

LA COTISATION FONCIERE DES ENTREPRISES ET LA TAXE FONCIERE : QUOI DE PLUS NORMAL QUE DE TAXER DEUX FOIS LE MEME LOCAL !

Du point de vue des entreprises, le discours sur les gagnants et les perdants de la disparition de la taxe professionnelle (TP) et son remplacement par la Contribution économique territoriale (CET) a fait bouger les représentants des professions désavantagées par cette évolution. Cependant, la taxation double et apparente d'un même local, qui résulte de la réforme, devrait être analysée avec soin.

L'examen de la situation des locaux d'entreprise avant la réforme devrait permettre la mise en perspective de cette réforme et la mise en avant de ce qu'il faut bien appeler une « anomalie ».

I / La situation fiscale des locaux antérieurement à la réforme

Concernant la taxe professionnelle, les éléments de l'assiette étaient en 2009 au nombre de trois (si l'on tient compte de la partie « recettes ») :

Elément de l'assiette	Part de la base brute de la TP
Valeur locative foncière	17,6 %
Valeur locative des Equipements et biens mobiliers (EBM)	79,8 %
Recettes	2,6 %

Source : Ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, fichier des établissements imposés à la TP en 2007.

Rappelons l'existence du plafonnement de la taxe professionnelle selon la valeur ajoutée produite par l'entreprise : le plafonnement était fixé, dans la majorité des cas, à 3,5 % de la valeur ajoutée.

L'élément de l'assiette qui nous intéresse est la valeur locative foncière, qui est un élément répandu dans la fiscalité locale en Europe : quoi de plus normal qu'une imposition locale repose sur l'implantation locale d'une entreprise à travers l'immeuble qu'elle occupe.

Le Rapport définitif de la Commission Fouquet de réforme de la taxe professionnelle (2004) indique en page 34 que « la taxe foncière est sans nul doute le mode d'imposition locale des entreprises le mieux partagé. A l'exception de la Suède, de la Grèce et de Malte, la totalité des pays de l'UE-15 et des nouveaux états membres, de même que les Etats-unis par le biais de la Property tax, se sont dotés d'une taxe foncière sur les propriétés bâties ... ».

Il rajoute (en page 62), « L'assiette foncière apparaît, en outre, bien acceptée des agents économiques, comme en a témoigné la majorité qui s'est dégagée parmi les représentants des entreprises au sein de la commission pour en accepter le maintien. Ceci tient, notamment, au caractère relativement limité des obligations déclaratives qu'exige l'imposition de cette assiette, commune aux taxes foncières et à la taxe professionnelle. »

Le Rapport d'information Balligand Laffineur relatif aux relations financières entre l'Etat et les collectivités territoriales, (présenté à l'Assemblée nationale en juillet 2009) confirme ce point et rajoute que « l'assiette foncière est bien acceptée par les contribuables qui n'en contestent pas le principe. La mission estime donc souhaitable de conserver une imposition de la jouissance des immeubles, distincte de l'imposition de leur propriété au titre des taxes foncières ».

A / Les méthodes de calcul de la valeur locative foncière

Ces méthodes de calcul sont utilisées tant pour la taxe foncière que pour la taxe professionnelle.

Il convient de distinguer les locaux commerciaux (dont la valeur locative cadastrale est établie à partir de l'article 1498 du Code général des impôts) et les locaux industriels (très majoritairement évalués à partir de la méthode comptable).

1 / Les locaux commerciaux

Leur valeur locative cadastrale est établie selon trois méthodes :

- La méthode par bail, si le local était loué à des conditions normales en 1970 (rare),
- La méthode par comparaison, la plus fréquente, à partir de locaux types qui servent de modèle et sont situés sur la commune (en règle générale, avec certaines exceptions),
- La méthode par appréciation directe, qui utilise la valeur vénale du local à laquelle est appliqué un taux d'intérêt.

La valeur locative cadastrale ainsi établie est celle de l'année 1970. L'application de coefficients départementaux (jusqu'en 1980) puis nationaux (à partir de 1981) permet d'obtenir la valeur locative cadastrale actuelle.

2 / Les locaux industriels

Leur valeur locative cadastrale est établie à partir du prix de revient qui figure au bilan de l'entreprise, en utilisant la méthode comptable. Par exception, une seconde méthode, la « méthode particulière », peut être utilisée : elle correspond à la méthode par comparaison des locaux commerciaux.

B / L'incidence de la catégorie du local sur la taxe foncière

Si la valeur locative cadastrale des locaux commerciaux avait un lien avec la valeur locative en 1970, l'application d'un coefficient annuel depuis 1970 a minoré profondément l'évolution de la valeur locative cadastrale par rapport à l'évolution de la valeur locative.

Par opposition, la valeur locative cadastrale des locaux industriels, fondée sur la valeur comptable des biens immobiliers au bilan, a beaucoup plus progressé : la taxe foncière des locaux industriels est beaucoup plus importante, à surface de local égale, que celle des locaux commerciaux.

II / La situation fiscale des locaux postérieurement à la réforme

Si la taxe foncière subsiste, la taxe professionnelle est supprimée et remplacée par la contribution économique territoriale (CET), laquelle se divise en deux parties : la cotisation foncière des entreprises (CFE) et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

Nous porterons surtout notre attention sur la cotisation foncière des entreprises (CFE) qui est assise sur les valeurs locatives foncières : elle correspond en pratique à la partie de l'assiette de la taxe professionnelle assise sur les valeurs locatives foncières.

Les redevables de la CFE sont les mêmes que ceux de la taxe professionnelle : ce sont les personnes qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée.

Une nouveauté est constituée par l'assujettissement à la CFE des locations nues (encore faut-il que les recettes brutes annuelles dépassent les 100.000 €).

Les exonérations prévues pour la taxe professionnelle sont reconduites pour la CFE (artisans, taxis, entreprises de presse, ...) à quelques exceptions près.

A / Base d'imposition de la CFE

La base d'imposition de la CFE est constituée des seuls biens passibles de la taxe foncière, en retenant comme période de référence l'avant dernière année civile précédent celle de l'imposition (c'est-à-dire l'année n-2).

La CFE est assise sur la valeur locative des biens passibles de la taxe foncière sur les propriétés bâties ou non bâties.

La valeur locative des locaux industriels évalués selon la méthode comptable et celle des locaux commerciaux disposant d'installations techniques, matériels et outillages dont le rôle est prépondérant, (également évalués selon la méthode comptable) est diminuée de 30 % : cet avantage consenti aux locaux industriels vise à redresser la distorsion dont ils étaient victimes depuis 1970.

B / Montant de la CFE

La base d'imposition multipliée par le taux d'imposition donne le montant de la CFE.

C / Les dégrèvements de la CFE

Le dégrèvement lié au plafonnement en fonction de la valeur ajoutée, se calcule par rapport au montant de la CET (c'est-à-dire de la CFE et de la CVAE).

Le dégrèvement pour réduction d'activité entre l'année de référence (n -2) et l'année antérieure à celle de l'imposition (n - 1) permet toujours d'obtenir un dégrèvement de CFE correspondant à la différence de bases entre ces deux années.

Un dégrèvement nouveau fait son apparition pour compenser les pertes liées à la réforme.

Enfin, le dégrèvement pour investissements nouveaux est supprimé.

III / La pratique du remboursement de la taxe foncière par l'entreprise locataire

A l'imposition sur la propriété de l'immeuble (taxe foncière) se superpose donc l'imposition sur la jouissance de l'immeuble (la nouvelle cotisation foncière des entreprises se substituant à la taxe professionnelle).

Seule une partie de l'assiette de la taxe professionnelle était focalisée sur l'immeuble, alors que la totalité de l'assiette de la cotisation foncière des entreprises (CFE) sera focalisée sur l'immeuble.

La situation sera d'autant plus particulière que les baux commerciaux sont nombreux à contenir, tout à fait légalement, une clause mettant le remboursement de la taxe foncière à la charge du locataire.

Le locataire du local commercial ou industriel sera donc, dans de nombreux cas, l'entité qui supportera une double taxation :

- il remboursera la taxe foncière au bailleur,
- il paiera la cotisation foncière des entreprises (CFE) qui sera bien clairement identifiée et ne sera pas qu'une partie de l'assiette de la taxe professionnelle.

Laissons les collectivités locales accroître les taux de la fiscalité locale de façon sensible et la possibilité existe que cette surcharge plus apparente d'imposition locale devienne insupportable et que l'on ne puisse plus écrire que « *l'assiette foncière est bien acceptée par les contribuables qui n'en contestent pas le principe* ».

Comme d'habitude, le « *trop plein d'imposition locale* » conduira les entreprises au développement de stratégies de d'évitement qui amèneront au résultat opposé à celui recherché par le législateur.

Les stratégies de réduction de la valeur locative cadastrale auront une incidence tant sur la taxe foncière que sur la cotisation foncière des entreprises (CFE) :

- taille des locaux ou recours à la sous-traitance seront, par exemple, des variables d'ajustement,
- les multiples méthodes d'évaluation de la valeur locative cadastrale conduisant à des montants différents de taxes locales amèneront également à privilégier certains choix.

IV / L'incidence de la nouvelle cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)

Toujours dans la taxation des biens immobiliers, la nouvelle cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) a pour assiette la valeur ajoutée qui sert notamment à financer les investissements immobiliers.

Le Rapport de la Commission Fouquet sur la réforme de la taxe professionnelle (2004), indique en page 63, « *Le maintien de l'élément foncier dans l'assiette du nouvel impôt économique local, pourrait pénaliser les activités nécessitant des immobilisations foncières importantes, à l'image de l'hôtellerie, de la grande distribution ou de certaines activités industrielles. Contrairement aux autres éléments de l'assiette initiale de la taxe professionnelle – c'est-à-dire principalement les EBM et les salaires -, la valeur ajoutée et l'EBE se composent, en partie, de flux représentant la rémunération des investissements, notamment immobiliers. Par suite, la combinaison d'une assiette foncière et d'une assiette comptable risque de conduire à une double imposition des investissements immobiliers.* »

La charge des financements de ces investissements immobiliers est supportée par les entreprises qui attribuent à cette charge une partie de la valeur ajoutée restante, après taxation de cette valeur ajoutée par la CVAE.

En conclusion, le poids, pour une entreprise, de la jouissance et/ou de la propriété d'un bien immobilier est donc loin d'être négligeable. Seule l'analyse approfondie de l'assiette des différentes taxes locales concernées donnera quelque latitude à l'entreprise dans la gestion de cette variable.

Philippe IMBERT

Docteur en droit – avocat au Barreau de Toulouse

www.atelier-taxeslocales.fr