



Commentaire

Décision n° 2025-1138 QPC du 7 mai 2025

Société Thunder (France) Propco II

(Lissage de la variation de la valeur locative d'un bâtiment ou terrain industriel soumis à la taxe foncière sur les propriétés bâties)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 18 février 2025 par le Conseil d'État (décision n° 497683 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Thunder (France) Propco II portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 1518 A *sexies* du code général des impôts (CGI), dans sa rédaction issue de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019. Cet article met en place un mécanisme de lissage de la variation de la valeur locative de certains biens pour l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés bâties.

Dans sa décision n° 2025-1138 QPC du 7 mai 2025, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution le second alinéa du paragraphe I de l'article 1518 A *sexies* du code général des impôts, dans cette rédaction.

I. – Les dispositions renvoyées

A. – Objet des dispositions renvoyées

1. – Les impôts directs locaux dont l'assiette est constituée par la valeur locative cadastrale

* Les « impôts locaux » désignent les impôts directs annuels qui sont perçus non au profit de l'État, mais au profit des communes, principalement, et des établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre.

Ils comprennent quatre taxes principales¹ :

- les taxes foncières, qui frappent, pour l'une, les propriétés bâties, pour l'autre, les propriétés non bâties, dont le contribuable est le propriétaire ;

¹ À ces quatre taxes s'ajoutent différentes taxes annexes ou additionnelles, telles que les taxes spéciales d'équipement et la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

- la taxe d'habitation sur les résidences secondaires et autres locaux meublés non affectés à l'habitation principale ;

- la contribution économique territoriale (CET), qui jusqu'en 2026 est composée elle-même de deux cotisations, la cotisation foncière des entreprises (CFE), assise sur la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière dont le contribuable dispose pour les besoins de sa profession, et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), cotisation supprimée à compter de 2027.

Ces quatre impôts, dont la taxe d'habitation sur les propriétés bâties, ont une base d'imposition commune : il s'agit de la valeur locative cadastrale, qui représente le loyer annuel que produiraient ces propriétés si elles étaient louées.

* Parmi les ressources fiscales attribuées aux communes et aux établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, la taxe foncière sur les propriétés bâties obéit au régime prévu par les articles 1380 et suivants du CGI².

En application de l'article 1400 du CGI, le redevable de cette taxe est le « *propriétaire actuel* »³ du bien en cause, même si le bien est donné en location.

La taxe foncière est établie pour l'année entière d'après les faits existant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition⁴. L'impôt est ainsi dû, en principe, par celui qui est propriétaire au 1^{er} janvier, alors même qu'il se dessaisirait de l'immeuble en cours d'année. C'est également à cette date que doit être déterminée la base de l'imposition.

Par exception, il est tenu compte de changements intervenant en cours d'année lorsqu'il s'agit, par exemple, de la vacance d'une maison d'habitation ou de l'inexploitation d'un immeuble à usage commercial ou industriel⁵.

² La ressource que constituait pour elles la taxe d'habitation sur les résidences principales a été compensée, à l'occasion de sa suppression par la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, par l'attribution de la part départementale de la taxe foncière sur les propriétés bâties. Au titre des ressources du « bloc communal », on trouve également la taxe foncière sur les propriétés non bâties, la taxe d'habitation sur les résidences secondaires et la cotisation foncière des entreprises.

³ Les articles 1403 et 1404 du CGI aménagent cette règle de l'annualité en cas de mutation du droit de propriété. De plus, il existe, en vertu des articles 1382 et suivants du CGI, des cas d'exonération de la taxe foncière qui sont accordés de manière permanente ou temporaire pour certains types de propriétés.

⁴ En vertu du principe d'annualité de l'impôt rappelé par l'article 1415 du CGI, les taxes « *sont établies pour l'année entière d'après les faits existants au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition* ».

⁵ Les contribuables peuvent en particulier obtenir le dégrèvement de la taxe foncière en cas d'inexploitation d'un immeuble utilisé par le propriétaire lui-même à usage commercial ou industriel, à partir du premier jour du mois suivant celui du début de la vacance ou de l'inexploitation et jusqu'au dernier jour du mois au cours duquel la vacance ou l'inexploitation a pris fin. Le dégrèvement est subordonné à la triple condition que l'inexploitation soit indépendante de la volonté du propriétaire, ait une durée de trois mois au moins et affecte soit la totalité de l'immeuble, soit une partie susceptible de location ou d'exploitation séparée.

En vertu de l'article 1388 du CGI, la base d'imposition de la taxe foncière est constituée par la valeur locative cadastrale de la propriété⁶, diminuée d'un abattement forfaitaire pour frais, à hauteur de 50 %.

Le montant de la taxe est établi en appliquant à la valeur locative de la propriété assujettie le taux d'imposition fixé par la collectivité territoriale ou l'EPCI à fiscalité propre qui est bénéficiaire de la taxe.

2. – Les règles de détermination de la valeur locative cadastrale

* La valeur locative cadastrale, qui se distingue du revenu réel procuré par le bien⁷, correspond à la valeur d'usage du bien établie conformément aux règles fixées pour la détermination de l'assiette de la taxe foncière.

D'une manière générale, ces règles varient selon la nature du bien en cause.

La valeur locative des locaux d'habitation et des locaux professionnels est en principe déterminée en fonction du loyer normal que le bien est susceptible de produire par comparaison au niveau moyen des loyers en vigueur dans la commune à la date de référence de la précédente révision des valeurs locatives.

Ce principe ne s'applique toutefois pas aux immobilisations industrielles appartenant à des entreprises qui sont évaluées d'après leur prix de revient réel⁸.

* Plus précisément, les propriétés bâties ont été réparties en trois catégories pour lesquelles le législateur a fixé des méthodes d'évaluation distinctes :

1° Les locaux d'habitation

Font partie de cette catégorie non seulement les locaux affectés à l'habitation, mais aussi ceux servant à l'exercice d'une profession autre qu'agricole, commerciale, artisanale ou industrielle.

En vertu de l'article 1496 du CGI, la valeur locative de ces locaux est déterminée par comparaison avec celle de locaux de référence choisis, dans la commune, pour chaque nature et catégorie de locaux.

⁶ En vertu de l'article 1388 du CGI, « La taxe foncière sur les propriétés bâties est établie d'après la valeur locative cadastrale de ces propriétés déterminée conformément aux principes définis par les articles 1494 à 1508 et 1516 à 1518 B (...) ».

⁷ Elle n'est pas le montant d'un loyer inscrit dans l'acte de location d'un bien.

⁸ En application du 1 du paragraphe II de l'article 1517 du CGI, « les immobilisations industrielles passibles de la taxe foncière sur les propriétés bâties sont, quelle que soit la date de leur acquisition, évaluées par l'administration d'après leur prix de revient conformément aux dispositions de l'article 1499, lorsqu'elles figurent à l'actif du bilan de leur propriétaire ou de leur exploitant et que celui-ci est soumis aux obligations définies à l'article 53 A ».

La valeur locative est ainsi déterminée d'après un tarif d'évaluation, exprimé en euros par mètre carré, reflétant le marché locatif à la date de référence du 1^{er} janvier 1970⁹. La méthode, dite tarifaire, consiste ensuite à multiplier la surface du local par le tarif au mètre carré du local de référence du secteur où se situe le bien. Les tarifs sont actualisés par l'application d'un coefficient triennal à compter de la date de référence de la précédente révision¹⁰ ainsi que, chaque année, d'une revalorisation forfaitaire¹¹.

Par dérogation, les locaux d'habitation qui présentent un caractère exceptionnel sont évalués par référence au montant du loyer en cas de signature d'un bail ou par comparaison si les locaux sont loués à des conditions de prix anormales ou encore, à défaut, par voie d'appréciation directe¹², c'est-à-dire en appliquant à la valeur vénale ou à la valeur de construction de la propriété un taux de 8 %.

2°) *Les locaux professionnels*

Ces locaux s'entendent des biens autres que les locaux d'habitation, les établissements industriels et les installations particulières évaluées au moyen de barèmes.

Sont ainsi concernés, notamment, les locaux à usage commercial ou artisanal, les locaux à usage professionnel spécialement aménagés pour l'exercice d'une activité particulière, les locaux servant à l'exercice d'une activité professionnelle non commerciale (comme les professions libérales), les établissements industriels ne relevant pas de la méthode comptable (voir *infra*), les locaux administratifs pris à bail par l'État et les autres personnes publiques.

La valeur locative cadastrale des locaux professionnels est évaluée suivant les règles définies à l'article 1498 du CGI.

Selon une méthode proche de celle applicables aux locaux d'habitation, cette évaluation repose, depuis la révision du 1^{er} janvier 2017, sur une méthode tarifaire, consistant à l'application d'un tarif par mètre carré en fonction du marché locatif¹³.

⁹ Du 1^{er} janvier 1975 pour les départements d'outre-mer et du 1^{er} janvier 2012 pour Mayotte.

¹⁰ Article 1518 du CGI.

¹¹ Article 1518 *bis* du CGI.

¹² Paragraphe III de l'article 1498 du CGI.

¹³ Les tarifs sont établis sur la base des loyers moyens constatés par secteur d'évaluation au sein de chaque département et en fonction de la catégorie du local. Ils peuvent être majorés ou minorés chaque année par un coefficient de localisation variant entre 0,7 et 1,3.

La méthode consiste ainsi à multiplier la surface du local par le tarif au mètre carré du secteur d'évaluation où se situe le bien. Toutefois, contrairement aux valeurs locatives des locaux d'habitation, les tarifs appliqués pour déterminer les locaux professionnels ont été révisés et font l'objet d'une mise à jour annuelle par l'administration fiscale à partir de l'évolution réelle des loyers¹⁴.

De la même manière que pour les locaux d'habitation, les locaux exceptionnels¹⁵ sont évalués selon la méthode de l'appréciation directe.

3°) *Les locaux industriels*

En vertu du A du paragraphe I de l'article 1500 du CGI, dans sa rédaction issue de la loi de finances pour 2019, revêtent un caractère industriel « *les bâtiments et terrains servant à l'exercice d'une activité de fabrication ou de transformation de biens corporels mobiliers qui nécessite d'importants moyens techniques* » ou « *les bâtiments et terrains servant à l'exercice d'activités autres que celles [précitées] qui nécessitent d'importants moyens techniques lorsque le rôle des installations techniques, matériels et outillages mis en œuvre est prépondérant* »¹⁶.

Les locaux industriels s'entendent ainsi des locaux dont l'activité nécessite d'importants moyens techniques, lorsque cette activité consiste dans la fabrication ou la transformation de biens corporels mobiliers. Pour les locaux où d'autres activités sont réalisées, notamment des opérations de manipulation ou des prestations de services, le critère de la prépondérance du rôle des moyens techniques s'ajoute à celui de leur importance pour qualifier un local d'industriel.

La valeur locative des locaux industriels repose principalement sur le recours à la méthode comptable prévue par l'article 1499 du CGI¹⁷.

Selon les explications du rapporteur de la commission des finances de l'Assemblée nationale, lors de l'examen de la loi de finances pour 2019, « *cette différence de méthode d'évaluation par rapport aux locaux professionnels trouve une justification dans la nécessité de réserver un traitement fiscal particulier à des locaux fortement spécialisés en raison de l'activité qu'ils abritent et dont les caractéristiques et le degré d'équipement, difficilement comparables en l'absence*

¹⁴ Article 1518 *ter* du CGI.

¹⁵ Comme, par exemple, les stades de football ou de rugby, les parcs d'attractions.

¹⁶ Cette disposition reprend la définition prétorienne dégagée par le Conseil d'État dans une décision du 27 juillet 2005 (CE, Section, 27 juillet 2005, n° 261899, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c. Société des Pétroles Miroline*, publié au recueil *Lebon*).

¹⁷ Auquel renvoie le II de l'article 1500 du CGI.

de marché locatif, ne permettent pas de dégager des critères pour déterminer un tarif »¹⁸.

La valeur locative d'un bâtiment industriel est toutefois calculée à partir de la valeur comptable des seuls éléments passibles de la taxe foncière, à savoir le prix de revient des terrains et les constructions et installations foncières, tel que revalorisé d'un coefficient d'actualisation. L'outillage et les installations techniques pris en compte pour qualifier les locaux industriels ne sont pas inclus dans l'assiette de la valeur locative.

Lorsque la mise en œuvre de la méthode comptable n'est pas possible, c'est-à-dire lorsque les propriétaires ou les exploitants d'un établissement industriel ne sont pas soumis aux obligations comptables de l'imposition d'après le bénéfice réel¹⁹, la valeur locative est alors définie selon les règles applicables aux locaux professionnels en application de l'article 1498 du CGI, à savoir selon méthode tarifaire ou, le cas échéant, la méthode de l'appréciation directe²⁰.

*Les différentes modalités d'évaluation de la valeur locative
par catégorie de locaux²¹*

| Catégories de locaux | Base juridique | Modalités d'évaluation de la valeur locative |
|---|---------------------|---|
| Locaux d'habitation ou locaux servant à l'exercice d'une activité salariée à domicile | Article 1496 du CGI | <u>Méthode tarifaire</u> : tarif en euros par mètre carré, reflétant le marché locatif au 1 ^{er} janvier 1970 |
| Locaux professionnels | Article 1498 du CGI | <u>Méthode tarifaire</u> : tarif en euros par mètre carré en fonction du marché locatif, mis à jour annuellement par l'administration fiscale |
| Locaux industriels | Article 1499 du CGI | <u>Méthode comptable</u> : prix de revient des terrains et des constructions et installations foncières revalorisé d'un coefficient d'actualisation |
| Locaux exceptionnels | Article 1498 du CGI | <u>Méthode comparative</u> : valeur locative établie par comparaison des baux de location ou d'immeubles similaires situés dans ou hors de la commune <u>Méthode d'appréciation directe</u> : application d'un taux de 8 % à la valeur vénale ou à la valeur de construction de la propriété |
| Locaux industriels ou commerciaux de taille exceptionnelle acquis avant le 1 ^{er} janvier 1974 | Article 1501 du CGI | <u>Méthode du barème</u> : appréciation forfaitaire en fonction de la spécificité de l'installation |

¹⁸ Rapport n° 1302 de M. Joël Giraud, fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale, Tome III, déposé le 11 octobre 2018.

¹⁹ Il s'agit de l'obligation de tenir une comptabilité permettant le contrôle du résultat imposable (article 53 A du CGI).

²⁰ 3° du II de l'article 1500 du code général des impôts.

²¹ Tableau issu du rapport n° 1302 précité de M. Joël Giraud, Tome III, projet de loi de finances pour 2019, p. 267.

* Ainsi que le relevait le rapport de la commission des finances de l'Assemblée nationale, lors des travaux préparatoires de la loi de finances pour 2019 qui a donné une définition légale à la notion d'établissement industriel, « *Les règles d'évaluation de la valeur locative constituent un enjeu essentiel de la fiscalité locale, en particulier concernant les locaux industriels* ».

Il avait été en particulier souligné que « *La qualification d'un local en local industriel nécessite une appréciation des faits et peut s'avérer, dans certaines situations, source d'insécurité juridique et fiscale pour les entreprises concernées. (...) Par ailleurs, le changement de méthode d'évaluation des valeurs locatives peut entraîner des conséquences financières importantes pour les entreprises, voire disproportionnées au regard de leur niveau de rentabilité* »²².

En effet, selon la qualification retenue d'un local, l'évaluation de sa valeur locative cadastrale peut être très différente en fonction des règles applicables et conduire par conséquent à une différence d'imposition qui peut être importante.

À cet égard, aux termes de l'évaluation préalable du projet de loi de finances pour 2019, le Gouvernement reconnaissait qu'il résultait encore des différences de méthode d'évaluation entre les propriétés bâties un niveau d'imposition des établissements industriels en général supérieur à celui des locaux professionnels. Il expliquait que « *la requalification d'un local professionnel en établissement industriel peut ... entraîner un ressaut d'imposition, même si ce phénomène a vocation à s'atténuer avec la révision des valeurs locatives des locaux professionnels mise en œuvre depuis le 1^{er} janvier 2017. En effet, l'extinction progressive des dispositifs d'atténuation mis en place à compter de cette révision des valeurs locatives des locaux professionnels a vocation à inverser cette tendance, la révision ayant permis de rapprocher la valeur locative résultant de la méthode des tarifs de la réalité du marché* »²³.

Pour répondre à ces difficultés, le législateur a ainsi cherché à « *sécuriser la détermination des valeurs locatives* »²⁴ en reprenant plusieurs propositions d'un rapport que le Parlement avait demandé au Gouvernement de lui remettre²⁵.

²² *Ibid.*

²³ Évaluation préalable du projet de loi de finances pour 2019, article 56 du projet de loi, p. 381.

²⁴ Exposé des motifs de l'article 56 du projet de loi de finances pour 2019.

²⁵ Il était prévu par l'article 103 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 que « *Le Gouvernement remet au Parlement, avant le 1^{er} juillet 2018, un rapport présentant, au niveau national, par département et par établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre, les modalités d'évaluation des immobilisations industrielles et, pour les trois dernières années, les requalifications réalisées ainsi que les réclamations administratives et les demandes contentieuses dirigées contre ces requalifications et les montants sur lesquels elles portent. Ce rapport précise en outre les conséquences des requalifications en immobilisation industrielle de certains locaux, notamment les entrepôts de stockage et de services logistiques et les locaux artisanaux, ainsi que les effets qu'aurait un dispositif excluant ces locaux d'une telle qualification sur*

Ces mesures ont non seulement visé à mieux appréhender la notion d'établissement industriel en légalisant la définition dégagée par la jurisprudence du Conseil d'État et à définir le champ d'application de la méthode d'évaluation comptable, en instituant notamment un seuil tenant compte de l'importance des moyens techniques²⁶.

Elles ont également consisté à atténuer les effets d'une variation de la valeur locative lorsque celle-ci est consécutive à un changement d'affectation ou à un changement de méthode d'évaluation²⁷.

3. – Le « lissage » de la variation de la valeur locative prévu par l'article 1518 A sexies du CGI (les dispositions objet de la décision commentée)

* Le projet de loi de finances pour 2019 prévoyait dès l'origine l'institution d'un mécanisme « *lissant dans le temps les effets résultant, en matière de fiscalité directe locale, de la hausse* » ou de la baisse de la valeur locative d'un local industriel et professionnel, lorsqu'une telle variation est consécutive à un changement d'affectation ou un changement de méthode d'évaluation²⁸.

Ce dispositif a été envisagé afin d'éviter que l'application immédiate d'une nouvelle méthode de détermination de la valeur locative conduise à des « *ressauts d'imposition parfois conséquents pour les entreprises qui se développeraient et augmenteraient leur capacité de production* »²⁹.

L'intérêt d'un tel mécanisme « *pour lisser les hausses de variation de la valeur locative du fait d'une requalification* » d'un local professionnel en établissement industriel a été souligné à plusieurs reprises, lors des débats³⁰, dès lors que ces

les recettes des collectivités territoriales. Ce rapport présente enfin des propositions de sécurisation de la qualification d'immobilisation industrielle [...] ».

²⁶ L'article 1499-00 A du CGI, créé par la loi de finances pour 2018, a eu pour objet d'exclure les entreprises du secteur artisanal de l'application de la méthode comptable d'évaluation de la valeur locative. Le 1 du B du paragraphe I de l'article 1500 du CGI a également exclu la méthode comptable « *lorsque la valeur des installations techniques, matériels et outillages présents dans les bâtiments ou sur les terrains et destinés à l'activité ne dépasse pas un montant de 500 000 €* », dès lors que ces bâtiments et terrains ne revêtent pas un caractère industriel.

²⁷ Exposé des motifs de l'article 56 du projet de loi de finances pour 2019.

²⁸ *Ibid.*

²⁹ Évaluation préalable précitée, article 56 du projet de loi de finances pour 2019.

³⁰ Par exemple, M. Charles de Courson expliquait que « *Tous nos malheurs, mes chers collègues, viennent du fait que l'on distingue les établissements industriels des établissements professionnels, les premiers étant évalués en fonction de leur valeur comptable, autrement dit de la valeur de bilan, les seconds à la valeur de marché, grâce aux bases locatives qui ont été révisées récemment. Évidemment, la grande réforme consisterait à évaluer tous les établissements de la même façon, c'est-à-dire en fonction de leur valeur locative, et d'abandonner la notion comptable. Car la conséquence de la situation actuelle, c'est une survalorisation des locaux industriels par rapport aux locaux professionnels. (...) Par ailleurs, il convient de souligner l'absence de cohérence qui règne dans le traitement de locaux similaires. Certaines entreprises possèdent ainsi plusieurs établissements qui, bien qu'équivalents sont traités d'une façon incroyablement diverse, certains étant classés en établissements industriels*

« hausses (...) peuvent parfois être très significatives pour les entreprises concernées »³¹.

* Ainsi, afin d'atténuer les effets d'une variation de la valeur locative, la mesure de lissage, introduite à l'**article 1518 A sexies du CGI (les dispositions objet de la décision commentée)**, prévoit une réduction dégressive de la variation de la valeur locative (et non de la cotisation d'impôt) sur une durée de six années, lorsque cette variation est consécutive à un changement d'affectation ou un changement de méthode d'évaluation et qu'elle atteint une certaine ampleur.

En vertu du paragraphe I de cet article, ce lissage dans le temps s'applique :

– soit lorsqu'un bâtiment industriel connaît un changement de méthode de détermination de la valeur locative (sans changer de qualification). Il en va ainsi en cas, par exemple, de franchissement du seuil de 500 000 euros prévu par l'article 1500 du CGI³² pour la valeur des installations techniques présents dans un local ou encore d'évolution des obligations déclaratives du propriétaire ou de l'exploitant au regard de l'article 53 A du CGI, ces circonstances étant de nature à justifier le passage d'une méthode d'évaluation (tarifaire) à une autre (comptable) ;

– soit en cas de changement d'affectation de locaux entraînant une variation de la valeur locative pour les locaux industriels nouvellement affectés à un usage professionnel, ou réciproquement.

Dans ce dernier cas, le lissage trouve donc à s'appliquer non seulement aux locaux industriels devenant, la suite d'un changement d'affectation, des locaux professionnels³³, mais aussi, le cas échéant, à des locaux professionnels qui deviendraient industriels : un tel changement de qualification peut en effet aussi entraîner l'application d'une autre méthode d'évaluation de la valeur locative³⁴.

et d'autres en locaux professionnels. Résultat : les écarts, en termes de fiscalité, varient de un à six ! C'est énorme ! Il faut remettre de l'ordre » (Compte-rendu des débats, 3^{ème} séance, 15 novembre 2018).

³¹ Rapport n° 1302 précité. Voir également, rapport général n° 147 de M. Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances du Sénat, tome III, volume 1, déposé le 22 novembre 2018 (article 56 du projet de loi).

³² En application du 1 du B de l'article 1500 du CGI, lorsque la valeur des installations techniques, matériels et outillages présents dans les bâtiments ou sur les terrains et destinés à l'activité ne dépasse pas un montant de 500 000 €, ces bâtiments et terrains ne revêtent pas un caractère industriel.

³³ Le bulletin officiel des finances publiques donne comme exemple un bâtiment industriel qui abrite une activité de fabrication ou de transformation de biens corporels mobiliers dont la valeur locative est déterminée selon la méthode prévue à l'article 1499 du CGI. S'il ne répond plus à la définition des établissements industriels posée par l'article 1500 du CGI car il ne dispose plus d'importants moyens techniques, il sera regardé comme changeant d'affectation au sens de l'article 1406 du CGI pour être affecté à un usage professionnel et, par conséquent, verra sa valeur locative déterminée selon la méthode prévue à l'article 1498 du CGI (BOI-IF-TFB-20-20-10-35, 14 juin 2023, paragr. 90).

³⁴ Les changements autres que les changements de méthode de détermination de la valeur locative et d'affectation, tels que les additions de constructions, les changements de consistance ou d'utilisation, ne donnent pas lieu à l'application du dispositif de lissage (BOI-IF-TFB-20-20-10-35, 14 juin 2023, paragr. 200).

Par ailleurs, en vertu du A du paragraphe II du même article, le mécanisme de lissage ne joue qu'en cas d'évolution de la valeur locative suffisamment significative : il ne s'applique que lorsque la variation de valeur locative excède 30 % de la valeur locative calculée avant la prise en compte du changement de méthode d'évaluation ou du changement d'affectation.

Si ces différentes conditions sont remplies, la réduction de la variation de la valeur locative, qui s'étend, ainsi qu'il a été dit, sur une durée de six ans³⁵, est alors égale à 85 % la première année où le changement de méthode ou d'affectation est pris en compte, à 70 % la deuxième année, à 55 % la troisième année, à 40 % la quatrième année, à 25 % la cinquième année et à 10 % la dernière année³⁶.

* Le dernier alinéa du A du même paragraphe II prévoit également des cas d'interruption de ce mécanisme de lissage. Ainsi, la réduction de la variation de la valeur locative cesse de s'appliquer pour tenir compte de certains événements intervenant après sa mise en place.

Il s'agit notamment du cas d'un changement d'exploitant ayant lieu pendant l'application de la réduction ou lorsque le bâtiment ou le terrain est concerné par l'application du paragraphe I de l'article 1406, qui vise les cas de constructions nouvelles ou encore les changements de consistance ou d'affectation des propriétés bâties.

* En application de ce mécanisme, la réduction de la variation de la valeur locative n'est pas seulement susceptible de jouer en cas d'augmentation, mais également en cas de variation à la baisse de la valeur locative.

Dès l'origine, le dispositif de lissage a en effet été conçu comme devant aussi jouer « *en cas de baisse de valeur locative du fait du ralentissement des capacités de production* » afin d'éviter « [une] *perte de base pour les collectivités territoriales [qui] serait immédiate* »³⁷.

³⁶ Deuxième alinéa du paragraphe II de l'article 1518 A sexies du CGI. L'article 16 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020 a modifié cet article en y ajoutant un nouveau paragraphe III qui prévoit des modalités de recalcul de la réduction pour les locaux qui bénéficient du lissage. Ces dernières dispositions ont également été modifiées par l'article 19 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021. Il est prévu que, pour ces locaux, la réduction est recalculée, pour les années restant à courir, en tenant compte des modifications des coefficients de neutralisation et du planchonnement tels qu'ajustés par ces lois de finances.

³⁶ Deuxième alinéa du paragraphe II de l'article 1518 A sexies du CGI. L'article 16 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020 a modifié cet article en y ajoutant un nouveau paragraphe III qui prévoit des modalités de recalcul de la réduction pour les locaux qui bénéficient du lissage. Ces dernières dispositions ont également été modifiées par l'article 19 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021. Il est prévu que, pour ces locaux, la réduction est recalculée, pour les années restant à courir, en tenant compte des modifications des coefficients de neutralisation et du planchonnement tels qu'ajustés par ces lois de finances.

³⁷ Évaluation préalable précitée.

Selon l'exposé des motifs du projet de l'article 56 de loi de finances pour 2019, la mesure envisagée devait ainsi permettre, d'une part, d'accompagner les entreprises en cas de hausse de la valeur locative et, d'autre part, « *en cas de baisse des valeurs locatives, de lisser dans le temps la baisse des ressources des collectivités territoriales* ».

De la même manière que pour une hausse, la diminution de la valeur locative n'est, dans un tel cas, que progressive sur une durée de six ans³⁸.

Une telle réduction de la variation de la valeur locative est également susceptible de s'appliquer dans les mêmes conditions, lorsque la baisse de la valeur locative est consécutive, non pas à un changement de méthode, mais à un changement d'affectation, par exemple, dans le cas d'un établissement industriel devenant un local professionnel à la suite d'une diminution ou de la disparition des installations techniques qu'il comprenait.

Ainsi que le relève la rapporteure publique dans ses conclusions sous la décision de renvoi, un local professionnel qui auparavant répondait à la qualification de bâtiment industriel auquel a été appliquée la méthode comptable prévue par l'article 1499 du CGI sera soumis au lissage de la variation de la valeur locative, en cas de baisse importante de celle-ci. Pour l'établissement de l'impôt, sa valeur locative ne sera donc progressivement réduite et restera pendant une durée de six ans à un niveau plus élevé que celle résultant de l'application immédiate de la méthode tarifaire prévue par l'article 1498 du CGI - sauf nouveau changement durant cette période mettant fin au lissage³⁹.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société Thunder (France) Propco II avait été assujettie au titre de l'année 2020 à une cotisation primitive de taxe foncière sur les propriétés bâties à raison d'un bien, dont elle était propriétaire.

Il s'agissait d'un entrepôt frigorifique ayant appartenu à une autre société, dans lequel était exploitée une activité industrielle et qui avait été assujetti à la taxe

³⁸ Selon l'exemple donné par le BOI (BOI-IF-TFB-20-20-10-35, 14 juin 2023, paragr. 340), lorsqu'un établissement industriel affecté d'une valeur locative de 1 500 euros pour l'année N fait l'objet d'un changement de méthode de détermination de sa valeur locative constaté la même année, induisant une diminution de sa valeur locative de 1 000 euros, cet établissement est éligible au dispositif de réduction de la variation de sa valeur locative, dès lors que cette variation est supérieure à 30 % de la valeur locative de l'établissement industriel l'année précédente. En application de dispositions de l'article 1518 A *sexies* du CGI, en N+1, sa valeur locative ne sera toutefois diminuée que de 150 euros (1000 - (1000 × 85 %)) et cet établissement industriel continuera d'être affecté d'une valeur locative de 1 350 euros.

³⁹ Conclusions de Mme Karin Ciavaldini, « QPC : lissage sur six ans en cas de variation de la valeur locative d'un bâtiment industriel à la suite d'un changement d'affectation », RJF, mai 2025, C. 370, paragr. 8 et 9.

foncière sur les propriétés bâties selon la méthode comptable, compte tenu de son activité et des moyens techniques présents sur le site jusqu'en 2018.

La société Thunder (France) Propco II, qui était devenue propriétaire de cet entrepôt en 2019, s'était acquittée de la taxe foncière au titre de l'année 2020 dont le montant avait été déterminé selon la méthode comptable de l'article 1499 du CGI.

Se prévalant d'un changement de situation, cette société avait formé une réclamation pour demander l'application de la méthode tarifaire de l'article 1498 du CGI des locaux professionnels au lieu de celle des établissements industriels, afin d'obtenir une réduction de la taxe due au titre de l'année 2020.

L'administration fiscale n'ayant pas répondu à sa réclamation, elle avait saisi le tribunal administratif de Toulouse d'une demande tendant à réduction de la taxe mise à sa charge.

En cours d'instance, l'administration fiscale avait reconnu que le bien en cause avait changé d'affectation et relevait désormais, pour la détermination de sa valeur locative, de la méthode prévue à l'article 1498 du CGI. Elle n'avait toutefois accordé à la société requérante qu'un dégrèvement partiel en lui opposant un lissage de la variation de la valeur locative dès lors que cette variation excédait 30 %.

Le tribunal administratif avait rejeté la demande de la société requérante en estimant que l'administration fiscale était fondée à se prévaloir du lissage de la variation de la valeur locative à compter de l'année 2020.

Ce jugement ayant été rendu en premier et dernier ressort, la société avait formé un pourvoi en cassation à l'occasion duquel elle avait posé une QPC portant sur l'article 1518 A *sexies* du CGI.

Dans sa décision précitée du 18 février 2025, le Conseil d'État avait considéré que le moyen tiré de ce que ces dispositions « *portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, notamment au principe d'égalité devant les charges publiques, garanti par l'article 13 de la Déclaration de 1789 soulève une question présentant un caractère sérieux* ». Il avait donc renvoyé la QPC au Conseil constitutionnel.

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

* La société requérante reprochait à ces dispositions de prévoir, pour l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés bâties, un mécanisme de

lissage de la variation de la valeur locative d'un local résultant d'un changement de son affectation.

Selon elle, lorsqu'une telle variation intervient à la baisse à la suite de la cessation de l'activité industrielle auparavant exercée dans ce local, l'application sur plusieurs années de ce mécanisme aboutirait à imposer le contribuable sur la base de critères qui ne seraient pas objectifs et rationnels et en considération d'une assiette fictive, décorrélée de ses facultés contributives.

Il en résulterait une méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques.

Au regard de ce grief, le Conseil constitutionnel a considéré que la QPC portait uniquement sur les dispositions prévoyant l'application d'un lissage de la variation de la valeur locative en cas de changement d'affectation d'un local industriel. Il a donc jugé que la QPC portait sur le second alinéa du paragraphe I de l'article 1518 A *sexies* du CGI (paragr. 3).

A. – La jurisprudence constitutionnelle relative au principe d'égalité devant les charges publiques

Aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits l'homme et du citoyen de 1789, « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ».

En vertu de sa jurisprudence constante, le Conseil constitutionnel déduit de l'application combinée de ces dispositions et de l'article 34 de la Constitution qu'il « *appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »⁴⁰.

Pour satisfaire aux exigences du principe d'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel considère traditionnellement qu'en matière de fiscalité

⁴⁰ Pour un exemple récent, décision n° 2024-1102 QPC du 12 septembre 2024, *Société Aéroports de la Côte d'Azur et autres (Taxe sur l'exploitation des infrastructures de transport de longue distance)*, paragr. 15.

de rendement, le législateur dispose d'une marge d'appréciation plus importante qu'en matière de fiscalité incitative⁴¹.

Selon sa jurisprudence constante, en effet, le Conseil constitutionnel ne se reconnaît pas, en la matière, « *un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement* » et juge « *qu'il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé* »⁴².

Il s'assure ainsi seulement, d'une part, que l'assiette et le taux retenus par le législateur sont définis selon des critères objectifs et rationnels, d'autre part, qu'il n'en résulte aucune rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques et, enfin, dans certains cas, que l'imposition ne revêt pas un caractère confiscatoire.

Dans ce cadre, le contrôle que le Conseil opère sur une règle d'imposition se limite essentiellement à un contrôle de cohérence. Il admet en particulier que le ou les critères retenus par la loi puissent ne pas être d'une rationalité parfaite, si cette imperfection n'excède pas la marge d'appréciation dont dispose le législateur.

En particulier, à propos de règles définissant l'assiette d'une imposition, rappelant habituellement qu'il ne lui appartient pas de rechercher « *si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé* », le Conseil vérifie que cette assiette est bien « *en lien avec [les] capacités contributives* » des entreprises qui sont assujetties à l'imposition en cause⁴³.

Eu égard au caractère restreint de son contrôle, le Conseil constitutionnel a ainsi admis à plusieurs reprises que des impositions puissent être assises, non pas sur

⁴¹ Sur le fondement des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil met en œuvre un contrôle plus exigeant en matière de fiscalité incitative qu'en matière de fiscalité de rendement. En effet, dès lors que le but du législateur est de susciter un comportement, le Conseil vérifie que l'assiette et le taux sont en adéquation avec l'objectif poursuivi par la loi. Sans se substituer au Parlement dans l'appréciation de l'opportunité du régime fiscal en cause, le Conseil opère alors un contrôle qui va au-delà de la simple erreur manifeste d'appréciation (voir en ce sens le commentaire accompagnant la décision n° 2015-482 QPC du 17 septembre 2015, *Société Gurdebeke SA (Tarifs de la taxe générale sur les activités polluantes portant sur les déchets non dangereux)*). Au titre de ce contrôle, il a jugé, par exemple, que les nombreux régimes d'exemption totale de la contribution carbone institués par la loi étaient contraires à l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique et créaient une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, paragr. 77 à 83).

⁴² Décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015, *Société Nextradio TV (Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés - Seuil d'assujettissement)*, cons. 8, et décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (II)*, cons. 32.

⁴³ Décision n° 2012-659 DC du 13 décembre 2012, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2013*, cons. 20.

un revenu net, mais sur la progression d'un chiffre d'affaires ou sur un volume d'achat, sans que le principe d'égalité devant les charges publiques ne soit pour autant méconnu.

Le Conseil a ainsi validé :

– la contribution applicable à la progression du chiffre d'affaires des entreprises pharmaceutiques qui n'ont pas passé de convention avec le comité économique des produits de santé. Les dispositions contestées modifiaient les règles de calcul de cette contribution en prévoyant, en particulier, qu'au cas où le taux d'accroissement du chiffre d'affaires de l'ensemble des entreprises redevables serait supérieur à 4 %, le taux de la contribution globale applicable à cette tranche de dépassement serait fixé à 70 %⁴⁴ ;

– les limites supérieures des taux d'imposition de la taxe assise sur les montants des achats de viande par les distributeurs⁴⁵.

Il a pu en aller de même à propos d'impositions assises sur une production. Par exemple, dans sa décision n° 2019-771 QPC du 29 mars 2019, le Conseil a jugé que « *Le législateur, qui a ainsi entendu frapper la capacité contributive des titulaires de concessions de mines d'hydrocarbures liquides, s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en faisant porter la redevance sur la production annuelle d'huile brute* »⁴⁶.

* Le contrôle opéré par le Conseil constitutionnel à propos de dispositifs dérogatoires institués par le législateur à titre transitoire n'est pas d'une nature différente, dès lors que, pour apprécier la conformité à la Constitution de telles dispositions, il s'assure que la différence de traitement qui en résulte entre les contribuables se fonde sur des critères objectifs et rationnels en lien avec l'objectif poursuivi par le législateur.

Ainsi, dans une décision n° 2013-305/306/307 QPC du 19 avril 2013, le Conseil constitutionnel était saisi d'un dispositif destiné à permettre la substitution de la taxe locale sur la publicité extérieure à d'autres impositions perçues par les collectivités territoriales. Il a jugé que si ce dispositif de plafonnement du tarif de référence de la taxe, qui était applicable sur une durée de cinq ans, instaurait une différence de traitement entre les contribuables selon les communes dans lesquelles ils avaient été assujettis, cette différence de traitement ne méconnaissait toutefois pas le principe d'égalité devant les charges publiques, dès lors qu'elle

⁴⁴ Décision n° 2000-437 DC du 19 décembre 2000, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2001*, cons. 34.

⁴⁵ Décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances rectificative pour 2000*, cons. 29.

⁴⁶ Décision n° 2019-771 QPC du 29 mars 2019, *Société Vermilion REP (Barème de la redevance progressive de mines d'hydrocarbures liquides)*, paragr. 8.

était transitoire, progressivement réduite, et était en lien avec l'objectif du législateur d'assurer une évolution progressive des impositions antérieures avec la nouvelle imposition⁴⁷.

* Dans le cadre du contrôle opéré sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil s'assure par ailleurs que les dispositions dont il est saisi ne conduisent pas à soumettre le contribuable à une imposition dont l'assiette inclurait des revenus dont il ne disposerait pas.

Il juge en particulier qu'il résulte de ces dispositions une exigence particulière, qui s'impose au législateur, « *de prise en compte des facultés contributives* »⁴⁸ qui « *implique qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource* »⁴⁹.

S'il peut être dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs⁵⁰.

Ainsi, dans sa décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, le Conseil a jugé que des revenus « potentiels » ou « latents » ne pouvaient pas être intégrés, en tant que tels, dans le revenu d'un contribuable pour le calcul du plafonnement à l'impôt de solidarité sur la fortune. Il a en effet estimé qu'« *en intégrant ainsi, dans le revenu du contribuable pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune et de la totalité des impôts dus au titre des revenus, des sommes qui ne correspondent pas à des bénéficiaires ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année, le législateur a fondé son appréciation sur des critères qui méconnaissent l'exigence de prise en compte des facultés contributives* »⁵¹.

Le Conseil a prononcé quatre autres censures à propos de taxes acquittées par les éditeurs de services de télévision en se fondant sur le constat qu'en incluant dans

⁴⁷ Décision n° 2013-305/306/307 QPC du 19 avril 2013, *Commune de Tourville-la-Rivière (Taxe locale sur la publicité extérieure)*, cons. 10.

⁴⁸ Décision n° 2018-755 QPC du 15 janvier 2019, *M. Luc F. (Calcul du plafonnement de l'impôt sur la fortune immobilière)*, paragr. 8.

⁴⁹ Décisions n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances rectificative pour 2013*, cons. 29, n° 2013-362 QPC du 6 février 2014, *TF1 SA (Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision)*, cons. 4, n° 2016-620 QPC du 30 mars 2017, *Société EDI-TV (Taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision)*, paragr. 5, et n° 2017-669 QPC du 27 octobre 2017, *Société EDI-TV (Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision II)*, paragr. 5.

⁵⁰ Voir, décision n° 2023-1051 QPC du 1^{er} juin 2023 *Mme Catherine R., et autre (Droits de mutation par décès et indemnité de réduction en valeur des libéralités excessives)* à propos de dispositions imposant aux héritiers de payer les droits de succession dans un délai de six mois à compter de la date du décès alors même que, dans ce délai, ces derniers n'auraient pas encore perçu l'indemnité de réduction qui leur est due par le légataire universel.

⁵¹ Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 95.

l'assiette de ces taxes des sommes perçues par des tiers (« *personnes en assurant l'encaissement* » ou régisseurs), les dispositions contestées avaient pour effet de soumettre les contribuables à une imposition sur des revenus dont ils ne disposaient pas, en méconnaissance de l'exigence de prise en compte des facultés contributives⁵².

En revanche, dans sa décision n° 2021-921 QPC du 25 juin 2021, s'agissant de dispositions qui désignaient expressément comme redevables de la taxe en cause les personnes qui exercent une activité de régie, et qui fixaient comme seule assiette les revenus publicitaires payés par les annonceurs à ces mêmes régies, le Conseil constitutionnel a jugé que « *En premier lieu, les régies publicitaires sont imposées sur des sommes qui leur sont effectivement versées par les annonceurs. / En second lieu, la circonstance qu'une partie de ces sommes doit être reversée aux éditeurs lorsqu'une régie publicitaire agit pour le compte d'un éditeur relève de la forme contractuelle librement choisie pour régler leurs relations. / Dès lors, le législateur n'a pas inclus dans l'assiette de cette taxe des sommes qui ne seraient pas à la disposition des personnes qui y sont assujetties. Les dispositions contestées ne méconnaissent donc pas le principe d'égalité devant les charges publiques* »⁵³.

* La question de l'appréciation des facultés contributives du contribuable s'apprécie toutefois différemment lorsque l'imposition en question ne porte pas sur la perception d'un revenu ou d'une ressource mais sur la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits, notamment immobiliers.

C'est le cas en particulier de l'impôt de solidarité sur la fortune dont le Conseil constitutionnel juge qu'il « *ne figure pas au nombre des impositions sur le revenu. En instituant cet impôt, le législateur a entendu frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits* »⁵⁴.

Le Conseil constitutionnel considère que, lorsqu'une imposition porte sur la capacité contributive liée à la détention d'un bien, la circonstance que cette imposition soit due en l'absence même de réalisation d'un revenu ou d'une plus-value provenant de ce bien n'a pas pour effet d'assujettir le contribuable à une imposition dont l'assiette inclurait une capacité contributive dont il ne disposerait pas.

⁵² Décisions n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013 précitée, cons. 27 à 30, n° 2013-362 QPC du 6 février 2014 précitée, cons. 5 et 6, n° 2016-620 QPC du 30 mars 2017 précitée, paragr. 6 et 7, et décision n° 2017-669 QPC du 27 octobre 2017 précitée, paragr. 6 et 7.

⁵³ Décision n° 2021-921 QPC du 25 juin 2021, *Société M6 Publicité (Taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision)*, paragr. 8 à 10.

⁵⁴ Décision n° 2019-769 QPC du 22 mars 2019, *Mme Ruth S. [Calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune]*, paragr. 9.

Ainsi, dans sa décision n° 2020-868 QPC du 27 novembre 2020, le Conseil était saisi des dispositions relatives à la taxe forfaitaire sur la cession et l'exportation d'objets précieux. Il était notamment reproché à ces dispositions de s'appliquer lorsque l'exportation n'est pas suivie d'une vente et ainsi d'imposer le contribuable sur un revenu dont il ne disposerait pas.

En réponse à cette critique, le Conseil a jugé qu'« *Il ressort des travaux préparatoires de la loi du 19 juillet 1976 mentionnée ci-dessus, qui est à l'origine des dispositions contestées, que, en assujettissant à la taxe forfaitaire les exportations définitives hors de France, quel que soit l'objet de ces exportations, le législateur a entendu prévenir le risque que le bien soit soustrait, par l'exportation, à l'imposition forfaitaire en cas de cession ultérieure. Toutefois, il n'a pas instauré pour ce faire une présomption de fraude ou d'évasion fiscales mais seulement choisi d'avancer le moment où la capacité contributive que confère la détention de ce bien est imposée au moment où ce bien quitte définitivement le territoire de l'Union européenne. / Par ailleurs, ces dispositions n'ont ni pour effet d'assujettir le contribuable à une imposition dont l'assiette inclurait une capacité contributive dont il ne disposerait pas ni pour effet de le soumettre à une double imposition* »⁵⁵. Pour ces raisons, il a écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques⁵⁶.

B. – L'application à l'espèce

* Après avoir rappelé les termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 et énoncé la formule de principe à laquelle il se réfère de manière constante en matière d'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel a décrit le cadre dans lequel s'inscrit le mécanisme de lissage prévu par les dispositions contestées, en rappelant les règles relatives à l'évaluation de la valeur locative des biens soumis à la taxe foncière sur les propriétés bâties.

À ce titre, il a relevé qu'en application de l'article 1494 du CGI, la valeur locative des biens passibles de la taxe foncière sur les propriétés bâties est déterminée selon les différentes méthodes d'évaluation définies par les articles 1495 à 1508 du même code (paragr. 5).

Analysant ensuite l'objet du mécanisme de lissage institué par l'article 1518 A sexies, il a rappelé à cet égard qu'en vertu de ces dispositions, en cas de

⁵⁵ Décision n° 2020-868 QPC du 27 novembre 2020, *M. Louis-Christophe L. (Taxe forfaitaire sur la cession et l'exportation d'objets précieux)*, paragr. 9 et 10.

⁵⁶ Comme le rappelle le commentaire de la décision, la « capacité contributive » ainsi attachée à la détention d'un bien faisait que ne pouvait qu'être rejeté le grief selon lequel le législateur aurait imposé le contribuable sur un revenu qu'il ne possède pas.

changement de méthode de détermination de la valeur locative d'un bâtiment ou d'un terrain industriel, la variation à la hausse ou à la baisse de la valeur locative qui en résulte fait l'objet, au-delà d'une certaine proportion, d'une réduction dégressive sur plusieurs années (paragr. 6). Il a en outre constaté que les dispositions contestées de cet article prévoient que cette réduction s'applique également à la variation de la valeur locative résultant d'un changement d'affectation de locaux industriels, nouvellement affectés à un usage professionnel ou réciproquement (paragr. 7).

Pour apprécier la conformité de ce dispositif au principe d'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel a tenu compte de la critique de la société requérante qui reprochait à ce mécanisme de lissage de s'appliquer y compris dans des situations dans lesquelles la valeur locative d'un local n'évoluait pas à la hausse, mais à la baisse, en particulier, lorsque cette baisse est due, comme en l'espèce, à la cessation d'une activité industrielle auparavant exercée dans le local en cause.

Ce faisant, le Conseil constitutionnel s'est non seulement prononcé sur la rationalité des critères retenus par le législateur, mais il a également contrôlé si ce mécanisme de lissage ne conduisait pas, comme le soutenait la société requérante, à imposer la « rémanence » d'une capacité contributive dont le redevable ne disposerait plus.

* En premier lieu, le Conseil constitutionnel, suivant sa démarche habituelle, s'est attaché à identifier quel était l'objectif poursuivi par le législateur et a constaté, en s'appuyant sur les travaux préparatoires de la loi à l'origine des dispositions contestées, qu'étant destinées à préserver les recettes fiscales des collectivités territoriales, celles-ci instituaient un mécanisme à vocation de pur rendement à l'égard duquel il ne lui appartenait d'exercer dès lors qu'un contrôle restreint.

Il a en effet relevé « *qu'en prévoyant un lissage dans le temps de la variation de la valeur locative, en cas de baisse significative de cette valeur consécutive à un changement de méthode d'évaluation ou d'affectation du local concerné, le législateur a entendu, dans un objectif de rendement budgétaire, atténuer la perte immédiate de ressources en résultant pour les collectivités territoriales* » (paragr. 8).

Il en a déduit, suivant sa jurisprudence constante en matière de fiscalité de rendement, qu'il n'avait pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement et qu'il ne lui appartenait pas, en particulier, de rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi n'étaient pas manifestement inappropriées à l'objectif visé (paragr. 9).

Alors même que d'autres mécanismes auraient sans doute pu être envisagés pour atténuer les conséquences d'une baisse de la valeur locative sur les ressources des collectivités territoriales, le Conseil a ainsi considéré qu'« *il était loisible au législateur de prévoir, en cas de changement de méthode de détermination de la valeur locative consécutif à un changement d'affectation, que la variation de cette valeur est réduite progressivement pendant une période transitoire* » (paragr. 10).

Il s'est néanmoins attaché à vérifier que, compte tenu de l'objectif de rendement ainsi poursuivi par le législateur, les conditions d'application du mécanisme de lissage n'étaient pas manifestement inappropriées.

À cet égard, il a relevé, d'une part, que ce lissage ne s'applique que lorsque la variation de la valeur locative excède 30 % de la valeur locative antérieure. D'autre part, la réduction de cette variation s'applique de manière dégressive sur une durée de six années (paragr. 11).

Enfin, il a également tenu compte du fait que le lissage cesse de s'appliquer lorsque l'exploitant change pendant l'application de la réduction ou lorsque le bâtiment ou le terrain change notamment de consistance, d'affectation ou d'utilisation (même paragr.).

Ces dernières circonstances conduisent en effet à une sortie du mécanisme de lissage, qu'il soit favorable ou défavorable au contribuable, au profit de l'application des règles de droit commun pour la détermination de la base imposable.

Le Conseil a ainsi déduit des modalités d'application du mécanisme de lissage qu'« *En retenant de telles conditions pour la réduction de la variation de la valeur locative en cas de changement d'affectation prévu par les dispositions contestées, quand bien même la variation de cette valeur interviendrait à la baisse, le législateur s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif poursuivi* » (paragr. 12).

* En second lieu, le Conseil constitutionnel a spécialement répondu à la seconde critique adressée par la société requérante aux dispositions contestées auxquelles elle reprochait de ne pas tenir compte de la réalité de la capacité contributive du redevable.

Sur ce point, le Conseil a rappelé que « *l'imposition reste assise sur la valeur locative du local concerné, y compris au cours de la période durant laquelle s'applique le mécanisme de lissage prévu par les dispositions contestées* » (paragr. 13).

Il a ainsi jugé que ces dispositions n'avaient pas pour effet d'assujettir le contribuable à une imposition dont l'assiette inclurait une capacité contributive dont il ne disposerait pas (paragr. 14).

Ce faisant, le Conseil n'a pas suivi l'argumentation de la société requérante, laissant entendre que la capacité contributive du redevable de la taxe foncière sur les propriétés bâties résulterait de la nature de l'activité exercée par l'entreprise ou de la nature de ces actifs immobiliers.

En effet, à l'instar des autres impôts locaux, dont l'assiette est constituée par la valeur locative, la taxe foncière sur les propriétés bâties est une imposition réelle, qui est due, non par l'exploitant au titre de l'activité qu'il exerce, mais par le propriétaire d'un local à raison de la détention de ce bien, indépendamment de l'usage effectif que le propriétaire en fait. Ainsi, même en cas de lissage de la variation de la valeur locative, l'assiette de la taxe foncière sur les propriétés bâties continue de reposer sur la valeur locative du bien concerné, y compris en cas de cessation de l'activité qui y était exercée, et non sur une capacité contributive dont le redevable ne disposerait plus.

Dès lors, après avoir écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel a jugé les dispositions contestées conformes à la Constitution (paragr. 16).