COLLECTION **CAHIERS** - 29 € TTC - **JUILLET 2022**

REPERES

DROIT ET FISCALITÉ

Taxe foncière sur les propriétés bâties et logements locatifs sociaux

N° 101

L'UNION SOCIALE POUR L'HABITAT
Les HLm, l'habitat en Mouvement

SOMMAIRE

PUBLICATION DE L'UNION SOCIALE POUR L'HABITAT

Réalisation

Direction Juridique et fiscale de l'Union sociale pour l'habitat

Pilotage

Pascale Loiseaux, responsable du pôle fiscalité

Rédaction

Guillaume Marot, nōtĭo avocat, avocat au barreau de Paris

Charlotte Valette et **Emmanuel Dijoux,** Société Loré
Avec la contribution de Dominique Hoorens, Directeur des Études, et des services de l'Union sociale pour l'habitat.

Design : Agence Luciole - **Réalisation :** 62Avenue, Paris
Impression : DEJALINK - Stains - juillet 2022
Reproduction interdite - Dépôt légal : août 2022, ISSN 2426-1629
Collection Cahiers de l'Union sociale pour l'habitat

02 INTRODUCTION

04 PARTIE 1
Notions générales, champ d'application

05 La taxe foncière sur les propriétés bâties et les autres impositions locales

06 Notification de l'impôt et règlement

07 Impact sur les finances publiques locales

09 PARTIE 2
Base d'imposition

10 Typologie des locaux

10 Valeur locative des logements (et abattements applicables, notamment en QPV)

17 Valeur locative des locaux professionnels

18 Obligations déclaratives

22 Contrôle des valeurs locatives

25 Révision des valeurs locatives

27 PARTIE 3
Les exonérations applicables aux opérations de logements locatifs sociaux

28 Exonérations applicables aux logements neufs

31 Exonérations applicables aux logements anciens

32 Établissements d'hébergement temporaire ou d'urgence

33 PARTIE 4
Les dégrèvements

34 Dégrèvements pour vacance

35 Dégrèvement pour travaux d'adaptation des logements aux personnes en situation de handicap

38 Dégrèvement pour travaux d'économie d'énergie

39 Dégrèvement pour travaux de protection contre les risques technologiques

39 Application opérationnelle (dégrèvements pour travaux)

44 PARTIE 5
Contentieux en matière de taxe foncière

45 Réclamation préalable

46 Saisine du conciliateur fiscal

46 Saisine du Tribunal Administratif

46 Recours contre le jugement du Tribunal Administratif

47 PARTIE 6
Annexes

48 Les principaux textes de référence

48 Exemple de calcul des valeurs locatives

52 Focus sur les opérations de démolition

INTRODUCTION

Pour financer leurs interventions en faveur du logement social sans alourdir le montant des dépenses publiques stricto sensu, et pour en étaler le poids budgétaire dans le temps, les gouvernements successifs ont utilisé divers mécanismes allégeant la charge fiscale des bailleurs sociaux en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) : abattement en quartiers prioritaires de la politique de la ville, exonération de long terme au titre du développement du parc de logements sociaux, dispositifs de dégrèvement au titre de la réhabilitation et de l'accessibilité de ce parc.

Portant sur une fiscalité locale mais décidés par l'État, ces dispositifs fiscaux nécessitaient d'être compensés aux collectivités locales. La rigueur budgétaire et la complexité des relations financières entre l'État et les collectivités locales ont fait de ces compensations une « variable d'ajustement » qui les a peu à peu amoindries, voire les a quasiment fait disparaître.

La relation entre les bailleurs sociaux et les collectivités s'en est trouvée altérée comme l'a souligné par exemple la Commission Rebsamen (cf. rapport de la Commission pour la relance durable de la construction de logements 22/09/21) qui a pointé, dans le contexte de la disparition de la taxe d'habitation, l'exonération de long terme comme un handicap au développement du parc social. Selon cette analyse, les élus locaux perdant sur la durée de l'exonération le bénéfice d'une ressource fiscale censée accompagner l'augmentation de la population, donc des services publics à rendre, ne sont pas enclins à développer le parc de logements sociaux sur leur territoire (à la suite de ce rapport, un mécanisme de compensation a été mis en place à titre temporaire).

Mais bien sûr dès lors que la durée d'exonération arrive à son terme, la TFPB devient une ressource importante pour les collectivités locales concernées, les communes essentiellement, d'autant plus importante que c'est une des rares ressources fiscales sur lesquelles elles conservent un pouvoir de voter le taux, c'est-à-dire de se procurer des marges de manœuvre financière pour financer leurs actions.

Ces mécanismes ont donc une composante politique à ne pas négliger, qui s'ajoute à leurs impacts économiques considérables.

La TFPB acquittée par les organismes Hlm représente près de 2,5 Mds €, soit l'équivalent de plus de 10 % des loyers. Elle constitue, pour la majorité d'entre eux, le troisième poste de dépense après l'annuité de la dette et les charges de personnel. Sans les mécanismes d'allègements précités, la charge serait presque 50 % plus élevée.

L'exonération de long terme de TFPB est une aide déterminante pour les équilibres d'opération et pour la fixation de loyers accessibles aux ménages aux revenus modestes. Elle équivaut à une subvention de près de 20 000 euros par logement (bien plus que les subventions classiques accordées).

Ces différents mécanismes fiscaux compliquent la gestion et le pilotage de ce poste de dépense majeur pour les organismes. Dans cet environnement juridiquement et techniquement complexe, la doctrine fiscale est, de plus, assez hétérogène,rendant les démarches à mener parfois incertaines pour les gestionnaires.

Il était donc important de clarifier au mieux ces dispositifs dans l'optique de répondre aux principales questions relatives à la détermination de la base d'imposition, aux différents dispositifs d'abattements, d'exonérations et de dégrèvements. C'est ce qui a inspiré la rédaction de ce guide. Il ne saurait se substituer, bien sûr, à la mise en œuvre d'une politique de veille fiscale et de formation continue sur un sujet complexe et en pleine évolution : évolutions ponctuelles avec les modifications annuelles possibles dans chaque loi de finances et évolution structurelle puisque s'annonce une profonde réforme des valeurs locatives applicable dès 2026.

PRÉCISION

Ce guide traite des principales règles de taxe foncière sur les propriétés bâties applicables aux logements locatifs sociaux. Il ne traite que très accessoirement des régimes spécifiques de taxe foncière prévus pour les opérations d'accession sociale à la propriété.

01 PARTIE

Notions générales - champ d'application

1. LA TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS BÂTIES ET LES AUTRES IMPOSITIONS LOCALES

La taxe foncière sur les propriétés bâties (ci-après TFPB) fait partie des quatre principales taxes perçues par les collectivités territoriales sur les immeubles, avec la taxe foncière sur les propriétés non bâties (ci-après TFPNB), la contribution économique territoriale et la taxe d'habitation (cette dernière, bien qu'elle soit supprimée dans la plupart des cas, reste due pour certains immeubles).

Comme son nom l'indique, elle s'applique aux propriétés bâties. Cela définit par conséquent le champ d'application de cette taxe d'un point de vue matériel et temporel.

Les terrains nus échappent par définition à la TFPB. Cela vise :

- Les parcelles non bâties
  - Ex. 1 : Terrain acquis par un organisme en vue de construire : assujetti à la taxe foncière sur les propriétés non bâties jusque, et y compris, l'année d'achèvement de la construction ; l'année suivante, le terrain est de facto intégré dans la valeur locative du bien soumis à la TFPB.
  - Ex. 2 : Construction démolie par un organisme Hlm : sous réserve de la transmission aux services fiscaux de la déclaration IL dans les 90 jours suivant la démolition, le bien est assujetti à la taxe foncière sur les propriétés bâties jusque et y compris l'année d'achèvement de la démolition ; l'année suivante, le terrain est soumis à la TFPNB.
- Les parcelles recouvertes de constructions, lorsque celles-ci sont « impropres à tout usage » :
  - Cette notion est définie au cas par cas par la jurisprudence ; il ne suffit pas, a priori, que l'immeuble soit inhabitable, ni même qu'il soit frappé d'une interdiction d'habiter ; l'état de dégradation doit être important et toucher notamment le gros œuvre.

Sur le plan fiscal, les terrains d'emprise des constructions ne sont pas imposables à la TFNPB. Il en va de même de la partie non bâtie de la parcelle, dans la mesure où elle constitue un accessoire des logements. Elle est considérée comme une dépendance non bâtie passible de la TFPB.

Sont ainsi exclus de la TFPNB et soumis de facto à la TFPB les sols des bâtiments, les cours, les aires de stationnement collectifs à ciel ouvert, les passages, les jardins et autres emplacements de faible étendue servant d'accès aux bâtiments et faisant partie intégrante de ces derniers.

En revanche, au-delà d'une superficie de 500 m², le non-bâti n'est plus considéré comme accessoire aux logements et la TFPNB s'applique.

- Ex. : groupe collectif disposant, outre les accès, stationnements et espaces verts immédiats, d'un vaste terrain boisé : ce terrain boisé devrait être soumis à la TFPNB.

Les textes ne prévoient aucun régime de faveur en matière de TFPNB pour les organismes Hlm ou les logements sociaux. Néanmoins, les organismes peuvent vérifier la bonne application des règles énoncées ci-dessus (vérifier, par exemple, que les éléments tels que les cours et jardins des logements individuels n'ont pas de valeur locative propre ou une valeur locative nulle).

EN PRATIQUE

Il est possible de demander le reclassement en terrain non bâti d'immeubles très dégradés ou en cours de démolition au 1er janvier de l'année d'imposition (voir annexe 3).

Fait générateur - annualité - redevable

La consistance de la propriété (bâtie, non bâtie), sa valeur locative et le redevable se définissent en fonction de la situation du bien au 1er janvier de l'année d'imposition. La taxe est toujours due pour l'année entière par le propriétaire au 1er janvier de l'année d'imposition.

Outre les propriétaires proprement dits, sont également redevables de la taxe (CGI art. 1400) :

- Les preneurs à bail emphytéotique, à construction, à réhabilitation ;
- Les preneurs de baux réels solidaires ;
- L'usufruitier en cas de démembrement ;
- Le titulaire d'une autorisation temporaire d'occupation constitutive d'un droit réel.

Les clauses contractuelles entre le redevable légal et un tiers, qui ont pour objet de mettre à la charge de ce dernier tout ou partie de la taxe foncière due par le redevable, ne sont pas opposables à l'administration (par exemple, la refacturation de la taxe au prorata de l'année en cas de cession de l'immeuble ou la refacturation de la taxe à un locataire de locaux commerciaux ou au gestionnaire de logement-foyer).

Le cas des copropriétés : les locaux communs d'un immeuble en copropriété (loge de concierge, logement de gardien...), et les dépendances bâties communes (garage couvert à usage non privatif, garages à vélos...) font l'objet d'une évaluation séparée. Une imposition distincte est établie à ce titre au nom du syndicat des copropriétaires (BOI-IF-TFB-10-20-10 n° 100).

Le cas des VEFA : sur le plan juridique, le contrat de VEFA entraîne le transfert immédiat de la propriété du terrain d'assiette de la construction à l'acquéreur. Sur le plan fiscal, il en résulte en principe que le redevable de la taxe due au titre de la propriété (qui est dans ce cas la TFPNB) est l'acquéreur en VEFA. La TFPNB devrait donc être réclamée à l'acquéreur dès l'année suivant celle de la signature de l'acte de VEFA. Le contrat de VEFA lui-même peut prévoir que la taxe est remise à la charge du vendeur. Il s'agit bien entendu d'une clause contractuelle inopposable aux services fiscaux.

2. NOTIFICATION DE L'IMPÔT ET RÈGLEMENT

La forme des avis

L'avis d'imposition (ou rôle) reçu par les contribuables définit le montant à payer au titre de la taxe foncière de l'année pour les biens situés aux adresses listées dans l'avis d'imposition. Pour les contribuables multipropriétaires, il est généré un avis par numéro de propriétaire par commune. Une même entité juridique peut disposer de plusieurs numéros de propriétaire référencés dans les bases du cadastre lorsqu'il y a eu des modifications de structures juridiques (fusion, TUP...), l'administration ne mettant pas systématiquement à jour cette information.

- Le numéro de propriétaire présenté dans l'avis est constitué :
  - du numéro INSEE de la commune (3 chiffres) ;
  - d'un symbole représentant la nature de l'avis et le type de propriété : rôle principale (+), rôle complémentaire (-), copropriété (*) ;
  - du numéro de propriétaire communal des locaux (numéro de référence interne dans la base du cadastre), constitué de 5 chiffres et d'une clé (lettre).
- La référence de l'avis prend la forme d'un numéro unique de 13 chiffres pour lequel :
  - Les deux premiers chiffres sont constitués de l'année de la campagne (18 pour 2018, 22 pour 2022...).
  - Les chiffres 3 et 4 sont constitués du numéro de département : 96 rôle émis par la direction des grandes entreprises (DGE), 97 pour La Réunion et 20 pour la Corse-du-Sud (2A) ou 99 pour la Haute-Corse (2B).

Les montants de taxes sur les propriétés bâties sont calculés par local et par cotisation par l'administration, puis le montant à payer est arrondi par adresse pour chaque cotisation. L'avis d'imposition ne présente pas le détail des montants d'impôt par local mais un total par adresse.

Lorsqu'un propriétaire détient du patrimoine sur plus de deux adresses, l'avis d'imposition est décomposé en deux pièces : l'avis « synthétique » qui ne présente que le total à payer sur la commune pour le propriétaire, suivi ultérieurement de l'avis dit détaillé, de même référence, qui contient toutes les cotisations par adresse.

Le montant d'imposition relatif aux propriétés non bâties est présenté par cotisation et avis.

Les frais de gestion sont calculés à l'adresse, mais présentés uniquement à l'avis. Le détail du calcul de l'impôt n'est donc pas repris dans les avis.

Le montant total d'impôt à payer sur l'avis de taxe foncière est la somme des cotisations présentées dans les paragraphes suivants :

La taxe foncière sur les propriétés bâties :

- La part communale, qui intègre depuis 2021, l'ancienne part départementale.
- La part des EPCI.
- Les taxes annexes, dont notamment la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM).

La taxe foncière sur les propriétés non bâties :

- La part communale ;
- La part des EPCI ;
- Les taxes annexes.

Les frais de gestion

Il s'agit des frais à taux fixe perçus par l'État en contrepartie des frais d'établissement et de recouvrement et des frais de dégrèvement et non-valeur.

Délais de paiement

En règle générale, le paiement des taxes foncières s'effectue au plus tard le 15 octobre minuit ou le premier jour ouvré suivant le 15 s'il s'agit d'un week-end. Tout retard entraine une pénalité de 10 %.

Le contribuable dispose de 5 jours supplémentaires en cas de paiement par voie dématérialisée. Toutefois, pour les organismes dépendant de la Direction des Grandes Entreprises (DGE), il n'est pas accordé de délai supplémentaire quel que soit le mode de paiement choisi.

Certains avis sont émis de manière décalée par l'administration pour prendre en compte certaines opérations non intégrées dans les bases de l'administration au moment de l'arrêté principal (entre juin et juillet de l'exercice). On parle alors d'avis complémentaires. Les règles en matière de délais de paiement demeurent néanmoins inchangées mais les paiements interviennent au 15 décembre ou au 15 février de l'année suivante.

3. IMPACT SUR LES FINANCES PUBLIQUES LOCALES

L'ensemble des taxes sur le foncier bâti s'élève à 35,3 Md€ en 2020 [1], ce qui représente ainsi plus du tiers des recettes des collectivités locales. Les taxes sur le foncier non bâti s'élèvent quant à elles à 1 Md€. Les mécanismes d'exonérations de longue durée ou d'abattements prévus en faveur des logements locatifs sociaux peuvent impacter directement ces ressources. L'État a donc mis en œuvre des mécanismes de compensations au profit des collectivités locales.

Les exonérations

Les exonérations de taxe foncière de longue durée dont bénéficient les logements sociaux entraînent un manque à gagner pour les collectivités bénéficiaires.

Jusqu'en 2022 la législation prévoyait un mécanisme de compensation par l'État auprès des collectivités concernées mais les modalités de calcul aboutissaient dans les faits à un taux réel de compensation généralement très faible.

La loi de finances pour 2022 (article 177) a modifié les règles de compensation.

Le nouveau dispositif concerne les opérations agréées entre le 1er janvier 2021 et le 30 juin 2026.

Il prévoit une compensation totale des pertes de recettes des communes, EPCI à fiscalité propre et de la métropole de Lyon liées aux exonérations suivantes :

- Exonération des constructions neuves de logements locatifs sociaux et des opérations PSLA (CGI art. 1384 A) ;
- Exonération des acquisitions, acquisitions-améliorations de logements locatifs sociaux (CGI art. 1384 C) ;
- Exonération en faveur des établissements d'hébergement temporaire ou d'urgence (CGI art. 1384 D).

Le montant de la compensation est égal à la perte de recettes supportée par les communes, les EPCI et la métropole de Lyon pendant les dix premières années d'exonération dont bénéficient les logements.

Les logements et locaux concernés sont ceux ayant fait l'objet, entre le 1er janvier 2021 et le 30 juin 2026, d'une des décisions suivantes :

- Décision favorable du préfet pour accorder les subventions et les prêts pour la construction, l'acquisition et l'amélioration des logements locatifs aidés ;
- Décision prise par le préfet pour l'octroi d'une subvention à la création d'un établissement d'hébergement qui fait l'objet d'une convention entre le préfet, le délégataire et le gestionnaire une période minimale de quarante ans ;
- Décision favorable de financement du préfet pour l'octroi de subventions et de prêts pour la construction, l'acquisition et l'amélioration des logements locatifs aidés dans les DOM ;
- Autorisation de prêt aidé ou une décision attributive de subvention délivrée par le délégué territorial de l'ANRU, valant décision d'octroi de subventions et de prêts pour la construction, l'acquisition et l'amélioration des logements locatifs aidés ;
- Décision d'agrément du préfet pour le financement par prêts conventionnés des opérations de PSLA ;
- Financement à concurrence de plus de 50 % par des subventions versées au titre de la PEEC et bénéficiant de la TVA au taux réduit pour les logements et les locaux qui appartiennent à l'AFL (ou à ses filiales).

Cette compensation s'applique également lorsque les décisions ci-dessus ont été prises par les collectivités territoriales ou les EPCI délégataires de l'aide à la pierre.

La loi de finances pour 2022 prévoit que le Gouvernement remettra au Parlement, avant le 30 septembre 2024, un rapport d'évaluation des conséquences de la mise en œuvre de cette compensation sur la construction de logements sociaux.

1. Source : Direction générale des collectivités locales

L'abattement de 30 % pour les logements locatifs sociaux situés dans les quartiers prioritaires de la politique de la ville

L'abattement de 30 % sur la base d'imposition de la TFPB au profit des logements locatifs sociaux situés dans les QPV (CGI art.1388 bis) s'accompagne d'un mécanisme visant à compenser partiellement la perte de rentrées fiscales pour les collectivités concernées par ce dispositif.

Cette compensation partielle par l'État a connu une diminution continue au fil des années, pour atteindre 26,40 % en 2015. Afin d'accompagner les collectivités impliquées dans la politique de la ville, la loi de finances pour 2016 a rehaussé la compensation par l'État de cet abattement à hauteur de 40 % pour l'année 2016 et les années suivantes (on note toutefois que le transfert de la part départementale de la TFPB vers les communes peut avoir un impact sur cette compensation).

Les dégrèvements

- Dégrèvements pour travaux et pour vacance locative : En principe, les dégrèvements sont sans incidence sur le budget des collectivités locales. En effet, ceux-ci sont à la charge de l'État, et pris sur le budget généré par les frais de gestion perçus au titre des taxes foncières et d'habitation. Sont donc concernés, de manière non exhaustive, les dégrèvements pour travaux à destination des personnes en situation de handicap, les dégrèvements pour travaux d'économies d'énergie, les dégrèvements pour vacance...
- Dégrèvements liés à une révision des valeurs locatives : un dégrèvement lié à une révision de valeur locative, sans mise à jour des bases cadastrales, est sans incidence sur les recettes des collectivités, ces dégrèvements étant pris en charge par l'État et financés grâce aux frais de gestion perçus pour le recouvrement des taxes.

En revanche, une mise à jour à la hausse ou à la baisse des bases locatives a un impact direct sur les impositions futures. Aussi, afin de préserver les relations entre l'ensemble des parties, il est recommandé aux bailleurs souhaitant faire réviser les valeurs locatives d'une partie de leur patrimoine d'étudier avec soin les enjeux et la pertinence de la réclamation contentieuse.

- Si les demandes portent sur un nombre conséquent de logements, il convient dans un premier temps de se rapprocher des différents centres des impôts concernés afin de leur faire part du projet et de valider leur capacité à traiter les dossiers dans un délai raisonnable. Il peut alors, par exemple, être mis en place des campagnes de transmissions étalées dans le temps.
- Les demandes de révision de valeur locatives étant soumises, pour information, par l'administration aux collectivités concernées, il pourrait également être nécessaire de se rapprocher de ces dernières afin d'expliquer les raisons de la démarche.

02 PARTIE

Base d'imposition

La valeur locative cadastrale est une notion fondamentale de la fiscalité directe locale : elle sert de base au calcul de l'ensemble des taxes locales (taxe foncière sur les propriétés non bâties, taxe foncière sur les propriétés bâties, taxe d'habitation, cotisation foncière des entreprises).

1. TYPOLOGIE DES LOCAUX

Les locaux passibles de la taxe foncière sont répartis en trois catégories, chacune ayant des règles de calcul de la valeur locative différentes :

- Les locaux à usage d'habitation, catégorie comprenant les maisons individuelles d'habitation, les logements collectifs, les maisons exceptionnelles (châteaux, ...) mais aussi les locaux communs et les dépendances ;
- Les locaux professionnels : locaux affectés à l'exercice d'une activité commerciale, professionnelle, artisanale...
- Les locaux industriels.

Les bailleurs sociaux sont principalement concernés par la première catégorie qui vise les logements. Les locaux d'activités accessoires et certains établissements d'hébergement détenus par les bailleurs sociaux sont évalués selon les règles applicables au locaux commerciaux, professionnels et biens divers.

Le cas des logements foyers et des EHPAD

La méthode d'évaluation des logements-foyers est une question délicate : doit-on considérer qu'il s'agit d'immeubles de logements ou d'établissements professionnels au regard des prestations proposées ?

Concernant les EHPAD, le Conseil d'État a apporté, dans sa décision du 25 juin 2021 n°441377, une réponse définitive : ils doivent être évalués en tant que locaux professionnels (quand bien même ils seraient conventionnés à l'APL).

Pour les autres logements-foyers, l'administration fiscale ne s'est pas clairement positionnée sur le sujet (du moins dans des documents officiels et publics), ce qui a abouti à des traitements non homogènes suivant les centres des impôts. Certains centres des impôts évaluent ces établissements en tant que logements, d'autres considèrent qu'il s'agit de locaux professionnels, certains combinent même les deux méthodes d'évaluation.

Toutefois, il semble que l'administration continue de se référer à la même doctrine que celle qu'elle avait exprimé dans un courrier à l'Union sociale pour l'habitat du 3 avril 2014 : dès lors que les « logements-foyers » offrant une prestation de location meublée font l'objet d'une exploitation dans laquelle la prestation « hébergement » s'accompagne d'importantes prestations para-hôtelières, la méthode d'évaluation prévue pour les locaux commerciaux doit être retenue. L'activité para-hôtelière serait caractérisée par l'offre, en sus de l'hébergement d'au moins trois des services suivants : restauration, nettoyage régulier des locaux, fourniture du linge de maison pendant le séjour, service de réception de la clientèle. À l'inverse, si moins de trois de ces services sont fournis, le logement-foyer serait évalué en tant que « local d'habitation ».

Peu importe que les services soient fournis par le gestionnaire et non par le propriétaire.

Selon la solution retenue, la valeur locative ne sera pas calculée de la même façon.

Sur les déclarations à produire, cf. pages 20 et 21.

2. VALEUR LOCATIVE DES LOGEMENTS (ET ABATTEMENTS APPLICABLES NOTAMMENT EN QPV)

La valeur locative (ou VL) correspond au loyer annuel théorique que pourrait produire un immeuble, bâti ou non bâti, s'il était loué dans des conditions normales. Pour les logements, elle est fixée de manière forfaitaire à partir des conditions du marché locatif de 1970.

Malgré les multiples déclarations d'intention, ces valeurs locatives n'ont, à l'exception d'une revalorisation à l'échelle départementale en 1980, jamais été révisées. Elles se voient cependant appliquer chaque année, un coefficient d'actualisation uniforme à l'échelle nationale. Ce dernier ne permet pas de prendre en compte les évolutions locales du marché locatif. La distribution des valeurs locatives sur un territoire donné est donc potentiellement éloignée de la réelle distribution telle qu'issue de la valorisation contemporaine par le marché.

La détermination des VL 70, qui a mobilisé des commissions locales, a consisté à définir dans un premier temps des zones homogènes du point de vue du marché locatif. Dans un second temps, ont été définies au sein de chaque zone huit catégories de locaux, avec pour chacune, des locaux de référence servant à classer l'ensemble des locaux de la zone. Enfin, des tarifs au mètre carré ont été fixés pour chaque zone et chaque catégorie, à partir d'actes de location représentatifs du marché en 1970.

Une fois la valeur locative définie, il est appliqué un abattement de 50 % sur cette valeur afin de prendre en considération, de façon forfaitaire, les frais de gestion, d'assurances, d'amortissement, d'entretien et de réparation.

Les étapes de la démarche visant à établir l'assiette de la taxe foncière sont les suivantes :

- classement du logement dans une catégorie ;
- calcul de la surface pondérée nette ;
- application du tarif du local de référence ;
- actualisation de la valeur locative obtenue ;
- application de l'abattement de 50 %.

Classification des logements

Une classification a été établie dans chaque commune lors d'une révision générale de 1970.

Les huit catégories sont décrites à l'article 324H de l'annexe 3 au CGI et permettent, au sein de chaque zone, de classer les locaux, de « grand luxe » (catégorie 1) à « très médiocre » (catégorie 8), à partir de critères tenant à l'architecture de l'immeuble, la qualité de la construction...

Chaque local est classé, au sein de sa zone, dans une catégorie au regard de ces critères, puis est intégré dans une nomenclature de classement par comparaison avec les locaux de référence de sa catégorie.

Il existe une classification particulière pour les dépendances bâties isolées et les éléments bâtis formant dépendance qui doivent faire l'objet d'une évaluation distincte (notamment les garages et parkings individuels dans les immeubles collectifs) ; cette classification comprend quatre catégories allant de A (bonne impression d'ensemble) à D (mauvaise impression d'ensemble).

Une classification type avait été définie sur le plan national pour les logements Hlm et assimilés. Elle concerne des financements anciens et n'a pas été actualisée depuis.

Généralement, le logement social se retrouve en catégorie 5 ou 6. Les logements intermédiaires ou libres des bailleurs sociaux, sauf cas très particulier, seront classés en catégorie 4 maximum. Lorsqu'un local ne peut être mis dans une catégorie précise, l'administration le classe dans une catégorie intermédiaire située entre deux catégories. La catégorie 5M par exemple reprendra les caractéristiques de calcul des catégories 5 et 6.

Ces points sont repris au BOI-IF-TFB-20-10-20-30.

EN PRATIQUE

- Il n'existe pas de lien direct entre un type de financement et la classification des logements.

- Les logements déclarés lors de leur achèvement sont classifiés par les services fiscaux en fonction de leurs caractéristiques générales, en retenant celles qui se rapprochent le plus du local de référence de la classification communale, qui peut être un logement privé ou social.

Décomposition de l'unité d'évaluation

La valeur locative cadastrale est déterminée pour chaque unité d'évaluation. Cette unité d'évaluation est donc l'élément de base de l'évaluation foncière. Il s'agit soit d'une propriété (maison individuelle), soit d'une fraction de propriété (appartement).

La maison : l'unité d'évaluation constituée par une maison individuelle comprend :

- La partie principale du local constituée par l'ensemble des éléments situés à l'intérieur des murs du corps de bâtiment principal ou qui s'y trouvent reliés par une communication intérieure :
  - Pièces : salle à manger, salon, chambre, cuisine, etc.
  - Annexes : salles d'eau (salle de bain, etc.) et autres annexes (vestibule, hall, couloirs...)
  - Éléments secondaires (communicant par l'intérieur avec la partie principale du local) : caves, greniers, buanderies, celliers, terrasses et toitures-terrasses accessibles.
- Les dépendances bâties et constructions accessoires, qui comprennent les pièces, annexes et éléments secondaires qui ne communiquent pas de l'intérieur avec la partie principale du local et les éléments de pur agrément (piscine, tennis, serres, etc.).
- Enfin, les dépendances non bâties passibles de la TFPB qui sont les sols des bâtiments, cours, aires de stationnement collectives à ciel ouvert, passages, jardins et autres emplacements de faible étendue servant d'accès aux bâtiments et faisant partie intégrante de ces derniers.

Appartements : les appartements se décomposent ainsi :

- La partie principale du local :
  - Éléments d'un seul tenant situés à l'intérieur des gros murs du bâtiment principal et formant une unité d'habitation ou à usage professionnel distinct : pièces : salle à manger, salon, chambre, cuisine, etc.
  - Annexes : salles d'eau (salle de bain, etc.) et autres annexes (vestibule, hall, couloirs etc.).
  - Éléments secondaires : ils sont rares dans les appartements. À noter toutefois que les caves sont considérées comme le prolongement habituel de la partie principale du local.
  - Les éléments bâtis formant dépendance : terrasses, toitures-terrasses accessibles, garages et parkings à usage privatif, loggias édifiées au-delà des gros murs, dépendances bâties isolées et constructions accessoires.
- Les dépendances non bâties passibles de la TFPB : sols des bâtiments, cours, aires de stationnement collectives à ciel ouvert, passages, jardins et autres emplacements de faible étendue servant d'accès aux bâtiments et faisant partie intégrante de ces derniers.

Calcul de la surface pondérée totale

La surface pondérée totale est déterminée en appliquant à la surface réelle des correctifs de pondération et des correctifs prenant en compte l'état d'entretien et de situation du bien et ses équipements.

- Selon le BOI-IF-TFB-20-10-20-50, « la détermination de la surface pondérée totale d'un local est le résultat de diverses opérations (...) ci-après dans l'ordre où elles doivent normalement s'effectuer :
  - mensuration de la surface réelle ;
  - pondération de la superficie des pièces et annexes de la partie principale du local, en fonction de leur importance relative ;
  - pondération de la superficie des éléments constitutifs du local, en fonction de leur nature
  - appréciation du correctif d'ensemble ;
  - prise en compte des éléments de confort au moyen d'équivalences superficielles ;
  - détermination de la surface pondérée totale du local ».

La surface réelle

Il s'agit de la surface physique des locaux, celle mentionnée sur les Cerfa 6650 ou 6652 plus connus sous les termes H1 ou H2. La surface réelle est constituée de la somme algébrique des surfaces des :

- Pièces principales (salon, chambres, cuisine...) et leurs annexes (toilettes, salle de bains, salle d'eau, couloirs...) ;

- Dépendances éléments secondaires (terrasses, balcons, loggia, caves...) ;
- Éléments de pur agrément (piscine, jardin d'hiver, serres...) ;
- Dépendances non incorporées au logements (cave, garages, abri de jardin...).

Les surfaces se mesurent de plinthes à plinthes et sont arrondies au mètre carré inférieur. Le fait que les hauteurs sous plafond soient inférieures ou non à 1,80 m est sans incidence. Il peut être noté que les surfaces en loi Carrez sont sans effet sur la VL.

La pondération

Correctif d'importance : il s'agit d'affecter à la surface réelle totale des pièces, un correctif d'importance, lequel dépend de la catégorie dans laquelle le bien a été classé (voir les tableaux ci-dessous).

Ce coefficient vise à prendre en compte le fait que le loyer au mètre carré est potentiellement plus faible lorsque la superficie augmente. À titre d'exemple, pour les locaux de la première catégorie, les plus somptueux, les 20 premiers mètres carrés sont multipliés par 3, les 380 m² suivants par 0,90 et ceux au-delà de 400 par 0,75. A contrario, les locaux de la dernière catégorie, les plus délabrés, voient leur surface réelle être multipliée par 1,10 pour les 20 premiers mètres carrés, par 0,90 sur les 20 m² suivants et par 0,75 pour tout le métrage restant.

	20 PREMIERS M²	DE 20 M² À ...	COEFFICIENT	COEFFICIENT SUR LES M² SUIVANTS
Maisons individuelles				
4	1,70	160	0,90	0,75
5	1,45	110	0,90	0,75
6	1,30	80	0,90	0,75
7	1,20	60	0,90	0,75
8	1,10	40	0,90	0,75
Appartements				
4	1,60	140	0,90	0,75
5	1,35	90	0,90	0,75
6	1,25	70	0,90	0,75
7	1,20	50	0,90	0,75
8	1,10	30	0,90	0,75

Coefficient de pondération : il est ajouté la surface des annexes situées dans la partie principale du local (i.e. dépendance incorporée) à laquelle est appliqué un coefficient de pondération de 0,5 (pour les caves et les garages) ou de 0,2 (pour les terrasses). On obtient ainsi la surface pondérée brute.

Puis, lorsqu'elles existent, les surfaces des éléments secondaires (autres que ceux faisant l'objet d'une classification particulière et d'une évaluation distincte, i.e. les dépendances accessoires) sont affectées de coefficients spécifiques.

Les coefficients

La surface pondérée brute se voit ensuite appliquer un correctif d'ensemble, destiné à tenir compte de l'état d'entretien et de la situation du bien. Les divers éléments composant le correctif d'ensemble sont les suivants :

- Le coefficient d'entretien (article 324Q de l'annexe 3 du CGI) qui comme son nom l'indique, détermine l'état d'entretien des logements.

ÉTAT D'ENTRETIEN	COEFFICIENT
Bon : Construction n'ayant besoin d'aucune réparation	1,20
Assez bon : Construction n'ayant besoin que de petites réparations	1,10
Passable : Construction présentant, malgré un entretien régulier, des défauts permanents dus à la vétusté, sans que ceux-ci compromettent les conditions élémentaires d'habitabilité	1
Médiocre : Construction ayant besoin de réparations d'une certaine importance, encore que localisées	0,90
Mauvais : Construction ayant besoin de grosses réparations dans toutes ses parties	0,80

Pour les constructions réalisées après 1970, le coefficient d'entretien généralement appliqué est de 1,2. La révision de ce coefficient à l'initiative de l'administration reste exceptionnelle. En 2021, plus de 80 % du parc de logement social français se voit attribuer par l'administration un coefficient d'entretien de 1.2.

- Les coefficients de situations générale et particulière (article 324 R de l'annexe 3 du CGI), prennent en compte les aspects positifs et négatifs de l'environnement de l'immeuble.

Pour le coefficient de situation générale, par exemple :

- De manière positive, la présence, à proximité, d'établissements scolaires, commerces, de lieux de promenades...
- De manière négative, la présence de bruits importants (aériens, routiers, ferroviaires...), la présence d'établissement dangereux...

À noter que, très souvent, ce coefficient est fixé par la commune et par conséquent tous les locaux d'habitation de la commune ont le même coefficient quelle que soit leur situation. De ce fait, il est quasi-impossible de le contester.

Pour le coefficient de situation particulière, par exemple :

- De manière positive, la vue dégagée avec panorama, la présence de larges voies d'accès et d'espaces immédiats (pelouse, présence de stationnement collectif), l'ensoleillement...
- De manière négative, un accès difficile, une mauvaise exposition, une vue déplaisante...

COEFFICIENTS DE SITUATION GÉNÉRALE ET PARTICULIÈRE		
Appréciation de la situation (générale ou particulière)	**Coefficient de situation générale**	**Coefficient de situation particulière**
Situation excellente, offrant des avantages notoires sans inconvénients marquants	+ 0,10	+ 0,10
Situation bonne, offrant des avantages notoires, en partie compensés par certains inconvénients	+ 0,05	+ 0,05
Situation ordinaire, n'offrant ni avantages ni inconvénients ou dont les uns et les autres se compensent	0	0
Situation médiocre, présentant des inconvénients notoires en partie compensés par certains avantages	- 0,05	- 0,05
Situation mauvaise, présentant des inconvénients notoires sans avantages particuliers	- 0,10	- 0,10

Remarque : Certains avantages ou inconvénients à prendre en considération pour apprécier la situation d'un local étant sans influence sur la valeur locative des dépendances bâties, il convient de ne pas faire application des coefficients extrêmes (+ 0,10 et - 0,10) en ce qui concerne celles de ces dépendances qui donnent lieu à une évaluation distincte, à l'exception toutefois des pièces indépendantes et chambres de service, qui relèvent de la classification générale.

- Le correctif d'ascenseur dans les logements collectifs

Dans le cas d'immeuble collectif, un correctif d'ascenseur est appliqué afin de traduire la présence ou non d'ascenseur. Ainsi tous les logements ne sont pas corrigés de la même manière.

Le tableau suivant, extrait de l'article 324 A de l'annexe 3 du CGI, définit le correctif à apporter suivant l'étage et la présence ou non d'ascenseur.

Pour l'application de ce coefficient, l'entresol est compté pour un étage

L'attribution de chacun de ces coefficients module de manière cumulative la base d'imposition à la hausse ou à la baisse.

CORRECTIF D'ASCENSEUR		
Niveau du local	**Coefficient**	
	Immeuble avec ascenseur	**Immeuble sans ascenseur**
6e et au-dessus	+ 0,05	- 0,15
5e	+ 0,05	- 0,10
4e	+ 0,05	- 0,05
3e	+ 0,05	0
2e	+ 0,05	0
1er	0	0
Rez-de-chaussée	0	0

Les éléments de confort

On parle ici d'équivalences superficielles. En d'autres termes, il s'agit d'affecter à un équipement dit « de confort » une valeur superficielle. La multiplication des éléments de confort implique de facto un accroissement de la surface pondérée totale. Par exemple, une vasque ou un lavabo a un équivalent superficiel de 3 m². Par conséquent, une salle de bain ayant une double vasque verra sa surface imposable augmenter de 6 m².

Lorsque les caractéristiques d'un local changent, sa valeur locative peut s'en trouver modifiée. Certaines modifications d'un élément de confort peuvent permettre de réduire la surface pondérée totale (changement de baignoire en douche : réduction de 1 m² de la surface soit une diminution de 10€ en moyenne sur le territoire).

À l'inverse, certaines modifications entrainent une revalorisation à la hausse de la valeur locative.

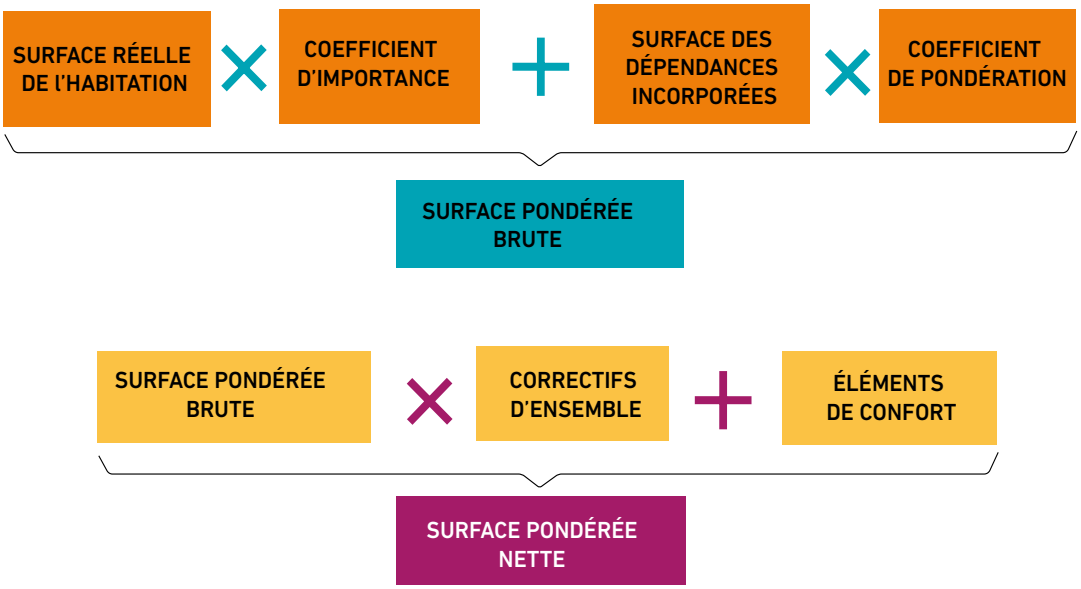
Le tableau ci-dessous reprend les équivalents de surface par équipement

NATURE DE L'ÉQUIPEMENT DU LOCAL	Équivalences superficielles		
	Partie principale	Dépendances bâties ou éléments bâtis formant dépendances	
		Ne faisant pas l'objet d'une évaluation distincte[2]	Faisant l'objet d'une évaluation distincte[3]
	m²	m²	m²
Eau courante	4	-	2
Gaz (par installation, en cas d'installation fixe : gaz de ville, propane, etc.)	2	-	-
Électricité (par installation, quelle que soit l'utilisation du courant)	2	-	2
Installation sanitaire :			
• par baignoire	5	5	5
• par receveur de douches ou bac à laver	4	4	4
• par lavabo et autre appareil sanitaire (éviers exclus)	3	3	3
• par WC particulier	3	3	3
Égout (raccordement au réseaupar local)	3	-	-
Vide-ordures (particulier au local ou commun à l'étage)	3	-	-
Climatisation par pièce et annexe d'hygiène[4]	2	2	2
Chauffage central (installation particulière au local ou commune aux différents locaux de l'immeuble)	2	2	2

2. On rappelle que ces dépendances doivent être évaluées avec la partie principale - maison ou appartement - à laquelle elles se rattachent.
3. Il s'agit : des dépendances bâties isolées ; des dépendances bâties d'une nature particulière (éléments de pur agrément, par exemple). Et, en outre, dans les immeubles collectifs uniquement : des pièces indépendantes et chambres de service extérieures à l'appartement ; enfin, des garages, boxes et emplacements à usage privatif aménagés pour le stationnement des véhicules automobiles.
4. Cet équipement n'est retenu que dans le cas des départements d'outre-mer (décret n° 75-1105 du 28 novembre 1975).

Le schéma ci-après reprend les étapes du calcul de la valeur pondérée totale.

Détermination de la surface pondérée



Tarifs

Pour obtenir la valeur locative cadastrale du bien, on applique à la surface pondérée totale du local le tarif d'évaluation au mètre carré dépendant de la zone et de la catégorie à laquelle appartient le local.

Les tarifs au mètre carré ont été fixés pour chaque zone et chaque catégorie, à partir d'actes de location représentatifs du marché en 1970. Les grilles de tarifs sont parfois complexes à obtenir auprès des collectivités.

EXEMPLE DE GRILLE DE TARIFS

Département	Nom commune	Série tarif bâti	Affectation locaux référence	Catégorie	Natures locaux	VL au m²
82	ALBEFEUILLE	A	H	4	A	335
82	ALBEFEUILLE	A	H	4	M	335
82	ALBEFEUILLE	A	H	5	A	335
82	ALBEFEUILLE	A	H	5	M	335
82	ALBEFEUILLE	A	H	6	A	326
82	ALBEFEUILLE	A	H	6	M	305
82	ALBEFEUILLE	A	H	7	A	259
82	ALBEFEUILLE	A	H	7	M	259
82	ALBEFEUILLE	A	H	8	M	145

Actualisation de la valeur locative et abattement de 50 %

Dans la mesure où le tarif est celui de l'année 1970, la valeur locative obtenue est actualisée pour correspondre à la valeur de l'année d'imposition.

Un coefficient d'actualisation par département est alors utilisé pour avoir la valeur locative de 1980 puis un coefficient de revalorisation national (de 1981 à aujourd'hui) pour obtenir la valeur locative actuelle.

Depuis 2018, ce coefficient est calculé mathématiquement par la formule suivante :

Coefficient = 1 + [(IPCH de novembre N-1 – IPCH de novembre N-2) / IPC de novembre N-2]

En 2020, pour l'application du coefficient, l'ICPH était de 0,2 %. En 2021, l'ICPH constaté est de 3,4 %. Ainsi, à périmètre constant, les valeurs locatives et donc la taxe foncière 2022 devraient, sauf modification de la règle, augmenter de 3,4 % par rapport à 2021.

Un abattement de 50 % est appliqué à la valeur locative pour obtenir la base d'imposition ou revenu cadastral afin de tenir compte forfaitairement des charges incombant au propriétaire (la base d'imposition est représentative du revenu net du bien).

- Valeur locative 80 = valeur locative 70 x coefficient départemental
- Valeur locative (N) = valeur locative 80 x coefficient national (N)
- Base d'imposition (N) = revenu cadastral (N) = valeur locative (N) x 0,5

Les taux des différentes parts de la taxe foncière (communale, intercommunale), ainsi que celui de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères et des autres taxes annexes sont enfin appliqués à la base ainsi définie pour calculer l'impôt dû.

Exemples de calcul => voir Annexe 2

Abattements applicables à certains logements locatifs sociaux

Abattement de 30 % pour les logements locatifs sociaux situés dans les quartiers prioritaires de la politique de la ville

En plus de l'abattement de droit commun de 50 % (cf. ci-dessus) appliqué à la valeur locative pour obtenir la base d'imposition (ou revenu cadastral), la base d'imposition des logements locatifs sociaux situés dans les quartiers prioritaires de la politique de la ville (QPV) peut bénéficier d'un abattement supplémentaire de 30 % (art. 1388 bis du CGI), sous réserve :

- De la signature, par le bailleur propriétaire, d'un contrat de ville prévu à l'article 6 de la loi n° 2014-173 du 21 février 2014 de programmation pour la ville et la cohésion urbaine.
- Et, depuis 2017, de la signature d'une convention, annexée au contrat de ville, conclue avec la commune, l'établissement public de coopération intercommunale et le représentant de l'État dans le département, relative à l'entretien et à la gestion du parc et ayant pour but d'améliorer la qualité du service rendu aux locataires. Cette convention doit en principe être signée avant le 1er octobre de l'année qui précède celle de la première application de l'abattement.

L'abattement s'applique à l'ensemble des cotisations constitutives de l'impôt à l'exception de la TEOM.

On note que l'application de l'abattement suppose une déclaration préalable des logements concernés (déclaration n° 6668-D-SD) : voir page 21.

L'identification d'une adresse bénéficiant d'un abattement peut se faire en comparant la base d'imposition de la TEOM avec la base d'imposition sur les autres cotisations (la TEOM étant exclue de l'abattement).

	Commune	Syndicat de communes	Inter communalité	Taxes spéciales	Taxe OM	Taxe GEMAPI	Total des cotisations
Taux	33,55%		3,32%	0,231%	%	0,264%	
Adresse	001- Rue XXX				11,44		
Base	1362		1362		1946		
Cotisation	457		45		223		725

Sur cette adresse, la base d'imposition pour la TEOM est de 1946 alors que la base d'imposition pour la commune et l'intercommunalité est de 1946 x 0,7 = 1362

À NOTER

Pour plus de précisions sur ce dispositif d'abattement, se reporter aux diverses publications de l'Union sociale pour l'habitat, notamment :

- Cadre national de l'utilisation de l'abattement de TFPB (2015) et avenant (2021)
- Bilan triennal de l'utilisation de l'abattement de la TFPB dans les QPV (2017-2019)
- Outil « TfpbQuartiers » - Guide utilisateur bailleur du 12/05/2016

Abattement de 30 % pour les logements locatifs sociaux ayant fait l'objet de certains travaux dans les départements d'Outre-mer

Suivant les dispositions de l'article 1388 ter du CGI, il est accordé aux bailleurs sociaux dans les départements d'Outre-mer de la Guadeloupe, Guyane, Martinique, Mayotte et de La Réunion, sauf disposition contraire décidée par les collectivités, un abattement de 30 % de TFPB sur une durée de 5 ans lorsque les logements locatifs sociaux ont fait l'objet de travaux d'amélioration ayant pour objet de les conforter vis-à-vis des risques naturels tels que les inondations, les mouvements de terrain, les avalanches, les incendies de forêt, les séismes, les éruptions volcaniques, les tempêtes ou les cyclones.

Ces travaux doivent être financés par une des aides visées au 3° de l'article L301-2 du code de la construction et de l'habitation.

Ce régime est non cumulable avec l'abattement de 30 % applicable aux logements sociaux situés dans les quartiers prioritaires de la politique de la ville. En d'autres termes, si le bailleur est éligible aux deux abattements, il devra choisir l'un des dispositifs

Des conditions de fonds et de forme sont à respecter afin de bénéficier du dispositif et sont commentées au BOI-IF-TFB-20-30-10.

3. VALEUR LOCATIVE DES LOCAUX PROFESSIONNELS

Depuis 2017, les bases fiscales de la taxe foncière pour les locaux professionnels ont été révisées.

La valeur locative révisée brute d'un local est égale au produit de la surface pondérée de ce local et du tarif correspondant à la catégorie de ce local au sein du secteur d'évaluation de situation du bien, le cas échéant majoré ou minoré d'un coefficient de localisation.

- Valeur locative révisée brute = surface pondérée x tarif x coefficient de localisation

La surface pondérée dépend de l'utilisation et des caractéristiques physiques des différentes parties du local.

- Les surfaces principales du local (i.e les surfaces essentielles à l'exercice de l'activité à laquelle le local est totalement ou principalement affecté) sont pondérées à 1. Ex. : espaces de ventes accessibles au public, bureaux, salle de réunion…
- Les surfaces secondaires couvertes (i.e les surfaces couvertes correspondant à des éléments utilisés pour l'activité mais dont le potentiel commercial est plus faible) sont pondérées à 0,5. Ex. : réserve, chaufferie, locaux techniques… et les espaces de stationnement couverts.
- Les surfaces secondaires non couvertes (i.e les surfaces non couvertes correspondant à des éléments utilisés pour l'activité mais dont le potentiel commercial est plus faible) sont pondérées à 0,2. Ex. : aires et lieux de stockage à l'air libre et les espaces de stationnement non couverts.

Un tarif a été calculé pour chaque catégorie de local professionnel au sein de chaque secteur locatif homogène dans chaque département, soit une grille de 38 tarifs pour chaque secteur locatif.

Le coefficient de localisation (de 0,7 à 1,3) est destiné à tenir compte de la situation de la parcelle d'assise de la propriété au sein d'un secteur d'évaluation. Il s'applique au tarif par mètre carré de la catégorie de chacun des locaux professionnels présents sur la parcelle.

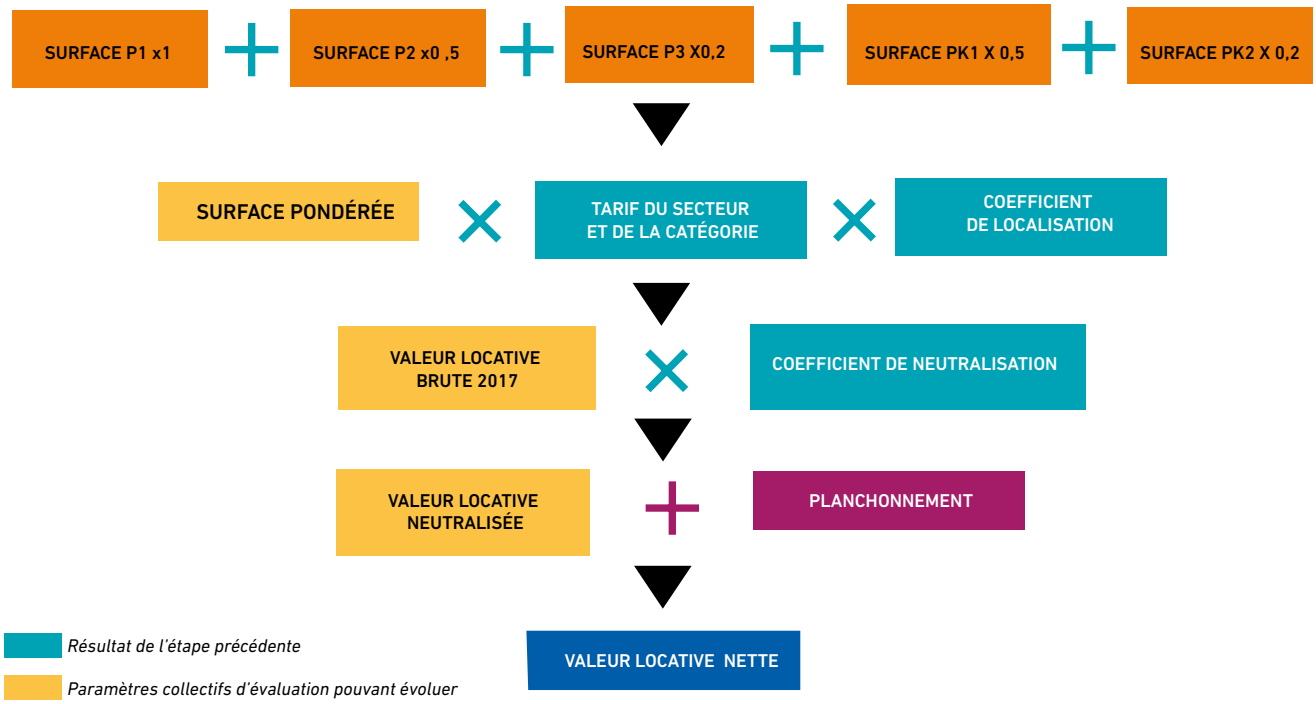
Une fois la valeur locative brute déterminée, plusieurs dispositifs ont été mis en œuvre pour « amortir » les impacts de la révision.

La valeur locative révisée brute (surface pondérée x tarif x coefficient de localisation) ne va donc pas être utilisée directement dans la détermination de la base d'imposition. Deux dispositifs vont être successivement appliqués pour obtenir la valeur locative révisée nette qui permettra de calculer in fine la cotisation : le dispositif de la neutralisation et le dispositif du planchonnement.

- Le dispositif de la neutralisation vise à garantir pour chaque collectivité le maintien de la part respective des locaux professionnels et des locaux d'habitation au sein de l'assiette des impôts locaux et d'éviter que, dans l'attente de la révision des valeurs locatives des locaux d'habitation, les locaux professionnels ne pâtissent de la hausse de leurs valeurs locatives révisées brutes.

  Un coefficient de neutralisation a donc été déterminé en 2017 et appliqué à la valeur locative révisée brute. > Valeur locative révisée « neutralisée » = valeur locative révisée brute x coefficient de neutralisation.
- Le dispositif du planchonnement a pour objet de limiter les variations extrêmes de valeurs locatives (à la hausse et à la baisse), sans les éliminer, en diminuant de moitié l'écart entre l'ancienne valeur locative et la nouvelle valeur locative révisée neutralisée. > Valeur locative révisée « neutralisée » et « planchonnée » = valeur locative révisée neutralisée + ou - planchonnement
- La base d'imposition d'un local est égale au revenu net cadastral qui est obtenu en appliquant à la valeur locative révisée, neutralisée et planchonnée, un abattement de 50 %.
- La cotisation de taxe foncière est le produit de la base d'imposition par le taux de l'impôt voté par chaque collectivité territoriale. > Cotisation TF révisée = (valeur locative révisée neutralisée planchonnée/2) x taux
- La cotisation de taxe foncière révisée va également faire l'objet d'un dispositif de lissage visant à atténuer les variations de cotisation (à la baisse ou à la hausse) trop importantes. Ce dispositif consiste à déterminer un montant de lissage qui est applicable sur une durée de 10 ans, hors frais de gestion. > Cotisation TF révisée et lissée = cotisation TF révisée + ou - lissage.

Détermination de la valeur locative d'un local professionnel



4. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

Les constructions nouvelles, ainsi que les changements de consistance ou d'affectation sont soumis à déclarations (CGI art. 1406). La déclaration d'un nouveau local d'habitation, commercial ou industriel donne lieu à la création, dans la base de données de la DGFIP, d'un numéro d'identification unique, appelé invariant.

En dehors de ces cas, les changements pouvant affecter la valeur locative des constructions ne sont pas soumis à des obligations déclaratives spontanées de la part des propriétaires (pas de déclaration obligatoire en cas de création ou suppression d'ascenseur, vide-ordures... ou de modification de l'état d'entretien du bien).

Toutefois, l'administration peut, lorsqu'elle décèle un indice susceptible d'augmenter la valeur locative (ex. : déclaration préalable de travaux du fait d'une réhabilitation), demander au propriétaire de préciser les travaux réalisés.

A contrario, pour les situations pouvant entraîner une diminution de la valeur locative qui ne donnent pas lieu au dépôt d'un formulaire spécifique, le propriétaire pourra faire une demande à l'administration, qui prendra la forme d'une réclamation

Pour en revenir aux obligations déclaratives proprement dites, il existe différents formulaires à utiliser en fonction de la typologie de local à déclarer.

À NOTER

L'administration fiscale a prévu de modifier prochainement les modalités déclaratives avec un dispositif de déclaration en ligne directement via le service GMBI (Gérer Mes Biens Immobiliers). En principe, à l'automne 2022, il sera possible de faire ses déclarations foncières en ligne et de liquider les taxes d'urbanisme. Toutefois, les modes opératoires applicables ne sont pas encore connus à la date de rédaction du présent guide.

Dans l'attente, les formulaires sont les suivants :

Construction neuves :	
Maison individuelle	• Formulaire n° 6650 (H1)
Appartement	• Formulaire n° 6652 (H2)
Locaux communs	• Formulaire n° 6657-SD (R)
Locaux professionnels	• Formulaire n° 6660-REV

Autres opérations :	
Démolition totale ou partielle	• Formulaire n° 6704 (IL)
Addition de construction	• Formulaire n° 6704 (IL)
Changement d'affectation	• Formulaire n° 6704 (IL) + Formulaire propre au local (H1, H2...)

Les déclarations permettent l'établissement de la valeur locative du bien et par conséquent le calcul de l'impôt. Elles servent également à demander le bénéfice des exonérations temporaires de TFPB, en particulier les exonérations de longue durée applicables aux logements locatifs sociaux (elles contiennent donc des cases permettant d'indiquer que les conditions de ces exonérations sont remplies).

Les formulaires sont généralement accompagnés de notices explicatives permettant au contribuable de remplir plus ou moins aisément le document. Une vérification a postériori peut être effectuée afin de s'assurer de la correcte retranscription des éléments par les services fiscaux. En effet, des erreurs, notamment de saisie, sont possibles.

• Ces formulaires doivent impérativement être transmis à l'administration fiscale dans les 90 jours suivant l'achèvement de la construction ou du changement de consistance ou de destination accompagnés des pièces justificatives nécessaires (selon le cas : certificat d'adressage, plan de situation des bâtiments, plan de financement, convention APL et copie de la subvention d'État ou décision favorable d'agrément pour le bénéfice des exonérations...).

La date à retenir correspond à la date à laquelle le bien est susceptible d'occupation et conforme à sa destination. Il peut arriver, pour diverses raisons, qu'une déclaration d'achèvement de travaux (ci-après DAT) soit déposée en mairie alors que certains travaux, généralement de finitions, ne sont pas achevés. En théorie, ces travaux non exécutés ne remettent pas en cause l'habitabilité. En revanche, le non-raccordement à l'eau ou l'électricité ne permet pas l'utilisation du bien. Il s'agit de situations qu'il convient d'analyser au cas par cas. Quoiqu'il en soit, en cas de mise en location avant la DAT, il conviendra de retenir la date de mise en location comme point de départ du délai des 90 jours.

Le retard de déclaration entraine la perte temporaire du bénéfice éventuel des exonérations de TFPB..

À côté des formulaires précités (qui servent principalement à déterminer la valeur locative), d'autres formulaires spécifiques sont prévus pour bénéficier de certaines exonérations ou abattements, notamment :

Exonération de longue durée de l'article 1384 C du CGI pour les opérations d'acquisition et acquisition-amélioration de logements locatifs sociaux	• Formulaire 6666D (E)
Abattement de 30 % pour les logements locatifs sociaux en QPV	• Formulaire n° 6668-D-SD
Abattement de 30 % pour les logements locatifs sociaux en Outre-Mer	• Formulaire n° 6669-D-SD

EN PRATIQUE

Afin de simplifier d'éventuels échanges futurs, il est vivement conseillé de conserver une copie des documents transmis à l'administration fiscale ainsi que la preuve de dépôt (accusé-réception ou bordereau de transmission horodaté par le centre des impôts en cas de dépôt sur site).

À titre d'exemple, on a pu constater la perte du bénéfice de l'abattement en raison de manipulations dans la base du cadastre (la perte d'abattement pouvant être « l'effet de bord » d'une mise à jour de numéro de propriétaire par exemple). Dans ce cas, la capacité du contribuable à justifier la bonne déclaration des biens simplifiera sa réclamation contentieuse. •

Précisions sur les différents formulaires

Formulaires n° 6650 ou 6652 (ou déclaration H1/H2)

Ces déclarations ne concernent que les logements.

Les déclarations H1 sont à utiliser pour les logements individuels ou les logements qualifiés de collectifs en bande dans le sens où il n'existe pas d'espaces communs pour accéder aux logements.

Les déclarations H2 doivent être souscrites pour la mise en service d'appartements.

Ces déclarations H1 et H2 permettent également de demander le bénéfice du régime d'exonération de longue durée applicable aux constructions neuves de logements locatifs sociaux prévu par l'article 1384 A du CGI (voir page 29).

Ces déclarations étant la première source d'erreur, il appartient au bailleur de s'assurer que ces dernières soient correctement remplies car elles conditionnent le calcul de la valeur locative. Toute erreur peut entraîner une sur ou sous imposition.

- La surface : la surface à déclarer est la surface mesurée comme indiqué supra, de plinthes à plinthes sans considération des éléments de confort. Il existe donc un écart entre cette surface « fiscale » et la surface habitable telle qu'elle renseignée dans le système de gestion du bailleur social et prise notamment en compte pour le calcul du loyer ou des charges récupérables.
- Lorsque les emplacements de stationnement sont collectifs et que les locataires ne disposent pas à titre privatif d'une place précise aux termes des baux, les emplacements ne doivent pas figurer sur les déclarations H1/H2. Seuls les emplacements privatifs doivent être renseignés sur ces formulaires.
- Cas particulier des logements acquis en VEFA : en cas de VEFA, les parties (promoteur et acquéreur) doivent convenir de la procédure à suivre concernant la transmission des imprimés. Plusieurs cas de figures peuvent être rencontrés :
  - Le promoteur (ou l'architecte) remplit et transmet lui-même les formulaires à l'administration ;
  - Le promoteur remplit et transmet les formulaires à l'acquéreur, ce denier assurant la transmission à l'administration ;
  - L'acquéreur remplit et transmet lui-même les formulaires à l'administration.

Suivant la procédure retenue, l'acquéreur (bailleur social) doit être en mesure de valider les données des formulaires avant communication aux centres des impôts.

Précisons qu'en cas de carence du constructeur en matière de souscription de la déclaration de d'achèvement, il est admis que l'acquéreur dispose d'un délai de 90 jours suivant son acquisition pour souscrire la déclaration (RM Labarrère n° 14803 du 11 avril 1970, reprise au BOI-IF-TFB-40 n°50).

EN PRATIQUE

L'établissement des déclarations peut être long et fastidieux. Certains organismes ont fait le choix d'externaliser cette tâche. D'autres ont mis en œuvre des solutions interne d'automatisation afin d'optimiser cette tâche.

Formulaire n° 6657-SD (ou déclaration R)

Les déclarations R sont utilisées afin de déclarer les locaux communs d'une résidence tels que les emplacements de stationnement collectifs, les locaux vélos, les locaux poubelles...

Généralement, les locaux communs de faible surface ne font pas l'objet d'une évaluation distincte.

En théorie, les locaux communs résidentiels (ou LCR), sont à déclarer dans la déclaration R. Cependant, lorsque ces locaux sont mis à la disposition permanente, par exemple, d'une association, une déclaration 6660-Rev devra être souscrite (ou une déclaration IL en cas de changement d'affectation après la mise en service).

Formulaire n° 6660-REV - Les locaux professionnels

Ce formulaire permet la déclaration des établissements professionnels, qu'il s'agisse de locaux commerciaux, de bureaux, etc. La notice très détaillée précise les types de locaux entrant dans le champ d'application de ce formulaire.

Contrairement, aux déclarations H1/H2/R/ME qui, sauf cas très particulier, n'ont pas à être actualisées, le bailleur peut être amené, pour les locaux professionnels, à transmettre une déclaration à chaque changement d'occupant. En effet, d'un locataire à un autre, l'activité peut ne pas être la même (ex : un bureau comptable transformé en commerce de proximité) et l'agencement peut être différent impactant potentiellement les surfaces P1 et P2.

Cette déclaration doit être effectuée car elle permet à l'administration d'ajuster la valeur locative retenue pour la taxe foncière, mais permet également l'ajustement de la cotisation foncière des entreprises (CFE).

Le cas des logements foyers et des EHPAD

Le type de déclaration à utiliser pour les logements-foyers diffère selon que l'on considère qu'il s'agit d'un immeuble de logements ou d'un local professionnel. Voir, sur ce sujet, page 10.

Selon la solution retenue, on utilisera le formulaire H2 ou 6660-Rev et la valeur locative ne sera pas calculée de la même façon.

Dans le cas où le logement-foyer serait évalué en tant que « local professionnel » (déclaration 6660-Rev), il a pu être constaté que certains centres des impôts remettaient en cause la possibilité pour l'établissement concerné de bénéficier de l'exonération de longue durée prévue à l'article 1384 A du CGI (ou d'un autre dispositif prévu au profit des logements sociaux), au motif qu'il ne s'agissait pas de « logements ».

Cependant, cette position a été contredite par une mise à jour des commentaires du BOFIP (BOI-IF-TFB-10-90-10-20220608), publiée le 8 juin 2022, qui précise désormais que, s'agissant du régime d'exonération de longue durée des constructions neuves de logements locatifs sociaux prévu

à l'article 1384 A du CGI, « la méthode d'évaluation de la valeur locative servant à l'établissement de la base d'imposition à la TFPB est sans impact sur l'application de l'exonération. Dès lors, quand bien même la valeur locative d'un logement au sens de l'article 1384 A du CGI serait évaluée selon la méthode applicable aux locaux professionnels, l'exonération de TFPB prévue à l'article 1384 A du CGI lui est applicable sous réserve du respect des conditions » (conditions liées au financement, au conventionnement APL, etc. -voir pages 28 et 29).

Si le logement-foyer est déclaré en tant que local professionnel au moyen de l'imprimé n° 6660-REV : on note que, contrairement à l'imprimé H2, cet imprimé 6660-REV ne contient pas de cases concernant l'application des régimes d'exonération de longue durée des logements sociaux. Les organismes susceptibles de bénéficier de ces régimes devront donc faire une démarche parallèle auprès de l'administration pour en demander l'application (démarche à faire dans les 90 jours de l'achèvement, faute de quoi l'exonération ne s'appliquerait que pour la période restant à courir après le 31 décembre de l'année suivante - Article 1406 du CGI).

Il peut s'agir d'un courrier (LRAR) indiquant que les conditions de l'exonération sont remplies (reprendre les mentions relatives aux logements bénéficiant de prêts aidés qui figurent sur la première page de la déclaration H2 : nature du prêt, date de la décision favorable d'octroi du prêt, indications sur le prix de revient etc., ce courrier devant être accompagné des justificatifs habituels).

Formulaire n°6704 (déclaration IL) - Les changements de consistance

Dès lors qu'un changement de consistance ou d'affectation est constaté, ce formulaire doit être rempli et transmis dans les 90 jours de la réalisation du changement. On parle de changements de consistance, sans exhaustivité, pour :

- Les démolitions partielles ou totales. Les bailleurs dans leur phase de construction omettent très souvent la déclaration de la démolition de l'ancien bâti impliquant la continuité de l'assujettissement à la taxe foncière de ce dernier ;
- Les accroissements de surfaces comme la fermeture de terrasses impliquant la création d'une nouvelle pièce de vie ;
- Les adjonctions de constructions,
- Les restructurations de logements.

En matière de changement d'affectation, il peut s'agir de la transformation de logement en locaux commerciaux ou inversement. Un cas courant est celui de la transformation de plusieurs logements en bureaux utilisés par le bailleur lui-même. Ce dernier déclare l'achèvement via le formulaire 6660-Rev mais omet la déclaration IL ou inversement. Il peut alors se retrouver imposé à la fois sur des logements inexistants et sur des bureaux.

Il convient de répondre systématiquement aux demandes de mises à jour des informations cadastrales envoyées par l'administration fiscale. Généralement, ces envois font suite à un dépôt de permis de construire, de démolir ou une déclaration préalable de travaux, mais parfois aussi d'un constat de géomètre. La réponse peut prendre la forme de la production des imprimés sollicités, ou d'un courrier simple indiquant que les travaux réalisés ne nécessitent pas de nouvelles déclarations (ravalement de façade par exemple).

Formulaire 6666D ou modèle E – Les acquisitions et acquisitions-améliorations

Ce formulaire permet de demander le bénéfice d'un régime d'exonération de TFPB de longue durée sur des logements sociaux situés dans un immeuble ancien. Il est utilisé en particulier pour les opérations d'acquisition-amélioration afin de bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1384 C du CGI.

Cette déclaration doit être transmise au plus tard le 31 décembre suivant la date d'acquisition.

L'administration fiscale peut être amenée à solliciter de nouvelles déclarations H1 ou H2. Ces nouvelles déclarations permettront d'ajuster plus précisément les nouvelles valeurs locatives en fonction des aménagements réalisés et éventuellement corriger certaines erreurs passées.

Formulaire 6668-D-SD - Les logements locatifs sociaux en QPV

Ce formulaire permet aux bailleurs sociaux de bénéficier de l'abattement de 30 % pour les logements situés dans les quartiers prioritaires de la politique de la ville (voir page 16). Il permet de déclarer l'ensemble des logements sociaux concernés. Il doit être transmis avant le 1er janvier de l'année suivant celle de la signature du contrat de ville. Il doit être accompagné d'une copie du contrat de ville et de la convention annexe. Lorsque la déclaration est souscrite après cette date, l'abattement s'applique pour la période restant à courir après le 31 décembre de l'année de la souscription.

La déclaration faite l'année de signature du contrat de ville est valable pour toute la période couverte par le contrat de ville. Toutefois, il conviendra de refaire la déclaration en cours de période en cas de modification de la liste des logements concernés par l'abattement (logements acquis en cours de période etc.)

EN PRATIQUE

Il apparaît judicieux de déclarer, dès le départ, les locaux dont la fin d'exonération de longue durée interviendrait au cours de la période de validité des contrats de ville. En effet, cela permet de n'effectuer le travail d'inventaire qu'une seule fois et d'être certain de de pas omettre la transmission à la fin de l'exonération. Informatiquement, les systèmes de l'administration permettent de codifier des logements à la fois en QPV et en exonération de longue durée (qui prime sur l'abattement).

Organisation de la surveillance du respect des délais déclaratifs :

Il appartient aux organismes d'organiser les processus de déclarations aux services des impôts, un retard pouvant entrainer la perte d'une ou plusieurs années d'exonération et donc un possible préjudice financier.

En pratique, en début d'année, le service qui, au sein de l'organisme, est en charge des déclarations peut recenser la liste prévisionnelle des livraisons afin de pouvoir organiser son programme de déclaration et ainsi identifier d'éventuelles pertes d'informations entre services.

Au cours de l'exercice, un processus de communication de la DAT au service en charge des déclarations doit être établi avec des dates limites de transmission de l'information (une quinzaine de jours suivant le cachet de la mairie semble être un délai raisonnable – à adapter en fonction des disponibilités des services en charge des déclarations et de leur capacité à se mobiliser sur cette tâche). L'organisation établie doit permettre de sécuriser la réalisation des déclarations dans les délais réglementaires.

5. CONTRÔLE DES VALEURS LOCATIVES

Préalable : le rapprochement des bases de données patrimoniales et cadastrales

Le rapprochement des données est une étape importante qu'il convient de ne pas négliger afin de s'assurer de la cohérence et de la justesse de l'imposition. En effet, le bailleur pourra ainsi vérifier qu'il est bien le propriétaire des biens imposés (ou à minima, détenteur d'un droit réel) et vérifier le bénéfice éventuel d'abattements ou exonérations qu'il aura préalablement sollicités.

L'avis d'imposition ne permet pas, à lui seul, un contrôle satisfaisant du montant de l'imposition car il contient peu d'informations. Le bailleur pourra toutefois vérifier l'existence d'exonérations et d'abattements par adresse.

Il convient par conséquent de se doter de supports complémentaires.

Les sources d'information cadastrales

GMBI : depuis la campagne de taxe foncière 2021 l'administration fiscale met à disposition de l'ensemble des propriétaires la liste exhaustive des locaux imposés via un accès appelé GMBI (Gérer mes biens immobiliers), qui indique :

- L'adresse cadastrale du bien,
- Le numéro de parcelle ;
- La liste des locaux imposés ;
- Le numéro de porte et d'entrée dans la copropriété ;
- La nature des locaux ;
- Les numéros invariants ;
- Le type de propriété ;
- La surface principale et les surfaces des dépendances ;
- Le nombre de pièces ;
- La catégorie du bien.

Ce fichier accessible à l'ensemble des propriétaires permet une première analyse de l'information enregistrée dans les bases de l'administration. Cette base de données évoluera sans doute à l'avenir afin d'intégrer tout ou partie des données contenues dans les relevés de propriétés.

Relevé de propriétés : le second support est le relevé de propriétés (ci-après RP). Ce dernier est disponible sur simple demande auprès des services fiscaux dont dépend le ou les immeubles. Il répertorie l'ensemble des immeubles bâtis et non bâtis pour un propriétaire donné.

En pratique, afin d'obtenir l'ensemble des relevés, il convient de communiquer aux centres des impôts la liste des SIREN contenus dans les avis ou les numéros de propriétaire communaux indiqués sur les avis d'imposition.

Le relevé de propriété fournit les informations suivantes :

- L'adresse cadastrale du bien ;
- Le numéro de parcelle ;
- La liste des locaux imposés ;
- Le numéro de porte et d'entrée dans la copropriété ;
- La nature des locaux ;
- Les numéros invariants ;
- La valeur locative de chaque local et les bases d'imposition pour chaque collectivité ;
- Les abattements ou exonérations pour chaque local ;
- La date de retour à l'impôt ;
- Le numéro de lot dans la copropriété ;
- Le code direction ;
- Le compte propriétaire (ou propriétaire communal) ;
- Le code trésorerie ;
- Le code évaluation ;
- L'affectation du local ;
- La catégorie du local.

Les services locaux des impôts sont en principe en capacité d'extraire les relevés de propriété sous différents formats généralement compatibles avec un tableur.

Extractions de matrice cadastrales

Tout contribuable est en droit de vérifier d'une part que ses déclarations ont bien été retranscrites par l'administration fiscale et d'autre part que les éléments de comparaison retenus par cette dernière sont en adéquation avec la réalité.

Pour ce faire et sans être exhaustif, il pourra être demandé les fiches 6675-M ou 6675-H pour les locaux d'habitation et professionnel ou 6675 C-ME pour les locaux commerciaux et maisons exceptionnelles.

Compte tenu du patrimoine important des bailleurs sociaux, il n'est pas envisageable de solliciter une fiche par local. Néanmoins en 2022, certains centres des impôts transmettent des extractions complètes de matrices cadastrales au format .txt ou .csv afin de permettre aux propriétaires de travailler sur des bases exhaustives. Cependant, tous les centres des impôts n'ont pas la capacité de fournir simplement ces extractions.

Les points de contrôle

Pour rappel, à l'origine, les caractéristiques de chaque unité d'évaluation, identifiée par un invariant, sont attribuées par l'administration à la lecture des formulaires déclaratifs (H1/H2, etc.) déposés par les contribuables.

Avant GMBI, le contenu de l'information traduite dans les bases du cadastre à partir des déclarations pouvait être assez opaque pour les contribuables (sauf à demander des extractions sous forme de relevés de propriétés).

Or, ces opérations de traduction des informations des formulaires dans le système de gestion du cadastre ont pu cumuler plusieurs anomalies du fait d'erreurs dans les déclarations, de mauvaise lecture de ces déclarations, d'erreurs de frappe lors de la retranscription dans le système de gestion de la DGFIP etc.

L'accès à GMBI (et l'opération de désolidarisation des dépendances réalisées à l'été 2021) a permis de mettre en lumière certaines de ces « incohérences ».

Afin de pouvoir contrôler leur juste imposition, les organismes doivent réaliser un travail préalable de rapprochement entre les invariants listés par l'administration fiscale comme faisant partie de leur patrimoine et l'information contenue dans leur système de gestion interne. Ce travail de d'appareillage peut être complexe, car les unités de gestion peuvent différer :

- Un logement-foyer peut être déclaré comme un lot unique dans le système de gestion d'un organisme alors qu'il est constitué d'autant d'invariants que de chambres pour l'administration (ou vice-versa).
- Les places de stationnement (et autres dépendances) peuvent être désolidarisées dans la base du cadastre, mais pas dans le système de gestion de l'organisme.
- Les locaux communs et les agences ne faisant pas l'objet de baux peuvent ne pas exister dans le référencement interne de l'organisme alors qu'ils font l'objet d'une imposition du côté de l'administration fiscale.
- Etc.

L'existence des locaux

Que cela soit à l'aide du fichier GBMI, du relevé de propriété ou d'une matrice complète, le premier point de contrôle porte sur l'existence réelle des locaux dans le patrimoine. Un déplacement in situ peut s'avérer utile en cas de doute sur l'existence du local, notamment en ce qui concerne les dépendances.

En pratique, c'est principalement sur les dépendances que le travail de rapprochement est fastidieux et complexe. Un contrôle du nombre par typologie et par adresse peut constituer un préalable satisfaisant en termes de rapport coût/efficacité.

Les invariants non rapprochés doivent faire l'objet d'un contrôle spécifique afin de vérifier leur existence. Ce travail de rapprochement permet d'identifier précisément :

- D'éventuels locaux non répertoriés dans le système d'information du propriétaire ;
- Des locaux imposés à tort par l'administration (locaux démolis ou cessions non enregistrées dans les bases de l'administration par exemple).

Typologie de local

De la typologie de local peut dépendre la valeur locative. Un contrôle de la typologie peut permettre de révéler des anomalies d'impositions.

La « désolidarisation » des dépendances isolées des habitations principales permet une meilleure lisibilité des informations patrimoniales. L'administration a engagé un travail en ce sens en 2021/2022. Concrètement, cela signifie que là où un invariant était composé d'une partie principale d'habitation et d'une dépendance isolée, l'administration a extrait la dépendance de l'habitation principale et créé un nouvel invariant sur lequel a été transféré ladite dépendance (la valeur locative totale n'ayant pas été modifiée).

Il convient de vérifier la typologie des locaux et leur destination.

L'existence au cadastre d'un « bûcher » par exemple, n'implique pas l'existence effective d'un bûcher. En effet, il peut s'agir d'une erreur de codification sans importance, le local réel étant par exemple un cellier ou une buanderie. Un comparatif avec les déclarations transmises lors de l'achèvement de l'immeuble, si le bailleur en a gardé trace, peut être judicieux et ainsi éviter une réclamation contentieuse inutile. À défaut, il est préférable de vérifier sur place.

NATURE DE LOCAL	NATURE DE DÉPENDANCE
Appartement	Cave
Local divers (locaux commerciaux, bureaux, etc.)	Garage
Dépendance bâtie isolée (ex. : garage)	Grenier
Dépendance d'appartement	Terrasse
Dépendance de maison	Bûcher
Local commun (ex. : local à vélos)	Buanderie
Maison	Box
Maison exceptionnelle	Cellier
Maison partagée par une limite territoriale	Dépendance de local commun
	Jardin d'hiver
	Parking

Bénéfice d'exonérations ou d'abattements

En l'absence de locaux commerciaux, il est aisé de vérifier sur l'avis d'imposition que les logements bénéficient d'un abattement ou d'une exonération sur une adresse postale. En cas d'exonération, la part TFPB sera vide. En cas d'abattement, on vérifiera le ratio entre la part de la valeur locative prise en considération pour le calcul de la TFPB et celle prise pour le calcul de la TEOM. En revanche, en présence de locaux commerciaux dans l'immeuble, seul le relevé de propriété ou la matrice complète pourra renseigner le bailleur sur le ou les locaux en erreurs.

EN PRATIQUE

- On constate parfois que le bénéfice d'une exonération ou d'un abattement « disparait » d'une année à l'autre sans raison spécifique du côté du bailleur (cela peut être dû à un mauvais paramétrage de la base de données de la DGFIP). Il convient donc d'être vigilant sur ce point.
- La juste application de la durée d'exonération est également à contrôler.

Les catégories

La classification d'un logement dans une des catégories définies dans la commune est faite par l'administration fiscale. Il a été vu précédemment qu'il existait huit catégories et qu'il n'y avait pas de lien avec le mode de financement des logements. Une réclamation contentieuse sur la catégorie ou le local de référence est possible mais difficile en pratique. En effet, cela suppose un argumentaire précis dont le résultat demeure incertain. Il pourra être toutefois recherché une harmonisation au sein d'un même groupe d'habitation.

Les coefficients

Si la catégorie reste difficile à contester, il est plus judicieux de vérifier la cohérence du coefficient d'entretien car il s'agit d'un levier financier important.

Le coefficient d'entretien

En théorie, l'administration fiscale est tenue de constater annuellement les changements de caractéristiques physique des bâtis. Cependant, en pratique, ces mises à jour ne sont pas toujours faites.

Ainsi, par exemple, en étudiant les coefficients d'entretien d'un panel de bailleur sociaux, il est intéressant d'observer que plus de 80 % des logements ont un coefficient de 1,20, même ceux nécessitant une lourde réhabilitation.

Le coefficient de situation générale

Ce coefficient est généralement défini par la collectivité et appliqué par secteur voire à l'échelle de la commune elle-même. Il est donc impossible d'y déroger. Toutefois, il a pu être constaté que certains logements d'un même groupe d'habitations ne bénéficient pas du même coefficient. Dans ce cas, une réclamation peut être faite afin d'harmoniser le groupe.

Le coefficient de situation particulière

Dans la mesure où il est par nature spécifique, le contrôle, pourra porter uniquement sur l'homogénéisation du coefficient sur l'ensemble des logements d'un même ensemble immobilier.

Le coefficient d'ascenseur

Ce coefficient a un impact pour les logements situés à partir du 2ème étage. Le contrôle se bornera à sa bonne prise en compte.

Les surfaces

Le contrôle des surfaces suppose d'une part que les informations soient correctement reprises dans le logiciel de gestion du bailleur, d'autre part que ce dernier ait en sa possession les déclarations d'achèvement ou de mise en service et enfin qu'il ait accès à l'information telle qu'elle a été enregistrée au cadastre. GMBI donne des éléments de réponses sur ce sujet.

Caractéristiques des locaux

Sous réserve de disposer d'une information exhaustive, les caractéristiques retenues par l'administration pour la détermination de la valeur locative des propriétés peuvent être confrontées à la réalité des propriétés. Ainsi peuvent-être contrôlés : le nombre de pièces d'habitation, l'accès aux fluides (électricité, eau, gaz), le nombre de sanitaires, la taille de la cuisine, la surface physique des pièces principales et des dépendances, l'existence d'un vide ordure, d'un bucher, de grenier ou de cave. Des erreurs peuvent être constatées sur chacun de ces éléments en raison d'une erreur sur la déclaration à l'origine, d'une mauvaise lecture de la déclaration par les services fiscaux, d'une modification du bien non communiquée à l'administration...

EN PRATIQUE

En reprenant l'exemple de calcul se trouvant en annexe 2, qui concerne un appartement de 71 m², et en supposant que le coefficient d'entretien soit ramené de 1,2 à 1, la surface pondérée totale sera ramenée à 104 m² contre 118 m². La valeur locative s'établira à 937 contre 1 064. En appliquant les différents taux de taxe foncière, le nouvel avis fera apparaître un montant de :

- Pour la TFPB : 318€ soit une baisse de 43€
- Pour la TEOM : 155€ soit une baisse de 13€

Ces baisses appliquées à l'ensemble des appartements constituant l'immeuble peuvent représenter un montant conséquent non seulement pour le bailleur mais également pour les locataires.

Il n'est pas rare que des erreurs soient constatées. Ces dernières peuvent résulter d'une déclaration erronée ou d'une mauvaise saisie.

Par ailleurs, l'éclatement des dépendances permet de vérifier, en l'absence de la matrice cadastrale complète, la cohérence des surfaces. En effet, une cave de 50 m² ou une terrasse de 95 m² peuvent alerter sur la justesse de l'information car peu probable dans un parc de logements sociaux.

L'imposition du non bâti

Le relevé de propriété permet de vérifier l'imposition du non bâti (notamment s'assurer que les valeurs cadastrales du non bâti rattaché à une parcelle construite sont nulles si la surface est inférieure à 500 m²)

EN PRATIQUE

La lecture des références cadastrales présentes au non-bâti des relevés de propriétés peut mettre en évidence des rétrocessions oubliées. En effet, lors d'une construction neuve ou d'une opération d'aménagement, il est peut-être prévu que les voiries et/ou les espaces verts seront rétrocédés par exemple aux communes. Mais l'opération achevée, cette étape est parfois omise....

De même, de manière plus marginale, l'étude du non-bâti peut révéler des réserves foncières mal répertoriées.

RÉCLAMATIONS

- Toute réclamation à l'administration fiscale doit impérativement être transmise avant le 31 décembre de l'année qui suit la mise en recouvrement, sous peine de forclusion.
- Lorsqu'il est établi que l'erreur est antérieure à l'année d'imposition, le redevable peut éventuellement solliciter la remise gracieuse pour les années prescrites (voir article R*211-1 du Livre des Procédures Fiscales).
- La réclamation contentieuse doit être adressée au centre des Impôts dont dépend l'immeuble en litige. Elle doit être accompagnée de la copie de l'avis contesté et de tous les éléments de preuves permettant à l'administration d'apprécier le bien-fondé de la réclamation.
- Les règles de réclamation et de contentieux en matière de fiscalité locale sont précisées dans la partie 5, pages 44 et suivantes.

6. RÉVISION DES VALEURS LOCATIVES

Concernant les locaux professionnels, on a vu supra qu'une révision des valeurs locatives avait été réalisée et que les nouvelles valeurs étaient prises en compte depuis 2017 (voir page 17).

S'agissant des locaux d'habitation : après de multiples reports, la réforme a finalement été entérinée par l'article 146 de la Loi de finances pour 2020. Cette réforme globale devrait aboutir en 2026 à l'actualisation de toutes les valeurs locatives sur la base des loyers constatés en 2023.

Avec 35 millions de propriétaires et 46 millions de locaux d'habitation (18,9 millions de maisons individuelles, 16,2 millions d'appartements et 10,9 millions de dépendances isolées), l'État va collecter une base de données précise et pourra ainsi définir un loyer type par catégorie de logement et par localisation.

Les nouvelles valeurs locatives doivent en principe entrer en vigueur en 2026, entraînant une modification plus ou moins importante de la taxe foncière à payer par les propriétaires.

Cette révision s'inscrit dans le contexte suivant :

Les valeurs locatives actuelles, déterminées sur la base des éléments datant de 1970, sont devenues obsolètes en dépit des revalorisations annuelles.

En 1970, les immeubles neufs construits en périphérie des grandes villes disposaient souvent d'équipements modernes tandis que les immeubles anciens de centre-ville étaient sous-équipés. 50 ans plus tard, le contexte a changé et le calcul de la valeur locative n'est plus pertinent.

L'objectif premier de cette réforme est de faire refléter le marché immobilier dans la valeur locative cadastrale. Pour cela, l'État va collecter à partir de 2023 les loyers réels pratiqués afin d'ajuster ses bases de calcul.

Les premières études d'impact[5] basées sur la valeur locative des biens établissent que certains propriétaires connaîtront une hausse significative de la taxe foncière, d'autres une baisse.

Ainsi, les logements construits avant 1950 (plutôt en centre-ville) devraient voir leur valeur locative augmenter. À l'inverse, les logements construits dans les années 1960 et 1970 dont la valeur locative a pu être surestimée, connaîtront une baisse de la valeur locative de 16 % en moyenne.

De plus, la méthode actuelle d'évaluation est défavorable aux petites surfaces (via l'intégration des éléments de confort). Les plus grands logements pourraient donc voir leur valeur locative augmentée, alors qu'à l'inverse, les plus petites surfaces pourraient connaître une baisse de leur valeur locative.

Pour les bailleurs sociaux, souvent propriétaires d'immeubles construits dans les années 1970 en périphérie de villes et composés de logements de petite ou moyenne taille, l'impact de cette réforme pourrait être faible, voire positif. Cet impact dépendra de la grille tarifaire choisie par le législateur pour établir la valeur locative des logements sociaux. Si cette dernière est établie sur les mêmes bases que le parc privé, les tarifs pourront augmenter. En revanche, si les bailleurs sociaux bénéficient d'une grille tarifaire spécifique établie sur la base des loyers sociaux, ils pourraient bénéficier de cette réforme. Pour rappel, avec 5,2 millions de logements sociaux, l'enjeu pour le secteur comme pour les collectivités est important.

Cette question de la grille tarifaire applicable aux logements sociaux n'a pas encore été tranchée à l'heure de la rédaction du présent guide. L'article 146 de la loi de finances pour 2020 a prévu que le Gouvernement remettrait un rapport au Parlement, au plus tard le 1er septembre 2024, sur ce point.

5. Étude de l'IPP - Décembre 2020 - Révision des valeurs locatives sur les locaux d'habitation : une évaluation sur grandes agglomérations.

03 PARTIE

Les exonérations applicables aux opérations de logements locatifs sociaux

Les logements sociaux bénéficient historiquement d'exonérations temporaires de taxe foncière. Ces exonérations participent à l'équilibre économique des opérations et donc à leur faisabilité. Les conditions et durées de ces exonérations ont varié dans le temps.
Nous détaillons ici les exonérations actuellement applicables à la production de logements locatifs sociaux, qu'il s'agisse de constructions neuves ou de logements anciens (les régimes applicables aux opérations d'accession à la propriété ne sont pas traités ici).

1. EXONÉRATIONS APPLICABLES AUX LOGEMENTS NEUFS

Notion de logement neuf

L'application des exonérations propres aux constructions neuves nécessite que les logements soient considérés comme neufs du point de vue de la taxe foncière.

Tel est naturellement le cas des logements construits sur des terrains initialement nus.

En outre, est également considéré comme neuf un immeuble « reconstruit ». Cette notion, précisée par la doctrine administrative (BOI-IF-TFB-10-60-10 n° 60) et par la jurisprudence, est assez restrictive. En synthèse, la doctrine vise :

- Les opérations de démolition complète d'un immeuble suivie de sa reconstruction ;
- Les travaux apportant des modifications importantes au gros œuvre entraînant une augmentation du volume ou de la surface de la construction ;
- Les travaux ayant pour objet l'aménagement à usage d'habitation de locaux préalablement affectés à un autre usage[6] ou qui constituaient des dépendances d'un local d'habitation sans être eux-mêmes habitables ;
- Les travaux correspondant à une restructuration complète, après démolition intérieure, d'un immeuble, suivie de la création d'aménagements intérieurs neufs (notamment lorsque des opérations de cette nature aboutissent à une augmentation du nombre de logements).

Une opération qualifiée de « reconstruction » au sens de cette analyse devrait bénéficier de l'exonération temporaire propre aux logements neufs, sous réserve que les autres conditions d'application soient remplies (financement, conventionnement APL...). Dans le cas contraire, l'opération serait susceptible de bénéficier de l'exonération prévue pour les logements anciens acquis-améliorés, à condition que l'immeuble ait été précédemment acquis (cf. page 31).

Ces critères nécessitent une analyse au cas par cas. Ils sont assez imprécis et laissent une marge d'interprétation et d'incertitude. Ils peuvent être illustrés par une jurisprudence abondante sur le sujet, encore qu'il s'agisse toujours par hypothèse de cas particuliers. En cas de doute, une demande de rescrit auprès de l'administration fiscale peut être envisagée.

Il convient de noter que ces critères sont différents de ceux retenus en matière de TVA immobilière (CGI art. 257-I-2-2° et CGI ann. II art. 245). Autrement dit, un immeuble pourrait être considéré comme remis à neuf au sens de la TVA et ne pas être considéré comme tel en matière de taxe foncière (et vice versa).

Notons également que cette notion d'immeuble neuf est également autonome par rapport aux règles de financement et notamment au regard de la qualification de l'opération (neuve ou ancienne) dans la décision de financement.

À NOTER

Le cas de logements-foyers

On rappelle que la méthode d'évaluation de la valeur locative servant à l'établissement de la base d'imposition à la TFPB est sans impact sur l'application des différents régimes d'exonération applicables aux logements locatifs sociaux ou intermédiaires.
Ainsi, même si la valeur locative d'un logement-foyer, par exemple un EHPAD, est évaluée selon la méthode applicable aux locaux professionnels, les régimes d'exonération de longue durée prévus par les articles 1384 A, 1384 B, 1384 C et 1384-0 A du CGI lui sont applicables dès lors que les conditions prévues par ces régimes sont remplies (voir notamment BOI-IF-TFB-10-90-10-20220608).

6. Sur ce cas de changement d'usage, la doctrine administrative considère que l'exonération de 25 ans des constructions neuves ne s'applique pas (BOI-IF-TFB-10-90-10 § 40).

Exonération de deux ans (droit commun)

Les constructions nouvelles, reconstructions et additions de construction à usage d'habitation sont exonérées de la taxe foncière sur les propriétés bâties durant les deux années qui suivent celle de leur achèvement (CGI art. 1383-I).

Depuis 2021, les communes peuvent, par une délibération et pour la part qui leur revient, limiter l'exonération de deux ans à 40 %, 50 %, 60 %, 70 %, 80 % ou 90 % de la base imposable. Lorsque la commune décide de limiter l'exonération, elle peut décider que cette limitation ne s'applique pas aux logements locatifs sociaux financés par des prêts aidés (PLAI, PLUS, PLS) ou par des prêts conventionnés.

Les établissements publics de coopération intercommunale peuvent également supprimer l'exonération de deux ans pour la part qui leur revient, en limitant éventuellement cette suppression aux seuls logements non financés par des prêts aidés ou conventionnés.

Concernant les locaux d'activités, une exonération s'applique sur la part communale à hauteur de 40 %, la part intercommunale ne bénéficiant pas d'exonération.

EN PRATIQUE

Les logements locatifs sociaux bénéficient en général de l'exonération de 25 ans. L'exonération de deux ans ne va donc concerner que des logements sociaux neufs pour lesquels la quotité de financement par des prêts aidés serait inférieure à 50 %

Elle peut également concerner, jusqu'en 2022, des logements intermédiaires qui ne rempliraient pas les conditions d'exonération de 20 ans. Elle concernera tous les logements intermédiaires livrés à compter de 2023 puisque l'exonération de 20 ans sera supprimée (cf. page 30). •

Exonération de longue durée des logements locatifs sociaux

Les logements locatifs sociaux neufs bénéficient actuellement d'une exonération de 15 ans, rallongée à 25 ans, sur le fondement de l'article 1384-A deuxième alinéa du CGI, qui fixe les conditions d'application.

Logements concernés

Le texte renvoie aux logements locatifs sociaux au sens des dispositions relatives aux taux réduits de TVA (1° du I de l'article 278 sexies du CGI), c'est-à-dire aux logements ou logements-foyers conventionnés pour le bénéfice de l'APL. Les logements doivent être neufs et affectés à l'habitation principale. La convention APL n'est pas exigée dans les DOM.

Condition de financement

Les logements doivent être financés pour plus de la moitié de leur prix de revient au moyen de prêts PLAI, PLUS ou PLS ou, dans les DOM, d'un prêt prévu par l'article R 372-1 du CCH.

Lorsque les logements sont financés par un prêt PLAI ou PLUS, la quotité de 50 % s'apprécie en tenant compte, outre le montant du prêt, des subventions de l'État, des collectivités territoriales et EPCI, de l'ANRU, et des prêts et subventions d'Action Logement.

Lorsque l'opération est financée en PLS, seul le montant du prêt est pris en compte. L'exonération est donc subordonnée au fait que celui-ci soit à lui seul supérieur à la moitié du prix de revient.

La quotité de prêt est abaissée à 30 % lorsque le bailleur ne détient que l'usufruit des logements, dans le cadre du dispositif de démembrement des logements locatifs sociaux (CGI art. 278 sexies II B 1°).

Le prix de revient à retenir est le prix de revient TTC (pour plus de précisions sur le calcul, on se reportera au BOI-IF-TFB-10-90-1 § 110 et s.).

Durée de l'exonération

L'exonération s'applique à compter de l'année suivant celle de l'achèvement (cf. page 19) et pour une durée, en principe, de 15 ans. Toutefois, depuis 2004 et de façon temporaire, cette durée a été portée à 25 ans. À la date de rédaction de ce guide, le texte prévoit que, cette durée de 25 ans s'applique (ou s'appliquera) aux opérations qui auront bénéficié d'une décision d'octroi de subvention ou de prêt aidé prise jusqu'au 31 décembre 2022.

Pour la suite, il conviendra de vérifier si cette date est prorogée (sachant que la période durant laquelle la durée « temporaire » de 25 ans s'applique a déjà fait l'objet de nombreuses prorogations).

Condition de forme

L'application de l'exonération est subordonnée au dépôt, dans les 90 jours de l'achèvement, de la déclaration H1 ou H2, et de la mention dans ces déclarations de la nature et du montant du ou des financements (et des éventuelles subventions publiques et prêts et subventions Action Logement) ainsi que du prix de revient de l'opération (cf. ci-dessus).

En cas de déclaration tardive, l'exonération ne court qu'à compter du 1er janvier de la deuxième année qui suit celle du dépôt de la déclaration.

Exonération de 30 ans des logements locatifs sociaux répondant à certains critères de qualité environnementale

Les logements locatifs sociaux neufs qui remplissent les conditions de l'exonération de 25 ans et qui, en outre, répondent à certains critères environnementaux, bénéficient d'une exonération portée à 30 ans. Les logements doivent satisfaire à au moins quatre des cinq critères de qualité environnementale suivants :

- Modalités de conception, notamment assistance technique du maître d'ouvrage par un professionnel ayant des compétences en matière d'environnement ;
- Modalités de réalisation, notamment gestion des déchets du chantier ;
- Performance énergétique et acoustique ;
- Utilisation d'énergie et de matériaux renouvelables ;
- Maîtrise des fluides.

Modalités

Pour bénéficier de cette durée d'exonération, l'organisme doit joindre à la déclaration H1 ou H2 un certificat établi par l'administration départementale chargée de l'équipement, constatant le respect des critères de qualité environnementale de la construction.

La définition technique de ces critères, le contenu ainsi que les modalités de délivrance du certificat sont fixés par les articles 310-0-H et 310-0-H-bis de l'annexe II du CGI.

Le bailleur doit transmettre à la DDT (ou DDTM) une attestation délivrée par un organisme certificateur accrédité selon la norme EN 45011 par le comité français d'accréditation ou par un autre organisme d'accréditation d'un État membre de l'Espace économique européen, signataire de l'accord européen multilatéral pris dans le cadre de la coordination européenne des organismes d'accréditation.

Cette attestation indique que le maître d'ouvrage a obtenu une certification établissant pour la construction le respect d'au moins quatre des cinq critères de qualité environnementale tels qu'ils sont définis à l'article 310-0 H et qu'il a pris toutes dispositions pour que la construction satisfasse à ces quatre critères.

Le directeur départemental des territoires ou directeur départemental des territoires et de la mer établit un certificat constatant que la construction respecte au moins quatre des cinq critères de qualité environnementale. Ce certificat est joint aux déclarations H1 ou H2. Il convient donc de bien anticiper tant la démarche d'obtention de la certification (certains critères tenant au déroulement du chantier lui-même) que celle de la validation du certificat par l'administration.

La durée de l'exonération de ces logements est normalement de 20 ans. Elle a été portée à 30 ans depuis 2004 pour les opérations qui auront bénéficié d'une décision d'octroi de subvention ou de prêt aidé prise jusqu'au 31 décembre 2022.

Pour la suite, il conviendra de vérifier si cette date est prorogée (sachant que la période durant laquelle la durée « temporaire » de 30 ans s'applique a déjà fait l'objet de nombreuses prorogations).

EN PRATIQUE

Pour l'exonération de 30 ans, les certifications permettant l'obtention de l'attestation sont actuellement les suivantes (liste indicative) :

- « BEE+ » (Bâtiment Energie Environnement +), délivrée par Prestaterre ;
- « Promotelec Services Label Performance », délivrée par Promotelec ;
- « Label Promotelec Habitat Neuf », délivrée par Promotelec ;
- « NF Habitat HQE », délivrée par Cerqual.

Exonération de 20 ans des logements locatifs intermédiaires

Les logements intermédiaires neufs ayant bénéficié du taux de TVA de 10 % (CGI art. 279- 0 bis A) achevés avant le 1er janvier 2023 sont exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties pendant une durée de vingt ans à compter de l'année qui suit celle de leur achèvement (CGI art. 1384-0 A). Les formulaires H1 et H2 n'ont pas été adaptés pour tenir compte de cette exonération. Il est donc recommandé en pratique de joindre aux déclarations un courrier de demande d'application de l'exonération prévue à l'article 1384-0 A du CGI avec les justificatifs relatifs au bénéfice du taux de TVA de 10 %.

À compter de 2023 (date d'achèvement), les logements intermédiaires sont imposés dans les conditions de droit commun : exonération de deux ans, sauf suppression ou limitation par les collectivités (cf. supra). Pour ces logements, l'exonération de taxe foncière est remplacée par un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur les sociétés ou remboursable (CGI art. 220 Z septies).

À NOTER

Suppression des exonérations pour les logements neufs résultant de certaines opérations de démolition-reconstruction :

Les logements neufs issus d'opérations de démolition et de reconstitution de l'offre ne peuvent pas bénéficier des régimes d'exonération de longue durée prévus en faveur des logements sociaux lorsque les quatre conditions qui suivent sont remplies (CGI art. 1384 G) :

- il s'agit d'opérations faisant l'objet d'une convention avec l'Agence nationale pour la rénovation urbaine (ANRU) dans le cadre du nouveau programme national de renouvellement urbain ;
- les immeubles auxquels les constructions se substituent ont déjà bénéficié par le passé d'une de ces exonérations ;
- les nouveaux logements sociaux sont construits « sur site », c'est-à-dire au sein du périmètre du même quartier prioritaire que les immeubles démolis ;
- le nombre total de logements locatifs sociaux (au sens de l'article L 302-5 du code de la construction et de l'habitation) représente, sur le territoire de la commune du lieu de situation de ces constructions, au moins 50 % des résidences principales.

Pour plus de précision sur ce cas particulier : voir BOI-IF-TFB-10-220.

2. EXONÉRATIONS APPLICABLES AUX LOGEMENTS ANCIENS

Logements acquis ou acquis-améliorés

Les opérations d'acquisition de logements, suivies ou non de travaux, bénéficient d'une exonération de taxe foncière d'une durée de 15 ans, rallongée à 25 ans (CGI art. 1384 C-I premier alinéa). Toutefois, les communes et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre sur le territoire desquels les logements locatifs sociaux, au sens de l'article L. 302-5 du même code, représentent au moins 50 % des résidences principales peuvent, par délibération, supprimer l'exonération pour la part de TFPB qui leur revient. En dehors de cette hypothèse de suppression, l'exonération est soumise à des conditions tenant aux type de logements concernés et à leur financement.

Logements concernés

L'exonération s'applique aux logements acquis en vue de leur conventionnement pour le bénéfice de l'APL. Il peut s'agir de logements familiaux ou de logements-foyers. Le fait que l'acquisition soit ou non suivie de travaux est indifférent.

Elle ne s'applique pas aux logements acquis qui ont déjà bénéficié, par le passé, d'une exonération en application des articles 1384, 1384 A et 1384 B du CGI.

La doctrine administrative précise que cette exonération ne vise que les logements acquis. Cela exclut donc les opérations de réhabilitation de logements appartenant déjà à l'organisme.

Les opérations de construction neuve sont également exclues. Elles peuvent le cas échéant bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1384 A du CGI (cf. page 29).

L'exonération peut s'appliquer quel que soit le mode juridique de réalisation de l'acquisition : vente immobilière classique ou vente d'immeuble à rénover (VIR).

Condition de financement

L'acquisition doit être réalisée au moyen d'un des financements suivants :

- Prêt aidé par l'État : PLAI, PLUS ou PLS
- Subvention de l'ANRU
- Financement prévu par l'article R 372-1 du CCH dans les DOM

Contrairement au cas de la construction neuve, il n'est pas exigé, en cas d'acquisition, que les prêts représentent plus de la moitié du prix de revient.

Durée de l'exonération

L'exonération s'applique pendant une durée de 15 ans à compter de l'année suivant celle de l'acquisition. Toutefois, cette durée a été portée à 25 ans depuis 2004, cette majoration s'appliquant aux opérations qui auront bénéficié d'une décision d'octroi de subvention ou de prêt aidé prise jusqu'au 31 décembre 2022 (sous réserve de prorogation).

Elle est subordonnée au dépôt d'une déclaration au service des impôts du lieu de situation des logements (n° 6666 D modèle E) au plus tard le 31 décembre de l'année d'acquisition (articles 315-0 bis à 315 ter de l'annexe III au CGI).

Lorsque la déclaration est souscrite après l'expiration du délai prévu, l'exonération ne s'applique que pour la période restant à courir après le 31 décembre de l'année de souscription. La déclaration devrait être accompagnée des justificatifs des conditions d'application de l'exonération. Toutefois, ceux-ci ne sont pas toujours disponibles à la date limite de dépôt de la déclaration (31 décembre de l'année d'acquisition). Il peut en résulter la perte d'une ou plusieurs années d'exonération.

EN PRATIQUE

Il peut être envisagé de déposer la déclaration dans l'année d'acquisition, accompagnée des justificatifs déjà disponibles (notamment la décision de financement de l'État). La recevabilité d'une telle déclaration reste toutefois soumise à l'appréciation des services des impôts, qui est assez variable en pratique.

Logements pris à bail à réhabilitation

Les logements pris à bail à réhabilitation (art. L. 252-1 à L. 252-4 du CCH) sont exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties pendant toute la durée du bail.

Toutefois, les communes et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre sur le territoire desquels les logements locatifs sociaux, au sens de l'article L. 302-5 du même code, représentent au moins 50 % des résidences principales peuvent, par délibération, supprimer l'exonération pour la part de TFPB qui leur revient.

Rappel : dans le cadre du bail à réhabilitation, l'organisme preneur s'engage à réaliser, dans un délai déterminé, des travaux d'amélioration sur l'immeuble du propriétaire et à le conserver en bon état d'entretien et de réparation de toute nature, en vue de le louer à usage d'habitation pendant la durée du bail. Le contrat indique la nature des travaux, leurs caractéristiques techniques et le délai de leur exécution.

Le bail a une durée minimale de douze ans. La prise d'effet du bail est subordonnée à la conclusion par le preneur d'une convention prévue à l'article L 831-1 du Code de la construction et de l'habitation (convention APL) dont la date d'expiration est identique à celle du bail.

3. ÉTABLISSEMENTS D'HÉBERGEMENT TEMPORAIRE OU D'URGENCE

Les locaux acquis, aménagés ou construits en vue de la création de structures d'hébergement temporaire ou d'urgence destinées aux personnes défavorisées (visées au II de l'article L. 301-1 du CCH) sont exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties pendant une durée de 15 ans. Toutefois, cette durée a été portée à 25 ans depuis 2004, cette majoration s'appliquant aux opérations qui auront bénéficié d'une décision d'octroi de subvention ou de prêt aidé prise jusqu'au 31 décembre 2022 (sous réserve de prorogation).

Il s'agit des établissements suivants :

- centres d'hébergement et de réinsertion sociale prévus au 8° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles ;
- structures dénommées « lits halte soins santé » prévues au 9° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles ;
- centres d'hébergement d'urgence destinés aux personnes sans domicile visés à l'article L. 322-1 du code de l'action sociale et des familles.

L'opération doit faire l'objet d'une convention entre le propriétaire ou le gestionnaire des locaux et l'État.

L'exonération est applicable à compter de l'année qui suit celle de l'achèvement des travaux d'aménagement ou, à défaut de travaux d'aménagement, celle de l'acquisition ou de la construction des locaux. Elle est subordonnée au dépôt d'une déclaration accompagnée des pièces justificatives (CGI ann. III art. 315 bis A et suivants).

04 PARTIE

Les dégrèvements

Les logements locatifs sociaux sont susceptibles de bénéficier, comme tous les logements, d'un dégrèvement en cas de vacance « involontaire ».
À cette disposition de droit commun, se sont ajoutés plusieurs dispositifs de dégrèvements spécifiques aux logements sociaux : logements destinés à être démolis, travaux d'adaptation aux personnes handicapées, travaux d'économie d'énergie...

1 DÉGRÈVEMENTS POUR VACANCE

Dégrèvement pour vacance involontaire

Les bailleurs qui se trouvent, pour des raisons indépendantes de leur volonté, dans l'impossibilité de louer un logement normalement offert à la location, peuvent bénéficier d'un dégrèvement de la taxe foncière (CGI art. 1389-I). Cette disposition déroge au principe selon lequel la taxe foncière est due du seul fait de la possession du logement, quelles que soient les conditions d'utilisation de celui-ci (occupation permanente ou temporaire, à titre de résidence principale ou secondaire, location, mise à disposition gratuite...). Il en résulte que les conditions d'octroi du dégrèvement sont généralement interprétées de façon très stricte par l'administration et par les juridictions administratives.

Dans ce contexte, des demandes de dégrèvement peuvent être envisagées mais elles devront être solidement étayées par des circonstances précises et justifiées.

Biens concernés

Le dégrèvement ne peut être demandé qu'au titre de logements, et non de locaux d'activités, ni d'emplacements de stationnement. Les logements doivent être proposés à la location. Ils ne doivent donc pas être condamnés ou mis hors d'usage.

Durée de la vacance

La vacance doit avoir duré au moins trois mois de façon ininterrompue. Cette durée peut s'écouler sur deux années consécutives.

Caractère involontaire

Vacance technique : le logement peut être rendu vacant en vue de réaliser des travaux (vacance technique). La doctrine et la jurisprudence sont nuancées sur ce cas, la difficulté étant que, a priori, la vacance est « volontaire », au sens où le logement n'est temporairement plus offert à la location. Cependant, si cette situation est rendue nécessaire par l'état de délabrement du logement et que celui-ci résulte d'événements non imputables au bailleur (vétusté non liée à un défaut d'entretien), il peut être envisagé de demander le dégrèvement.

Ex. : vacance organisée suite à un sinistre sur le logement, logement dégradé par l'occupant, ou très vétuste, à condition qu'il ne s'agisse pas d'un défaut d'entretien imputable au bailleur.

S'il s'agit d'une vacance technique volontaire en vue de réaliser des travaux, l'administration considère parfois qu'il s'agit d'un objectif de valorisation d'un bien et que la vacance n'est pas involontaire.

Vacance commerciale : la vacance peut également avoir pour origine les difficultés que rencontrent les bailleurs sociaux pour louer certains logements (vacance commerciale), du fait d'une absence ou d'une faiblesse de la demande de logements.

Ce constat peut être fait à l'échelle d'un quartier ou d'une zone géographique plus large. La détente du marché locatif, qu'il faudrait en tout état de cause justifier, ne suffit pas à elle-seule à considérer que la vacance est involontaire. Dans une telle situation, il convient de démontrer en premier lieu que l'offre de logements est adaptée, en termes de niveau d'entretien et de montant des loyers.

En outre, il faut que le bailleur fasse état de mesures qu'il a prises pour tenter de remédier à cette situation : démarches commerciales actives pour trouver des candidats, travaux réalisés dans le logement, renforcement du personnel de proximité, participations aux actions de médiation et de sécurité en lien avec les pouvoirs publics, etc.

Certaines décisions de jurisprudence ont pris en compte la spécificité du phénomène de vacance dans les quartiers de logements sociaux (CAA Lyon 21 juin 2000, n° 96-68, 2 ch., TA Paris 24 février 2000, n° 97-10350, 1e sect., 3e ch., TA Lyon, 2 novembre 1995, n° 91-2167).

Il a notamment été jugé que le conventionnement APL des logements permettait de présumer que les loyers étaient adaptés et que la vacance liée à l'insécurité et à la violence dans un quartier n'est pas imputable au bailleur (TA Nantes, 17 juillet 2002, n° 99-3484, 1ere Ch.).

La réclamation doit être soigneusement préparée et nécessite de rassembler des justificatifs probants : travaux d'entretien ou d'amélioration réalisés, motifs de refus des locataires, états des lieux, conventions d'utilisation, données sur le marché locatif, contexte propre au quartier...

Mais force est de constater que l'administration, souvent suivie par le juge administratif, reste en général réticente à accorder le dégrèvement, notamment lorsque la vacance est chronique et importante sur un quartier.

L'intérêt d'une démarche en ce sens doit donc tenir compte de l'enjeu, mais également du temps à passer pour monter un dossier solide et in fine du risque de rejet et d'un contentieux éventuel dont l'issue est assez incertaine.

Dégrèvement pour vacance en vue d'une démolition

Les organismes Hlm sont amenés dans certaines situations (renouvellement urbain, résorption définitive de la vacance dans des zones détendues...) à démolir les logements. Cela conduit à une situation de vacance, qui peut durer plusieurs années. Cette vacance est par hypothèse volontaire et ne peut donc ouvrir droit au dégrèvement de droit commun sus-évoqué (CGI art. 1389-I).

Le législateur a cependant décidé d'accompagner les bailleurs qui s'engagent dans ces démarches, en leur accordant un dégrèvement spécifique (CGI art. 1389-III).

Biens visés

Les logements démolis doivent être attribués sous conditions de ressources. Cela vise donc essentiellement les logements conventionnés APL, mais également des logements non conventionnés dès lors que leur attribution est encadrée par l'article L441-1 du CCH.

Durée de la vacance

Comme dans le dispositif de droit commun, la vacance doit durer au moins trois mois. L'administration fiscale considère que cette durée a pour point de départ la date de délivrance de l'autorisation de démolir par le préfet.

Condition d'autorisation de démolir

Le dégrèvement est subordonné à la présentation par le propriétaire de l'autorisation de démolir prévue à l'article L. 443-15-1 du code de la construction et de l'habitation. Rappelons qu'il s'agit d'une autorisation spécifique de l'État qui vise les logements appartenant aux organismes Hlm.

Elle vient s'ajouter au permis de démolir, visé par le code de l'urbanisme. Mais ce permis n'est pas pris en compte pour l'octroi du dégrèvement et ne suffit donc pas pour bénéficier de ce dernier (CE 28 janvier 2015 n° 368640, Office Public de l'Habitat de la Communauté Urbaine de Strasbourg).

Modalités de réclamation

Le dégrèvement doit être demandé par voie de réclamation. Celle-ci doit être présentée au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle la vacance ou l'inexploitation atteint la durée minimum exigée.

Exemple donné par l'administration (BOI-IF-TFB-50-20-30, § 290) :

Logement demeuré vacant du 10 novembre de l'année N au 15 février de l'année N+1.

Le propriétaire peut prétendre aux dégrèvements suivants :

- un douzième (décembre) de l'impôt afférent à l'année N sur demande présentée au cours de l'année N+1 ;
- deux douzièmes (janvier et février) de l'impôt de l'année N+1 sur demande présentée au cours de l'année N+2.

EN PRATIQUE

Les dégrèvements sont calculés par l'administration au vu des données de la réclamation.

Dégrèvement pour vacance en vue de travaux d'amélioration financés par la Palulos

Les logements rendus vacants en vue de réaliser de certains travaux d'amélioration, financés par la Palulos bénéficient également d'un dégrèvement (CGI art. 1389-III).

Les travaux à réaliser doivent être des travaux de réhabilitation énergétique ainsi que des travaux destinés à la réalisation d'économies de charges (CCH art. D323-3-1°).

Les logements visés, la durée de la vacance et les modalités de calcul du dégrèvement sont les mêmes que pour le dégrèvement pour vacance de logements en vue de la démolition (cf. supra).

L'octroi du dégrèvement est subordonné au bénéfice de l'agrément de l'État pour le financement Palulos, prévu par l'article D323-5 du CCH.

2. DÉGRÈVEMENT POUR TRAVAUX D'ADAPTATION DES LOGEMENTS AUX PERSONNES EN SITUATION DE HANDICAP

Afin d'aider les bailleurs sociaux à adapter leur patrimoine de logements aux personnes handicapées ou aux personnes âgées, la loi leur accorde un dégrèvement de taxe foncière, égal au coût des travaux réalisés dans cet objectif (CGI art. 1391 C ; BOI-IF-TFB-50-20-10-20120912).

Logements visés

Les logements éligibles au dégrèvement sont tous les logements appartenant à l'organisme, qu'ils soient ou non conventionnés pour le bénéfice de l'APL.

Ce dégrèvement est réservé aux bailleurs sociaux suivants : organismes Hlm, SEM de logement social, organismes agréés. Il ne s'applique pas aux autres bailleurs (filiales LLI...).

Il peut s'agir de logements familiaux ou de logements-foyers. Les travaux peuvent porter sur les parties privatives ou sur les parties communes.

La doctrine administrative considère que pour ouvrir droit au dégrèvement, il faut que le logement soit effectivement soumis à la taxe foncière, donc qu'il soit sorti le cas échéant de la période d'exonération dont il a pu bénéficier.

Il n'est pas nécessaire que logement soit occupé ou destiné à être occupé par une personne handicapée ou âgée au moment de la réalisation des travaux, ni par conséquent de justifier que les locataires se trouvent dans l'une de ces situations. Les travaux d'adaptation des locaux d'activités gérés par l'organisme ou sur les bâtiments administratifs de ce dernier ne sont pas éligibles à ce dégrèvement.

Travaux éligibles

Le code général des impôts se contente de viser « les dépenses engagées par les organismes d'habitations à loyer modéré [...] pour l'accessibilité et l'adaptation des logements aux personnes en situation de handicap ».

Il ne renvoie, pour la définition des travaux, à aucun texte d'application ni à aucune réglementation ou norme spécifique. Le champ d'application est donc large, mais laisse la place à des incertitudes, dont certaines ont pu donner lieu à des contentieux.

La doctrine administrative vise notamment les travaux suivants :

- Travaux d'accessibilité de l'immeuble et du logement aux personnes en situation de handicap

a) Cheminement extérieur :

- Élargissement du cheminement et du portail d'entrée ;
- Construction d'une rampe pour doubler ou remplacer un emmarchement ;
- Aménagement de bateaux pour franchir des trottoirs ;
- Suppression de murs, murets, de portes ou portails, de marches, de seuils, ressauts ou tout autre obstacle ;
- Amélioration du revêtement de sol ou du sol lui-même en vue d'obtenir un sol ferme et non glissant par exemple ;
- Installation de mains courantes.

b) Élargissement ou aménagement de places de parking

c) Parties communes à l'intérieur de l'immeuble :

- Élargissement de la porte d'entrée, des portes et des accès des parties communes conduisant aux logements, couloirs, divers locaux (exemples : local vide-ordures, local à vélos, caves, parkings...), élargissement des couloirs ;
- Construction d'une rampe ;
- Suppression de murs, de cloisons, de portes, de marches, seuils, ressauts ou d'autres obstacles ;
- Amélioration des revêtements de sols ;
- Installation de mains courantes, d'un ascenseur ou d'autres appareils permettant le transport de personnes handicapées (monolift, monte-malades, plate-forme élévatrice par exemple) ;
- Modification des boîtes aux lettres et de divers systèmes de commandes.

- Travaux d'aménagement interne
  - Élargissement de la porte d'entrée, des portes intérieures du logement, des portes d'accès aux balcons, terrasses, loggias et jardins ;
  - Construction d'une rampe ;
  - Suppression de marches, de seuils et de ressauts ;
  - Suppression ou modification de murs, cloisons, et placards ;
  - Modification de l'aménagement et de l'équipement des pièces d'eau (cuisine, WC, bains, douche, buanderie...) : évier, lavabo, baignoire, douche, WC, placards...
  - Amélioration des revêtements de sols ;
  - Installation de mains courantes, barres d'appui, poignées de rappel de portes, protection de murs et de portes ;
  - Modification de la robinetterie, des divers systèmes de fermeture, d'ouverture ou des systèmes de commandes des installations électriques, d'eau, de gaz, et de chauffage ;
  - Modification des volets et fenêtres ;
  - Alerte à distance (équipement et branchement) ;
  - Travaux d'adaptation, de modification pour tenir compte des différentes déficiences sensorielles (exemples : systèmes de commande, de signalisation, d'alerte... qu'ils soient tactiles, lumineux, sonores...).

La doctrine vise également les travaux éligibles au crédit d'impôt sur le revenu prévu pour les travaux d'adaptation des logements aux personnes âgées ou handicapées (CGI ann. IV art. 18 ter). Notons que ce texte vise essentiellement des équipements spécifiquement conçus pour ces personnes, alors que le champ d'application du dégrèvement de taxe foncière ne se limite pas à de tels équipements (cf. Conseil d'État, 4 décembre 2015, n° 374752).

Ces listes ne sont pas exhaustives.

Cas des ascenseurs

On notera que l'installation d'ascenseurs dans des immeubles qui en étaient dépourvus est expressément visée par la doctrine précitée. Sur le principe, l'octroi du dégrèvement ne devrait pas poser de difficulté en pratique. Ce type de demande de dégrèvement appelle toutefois une attention particulière, compte-tenu des montants en jeu. La définition des travaux induits peut par exemple être sensible, compte-tenu de leur importance. De même, le montant important du dégrèvement peut conduire à un dépassement de l'assiette d'imputation (cumul des taxes foncières dues dans le centre des impôts concerné).

Dans le cas d'ascenseurs existants et réhabilités, la part des travaux conduisant à une adaptation ou à une meilleure accessibilité ouvre droit en principe au dégrèvement, à condition d'être bien identifiée par nature et en termes de coûts.

L'éligibilité de certaines natures de travaux ou dépenses a été précisée et confirmée par la jurisprudence :

NATURE DES TRAVAUX / MOTIFS DE LA DÉCISION	RÉFÉRENCES DE LA DÉCISION
Remplacement d'une baignoire par une douche de dimension standard avec une barre de maintien.	**TA Orléans, 7 juin 2016, n° 1600509**
Dépenses induites par le remplacement de baignoires par des douches : « Travaux modificatifs de l'électricité ont été rendus nécessaires afin de respecter les normes techniques obligatoires en vigueur, notamment en raison de la modification des volumes de sécurité du fait du remplacement des baignoires par des douches » « Travaux de peinture et de réfection des sols, l'emprise au sol et murale étant de facto différente ». Ces travaux sont nécessairement liés et indissociables des travaux d'adaptation.	**TA Lyon, 5 mai 2015, n° 120816 et n° 1302488**
Dépenses induites par des travaux d'adaptation de salle de bain : « Revêtement de sol antidérapant, dépenses relatives aux lavabos, à l'électricité, à la plomberie, à la reprise des évacuations, à la faïence murale, aux peintures et toiles de verre, aux plinthes ». Ces travaux sont nécessairement liés et indissociables des travaux améliorants ou permettant l'accessibilité des personnes en situation de handicap.	**TA Versailles, 5 avril 2016, n° 1306017 et 1408871**
Dépenses sur les parties communes extérieures : Élargissement des cheminements, remplacement des emmarchements par une rampe et modification du revêtement de sol afin d'obtenir un sol ferme et non glissant. Dépenses éligibles, même si elles ne sont pas destinées exclusivement à des personnes âgées ou handicapées.	**Conseil d'État, 16 mars 2016, n° 381918**

NATURE DES TRAVAUX / MOTIFS DE LA DÉCISION	RÉFÉRENCES DE LA DÉCISION
Travaux d'adaptation des ascenseurs : Il n'est pas nécessaire que les travaux portent spécifiquement sur des équipements spécialisés pour les personnes handicapées. **Le remplacement de portes d'ascenseur battantes par des portes automatiques coulissantes**, est éligible, même s'il intervient dans le cadre d'un marché de mise aux normes.	**Conseil d'État, 4 décembre 2015, n° 374752, TA Grenoble, 16 décembre 2016, n° 1506735**
Dépenses accessoires aux travaux d'adaptation des salles de bains (carrelage, isolation, main d'œuvre, enduit…) : Les dépenses déductibles au titre de ces dispositions incluent l'ensemble des dépenses exposées pour la réalisation des travaux […] y compris celles correspondant à la réalisation des travaux préparatoires ou de remise en état indispensables à ces travaux d'amélioration et qui en sont indissociables.	**Conseil d'État, 23 novembre 2016, n° 384507**
Remplacement de baignoires par des douches : Il n'est pas nécessaire que soient utilisés des équipements spécialement conçus pour les personnes handicapées. « En s'abstenant de rechercher si les équipements litigieux, à défaut d'être spécialement conçus pour les personnes handicapées, étaient ou non de nature, en totalité ou en partie, à améliorer effectivement l'accessibilité des logements en cause à ces mêmes personnes, le tribunal administratif d'Orléans a commis une erreur de droit ».	**Conseil d'État, 22 mai 2017, n° 396827**
Travaux de remplacement et d'encastrement de boites aux lettres, installation dans les parties communes de hublots d'éclairage avec détecteur de présence et mise en place, au sol et sur les murs, de bandes peintes et de faïences destinées à améliorer la signalétique : Annulation du jugement au motif qu'il n'indique pas en quoi les justificatifs apportés par le bailleur ne permettaient pas d'établir que les travaux litigieux auraient permis d'améliorer effectivement l'accessibilité des immeubles.	**Conseil d'État, 21 février 2018, n° 398798**

Assiette du dégrèvement

Le dégrèvement est égal au coût total des travaux, TVA incluse. Les travaux induits par les travaux d'adaptation des logements sont également pris en compte. La jurisprudence les définit comme les travaux nécessairement liés et indissociables des travaux principaux, ou vise les travaux préparatoires ou de remise en état indispensables à ces travaux d'adaptation et qui en sont indissociables (cf. décisions ci-dessus).

Les subventions éventuellement perçues au titre des travaux réalisés ne sont pas à déduire de ce coût (réponse ministérielle Rodet n° 84335, JO AN du 25 avril 2006, p. 4455, reprise au BOI-IF-TFB- -50-20-20-10 § 80).

Ainsi calculé, le dégrèvement s'impute sur la taxe foncière due au titre du ou des logements concernés. Lorsque le montant excède celui de la taxe, le solde est imputé, dans les mêmes conditions, sur les cotisations afférentes à des immeubles imposés dans la même commune ou dans d'autres communes relevant du même centre des impôts fonciers ou du même service des impôts des particuliers au nom du même bailleur et au titre de la même année.

En revanche, les dépenses non imputées ne peuvent pas venir en déduction sur les cotisations des années ultérieures.

Modalités d'application

Les travaux payés au cours d'une année sont imputables sur la taxe due au titre de l'année suivante. L'octroi du dégrèvement est en pratique subordonné à l'établissement d'une réclamation. Il faut donc attendre la réception des avis d'imposition, au second semestre de l'année suivant celle du paiement des travaux, pour établir et envoyer la réclamation.

Celle-ci doit être adressée au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle de l'émission du rôle (avis d'imposition).

Ex. : les travaux payés en 2022 ouvrent droit à dégrèvement sur la taxe due au titre de 2023 ; la réclamation doit être adressée au plus tard le 31 décembre 2024 (date d'envoi).

La réclamation est accompagnée des justificatifs de la nature et du paiement et des travaux. Concernant la qualité du signataire, on se reportera au commentaire pages 45 et 46.

Elle est instruite par les services de la DGFIP dans un délai en pratique assez variable et parfois long. À défaut de réponse dans les six mois, l'organisme peut considérer que la réclamation est tacitement rejetée. Cela lui permet, s'il le souhaite, de saisir le Tribunal Administratif. Une telle démarche peut cependant paraitre inopportune lorsque l'on sait que l'instruction est toujours en cours.

3. DÉGRÈVEMENT POUR TRAVAUX D'ÉCONOMIE D'ÉNERGIE

Sur le modèle du dégrèvement pour l'adaptation des logements aux personnes handicapées, le législateur a mis en place un dispositif incitant les bailleurs sociaux à améliorer la performance énergétique de leurs logements (CGI art. 1391 E et BOI-IF-TFB-50-20-20-20120912).

Celui-ci présente toutefois quelques particularités. Un tableau comparatif des principales différences est présenté ci-dessous :

	TRAVAUX D'ADAPTATION AUX PERSONNES HANDICAPÉES OU ÂGÉES	TRAVAUX D'ÉCONOMIE D'ÉNERGIE ET DE FLUIDES
Logements concernés	Tous les logements et logements foyers	Logements et logements foyers conventionnés APL, PSLA, établissements spécifiques
Pourcentage du coût des travaux éligibles au dégrèvement	100 %	25 %
Subventions	Non déduites du coût des travaux	À déduire du coût des travaux si elles sont encaissées dans l'année de paiement des travaux
Montant dégrevable	Montant TTC des travaux	Montant hors TVA des travaux

Logements visés

Les logements éligibles au dégrèvement sont ceux appartenant aux organismes Hlm, SEM de logement social (ou organismes agréés au sens de l'article L365-1 du CCH) :

- les logements locatifs conventionnés pour le bénéfice de l'APL. Il peut s'agir de logements familiaux ou de logements-foyers ;
- les logements PSLA ;
- les établissements médico-sociaux ou d'hébergement temporaire ou d'urgence, conventionnés APL ou non, dont la construction ou la livraison sont éligibles au taux réduit de TVA de 5,5 % (CGI art. 278 sexies- IV : CHRS, LHSS, CHU, certains établissements pour personnes âgées ou handicapées gérés par de organismes sans but lucratif ayant signé une convention avec le préfet...).

Les travaux peuvent porter sur les parties privatives ou sur les parties communes des immeubles.

La doctrine administrative considère que pour ouvrir droit au dégrèvement, il faut que le logement soit effectivement soumis à la taxe foncière, donc qu'il soit sorti le cas échéant de la période d'exonération dont il a pu bénéficier.

Les travaux d'amélioration énergétique réalisés sur des logements familiaux non conventionnés (hormis les établissements spécifiques mentionnés plus haut), sur des locaux d'activités gérés par l'organisme ou sur les bâtiments administratifs de ce dernier ne sont pas éligibles au dégrèvement.

Travaux éligibles au dégrèvement

Les travaux doivent avoir pour objet de concourir directement à la réalisation d'économies d'énergie et de fluides. Ils peuvent porter sur :

« 1° Les éléments constitutifs de l'enveloppe du bâtiment ;

2° Les systèmes de chauffage ;

3° Les systèmes de production d'eau chaude sanitaire ;

4° Les systèmes de refroidissement dans les départements d'outre-mer ;

5° Les équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable ;

6° Les systèmes de ventilation ;

7° Les systèmes d'éclairage des locaux ;

8° Les systèmes de répartition des frais d'eau et de chauffage ».

Le texte ne renvoie pas à des équipements, matériaux ou normes spécifiques. Notamment, il n'est pas nécessaire que les travaux aient bénéficié du taux de 5,5 % en tant que travaux de rénovation énergétiques (CGI art. 278-0 bis A).

Le Conseil d'État admet en outre la prise en compte des honoraires de maîtrise d'œuvre liés à ces travaux (17 juin 2015, n° 382248).

Assiette du dégrèvement

Le dégrèvement s'élève au quart des dépenses, pour leur montant hors TVA, diminuées du montant des subventions perçues. Seules sont à déduire les subventions perçues (encaissées) dans l'année au cours de laquelle les travaux sont payés. Lorsque les subventions servent à financer une opération de rénovation globale, seule la fraction afférente aux travaux éligibles au dégrèvement - déterminée au prorata du coût des travaux éligibles dans le coût total des travaux – doit être déduite du montant des dépenses éligibles au dégrèvement.

Cas de certificats d'économie d'énergie

La question se pose de savoir si les certificats d'économie d'énergie (CEE) doivent être considérés comme des subventions, qui seraient dans l'affirmative à déduire du coût des travaux.

Dans un arrêt N°454465 du 14 juin 2022, le Conseil d'État considère que la réponse est positive : les produits de CEE obtenus par le bailleur au titre des travaux ouvrant droit au dégrèvement sont des « subventions au sens et pour l'application de l'article 1391 E du CGI ».

Selon cette décision « la délivrance gratuite, par l'État, de certificats aux personnes éligibles constitue pour elles un avantage exclusivement destiné à les aider à financer des efforts d'économies d'énergie... », la qualification de subvention devant être retenue quelles que soient les modalités de valorisation des CEE.

REMARQUES

Bien entendu, l'obligation de déduire les produits de CEE du montant des travaux éligibles au dégrèvement de l'article 1391 E du CGI ne concerne que les CEE obtenus du fait de ces travaux.

On rappelle que, en matière de taxe foncière, la situation doit être appréciée au 1er janvier de l'année d'imposition, c'est-à-dire au 1er janvier de l'année suivant le paiement des travaux. Il en résulte que les subventions ne doivent être déduite du montant (HT) des travaux éligibles que si « elles ont été effectivement encaissées au 1er janvier de l'année d'imposition, c'est à dire au cours de l'année précédant celle au titre de laquelle la taxe foncière sur les propriétés bâties est due » (BOI-IF-TFB-50-20-20-30). Autrement dit, si le produit des CEE obtenus grâce aux travaux éligibles n'était encaissé que l'année suivant le paiement des travaux, il n'en serait pas tenu compte. •

Modalités d'application

Les modalités d'application (réclamation, délai, justificatifs...) sont les mêmes que pour les travaux d'adaptation aux personnes âgées ou handicapées (cf. page 37).

Notons que les travaux d'économie d'énergie sont fréquemment réalisés dans le cadre de réhabilitations, dont la réalisation peut être à cheval sur plusieurs années. Dans ce cas, il convient d'effectuer une réclamation au titre de chaque année, pour le montant payé au cours de chacune d'entre elles (CE, 8ème et 3ème s.-s., 2 juillet 2014, n° 368070 Office public de l'habitat Grand Lyon).

4. DÉGRÈVEMENT POUR TRAVAUX DE PROTECTION CONTRE LES RISQUES TECHNOLOGIQUES

Le code général des impôts prévoit un dégrèvement au titre de certains travaux de protection contre les risques technologiques, réalisés par les bailleurs sociaux sur leurs logements (CGI art. 1391 D).

Le dégrèvement est égal aux dépenses payées au cours de l'année précédant celle au titre de laquelle l'imposition est due, à raison des travaux prescrits par un plan de prévention des risques technologiques (PPRT) en application de l'article L. 515-16-2 du code de l'environnement.

Les conditions d'application de ce dégrèvement sont précisées par le BOFiP (BOI-IF-TFP-50-10).

5. APPLICATION OPÉRATIONNELLE (DÉGRÈVEMENTS POUR TRAVAUX)

La mise en place d'un pilotage ou d'une stratégie en matière de travaux d'accessibilité ou d'économies d'énergie apparait comme une nécessité pouvant à la fois répondre à des enjeux sociétaux (maintien des personnes âgées ou en situation de handicap à domicile, amélioration de la performance énergétique des logements) et financiers.

Cette stratégie doit intégrer les possibilités de dégrèvements de TFPB au titre de ces travaux.

Par souci de simplification, il est proposé le terme générique de « gestionnaire des taxes foncières » (ci-après GTF) pour le service en charge des dégrèvements.

Définition du périmètre de dégrèvement potentiel

Le patrimoine éligible

Afin d'éviter des rejets inutiles, il convient préalablement d'identifier le patrimoine éligible aux dispositifs de dégrèvements. Les conditions nécessaires, bien que non suffisantes, à l'éligibilité d'un logement sont :

- La propriété du bien au 1er janvier de l'année civile suivant le paiement des travaux (exemple : travaux réalisés en année n, vente du logement en année n ; en n+1, l'organisme n'est plus redevable de la taxe foncière et ne peut donc pas demander le dégrèvement).
- L'absence d'exonération de la TFPB l'année suivant le paiement des travaux.

Cette éligibilité peut être une donnée explicite dans le système d'information de l'organisme, avec une mise à jour automatisée.

Le plafond de dépenses éligibles

Les dégrèvements pour travaux d'accessibilité et d'économies d'énergie reposent sur le principe de l'annualité. Leur montant est plafonné à la somme des cotisations afférentes à des immeubles imposés dans la même commune ou dans d'autres communes relevant du même service des impôts au nom du même bailleur et au titre de la même année.

Le service des impôts peut être, selon les territoires, un SIP, un SIE ou un CDIF ou SDIF. Il est à préciser que la DGE n'est pas un centre des impôts fonciers.

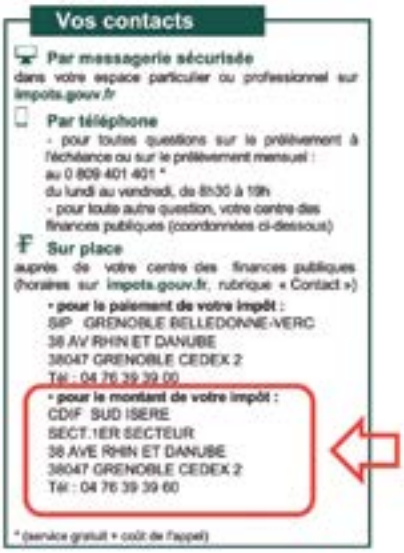
EN PRATIQUE

Dans le cas où un logement ferait l'objet de travaux éligibles payés lors de sa dernière année d'exonération de taxe foncière, l'organisme pourra, l'année suivante, demander les dégrèvements liés à ces dépenses.
En cas de travaux portant sur les parties communes d'un immeuble comprenant à la fois des logements éligibles et des locaux commerciaux, la dépense devra être proratisée, sauf à démontrer que les travaux n'impactent pas les locaux commerciaux. •

En d'autres termes, un bailleur social dont la TFPB s'élèverait à 10M€ pour l'ensemble des immeubles qu'il possède dans le ressort d'un centre des impôts fonciers, a un potentiel de dégrèvement renouvelable annuellement égal à ce montant.

Il est possible de réaliser un plan prévisionnel de travaux par rapport aux différents plafonds applicables selon la localisation des immeubles, sur plusieurs années (en prenant en compte un coefficient d'actualisation des bases et des cotisations, en intégrant les sorties d'exonérations...)

Pour identifier le service dont relève un immeuble, il convient de se reporter à l'avis.


Vos contacts

Par messagerie sécurisée
dans votre espace particulier ou professionnel sur impots.gouv.fr

Par téléphone
- pour toutes questions sur le prélèvement à l'échéance ou sur le prélèvement mensuel :
au 0 809 401 401 *
du lundi au vendredi, de 8h30 à 19h
- pour toute autre question, votre centre des finances publiques (coordonnées ci-dessous)

Sur place
auprès de votre centre des finances publiques (horaires sur impots.gouv.fr, rubrique « Contact »)

• pour le paiement de votre impôt :
SIP GRENOBLE BELLEDONNE-VERC
38 AV RHIN ET DANUBE
38047 GRENOBLE CEDEX 2
Tél : 04 76 39 39 00

• pour le montant de votre impôt :
CDIF SUD ISERE
SECT.1ER SECTEUR
38 AVE RHIN ET DANUBE
38047 GRENOBLE CEDEX 2
Tél : 04 76 39 39 60

* (service gratuit + coût de l'appel)

Définition d'un seuil minimal de présentation des demandes

Il peut être conseillé, voir nécessaire, de fixer un seuil minimal de dépenses pour lesquelles une demande de dégrèvement sera déposée. Il s'agit, pour des raisons d'arbitrage coût/avantage, de définir un seuil en dessous duquel les factures ne seront pas traitées bien qu'éligibles aux dispositifs.

On rappelle que pour les travaux d'économies d'énergie, le montant de dégrèvement est limité à 25 % du montant HT. Une demande de dégrèvement de 125 € pour prestation unique éligible facturée 500 € a-t-elle un sens d'une part par rapport au temps passé à l'analyse et d'autre part au montant lui-même ? Toutefois, on portera une attention particulière aux cas de cumuls de factures de petits montants sur des immeubles relevant du même centre foncier.

Enfin, quel que soit le motif du dégrèvement, aucun remboursement ne sera accordé en dessous du seuil minimal de 8 € (Art 1965L du CGI).

Les parties prenantes

Du fait de la complexité du pilotage de la taxe foncière, le GTF doit impérativement pouvoir travailler de manière transversale avec les différents services. En effet, de nombreux services ou directions sont susceptibles d'être concernés par le sujet. Suivant les organisations internes propres à chaque bailleur, nous pouvons citer, sans être exhaustif, les parties suivantes :

- La Direction générale ;
- Le service « marchés » ;
- La Direction financière,
- Le service « travaux »,
- Le service de la gestion locative ;
- Le service informatique....

Identification des travaux éligibles

Si les travaux de constructions neuves ou les travaux sur un patrimoine exonéré sont à exclure, sont en revanche potentiellement concernés :

- Les travaux résultant d'une politique d'adaptation des logements au vieillissement et aux handicaps ou les travaux ponctuels réalisés à la suite d'une demande d'adaptation par un locataire.
- Mais aussi certains travaux réalisés dans le cadre de réhabilitations ou prévus dans un plan pluriannuel de travaux.
- Et encore, certains travaux réalisés à la suite de départs de locataires, certains travaux courants...

La préparation annualisée des dossiers

La récupération du plan de travaux par le GTF lui permet d'identifier en amont les dossiers de dégrèvements à préparer. Cette préanalyse des dépenses permet de piloter la constitution des dossiers et d'optimiser les procédures internes.

Dans la mesure où les demandes de dégrèvement doivent être faites dans des délais stricts, il est recommandé de travailler de manière continue tout au long de l'année ou de mettre en place un retroplanning. En effet, l'analyse détaillée des factures nécessite du temps et des échanges avec les différents services en charge des travaux. Ces contraintes doivent être prises en compte dans le processus.

Identification de l'éligibilité des factures payées

Le GTF doit pouvoir, de manière fiable et exhaustive, récupérer et analyser les informations nécessaires aux montages des dossiers. La méthode la plus chronophage, mais aussi la plus sûre, pour n'omettre aucune facture, est l'extraction de toutes les lignes de commandes de travaux ou marchés qui ont été payées sur l'exercice précèdent.

Il s'agit de récupérer dans l'ERP, a minima, les informations suivantes :

- Le numéro de la facture ou du marché ;
- L'intitulé de la ligne de travaux et les libellés complémentaires s'ils existent ;
- Le local sur lequel les travaux ont été effectués ;
- La date de paiement ;
- Le montant hors taxes et le montant toutes taxes comprises ;
- Le montant des subventions et leur date de versement (pour les travaux d'économie d'énergie) ;
- L'identification des services responsables les travaux.

Ce travail fastidieux, mais indispensable, peut être rationnalisé (en fonction des ressources et de l'organisation interne) par la mise en place de certains procédés comme la réécriture des intitulés de certaines lignes de travaux. En effet, si les lignes de travaux sont clairement identifiées comme éligibles aux dégrèvements, elles peuvent être extraites de manière globale, générant ainsi un gain de temps non négligeable. Lorsque le GTF n'émane pas d'un service technique, il ne dispose généralement pas de toutes les connaissances pratiques lui permettant de définir de manière pertinente les lignes de travaux. Le travail doit donc être fait conjointement avec les services en charge des travaux.

En outre, les intitulés de travaux présents dans l'ERP se retrouvant souvent sur les factures fournisseurs, ce travail de réécriture permettra également de faire apparaître sur ces factures des intitulés clairs et précis, facilitant à la fois le travail d'analyse du GTF et celui de l'administration fiscale. Lorsque le fournisseur a ses propres libellés de factures ou de situations, il sera utile, lorsque cela est possible, de travailler en amont avec ce dernier afin qu'il soit sensibilisé au sujet.

EXEMPLE

Un prestataire facture une ligne de travaux générique du type « Adaptation PMR » pour l'ensemble des travaux réalisés dans une salle de bain (mise en place d'une douche, réfection des sols…). Ce type de libellé risque de n'être pas considéré comme suffisamment explicite par l'administration fiscale qui demandera alors un complément d'information.

Pour les opérations de travaux de plus grande envergure (réhabilitation d'un immeuble), il est possible de travailler en amont avec les chargés d'opérations et les architectes afin :

- d'identifier les travaux éligibles,
- d'étudier, éventuellement, des alternatives éligibles à des travaux non éligibles,
- de définir un cahier des charges adapté et transmis aux entreprises pour l'élaboration de leurs réponses aux appels d'offres (DPGF et CCTP).

Le GTF pourra transmettre ces éléments complémentaires en cas de demande de précisions de la part de l'Administration.

EXEMPLE

Dans le cas simple du remplacement des revêtements de sols, plusieurs cas de figures peuvent se présenter :

- Le sol est remplacé par un sol identique,
- Le sol est remplacé par un sol antidérapant.

Dans le cas où il n'existerait en interne qu'un code générique du type « Remplacement de sol », celui-ci pourrait être dupliqué et modifié afin de permettre aux opérationnels de choisir la ligne d'intervention adéquate et d'identifier les cas de remplacement par un sol anti-dérapant, potentiellement éligible au dégrèvement pour travaux d'accessibilité. Ainsi le GTF pourra présenter une facture correspondant aux attentes de l'administration fiscale. À noter que le terme de « remplacement » pourrait être perçu par l'administration comme un changement à l'identique. Il conviendra d'employer des termes tels que « amélioration » ou « adaptation » lorsqu'il ne s'agit pas d'un remplacement à l'identique.

Dimensionnement des enjeux et communication interne

Le GTF a une approche des travaux qui peut être différente de celle du service en charge de l'entretien du patrimoine. En effet, ce dernier pourrait voir par exemple dans la référence à des « travaux d'accessibilité PMR », une nécessité de respect de normes. Pourtant, qu'il s'agisse de travaux prévus à l'article 1391C ou de ceux prévus à l'article 1391E du CGI, aucune condition de normes n'est exigée en dehors de certains équipements spécifiques.

La procédure de constitution des demandes de dégrèvements nécessite la mobilisation de différents services qui doivent pouvoir partager une vision commune de la tâche afin d'y collaborer efficacement.

Le GTF doit pouvoir communiquer sur l'enjeu financier et donc stratégique du sujet. L'intérêt de cet effort de communication est multiple, il permet ainsi :

- d'informer et de sensibiliser les services en charge des travaux ;
- de démontrer la nécessité de travailler en amont notamment s'agissant des réhabilitations ;
- d'échanger sur les typologies de travaux éligibles au dégrèvement, sans omettre les travaux induits qui peuvent avoir un impact financier non négligeable.

EXEMPLE

Travaux de réfection de l'éclairage des cheminements extérieurs d'une résidence : généralement et lorsque cela est possible, l'organisme opte pour des éclairages LED ou solaires qui permettent de réaliser des économies d'énergie et d'obtenir, le cas échéant, un dégrèvement de TFPB conformément aux dispositions de l'article 1391 E du CGI.

Toutefois, en respectant certains critères, il est possible de permettre également une meilleure accessibilité des cheminements extérieurs aux personnes à mobilité réduite grâce à l'éclairage, conformément à l'arrêté du 27 décembre 2018 relatif à la prévention, à la réduction et à la limitation des nuisances lumineuses. Ainsi, en respectant ces normes liées à l'accessibilité, les travaux sont alors susceptibles d'être éligibles au dégrèvement prévu à l'article 1391 C du CGI.

Prise en compte des dégrèvements dans le plan stratégique de patrimoine (PSP)

Bien que le bénéfice des différents dégrèvements ne soit pas garanti dans le temps (les lois de finances pouvant les limiter, voire les supprimer), il peut être pertinent de prendre en considération la dimension « taxe foncière » dans le PSP.

Lorsqu'elle est correctement évaluée (ou évaluable), intégrer la composante "dégrèvement" à la réalisation du PSP offre une vision stratégique différente en matière de faisabilité, de mode de financement et d'arbitrage des travaux. Par ailleurs, il peut s'avérer intéressant d'étaler la réalisation de certains travaux sur plusieurs années afin d'éviter un dépassement du plafond des dégrèvements au titre d'une année donnée.

L'enjeu spécifique des dépenses indissociablement liées aux travaux éligibles :

La réalisation de travaux d'accessibilité ou d'économie d'énergie peut nécessiter des travaux préparatoires ou des travaux a posteriori. On parle alors de travaux induits. Cette notion est relativement large comme l'a rappelé le Conseil d'État dans les décisions du 1er juin 2016 et du 22 novembre 2017, respectivement n° 384507 et n° 392531.

Sont concernés les travaux préparatoires ou de remise en état indispensables à la réalisation des travaux éligibles et qui en sont indissociables. Cela peut également concerner des dépenses d'architectes, de cabinets d'études, de diagnostic, de sécurisation de chantier....

Ces dépenses devront être proratisées lorsqu'elles se rapportent à la fois à des dépenses éligibles et non éligibles.

A contrario, la ventilation de certains travaux induits peut s'avérer difficile voire sans intérêt financier majeur. Par exemple, la proratisation de dépenses de peinture entre celles induites par des travaux éligibles et celles induites par d'autres travaux peut nécessiter un temps d'analyse et de vérification trop long et fastidieux au regard du ratio effectivement éligible.

Présentation des demandes de dégrèvement

Les principes

La demande de dégrèvement prend la forme d'un courrier de réclamation qui doit être transmis à l'administration fiscale au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit la mise en recouvrement.

Sur les règles juridiques applicables, voir la partie 5 ci-après.

Sous peine d'irrecevabilité, la demande contentieuse doit impérativement contenir :

- La copie de l'avis d'imposition contestée ;
- Un exposé clair des moyens et des conclusions ;
- La signature du réclamant.

Il convient également de joindre à la demande tout élément de preuve permettant à l'administration de statuer favorablement sur la demande.

Dans la mesure du possible, il est préférable de se rapprocher de chacun des centres des impôts concernés afin de valider une présentation permettant un meilleur traitement des demandes. En effet, la simple présentation des factures, sans identification préalable des dépenses, pourra conduire l'administration à demander des précisions complémentaires, voire à rejeter la réclamation.

Un tableau de synthèse peut intégrer les références cadastrales, numéros d'invariants, l'adresse des locaux telle quelle est mentionnée au cadastre, le cas échéant le lieu de réalisation des travaux (si tous les logements ne sont pas concernés...), l'attribution de subventions et la date de versement de ces subventions (travaux d'économie d'énergie uniquement), la typologie des travaux...

La présentation pourra se faire comme suit :

ARTICLE DU CGI	PIÈCES ESSENTIELLES	PIÈCES FACULTATIVES OU SUR DEMANDE DE L'ADMINISTRATION
1391 C	Un courrier détaillé par commune Les avis d'imposition Les factures détaillées Les preuves de paiement Un tableau synthétique des montants demandés	Fiches techniques CCTP DPGF Tout élément de preuve (certification de cabinet d'études) Ordre de service Acte d'engagement PV réception des travaux
1391 E	Un courrier détaillé par commune Les avis d'imposition Les factures détaillées Les preuves de paiement Les preuves de versement de subvention Un tableau synthétique des montants demandés	

Le dossier pourra également présenter les ratios de proratisation retenus en cas de subventions ou de travaux portant à la fois sur des locaux éligibles et non éligibles, les modalités de paiements et toute information utile aux différents calculs.

La question des justificatifs de paiement

La preuve du paiement des travaux réalisés peut se faire par tout moyen. Toutefois, le type de justificatifs demandés peut varier d'un centre des impôts à un autre (preuve numérique d'un virement, relevés bancaires papiers...). Pour faciliter le travail de l'administration fiscale et celui des bailleurs sociaux, il peut être utile de se rapprocher des centres des impôts afin de déterminer au préalable les justificatifs de paiement à produire.

Lorsqu'un prestataire fait appel à des sous-traitants et qu'il est prévu un paiement direct de ces derniers, l'organisme doit être en mesure de justifier auprès de l'administration fiscale du paiement de chaque prestataire. Il est donc nécessaire de faire apparaître clairement les informations relatives aux différents paiements dans les documents transmis pour éviter à l'administration fiscale d'avoir à rechercher les montants dans la masse d'informations communiquées.

L'envoi du dossier

L'envoi des demandes de dégrèvement peut se faire sous format papier ou sous format dématérialisé.

Bien que l'envoi par courrier recommandé reste le mode privilégié de transmission, l'envoi dématérialisé par mail se développe (avec ouverture par les services fiscaux, si besoin, d'un lien « Escale » pour le dépôt des pièces jointes). Une demande d'accusé de réception est préconisée pour ce type d'envoi. De plus, les liens « Escale » ne permettent pas la sauvegarde historique des pièces communiquées, ce qui peut poser un problème de preuve en cas de litige.

Dans le courrier d'accompagnement de la demande, il convient donc de bien lister l'ensemble des pièces jointes au dossier.

Le suivi de la réclamation

Le suivi des dégrèvements ne nécessite pas, en principe, de compétences particulières. Pourtant, faute d'informations suffisantes communiquées par l'administration, il s'avère complexe et fastidieux.

Lorsqu'un dégrèvement est accordé, il n'est pas toujours facile d'identifier le dossier concerné.

Certains centres des impôts acceptent toutefois de communiquer les numéros d'affaires attribués aux différentes réclamations, cette information facilitant ensuite l'identification des dégrèvements accordés.

Concernant les virements opérés par la suite : l'administration transmet généralement un courrier indiquant qu'un virement a été opéré, sachant que celui-ci peut regrouper plusieurs numéros d'affaires. Les seules informations disponibles sur ce type de courriers sont le montant global du virement, le numéro d'avis et les communes concernées. Lorsque le paiement des dégrèvements accordés est effectué par une trésorerie locale, l'identification des dossiers concernés est en général assez simple. En revanche, les paiements qui émanent de la Direction des Grandes Entreprises (DGE) peuvent regrouper plusieurs dégrèvements se rapportant à des immeubles situés sur différents territoires. Dans un tel cas, pour déterminer à quel dossier de dégrèvement correspond le montant du virement reçu, il convient de comparer ce dernier avec les montants des dégrèvements accordés. Les combinaisons étant nombreuses, ce travail d'identification peut être complexe.

D'une manière générale, un tableau de suivi des demandes est indispensable pour opérer un contrôle fin des dégrèvements.

05 PARTIE

Contentieux en matière de taxe foncière

1. RÉCLAMATION PRÉALABLE

Les erreurs commises dans l'établissement de l'impôt peuvent être corrigées. Lorsqu'elles sont en défaveur de l'organisme (imposition établie au nom de l'organisme alors qu'il n'est pas le redevable, ou que les logements devraient bénéficier d'une exonération, valeur locative trop élevée...), celui-ci peut demander la restitution totale ou partielle de l'impôt trop payé.

Toute demande de restitution ou de dégrèvement par un contribuable doit faire l'objet d'une lettre de réclamation adressée à l'administration fiscale.

En matière d'impôts directs locaux et taxes annexes, le délai de réclamation court jusqu'au 31 décembre (date d'envoi) de l'année suivant celle où se situe le fait générateur de la réclamation (mise en recouvrement du rôle).

Bien que cela ne soit pas obligatoire, il est conseillé d'adresser les réclamations par courrier recommandé avec accusé de réception.

Tant que le délai de réclamation n'est pas expiré, il est possible de présenter une nouvelle réclamation concernant la même imposition. Cela peut permettre d'invoquer des faits nouveaux ou des justificatifs dans le cas où une précédente réclamation aurait déjà été rejetée. Cette faculté permet également, en cas de nouveau rejet, de rouvrir un délai de deux mois pour saisir le tribunal administratif.

La réclamation est établie sous la forme d'un courrier sur papier libre, à en tête de l'organisme.
Elle doit mentionner l'imposition contestée et exposer le contexte et le fondement légal de la demande de dégrèvement. Elle est accompagnée d'une copie de l'avis d'imposition et, le cas échéant, des justificatifs propres à l'affaire.

En principe, la réclamation doit être signée par le représentant légal de l'organisme, c'est-à-dire en général :

- le directeur général dans les OPH ;
- dans les sociétés Hlm à conseil d'administration : le président du conseil d'administration (président-directeur général), le directeur général ;
- dans les sociétés Hlm à conseil de surveillance et directoire : le président du directoire ou le directeur général unique ainsi que le ou les membres du directoire chargés des fonctions de directeur général.

En outre, la réclamation peut être signée par toute personne disposant d'une habilitation résultant d'une décision prise par les organes de direction (délégation de signature ou de pouvoirs). Celle-ci doit être suffisamment précise et notamment viser explicitement les réclamations en matière fiscale.

En dehors de ces cas, la réclamation peut être signée par toute personne expressément mandatée, à condition que le mandat soit joint à la réclamation initiale ou enregistré avant celle-ci. Le mandat n'est pas obligatoire pour les avocats.

Le défaut de respect des règles de signature peut entrainer la nullité de la procédure, qui peut être soulevée par l'administration elle-même ou par le juge en cas de contentieux. Certaines possibilités de régularisation sont toutefois offertes par les textes.

L'administration n'est pas tenue de répondre aux réclamations, ni a fortiori tenue par un délai pour ce faire. Toutefois, à défaut de réponse dans les six mois, la réclamation est considérée comme implicitement rejetée, ce qui signifie que si le contribuable souhaite contester la décision de rejet implicite, il peut saisir le tribunal administratif à tout moment sans être tenu par un délai (le délai de deux mois ne s'applique qu'en cas de rejet explicite).

En fonction du contexte, notamment s'il apparaît que le délai de réponse est lié à un engorgement du service des impôts, il est peut-être préférable de laisser se poursuivre l'instruction de la réclamation plutôt que de saisir le tribunal administratif.

Les modalités et délais d'instruction des réclamations sont en pratique très variables d'un centre des impôts à l'autre, et il faut privilégier un type de relation permettant les échanges et compléments d'informations et de justificatifs, afin d'éviter au maximum les rejets injustifiés.

2. SAISINE DU CONCILIATEUR FISCAL

En cas de rejet de la réclamation, il est possible de saisir le conciliateur fiscal, qui réexaminera la position prise par le service instructeur. Cette faculté permet d'obtenir un nouveau regard sur le dossier et le cas échéant de présenter des arguments contre les motifs de rejets ou des justificatifs nouveaux.

La saisine du conciliateur ne suspend pas le délai pour saisir le Tribunal administratif.

3. SAISINE DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

Le recours contre une décision de rejet d'une réclamation s'exerce auprès du Tribunal administratif, dans un délai de deux mois à compter de la réception de la décision explicite de rejet.

La saisine du Tribunal prend la forme d'un mémoire introductif, qui expose le contexte et les motifs de la réclamation, et la contestation le cas échéant des motifs de rejet. Elle est accompagnée de la décision de rejet attaquée et éventuellement des justificatifs propres au dossier.

Le ministère d'avocat n'est pas obligatoire. En revanche, le mémoire introductif doit être signé par une personne habilitée (cf. ci-dessus).

Rappelons que, dans les OPH, le directeur général doit en principe obligatoirement être habilité à saisir le tribunal (ou le cas échéant faire appel ou se pourvoir en cassation), affaire par affaire, par le conseil d'administration (CCH art. R 421-16 11°). Ce dernier peut toutefois déléguer ce pouvoir d'habilitation au bureau. Le défaut d'habilitation, qui peut être soulevé par l'administration ou par le Tribunal lui-même, entraîne l'irrecevabilité de la requête. Il convient donc d'être attentif à cette contrainte, d'autant plus forte que le délai de saisine du Tribunal n'est que de deux mois à compter de la date de réception de la décision de rejet. L'obligation d'habilitation pour chaque affaire a toutefois été assouplie par un décret du 26 avril 2022 (n°2022-706). Le décret modifie le 11° de l'article R.421-16 qui traite de la procédure à suivre pour ester en justice. Celui-ci prévoit désormais que « *le Directeur général peut être chargé pour la durée de l'exercice de ses fonctions d'intenter au nom de l'office les actions en justice ou de le défendre dans les cas définis par le conseil d'administration. Cette autorisation du conseil d'administration doit intervenir à chaque nouvelle désignation de ses membres intervenant en application de I de l'article R.421-8. Le conseil d'administration peut à tout moment mettre fin à cette autorisation* ». Ainsi, le Conseil d'administration peut donner au Directeur général une habilitation générale pour ester en justice, ce qui dispensera ce dernier d'avoir à recueillir une autorisation préalable pour chaque action. C'est une possibilité sur laquelle le CA doit se prononcer lorsqu'il est renouvelé à l'issue des élections (municipales ou départementales) et à laquelle il peut mettre fin à tout moment.

4. RECOURS CONTRE LE JUGEMENT DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

En matière de taxe foncière, le recours contre un jugement rejetant la requête de l'organisme s'exerce directement devant le Conseil d'État.

Il s'agit d'un recours en cassation, qui nécessite l'intervention d'un avocat au Conseil d'État.

06 PARTIE

Annexes

1. LES PRINCIPAUX TEXTES DE RÉFÉRENCE

- Code général des impôts : cf. https://www.legifrance.gouv.fr/
  - Principes généraux : articles 1380 et 1381 (propriétés imposables) ; article 1400 (débiteur de la taxe foncière) ; article 1406 (obligations déclaratives) ; article 1415 (annualité)...
  - Assiette : articles 1494 et suivants (valeur locative) ; article 1388 bis (abattement QPV) ; article 1388 ter (abattement DOM)...
  - Exonérations : article 1383 (exonération de 2 ans) ; articles 1384-0A à 1384 G (exonérations de longue durée des logements sociaux et intermédiaires)
  - Dégrèvements : article 1389 (dégrèvement pour vacance) ; 1391 C à 1391 E (dégrèvements pour travaux).
- Bulletin officiel des impôts (BOFIP) : https://bofip.impots.gouv.fr/
  - Principes généraux : BOI-IF-TFB-10-10 (propriétés imposables) ; BOI-IF-TFB-10-20 (personnes imposables) ; BOI-IF-TFB-40 (obligations déclaratives)...
  - Assiette : BOI-IF-TFB-20-30 (abattements)...
  - Exonérations : BOI-IF-TFB-10-60 (exonération de 2 ans) ; BOI-IF-TFB-10-75 (exonération de longue durée des logements locatifs intermédiaires) ; BOI-IF-TFB-10-90 (exonération de longue durée des constructions de logements locatifs sociaux) ; BOI-IF-TFB-10-120 (exonération de longue durée des opérations d'acquisition-amélioration de logements locatifs sociaux)...
  - Dégrèvements : BOI-IF-TFB-50-20-20 (dégrèvements pour travaux) ; BOI-IF-TFB-50-20-30 (dégrèvement pour vacance de droit commun) ; BOI-IF-TFB-50-20-40 (dégrèvement pour vacance démolition)...

Remarque : les commentaires de l'administration publiés au bulletin officiel des impôts ne sont pas toujours « à jour » des dernières modifications législatives. Il convient donc de vérifier leur date de publication.

2. EXEMPLE DE CALCUL DES VALEURS LOCATIVES

Calcul de la VL des locaux d'habitation : maison et appartement situés à Chavanoz dans le département de l'Isère (38).

Caractéristiques :

CAS 1 : MAISON		CAS 2 : APPARTEMENT
Partie principale	**Dépendances**	**Partie principale**
Catégorie 5 Tarif au m² : 5,18€ Coefficient d'entretien : 1,2 Surface pièce : 144 m² Pièces principales : 12 Eau : oui Électricité : oui Chauffage central : oui Baignoires : 2 lavabos : 2 WC	Garage : 30 m² pondéré à 0,5 Grenier : 30 m² pondéré à 0,2	Catégorie 5M Prix au m² : 4,87€ Coefficient d'entretien : 1,2 Surface pièce : 70 m² Pièces principales : 5 Eau : oui Électricité : oui Chauffage central : oui Vide-ordures : oui Égout : oui Baignoires : 1 Lavabos : 1 WC : 1

(i) Calcul de l'équivalence superficielle des éléments de confort

CAS 1 : MAISON	CAS 2 : APPARTEMENT
Eau = 4 m²	Eau = 4 m²
Électricité = 2 m²	Électricité = 2 m²
Chauffage central = 12 x 2 m² = 24 m²	Vide-ordures = 3 m²
Baignoires = 2 x 5 m² = 10 m²	Égout = 3 m²
Lavabos = 2 x 3 m² = 6 m²	Chauffage central = 5 x 2 m2=10 m²
WC = 2 x 3 m² = 6 m²	Baignoires = 1 x 5 m² = 5 m²
	Lavabos = 1 X 3 m² = 3 m²
	WC = 1 x 3 m² = 3m²

Èquivalence superficielle

CAS 1 : MAISON	CAS 2 : APPARTEMENT
4 + 2 + 24 + 10 + 6 + 6 = 52 m²	4 + 2 + 3 + 3 + 10 + 5 + 3 + 3 = 33 m²

(ii) Calcul des surfaces des dépendances

CAS 1 : MAISON	CAS 2 : APPARTEMENT
Garage = 30 x 0,5 = 15 m²	n.a
Grenier = 30 x 0,2 = 6 m²	

Surface pondérée brute des éléments secondaires

CAS 1 : MAISON	CAS 2 : APPARTEMENT
15 + 6 = 21 m²	n.a

(iii) Application des coefficients d'importance sur la surface pièces

CAS 1 : MAISON	CAS 2 : APPARTEMENT
La surface des pièces est de 144 m².	Catégorie 5
•20 premiers m² = 20 x 1,45 = 29 m²	•20 premiers m² = 20 x 1,35 = 27 m²
•De 20 m² à 110 m² = 90 x 0,9 = 81 m²	•De 20 m² à 70 m² = 50 x 0,9 = 45 m²
•De 90 m² à 144 m² = 34 x 0,75 = 25 m²	Catégorie 6
	•20 premiers m² = 20 x 1,25 = 25 m²
	•De 20 m² à 70 m² = 50 x 0,9 = 45 m²
	Total catégorie 6 = 25 + 45 = 70 m²
	Total = (72 + 70) /2 = 71 m²

Surface pondérée brute

CAS 1 : MAISON	CAS 2 : APPARTEMENT
29 m² + 81 m² + 25 m² = 135 m²	Total catégorie 5 = 27 + 45 = 72 m² Total catégorie 6 = 25 + 45 = 70 m² Surface pondérée brute : (72 + 70) /2 = 71 m²

(iv) Application du correctif d'ensemble sur la partie principale et les dépendances :

La surface pondérée nette est définie comme : la somme de la surface pondérée brute et de la surface pondérée brute des éléments secondaires ajustée par les correctifs d'ensemble. Il faut noter que dans cet exemple les coefficients de situation générale et de situation particulière sont à 1.

CAS 1 : MAISON	CAS 2 : APPARTEMENT
(135 + 21) X 1,2= 187 m²	71 X 1,2= 85 m²

(v) Détermination de la VL 70

La surface pondérée totale est la somme de la surface pondérée nette et des équivalences superficielles, soit :

CAS 1 : MAISON	CAS 2 : APPARTEMENT
187 m² + 52 m²= 239 m²	85 + 33 = 118 m²

La VL 70 est déterminée en multipliant la surface pondérée totale par le tarif du local (voté en 1970 par catégorie dans la commune)..

VL 70

CAS 1 : MAISON	CAS 2 : APPARTEMENT
239 m² X 5,18 € = 1 238€	118 m² X 4,87 € = 575 €

VL 80

CAS 1 : MAISON	CAS 2 : APPARTEMENT
1 238 € X 1,63 = 2 018 €	575 € X 1,63 = 937 €

VL actuelle

CAS 1 : MAISON	CAS 2 : APPARTEMENT
2 018 € X 3,243 = 6 544 €	937 € X 3,243 = 3 039 €

(vi) Calcul des bases d'imposition - Base = 6 544/2 = 3 272€

CAS 1 : MAISON	CAS 2 : APPARTEMENT
6 544 €/ 2 = 3 272 €	3 039 € / 2 = 1 520 €

(Vii) Calcul de l'abattement

CAS 1 : MAISON	CAS 2 : APPARTEMENT
n.a	1 520 € x 30 % = 458 €

(vii) Calcul des cotisations

	CAS 1 : MAISON	CAS 2 : APPARTEMENT
Commune (31,78%)	3 272 X 31,78% = 1 040€	(1 520 - 458) X 31,78% = 338€
Syndicat (0,073%)	3 272 X 0,073% = 2€	(1 520 – 458) X 0,073% = 1€
Intercommunalité (2,08%)	3 272 X 2,08% = 68€	1 520 – 458) X 2,08% = 22€
TOM (11,6%)	3 272 X 11,06% = 362€	1 520 X 11,06% = 168€

Illustration : extraction de l'avis taxe foncière 'Maison' (1 invariant sur l'adresse)

Adresse	0012 RUE DU MONT BLANC						
Base	3272	3272	3272		3272		
Cotisation	1040	2	68		362		1472

Adresse	0016 AV DE L EUROPE						
Base	1062	1062	1062		1520		
Cotisation	338	1	22		168		529

Calcul de la VL d'un local commercial : local divers au cadastre, généralement un local commercial, situé au 3592 route Napoléon à Brié-et-Angonnes dans le département de l'Isère (38).

Caractéristiques :

- Catégorie : CLI3
- Secteur (déterminé en fonction du code commune et des références cadastrales) : 4
- Prix au m² (déterminé en fonction du secteur et de la catégorie) : 227,3€
- Coefficient de localisation : 1
- Surfaces des parties principales : 3 539 m²
- Surfaces des parties secondaires couvertes : 1 106 m²
- Espace de stationnement couverts : 70 m²
- Espaces de stationnement non couverts : 100 m²

Calcul de la surface pondérée :

Les parties couvertes sont pondérées à 0,5 et les parties non couvertes à 0,2 sauf la partie principale.

- Surface pondérée = 3 539 + (1 106 x 0,5) + (70 x 0,5) + (100 x 0,2) = 4 147 m²

Calcul de la valeur locative de l'année :

VL = surface pondérée x coefficient de localisation x prix au m²

- VL = 4 147 x 1 x 227,3 = 942 613 €

Calcul des bases d'imposition :

- Prérequis :
  - Coefficient de neutralisation communal : 0,261643
  - Planchonnement communal : -45 226
  - Coefficient de neutralisation : 0,179637 pour le reste des collectivités
  - Planchonnement des autres collectivités : -26 148
- Base neutralisée planchonnée = (VL/2) coefficient de neutralisation x coefficient de localisation
- Commune = (942 613/2) x 0,261643 x 1 – 45 226 = 78 088€
- Autres collectivités = (942 613/2) x 0,179637 x 1 – 26 148 = 58 516€

Calcul des cotisations :

- Prérequis :
  - Lissage commune : 1 589€
  - Lissage intercommunalité : 33€
  - Lissage TSE : 14€
  - Lissage TOM : 217
- Coefficient multiplicateur en 2021 : 5 (2022 = 4 ; 2023 = 3 ; etc.)
  - Commune = 78 088 x 35,11 % - (1 589 x 5) = 19 472€
  - Intercommunalité = 58 516 x 1,29 % - (33 x 5) = 590€
  - TSE = 58 516 x 0,484 % - (14 x 5) = 213€
  - TOM = 58 516 x 8,3% - (217 x 5) = 3 772€
  - GEMAPI = 58 516 X 0,313% - (0 X 5) = 183€

Illustration : extraction de l'avis taxe foncière « Local Professionnel » (1 invariant sur l'adresse)

Adresse	3592 RTE NAPOLEON						
Base	78088		58516	58516	58516	58516	
Cotisation	27417		755	283	4857	183	
Cotisation lissée	19472		590	213	3772	183	24230

3. FOCUS SUR LES OPÉRATIONS DE DÉMOLITION

L'étape de démolition peut intervenir à différents stades de la vie d'un patrimoine immobilier. Comme indiqué précédemment, une déclaration IL devra être transmise dans les 90 jours suivant la démolition.

En phase amont d'un projet de construction, le bailleur acquiert un foncier sur lequel peut déjà se trouver un immeuble bâti qu'il convient de démolir afin d'accueillir le nouvel ensemble immobilier. La taxe foncière du bâti à démolir est une composante du prix de revient de l'opération. Si le bâti se résume à une maison individuelle, l'impact est non significatif. En revanche s'il s'agit d'un immeuble collectif, l'impact peut être important et l'organisme aura intérêt à « travailler » sur les valeurs locatives le temps de la démolition effective.

Après l'achèvement du nouvel ensemble, le bailleur peut être amené à faire des démolitions partielles ou totales notamment dans le cadre de réhabilitations ou de restructurations. Dans ce cas, s'agissant de logements sociaux, une vacance locative peut être nécessaire en phase préliminaire. Il conviendra alors de respecter les étapes décrites supra, afin de pouvoir bénéficier d'un dégrèvement pour vacance liée à la démolition. Dans la période précédant l'obtention de l'autorisation de démolir, ou après cette période pour les logements qui ne sont pas encore vacants, et suivant l'état des bâtiments à démolir, une demande de révision de la valeur locative des logements peut être effectuée (suppression d'équipements constituant des équivalences superficielles, baisse de l'état d'entretien...).

Dans le cas d'une démolition en cours de réalisation au 31 décembre d'une année, il paraît possible, si celle-ci est suffisamment avancée pour considérer que l'immeuble n'est plus utilisable, de solliciter dès l'année suivante le reclassement en propriété non bâtie. En pratique, ce changement de consistance donnera lieu au dépôt d'une déclaration IL dans les 90 jours de la date à laquelle l'immeuble sera rendu inutilisable, sans attendre la fin de la démolition.

LA COLLECTION DES CAHIERS, TOUTE L'EXPERTISE DE L'UNION SOCIALE POUR L'HABITAT

DERNIÈRES PARUTIONS

COLLECTION REPÈRES

N° 90 - MAÎTRISE D'OUVRAGE
Matériaux stratégiques pour la construction et la rénovation bas carbone et responsable, *(janvier 2022)*

N° 91 - VILLE ET RENOUVELLEMENT URBAIN
Renouvellement urbain hors secteur en NPRU, *(février 2022)*

N° 92 - MAÎTRISE D'OUVRAGE
Rénovation énergétique : isolation intérieure et extérieure *(février 2022)*

N° 93 - MAÎTRISE D'OUVRAGE
Construire et réhabiliter aujourd'hui avec le climat de demain : améliorer le confort d'été *(mars 2022)*

N° 94 - MAÎTRISE D'OUVRAGE
Les Assises du foncier : Propositions sur l'accès au foncier pour la production de logements abordables *(avril 2022)*

N° 95 - MAÎTRISE D'OUVRAGE
Comment initier une démarche de réemploi des matériaux ? *(avril 2022)*

N° 96 - MAÎTRISE D'OUVRAGE
Comment gérer au mieux l'eau dans le bâtiment et le logement dès la phase de conception ? *(mai 2022)*

N° 97 - MAÎTRISE D'OUVRAGE
Construire et réhabiliter les logements sociaux en intégrant le végétal *(mai 2022)*

N° 98 - HABITANTS/LOCATAIRES
Laïcité et vivre-ensemble : repères pour les organismes Hlm *(mai 2022)*

N° 99 - HABITANTS/LOCATAIRES
La cohabitation intergénérationnelle solidaire dans le logement social *(juin 2022)*

N° 100 - ÉNERGIE ET ENVIRONNEMENT
Le déploiement d'infrastructures de recharge de véhicules électriques au sein du parc Hlm *(juin 2022)*

COLLECTION PANORAMAS

N° 07 - ÉDITION 2020
Un panorama de recherches en cours dans le domaine de l'habitat et du logement

N° 08 - ÉDITION 2021
Un panorama de recherches en cours dans le domaine de l'habitat et du logement

N° 09 - ÉDITION 2022
Un panorama de recherches en cours dans le domaine de l'habitat et du logement

COLLECTION ACTES

N° 24
Quoi de neuf acteurs ? La journée d'actualité du Réseau des acteurs de l'habitat *(Journée d'étude du 20 mars 2019)*

N° 25
Quoi de neuf chercheurs ? La vente de logements sociaux à l'épreuve de la recherche *(Journée d'étude du 28 novembre 2019)*

N° 26
Quoi de neuf acteur(s) ? Les Webinaires d'actualité du Réseau des acteurs de l'habitat *(18 novembre et 8 décembre 2020)*

N° 27
Réinventer la communication institutionnelle : le rapport d'activités à l'heure des vidéos et podcasts *(Webinaires du 8 avril 2021)*

N° 28
Être voisin(s). Espaces résidentiels et liens sociaux, aujourd'hui *(Paris, 27 et 28 octobre 2021)*

N° 29
Quoi de neuf, chercheurs ? Les défis d'un foncier et d'un logement abordables *(Paris, 1er décembre 2021)*

Pour commander des Cahiers, se rendre sur l'espace « BOUTIQUE » du site www.union-habitat.org

L'ensemble des Cahiers est disponible en PDF sur http://ressourceshlm.union-habitat.org, après identification de l'utilisateur.

N°

101

UNION NATIONALE
DES FÉDÉRATIONS D'ORGANISMES HLM
14, rue Lord-Byron - 75384 Paris Cedex 08
01 40 75 78 00 - www.union-habitat.org