accord en matière de classement).

c) La deuxième phase de la révision

• L'objet de la deuxième phase était la fixation des tarifs. Cette phase s'est déroulée en deux temps : élaboration de tarifs de référence, au niveau de la région agricole ; fixation des tarifs au niveau de chaque commune. Les opérations se sont étalées sur les années 1961 et 1962.

• Pour l'élaboration des tarifs de référence, des principes généraux ont tout d'abord été fixés par la Commission consultative nationale des évaluations foncières ; cette commission a

(1) Les treize groupes de culture ont été les mêmes qu'en 1908 (groupe 1 : terres ; groupe 2 : prés et prairies naturelles ; groupe 3 : vergers ; groupe 4 : vignes ; groupe 5 : bois ; groupe 6 : landes ; groupe 7 : carrières ; groupe 8 : lacs et étangs ; groupe 9 : jardins maraichers ; groupe 10 : terrains à bâtir ; groupe 11 : terrains d'agrément ; groupe 12 : chemins de fer et voies navigables ; groupe 13 : sols bâtis, non imposables au foncier non bâti).

très largement repris les conclusions de la commission préparatoire qui s'était réunie de 1955 à 1958.

Puis, les tarifs de référence ont été progressivement élaborés par concertation de l'administration et des commissions consultatives départementales des évaluations foncières. Une homogénéisation interdépartementale a ensuite été effectuée par l'administration.

• La formation des tarifs communaux s'est effectuée d'octobre 1961 à juillet 1962 (soit en moins de neuf mois).

La procédure prévue était la suivante :

- fixation du tarif par accord entre l'administration et la commission communale des impôts directs ;
- à défaut d'accord, arrêt du tarif par la commission départementale des impôts directs ;
- possibilité de contestation des tarifs arrêtés soit par accord entre l'administration et la commission communale, soit par la commission départementale, devant la commission centrale des impôts directs (possibilité ouverte aux directeurs départementaux des services fiscaux, aux maires et aux contribuables) ;
- possibilité, enfin, de contestation devant les juridictions administratives des décisions tant des commissions départementales que de la commission centrale.

Les tarifs de référence régionaux ne liaient pas l'administration et les commissions communales. Le respect des ordres de grandeur qu'ils fixaient était, toutefois, garanti par la possibilité de l'administration de ne pas conclure d'accord au cas où les commissions communales faisaient des propositions s'en écartant trop manifestement (1).

Les recours ont été relativement peu nombreux, à l'exception du département de la Gironde où 268 tarifs ont été arrêtés par la Commission départementale et 171 tarifs contestés devant la Commission centrale.

(1) Ce mécanisme souple paraît bien préférable à un dispositif rigide comme celui de la valeur locative axiale (cf : ci-dessous, E).

Celle-ci, au total, a été saisie de 627 recours, dont :

- 101 présentés par les directeurs départementaux des impôts,
- 258 par les maires,
- 6 par les maires mandatés par les conseils municipaux,
- 262 par les propriétaires.

d) La troisième phase de la révision.

. La troisième phase de la révision a duré environ un an ; elle a été purement administrative et a consisté à obtenir les valeurs locatives cadastrales de chaque parcelle (120 millions au total, à l'époque), en multipliant le tarif par la superficie.

Les résultats de la révision ont été incorporés dans les rôles à compter du 1er janvier 1963. Cette révision a, toutefois, pris date au 1er janvier 1961 ; telle est, en effet, la date de référence à laquelle ont été estimés les valeurs locatives.

e) Appréciation de la révision

Quatre points peuvent être évoqués pour apprécier les résultats de la révision : la qualité de la concertation et de l'association des commissions communales au processus de révision, la durée des opérations, la validité des tarifs et, enfin, l'importance des transferts.

. La concertation a, semble-t-il, été assurée à toutes les phases de l'opération.

- Préalablement à celle-ci, avec la Commission nommée en 1955, qui, présidée par un conseiller d'Etat, comprenait huit représentants de l'administration (finances et agriculture), six représentants des contribuables et trois représentants des organisations syndicales du personnel du cadastre.
- Pour la fixation des tarifs de référence régionaux, avec la Commission consultative nationale des évaluations foncières et les commissions consultatives départementales, qui comprenaient six représentants du monde agricole et six représentants de l'administration (ensemble des chefs départementaux des services intéressés).

- Pour la fixation des tarifs communaux, puisque l'accord devait être recherché entre les commissions communales et l'administration.

Les commissions communales, départementales et centrales des impôts directs

1) La commission communale des impôts directs

. Ces commissions ont été créées en 1941 ; elles ont pris la suite des "répartiteurs".

• Leur composition est la suivante (article 1650 du Code général des impôts) :

- le maire ou son représentant, président,
- six membres dans les communes de moins de 2.000 habitants et sept dans les autres.

Les commissaires sont désignés par le Directeur départemental des services fiscaux, sur une liste proposée par le conseil municipal et comportant un nombre de candidats double de celui du nombre de membres. La représentation de chaque catégorie de contribuables doit être équilibrée.

• Leur rôle est triple (articles 1505 et 1510 du Code général des impôts) :

- recenser les modifications d'affectation des propriétés avec l'aide - en principe - d'un agent du service du cadastre,
- procéder, en accord avec l'administration, au classement des parcelles en classes et des locaux en catégories,
- procéder à l'évaluation des tarifs, en accord avec l'administration ; à défaut d'accord, le tarif est arrêté par la commission départementale en matière de foncier non bâti et par le directeur départemental des services fiscaux en matière de foncier bâti.

2) La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires

• Le rôle de cette commission est considérable et sa composition varie selon les cas ; seules seront ici mentionnées les dispositions applicables en matière d'évaluation des valeurs locatives.

• La commission comprend (article 1651 du Code général des impôts) :

- un magistrat du tribunal administratif,

- trois fonctionnaires de la direction générale des impôts (ou quatre, en matière de foncier bâti),

- plus :

. en matière d'évaluation des propriétés non bâties, quatre membres désignés par la chambre d'agriculture, sur proposition des syndicats d'exploitants et de propriétaires,

. en matière d'évaluation des propriétés bâties, trois membres représentant les propriétaires (avec représentation des propriétaires de locaux d'habitation, commerciaux et industriels) et un membre représentant les locataires ; ces membres sont désignés par des "organismes représentatifs" ;

- en outre : en matière de foncier bâti, la commission comprend un représentant du conseil général ; le nombre de représentants de l'administration est alors porté à quatre.

• Le rôle de la commission est :

- d'arrêter le tarif en cas de désaccord entre la commission communale et l'administration en matière de foncier non bâti (article 1510 du Code général des impôts),

- en matière de foncier bâti, de statuer sur le tarif lorsqu'il est contesté par le maire, dûment autorisé par le conseil municipal ou par les propriétaires, pourvu qu'ils détiennent plus de 10 % du total des locaux concernés,

- de statuer sur les contestations des coefficients d'actualisation, qui sont fixés par l'administration, tant pour le bâti que le non bâti ; ces contestations peuvent être effectuées par les maires ou les membres des commissions consultatives départementales des évaluations foncières (article 1518, II, du Code général des impôts).

3) La commission centrale des impôts directs

• Cette commission est composée (article 1652 bis du Code général des impôts) :

- du ministre ou de son représentant, président,
- de "trois hauts fonctionnaires du ministère des finances, désignés par le ministre des finances" et "d'un haut fonctionnaire du ministère de l'agriculture, désigné par le ministre de l'agriculture",
- de quatre représentants des agriculteurs, désignés moitié par la Fédération nationale des exploitants agricoles et moitié par la Fédération nationale de la propriété agricole.

• Son rôle est de statuer :

- en appel, sur saisine du maire ou de l'administration, sur les décisions de la commission départementale des impôts directs lorsque celle-ci a statué pour cause de désaccord entre l'administration et la commission communale en matière de foncier non bâti,
- directement, sur les contestations de tarifs arrêtés en accord par l'administration et la commission communale, sur saisine de propriétaires représentant au moins 50 % des terrains concernés par le tarif contesté.

Cette commission ne joue aucun rôle en matière de foncier bâti.

La durée de la révision a été de quatre années au total. Il convient d'observer qu'une telle durée ne serait aujourd'hui pas nécessaire. En effet :

- La première phase comportait une part de travaux qui n'aurait pas à être effectuée aujourd'hui (achèvement de la rénovation du cadastre et délimitation des régions agricoles).

- La phase purement administrative (troisième phase) peut être désormais considérablement plus rapide par l'utilisation de matériels informatiques.

- La phase de fixation des tarifs au niveau communal, celle pour laquelle les délais de 1961-1962 peuvent encore servir de référence n'a, en revanche, duré que neuf mois.

• La qualité des évaluations sera plus longuement examinée ci-dessous, B de cette deuxième partie. Plus que les défauts de cette évaluation, c'est, en effet, son vieillissement qui pose problème ; car les défauts éventuels ont été amplifiés par l'absence de révision depuis bientôt trente ans.

L'évaluation a, semble-t-il, été source de distorsions :

- entre les pays de fermage, pour lesquels la méthode tarifaire a été dominante,
- et les pays où l'évaluation directe a été le plus fréquemment retenue.

Dans les pays de fermage, les valeurs locatives cadastrales ont été correctement évaluées, voire surévaluées. Ailleurs, la méthode de l'évaluation directe a abouti à une relative sous-évaluation (1).

Avec le temps, ces distorsions sont devenues sources d'injustices redoutables : pour les agriculteurs, surtaxés dans les pays de fermage, pour les propriétaires fonciers, dont le revenu réel a fortement décliné, du fait de la réglementation du fermage et des difficultés agricoles, pour les collectivités locales, enfin, qui, dans les pays de fermage (Ouest et Nord du pays) ont dû limiter leurs taux d'imposition du fait de la surévaluation de plus en plus manifeste des valeurs locatives et sont ainsi pénalisées au titre de la répartition de la dotation globale de fonctionnement, tant au titre du critère du potentiel fiscal (plus élevé pour l'application de la loi que dans la réalité) que du critère de l'effort fiscal (moins important pour l'application de la loi qu'il ne l'est en réalité).

Selon le Conseil des impôts, (huitième rapport, relatif à l'imposition du capital, 1986), "l'hétérogénéité tient d'abord au rôle joué par les commissions communales des impôts directs ... l'homogénéité des évaluations entre communes a été imparfaite, surtout lorsque les communes appartenaient à des régions agricoles différentes.

(1) Selon M. Robert Mériaudeau, in "impôts locaux et inéquités territoriales" in "La Revue de géographie alpine", 1987.

"Cette hétérogénéité provient, en outre, des différences de méthodes utilisées selon le type de biens. S'agissant des biens fonciers non bâtis, les valeurs locatives ont été établies essentiellement par les deux méthodes de la référence à un bail type et de l'appréciation directe. Il est bien difficile de penser que l'utilisation des deux procédés, si étrangers l'un à l'autre, ait pu conduire à des résultats totalement cohérents. L'évaluation à partir du bail, qui peut paraître la plus facile et la plus fidèle pour le propriétaire non-exploitant, a cependant pour effet de plafonner, pour le propriétaire exploitant, les valeurs locatives cadastrales à un niveau relativement bas, et cela à cause de la réglementation du fermage".

Notons donc, en première approche, deux thèses qui semblent assez différentes :

- celle du M. Mériaudeau, selon laquelle l'évaluation aurait été (par comparaison avec les "qualités intrinsèques" des terres) plus élevée dans les pays de fermage,

- celle du Conseil des impôts, selon laquelle le statut du fermage, en "tirant vers le bas" les valeurs locatives, aurait en réalité avantagé les propriétaires faire-valoir directs des pays de fermage.

. Les transferts résultant de la révision, enfin, ont été sensibles entre les départements et les communes qui les composent pour les terres, par exemple, les bases ont augmenté de plus de 300 % dans 5 départements ; pour 19 départements, en revanche, l'augmentation a été comprise entre 99 % et 199 %.

Ces transferts n'ont pas empêché la révision d'être menée à bien. En l'absence de transferts, elle n'aurait d'ailleurs pas eu de raison d'être.

2° - La révision des valeurs locatives des propriétés bâties de 1970

La révision des valeurs locatives foncières non bâties de 1961 a donné lieu à l'élaboration d'un rapport du service du cadastre, paru en 1967. Un tel document n'existe pas pour la révision de 1970. Les indications qui pourront être données à son propos ne pourront donc être aussi nombreuses.

a) Chronologie de la révision

• La révision a été prescrite par la loi du 2 février 1968 relative aux évaluations servant de base à certains impôts directs locaux.

Cette loi a fixé en premier lieu les règles d'évaluation des différents types de locaux (d'habitation, commerciaux et industriels).

Elle a, en second lieu, déterminé la procédure de la révision.

Sur son fondement ont, enfin, été pris divers décrets d'application, codifiés à l'annexe III du Code général des impôts. La majeure partie de ces dispositions est encore en vigueur.

• Les travaux de révision ont été réalisés de 1970 à 1973. Les valeurs locatives ont été estimées à la date du 1^{er} janvier 1970.

b) Les critères d'évaluation

Ces critères sont différents selon l'affectation des locaux (commerciaux, industriels et d'habitation).

• S'agissant des locaux d'habitation, il convient de distinguer les règles relatives à la détermination de la surface pondérée des locaux, les règles relatives au classement en catégories et les règles afférentes à la fixation des tarifs.

- La loi (codifiée sur ce point à l'article 1496 du Code général des impôts) dispose que le tarif est appliqué à la surface pondérée des locaux, en affectant la surface réelle de correctifs fixés par décret.

Ces correctifs sont les suivants :

• un coefficient permettant de minorer la surface de certaines pièces (buanderies, caves, greniers...), compris entre 0,2 et 0,6, est appliqué à la surface de ces pièces, afin d'obtenir la surface pondérée brute ;

- cette surface est ensuite corrigée par des coefficients permettant de majorer la superficie réelle des 20 premiers mètres carrés du local (coefficients compris entre 3 et 1,10, selon les catégories de locaux) et de minorer les différentes tranches de mètres carrés suivantes (coefficients, schématiquement, de 0,90 et 0,75); cette correction -qui accroît la surface des petits locaux et diminue celle des grands- permet d'obtenir la surface pondérée comparative;
- cette surface pondérée comparative est ensuite affectée d'un correctif destiné à prendre en compte :
 - l'état d'entretien (coefficients allant de 0,80 à 1,20),
 - la "situation" de l'immeuble (coefficients allant de 0,90 à 1,10),
 - la présence éventuelle d'un ascenseur (coefficient négatif, appliqué en l'absence d'ascenseur dans les immeubles collectifs et allant de -0,15, pour le sixième étage et au-delà, à 0, pour le troisième étage et en-deçà);
- la surface pondérée corrigée ainsi obtenue est, enfin, augmentée "d'équivalences superficielles", en fonction des "éléments de confort" (plus 4 mètres carrés pour la présence de l'eau courante, plus 5 mètres carrés pour une baignoire, plus 3 mètres carrés pour un vide-ordure ! etc...).

- En second lieu, la loi prévoit le classement des locaux d'habitation en huit catégories, en fonction de multiples critères allant du caractère architectural de l'immeuble à la présence d'éléments de confort... déjà pris en compte par les équivalences superficielles. Il est à noter que l'immense majorité des quelque 20 millions de locaux d'habitation recensés en 1970-1973 ont été classés en catégories 5, 6 et 7 ("sans caractère particulier", pour "l'apparence architecturale", "assez confortable, ordinaire ou médiocre" pour "l'impression d'ensemble", etc...).

- En troisième lieu, enfin, la loi prévoit la détermination des tarifs par référence aux "loyers des locaux loués à des conditions de prix normales"; les tarifs doivent être fixés pour chaque catégorie, le cadre géographique de "droit commun" étant la commune ou, lorsque le marché locatif n'y est pas homogène, le secteur de commune.

La valeur locative du mètre carré est, ainsi, une valeur estimative, fonction de la moyenne des loyers d'un échantillon de locaux (dits "locaux de référence").

La loi fait toutefois état du loyer réel du local dans un cas particulier : celui où ce local est loué sous le régime de la loi du 1er septembre 1948, cas auquel, sauf exception, la valeur locative ne peut être supérieure au loyer.

• S'agissant des locaux à usage commercial, la méthode de fixation des tarifs est très différente ; le principe général, pour les locaux loués à des conditions normales, est l'égalité de la valeur locative et du loyer stipulé dans le contrat de bail.

Pour les autres locaux (loués à des "conditions anormales" ou occupés par leur propriétaire), la méthode est celle de la comparaison avec la valeur locative de "locaux comparables".

• S'agissant, enfin, des locaux à usage industriel, la méthode retenue est celle de l'application d'un taux d'intérêt au "coût historique" du bâtiment. La valeur retenue n'est donc pas un pourcentage de la valeur de bilan (qui est diminuée, chaque année, des amortissements) mais un pourcentage du prix de revient. Ce prix de revient, qui peut être différent selon l'époque de construction du bâtiment, est en outre revalorisé selon un coefficient variant en fonction de la date de construction.

Le "taux d'intérêt" retenu a été de 8 %.

c) La procédure de révision

La procédure prévue par la loi du 2 février 1968 confère plus de pouvoir à l'administration fiscale que celle retenue pour l'évaluation des immeubles non bâtis.

• Pour la fixation des tarifs, la commission communale des impôts directs et le représentant de l'administration arrêtent, en principe, le tarif par accord, ainsi que le choix des locaux de référence.

Toutefois :

- le directeur départemental des services fiscaux doit procéder à l'harmonisation des valeurs locatives "de commune à commune",
- le directeur départemental des services fiscaux arrête seul le tarif, en cas de désaccord entre son subordonné et la commission communale.

Après la fixation des tarifs (qui sont affichés en mairie), ceux-ci peuvent être contestés dans les trois mois devant la commission départementale des impôts directs par :

- le maire, dûment mandaté par le conseil municipal,
- des locataires ou propriétaires détenant au moins 10 % des locaux concernés par le tarif.

Les décisions de la commission départementale peuvent, naturellement, être déférées à la juridiction administrative.

• Pour le classement des locaux d'habitation en catégories et la fixation de la valeur locative de chacun d'eux, par application du tarif, ou pour l'évaluation par comparaison des locaux commerciaux non loués, la procédure est similaire ; l'administration, à défaut d'accord, arrête seule les évaluations.

Les recours des contribuables ne peuvent être formés qu'après l'émission du premier rôle incorporant la nouvelle valeur locative (recours gracieux, puis, le cas échéant, contentieux devant la commission départementale des impôts directs, puis, le cas échéant, devant les tribunaux administratifs).

• Les nouvelles valeurs locatives ainsi déterminées ont été prises en compte pour les impositions de 1973.

C - LES ACTUALISATIONS DES ANNEES SOIXANTE-DIX

• En 1970, il a été recouru, pour la première fois depuis la création des impôts directs locaux, à la technique de l'actualisation.

Afin d'obtenir des valeurs locatives homogènes pour le bâti (qui allait faire l'objet de la révision prescrite par la loi du 2 février 1968) et pour le non bâti, une loi du 22 décembre 1967 a en effet prévu une "révision simplifiée" pour les propriétés non bâties.

Cette "révision simplifiée" a en réalité consisté en une actualisation, puisque les valeurs locatives de 1961 ont été simplement majorées par application de coefficients fixés par régions agricoles.

Cette actualisation a été très imparfaite, puisque seules les variations des prix des denrées à livrer aux propriétaires dans le cadre des contrats de fermage ont été prises en compte, et non les variations des quantités stipulées dans ces mêmes contrats.

• En 1980, une nouvelle actualisation a été menée à bien, conformément aux dispositions de l'article 1516 du Code général des impôts. Cette actualisation a concerné à la fois le foncier non bâti et le foncier bâti.

Pour le foncier non bâti, l'actualisation a corrigé quelque peu les effets de la révision simplifiée de 1970, puisque les coefficients ont tendu à mesurer la variation, entre 1961 et 1978 (date de référence de l'actualisation) à la fois des prix des denrées mais aussi des quantités stipulées dans les contrats de fermage. La variation des revenus bruts entre 1961 et 1978 a également été prise en compte pour les vignes, les bois et les vergers.

Pour le foncier bâti, les coefficients ont été fixés en fonction de l'évolution des loyers au niveau départemental; ces coefficients ont varié entre 1,41 et 1,85. Pour les immeubles industriels, la solution d'une majoration uniforme d'un tiers a été retenue, cette majoration étant destinée à éviter un transfert de charges au détriment de certains des redevables de la taxe professionnelle.

D - LE GEL DES DONNEES DE 1978 ET SES CONSEQUENCES

• Comme il a été indiqué ci-dessus, plus aucune actualisation n'a été effectuée à compter de celle arrêtée à la date de 1978, dont les résultats ont été incorporés dans les rôles en 1980.

La solution des majorations forfaitaires a donc été retenue.

Or, cette technique, qui accroît les distorsions initiales entre la réalité et les valeurs locatives, créées par les imperfections des révisions et des actualisations, justifie le retour à une application stricte de ces dernières procédures, indispensables à la validité de la fiscalité directe locale.

• En matière de foncier non bâti cette situation a des conséquences éminemment dommageables.

En 1978, déjà, comme le démontre une enquête de la direction générale des impôts citée dans le huitième rapport du Conseil des impôts, les valeurs locatives cadastrales et les loyers réels pouvaient être sensiblement différents : dans 5 départements, la valeur locative était supérieure à 100 % du loyer et dans 4 départements, inférieure à 50 % de celui-ci.

Les majorations forfaitaires n'ont pu qu'accroître ces divergences.

En outre, la valeur locative des différentes parcelles a évolué de manière divergente par rapport à leur valeur vénale selon les types de culture ; alors que l'augmentation de l'impôt était uniforme, les valeurs vénales connaissaient en effet des évolutions contrastées.

Globalement, de 1982 à 1985, les valeurs locatives cadastrales ont été majorées de 28 %, tandis que le prix des terres, en francs courants, diminuait en moyenne de 5 %.

Par rapport au montant des fermages, le poids de l'impôt a augmenté ces dernières années, sans que des pourcentages précis soient disponibles, étant donné l'extrême diversité des situations locales.

Par rapport au revenu brut d'exploitation, en moyenne nationale, le poids de l'impôt, qui s'élevait à 3,3 % en 1981 est passé à 4 % en 1985, cette moyenne masquant d'importantes disparités entre départements.

Ces divergences sont certes dues aux écarts de taux ; elles sont également imputables aux déficiences des évaluations.

Ce point est d'autant plus dommageable pour les redevables que la valeur locative sert également d'assiette :

- à une fraction des cotisations sociales agricoles,
- à la détermination du revenu imposable, pour les contribuables au forfait.

Au titre de la taxe foncière sur les propriétés non bâties et des taxes assimilées, le poids global supporté par les redevables est passé de 4,950 milliards de francs en 1980 à 9,5 milliards, selon les prévisions, en 1988, soit une augmentation de 92 % en francs courants et de 12 % en francs constants.

En 1988, les taxes additionnelles ont représenté 2,408 milliards de francs, soit :

- 1,155 milliard pour la taxe perçue au profit des chambres d'agriculture,
- 0,479 milliard pour la taxe perçue au profit du budget annexe des prestations sociales agricoles,
- 0,077 milliard pour la cotisation supplémentaire d'assurance agricole,
- 0,697 milliard pour les frais d'assiette et de dégrèvements perçus par l'Etat.

Les impositions locales "stricto sensu" se sont donc montées à 7,090 milliards de francs.

- Pour le foncier bâti, dont le montant est passé de 14,5 milliards de francs en 1980 (y compris les taxes annexes, dont la taxe d'enlèvement des ordures ménagères) à 48,640 milliards de francs, soit une augmentation de 235 % en francs courants et de 95 % en francs constants, la vétusté des évaluations ne peut qu'avoir causé de graves distorsions, même si, globalement, la valeur vénale des immeubles bâtis et le montant du loyer qu'ils procurent ont évolué plus favorablement qu'en matière de non-bâti.

- Pour les collectivités locales, enfin, cette obsolescence des bases a des conséquences redoutables au regard de la répartition des dotations de l'Etat.

En effet, les disparités d'assiette sont nécessairement compensées par des disparités de taux en sens inverse pour obtenir le même produit fiscal.

De ce fait, les collectivités où les bases sont surévaluées par rapport à la moyenne nationale sont réputées avoir un potentiel fiscal supérieur à son montant réel et demander un effort fiscal inférieur à ce qu'il est objectivement.

Or, les critères de potentiel fiscal et d'effort fiscal (c'est-à-dire le produit des "impôts ménages" sur le potentiel fiscal) commandent la répartition de 30 % de la dotation globale de fonctionnement, selon les critères de la loi du 29 novembre 1985, qui sera totalement entrée en vigueur en 1991.

S'agissant de la dotation globale de fonctionnement des départements, 40 % de la dotation de péréquation, elle-même égale à 55 % de la masse totale, sont répartis selon le critère du potentiel fiscal.

Le Fonds national de péréquation de la taxe professionnelle, enfin, est intégralement réparti, pour sa part principale (1,7 milliard de francs en 1987) en fonction de l'effort fiscal et du potentiel fiscal. La répartition des fonds départementaux fait également appel, pour partie, à ces critères.

- Les causes de cette absence de rénovation des bases tiennent, en premier lieu, à la lourdeur administrative des opérations.

D'ailleurs, le service du cadastre laisse à ses agents moins de temps à consacrer à leurs tâches "sur le terrain" (suppression de la tournée annuelle, destinée à constater les changements d'affectation et de consistance des propriétés et à permettre l'évaluation des propriétés nouvelles, dans certains départements).

Ces déficiences de la "mise à jour" des bases concerneraient, en matière de foncier non bâti, environ 15 % des parcelles, comme l'ont montré deux "campagnes de rattrapage" menées au début des années quatre-vingts dans 480 communes.

L'argument de la lourdeur administrative ne peut jouer pour les actualisations, qui constituent des opérations plus simples.

Celui des transferts de charges entre contribuables et de ressources entre collectivités a, en revanche, été invoqué en 1987, année où l'actualisation qui aurait dû entrer en vigueur en 1988, a été purement et simplement ajournée.

Selon les informations fournies par le Gouvernement, l'actualisation aurait entraîné des augmentations moyennes des bases différenciées (+ 8 % pour la taxe professionnelle, + 21 % pour la taxe d'habitation, + 23 % pour la taxe foncière sur les propriétés bâties, + 25 % pour les propriétés non bâties), qui auraient entraîné des transferts de charge entre catégories de contribuables.

Il est permis d'observer :

- que ces transferts entre catégories de taxes auraient pu être aisément neutralisés au moment de l'incorporation dans les rôles des nouvelles bases des quatre taxes :
 - . par application aux valeurs locatives, résultant de la révision, de coefficients compensateurs nationaux (100/108, 100/121, 100/123, 100/125 dans l'hypothèse ci-dessus),
 - . et par une correction des taux d'imposition au niveau local, afin d'y maintenir la répartition préexistante de la charge fiscale entre les produits des quatre taxes,
- que les transferts entre contribuables d'une même taxe auraient pu être atténués par une mise en vigueur progressive des effets de l'actualisation ;

- que l'ajournement de l'actualisation, dans la majorité des cas, ne fera que renforcer les transferts liés à la révision.

Celle-ci, dans ces conditions, doit désormais être impérativement menée à bien.

L'avant-projet de loi soumis au Comité des finances locales au début de 1982, dont l'objet est la détermination de nouvelles régies applicables à la prochaine révision, constitue un premier pas vers sa mise en oeuvre.

E - L'AVANT-PROJET DE LOI DE 1982

1° - Les principaux traits de l'avant-projet

Une première approche de l'avant-projet permet d'isoler quatre caractéristiques principales :

- la séparation dans le temps des deux étapes traditionnelles de la révision : la fixation des tarifs et le classement des propriétés,

- l'élargissement du cadre géographique de l'évaluation, qui ne serait plus la commune mais le secteur locatif,

- corrélativement à cet élargissement du cadre géographique, la diminution des prérogatives des commissions communales des impôts directs,

- la simplification générale des méthodes de fixation des valeurs locatives.

- Selon la note d'information diffusée par le ministère des Finances avec l'avant-projet de loi, "la procédure traditionnelle de révision des valeurs locatives se révèle aujourd'hui impraticable". Ce constat fonde l'un des principes directeurs de l'avant-projet, la **séparation des évaluations tarifaires et de la "maintenance" des bases.**

Lors des révisions de 1961 et 1970 avaient, en effet, été successivement mis en oeuvre :

- l'affectation des parcelles à un groupe de culture, leur regroupement en classes homogènes, puis la détermination des tarifs à l'hectare pour chaque classe pour le foncier non bâti,
- l'affectation des locaux en fonction de leur usage (habitation, commerce, industrie), pour les locaux d'habitation, la détermination de la surface pondérée et le classement dans l'une des huit catégories, puis, enfin, la fixation des différents tarifs pour le foncier bâti.

Une telle succession d'opérations demanderait, selon l'administration, un délai de quatre ans pour évaluer les 97 millions de parcelles et les 36 millions de locaux existant actuellement.

C'est pourquoi l'avant-projet propose la dissociation des révisions tarifaires, qui seraient effectuées tous les trois ans et de "l'entretien" (ou "maintenance") des bases qui serait opéré dans l'intervalle des révisions tarifaires.

Par maintenance des bases, il convient d'entendre :

- le reclassement des parcelles,
- la refonte de la distribution des locaux d'habitation entre les différentes catégories.

Cet "entretien" des bases n'aurait, en outre, pas de caractère systématique ; il n'interviendrait que sur demande du maire dûment mandaté par le conseil municipal ou du directeur départemental des services fiscaux.

• Le cadre géographique de fixation des tarifs ne serait plus la commune mais le "secteur locatif". Cette notion de "secteur locatif" revêt une signification légèrement différente pour le bâti et le non bâti.

Pour le non bâti, le département serait divisé en secteurs locatifs agricoles, forestiers et urbains (terrains à bâtir).

Chaque secteur locatif serait "un ensemble de communes présentant des potentialités agricoles et des marchés locatifs de même niveau". Ces secteurs locatifs seraient en principe continus et

devraient, le plus souvent, respecter le cadre de la "petite région agricole".

Pour le bâti, le département serait divisé en secteurs locatifs d'habitation, commerciaux et industriels. Pour chacune de ces trois affectations des propriétés, le département serait divisé en secteurs locatifs constitués de communes ou parties de communes présentant des marchés locatifs homogènes. Les secteurs locatifs seraient discontinus, chaque secteur intégrant toutes les communes ou parties de communes où les loyers sont situés dans la même "fourchette". Il convient d'observer que, pour les locaux d'habitation, on ne distinguerait pas de secteurs locatifs différents pour chacune des catégories.

Les tarifs seraient fixés dans le cadre du secteur locatif ainsi déterminé. Pour le foncier non bâti, ce tarif consisterait en une "valeur locative axiale", déterminée pour chaque sous-groupe de culture et qui laisserait subsister la possibilité d'un tarif modulé au niveau communal entre les différentes classes du sous-groupe de culture, afin de ne pas totalement faire abstraction des potentialités différentes des terres ; mais la valeur locative moyenne à l'hectare de l'ensemble des terres d'une commune appartenant à un sous-groupe de culture devrait impérativement être identique à la valeur locative axiale du secteur locatif de ce sous-groupe de culture, même si l'importance relative des surfaces relevant de l'une ou l'autre classe y diffère de la moyenne de celle-ci dans le secteur.

• Corrélativement à cet élargissement du cadre géographique de la fixation des tarifs, le rôle des commissions communales des impôts directs serait singulièrement minoré.

Dans le cadre des dernières révisions, ces commissions :

- étaient systématiquement consultées pour la fixation des tarifs et le classement, en matière de bâti (même si l'administration pouvait trancher en dernier ressort),
- avaient la capacité de provoquer la saisine de la commission départementale des impôts directs si elles étaient en désaccord avec l'administration en matière de tarifs pour le foncier non bâti.

L'adoption du cadre géographique du secteur locatif conduirait, il est vrai, à une -très relative- promotion des commissions consultatives départementales des évaluations foncières.

L'accord devrait en effet être recherché entre l'administration et celles-ci pour la fixation de la liste des sous-groupes de culture qui doivent faire l'objet d'un secteur locatif distinct dans le département. A défaut d'accord, la décision reviendrait à la commission départementale des impôts directs.

Pour toutes les autres décisions, toutefois, la commission consultative départementale des évaluations foncières serait simplement consultée, l'administration ayant seule le pouvoir de décider (délimitation des secteurs locatifs et fixation des valeurs locatives axiales pour le non bâti, délimitation des secteurs locatifs et fixation des tarifs pour le bâti).

Les commissions communales des impôts directs retrouveraient toutefois un rôle actif en matière "d'entretien" des bases.

Pour le non bâti, elles seraient appelées à donner un avis sur le classement des parcelles et, pour le bâti, sur le classement en catégories des locaux d'habitation. Cet avis ne lierait pas le directeur départemental des services fiscaux.

• Quatrième caractéristique de l'avant-projet, enfin, la recherche de la simplification :

- par la diminution du nombre de "groupes de cultures" (7 groupes au lieu de 13) et la détermination par la loi, pour le septième groupe ("autres propriétés non bâties") de la nature des sous-groupes, au nombre de 6 ;
- par la fixation dans la loi des techniques d'évaluation pour les vignes, bois et vergers ; la valeur locative de ces cultures serait toujours déterminée par référence au revenu brut d'exploitation, mais la quotité à retenir pour passer de ce revenu à la valeur locative serait inscrite dans la loi, au lieu de pouvoir varier selon les circonstances locales, comme ce fut le cas en 1961 (dans des limites relativement réduites il est vrai) ;
- par la suppression de tous les coefficients de pondération de la surface brute en matière de foncier bâti.

2°- L'évaluation des propriétés non bâties

Trois points peuvent être évoqués de manière complémentaire à propos de l'évaluation des propriétés non bâties : les techniques de fixation des tarifs, la notion de valeur locative axiale, la signification de la notion de "maintenance des bases".

• La valeur locative axiale, pour un sous-groupe de culture dans un secteur locatif, doit, selon l'article 5 de l'avant-projet, être déterminée par référence au montant annuel d'un "bail-type". Ce "bail-type" serait constitué de la synthèse des baux en vigueur à la date de référence de la révision. Selon les commentaires de l'administration en mars 1988 (1), les "baux en vigueur" seraient ceux conclus à une date proche de la révision et non le "stock" de baux, afin de saisir au mieux la "tendance" du marché locatif.

La valeur locative axiale à l'hectare serait ainsi, de manière générale, dégagée par référence au montant des fermages.

Toutefois, plusieurs autres méthodes sont expressément consacrées :

- pour les vignes, la méthode du revenu brut moyen d'exploitation (égal à la moyenne de la production commercialisée par hectare dans le secteur locatif lors des cinq années précédant la révision multipliée par les prix unitaires correspondants, exprimés en francs constants) est conservée ; la valeur locative serait égale à 14 % de ce revenu brut (article 17 de l'avant-projet) ;
- pour les vergers, le revenu brut d'exploitation serait déterminé de la même manière, mais la valeur locative serait égale à 6 % de ce revenu ;
- pour les bois, la technique serait similaire, les rendements étant déterminés par référence à l'inventaire forestier national ; la valeur locative serait égale à 30 % de la production ligneuse ainsi déterminée ;
- pour les terrains à bâtir viabilisés, la valeur locative serait égale à 1 % de la valeur vénale ;

(1) *Addition de représentants de la Direction générale des impôts par MM. Descours Desacres et Wolf, rapporteurs de l'avant-projet devant le Comité des finances locales.*

- pour les autres sous-groupes du septième groupe (terrains à bâtir non viabilisés, terrains d'agrément, chemins de fer, etc...), la valeur locative axiale serait égale à 400 % de la valeur locative axiale du sous-groupe des terres de culture ou d'élevage le plus important dans le secteur locatif agricole considéré.

Ces techniques d'évaluation sont, peu ou prou, reprises de la révision de 1961 ; leur caractère forfaitaire peut, probablement, être motivé par une certaine uniformisation des modes de culture, qui justifie l'utilisation de pourcentages uniformes pour la prise en compte des frais et la détermination du pourcentage du revenu brut égal à la rente du sol, qui doit seule être prise en compte pour la fixation de la valeur locative.

Notons, par ailleurs, que l'avant-projet ne retenait pas la possibilité de pratiquer un abattement sur la valeur des baux, pour tenir compte de la mise à disposition des maisons d'habitation, ce qui est d'autant plus illogique que le loyer des immeubles d'habitation et celui des immeubles agricoles peut figurer explicitement dans le bail.

Il convient par ailleurs d'espérer que l'administration saurait s'inspirer, dans un souci d'uniformisation des différentes données statistiques, des travaux des commissions départementales qui concourent à l'établissement d'un répertoire des valeurs vénales et locatives des parcelles agricoles, prescrit à des fins notamment fiscales par l'article 25 de la loi d'orientation agricole du 4 juillet 1980.

• La valeur locative axiale est probablement la notion la plus critiquable de cet avant-projet. L'article 3 dispose en effet :

"pour chaque sous-groupe de culture ou de propriété, la valeur locative moyenne à l'hectare est égale, dans la commune ou partie de commune rattachée à un secteur locatif distinct, à la valeur locative dont relève tout ou partie de la commune".

Dès lors, dans une commune moins bien dotée qu'une autre par la nature, les agriculteurs seront plus imposés.

Pour limiter cet effet pervers, le découpage en secteurs locatifs devrait être suffisamment fin et le nombre de sous-groupes de cultures retenu suffisamment élevé ; mais ce serait aller à l'encontre du but de simplification que s'assignaient les auteurs de l'avant-projet.

La valeur locative axiale est, en outre, une notion abrupte qui annihile les effets bénéfiques, au regard de la finesse de l'appréhension de la réalité économique, de la répartition des parcelles en différentes classes en fonction de leurs potentialités respectives.

Ainsi, une commune dotée d'une majorité de bonnes terres classées dans une catégorie supérieure aura la même valeur locative moyenne à l'hectare qu'une autre pourvue d'une minorité de bonnes terres.

La valeur locative axiale, par ailleurs, peut rendre inopérantes les dispositions prévues pour la "maintenance" des bases.

• La "maintenance" des bases consiste, selon l'article 6 de l'avant-projet, en la faculté de :

- modifier le nombre des classes,
- modifier la valeur locative moyenne à l'hectare de chaque classe,
- modifier le classement des parcelles.

Ces opérations interviendraient, dans l'intervalle des révisions tarifaires, à l'initiative du maire, dûment mandaté par le conseil municipal, ou du directeur départemental des services fiscaux. Les décisions seraient arrêtées par ce dernier, après avis de la commission communale des impôts directs.

Aucune opération ne pourrait avoir pour conséquence de modifier l'identité entre la valeur locative axiale et la valeur locative moyenne à l'hectare pour l'ensemble des parcelles de la commune relevant du sous-groupe de culture considéré.

Dans ces conditions, un effet pervers grave doit être mentionné : à supposer qu'au sein d'une commune, les meilleures terres d'un sous-groupe de culture soient affectées à un autre usage à l'issue d'une révision tarifaire (construction, changement de sous-groupe de culture), le déclenchement d'une opération de "maintenance" se révélerait impossible ; cette opération, qui doit s'effectuer dans le respect de la valeur locative axiale, aurait en effet pour conséquence mécanique l'élévation de la valeur locative moyenne à l'hectare des terres les moins bien classées, qui seules continueraient à être affectées au sous-groupe de culture.

3°- L'évaluation des propriétés bâties

A propos de l'évaluation des propriétés bâties, quatre points semblent devoir être examinés de manière plus approfondie : les techniques de délimitation des secteurs locatifs et de fixation des tarifs, les conséquences de la suppression des divers coefficients correcteurs, les rapports entre la valeur locative et le loyer réel, les problèmes spécifiques posés par l'évaluation des établissements industriels.

- La délimitation des secteurs locatifs des locaux à usage d'habitation et des secteurs locatifs des locaux à usage commercial serait, selon l'article 14 de l'avant-projet, effectuée par le directeur départemental des services fiscaux après consultation de la commission consultative départementale des évaluations foncières(1).

Selon l'article 14 de l'avant-projet, le secteur locatif est constitué d'un "ensemble de communes ou parties de communes situées dans un même département et présentant des marchés locatifs homogènes".

L'administration a effectué, à l'automne 1987, une expérimentation en "grandeur réelle" dans trois départements, les Yvelines, la Côte-d'Or et le Lot, qui apporte des précisions sur la manière dont ce dispositif pourrait trouver à s'appliquer.

La technique de délimitation des secteurs locatifs serait identique pour les locaux affectés à l'habitation et les locaux commerciaux.

Dans l'un et l'autre cas, la "procédure" comprendrait trois étapes :

- sélection d'un échantillon de locaux loués, à partir du relevé des contribuables à la taxe d'habitation et du relevé des contribuables à la taxe professionnelle,

(1) Lorsqu'elle siège à propos de l'évaluation des propriétés bâties, cette commission comprend trois représentants de l'administration fiscale, deux représentants des collectivités territoriales désignés par le préfet, trois représentants des propriétaires d'immeubles bâtis et deux représentants des locataires.

- recensement des loyers pratiqués soit par envoi de questionnaires, soit par exploitation du fichier du droit de bail (1) (la gestion du droit de bail n'est pas informatisée dans les communes de moins de 5.000 habitants),
- délimitation des secteurs locatifs en fonction d'une exploitation statistique des loyers pratiqués, fondée sur la technique de la "dispersion"; les communes ou parties de communes où la dispersion des loyers au mètre carré est similaire sont regroupées en secteurs locatifs.

Après délimitation des secteurs locatifs, les valeurs locatives au mètre carré sont déterminées pour chacune des catégories de locaux d'habitation et pour l'ensemble des locaux à usage commercial (avec, naturellement, une différenciation selon les types de "commerces": boutiques, super-marchés, bureaux...), également par examen des loyers.

Ainsi définie, cette démarche appelle plusieurs observations:

- l'administration n'exploite, semble-t-il, que les loyers des catégories 5, 6 et 7 pour la délimitation des secteurs locatifs d'habitation; les secteurs locatifs, dans ces conditions, sont-ils vraiment fiables?
- l'expérimentation révèle le faible nombre de secteurs retenus (pour le Lot, 4 secteurs pour l'habitation et 4 pour le commerce, pour la Côte d'Or, 5 secteurs pour l'habitation et 6 pour le commerce, pour les Yvelines, 5 secteurs pour l'habitation);
- le découpage est donc relativement grossier; pour la plupart des villes, les locaux sont répartis en deux secteurs seulement, et il n'y en a même parfois qu'un; or, il est difficile d'imaginer que les loyers ne soient pas, dans la réalité, différenciés selon le quartier au sein d'une ville.

(1) Le droit de bail est un impôt assis sur les loyers et dû par le propriétaire; son taux est de 2,50 % auxquels s'ajoute une taxe additionnelle, perçue au profit du budget de l'Etat depuis 1988, dont le taux est de 3,50 % pour les locaux achevés avant le 1er septembre 1948 et de 0,50 % pour les autres locaux.

• La suppression de la presque totalité des mécanismes correcteurs aggraverait le caractère approximatif de l'appréhension de la réalité qu'implique l'absence de finesse du découpage des secteurs locatifs.

Seuls devraient être, en effet, conservés :

- le coefficient de réduction de la surface des pièces annexes (buanderie, grenier, cave...),
- la possibilité de fixer un tarif dégressif au-delà d'un certain nombre de mètres carrés, si le marché locatif révèle que le loyer n'augmente pas proportionnellement à la surface du logement.

Seraient, en revanche, supprimés les équivalences superficielles afférentes aux éléments de confort et les coefficients de situation, d'entretien et d'ascenseur. Cinq motifs sont avancés pour justifier ces suppressions :

- l'inutilité des équivalences superficielles, dès lors que les éléments de confort sont déjà pris en compte dans le classement en catégories,
- l'inconvénient psychologique, du point de vue du contribuable, de l'obtention d'une surface pondérée supérieure à la surface réelle pour l'établissement de l'impôt,
- le caractère subjectif du coefficient de situation,
- l'opportunité de ne pas pénaliser les propriétaires qui entretiennent correctement leur immeuble par une majoration de leur valeur locative,
- la lourdeur administrative de l'établissement des surfaces pondérées.

Le premier de ces motifs semble totalement recevable.

Le second peut être aisément éludé en prenant, à chaque fois, des coefficients dont le maximum soit 1 : au lieu d'accroître la surface pour un logement bien situé ou bien entretenu, elle serait diminuée lorsque l'immeuble ne l'est pas.

Le troisième motif ne semble pas pouvoir être retenu : la localisation d'un immeuble influe assurément sur sa valeur locative réelle, dans les villes moyennes ou grandes, en tous cas.

Le quatrième motif contredit l'objectivité qui doit s'attacher à la notion de valeur locative : celle-ci ne doit pas recéler de contenu normatif et incitatif ; dès lors que l'état d'entretien de l'immeuble influe sur le loyer qu'il est possible d'en tirer, cet état d'entretien doit être pris en compte.

Le cinquième motif, enfin, est certes valable ; il ne doit pas, pour autant, enfin, servir de prétexte à l'abandon de toute tentative d'appréciation fine du réel, ce d'autant plus que le découpage des secteurs locatifs semble devoir se révéler relativement grossier.

• Les relations entre la valeur locative, telle qu'elle serait définie sur le fondement de l'avant-projet, et le loyer réel, sont relativement difficiles à appréhender.

En premier lieu, l'avant-projet de loi ne reconduit pas un "butoir" qui avait été prévu par la loi du 2 février 1968 ; ce "butoir" concerne les logements soumis à la loi du 1er septembre 1948, pour lesquels la valeur locative ne peut, en principe, excéder le loyer réel. Ces logements sont encore au nombre de 700.000, dont 200.000 en région parisienne. Or, nombre d'entre eux sont des logements de catégorie II B et II C (au sens de la loi de 1948), pour lesquels la valeur locative déterminée par les procédures normales risque d'être supérieure au loyer réel.

En second lieu, l'élargissement du cadre géographique d'évaluation, s'il garantit une meilleure "approche statistique moyenne" des loyers réels et évitera les distorsions entre communes similaires qui existent aujourd'hui, peut également se révéler une technique trop grossière, surtout si tous les coefficients correcteurs sont abandonnés.

En troisième lieu, il faut noter l'abandon de la technique d'évaluation des valeurs locatives commerciales retenue en 1970, c'est-à-dire le recours au loyer réel, dans la mesure du possible. Cette technique semblait pourtant bien convenir à la matière commerciale, pour laquelle le loyer réel peut être très dissemblable, du fait de la réglementation des baux commerciaux, pour deux locaux identiques. Le recours à une technique d'évaluation fondée sur une approche statistique des loyers risque, dès lors, d'aboutir à des injustices.

- L'évaluation des immeubles industriels, enfin, s'effectuerait, comme par le passé, par référence à leur prix de revient, par application d'un taux d'intérêt de 8 %. La méthode tarifaire ne serait donc pas utilisée, les expérimentations effectuées ayant abouti à la conclusion de l'absence d'un marché locatif vraiment significatif pour les immcubles industriels.

4°- Les modalités d'entrée en vigueur de la révision et les simulations relatives aux transferts de charges

- Selon l'article 20 de l'avant-projet, la prise en compte des conséquences de la révision s'effectuerait progressivement, dans un délai de 5 ans. Les majorations (ou les diminutions) de valeur locative qu'elle entraînerait seraient donc intégrées dans les bases par fraction d'un cinquième.

Par ailleurs, afin d'éviter tout transfert d'une catégorie de contribuable à une autre, les taux de chacune des quatre taxes seraient corrigés en proportion inverse de la variation des bases de ces taxes. Si, par exemple, dans une commune, les bases de la taxe d'habitation augmentent une année N de 30 % du fait de la révision, celles de la taxe foncière sur les propriétés bâties de 25 %, celles de la taxe foncière sur les propriétés non bâties de 10 % et celles de la taxe professionnelle de 5 %, les taux seront respectivement multipliés par : $100/130$, $100/125$, $100/110$ et $100/105$.

Sauf à faire varier ces nouveaux taux, dans les limites du "verrouillage" autorisé par la loi, chaque collectivité locale recevrait un produit fiscal identique et chaque catégorie de contribuables paierait, globalement, une même contribution à chacune des collectivités qui sont habilitées à lever l'impôt.

Ce mécanisme laisserait, naturellement, subsister les transferts entre contribuables d'une même taxe.

- Les expérimentations effectuées par l'administration, qui ne peuvent être considérés que comme une simple approche des effets de la révision et ont été opérées sur le fondement des dispositions de l'avant-projet, critiquable sur bien des points, ont donné les résultats suivants :

- pour le foncier bâti :

- . la valeur locative des locaux commerciaux enregistrerait la plus forte hausse : + 60 % en moyenne en Côte d'Or, + 90 % en moyenne dans le Lot ; les terrains à usage commercial verraient leur valeur locative augmenter d'environ 200 % ; pour les locaux avec boutique, la hausse serait comprise entre 30 % et 40 % ; ce phénomène serait, pour partie, dû à la sous-indexation des locaux commerciaux lorsque les coefficients nationaux de revalorisation forfaitaire ont été utilisés : ces coefficients étaient identiques pour les locaux commerciaux et les locaux d'habitation mais étaient déterminés à partir de l'évolution des loyers des immeubles d'habitation ;
- . la valeur locative des appartements augmenterait de 15 % environ ; pour les grands appartements, le coefficient de majoration serait faible (voisin de 1), mais il serait compris entre 1,6 et 1,8 pour les petits appartements ;
- . la valeur locative des maisons augmenterait d'environ 30 à 40 %.

- pour le foncier non bâti :

- . la valeur locative moyenne à l'hectare augmenterait, au total, de 80 %, pour l'ensemble des huit départements de l'expérimentation (Aisne, Dordogne, Isère, Landes, Maine-et-Loire, Nièvre, Orne, Vaucluse) ;
- . les plus fortes augmentations seraient enregistrées par les groupes de culture des vignes (+ 176 %) et des bois (+ 101 %) ; pour les terres, la majoration ne serait que de 76 % et, pour les prés, de 58 % ;
- . par le jeu de l'étalement sur cinq ans des variations de bases, les augmentations de cotisations des propriétaires dont la valeur locative augmente plus, en proportion, que celle des autres contribuables de la commune (ou du département), seraient relativement modérées chaque année.

Il est essentiel de ne pas perdre de vue que l'augmentation du niveau des valeurs locatives ressortant des simulations ci-dessus ne se traduira pas par une majoration générale des bases individuelles de chaque parcelle : celles-ci augmenteront ou diminueront suivant que la progression de la valeur locative de la parcelle considérée aura été supérieure ou inférieure à celle de la valeur locative moyenne des parcelles de même nature.

En effet, à titre d'exemple, si les valeurs locatives progressent, en moyenne nationale, de 50 % pour le foncier bâti et que celle d'un local augmente de 60 %, la majoration relative de la valeur locative de ce local sera de : $160-150/150 = 6,66 \%$, et l'augmentation de la base de l'impôt sera en réalité de 6,66 % et non de 60 %.

Si par contre, l'augmentation de la valeur locative d'un autre local n'est que de 40 %, la majoration relative de cette valeur sera de $140-150/150 = - 6,66 \%$ et la base de l'impôt sera non pas augmentée de 40 % mais diminuée de 6,66 %.

• L'incidence de la révision sur la répartition des dotations globales de l'Etat n'avait pas fait l'objet de simulation. Cette incidence serait sans doute tempérée par une entrée en vigueur progressive de nouvelles bases ; mais cette procédure ne conduirait-elle pas à des calculs trop complexes pour être crédibles et serait-elle menée à son terme ?

TROISIEME PARTIE

FAUT-IL, AU REGARD DES EXPERIENCES ETRANGERES, MODIFIER L'ASSIETTE DES IMPOTS LOCAUX ?

Les expériences étrangères sont, en matière de fiscalité locale, d'interprétation délicate, tant pour des motifs d'ordre méthodologique (rareté et obsolescence des sources, problèmes liés à l'utilisation de conventions statistiques non homogènes) qu'en raison des différences de structures institutionnelles. Elles révèlent, néanmoins, le caractère général de la vétusté des évaluations des valeurs locatives, lorsque celles-ci (cas le plus fréquent) sont utilisées pour asseoir l'impôt local ; le recours à d'autres assiettes (valeur vénale, notamment) n'est guère plus satisfaisant.

Dans ces conditions, toute modification d'assiette en France ne paraît devoir être envisagée qu'avec prudence, en dépit de l'attrait intellectuel de certaines propositions.

A - LES EXPERIENCES ETRANGERES

1° - Brève description des différents systèmes de financement des collectivités locales

• Pour pouvoir prendre l'exacte mesure du rôle joué par l'impôt assis sur la propriété immobilière à l'étranger, il peut être utile de présenter, en premier lieu, une brève typologie des mécanismes de financement des collectivités locales.

Les différentes sources de recettes se sont, pour les exercices 1985 ou 1986, selon les pays, établies comme suit (1).

	Impôts	Subventions (spécifiques et globales)	Emprunts	Autres (1)
Belgique	37 %	26 %	12 %	25 %
Allemagne Fédérale	34 %	37 %	7 %	22 %
Danemark	43 %	47 %	9 %	1 %
Italie	7 %	63 %	4 %	16 %
Grande-Bretagne	32 %	43 %	(2)	25 %
France	45 %	26 %	12 %	17 %
Pays-Bas	2 %	84 %	4 %	10 %

(1) Ressources tarifaires, notamment.

(2) Les pourcentages ne sont disponibles qu'hors emprunts pour la Grande-Bretagne

L'examen de la structure des budgets locaux révèle ainsi deux "modèles" principaux :

- le modèle à forte prépondérance des transferts étatiques, les collectivités locales n'ayant aucune autonomie fiscale ; ce modèle est représenté par l'Italie (en raison de la suppression, en 1973, de la principale ressource fiscale des communes, la taxe locale sur la production, suppression liée à l'introduction de la taxe sur la valeur ajoutée) et par les Pays-Bas ;
- le modèle fondé sur l'équilibre des ressources fiscales et de transfert, qui caractérise la Grande-Bretagne, l'Allemagne Fédérale, le Danemark et la Belgique ; la France est le pays où la fiscalité occupe le plus fort pourcentage des ressources locales (2).

(1) Source : Centre international de crédit commercial.

(2) Ce qui conduit à nuancer singulièrement les propos hâtifs sur "l'assistanat" des collectivités locales françaises.

• Le poids de la fiscalité locale par rapport au produit intérieur brut s'établit, par ailleurs, comme suit :

Belgique	2,4 %
Allemagne Fédérale	3,2 %
Danemark	13,9 %
Grande-Bretagne	3,9 %
France	4 %

A l'exception du Danemark, où les collectivités locales occupent une place considérable (elles effectuent les deux-tiers des dépenses publiques), le poids de la fiscalité locale est à peu près similaire, l'Allemagne (hors Länder) étant légèrement en retrait de la France et de la Grande-Bretagne.

• La nature des impôts, enfin, est la suivante :

	Impôt sur l'immobilier	Impôt sur le revenu	Impôt sur l'activité
France	53 %	--	47 %
Allemagne	14 %	43 %	43 %
Grande-Bretagne	100 %	--	--
Danemark	--	80 %	--

Quatre modèles fiscaux peuvent ainsi être dégagés :

- le modèle danois (et scandinave, de manière générale), dans lequel l'impôt local sur le revenu est prépondérant;

- le modèle allemand, dans lequel sont combinés les éléments suivants :
 - . un transfert d'une fraction de l'impôt sur le revenu est redistribué aux collectivités locales ; cette redistribution ne doit pas être assimilée à une subvention globale, car la répartition s'effectue au prorata de l'impôt sur le revenu levé dans la commune ; 15 % de celui-ci est réservé à la commune, qui n'a aucun pouvoir de moduler ce taux ;
 - . les entreprises sont imposées principalement sur leur bénéfice (85 % des bases de la taxe professionnelle allemande) ;
 - . la propriété immobilière est imposée, mais le produit de cet impôt est relativement faible ;
- le modèle français, qui combine l'imposition de l'activité économique et de la propriété (ou de l'occupation) immobilière ;
- le modèle anglais où (jusqu'en 1990), la fiscalité locale est exclusivement assise sur l'immobilier.

Le modèle belge se rapproche du modèle allemand, puisqu'il combine un impôt sur les revenus cadastraux et une surtaxe communale à l'impôt d'Etat sur le revenu.

2°- Les impôts assis sur l'immobilier

a) Les "rates" britanniques et les perspectives de la "capitation"

La fiscalité locale britannique aura été, jusqu'en 1990, exclusivement fondée sur l'impôt foncier, payé tant par les particuliers que par les entreprises. A compter de 1990, une profonde réforme, votée à la fin de 1988, devrait s'appliquer.

- Le "local rate" britannique, qui va ainsi disparaître, est perçu au profit des comtés (au nombre de 57) et des districts (au nombre de 500), qui constituent un échelon administratif sans équivalent en France.

Cet impôt, qui est supporté à la fois par les entreprises (à raison d'un peu moins d'un tiers) et les particuliers, représente près de 4 points de produit intérieur brut.

L'impôt est dû par l'occupant de l'immeuble, qu'il en soit ou non propriétaire. Son principe est donc similaire à celui de la taxe d'habitation française.

Il est dû également sur tous les biens immobiliers, bâtis et non bâtis, mais, depuis 1929, les biens affectés à un usage agricole sont totalement exonérés.

L'assiette est constituée par la valeur locative ; pour déterminer cette valeur locative, il convient, selon le "General Rate Act" de 1967 d'utiliser la "rental method", c'est-à-dire l'évaluation en fonction du loyer réel ou, à défaut, du loyer d'immeubles comparables.

La périodicité des révisions des évaluations est, en principe, quinquennale.

Or, depuis l'après-guerre, il n'y a eu que trois révisions, en 1956, 1963 et 1973. Le principe de la quinquennalité a d'ailleurs été abandonné en 1980, au profit de celui de révisions partielles, décidées sur arrêté ministériel. Une révision partielle a été conduite au début des années quatre-vingts.

La "vétusté des bases du "rate" est donc l'une des principales difficultés suscitées par cet impôt. Comme le soulignent J.-M. Legrand et Ian Mac Donald (1) :

"En l'absence de réévaluations régulières, le taux de l'impôt a été régulièrement augmenté pour maintenir son rendement. Dans ces conditions, les immeubles dont la valeur locative réelle a le plus augmenté ont été favorisés ; ainsi, les loyers réels des bureaux ont doublé à Birmingham, tandis qu'à Bristol le taux d'augmentation n'était que de 50 %, sur la période 1973-1979.

"... Quand on attend trop longtemps pour réévaluer les immeubles, les collectivités locales doivent modérer le taux de l'impôt, car la réévaluation s'accompagne alors de transferts de charges qui entraînent des protestations des contribuables."

(1) In "Les enjeux de la fiscalité foncière", 1983.

Dans ces conditions, le Gouvernement travailliste, en 1977, a proposé de substituer la valeur vénale à la valeur locative, en raison, principalement, des difficultés de mesure de cette dernière (les locations du secteur privé ne représentent plus, actuellement, que 15 % des types d'occupation, contre 55 % pour la propriété et 30 % pour les locations du secteur public, qui ne sont pas utilisées pour l'établissement de la valeur locative).

Une voie différente a toutefois été choisie par le Gouvernement conservateur en 1988.

• La réforme de la fiscalité locale britannique passe par l'introduction d'une nouvelle forme de taxation, inconnue jusqu'alors en Europe depuis le XVIII^e siècle, la capitation.

A compter de 1990, les "rates" seront, en effet, supprimés pour les particuliers.

Trois impôts les remplaceront :

- le "personal community charge", qui sera un impôt par tête, dû par toutes les personnes de plus de dix-huit ans,
- le "standard community charge", qui sera un impôt forfaitaire sur les résidences secondaires,
- le "collective community charge", qui sera un impôt dû par le propriétaire des logements donnés en location et continuera à être assis sur la valeur locative.

S'agissant des entreprises, la taxation des immeubles sera maintenue, de même qu'une assiette fondée sur la valeur locative.

Mais son application est subordonnée à une réévaluation des valeurs locatives. Son taux sera désormais fixé par l'Etat, qui redistribuera le produit ainsi perçu en fonction du nombre d'habitants. Cette atteinte à l'autonomie fiscale locale est motivée par le souci d'éviter les distorsions de taux.

Il est difficile de conclure que les défauts inévitables de l'assiette des "rates" et l'absence de réévaluations suffisamment fréquente des valeurs locatives aient joué un rôle moteur dans cette réforme. Selon la thèse la plus communément développée, le Gouvernement central a souhaité limiter drastiquement la dépense locale en conférant aux comtés et aux communes un impôt dépourvu de toute opacité et peu populaire. Il est néanmoins probable,

justement, que l'insuffisante adéquation des "rates" à la réalité économique a contribué à leur suppression (pour les particuliers) ou à leur profonde mutation (pour les entreprises).

b) L'impôt foncier allemand

- Contrairement aux "rates" britanniques, l'impôt foncier allemand ("Grundsteuer") a un poids relativement modéré. Son produit total s'élevait à environ 6 milliards de deutsch marks en 1980, soit 0,5 % du P.I.B. (ou un quart du produit de la taxe professionnelle allemande).

- Deux types d'impôt foncier, en réalité, coexistent : l'impôt foncier A, dû au titre des terres agricoles et forestières et l'impôt foncier B, dû au titre de tous les autres biens immobiliers.

Les communes, qui perçoivent l'intégralité du produit de ces deux impôts, en fixent librement les taux ; le niveau de ceux-ci est considérable (240 % pour l'impôt foncier A, 270 % pour l'impôt foncier B, environ), en raison de la vétusté des évaluations.

Jusqu'en 1974, l'évaluation utilisée datait de 1935 ; à compter de 1974, des valeurs estimées à la date de 1964 ont été retenues. En dépit d'une réévaluation prescrite en 1980 et partiellement utilisable depuis 1985, ces valeurs de 1964 sont encore pour partie en vigueur.

Les biens ont été évalués à cette date selon trois méthodes :

- la méthode de la "valeur productive" ("Ertragswert") pour les terres agricoles et les forêts,
- la méthode de la valeur locative pour les immeubles bâtis,
- la méthode de la valeur vénale pour les immeubles non bâtis et non agricoles.

- Ces trois techniques doivent permettre d'aboutir à la "valeur en capital" des biens, par le jeu de méthodes complexes. L'impôt allemand est donc fondé sur une "sorte de valeur vénale", approchée de manière forfaitaire par divers moyens.

Selon une étude mentionnée par le huitième rapport du Conseil des impôts relatif à l'imposition du capital (page 395), le mode d'évaluation, combiné à la date de celle-ci (évaluation de 1964, avec correction forfaitaire, par application d'un coefficient de 1,40) aboutit à ne prendre en compte que 1 % de la valeur vénale réelle des forêts, 5 % de la valeur vénale réelle des terres agricoles et 20 % de la valeur vénale réelle des immeubles bâtis et des terrains à bâtir.

La pression fiscale moyenne par rapport à la valeur vénale réelle est de 0,075 % pour les terres agricoles et de 0,14 % pour les maisons individuelles, contre 1,2 % pour les terres, 0,43 % pour les logements (hors taxe d'habitation) et 0,27 % pour les bois et forêts en France.

• L'impôt foncier allemand semble donc caractérisé par la vétusté et l'hétérogénéité des évaluations (1), qui servent d'ailleurs également de bases à l'impôt annuel sur la fortune et par le faible poids de l'impôt par rapport aux valeurs vénales réelles.

c) Les "property taxes" américaines

• Les "property taxes" sont des impôts sur la propriété, perçus généralement par les collectivités de "niveau inférieur" (autres que l'Etat fédéral et les Etats fédérés); leur régime est très divers et est fixé par les Etats fédérés.

Le plus souvent, les "property taxes" frappent les immeubles des personnes physiques et des sociétés.

Quoique en diminution dans le total des ressources des collectivités locales, les "property taxes" représentent encore environ 2,5 % du produit national brut. Ces impôts ne sont guère populaires (cf: en 1978, amendement 13 à la Constitution de l'Etat californien, adopté à la suite d'un référendum d'initiative populaire et plafonnant le poids de l'impôt).

• L'assiette est, en principe, constituée par la valeur vénale. Cette valeur vénale est estimée selon diverses techniques,

(1) Au moins jusqu'à une période très récente.

par des "évaluateurs", qui sont des fonctionnaires élus par les citoyens du comté ou de la ville.

Le principe général est l'utilisation de la valeur de marché ; la "capitalisation des revenus" est également fréquemment retenue, notamment pour les terres agricoles (il s'agit de déterminer la valeur vénale en fonction de la valeur locative).

La qualité des évaluations est assez souvent médiocre.

"On considère que l'évaluation est satisfaisante quand il n'y a pas plus de 20 % d'erreurs autour de l'évaluation médiane, ce qui signifie qu'entre deux maisons aux valeurs de marché identiques, l'une peut être évaluée 20 % au-dessus de cette valeur et l'autre 20 % au-dessous...

"D'après une étude faite à Boston, sur des maisons individuelles d'une même rue vendues la même année, les maisons étaient évaluées, pour l'assiette de l'impôt, à une valeur comprise entre 33 % et 100 % de leur valeur de marché" (1).

(1) Source : J-M. Legrand, in *"Les enjeux de la fiscalité foncière"*.

B - FAUT-IL MODIFIER L'ASSIETTE DES IMPOTS FRANCAIS?

1°- Tentative de synthèse des expériences étrangères

• Quatre caractéristiques principales semblent pouvoir être dégagées de l'examen des impôts assis sur l'immobilier perçus à l'étranger :

- quelle que soit l'assiette (valeur locative, "valeur en capital", valeur vénale), la base d'imposition fait toujours l'objet d'une évaluation par l'administration ; il n'existe pas de système déclaratif, comme c'est le cas pour l'impôt de solidarité sur la fortune français ;
- de manière générale, des techniques d'évaluation diverses sont utilisées ; les pays qui utilisent la valeur vénale, notamment, n'approchent pas toujours celle-ci par le biais des valeurs de marché, qui sont d'ailleurs parfois difficiles à constater pour les biens dont le marché est restreint ; l'Allemagne fédérale détermine, ainsi, les "valeurs en capital" à partir d'extrapolations fondées sur le rendement théorique ; aux Etats-Unis, la technique de la valeur vénale pure n'est pas retenue pour les terres agricoles mais est en revanche utilisée pour les immeubles bâtis, pour lesquels le "marché" est plus aisé à cerner ;
- les évaluations sont, partout, de qualité assez médiocre, quelle que soit l'assiette ; la vétusté des bases et l'insuffisante fréquence des révisions sont toujours présentes. De manière générale, moins les révisions sont fréquentes, moins les transferts de charges qu'elles suscitent sont tolérés par les contribuables (cas, notamment, de la révision des revenus cadastraux en 1979 en Belgique) ;
- les propriétés agricoles sont, partout sauf en France, moins lourdement imposées que les autres types de biens.

• Si l'impôt foncier est, de manière générale, source de difficultés, les "modèles" constitués par les pays où il n'est pas la ressource fiscale dominante des administrations locales semblent difficilement transposables en France.

- L'impôt sur le revenu n'est utilisé comme source directe de financement des collectivités locales que dans les pays scandinaves; la décentralisation y est poussée à l'extrême, les tâches de l'échelon central étant de dimensions très inférieures à celles des collectivités décentralisées.

En Allemagne, l'impôt sur le revenu n'est pas levé par les communes; il est partagé entre elles et les Länder: chaque commune reçoit, schématiquement, 15 % de l'impôt levé sur son territoire; les communes n'ont donc pas la possibilité de voter le taux de l'impôt, afin d'éviter toute distorsion.

Un tel partage de l'impôt sur le revenu ne semble donc possible que dans des pays de forte tradition décentralisatrice, le pouvoir de fixer le taux de l'impôt n'étant accordé que lorsque le nombre de collectivités locales est, en outre, très réduit (Danemark: 275 communes).

En Belgique, toutefois, les communes disposent d'une "surtaxe à l'impôt sur le revenu", dont elles fixent librement le taux, compris entre 6 % et 12 % de l'impôt sur le revenu dû à l'Etat; les communes y sont pourtant relativement nombreuses et la décentralisation moins importante qu'au Danemark.

- La capitation, instaurée récemment en Grande-Bretagne (qui conservera d'ailleurs, au profit des districts, des impôts assis sur la valeur locative), s'inscrit dans le cadre d'une série de mesures tendant à limiter l'autonomie fiscale des échelons administratifs décentralisés. Un tel dispositif, d'une équité contestable, ne serait probablement pas accepté en France où la fiscalité locale, relativement équilibrée entre catégories de contribuables, ressemble assez fortement à celle de l'Allemagne fédérale, sous réserve de l'absence de transfert d'une part de l'impôt sur le revenu.

- L'Allemagne, comme la France, impose les entreprises au niveau local, le poids de la "Gewerbesteuer" allemande étant plus élevé que celui de la taxe professionnelle française. L'assiette de la taxe allemande est d'ailleurs source de difficulté pour les collectivités locales, puisqu'elle est essentiellement fondée sur le bénéfice, notion volatile qui peut provoquer de brusques variations de ressources.

L'Allemagne, comme la France, impose également les biens immobiliers, mais le poids de l'impôt foncier y est moins lourd, du fait des transferts d'impôt sur le revenu et de l'importance des subventions des Länder.

Les systèmes fiscaux américain et, jusqu'à aujourd'hui, britannique, exclusivement fondés sur l'impôt foncier semblent particulièrement déséquilibrés; les entreprises, notamment, sont très inégalement taxées, puisque seuls les immeubles rentrent dans l'assiette de l'impôt.

2°- Rappel des principales propositions de modifications du régime et de l'assiette des impôts français

a) Propositions tendant à modifier la répartition territoriale des impôts

• Ces propositions visent principalement à limiter les écarts de taux résultant, en matière de taxe professionnelle, de la part communale de la taxe.

Il s'agirait donc d'une "départementalisation" de la taxe professionnelle; corrélativement, les départements ne percevraient plus les "impôts ménages", qui seraient entièrement dévolus aux communes.

Une autre proposition paraît retenir de plus en plus souvent l'attention; il s'agirait de réserver aux seules communes l'imposition des propriétés foncières non bâties. Cette solution permettrait à la fois d'accroître les ressources fiscales des communes rurales et de limiter le prélèvement pesant sur l'agriculture.

• Ces propositions entraîneraient, naturellement, des transferts de ressources importants entre collectivités et ne pourraient entrer en vigueur que progressivement, assorties de diverses mesures compensatoires.

La "départementalisation" de la taxe professionnelle suscite en outre une critique: elle rendrait aléatoire le montant des ressources des départements, auxquelles les "impôts ménages" confèrent aujourd'hui une -relative- stabilité.

b) Propositions tendant à modifier l'assiette

• Les difficultés d'établissement des valeurs locatives cadastrales ont conduit à proposer des modifications plus ou moins radicales des modalités actuelles d'établissement des impôts locaux. Outre le changement d'assiette de la taxe professionnelle (pour laquelle la "Commission Voisin" préconisait la valeur ajoutée et la "Commission Ballayer" la conservation partielle de l'assiette actuelle, assortie d'une prise en compte d'une fraction du bénéfice), ces propositions tendent à la réforme de l'assiette des taxes foncières et de la taxe d'habitation.

• Schématiquement, il s'agirait d'assoir les taxes foncières sur la valeur vénale des propriétés.

Dans le passé, les communes ont eu la faculté d'établir un impôt sur la valeur vénale des biens immobiliers ; cette faculté a été ouverte par une loi de 1887 (la taxe pouvait être instaurée sous réserve d'approbation législative ; elle l'a été à Paris et à Marseille) et par un décret-loi du 30 juillet 1937 (la taxe était d'un taux maximal de 0,50 % de la valeur vénale des propriétés non bâties, qui faisait, tous les trois ans, l'objet d'une évaluation par les services fiscaux ; 24 communes l'ont instaurée) ; un décret-loi de 1938, enfin, a ouvert cette faculté, pour toutes les propriétés, aux communes de plus de 500.000 habitants.

Ces dispositions ont toutes été abrogées dans les années soixante-dix.

En 1976, un comité, présidé par M. Geoffroy de Montalembert et dont le rapporteur était M. Jacques Thyraud ("Comité d'études de la taxe foncière"), constitué en application d'une loi du 31 décembre 1975, a proposé la création :

- d'un impôt foncier,
- assis sur la valeur vénale des propriétés bâties et non bâties,
- cette valeur faisant l'objet d'une déclaration des contribuables,
- le taux étant fixé par les collectivités locales, dans des limites comprises entre 0,1 % et 1 %.

Cette proposition n'a pas connu d'aboutissement.

• Aujourd'hui, il peut sembler légitime d'envisager de s'inspirer de ces exemples passés.

Pour le foncier non bâti, il s'agirait d'asseoir l'impôt dû par le propriétaire sur la valeur vénale de l'exploitation et d'assujettir l'exploitant, qu'il soit ou non propriétaire, à un impôt fondé sur le revenu d'exploitation, soit réel, soit évalué selon une technique s'inspirant de celle actuellement utilisée pour les vignes. Il serait également concevable d'utiliser la "valeur agronomique" pour asseoir cet impôt dû par l'exploitant, cette notion étant toutefois difficile à appréhender.

Pour le foncier bâti, une démarche similaire serait adoptée; elle consisterait à imposer le propriétaire sur la valeur vénale et l'occupant soit sur la valeur locative, soit sur son revenu global.

Ces propositions appellent les observations suivantes :

- l'utilisation de la valeur vénale permettrait la suppression de divers problèmes suscités par la valeur locative; par exemple, la sous-imposition des agriculteurs qui pratiquent l'exploitation "hors-sol" serait corrigée; par ailleurs, le marché de la vente étant aujourd'hui souvent plus important que celui de la location, les évaluations seraient facilitées;
- le partage, pour le foncier non bâti, de l'impôt entre le propriétaire-bailleur et le preneur consacrerait une solution qui est prévue par l'article 854 du Code rural et prévaut le plus souvent dans la réalité, sauf tradition ou convention contraires.

Toutefois, il convient d'observer :

- que la détermination des valeurs vénales n'est pas aisée, comme le démontrent les exemples américains et allemands; le recours à un système déclaratif n'est guère pratiqué à l'étranger; s'il paraît possible pour un impôt à faible nombre de contribuables comme l'impôt de solidarité sur la fortune, il semble plus délicat s'agissant des taxes foncières;

- qu'asseoir la taxe d'habitation sur le revenu du contribuable entraînerait des transferts de charges considérables, y compris entre contribuables à même niveau de revenu et accroîtrait la concentration du poids global de l'impôt sur un faible nombre de contribuables ;
- que cette dernière solution a d'ailleurs été rejetée en 1984, par le Gouvernement de l'époque ;
- qu'il semble difficile, eu égard à la lourdeur administrative des opérations de révision, de conserver la valeur locative pour asseoir la seule taxe d'habitation.

*

* *

Il apparaît, en guise de conclusion, qu'aucun exemple étranger, ni aucune proposition de modification, ne sont susceptibles de constituer une solution sans défaut pour la fiscalité directe locale française.

Dans ces conditions, et sous la réserve d'investigations plus approfondies concernant la modification éventuelle de l'assiette, il apparaît souhaitable de mettre en oeuvre au plus vite le processus de révision.

L'application partielle des coefficients d'actualisation envisagés en 1988 pourrait être un moyen fiable et rapide de mesurer l'incidence d'une amorce de révision des bases vers des niveaux relatifs plus proches de la réalité sur les diverses répartitions entre collectivités locales des dotations et des charges qui leur sont assignées en fonction de leur potentiel fiscal et de leur effort fiscal.

LEXIQUE

Coefficient déflateur

. Philosophie du coefficient déflateur

- Les valeurs locatives utilisées pour les impositions locales d'une année N sont celles de l'année N - 2 ; pour la taxe professionnelle les éléments de l'assiette autres que la valeur locative des bâtiments (c'est-à-dire 18 % de la masse salariale et 16 % du prix de revient des équipements) sont également, pour l'impôt de l'année N, ceux de l'année N - 2.

- Depuis 1981, les valeurs locatives sont, chaque année, revalorisées par application de coefficients forfaitaires nationaux ; ces coefficients sont établis selon l'évolution d'indices objectifs : indice du prix du blé-fermage pour le foncier non bâti, indice du coût de la construction pour le foncier bâti ; de manière logique, les coefficients appliqués aux bases utilisées pour les impôts d'une année N correspondent à l'évolution du prix du blé-fermage et du coût de la construction entre l'année N - 3 et l'année N - 2 (plus précisément, entre le quatrième trimestre de N - 3 et le quatrième trimestre de N - 2), puisque ces bases sont celles de l'année N - 2.

- Dans ces conditions, si le taux d'inflation est moins élevé entre l'année N - 2 et l'année N - 1 que l'évolution des indices de référence entre N - 3 et N - 2, une augmentation mécanique du "pouvoir d'achat" du produit des impôts locaux se produit nécessairement. Le coefficient déflateur vise à diminuer les bases de l'année N afin de les ramener au niveau qui serait le leur si l'évolution de l'indice général des prix avait été identique, entre l'année N - 2 et l'année N - 1 à l'évolution des indices de référence entre l'année N - 3 et l'année N - 2.

Il convient d'observer que ce mécanisme est, dans son fondement, quelque peu illogique. En effet, il aboutit à ramener le taux d'évolution des bases entre N - 1 et N au taux d'inflation entre N - 2 et N - 1. Dès lors, la référence à des indices peu ou prou corrélés aux prix agricoles ou à ceux de l'immobilier devient inutile. En outre, le coefficient déflateur est calculé, pour les quatre taxes, par référence à l'évolution du coût de la construction uniquement. Dans ces conditions, l'évolution des bases des impôts autres que le foncier bâti et la taxe d'habitation n'est pas nécessairement égale à celle de la hausse des prix en N - 1. Ceci est évident pour la taxe professionnelle, mais aussi pour le foncier non bâti, si l'indice du prix du blé-fermage n'évolue pas comme l'indice du coût de la construction.

• Modalités de calcul et exemples

- Le coefficient déflateur est égal au rapport entre l'augmentation, telle qu'elle est prévue par la loi de finances, des bases correspondant à l'érosion monétaire l'année N - 1 et l'augmentation nominale résultant du coefficient de majoration des valeurs locatives pour l'établissement des impôts de cette même année N, c'est-à-dire le coefficient d'évolution des indices de référence entre N - 3 et N - 2.

Exemple : en 1985, le taux prévisionnel de hausse des prix par rapport à 1984 est de 5,2 % ; en 1986, le coefficient de majoration des valeurs locatives est de 8 % (correspondant à l'évolution des indices de référence entre N - 3 et N - 2).

Le coefficient déflateur est donc de : $1,052/1,08 = 0,974$; appliqué aux bases de 1986, qui sont égales à 108 (base 100 = 1985), ce coefficient permet l'obtention de bases égales à : $108 \times 0,974 = 105,2$, c'est-à-dire de bases dont le taux d'augmentation est le même que le taux d'inflation entre N - 2 et N - 1.

- L'exemple décrit ci-dessus correspondait à la première année d'application du coefficient déflateur ; pour les années ultérieures, la situation est devenue plus complexe.

En effet, à partir de la seconde année d'instauration du coefficient déflateur, la formule utilisée pour le calcul des bases n'est plus : taux d'évolution des bases \times coefficient déflateur de l'année N, mais : taux d'évolution des bases \times coefficient déflateur de l'année N/coefficient déflateur de l'année N - 1.

Cette formule est nécessaire, dans la mesure où les bases retenues pour le calcul des impositions de l'année N n'incorporent pas l'incidence du coefficient déflateur en N - 1. Dès lors, si le coefficient déflateur de N était utilisé sans autre élément correctif, l'incidence de la diminution des bases en N - 1 due au coefficient déflateur de cette même année serait annulée.

Effort fiscal

Critère utilisé pour la répartition de la dotation globale de fonctionnement. Selon l'article L.234-5 du code des communes, l'effort fiscal est égal au rapport entre :

- le produit du total de :
 - . la taxe foncière sur les propriétés bâties,
 - . la taxe foncière sur les propriétés non bâties,
 - . la taxe d'habitation,
 - . la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (article L.234-7 du code des communes),
- et le potentiel fiscal de la commune, déduction faite de la part de celui-ci correspondant à la taxe professionnelle.

Potentiel fiscal

Aux termes de l'article L.234-6 du code des communes, le potentiel fiscal d'une commune est égal au montant des bases brutes des quatre taxes directes locales, ce montant étant, pour chaque taxe, multiplié par le taux moyen national d'imposition à la taxe concernée.

Secteur locatif

Notion nouvelle, qui a été proposée dans le cadre de l'avant-projet de loi soumis en 1988 au Comité des finances locales. Le secteur locatif, selon cet avant-projet, serait le cadre nouveau de fixation des tarifs.

En matière de foncier non bâti, les secteurs locatifs correspondraient à la "petite région agricole" au sens de l'Institut national de la statistique et des études économiques, pour les terres agricoles.

Pour les simulations effectuées dans huit départements, le nombre des secteurs par département a été compris entre 6 et 8, en matière agricole. Pour les bois, les secteurs locatifs seraient délimités à partir de l'inventaire forestier national.

En matière de foncier bâti, les secteurs locatifs seraient délimités en fonction du niveau des loyers ; chaque secteur locatif regrouperait donc des communes (ou des parties de communes) dans lesquelles le niveau des loyers est (ou est censé être) homogène. Les secteurs locatifs seraient ainsi discontinus pour le foncier bâti. Leur nombre a été, dans les expérimentations faites dans trois départements, de quatre dans le Lot, cinq en Côte d'Or et cinq dans les Yvelines (pour les locaux d'habitation).

La délimitation des secteurs serait opérée par l'administration, après consultation des commissions départementales des évaluations foncières.

Au sein de chaque secteur locatif seraient fixes des tarifs, pour chaque sous-groupe de culture en matière de non bâti et pour chaque nature de local en matière de bâti (locaux commerciaux avec boutique, locaux d'habitation, etc.). Pour les locaux d'habitation, des tarifs différenciés seraient en outre déterminés pour les huit catégories prévues par le code général des impôts.

Valeur locative

Revenu cadastral

La valeur locative d'une parcelle ou d'un local correspond au produit du tarif (à l'hectare ou au mètre carré) et de la surface de cette parcelle ou de ce local, telle qu'elle figure sur la matrice cadastrale. Pour les locaux d'habitation, toutefois, la surface utilisée est, dans l'état actuel du droit, une surface pondérée et non la surface réelle.

Le revenu cadastral est la fraction de la valeur locative utilisée pour l'établissement de l'impôt. Il est égal, pour le foncier non bâti, à 80 % de la valeur locative et pour le foncier bâti, à 50 % de celle-ci ; pour la taxe d'habitation, le revenu cadastral et la valeur locative sont identiques. Les abattements de 20 % et 50 % sont censés correspondre aux frais supportés par le propriétaire d'un bien non bâti ou bâti.

Valeur locative axiale

Notion nouvelle qui a, comme celle de secteur locatif, été proposée dans le cadre de l'avant-projet soumis au Comité des finances locales en 1988. La valeur locative axiale correspondrait au tarif à l'hectare déterminée, au niveau du secteur locatif, pour chaque sous-groupe de cultures.

La valeur locative à l'hectare de chaque parcelle affectée, au sein du secteur locatif, à un sous-groupe de cultures ne serait pas automatiquement la même que la valeur locative axiale. L'administration et les commissions communales des impôts directs conserveraient, en effet, la possibilité de regrouper les différentes parcelles affectées à un sous-groupe de cultures au sein de la commune dans des classes, la valeur locative à l'hectare étant différente pour chaque classe. Mais la valeur locative moyenne à l'hectare de l'ensemble des parcelles affectées à un sous-groupe au sein de la commune devrait être identique à la valeur locative axiale déterminée pour ce sous-groupe au niveau du secteur locatif.

Ainsi, une commune où 90 % des terres offriraient des potentialités médiocres devrait avoir la même valeur locative moyenne à l'hectare qu'une autre commune, où 90 % des terres seraient d'excellente qualité.

Au bout du compte, la notion de valeur locative axiale, si elle était introduite dans notre législation fiscale, aboutirait à nier que dans un même secteur locatif et un même sous-groupe de culture deux communes puissent présenter un éventail différent de potentialités agricoles pour les diverses parcelles qui les composent.

ANNEXE

TEXTE DE L'AVANT-PROJET DE LOI SOUMIS AU COMITÉ DES FINANCES LOCALES EN 1988

TITRE PREMIER : Evaluation et révision des valeurs locatives des propriétés non bâties

I - Règles d'évaluation

Article premier . Principes d'évaluation

La valeur locative des propriétés non bâties est déterminée en appliquant à leur superficie un tarif établi par commune.

Pour la détermination de leur valeur locative, les propriétés non bâties sont classées en tenant compte de leur nature et de leurs caractéristiques physiques.

Art. 2 : Classification des propriétés non bâties

I. Les propriétés non bâties sont rangées en sept groupes de cultures ou de propriétés :

- 1er groupe : terres de culture ou d'élevage ;
- 2e groupe : étangs et propriétés assimilées ;
- 3e groupe : vignes ;
- 4e groupe : vergers ;
- 5e groupe : bois ;
- 6e groupe : sols et terrains passibles de la taxe foncière sur les propriétés bâties ;
- 7e groupe : autres propriétés non bâties.

II. Les cinq premiers groupes de cultures ou de propriétés sont, dans chaque département, divisés en sous-groupes. Le septième groupe est divisé en six sous-groupes : terrains à bâtir viabilisés, terrains à bâtir non viabilisés, terrains d'agrément et assimilés, terrains sans affectation situés dans les zones constructibles des plans d'occupation des sols, chemins de fer et canaux navigables, autres terrains.

III. Dans les cinq premiers groupes, chaque sous-groupe peut, au niveau de la commune, être subdivisé en plusieurs classes. Les classes sont déterminées en tenant compte des caractéristiques physiques des sols. Dans le septième groupe, les sous-groupes ne comportent qu'une classe.

Art. 3 : Etablissement des tarifs

Le tarif fixe une valeur locative moyenne à l'hectare par classe, pour les différents sous-groupes de cultures ou de propriétés.

Il est établi à partir d'une valeur locative axiale qui est déterminée, par secteur locatif, pour chaque sous-groupe de cultures ou de propriétés, dans les conditions prévues à l'article 5.

Pour chaque sous-groupe de cultures ou de propriétés, la valeur locative moyenne à l'hectare, à la date d'établissement des tarifs, est égale, dans la commune ou partie de commune rattachée à un secteur locatif distinct, à la valeur locative axiale retenue pour le secteur locatif dont relève tout ou partie de la commune.

Art. 4 : Détermination des secteurs locatifs

Au sein de chaque département, il est distingué des secteurs locatifs agricoles, forestiers et urbains.

Le secteur locatif agricole est constitué d'un ensemble de communes, ou de parties de communes, présentant des potentialités agricoles équivalentes et des marchés locatifs de même niveau.

Le secteur locatif forestier est constitué d'un ensemble de communes, ou de parties de communes, dans lesquelles les qualités des sols et les contraintes d'exploitation sont équivalentes.

Le secteur locatif urbain est constitué d'un ensemble de communes, ou de parties de communes, dans lesquelles la valeur vénale des terrains à bâtir viabilisés est de même niveau.

La délimitation des secteurs locatifs est intangible entre deux révisions.

Art. 5 : Méthodes d'évaluation de la valeur locative des propriétés non bâties

I. La valeur locative axiale est égale au montant annuel d'un bail-type à l'hectare déterminé à partir de baux en vigueur à la date de référence de la révision.

Toutefois, ce bail-type est déterminé :

- pour les vignes et les vergers, à partir du revenu brut moyen d'exploitation ; celui-ci s'entend des productions commercialisées au cours des cinq années précédant la date de référence de la révision multipliées par les prix unitaires correspondants exprimés en francs constants à cette date et toutes taxes comprises ;

- pour les bois, à partir de la valeur moyenne annuelle de la production ligneuse telle qu'elle ressort de l'inventaire forestier national et du cours moyen des bois durant les cinq années qui précèdent la date de référence de la révision exprimé en francs constants à cette date et toutes taxes comprises.

II. A défaut de pouvoir établir un bail-type, la valeur locative axiale est déterminée par comparaison avec celle fixée dans les secteurs locatifs ou dans les départements voisins.

III. Par dérogation aux dispositions qui précèdent, la valeur locative axiale est déterminée :

- pour les terrains à bâtir viabilisés, par référence à la valeur vénale constatée, pour ces terrains, à la date de référence de la révision ;

- pour les autres sous-groupes de cultures ou de propriétés compris dans le septième groupe, par référence à la valeur locative axiale du sous-groupe des terres de culture ou d'élevage le plus important en superficie dans le secteur locatif agricole considéré.

IV. Les valeurs locatives axiales sont intangibles entre deux révisions.

V. Pour l'application des I et III ci-dessus, le revenu brut d'exploitation, la valeur moyenne annuelle de la production ligneuse, la valeur vénale des terrains à bâtir viabilisés et la valeur locative axiale de référence retenue pour les autres sous-groupes du septième groupe sont multipliés par des coefficients fixés par la loi, au niveau national, et pour chaque révision.

Art. 6 : Règles applicables entre deux révisions

I. Le nombre des classes, la valeur locative moyenne à l'hectare retenue pour chacune d'elles, ou la répartition des parcelles entre les classes, ne peuvent être modifiés qu'entre deux révisions, par sous-groupe de cultures ou de propriétés, dans les conditions prévues au II ci-après et à l'article 9.

II. Les modifications prévues au I sont subordonnées au maintien ou au rétablissement, dans la commune ou partie de commune rattachée à un secteur locatif distinct, de l'égalité, à la date d'établissement des tarifs, entre la valeur locative moyenne à l'hectare du sous-groupe de cultures ou de propriétés et sa valeur locative axiale dans le secteur locatif dont relève tout ou partie de la commune.

II - Procédure d'évaluation

Art. 7 : Détermination des sous-groupes de cultures ou de propriétés

La liste des sous-groupes de cultures ou de propriétés qui font l'objet d'une évaluation distincte dans le département est arrêtée par le directeur des services fiscaux en accord avec la commission consultative départementale des évaluations foncières.

A défaut d'accord, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires statue, en dernier ressort, dans les vingt jours de sa saisine par le directeur des services fiscaux.

Art. 8 : Détermination des secteurs locatifs et des valeurs locatives axiales

Le directeur des services fiscaux, après avis de la commission consultative départementale des évaluations foncières, ou sans cet avis si celle-ci refuse de prêter son concours, délimite les secteurs locatifs et arrête les valeurs locatives axiales.

Ces décisions sont notifiées au commissaire de la République, au président du conseil général, aux membres de la commission consultative départementale des évaluations foncières, aux présidents des communautés urbaines et des districts aiasi

qu'aux maires. Ces derniers, ainsi que le commissaire de la République, font procéder à leur affichage public dans un délai de cinq jours.

Elles peuvent être contestées dans les trente jours qui suivent l'expiration du délai prévu pour l'affichage, par les maires, dûment mandatés par leurs conseils municipaux, ou par les représentants des contribuables siégeant à la commission consultative départementale des évaluations foncières, devant la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires qui statue en dernier ressort dans les trente jours qui suivent sa saisine.

La délimitation des secteurs locatifs et le montant des valeurs locatives axiales sont notifiés par le directeur des services fiscaux aux personnes désignées au deuxième alinéa, dans un délai de dix jours à compter de la date à laquelle la commission départementale des impôts directs a statué définitivement sur l'ensemble des recours dont elle a été saisie en vertu du précédent alinéa.

Art. 9 : Modification du nombre des classes, des tarifs et du classement des parcelles

I. Les dispositions de l'article 6 s'appliquent à l'initiative du maire, dûment mandaté par le conseil municipal, ou à l'initiative du directeur des services fiscaux.

II. Les décisions résultant de l'application de l'article 6 sont arrêtées par le directeur des services fiscaux, après avis de la commission communale des impôts directs, ou sans cet avis lorsque celle-ci refuse de prêter son concours.

Elles sont notifiées et affichées dans les conditions prévues au deuxième alinéa de l'article 8.

Elles peuvent être contestées par le maire dûment mandaté par le conseil municipal ou par les représentants des contribuables à la commission communale des impôts directs dans les trente jours qui suivent l'expiration du délai prévu pour leur affichage, devant la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires qui statue en dernier ressort dans les trente jours qui suivent sa saisine.

Elles sont applicables dès l'année suivante lorsqu'elles sont devenues définitives avant le 1er septembre.

TITRE II - Evaluation et revision des valeurs locatives des propriétés bâties

1 - Règles d'évaluation

Art. 10 : Principes d'évaluation

Chaque propriété bâtie, ou fraction de propriété bâtie, est évaluée d'après son affectation, sa nature et sa consistance.

Art. 11 : Classification des propriétés bâties

Les propriétés bâties ou fractions de propriétés bâties sont, en fonction de leur affectation, rangées en trois groupes :

1er groupe : immeubles à usage d'habitation ou à usage professionnel et assimilés ;

2e groupe : immeubles à usage commercial, artisanal ou agricole et assimilés ;

3e groupe : immeubles à usage industriel et assimilés.

Dans les deux premiers groupes, elles sont classées par nature ; dans le premier groupe, elles sont en outre classées par catégorie en fonction de leurs caractéristiques physiques.

Art. 12 : Etablissement des tarifs

I. La valeur locative des propriétés bâties autres que celles visées aux articles 1499 et 1501 du code général des impôts est déterminée en appliquant à leur superficie un tarif au mètre carré établi, par secteur locatif, pour chaque nature ou catégorie de propriété, à partir des baux en vigueur à la date de référence de la révision.

II. La valeur locative des propriétés bâties visées au I ci-dessus et qui présentent un caractère exceptionnel ou qui sont spécialement aménagées pour l'exercice d'une activité particulière est déterminée par comparaison avec des propriétés similaires faisant l'objet de locations et situées dans les secteurs locatifs ou les départements voisins. A défaut de termes de comparaison, la valeur

locative de ces propriétés est déterminée par voie d'appréciation directe.

III. Le secteur locatif est constitué d'un ensemble de communes ou parties de communes situées dans un même département et présentant des marchés locatifs homogènes.

Les tarifs prévus au I peuvent être fixés par tranche de superficie. Pour l'application de ces tarifs, la superficie des propriétés bâties peut être réduite au moyen de coefficients variables de 0,1 à 0,6 pour tenir compte de la valeur d'utilisation de leurs différentes parties.

IV. Les tarifs et la délimitation des secteurs locatifs sont intangibles entre deux révisions.

Art. 13 : Règles applicables entre deux révisions

Entre deux révisions, il peut être procédé dans tout ou partie de la commune, au recensement ou à un nouveau classement, total ou partiel, des propriétés bâties.

Pour le recensement prévu à l'alinéa précédent, les redevables de la taxe foncière sur les propriétés bâties ou, à défaut, de la taxe professionnelle, de la taxe d'habitation ou d'une taxe annexe établie sur les mêmes bases que la taxe foncière, sont tenus de souscrire des déclarations dans des conditions fixées par décret.

II - Procédure d'évaluation

Art. 14 : Délimitation des secteurs locatifs et fixation des tarifs

Lors de chaque révision, le directeur des services fiscaux délimite les secteurs locatifs et arrête les tarifs d'évaluation après avis de la commission consultative départementale des évaluations foncières, ou sans cet avis si celle-ci refuse de prêter son concours.

Ces décisions sont notifiées, affichées et peuvent être contestées dans les conditions prévues aux trois derniers alinéas de l'article 8.

Art. 15 : Recensement et classement des propriétés bâties

I. Le recensement ou le classement des propriétés bâties prévus à l'article 13 sont effectués à la demande du maire dûment mandaté par le conseil municipal ou à l'initiative du directeur des services fiscaux.

II. Le classement des propriétés bâties est arrêté par le directeur des services fiscaux après avis de la commission communale des impôts directs, ou sans cet avis si celle-ci refuse de prêter son concours.

TITRE III - Dispositions particulières applicables à la prochaine révision des valeurs locatives des propriétés bâties et des propriétés non bâties

Art. 16 : Fixation de la date de la prochaine révision des valeurs locatives des propriétés bâties et non bâties

La date d'incorporation dans les rôles de la prochaine révision des propriétés bâties et non bâties est fixée au 1er janvier 1990. La date de référence est fixée au 1er janvier 1988. Ces dates sont fixées respectivement au 1er janvier 1993 et au 1er janvier 1990 pour les départements d'outre-mer.

Art. 17 : Dispositions relatives à l'évaluation des propriétés non bâties

Pour la prochaine révision des propriétés non bâties :

1°- La valeur locative axiale est, conformément au paragraphe V de l'article 5, fixée à :

- 14 % du revenu brut d'exploitation pour le groupe des vignes ;
- 6 % du revenu brut d'exploitation pour le groupe des vergers ;
- 30 % de la valeur moyenne annuelle de la production ligneuse pour le groupe des bois ;
- 1 % de la valeur vénale pour les terrains à bâtir viabilisés ;

- 400 % de la valeur locative axiale du sous-groupe des terres de culture et d'élevage visé au III de l'article 5 pour les terrains à bâtir non viabilisés, les terrains d'agrément et assimilés, les terrains sans affectation situés dans les zones constructibles des plans d'occupation des sols ainsi que pour les chemins de fer et canaux navigables ;
- 10 % de cette même valeur locative axiale pour le sous-groupe "autres terrains" du septième groupe.

2°- Le nombre des classes, le rapport entre les valeurs locatives moyennes à l'hectare fixées pour chaque classe ainsi que la répartition des parcelles entre les classes sont ceux qui résultent des règles fixées pour la précédente révision.

Par dérogation aux dispositions du précédent alinéa et du I de l'article 6, il peut être procédé, sur proposition de l'administration et avec l'accord de la commission communale des impôts directs, ou à l'initiative de cette commission formulée avant le 1er juillet 1988, par sous-groupe de cultures ou de propriétés, à la fusion de classes ou à la modification du rapport existant entre les valeurs locatives moyennes à l'hectare fixées pour chaque classe. Il est fait application, dans ce cas, de la procédure prévue au II de l'article 9.

Art. 18 : Dispositions relatives à l'évaluation des propriétés bâties

Pour la prochaine révision des propriétés bâties :

1°- Le classement des propriétés bâties et la définition des catégories de propriétés du premier groupe sont ceux qui résultent des règles fixées pour la précédente révision.

2°- Par dérogation aux dispositions de l'article 12, la valeur locative, avant révision, des propriétés bâties évaluées dans les conditions prévues à l'article 1501 du code général des impôts et au II de l'article 12, est corrigée de la variation de base qui résulte de la révision, pour le groupe de propriétés dont elles relèvent. Cette variation est celle constatée, au niveau national pour les propriétés qui relèvent de l'article 1501 précité, ou dans le secteur locatif pour les propriétés visées au II de l'article 12.

Art. 19 : Evaluation de la valeur locative des immeubles industriels

Au titre de 1990, la valeur locative des immeubles industriels ne relevant pas de l'article 1500 du code général des impôts est multipliée par un coefficient fixé dans les conditions prévues à l'article 1518 bis du code général des impôts.

TITRE IV - Dispositions relatives aux incidences de la révision des valeurs locatives des propriétés bâties et non bâties

Art. 20 : Etalement des variations de bases résultant de la révision, pour l'assiette de la taxe foncière sur les propriétés bâties, de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, de la taxe d'habitation et de leurs taxes annexes

Pour les impositions à la taxe foncière sur les propriétés bâties, à la taxe foncière sur les propriétés non bâties, à la taxe d'habitation et à leurs taxes annexes, établies au titre de 1990, la valeur locative de chaque propriété bâtie ou non bâtie est la valeur locative fixée au titre de 1989, augmentée ou diminuée selon le cas d'un cinquième de l'écart existant entre cette valeur locative et celle résultant de la révision prévue à l'article 16.

Au titre des quatre années suivantes, il est procédé à un ajustement supplémentaire d'égal montant, nonobstant les dispositions de l'article 1518 bis du code général des impôts.

Art. 21 : Etalement des variations de bases résultant de la révision, pour l'assiette de la taxe professionnelle et de ses taxes annexes

I. A compter de 1990, la valeur locative servant de base à la taxe foncière sur les propriétés bâties et à la taxe foncière sur les propriétés non bâties est, pour l'assiette de la taxe professionnelle et de ses taxes annexes, divisée par le coefficient appliqué, dans la commune, aux propriétés de même nature, pour l'actualisation des valeurs locatives effectuée en 1980.

II. Pour les impositions à la taxe professionnelle et à ses taxes annexes établies au titre de 1990, la valeur locative des propriétés bâties et non bâties est la valeur locative fixée au titre de 1989 pour l'assiette de ces taxes, augmentée ou diminuée, selon le

cas, d'un cinquième de l'écart existant entre cette valeur locative et celle définie au I.

Au titre des quatre années suivantes, il est procédé à un ajustement supplémentaire d'égal montant, nonobstant les dispositions de l'article 1518 bis du code général des impôts.

Art. 22 : Correction des taux d'imposition de référence

Pour l'application, au titre de 1990 et des quatre années suivantes, des articles 1636 B sexies, 1636 B septies, 1636 B octies, 1636 B decies, 1647 D et 1648 D du code général des impôts :

1° Les taux de l'année précédente sont, pour chaque taxe, corrigés chaque année, en proportion inverse de la variation de base qui résulte, dans chaque collectivité ou ensemble de collectivités, de l'application des articles 20 et 21 de la présente loi, et au titre de 1990, de la suppression de l'article 1480 du code général des impôts.

2° Un décret fixe, chaque année, les coefficients de correction applicables aux taux de l'année précédente qui sont calculés au niveau national.

Art. 23 : Neutralisation des incidences de la révision sur le calcul des abattements appliqués aux bases de la taxe d'habitation

Pour l'assiette de la taxe d'habitation établie au titre de 1990 et des quatre années suivantes, la valeur locative moyenne servant de base au calcul des abattements ainsi que les abattements fixés en valeur absolue sont, nonobstant les dispositions du IV de l'article 1411 du code général des impôts, corrigés chaque année, proportionnellement à la variation des bases résultant de l'application de l'article 20.

Art. 24 : Neutralisation des incidences de la révision des valeurs locatives foncières sur certaines dispositions relatives à la taxe professionnelle

I. Il n'est pas tenu compte des variations de base résultant de l'article 21 pour l'application des articles 1469 A bis, 1478-II et 1647 bis du code général des impôts.

II. Le seuil d'écrêtement prévu au I de l'article 1648 A du code général des impôts est, au titre de 1990 et des quatre années suivantes, révisé chaque année dans les conditions fixées au 2° de l'article 22.

TITRE V - Dispositions diverses

Art. 25 : Suppression des actualisations

L'actualisation des valeurs locatives foncières prévue à l'article 1516 du code général des impôts est supprimée.

Art. 26 : Mise en application

I. Les dispositions des titres I et II trouveront leur première application à l'occasion de la révision de la valeur locative des propriétés bâties et non bâties prévue à l'article 16.

II. Des décrets fixent en tant que de besoin les modalités d'application de la présente loi.

III. Un décret en Conseil d'Etat assurera en tant que de besoin la mise en harmonie des dispositions du code général des impôts avec celles de la présente loi.