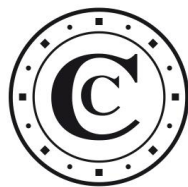


Cour des comptes



LA GESTION DE LA FISCALITÉ DIRECTE LOCALE PAR LA DGFIP

Communication à la Commission des finances, de l'économie
générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale

Janvier 2017

Sommaire

AVERTISSEMENT	5
SYNTHÈSE	7
RECOMMANDATIONS.....	11
INTRODUCTION.....	13
CHAPITRE I LES ENJEUX DE LA GESTION DE LA FISCALITÉ DIRECTE LOCALE.....	15
I - LES ENJEUX POUR LES COLLECTIVITÉS.....	15
A - Une part significative des ressources des collectivités.....	15
B - Un système en mutation	16
C - La prédominance persistante de l'assiette foncière	17
D - Des intérêts spécifiques des différents niveaux de collectivités.....	18
II - LES ENJEUX POUR L'ÉTAT.....	19
A - La sensibilité des contribuables aux impôts locaux	19
B - La bonne gestion de l'impôt.....	19
C - La garantie et le versement du produit fiscal	20
III - LE RÔLE CENTRAL DE LA DGFIP	22
CHAPITRE II LES DIFFICULTÉS DE MISE EN ŒUVRE DE LA FISCALITÉ DIRECTE LOCALE.....	25
I - UNE ACTUALISATION IMPARFAITE DES BASES FONCIÈRES PAR L'ADMINISTRATION	26
A - Une infrastructure technique en cours de modernisation	28
B - Les insuffisances dans la mise à jour des bases	30
C - Le processus en cours de révision générale des bases.....	38
II - DES PROBLÈMES D'IDENTIFICATION DES REDEVABLES.....	39
A - Les taxes foncières, une identification satisfaisante.....	40
B - La taxe d'habitation, des problèmes nombreux.....	40
C - La CFE	44
III - LES LIMITES DES CONTRÔLES	45
A - Les modalités du contrôle fiscal en matière d'impôts directs locaux.....	45
B - Des résultats modestes	47
CHAPITRE III UN PROCESSUS ROBUSTE MAIS INSUFFISAMMENT PILOTÉ ET CONCERTÉ	51
I - LA PRIORITÉ ACCORDÉE PAR LA DGFIP À LA SÉCURISATION DES CAMPAGNES ANNUELLES DE TAXATION	52
A - Les campagnes de taxation : des bases aux rôles	52
B - Un traitement de la CVAE partiellement stabilisé	58
C - Des modalités de perception en cours de modernisation.....	61
II - LES FAIBLESSES DU PILOTAGE INTERNE.....	68
A - Une organisation dispersée	68

B - Un contrôle interne et une mesure de la performance lacunaires	77
III - UN DIALOGUE AVEC LES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES À MIEUX	
STRUCTURER	79
A - Des échanges insuffisants en matière d'établissement des bases	80
B - Un accès restreint à l'information	86
C - Un processus contractuel inabouti.....	90
D - Des contentieux plus fréquents	93
CHAPITRE IV UN COÛT NET DE GESTION POUR L'ÉTAT ÉLEVÉ.....	97
I - DES COÛTS ADMINISTRATIFS QUI RESTENT IMPORTANTS	97
A - Une forte sollicitation de moyens humains	97
B - Des coûts complets élevés.....	99
C - Des taux d'intervention en réduction, sauf pour les impôts économiques	100
II - LES CHARGES LIÉES AUX DIFFICULTÉS DE RECOUVREMENT	101
A - Un recouvrement difficile avec des coûts afférents	102
B - Un taux de recouvrement globalement peu satisfaisant	106
III - LES FRAIS DE GESTION : UNE RECETTE LARGEMENT AMPUTÉE POUR L'ÉTAT	109
A - Les transferts du produit des frais de gestion au profit des collectivités.....	110
B - Un dispositif à revoir.....	111
CONCLUSION GÉNÉRALE	115
GLOSSAIRE	117
ANNEXES	119

Avertissement

En application du 2° de l'article 58 de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF), la Cour des comptes a été saisie par le président de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale, par lettre du 4 novembre 2015, d'une série de demandes d'enquêtes.

Après échanges entre celui-ci et le Premier président de la Cour des comptes il a été convenu qu'une de ces enquêtes porterait sur l'efficacité de la direction générale des finances publiques (DGFIP) dans la collecte des impôts directs locaux. Ce sujet a été acté dans une lettre du Premier président au président de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale du 11 décembre 2015.

Le président de la première chambre de la Cour a rencontré le président de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale le 19 janvier 2016 afin de préciser le contenu de cette enquête. Les principaux axes en ont été définis dans une lettre du Premier président au président de la commission des finances en date du 3 février 2016. Il a été indiqué dans le même courrier que le rapport serait transmis en janvier 2017.

L'enquête a été réalisée par la première chambre de la Cour des comptes. Le lancement des travaux de la Cour a été notifié le 7 février 2016 à la DGFIP. L'entretien de début de contrôle s'est tenu le mardi 1^{er} mars 2016. Un premier questionnaire a été adressé à la DGFIP le 11 mars 2016.

L'équipe de contrôle a conduit des entretiens tant avec les services de l'administration centrale que des services déconcentrés de la DGFIP à Amiens, Bordeaux, Créteil, Évry, Grenoble, Paris et Strasbourg, ces départements, correspondant à un échantillon représentatif des différentes situations (taille, activité, type de collectivités).

L'instruction a été complétée par des entretiens avec la direction du budget et la direction générale des collectivités territoriales, des représentants des collectivités territoriales (associations des maires, assemblée des départements de France, association des régions de France, fédération nationale des élus de l'intercommunalité, association Finances Gestion Évaluation des collectivités territoriales), l'association des comptables publics et un cabinet privé spécialisé en fiscalité locale.

Au total, l'équipe de contrôle s'est entretenue avec plus de 120 personnes lors de l'enquête.

L'entretien de fin de contrôle a eu lieu le 13 septembre 2016 avec le directeur général adjoint de la direction générale des finances publiques.

Une note d'étape a été présentée au Comité du rapport public et des programmes de la Cour des comptes le 16 septembre 2016.

Un relevé d'observations provisoires a été adressé, le 28 octobre 2016, au directeur général des finances publiques, au directeur général des collectivités locales, au directeur du budget, au président de l'Association des maires de France, au directeur général de l'association des maires de France, au président de l'assemblée des départements de France, au directeur général de l'assemblée des départements de France, au président de l'association des régions de France, au délégué général de l'association des régions de France, au président de la fédération nationale des élus de l'intercommunalité, au délégué général de la fédération nationale des élus de l'intercommunalité, au président de France Urbaine et au directeur général de France Urbaine en application de l'article R. 141-8 du code des juridictions financières.

Le président de la première chambre a présenté les conclusions provisoires à M. Gilles Carrez le 2 novembre 2016.

Des auditions du directeur général adjoint des finances publiques, du délégué général de la fédération nationale des élus de l'intercommunalité, du délégué général de France urbaine, et du représentant du président de l'AMF ont été organisés conformément à l'article L. 141-9 du code des juridictions financières.

Le présent rapport a été délibéré le 14 décembre 2016 par la première chambre présidée par M. Briet, président de la première chambre, et composée de M. Vincent Feller, conseiller maître, Mme Bernadette Malgorn, conseillère maître, M. Jean-Paul Albertini, conseiller maître, M. Jean-Christophe Chouvet, conseiller maître, M. Guy Fialon, conseiller maître et M. Lorenzo Schiavi, auditeur étant rapporteurs et M. Christian Charpy, conseiller maître, contre-rapporteur.

Il a ensuite été examiné et approuvé le 10 janvier 2017 par le comité du rapport public et des programmes de la Cour des comptes, composé de MM. Didier Migaud, Premier président, MM. Durrleman, Briet, Mme Ratte, MM. Vachia, Paul, rapporteur général du comité, Duchadeuil, Piolé, Mme Moati, présidents de chambre, et M. Johanet, procureur général, entendu en ses avis.

Synthèse

La fiscalité directe locale est un enjeu important, pour les collectivités locales, dont elle constitue la première source de financement, pour les contribuables, plus nombreux à y être soumis qu'à la fiscalité directe d'État et pour l'État lui-même, qui en assure l'établissement et la perception et garantit le versement du produit aux collectivités.

La gestion de la fiscalité directe locale se révèle particulièrement complexe...

Le cadre législatif de la fiscalité directe locale est relativement stabilisé depuis la suppression de la taxe professionnelle. Pour autant, l'impôt local demeure particulièrement multiforme et constitue un des secteurs les plus complexes de la fiscalité.

Il repose sur plusieurs assiettes, principalement foncières, pour les taxes du même nom et la taxe d'habitation (TH) ainsi que la cotisation foncière des entreprises (CFE), mais aussi fondées sur l'activité économique pour la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) et les impositions forfaitaires sur les entreprises de réseau (IFER). Si ces deux derniers impôts sont auto-déclarés et auto-liquidés, ce qui en facilite la gestion, les autres taxes sont calculées par l'administration et font l'objet de l'émission de rôles et de l'envoi d'avis d'imposition aux contribuables. L'élaboration des rôles requiert d'appliquer à des bases évolutives des taux liés entre eux et variant annuellement en fonction des décisions du Parlement et des délibérations des collectivités. Elle impose également de tenir compte de multiples possibilités d'exonérations, abattements et dégrèvements.

La DGFIP assure la fonction de collecteur de la fiscalité directe locale. Il lui incombe à la fois de tenir à jour les bases foncières sous tous leurs aspects, d'identifier les redevables et de procéder aux croisements nécessaires pour établir les rôles, en tenant compte des dispositions applicables au regard de la situation de chaque contribuable, particuliers comme entreprises. Ces opérations reposent sur des chaînes de taxation informatisées et sont menées dans le cadre de campagnes très formalisées (à l'exception de la CVAE et des IFER, à base déclarative). Enfin, la DGFIP doit procéder au recouvrement, au traitement du contentieux et au contrôle fiscal.

La DGFIP assure le fonctionnement régulier de la « mécanique de taxation ». Cependant l'efficacité globale de la gestion de la fiscalité directe locale dépend, en amont, de la qualité des données intégrées dans les chaînes de taxation et, en aval, du rendement du recouvrement. Or c'est précisément à ces deux stades que se concentrent les difficultés.

... depuis la tenue des bases...

La désignation et la valorisation des locaux taxables souffrent de lacunes et surtout de retards dans leur actualisation. Ceux-ci proviennent des dysfonctionnements des services de la publicité foncière, de défaillances déclaratives et de traitements imparfaits. La révision générale des valeurs locatives cadastrales, dont l'entrée en vigueur peut être considérée comme acquise pour les locaux professionnels et commerciaux mais demeure plus incertaine pour les locaux d'habitation, emportera des incidences positives mais ne résoudra pas tous les problèmes et ne dispensera pas d'une tenue à jour régulière. Sa mise en œuvre pourrait même susciter des complications supplémentaires, au moins durant une phase transitoire vraisemblablement assez longue. L'identification des occupants pour l'imposition à la TH rencontre également des difficultés notables.

... jusqu'au recouvrement des impôts.

À l'autre bout de la chaîne, les résultats du recouvrement des impôts locaux sont les plus mauvais parmi ceux enregistrés pour les impôts directs. Il donne lieu à un contentieux important, lié en grande partie aux difficultés d'établissement de l'impôt, en raison notamment des mutations et des changements d'occupants. Si la faiblesse du rendement s'explique partiellement par des raisons socio-économiques, elle tient aussi au fait que le recouvrement forcé n'est pas une priorité pour la DGFIP compte tenu de la dispersion des dossiers et de la faiblesse des sommes considérées. Compte tenu de la garantie qu'il apporte aux collectivités locales, le manque à gagner induit est supporté par l'État.

Des améliorations sont possibles et passent par la modernisation des systèmes d'information...

Les outils informatiques de la DGFIP se caractérisent plus par leur fiabilité que par leur souplesse. Les applications actuelles comportent de nombreuses contraintes : obligation de porter des modifications de façon séquentielle et non continue, automatisation encore partielle des connexions entre les bases de données et les logiciels de traitement tout au long de la chaîne de taxation, absence de liaisons informatiques avec des sources extérieures. Le développement de l'interopérabilité et des possibilités d'échanges automatisés et en temps réel doit permettre de tenir à jour plus facilement et plus exactement les données tout en réduisant les temps de traitement imposés aux agents.

... une revue générale des procédures et des processus...

De nombreux points méritent une attention particulière. Tout d'abord, un recours systématique au numéro invariant fiscal attaché aux locaux dans toutes les procédures internes et échanges avec des tierces parties rendrait les recoupements plus aisés. Ensuite, une partie importante du mécanisme d'actualisation des bases et de mise à jour des rôles repose sur des déclarations à souscrire par divers intervenants (propriétaires ou occupants). Il faut donc faciliter les déclarations en étendant les possibilités de télé-déclaration et renforcer les vérifications lorsque cela apparaît nécessaire. Diverses mesures seraient de nature à atténuer les difficultés d'identification des redevables de la taxe d'habitation : une meilleure utilisation des déclarations de revenus voire d'autres sources serait également profitable, tout comme la conclusion d'accords d'échanges d'informations analogues à ceux passés avec les bailleurs sociaux avec d'autres catégories de bailleurs ou avec les distributeurs d'énergie.

... une refonte de l'organisation et des méthodes de travail orientée vers la performance...

Ces orientations seront d'autant plus aisées à mettre en œuvre que la DGFIP saura adapter son organisation interne qui se caractérise actuellement par le caractère relativement éclaté du pilotage de ces tâches. Cette situation découle à la fois du principe général d'organisation de la DGFIP en matière fiscale, par nature de contribuable, et de la moindre priorité attachée à la fiscalité directe locale prise globalement par rapport à l'établissement et à la perception d'autres catégories de recettes. En tout état de cause, la fonction de synthèse et de coordination gagnerait à être renforcée à l'administration centrale. Dans les DDFIP, la répartition des tâches entre pôle fiscal et pôle gestion publique devrait être repensée et l'organisation de la fonction foncière, actuellement à géométrie variable, rendue plus cohérente, en tenant compte des exigences de professionnalisation.

Le dispositif de contrôle interne et de suivi de la performance en matière de fiscalité directe locale doit être revu en profondeur. Les indicateurs en vigueur portent sur des sujets non problématiques et ne sont donc pas pertinents. Ils devraient être rendus significatifs en étant exclusivement axés sur l'amélioration des points faibles (fiabilisation des bases, exhaustivité de l'assiette, respect des obligations déclaratives, recouvrement) et permettre de détecter les anomalies afin d'y porter remède. Un dialogue sur la définition de ces nouveaux indicateurs devrait être lancé avec les collectivités.

... et un renforcement de la coopération entre la DGFIP et les collectivités territoriales...

Les collectivités locales redoutent que les imperfections et retards éventuels dans l'actualisation des bases n'amointrissent leurs ressources. À cet égard, elles estiment souvent mieux connaître la réalité du terrain que l'administration, notamment grâce aux moyens dont elles se sont dotées, et regrettent que certains de leurs signalements ne soient pas pris en compte, de manière effective et dans un délai raisonnable. Même si certaines de leurs doléances découlent de malentendus, d'autres sont fondées.

La DGFIP ne mésestime pas la nécessité du dialogue avec les collectivités et a pris des initiatives en ce sens, notamment en concluant en 2014 une convention nationale avec leurs associations. Toutefois, ce dialogue gagnerait à être davantage structuré et systématisé, et surtout évalué, d'autant qu'il paraît d'intensité et de qualité inégales d'une DDFIP à l'autre. Il appartient à la DGFIP de veiller plus particulièrement à améliorer les modalités de traitement des signalements faits par les collectivités et à développer l'information qui leur est fournie.

Le coût pour l'État de la gestion de la fiscalité directe locale est significatif...

Hors compensations des dégrèvements législatifs et hors compensations des exonérations et abattements, les coûts directs de gestion atteignent environ 4 Md€. Ils se composent des dépenses de fonctionnement de la DGFIP, qui y consacre environ 14 % de ses effectifs et 17 % de ses crédits budgétaires, de la prise en charge des dégrèvements consentis par les services fiscaux à leur initiative, et des sommes définitivement non recouvrées sur les contribuables.

... et n'est plus que très partiellement compensé par des frais de gestion qui ont perdu leur vocation.

Les « frais de gestion » versés à l'État par les contribuables locaux en sus du principal des impôts sont en principe censés compenser d'une part les frais d'assiette et de recouvrement, d'autre part les conséquences financières pour l'État des dégrèvements administratifs et des non-recouvrements. Or, en raison des transferts de parts croissantes de ces frais aux collectivités, qui ont pris successivement la forme d'une baisse des taux des frais destinée à laisser aux collectivités une part accrue du produit fiscal, puis de « rétrocessions » aux départements et régions d'une partie du produit effectivement perçu par l'État, cette recette a été fortement amputée. La part résiduelle du produit des frais de gestion revenant encore à l'État atteint moins de 1 Md€. En définitive, ce sont donc près de 3 Md€ qui restent à la charge de l'État au titre de la gestion de la fiscalité directe locale.

Les rétrocessions ont abouti à dénaturer le dispositif des frais de gestion et à le rendre illisible car la plus grande partie des montants acquittés par les contribuables censément destinés à l'État, alimentent en fait une quasi-dotation au profit de certaines collectivités territoriales.

Recommandations

1. compléter les fonctionnalités et renforcer l'interopérabilité des outils informatiques¹ ;
2. à défaut de généralisation effective de l'usage de Télé@ctes au 1^{er} février 2017, introduire dans le plus prochain projet de loi de finances une disposition rendant obligatoire le recours à cet outil pour la transmission des actes aux services de publicité foncière par les offices notariaux ;
3. Renforcer l'utilisation de la déclaration d'impôt sur le revenu pour l'imposition à la taxe d'habitation ;
4. élargir aux particuliers la faculté de télé-déclarer dans le champ de la fiscalité directe locale ;
5. accélérer et systématiser le processus de relance pour les locaux vacants ;
6. élargir la démarche d'échange d'informations engagée avec les bailleurs sociaux à d'autres acteurs (bailleurs institutionnels et privés, distributeurs d'énergie) ;
7. utiliser le numéro invariant fiscal comme moyen obligatoire d'identification des locaux dans tous les échanges entre services de la DGFIP et entre administration fiscale, contribuables, collectivités et autres partenaires pour tous les impôts à base foncière ; le faire figurer également sur la déclaration de revenu ;
8. renforcer les outils de pilotage, de contrôle interne et de suivi, afin d'homogénéiser le traitement de la fiscalité directe locale entre DDFiP et de généraliser les bonnes pratiques ;
9. définir un plan d'action à cinq ans visant à remédier aux difficultés constatées dans l'organisation et les méthodes en matière de gestion de la fiscalité directe locale et procéder au terme de ce plan à l'évaluation de ses résultats en concertation avec les associations représentatives des collectivités territoriales ;
10. construire, en concertation avec les associations représentatives des collectivités territoriales, des indicateurs de performance représentatifs de la qualité de la gestion de la fiscalité directe locale ;
11. généraliser la conclusion de conventions entre les DDFiP et les collectivités présentant une taille suffisante et y inclure systématiquement la gestion de la fiscalité directe locale. Établir un bilan périodique de la mise en œuvre de ces conventions ;
12. définir, en concertation avec les représentants du bloc communal, un protocole standardisé de transmission et de traitement des signalements à la DGFIP prévoyant une réponse sur les suites réservées à ces signalements dans un délai de trois mois ;
13. revoir, dans un souci de transparence, le dispositif actuel des frais de gestion prélevés sur les contribuables locaux afin d'en clarifier la finalité et les destinataires.

¹ Cette recommandation est développée et explicitée dans l'annexe n° 8.

Introduction

Le présent rapport, établi à la demande de la commission des finances de l'Assemblée nationale en application de l'article 58-2 de la LOLF, s'inscrit dans la série de travaux menés par la Cour et les institutions qui lui sont rattachées sur la fiscalité directe locale. Parmi les principaux figurent le rapport du groupe de travail sur les relations financières entre l'État et les collectivités locales en 1994, l'enquête publiée dans le rapport public annuel de 2009 sur l'établissement et la gestion des valeurs locatives servant d'assiette aux impôts directs locaux, le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) sur la fiscalité locale en 2010 et, depuis 2013, le rapport annuel sur les finances publiques locales, le dernier étant paru en octobre 2016 et comportant un chapitre relatif à la fiscalité directe locale.

Le rapport porte sur la gestion de la fiscalité directe locale par la DGFîP et non sur le régime de cette fiscalité, dont l'évaluation constitue une autre problématique. Il est donc conçu à droit constant, sans pour autant négliger les incidences sur la gestion fiscale de certaines évolutions en cours telles que la refonte du tissu des collectivités ou la révision des valeurs locatives cadastrales.

Dans cette optique, plusieurs sujets ne sont pas traités par le présent rapport, en particulier les dotations de compensation versées au titre de la fiscalité directe locale en application de mesures législatives.

Le législateur a ainsi institué au profit des collectivités des compensations destinées à pallier les conséquences pour elles des modifications du système fiscal à diverses époques, les plus notables étant celles liées à la suppression de la taxe professionnelle. Ces compensations sont déconnectées de la fiscalité en vigueur, puisque leur calcul se réfère à des situations antérieures dont les éléments sont pris en compte de manière différenciée. Elles peuvent être assimilées à des dotations de l'État.

Le Parlement peut ainsi voter des exonérations totales ou partielles (abattements) d'impôts applicables, dites « de droit ». Ces mesures visent à placer certaines valeurs, activités ou opérations hors du champ d'assujettissement à une imposition. Les montants exonérés ne sont pas inscrits aux rôles correspondants² et l'impôt n'est pas dû par le redevable. Exonérations et abattements induisent une baisse des cotisations et donc une diminution du produit afférent pour les collectivités destinataires. Ces exonérations et abattements donnent également lieu à des compensations, dans les faits partielles, sous forme de dotations, en dehors de la gestion de l'impôt³.

² Néanmoins, les entreprises bénéficiant d'exonérations ou d'abattements sur des impôts auto-liquidés sont parfois astreintes à procéder à une déclaration.

³ Le montant de ces exonérations a été en 2015 de 589 M€ pour la TH, 1 051 M€ pour la TFPB, 235 M€ pour la TFNB et 63 M€ pour la CFE. Ces montants correspondent aux gains pour les redevables ; en revanche, les montants de compensations d'exonérations versées aux collectivités en 2015 ont été de 1 454 M€ pour la TH, 179 M€ pour la TFPB, 165 M€ pour la TFNB et 227 M€ pour la CFE. Sur ce point, cf. Cour des comptes, Rapport sur la situation finale et de gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements publics, chapitre III, II, B : un enjeu de transparence : les compensations d'exonérations législatives d'impôts locaux, p. 129. La Documentation française, octobre 2016, 439 p., disponible sur www.ccomptes.fr

Dans ce cadre, ce rapport traite exclusivement de la gestion de la fiscalité directe locale. Les autres recettes perçues par les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre, notamment les impôts et taxes indirects, les taxes liées à l'urbanisme et les droits de mutation à titre onéreux n'y sont donc pas abordées. L'analyse est concentrée sur deux catégories de taxes :

- les taxes perçues principalement sur les « ménages » : taxe foncière sur les propriétés non bâties (TFNB), taxe foncière sur les propriétés bâties (TFB), taxe d'habitation (TH)⁴ ;
- les taxes dites « économiques », prélevées sur les seules entreprises : contribution économique territoriale (CET), composée de la contribution foncière des entreprises (CFE) dont la problématique présente des analogies avec celle des impositions à base foncière sur les particuliers, et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), à titre principal, et accessoirement imposition forfaitaire pour les entreprises de réseaux (IFER), taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM).

Il n'est donc pas traité spécifiquement des multiples taxes additionnelles, ni de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM), facultative (la collectivité peut également instituer une redevance) et créée sous forme de taxe additionnelle à la TFB.

L'analyse a porté exclusivement sur les départements de France métropolitaine, à l'exclusion des départements d'Outre-mer dont les problématiques spécifiques n'ont pas été examinées⁵.

Le présent rapport comporte des constats résultant d'enquêtes effectuées par les rapporteurs dans les services déconcentrés de la DGFIP⁶ : elles ont mis en évidence des problèmes et difficultés dont l'existence est avérée, mais qu'il est parfois difficile de quantifier, faute de suivi statistique de ces phénomènes dans ces services, *a fortiori* par la DGFIP elle-même. Il a été nourri d'échanges avec les principales associations de collectivités territoriales.

Conformément au mandat convenu avec la commission des finances de l'Assemblée nationale, sont successivement examinés, après un rappel des enjeux qui s'attachent à la fiscalité directe locale (chapitre I), les difficultés rencontrées dans le processus d'imposition aux taxes en question (chapitre II), les problèmes d'organisation de la DGFIP dans le traitement de cette matière (chapitre III), enfin les coûts de cette gestion pour l'État (chapitre IV).

⁴ La taxe d'habitation sur les logements vacants est rattachée à la TH. Les communes ou EPCI peuvent instituer une THLV pesant sur les propriétaires ou usufruitiers ou preneurs à bail à construction ou à réhabilitation. La THLV est alors due pour les logements à usage d'habitation et vacants depuis plus de deux ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. La base d'imposition est la même valeur locative du logement que celle retenue pour la taxe d'habitation, sans allègement et le taux applicable est celui de la taxe d'habitation de la commune. La THLV n'est pas due pour les logements vacants indépendamment de la volonté du propriétaire (par exemple, logement mis en location ou en vente au prix du marché mais ne trouvant pas preneur ou acquéreur), les logements occupés plus de 90 jours de suite au cours d'une année, les logements nécessitant des travaux importants pour être habitables (le montant des travaux doit dépasser 25 % de la valeur du logement), les résidences secondaires meublées soumises à la TH.

⁵ Ce sujet a été traité dans le rapport d'information remis au Gouvernement le 8 septembre 2014 par le sénateur Georges Patient sur « *Les pistes de réforme des finances des collectivités locales des départements et régions d'Outre-mer* »

⁶ Outre la DGE, les DDFIP ou DRFiP d'Amiens, Bordeaux, Évry, Grenoble, Paris, Strasbourg et l'ESI d'Amiens Fief.

Chapitre I

Les enjeux de la gestion de la fiscalité directe locale

La fiscalité directe locale en France⁷ met en présence trois catégories d'acteurs : les collectivités dont elle constitue une ressource majeure, les contribuables qui y sont assujettis, l'État, au sein duquel le pouvoir législatif détermine les règles de cette fiscalité et le pouvoir exécutif assure leur mise en œuvre par l'intermédiaire de ses services administratifs.

I - Les enjeux pour les collectivités

Le contexte actuel rend la question de la fiscalité directe locale particulièrement sensible pour les collectivités. Du fait des lois de décentralisation, les collectivités sont devenues plus autonomes et les transferts de compétences successifs ont accru leurs responsabilités⁸. Elles sont désormais d'autant plus attentives à une bonne gestion de la fiscalité directe locale que les apports de l'État se réduisent (dotation globale de fonctionnement au premier chef) et qu'elles doivent tenir compte d'une vigilance croissante des contribuables à l'égard du poids et de l'équité de l'impôt. Enfin, les transformations du tissu des collectivités territoriales suscitent ou accentuent des problèmes d'affectation et de répartition de ressources, voire de procédure (modalités de délibération). Ces problèmes, qui concernent aussi les régions regroupées, sont surtout sensibles dans le cas des intercommunalités.

A - Une part significative des ressources des collectivités

Globalement, les recettes des collectivités augmentent de manière soutenue depuis le début de la décentralisation (+ 2,8 % par an en volume de 1984 à 2014).

En 2015, les prélèvements fiscaux totaux au profit de l'ensemble des collectivités locales et de leurs groupements à fiscalité propre ont atteint 125,13 Md€ soit 12,82 % de l'ensemble des prélèvements obligatoires⁹.

⁷ Des éléments de comparaison avec d'autres systèmes européens figurent en annexe n° 1.

⁸ La part des administrations publiques locales (APUL) dans la dépense publique est passée de 8,6 % du PIB en 1983 à 11,8 % du PIB en 2014.

⁹ Le taux de prélèvements obligatoires à destination des APUL a atteint 6,1 % du PIB (Source : INSEE)

En 2015, les impôts directs locaux ont représenté 63,35 % des recettes fiscales des collectivités¹⁰. Leur part dans les recettes de fonctionnement de l'ensemble des collectivités territoriales et de leurs groupements (EPCI, établissements publics de coopération intercommunale) à fiscalité propre s'est élevée à 40,18 %, cette proportion variant sensiblement selon les catégories de collectivités (42,19 % pour les communes, 70,61 % pour les groupements de communes à fiscalité propre, 31,61 % pour les départements, 20,97 % pour les régions) en fonction des règles de répartition des recettes fiscales entre ces catégories.

B - Un système en mutation

La fiscalité directe locale se caractérisait naguère par une relative simplicité. Chaque catégorie de collectivités territoriales bénéficiait d'une part des quatre grands impôts directs locaux : taxe d'habitation, taxe foncière sur les propriétés bâties, taxe foncière sur les propriétés non bâties et taxe professionnelle. Les groupements de collectivités étaient, quant à eux, financés, non par l'impôt, mais par des contributions obligatoires versées par leurs membres.

Le dispositif est depuis devenu plus complexe. Le cadre général actuel est issu de la loi de finances pour 2010 (loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009) qui a réformé la fiscalité directe locale. Elle a supprimé la taxe professionnelle (TP) et créé, d'une part, la contribution économique territoriale (CET), composée de la cotisation foncière des entreprises (CFE) et de la cotisation sur la valeur ajoutée (CVAE) et, d'autre part, l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseau (IFER)¹¹. La variabilité, inhérente par nature, des impôts assis sur l'activité économique a pour corollaire un défaut de prévisibilité qui affecte les responsables des collectivités locales, naguère habitués, avec la taxe professionnelle, à compter sur une recette qui progressait régulièrement sous le seul effet de la revalorisation automatique des bases.

Les groupements de collectivités¹², initialement financés par le transfert à leur profit du produit de la taxe professionnelle des communes membres, ont pu créer en sus une fiscalité mixte, par la fiscalisation optionnelle de la contribution due par leurs membres sous forme d'impôts additionnels aux quatre taxes. Ces EPCI à fiscalité propre sont apparus dans les années 1990. Les articles 77 et 78 de la loi de finances pour 2010 ont mis en place un nouveau schéma de financement des collectivités territoriales et EPCI à fiscalité propre qui repose à la fois sur une réallocation des impôts existants, un transfert de recettes fiscales de l'État aux collectivités

¹⁰ Cour des comptes, *Les finances publiques locales, Rapport sur la situation financière et la gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements publics*. La Documentation française, octobre 2016, 439 p., disponible sur www.ccomptes.fr

¹¹ Ces IFER sont au nombre de neuf, les huit premières étant à destination des collectivités locales, le bénéficiaire de la neuvième étant l'établissement public Société du Grand Paris.

Elles portent sur : 1) les éoliennes terrestres et « hydroliennes » ; 2) les usines de production d'électricité nucléaire ou thermique ; 3) les usines de production d'électricité photovoltaïque ou hydraulique ; 4) les transformateurs électriques ; 5) les stations radioélectriques ; 6) les installations d'acheminement et de stockage du gaz naturel ; 7) les répartiteurs principaux de téléphonie ; 8) le matériel roulant ferroviaire ; 9) le matériel roulant utilisé sur les lignes de transport en commun en Île-de-France

¹² Cf. Cour des comptes, *rapport demandé par la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale en application de l'article 58-2° de la loi organique relative aux lois de finances* : La carte des syndicats intercommunaux (SIVU, SIVOM, SMF) : une rationalisation à poursuivre, juillet 2016, 117 p., disponible sur www.ccomptes.fr

territoriales et EPCI et sur la répartition des nouveaux impôts économiques entre les trois niveaux de collectivités territoriales. La spécialisation fiscale par niveau de collectivités a été partiellement introduite : ainsi, la taxe d'habitation et la taxe foncière sur les propriétés non bâties sont aujourd'hui réservées au seul bloc communal ; si le bloc communal peut bénéficier de tous les impôts directs locaux, ce n'est plus le cas des départements ni des régions. Le dispositif s'est compliqué aussi du fait des interactions multiformes entre le budget de l'État et celui des collectivités, notamment par le jeu de multiples compensations.

C - La prédominance persistante de l'assiette foncière

En dépit de l'introduction de taxes fondées sur l'activité économique (CVAE et IFER) les impôts directs locaux, dits réels, demeurent assis à près de 80 % sur le foncier. Ils sont liés soit à la propriété (TFB et TFNB), soit à l'usage (logement - taxe d'habitation, TH) ou à l'occupation (CFE, taxe sur les surfaces commerciales - TASCOT) des biens-fonds. Cette caractéristique se retrouve dans la plupart des pays européens (cf. annexe n° 1). Les impôts directs locaux pèsent sur les ménages (TH, TFB et TFNB), sur les entreprises (CFE-IFER, CVAE, TASCOT) ou sur les deux (taxes sur le foncier pour les ménages et les entreprises propriétaires de leurs locaux). Le produit global des impôts directs locaux a été de 79,11 Md€ en 2015, ainsi répartis :

Tableau n° 1 : part des composantes de la fiscalité locale dans le produit global (2015)

Impôt ou taxe	Montant en Md€	Part dans l'ensemble
TH	21,7	27,36 %
TFB	30,5	38,45 %
TFNB ¹³	1,01	1,26 %
CFE	7,2	9,07 %
CVAE	16,7	21,05 %
IFER	1,47	1,85 %
TASCOT ¹⁴	0,74	0,93 %
Total	79,11	100 %

Source : données DGFIP, traitement Cour des comptes

La part des différentes composantes varie d'une catégorie de collectivité à l'autre, comme au sein de chaque catégorie en fonction de leurs caractéristiques propres.

¹³ Le foncier non bâti est d'un rendement faible. Cette ressource compte plus pour les départements peu dynamiques, les plus dynamiques comptant sur la progression des droits de mutation à titre onéreux (DMTO). La taxe sur le foncier non bâti étant peu productive, il faudrait des hausses massives de taux pour obtenir un gain significatif.

¹⁴ Les commerces exploitant une surface de vente au détail de plus de 400 m², et réalisant un chiffre d'affaires hors taxe à partir de 460 000 €, sont soumis à la taxe sur les surfaces commerciales. La taxe est déductible du résultat fiscal de l'entreprise. Dès lors que la surface cumulée des établissements liés à une tête de réseau, exploités de façon directe ou indirecte sous une enseigne commerciale identique, dépasse 4 000 m², tous les magasins sont assujettis.

D - Des intérêts spécifiques des différents niveaux de collectivités

Compte tenu de la maturation de la décentralisation, de la baisse des dotations de l'État et des conséquences de la suppression de la TP, les collectivités tendent à accorder de plus en plus d'importance et d'attention à la fiscalité locale. Elles sont soucieuses de bénéficier de la totalité de leur potentiel fiscal. Du fait de la prépondérance de la composante foncière, cet objectif implique notamment une appréhension exhaustive et actualisée des bases cadastrales. Concomitamment, compte tenu des réactions des contribuables face à l'augmentation du poids des impôts locaux, les collectivités préfèrent accroître leurs recettes par une saisie plus complète des bases que par une augmentation des taux.

Cependant, chaque niveau de collectivités a une situation spécifique qui dicte la hiérarchie de ses préoccupations. L'autonomie fiscale a une portée différente selon les catégories de collectivités : les communes votent les taux de la TH, de la TFB et de la TFNB ainsi que de la CFE ; les EPCI à fiscalité additionnelle votent quatre taux additionnels à ces mêmes impôts ; les EPCI à fiscalité de zone peuvent bénéficier seuls de la CFE à un taux voté par eux à l'intérieur d'une zone d'activité économique ; les EPCI à fiscalité professionnelle unique peuvent se réserver la totalité des impositions économiques (CET, IFER, TASCOT) et votent le taux de la CFE ; les départements votent le taux de la TFNB ; les régions ne votent aucun taux.

Les différents niveaux de collectivités reçoivent des parts hétérogènes des impôts directs locaux. En 2015, les produits des taxes prélevées sur les ménages sont allés aux trois quarts (76,1 %) au secteur communal et pour le quart restant aux départements. Les impôts dits économiques, acquittés par les entreprises, ont été répartis à raison de la moitié (50,4 %) au secteur communal, un peu moins d'un tiers aux départements (30,9 %) et le solde (18,7 %) aux régions. À partir du 1^{er} janvier 2017, le produit de la CVAE perçue sur un territoire est affecté pour 26,5 % au bloc communal, 50 % aux départements et 23,5 % aux régions¹⁵.

L'apport relatif des différentes taxes varie selon les collectivités : les régions perçoivent uniquement des impôts économiques (4,9 Md€ en 2015) dont 85,7 % de CVAE et le solde des IFER. Les départements bénéficient principalement des taxes sur le foncier bâti (61,2 %) et de la CVAE (37,57 %). Quant au bloc communal, sur 53,7 Md€ de recettes d'impôts directs locaux, la taxe d'habitation est le premier poste (40,4 %), suivi de la taxe sur le foncier bâti (33,1 %), de la CFE (13,4 %) et de la CVAE (8,7 %). La sensibilité à l'évolution des différents impôts directs locaux varie donc d'une catégorie de collectivités à l'autre.

La réforme territoriale, la création des métropoles, la fusion des régions et l'élaboration des schémas départementaux de coopération intercommunale (SDCI) destinés à servir de cadre de référence à l'évolution de la carte intercommunale dans chaque département ne sont pas sans conséquence sur la fiscalité directe locale. Les SDCI ont été rendus obligatoires par la loi n° 2010-1563 du 16 décembre 2010 de réforme des collectivités territoriales. Ce dispositif vise à assurer la couverture intégrale du territoire par des EPCI à fiscalité propre et la suppression des enclaves et discontinuités territoriales, à rationaliser les périmètres des EPCI à fiscalité propre et à réduire le nombre de syndicats intercommunaux ou mixtes notamment en supprimant des syndicats devenus obsolètes.

¹⁵ Article 89 de la loi de finances initiale (LFI) pour 2016.

La loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République¹⁶ a prévu la mise en œuvre de nouveaux SDCI au plus tard le 31 décembre 2016, avec un seuil minimal de population relevé de 5 000 à 15 000 habitants, sauf exceptions. La création des SDCI comporte de fortes incidences fiscales et entraîne une augmentation prononcée des consultations des services de l'État (simulations à l'appui des projets de périmètres...). L'autre mouvement sensible est celui de la création de communes nouvelles par fusion de communes¹⁷, le cas aux conséquences les plus complexes étant le rapprochement entre communes à cheval sur deux départements. Ces modifications du tissu des collectivités territoriales suscitent de nouveaux enjeux, y compris de distribution des ressources fiscales entre ces différents niveaux. Elles rendent nécessaire une détermination fine de leur répartition et amènent les collectivités à formuler des demandes plus détaillées en la matière¹⁸.

Les préoccupations des collectivités en matière de fiscalité directe locale dépassent les seules conditions de l'exercice de sa mission en la matière par la DGFIP. Toutefois, dans ce contexte, elles y sont davantage attentives. Les élus éprouvent fréquemment le sentiment de ne pas avoir une connaissance suffisante des déterminants de la fiscalité locale. Ils peuvent la percevoir comme une « boîte noire » et veulent y voir plus clair, notamment en obtenant un accès étendu aux données fiscales, si possible en temps réel.

II - Les enjeux pour l'État

A - La sensibilité des contribuables aux impôts locaux

Les particuliers sont plus nombreux à acquitter des impôts directs locaux que des impôts directs « nationaux ». Ainsi, moins de la moitié des foyers fiscaux paient l'impôt sur le revenu, mais près de 90 % paient la taxe d'habitation (à taux plein ou non). Pour les entreprises, la situation est différente car la plupart des entreprises paient à la fois les impôts directs locaux et les impôts d'État (Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), Impôts sur les sociétés (IS)). En 2015, la fiscalité directe locale des entreprises s'est élevée à 25,37 Md€, soit 81,3 % du montant de l'impôt sur les sociétés. Elle se décompose en 16,7 Md€ pour la CVAE, 7,2 Md€ pour la CFE, et 1,47 Md€ pour l'IFER.

B - La bonne gestion de l'impôt

Les impôts fondés sur l'activité économique (Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), Imposition forfaitaire pour les entreprises de réseaux (IFER)) étant déclarés et auto-liquidés par les entreprises redevables, l'État gère seul ce processus, analogue à celui de la perception de la TVA. S'agissant des impôts sur rôle (TH, TFB, TFNB, CFE), la

¹⁶ Articles 33, 35 et 40

¹⁷ En 2015, 1097 communes se sont regroupées en 317 communes ; 56 communes nouvelles avec effet fiscal au 1^{er} janvier 2016, 263 avec effet fiscal au 1^{er} janvier 2017 (source : INSEE).

¹⁸ Cf. les travaux qui ont accompagné la création de la métropole lyonnaise au 1^{er} janvier 2015.

détermination du montant de l'impôt à percevoir associe l'État et les collectivités : ils coopèrent pour l'identification et la valorisation des bases, l'État ayant la responsabilité juridique et le dernier mot en la matière. Les collectivités, à partir des bases qui leur sont communiquées par les services de l'État, ont la faculté de choisir quelques paramètres notamment, sous certaines conditions, les taux, ainsi que des mesures d'allègement au profit de certains contribuables. Il incombe à l'administration d'appliquer ces taux et mesures aux bases pour calculer le produit attendu de la fiscalité directe locale.

C - La garantie et le versement du produit fiscal

Hors cas d'exonérations, les cotisations d'impôts locaux sont en principe dues et figurent au rôle (ou doivent faire l'objet d'une déclaration). Elles sont cependant susceptibles d'être modulées en fonction de plusieurs paramètres, tenant notamment à la situation des redevables (revenus des foyers fiscaux, chiffre d'affaires des entreprises...) ou à d'autres facteurs (par exemple la classification de la zone où est situé un bien foncier, habitation ou établissement d'une entreprise). La loi peut instituer des dégrèvements, d'office ou non, en faveur de certaines catégories de contribuables. C'est le cas notamment en matière de taxe d'habitation (articles 1414 et 1414 A du CGI). La DGFIP n'a aucune prise sur ces diverses mesures. Cependant, elle doit en tenir compte dans l'établissement des rôles (et le contrôle des déclarations de CVAE et d'IFER) : leur caractère très complexe et évolutif pèse sur la mécanique de l'impôt en compliquant notablement le paramétrage des applications de taxation.

Par ailleurs, les services fiscaux eux-mêmes, dans le cadre de la gestion de ces impôts, peuvent décider des dégrèvements dits administratifs (en cas d'erreur dans le calcul de l'impôt dû par le contribuable par exemple), offrir des remises gracieuses et prononcer des admissions en non-valeur de créances fiscales devenues irrécouvrables.

Les collectivités territoriales se voient garanti par l'État le produit de l'impôt tel qu'il figure au rôle. Si ce produit n'est pas perçu intégralement sur le contribuable, soit du fait d'un dégrèvement d'origine législative, soit par suite d'un dégrèvement en gestion, soit par absence de recouvrement, l'État prend à sa charge le versement aux collectivités de la différence entre la somme inscrite au rôle et le montant effectivement réglé par le contribuable.

Le coût pour l'État des dégrèvements législatifs

La masse principale des contreparties de dégrèvements législatifs (le montant, tous impôts confondus, figurant en LFI 2016 est de 11 241 M€) est constituée par les dégrèvements d'impôts directs locaux. Ces dégrèvements portent à la fois sur les impôts sur rôle et les impôts auto-liquidés.

Le coût des dégrèvements des impôts sur rôle s'est élevé à 4,47 Md€ en 2015, dont 3 244 M€ pour la taxe d'habitation, 1 056 M€ pour la CFE, 156 M€ pour la TFB et 15 M€ pour la TFNB.

Aux dégrèvements d'impôts sur rôle, s'ajoutent les 5,4 Md€ de dégrèvements accordés aux redevables des impôts économiques (dont 3,9 Md€ au titre de la CVAE)¹⁹.

Par ce biais l'État est le principal contribuable local, à hauteur de 9,9 Md€ en 2015.

En revanche les mesures d'allègement des cotisations d'impôts directs locaux décidées par les collectivités dans le cadre de leurs attributions au profit de certains de leurs administrés sont de leur seule responsabilité et ne donnent naturellement pas lieu à compensation par l'État.

L'État verse aux collectivités le produit des impôts sous forme d'avances. Celles-ci sont calculées par anticipation sur la mise en recouvrement en fonction des rôles émis et ne font pas l'objet d'une régularisation *a posteriori* en fonction des rentrées fiscales. La DGFIP exerce en l'espèce le monopole régalién de perception des impôts afin de recouvrer sur les contribuables les ressources permettant à l'État de couvrir les dépenses résultant du versement du produit garanti aux collectivités. Les deux processus sont parallèles mais distincts.

Pour les impôts économiques, déclaratifs et auto-liquidés, l'État rétrocède aux collectivités les impôts effectivement acquittés par les entreprises l'année précédente. Sur la base des données recueillies dans ses applications informatiques FDL et GESPRO, le service de la gestion fiscale de l'administration centrale de la DGFIP procède à la répartition du produit de la recette, nationale, de CVAE entre les collectivités affectataires au moyen d'un moteur de calcul national, TP-CSI. Au vu des produits perçus au cours de l'année, la répartition de la CVAE²⁰ et les versements à effectuer l'année suivante sont calculés en deux étapes (juillet et octobre). Les services départementaux reçoivent des versements pré-répartis. Le terme d'« avances » utilisé indistinctement pour le versement par douzièmes mensuels de toutes les recettes de fiscalité directe locale aux collectivités non seulement n'est pas approprié au regard de la terminologie budgétaire²¹, mais il n'a pas la même portée dans les deux cas. Il n'est pas pertinent au sens strict pour les impôts sur rôle mais seulement pour les impôts auto-liquidés²².

Les avances sont versées sur un compte de concours financier doté de crédits limitatifs et géré sous Chorus depuis le 1^{er} janvier 2011. La mécanique du versement des avances (décrite dans l'annexe n° 2) se situe en aval du processus de gestion de la fiscalité directe locale et n'appelle pas d'observations particulières de la part des collectivités. Elle n'est donc pas examinée en détail dans le présent rapport.

¹⁹ La CVAE dégrevée a représenté de 2011 à 2015 entre 22,6 et 24,3 % du total de la CVAE (en 2015 : 12,7 Md€ de CVAE payée par les entreprises, 3,9 Md€ de CVAE dégrevée).

²⁰ La territorialisation de la CVAE fait l'objet de l'annexe n° 4

²¹ Cf. la note d'exécution budgétaire sur l'exercice 2015 consacré au compte de concours financier « Avances aux collectivités territoriales : « Les concours versés aux collectivités locales et organismes assimilés par l'intermédiaire du compte de concours financiers dénommé Avances aux collectivités territoriales ne sont pas des prêts ou avances au sens de l'article 24 de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF), dans la mesure où ils ne font pas l'objet de remboursement, ne sont pas accordés pour une durée déterminée, ne font pas l'objet d'amortissements et ne peuvent donner lieu à un recouvrement, un rééchelonnement ou la constatation d'une perte. »

²² Au surplus, ce compte d'avances intègre en recettes la totalité des acomptes versés par les entreprises alors que ces acomptes excèdent le montant définitivement dû par elles, la différence (708,1 M€ en 2015) leur étant restitué par le budget général (programme 201 de la mission *Remboursements et dégrèvements*). Cette restitution vient en déduction l'année suivante des versements aux collectivités territoriales.

III - Le rôle central de la DGFîP

La DGFîP occupe un rôle central dans la gestion de la fiscalité locale : elle contribue à l'élaboration des règles notamment par l'intermédiaire de la direction de la législation fiscale (DLF) qui lui est rattachée ; elle dispose de la compétence statistique (données et traitements) indispensable à la fois pour la connaissance des effets pratiques du système fiscal en vigueur et pour l'examen de ses possibles modifications (réalisation de simulations) ; elle assume l'essentiel des fonctions opérationnelles.

La DGFîP a ainsi la responsabilité de l'établissement et de la valorisation des bases cadastrales. Pour les impôts sur rôle, elle doit traduire les décisions du Parlement et des collectivités en impositions individuelles des contribuables en fonction de la situation particulière de chaque foyer fiscal ou contribuable professionnel. Elle établit les rôles et adresse les avis d'imposition aux contribuables. Il incombe ensuite à la DGFîP de pourvoir au recouvrement effectif, de gérer les réclamations et contentieux et de conduire les tâches de contrôle fiscal. Elle est également responsable du programme budgétaire 201 - « remboursements et dégrèvements d'impôts locaux ». Elle assure le versement des avances. C'est enfin elle qui perçoit et restitue des frais de gestion.

Le système de la fiscalité locale est particulièrement complexe et mouvant, ce qui en rend la gestion lourde et difficile pour la DGFîP. À titre d'exemple, une modification apparemment mineure d'une règle d'imposition, comme la suppression puis le rétablissement de la « demi-part des veuves » a suscité des difficultés de prise en compte à temps dans le système informatique de la DGFîP et a donc nui à l'exactitude des bases. Dans ce contexte, la DGFîP se donne pour priorité l'exactitude et la régularité des opérations fiscales.

La gestion de la fiscalité directe locale par la DGFîP est déconcentrée à ses divers échelons (DDFîP et services subordonnés) pour ce qui concerne l'établissement des bases et, à quelques exceptions près, le recouvrement. Pour autant, de nombreuses opérations exigeant un traitement informatique lourd sont centralisées.

Les contribuables, personnes physiques et morales ont pour seul interlocuteur la DGFîP, à travers les mêmes services que pour les impôts d'État. Le schéma d'organisation de la DGFîP en matière de fiscalité directe locale ne se différencie pas de celui qui existe pour les impôts d'État. Il est fondé sur une distinction non par type d'impôt mais par type de contribuables (particuliers et entreprises) et repose sur la même infrastructure informatique. Les campagnes de taxation, s'agissant notamment des particuliers, sont séquencées les unes par rapport aux autres et liées dans leur gestion (au premier chef entre la TH et l'IR).

Trois critères peuvent être retenus pour apprécier la qualité des prestations de la DGFîP au regard des attentes des collectivités, de l'État et des citoyens.

Le premier porte sur le service rendu aux collectivités. Le rendement de la fiscalité directe locale est un enjeu majeur pour les collectivités. Leur première préoccupation est de pouvoir disposer de l'ensemble de la ressource qui leur est affectée par la loi ; elles cherchent à s'assurer que toute la masse imposable sur laquelle elles sont prises est bien identifiée, dans sa globalité comme dans ses composantes, et correctement évaluée. La tâche itérative de leur mise à jour interfère aujourd'hui avec la refonte générale des modalités d'évaluation censée aboutir dans les prochaines années, qui exige une forte coopération entre les services de la DGFîP et les

collectivités. La qualité du service rendu aux collectivités se mesure aussi à la contribution de la DGFîP à l'élaboration de leur politique fiscale et budgétaire : transmission des bases, fourniture d'informations, conseil en matière de fiscalité directe locale.

Le second critère concerne l'adaptation fonctionnelle de son organisation dans l'exécution de l'ensemble des tâches relevant de la gestion de cette fiscalité, de l'amont à l'aval, jusqu'aux étapes du recouvrement, du contrôle et de la gestion du contentieux.

Enfin, le troisième est un critère d'efficience, car les coûts afférents à l'action de la DGFîP sont une des composantes principales des coûts totaux encourus par l'État dans ce secteur et sont en définitive supportés par les contribuables nationaux.

L'action de la DGFîP est limitée par l'absence d'outils informatiques suffisamment performants. Son budget informatique s'est contracté de 50 % au cours des sept dernières années. Dans ce contexte, les ressources disponibles sont consacrées aux actions jugées indispensables (sécurité, maintenance, paramétrage pour intégrer les changements législatifs et réglementaires) et à des projets prioritaires (réécriture de l'application MEDOC servant au recouvrement des impôts sur les professionnels, travaux liés au projet de prélèvement à la source de l'IR, refonte du site impots.gouv.fr). Même la dématérialisation, qui recèle des potentialités et pour laquelle des progrès sont réalisables comme l'a montré l'expérience de la révision des valeurs locatives, ne vient pas en tête de l'agenda. Cette situation résulte néanmoins de choix d'affectation des ressources budgétaires et d'organisation privilégiant autant que possible les emplois et les crédits de rémunération, alors que la modernisation des systèmes d'information est la clé de l'amélioration des performances et de la réduction des coûts.

En outre, dans le contexte actuel, la DGFîP doit assurer cette mission alors même que ses moyens sont mobilisés par d'autres tâches, en lien (révision des valeurs locatives) ou non (préparation de la retenue à la source) avec ce secteur.

CONCLUSION

Les impôts directs locaux, dont les collectivités territoriales déterminent partiellement les taux depuis la loi du 10 janvier 1980, représentent plus des deux tiers de leurs recettes fiscales et environ 36 % de leurs ressources totales. Dans un contexte de contraction des concours de l'État, les collectivités locales sont davantage sensibles à leur rendement. Le souci d'éviter de trop fortes hausses de taux les rend particulièrement vigilantes en matière d'évolution de leur assiette.

La fiscalité directe locale comprend deux catégories d'impositions. Les impôts assis sur l'activité économique sont auto-déclarés et auto-liquidés et les collectivités perçoivent avec un décalage d'un an le produit effectivement versé par les entreprises. Les impôts à base foncière sont des impôts sur rôle ; l'État en garantit aux collectivités le montant tel qu'il est inscrit aux rôles, quel que soit le produit qu'il a réellement encaissé.

La DGFîP est au cœur de ce dispositif. La gestion des impôts économiques est a priori la plus aisée pour elle. En revanche, dans le cas des impôts sur rôle, il lui incombe de veiller à la fiabilité des bases d'imposition et à l'identification des redevables, au recouvrement des sommes dues par les contribuables, enfin au versement aux collectivités des sommes qui leur reviennent sous forme d'avances. Si cette dernière tâche est remplie sans difficultés majeures,

les deux autres fonctions suscitent en revanche des problèmes conduisant d'une part à une appréhension incomplète des ressources fiscales des collectivités, d'autre part à des coûts pour l'État tenu de pallier les conséquences des défaillances du recouvrement.

Ces points font l'objet des chapitres suivants.

Chapitre II

Les difficultés de mise en œuvre

de la fiscalité directe locale

Le processus d'imposition diffère pour les impôts reposant sur une base foncière (TFB, TFNB, TH et CFE) et ceux reposant sur l'activité économique. Pour les premiers, la DGFIP doit produire tous les éléments de taxation, ce qui implique de mettre à jour les bases et les valoriser, d'assurer la corrélation entre biens fonciers et contribuables assujettis aux impôts locaux, d'intégrer les paramètres de taxation (mesures d'origine législative et décidées par les collectivités locales, taux votés). L'imposition se fait ensuite au moyen de rôles intégrant ces paramètres. Les impôts économiques sur les entreprises sont en revanche déclaratifs : la CVAE est prélevée nationalement et territorialisée selon des critères spécifiques (répartition des effectifs employés) ; les IFR font l'objet de déclarations auprès des services des impôts des entreprises (SIE) territorialement ou fonctionnellement compétents. Les taux sont votés à l'échelle nationale par le Parlement.

L'exécution de ces missions repose sur des systèmes d'information très étoffés. L'organisation informatique de la DGFIP dans le système d'information COPENIC repose sur la distinction entre des référentiels de données et des applications qui exploitent les informations contenues dans ces référentiels. L'unicité des référentiels²³, ouverts à plusieurs applications, vise à garantir la cohérence et la non-redondance des données. Elle permet de déployer de nouvelles applications, qui s'intègrent d'autant plus facilement au système d'information existant que celui-ci gère les données indépendamment des traitements applicatifs. L'architecture retenue organise les applications en cinq domaines fonctionnels (particuliers, professionnels, patrimonial et foncier, contrôle fiscal, recouvrement) et deux domaines techniques (outils transverses, référentiels).

Le résultat de ces processus est tributaire en amont de la qualité des données qui les alimentent. Or la gestion de ces impôts par la DGFIP est affectée par plusieurs problèmes : les difficultés d'actualisation des bases foncières comme d'identification des redevables, la relative faiblesse des contrôles.

²³ Les quatre principaux référentiels sont :

- le référentiel des personnes (PERS), qui attribue un identifiant unique à toutes les personnes physiques et morales ;
- le référentiel des obligations fiscales, qui gère les types d'obligations fiscales et de régimes fiscaux des personnes physiques et morales ;
- le référentiel des occurrences fiscales (OCFI), qui gère l'ensemble des obligations fiscales d'un usager ;
- le référentiel topographique (TOPAD), qui fait le lien entre les adresses des usagers et les services compétents.

I - Une actualisation imparfaite des bases foncières par l'administration

Le préalable à toute imposition aux taxes foncières et à la taxe d'habitation est la détermination des caractéristiques des biens et de leurs propriétaires (pour les taxes foncières) et occupants (pour la taxe d'habitation et la CFE).

Un fois les locaux identifiés dans leur matérialité, leur propriété et leur usage, il est nécessaire de déterminer leur valeur, qui sert de base à leur taxation. Plusieurs solutions sont possibles et les pratiques des différents pays varient. Celle aujourd'hui appliquée en France est de calculer la valeur par rapport à un local de référence, le plus souvent legs de situations passées.

La valeur locative cadastrale est une notion fondamentale de la fiscalité directe locale, puisqu'elle détermine l'assiette des impôts fonciers. Elle est calculée par unité d'évaluation, l'unité étant le local, c'est-à-dire une propriété ou fraction de propriété faisant l'objet d'une utilisation distincte. Elle correspond formellement au loyer annuel théorique que pourrait produire ce local loué à des conditions normales.

La valeur locative des propriétés non bâties résulte d'un tarif établi en 1960 par commune et par nature de culture. La valeur locative cadastrale des propriétés bâties²⁴, distinguées selon leur destination (logement, professionnel, commercial, ...) est fondée sur un tarif déterminé par zones homogènes du point de vue locatif. Afin d'établir ce tarif, des locaux représentatifs sont déterminés par catégorie et décrits dans des procès-verbaux²⁵ datant le plus souvent de 1970. Les évaluations fiscales sont ensuite réalisées selon la méthode de comparaison avec ces locaux

²⁴ Pour déterminer la valeur locative utilisée pour le calcul de la TF et de la TH, on calcule d'abord une « surface pondérée » à partir des éléments renseignés sur la déclaration H1 ou H2 (surface, nombre de pièces, éléments de confort, etc.). La notion de surface pondérée est définie aux articles 324 L à V de l'annexe 3 du code général des impôts (C41), dont l'article 324 M : « La surface pondérée des locaux de référence est déterminée en appliquant à leur surface réelle, mesurée au sol entre murs ou séparations et arrondie au mètre carré inférieur, les correctifs prévus aux articles 324 N à 324 S ». La surface réelle est donc égale à la surface totale, mesurée au sol ou plancher entre murs ou séparations (de plinthe à plinthe), des pièces et annexes affectées exclusivement à l'habitation. Elle est donc différente de la surface habitable telle que définie dans le code de la construction et de l'habitation (article R.111-2) avec la limite des 1,80 m de hauteur instituée par la loi Carrez. Par conséquent la transformation de combles sous pente de grenier en pièce d'habitation, sans changement de structure, induit une augmentation du coefficient de pondération, avec une surface réelle retenue par le fisc supérieure à la surface habitable au sens du code de la construction et de l'habitation (elle est égale à celle d'une pièce non mansardée). De telles incohérences sont de nature à susciter des incompréhensions.

²⁵ Les PV doivent en principe être co-signés par les membres des commissions communales des impôts directs (CCID) et par le directeur des services fiscaux (ou le DDFiP). Cette exigence n'est pas toujours satisfaite. Les procès-verbaux d'évaluation et déclarations relatives aux locaux ne peuvent être délivrés que par les services qui les détiennent, services des impôts fonciers, le pôle d'évaluation des locaux professionnels (PELP) ou le service des impôts des particuliers (SIP) en charge des missions foncières. L'affichage en mairie des procès-verbaux d'évaluation des immeubles à usage d'habitation, conformément aux dispositions de l'article 1503 du CGI, leur confère un caractère public. Ces procès-verbaux sont donc communicables dans leur intégralité à toute personne qui le demande à l'exception, le cas échéant, de l'adresse du propriétaire dans le cas où serait indiquée une adresse différente de celle de l'immeuble retenu comme local de référence. Par un arrêt du 18 juillet 2011, le Conseil d'État a statué que les dispositions de l'article L 103 du livre des procédures fiscales (LPF) relatives au secret professionnel ne font pas obstacle à la communication à un redevable de l'imposition régie par les dispositions de l'article 1498 du CGI, des procès-verbaux pertinents établis pour l'évaluation de ces biens.

aits de référence (pour les habitations) ou locaux-types (pour les locaux professionnels). L'ensemble des locaux est classé et évalué, par comparaison à ces locaux de référence et en appliquant des coefficients correctifs tenant compte des caractéristiques de chaque local.

La valeur locative est donc toujours calculée aujourd'hui à partir des conditions du marché locatif de 1970 pour les propriétés bâties (« VLC70 »), et de 1960 pour les propriétés non bâties (« VLC60 »), corrigées en 1980 par l'application d'un coefficient dit « d'actualisation », spécifique à chaque département, censé refléter l'évolution du marché locatif au niveau départemental entre 1970 et 1980, généralement différent pour les locaux d'habitation et pour les locaux commerciaux. Un coefficient de revalorisation est fixé chaque année par la loi de finances en principe en référence à l'évolution des loyers.

Une partie des locaux de référence a disparu ou a changé d'affectation, notamment pour les locaux professionnels. De nouveaux types d'activités sont apparus (EPHAD, cinémas multiplex, restauration rapide...) pour lesquels il est indispensable d'instituer de nouveaux locaux de référence, avec PV et vote en commission communale des impôts directs (CCID). Cette situation est une cause de vulnérabilité juridique²⁶ qui rend la révision générale indispensable (cf. *infra*).

Les locaux industriels ont des spécificités qui entraînent le calcul de leur valeur locative cadastrale à partir de deux méthodes : la méthode comptable, en référence aux prix de revient (article 1499 du CGI) et la méthode particulière²⁷ qui s'applique aux entreprises relevant du régime du forfait. Elle consiste à évaluer la valeur locative des locaux industriels selon les règles d'évaluation des locaux commerciaux, c'est-à-dire en déterminant la valeur locative soit par l'étude des baux, soit par comparaison avec un local de référence, soit par voie d'appréciation directe.

La classification des locaux d'entreprises, susceptibles d'être définis comme industriels, commerciaux ou professionnels, est une difficulté récurrente, avec notamment la question du traitement des entrepôts en locaux industriels ou commerciaux. En effet, le montant de l'impôt peut varier sensiblement selon la classification retenue. Il peut en résulter des tactiques d'optimisation de la part de certaines entreprises, voire de certains propriétaires qui peuvent avoir intérêt à louer à tel type d'occupant plutôt qu'à tel autre puisque la nature de l'activité exercée dans le local loué peut avoir une incidence sur le montant de la taxe foncière.

Enfin, pour les locaux d'habitation, les dépendances font l'objet d'une évaluation distincte de celle du logement dont elles relèvent. Or elles ont pu ne pas être rattachées fiscalement à ce logement dans les bases foncières lors de l'évaluation fiscale initiale, par exemple si elles constituent des lots distincts dans une copropriété. Il n'est pas rare que des dépendances apparaissent comme vacantes alors que le logement dont elles relèvent est occupé. Il apparaît à l'échelle nationale que le taux de vacance des dépendances est élevé. De manière

²⁶ Cf. les décisions successives du Conseil d'État et du Conseil constitutionnel (CC n° 2015-525 sur QPC, du 2 mars 2016) qui ont censuré le fait de fonder une imposition sur une référence à des locaux disparus ou sans pertinence dans le cas d'espèce.

²⁷ Selon l'article 1500 du CGI, « Par dérogation à l'article 1499, les bâtiments et terrains industriels qui ne figurent pas à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale astreinte aux obligations définies à l'article 53 A, sont évalués dans les conditions prévues à l'article 1498. »

générale, l'imposition des dépendances pourrait être simplifiée en en faisant seulement des éléments de valorisation du local principal au lieu de les taxer séparément.

Dans ce cadre, en dépit d'une modernisation en cours des outils informatiques (A), la saisie des bases comporte des lacunes et des retards (B).

A - Une infrastructure technique en cours de modernisation

1 - Le cadastre

Le cadastre français recense plus de 100 millions de parcelles, plus de 51 millions de locaux et plus de 37 millions de propriétaires.

Tableau n° 2 : le cadastre

Situation au 1 ^{er} janvier	2012	2013	2014	2015
Comptes de propriétaires	36 400 847	36 783 401	37 100 915	37 358 163
Locaux	49 668 067	50 273 372	50 781 200	51 282 793 ²⁸
Parcelles non subdivisées et subdivisions fiscales	103 594 870	103 932 468	104 293 464	104 573 603
Articles du répertoire informatisé des voies et lieux-dits (RIVOLI)	7 229 761	7 25805	7 287 359	7 309 326

Source : Cour des comptes d'après données DGFIP

Le plan cadastral est tenu à jour par les géomètres. Sa numérisation en cours (PCI Plan Cadastral Informatisé²⁹) permet de détecter des changements par rapprochements avec l'orthophotographie départementale de l'IGN, afin d'élaborer la représentation parcellaire cadastrale unique (RPCU).

Le service du cadastre gère et attribue les numéros de parcelles, intègre, vérifie et conserve les documents d'arpentage établis par les géomètres-experts. L'activité du cadastre a tendance à se contracter d'année en année (cf. annexe n° 4), du fait de la réduction des effectifs (les géomètres dont le nombre a fortement diminué font de moins en moins de tournées). La tenue à jour des données cadastrales en est ralentie.

²⁸ Dont 147 727 244 locaux d'habitation, 3 204 588 locaux professionnels, 146 145 locaux industriels et 204 846 autres (infrastructures).

²⁹ Le sigle PCI désigne à la fois le plan cadastral et l'application qui permet de le confectionner. PCI-Image est l'application de gestion des plans cadastraux informatisés scannés. Il permet de suivre les divisions et réunions de parcelles, les transferts au domaine public et d'assurer la réfection (remaniement) du plan lorsque sa qualité et sa précision sont devenues insuffisantes.

2 - Le système d'information foncier MAJIC

Les données dites « littérales » sont gérées sous le système MAJIC³⁰ (Mise À Jour des Informations Cadastreles), qui fournit les identifiants pour le PCI et permet de suivre et d'enregistrer tous les remaniements cadastraux. MAJIC est en interaction avec le référentiel topographique TOPAD. La présentation technique de MAJIC figure en annexe n° 3.

La version en vigueur de MAJIC (MAJIC III)³¹ comporte cinq bases principales : propriétés bâties (FPB) ; propriétés non bâties (FPNB), dit encore fichier des parcelles ; propriétés divisées en lots ; liens lots-locaux³² ; propriétaires d'immeubles (FP). S'y ajoutent les bases RIVOLI (Répertoire Informatisé des VOies et LLeux-dits) et FANTOIR (Fichier ANnuaire TOPographique Initialisé Réduit).

MAJIC permet d'assurer la gestion des voies et adresses (localisation des biens immeubles et adresses des propriétaires)³³ ; la gestion des locaux soumis à imposition locale, incluant pour les propriétés bâties l'identification et la détermination physique des immeubles, avec le numéro invariant de chaque local ; la gestion des propriétaires (redevables des impôts fonciers) par mise à jour des fichiers cadastraux concernant les titulaires des droits réels sur les propriétés bâties et les propriétés non bâties ; l'évaluation des propriétés (natures de culture pour le parcellaire, classification des locaux pour le bâti...) donc la détermination de la valeur locative des biens fonciers bâtis et non bâtis. Ces différentes fonctions sont inter-opérables et les données recensées (parcelles ou locaux identifiés, affectés à leurs propriétaires, localisés par leurs adresses respectives et évalués pour leur imposition directe locale) sont depuis 2014 rassemblées dans un silo unique dénommé RLOC (Référentiel des locaux)³⁴.

³⁰ MAJIC est une base de données non une application.

³¹ Dans cette version, la gestion des bases de données est départementalisée.

³² Ces deux dernières bases complètent les données relatives aux parcelles ou aux locaux qui relèvent d'une copropriété.

³³ En vertu des dispositions des décrets n° 55-1350 du 14 octobre 1955 et n° 94-1112 du 19 décembre 1994, les communes de plus de 2 000 habitants doivent transmettre aux services du Cadastre, les changements apportés à la liste des voies et au numérotage des immeubles dans le délai d'un mois qui suit la date de la décision les approuvant. Ces échanges se font principalement sur la base des délibérations et des certificats de numérotage produits par les communes. Même si elle ne revêt pas un caractère obligatoire pour les communes de moins de 2 000 habitants, la transmission des changements apportés à la liste des voies et au numérotage des immeubles est fortement recommandée pour fiabiliser l'identification et par voie de conséquence l'évaluation des locaux servant de bases aux impôts directs locaux.

³⁴ Fondé sur un système d'exploitation Linux en langage java, le silo RLOC recense l'ensemble des locaux, de toute nature, identifiés ou en cours d'identification, soit environ à ce jour une cinquantaine de millions de locaux de toute nature. Il permet aux applications clientes (gestion cadastrale, GESPRO-CFE, Edi-requêtes...) de disposer des éléments d'assiette. R-LOC permet donc d'établir une passerelle entre la fiscalité foncière et la fiscalité des professionnels en homogénéisant les données sur la TF et la CFE alors qu'auparavant il fallait procéder à des rapprochements manuels. Ce dispositif fiabilise les bases de la CFE, ce qui est important au regard de la révision des valeurs locatives cadastrales des locaux professionnels.

La mise à jour informatique des données contenues dans MAJIC impose des délais. La prise en compte des modifications intervenues durant l'année n-1 se poursuit jusqu'en mai de l'année n environ, afin d'intégrer d'une part les évolutions du plan cadastral³⁵, d'autre part, les mutations et autres changements qui interviennent en fin d'année (délais de prise en charge, de transmission, etc.). C'est donc en mai de l'année n que la situation au 31 décembre de l'année n-1 est reconstituée pour produire les bases servant à l'établissement des impôts locaux. MAJIC ne comporte pas de faculté d'historisation³⁶. Il présente un état actualisé, mais, une fois mis à jour, ne garde aucune mémoire des états passés.

Une des difficultés relevées par les collectivités a trait à la tenue à jour des adresses sous MAJIC : l'exhaustivité des bases est en effet tributaire de la mise en cohérence des adresses physiques et de l'identification des locaux au sens fiscal. Or les données du recensement ne sont pas exploitées pour améliorer la fiabilité des adresses dans MAJIC en raison d'un manque de souplesse, de problèmes de liaison entre applications informatiques de la DGFIP et de limites dans la coopération entre les services fiscaux et les communes.

Une partie des opérations de mise à jour est réalisée automatiquement par transfert de données d'applications de la DGFIP dans MAJIC. Une synchronisation quotidienne est désormais assurée avec R-LOC qui garantit l'identité des informations sur les locaux contenues dans les deux outils. Depuis 2015, une liaison informatique avec l'application GESPRO-CFE est également opérationnelle. Une liaison automatique avec FDL (pour sécuriser la gestion des conséquences des fusions de communes) est prévue pour fin 2016. En revanche, il n'existe pas de liaison automatique entre MAJIC et d'autres applications de la DGFIP, notamment le Logiciel d'Aide à la Surveillance des Changements et à la programmation des Opérations de Terrain (LASCOT) (cf. *infra*), non plus qu'avec des applications informatiques relevant d'autres entités, par exemple des collectivités. Les éléments saisis dans ces applications non liées à MAJIC doivent être retranscrits par saisie manuelle. Cette saisie manuelle peut être autant une occasion de vérification et donc un gage de qualité qu'une source d'erreur. Il y aurait avantage à élargir les possibilités de liaison automatique entre MAJIC et d'autres applications informatiques de la DGFIP, ou utilisées par d'autres entités.

Au total, malgré les progrès réalisés, de nombreuses insuffisances demeurent, qui pèsent sur la qualité des bases d'imposition.

B - Les insuffisances dans la mise à jour des bases

La mise à jour des bases porte à la fois sur les caractéristiques physiques des locaux et sur leur valorisation. De multiples événements, de nature juridique ou économique, nécessitent une mise à jour des données cadastrales : mutations de la propriété (cessions gratuites – succession, donation, legs, etc. – ou onéreuses – ventes... – entraînant un changement de propriétaire, éventuellement une division de la propriété), démembrements de la propriété

³⁵ Plusieurs évaluations de la meilleure corrélation possible entre MAJIC III et le PCI au 31 décembre de l'année ont été faites. Toutes aboutissent à la conclusion que la correspondance est optimale pour un plan mis à jour jusqu'à fin avril/début mai. Les taux d'appariement des parcelles issues de MAJIC III avec celles du PCI se dégradent sensiblement si ce calendrier n'est pas respecté.

³⁶ Celle-ci est en revanche possible sous R-LOC.

(division de parcelles, transformation d'une propriété individuelle en copropriété, etc.), changements d'affectation ou de destination d'un bien (terre agricole transformée en terrain à bâtir, habitation transformée en local professionnel ou inversement, requalification d'un local industriel en local commercial, etc.), disparitions de biens (transfert de parcelles au domaine public, démolition d'un immeuble bâti, etc.), modifications de consistance de biens (changement de nature de culture d'une parcelle, transformation et changement de catégorie d'un logement), etc. D'autres opérations de mises à jour peuvent intervenir à la suite d'un changement législatif, ou dans le cadre d'opérations de rénovation foncière (remaniement du plan cadastral, remembrement partiel ou total, etc.).

Face à ces situations, il faut à la fois adapter l'identification du bien et lui appliquer la valorisation correspondant à sa définition. Cette opération n'a en rien pour finalité ni pour effet d'aligner sa VLC sur une valeur de marché, mais seulement de rétablir une certaine cohérence au sein du dispositif aujourd'hui en vigueur, intrinsèquement arbitraire, que le processus en cours de révision générale vise à amender, sans qu'il faille en attendre la disparition de tous les problèmes.

Le processus de mise à jour est compromis par de nombreux obstacles : les retards en matière de publicité foncière, les risques d'un système faisant reposer sur les propriétaires la déclaration des créations et modifications des biens, les imperfections du circuit des autorisations d'urbanisme, enfin le caractère limité des contrôles de l'administration fiscale.

1 - Les retards dans les travaux de la publicité foncière

L'inclusion des changements de propriétaires ou de propriétaires supplémentaires dans les données cadastrales requiert que les actes correspondants aient été préalablement publiés³⁷. La mise à jour des bases est donc tributaire de l'activité des services de publicité foncière³⁸, au nombre de 354³⁹. Ceux-ci effectuent un peu plus de 9 millions d'opérations par an, parmi lesquelles un peu plus de 2 millions de publications (2,1 millions de publications en 2014, cf. annexe n° 4). Jusqu'en 2003, l'enregistrement était fait à la main dans les conservations des hypothèques ; des extraits des actes ainsi enregistrés étaient ensuite saisis sous forme informatisée dans les centres des impôts fonciers (CDIF) avec l'application MAJIC II⁴⁰. En

³⁷ Depuis le décret n° 55-22 du 5 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière, entré en vigueur le 1^{er} janvier 1956, tout acte portant mutation d'un bien immobilier fait l'objet d'une publication obligatoire auprès de la conservation des hypothèques (aujourd'hui service de publicité foncière - SPF) du lieu de situation du bien.

³⁸ Et le service du livre foncier dépendant du ministère de la justice en Alsace-Moselle (cf. annexe n° 4).

³⁹ La carte des SPF est arrêtée par accord entre le ministère des finances et la Chancellerie. La transformation des anciennes conservations des hypothèques en SPF n'a été accompagnée d'aucune modification du nombre et de la répartition des postes.

⁴⁰ Les documents antérieurs à 2003 font actuellement l'objet d'une numérisation (comme les actes immobiliers répertoriés au livre foncier d'Alsace-Moselle géré par le ministère de la justice). Cette numérisation porte sur les fiches cartonnées éditées entre 1956 et 2002 ; les registres des années 1946-1956 sont conservés dans les SPF, les registres antérieurs à 1946 versés aux archives départementales. Cette activité dite « d'acquisition de données » est exercée par les établissements de service informatique, dans une dizaine d'ateliers informatiques : les documents sont scannés, puis les scans transférés sur un serveur permettant de les mettre à disposition dans l'applicatif VIDOC (consultation et visualisation des actes). Le stock devrait être traité d'ici 2017. Il restera cependant des documents non produits ou saisis sous forme numérique (donations, testaments, documents de tiers déclarants en cas de succession, contrats de prêts sous seing privés, etc.).

2003, les conservations des hypothèques ont été dotées de l'application FIDJI (Fichier Informatisé de la Documentation Juridique sur les Immeubles)⁴¹. Y sont notamment reportés l'identification de l'acte, la date de signature et la date de publication ; le cas échéant, les changements de consistance et de désignation ; les références cadastrales des parcelles concernées par le document d'arpentage (en vertu de l'article 870 du code général des impôts, l'identification des biens publiés au fichier immobilier doit être effectuée par référence au cadastre rénové)⁴². Initialement, chaque service de publicité foncière avait son propre fichier FIDJI, distinct de celui des autres services. La gestion conjointe de plusieurs fichiers est désormais possible et leur fusion en un serveur national unique est programmée.

Hors données purement cartographiques, les informations intégrées dans FIDJI proviennent d'actes passés chez les notaires. Pour les rédiger, les notaires disposent de l'application SPDC qui leur permet d'accéder directement aux bases administratives afin d'identifier avec exactitude les biens immobiliers sur lesquels portent ces actes. Une fois les actes établis, l'application Télé@ctes en permet la télétransmission dématérialisée aux services de publicité foncière. Ce procédé contribue à améliorer la qualité des données du fichier immobilier en évitant les erreurs liées à la reprise manuelle des informations et donc en fiabilisant les données de la partie normalisée de l'acte qui sont reprises dans FIDJI. Télé@ctes est pleinement accessible depuis le 1^{er} décembre 2014⁴³. Il est aujourd'hui utilisé pour la transmission de 75 % des actes. Sa mise en œuvre se fait par tranches, des actes les plus simples aux plus complexes. Toutefois, la mise en œuvre complète du dispositif nécessite de procéder à des développements informatiques sur les logiciels notariaux afin de les raccorder à Télé@ctes. L'échéance affichée en dernier lieu par la profession pour la généralisation de Télé@ctes est le 1^{er} février 2017 ; le Conseil supérieur du notariat n'a cependant pas de pouvoir d'injonction sur les études. À défaut d'une généralisation effective de l'usage de Télé@ctes à cette date, il conviendrait d'instaurer une obligation juridique de télétransmission par voie législative, avec l'accord du ministre de la justice. La DGFIP exprime toutefois une préférence pour un processus concerté.

⁴¹ Se substituant à un système manuel d'archivage de fiches dans des bacs rotatifs automatisés.

⁴² L'article 1402 du CGI stipule que les mutations cadastrales ne peuvent être effectuées qu'après publication au fichier immobilier de l'acte ou de la décision judiciaire constatant cette mutation. Ce principe de concordance des fichiers immobiliers et la documentation cadastrale a été confirmé par l'article 2 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 et l'article 17 du décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955. De même aucun document d'arpentage ne peut être appliqué au plan cadastral sans publication des nouvelles parcelles créées.

⁴³ Les litiges entre le notariat et le Gouvernement à propos de la loi dite « Macron 1 » ont entraîné une réduction délibérée par les notaires du recours à Télé@ctes ; ils ont cessé ce mouvement début 2016.

Les informations saisies dans FIDJI sont ensuite transmises et intégrées dans la base nationale de données patrimoniales (BNDP). Des flux hebdomadaires existent entre cette base et MAJIC. Ces échanges d'informations concernent notamment les immeubles, les adresses des personnes et les documents de filiation. Ils visent à valider dans MAJIC les documents de filiation publiés au service de la publicité foncière⁴⁴. L'exhaustivité et la précision de la transcription par les services sont indispensables pour garantir l'exactitude des données publiées et la sécurité juridique des transactions immobilières. En cas d'erreur, la responsabilité civile de l'État est susceptible d'être engagée⁴⁵.

Les performances ne cessent de se dégrader : le délai moyen de publication est passé de 52,8 jours en 2012 à 73,1 jours fin 2015. Ces délais sont souvent bien supérieurs dans des bureaux importants. Ainsi, dans le département de la Gironde, où le marché immobilier est actif, ce délai est monté jusqu'à 220 jours. Le lancement d'un plan d'action départemental début 2013 a permis de le ramener à une centaine de jours, ce qui reste élevé. Un audit interne mené à Strasbourg a fait apparaître des retards sur tous les éléments de l'échantillon retenu. En Isère, le délai moyen est d'une centaine de jours, avec des variations (un peu plus d'un mois à Grenoble, plus de six mois à Vienne).

Plusieurs causes peuvent expliquer ces retards : la situation des effectifs, la faible disponibilité de l'encadrement (nombreux départs à la retraite de chefs de contrôle), l'insuffisante utilisation des outils de pilotage et de suivi de l'activité (d'où l'absence de visibilité sur l'ancienneté du stock accumulé⁴⁶), le manque d'enchaînement et de traçabilité des opérations de relance.

La conséquence des retards dans la publicité des actes est que des avis d'imposition aux taxes foncières sont envoyés à l'ancien et non au nouveau propriétaire, voire ne sont pas envoyés du tout (cas de construction neuve, de mise en copropriété, etc.). Il en résulte un

⁴⁴ On désigne sous le terme de document de filiation : les documents d'arpentage établis par les personnes agréées et les croquis de conservation fonciers établis par le service du cadastre. Un document de filiation n'est validé que lorsque les contrôles sur tous les lots d'analyse (parcelles « mères » actives, titulaires de droits, natures des droits exercés sur les parcelles concernées, etc.) sont corrects. Dans le cas contraire, l'échec de la liaison est inscrit dans les listes d'anomalies, exploitées par le service du cadastre. Les échecs de la liaison automatique FIDJI – BNDP – MAJIC figurent dans le compte-rendu des mises à jour automatiques non réalisées ou à expertiser. Les documents de filiation mentionnés dans ce compte-rendu doivent faire l'objet d'une exploitation manuelle dans MAJIC, afin de valider le document en attribuant définitivement les numéros parcellaires dans l'application MAJIC. Les incohérences proviennent fréquemment de problèmes d'identité des ayants-droit, qui peuvent varier entre l'acquisition et la vente du même bien, de l'existence d'usufruitiers (seuls les nus-propriétaires sont pris en compte), de transactions conclues avant le règlement de la succession... MAJIC met en relation le local avec un redevable fiscal et un seul, ce qui peut créer une contradiction avec la situation de propriété. Après validation du document de filiation, automatique ou manuelle, une tâche différée, dite de répercussion automatique, est déclenchée. Les parcelles nouvelles (ou parcelles « filles ») deviennent actives ; dans le cas particulier du passage au domaine public, celui-ci devient alors définitif. Les parcelles anciennes (ou parcelles « mères ») sont annulées. Les nouvelles parcelles actives font ensuite l'objet d'une « mise au point fiscale », afin d'établir la base des taxes foncières. La liaison automatique BNDP-MAJIC en assure une partie. En cas d'incohérence ou d'échec dans le processus automatique, la mise au point fiscale est réalisée par le service du cadastre. Ces anomalies ne sont pas exceptionnelles (19 % dans le département de la Somme). Une mise au point fiscale plus précise peut être effectuée lors d'une tournée du géomètre-cadastre.

⁴⁵ Par exemple, les réquisitions des notaires portent sur la consistance du bien et son identification cadastrale, non sur l'identité des parties.

⁴⁶ Dans ce cas, des événements remontant à 2014 voire 2013 n'étaient pas pris en compte début 2016.

contentieux d'attribution qui peut être important à la fois en pourcentage du total des contentieux des impôts fonciers⁴⁷ et en valeur absolue.

La DGFIP a mis en place différentes mesures pour améliorer l'organisation du travail dans les SPF (outils de pilotage, nouveau module informatique permettant un travail plus coopératif). Elle a inscrit à son programme d'audit 2017 une étude sur la fonction de publication des actes dans les SPF. Surtout, le regroupement des fichiers des différents SPF dans un serveur national unique entre octobre 2016 et mars 2017 devrait alléger certaines tâches. En outre, l'accès automatisé des notaires au fichier hypothécaire pour y trouver directement les renseignements nécessaires à l'élaboration des actes devrait faciliter le changement en libérant de cette tâche les agents des SPF.

La productivité des SPF doit néanmoins constituer une préoccupation forte pour la DGFIP. Une mesure systématique du délai moyen de publication des actes et de mise à jour du fichier cadastral pour les services de publicité foncière pourrait être introduite dans les indicateurs de performances de la DGFIP.

2 - Les inconvénients d'un système déclaratif

Dans de nombreux cas, les services fiscaux ne peuvent avoir connaissance de modifications affectant les locaux que si les contribuables en font la déclaration.

Pour les particuliers, les modalités de déclaration sont différenciées selon les types d'opération⁴⁸. Ces déclarations doivent être déposées auprès du CDIF ou du SIP du lieu de situation des biens dans les 90 jours de l'achèvement de la construction ou de la réalisation définitive du changement de consistance ou d'affectation. Une construction est considérée comme achevée dès que l'état d'avancement des travaux en permet une utilisation effective même s'il reste encore des travaux d'aménagement intérieurs à effectuer.

⁴⁷ Dans la DRFiP de Bordeaux, en 2015, ce contentieux a représenté environ 9 000 réclamations concernant la taxe foncière, dont un peu plus de 6 600 demandes contentieuses, se répartissant entre contentieux de l'évaluation pour un tiers et contentieux de l'attribution pour les deux tiers.

⁴⁸ S'il s'agit d'une construction nouvelle ou d'une reconstruction, différents modèles de déclaration doivent être souscrits selon l'affectation des locaux. Pour les changements de consistance des immeubles existants (les démolitions partielles ou totales, les extensions, surélévations, etc.) et les changements d'affectation (logement transformé en local professionnel ou commercial par exemple), le formulaire est le modèle IL (addition de construction). Cependant, pour les changements d'affectation transformant un bâtiment rural (par exemple : grange transformée en maison ou appartement), le formulaire à utiliser est celui prévu pour les constructions nouvelles (H1, H2, ME, U ou CBD selon la conversion) : H1 pour les maisons individuelles (locaux à usage d'habitation ou professionnel et dépendance) ; H2 pour les appartements (locaux à usage d'habitation ou professionnel et dépendance) ; ME pour les locaux d'habitation, professionnels ou commerciaux de caractère exceptionnel et dépendance ; U pour les établissements industriels imposés selon un régime réel et dépendance ; CBD pour les locaux commerciaux et biens divers ordinaires, établissements industriels et dépendance (régime du forfait).

Les entreprises n'ont pas de déclaration annuelle à effectuer au titre de la TF ni de la CFE. Elles n'ont à déposer une déclaration 1447-M (avant le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai) que dans quelques cas⁴⁹. Les éléments d'imposition sont ainsi mis à jour au fil de l'eau pour les établissements existants et pendant la première quinzaine de janvier pour les établissements créés l'année précédente. Les déclarations relatives à la CFE doivent être faites par la maison mère pour son siège et ses établissements secondaires, mais ne sont pas toujours faites, notamment pour les établissements secondaires. Les micro-entreprises ont les mêmes obligations que les autres et doivent aller remplir leur avis d'imposition sur leur compte professionnel mais il n'est pas rare qu'elles s'abstiennent de le faire. La multiplication des loueurs en meublé relevant de ce régime a accru le problème. Dans certains cas, pour un local donné (entreprise sous-louant une partie de son local), il peut arriver que la TF soit payée mais non la CFE.

Le processus déclaratif repose sur la bonne information et la bonne volonté des contribuables. Ceux-ci peuvent, de bonne foi, ne pas être conscients de cette obligation (la sensibilité à une obligation déclarative qui revêt un caractère exceptionnel est de toutes façons moins forte que dans le cas d'une déclaration annuelle récurrente). Ils peuvent par ailleurs être réticents à souscrire une déclaration qui aurait pour conséquence de majorer leur impôt.

De manière générale, il peut être considéré comme vraisemblable que les constructions et aménagements requérant un permis de construire voire une déclaration de travaux, nécessaire en cas de changement de la destination des lieux (commerce transformé en logement, local de stockage transformé en activité commerciale, etc.), sont pris en compte dans les bases. Il n'est cependant pas avéré que ce soit toujours le cas. En effet, en matière de travaux relevant du régime du permis ou de la déclaration, il existe deux circuits distincts. D'un côté, les demandes de permis et les déclarations de travaux sont adressées à l'autorité territoriale (mairie, EPCI, préfet dans certains cas) ; les formulaires CERFA utilisés pour ces démarches contiennent la seule mention « Je suis informé(e) que les renseignements figurant dans cette demande serviront au calcul des impositions prévues par le code de l'urbanisme » (soit la taxe locale d'équipement, la taxe d'aménagement...). De l'autre, le bénéficiaire du permis doit faire une déclaration H1 ou H2 aux services fiscaux. Le demandeur a certes intérêt à faire cette déclaration pour bénéficier de l'exonération temporaire de taxe foncière prévue par l'article 193 du CGI⁵⁰. Pour autant, il peut préférer s'abstenir ou négliger de la faire.

En revanche, les modifications et adaptations d'une autre nature sont souvent réalisées sans déclaration de travaux ni permis et donc ne donnent lieu à actualisation de la VLC qu'en cas de contrôle (rare et difficile à mettre en œuvre) ou de cession du bien, accompagnée d'un état descriptif actualisé, à condition que le service de la publicité foncière transmette l'information au service d'assiette.

⁴⁹ Demande du bénéfice d'une exonération (aménagement du territoire, entreprises de spectacles vivants ou cinématographiques, JEU/JEI, label LIR ou pôle de compétitivité, par exemple) ; signalement d'un changement de consistance ou de modification de la surface des biens soumis à la CFE/IFER ; augmentation ou diminution de la surface des locaux ; variation du nombre de salariés (crédit d'impôt, réduction artisan, etc.) ; variation d'un élément d'imposition (puissance ou nombre d'installations) ; dépassement du seuil de 100 000 € (location nue) ; cessation ou fermeture d'installation ou d'établissement.

⁵⁰ « Les constructions nouvelles, reconstructions et additions de construction sont exonérées de la taxe foncière sur les propriétés bâties durant les deux années qui suivent celle de leur achèvement. »

Les moyens de lutter contre les défauts de déclaration sont limités. Lorsqu'une DDFiP ayant eu connaissance de la délivrance d'un permis ne reçoit pas de déclaration, les agents procèdent normalement à des relances spontanées : au bout de 90 jours, l'administration envoie deux lettres de relance, à trente jours d'intervalle (rappel et mise en demeure), avant de procéder à l'évaluation d'office du bien. La réalisation de ces relances dépend en fait des moyens et de l'organisation de chaque DDFiP. Elles ne sont pas systématiquement effectuées ou, si elles le sont, suivent un calendrier aléatoire et hétérogène au sein des DDFiP et d'un département à l'autre. Une amende forfaitaire est prévue en cas de défaut ou d'insuffisance de déclaration en matière de fiscalité foncière. Depuis la loi de finances rectificative pour 2015 ces amendes sont émises par voie de rôle. Le recours à cette sanction paraît rare et sa vertu dissuasive est donc douteuse.

L'évaluation d'office réclame généralement des visites sur place des géomètres du cadastre qui ne sont pas non plus toujours disponibles. Beaucoup de constructions et surtout de transformations ne sont ainsi prises en compte que tardivement, voire pas du tout, d'où une perte de bases pour les collectivités.

Un progrès serait de faciliter le processus de déclaration. Ces déclarations doivent actuellement être effectuées sous forme papier. Or les expérimentations de la révision des valeurs locatives ont recouru à des applications permettant aux personnes y participant de transmettre par voie électronique des éléments descriptifs des locaux professionnels et commerciaux (application TREVI 1), puis des locaux d'habitation et des locaux servant à l'exercice d'une activité salariée à domicile (TREVI 2), ce système permettant des traitements automatisés des informations communiquées. Une telle faculté de télé-déclaration pourrait être ouverte en régime courant, sous réserve de la mise en œuvre des moyens informatiques nécessaires par la DGFIP. Il conviendrait au moins de rendre possible la télé-déclaration sur l'espace professionnel des modifications ayant une incidence sur les bases de TF et CFE, en l'assortissant au minimum d'un mécanisme de rappel automatique annuel de l'obligation déclarative.

Il avait été envisagé, il y a quelques années, de rendre obligatoire une déclaration destinée à l'actualisation de la VLC à chaque transmission d'un bien (cession, succession, etc.)⁵¹, sous la forme d'un « livret foncier ». Néanmoins, selon la DGFIP, les expérimentations menées alors avaient donné des résultats mitigés.

3 - Des défaillances dans le circuit de l'information sur les autorisations d'urbanisme

Depuis 1986, une base de données recense l'ensemble des opérations de construction à usage d'habitation (logement) et à usage non résidentiel (locaux) soumises à la procédure d'instruction du permis de construire. Dénommée SITADEL (Système d'Information et de Traitement Automatisé des Données Élémentaires sur les Logements et les locaux), elle est en principe exhaustive. Les informations qu'elle contient sont disponibles à un niveau individuel (listes de permis) ou agrégées au niveau de la commune, de la zone d'emploi, de l'EPCI, du département, etc. Il n'existe aucune restriction dans la diffusion des données SITADEL.

⁵¹ Les actes notariés reprennent le plus souvent la description figurant dans l'acte précédent, qui peut ne plus correspondre à l'état réel du bien.

Les données alimentant SITADEL sont communiquées mensuellement par les services d'urbanisme des collectivités non plus aux directions régionales de l'environnement, de l'aménagement et du logement (DREAL) mais à trois pôles interrégionaux de production statistique. Ces services du ministère chargé de l'aménagement et du logement ont la charge de les collationner et à les intégrer dans les bases « SITADEL ». Une partie des données ainsi recensées dans SITADEL est saisie dans la base de l'application LASCOT (Logiciel d'Aide à la Surveillance des Changements et à la programmation des Opérations de Terrain) par l'établissement de services informatiques (ESI) d'Angers et ainsi rendue accessible aux DDFiP.

Ce mécanisme souffre de plusieurs insuffisances. Un audit réalisé par la DGFIP en mars 2014 en a montré la persistance, malgré une certaine amélioration depuis 2009.

Le circuit d'alimentation de l'application SITADEL présente des fragilités structurelles affectant la qualité et l'exhaustivité des données. La communication des autorisations instruites par les collectivités se fait sans format standardisé, sans délai de transmission contraignant ni procédure de régularisation prédéfinie en cas de manquement d'un centre instructeur. Les références sont trop souvent imprécises (libellé des travaux, noms et adresses des demandeurs, références cadastrales, etc.). Les données ne comprennent pas de champ décrivant la nature des travaux. Il existe bien une possibilité de transfert intégral des données depuis l'application ADS (Autorisations des Droits du Sol) utilisée par les collectivités sous réserve de l'incorporation d'un export spécifique, peu coûteux, mais elle n'est pas toujours utilisée.

Au stade suivant, l'intégration des données de SITADEL dans LASCOT connaît des échecs et erreurs. L'intégration des permis modificatifs et transferts de permis dans LASCOT se solde par l'écrasement des données relatives au permis initial.

Une fois les autorisations d'urbanisme intégrées dans LASCOT, le suivi est effectué selon le cas par les CDIF (TF), les SIP (TH) ou les CDIF/PELP (TF, CFE) afin de procéder à la nouvelle évaluation de la VLC. Une des difficultés réside dans le fait que les bénéficiaires d'autorisation d'urbanisme ont l'obligation de souscrire auprès de la collectivité qui l'a délivrée une déclaration d'ouverture de chantier et une déclaration d'achèvement des travaux. Chaque mois les DREAL transmettent des extractions sur les achèvements qu'elles constatent. Toutefois, l'achèvement des travaux n'a pas le même sens en droit de l'urbanisme (où il correspond à la réalisation complète des travaux prévus dans le permis de construire et déclenche l'exigibilité des taxes d'urbanisme) et en droit fiscal, (où il correspond à l'habitabilité et induit la modification des bases). Par ailleurs, les bénéficiaires peuvent souscrire les déclarations d'achèvement auprès de la collectivité en omettant d'adresser la déclaration d'achèvement aux services fiscaux.

Il importe donc d'améliorer la rapidité et la qualité de la saisie des constructions et modifications donnant lieu à déclarations et autorisations d'urbanisme, en standardisant les modalités de transfert des données sous SITADEL et en automatisant les flux entre les collectivités et SITADEL, entre SITADEL et LASCOT, et en harmonisant les régimes de déclarations d'achèvement.

4 - Des rapprochements et des vérifications limités de la part des services fiscaux

La mise à jour du plan cadastral peut conduire au constat de la présence de constructions ou d'aménagements non répertoriés, mais ces informations ne sont pas toujours

systématiquement transmises aux services d'assiette. Les services de la publicité foncière peuvent faire des signalements aux CDIF, SIP, SIE, par exemple en cas de transaction si la description du bien ou son prix n'est pas en cohérence avec sa VLC. Les services fiscaux sont naturellement habilités à faire des contrôles à leur initiative mais n'en ont guère le temps et les moyens. Ils peuvent ainsi procéder à des vérifications sélectives des locaux (VSL) centrées sur un objectif précis. Ces VSL portent le plus souvent en priorité sur les locaux d'habitation de catégorie 7 et 8 censés être dépourvus de confort élémentaire, alors qu'ils ont souvent été réhabilités ou aménagés, les piscines, les locaux en exonération permanente, les locaux ayant changé d'affectation, par exemple les bâtiments agricoles transformés en habitation et les dépendances transformées en pièces d'habitation. Quelle que soit l'origine des changements constatés par rapport à la situation du bien dans les fichiers, les contribuables sont alors tenus de souscrire une déclaration sur demande de l'administration (I bis de l'article 1406 du code général des impôts) afin d'actualiser la description et donc la classification du bien. Une partie significative de ces VSL est effectuée en réponse aux sollicitations des collectivités. Il y aurait avantage à en réaliser davantage à l'initiative des services et en fonction de critères plus diversifiés, selon les enjeux financiers et les problématiques locales. En tout état de cause, les VSL ne font pas l'objet d'un bilan ni à l'échelon central, ni même à l'échelon de chaque DDFiP (hors intégration de leurs résultats dans les bases). L'analyse de leurs résultats pourrait pourtant fournir des pistes pour l'actualisation des bases.

Outre les limitations juridiques (il est impossible aux agents de la DGFIP de pénétrer à l'intérieur des propriétés et ils doivent se contenter d'observations depuis l'extérieur), les services de l'État ne disposent pas de moyens modernes (cartographie avec intégration de la photographie aérienne, systèmes d'information géographique, logiciels de traitement du foncier, voire drones avec caméras embarqués) dont beaucoup de collectivités se sont dotées.

Au total les évolutions des bases foncières d'une année sur l'autre (hors revalorisation annuelle votée par le Parlement) sont limitées : de 2014 à 2015 : 1,59 % pour le foncier bâti, 0,43 % pour le foncier non bâti, 2,09 % pour la CFE. La progression est plus forte pour la taxe d'habitation (3,49 %) mais elle inclut les variations dans la population des redevables.

C - Le processus en cours de révision générale des bases

La révision générale n'a pas pour finalité ni n'aura pour effet de modifier les caractéristiques générales du système. Elle vise théoriquement à remédier aux écarts accumulés depuis des décennies entre les valeurs appliquées en termes fiscaux et les valeurs économiques, ainsi que, corrélativement, aux inégalités entre contribuables. Les nouvelles modalités retenues pour le calcul de la valeur locative consistant à multiplier une surface par un prix en référence à une grille tarifaire sont un facteur de clarification, de simplification et d'homogénéisation. Les principales caractéristiques en sont rappelées dans l'annexe n° 7.

Il n'entre pas dans l'objet du présent rapport de procéder à l'examen de cette réforme qui a déjà été examinée par la Cour dans son rapport sur les finances publiques locales publié en

octobre 2016⁵². Toutefois la mise en œuvre de la révision générale suscite trois catégories de difficultés qui peuvent avoir des incidences en termes de gestion.

Dans un premier temps, la révision générale des bases mobilise les agents de la DGFIP, au premier chef dans les départements faisant l'objet des expérimentations : ils doivent à la fois mener à bien ce processus et continuer à assurer la gestion courante. Ce sont ensuite toutes les DDFIP qui vont être mobilisées pour la révision des bases des locaux professionnels et commerciaux, et éventuellement par la suite pour celle des locaux d'habitation. Cette charge pourrait s'ajouter à celle résultant du passage à la retenue à la source pour l'impôt sur le revenu. Ce surcroît d'activité n'est pas de nature à favoriser le traitement des autres problèmes afférents aux impôts directs locaux.

À terme, le problème sera d'éviter un décrochage ultérieur des valeurs par rapport aux bases nouvelles, donc d'assurer une actualisation efficace. Certains dispositifs sont déjà prévus : par exemple pour les locaux professionnels, le découpage des secteurs doit être revu tous les six ans.

Selon les modalités prévues, la réforme comportera une longue phase de transition destinée à en étaler dans le temps les effets et à prévenir des bouleversements trop brutaux pour les contribuables, entre catégories de contribuables et des incidences trop fortes en termes de péréquation entre collectivités. Ce dispositif d'étalement n'est pas sans justification, mais son application compliquera encore le paramétrage des chaînes de taxation et suscitera sans doute des interrogations des collectivités et des contribuables, voire induira des contentieux. La « neutralisation » pourrait entraîner des effets pervers. Alors même qu'on a recalculé des valeurs de manière à les rapprocher de la réalité économique, on s'en écartera au moins temporairement, avec plusieurs coefficients de neutralisation selon les impôts et les collectivités.

Cependant, les étapes préliminaires ont déjà eu des effets positifs. Les travaux ont permis de mettre à jour certaines situations. Des procédures nouvelles, permettant de mieux cerner les valeurs, ont été instituées. Par exemple, dans le cadre de la mise à jour permanente des évaluations associée à la procédure de révision des VLC des locaux professionnels, une collecte des loyers a été mise en place depuis 2015 auprès des exploitants occupant des locaux professionnels.

II - Des problèmes d'identification des redevables

L'exacte identification des propriétaires et occupants est indispensable d'abord pour saisir les redevables mais aussi parce qu'un certain nombre d'exonérations et de dégrèvements sur rôles sont liés à la situation des personnes composant le foyer fiscal. Elle pose des problèmes différents selon les impôts.

⁵² Cour des comptes, Rapport sur la situation financière et la gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements publics : Finances publiques locales. La Documentation française, octobre 2016, 439 p., disponible sur www.comptes.fr

A - Les taxes foncières, une identification satisfaisante

Pour les taxes foncières, l'identification des propriétaires n'est, en général, pas problématique (sauf cas particuliers, tenant à des situations spécifiques – successions non réglées – ou à des particularités locales comme en Corse⁵³). Les services fiscaux ont la possibilité d'envoyer l'avis d'imposition au dernier propriétaire connu, même si une mutation n'a pas été transcrite.

En dépit des difficultés quotidiennes rencontrées dans la mise à jour des fichiers MAJIC, l'affectation à chaque local d'un redevable fiscal est globalement réalisée de manière satisfaisante : le contentieux d'attribution pour les taxes foncières est faible (2,04 % en moyenne nationale). Certains problèmes découlent toutefois de limites des outils informatiques : par exemple, les communes et EPCI à fiscalité propre ont la faculté, en vertu de l'article 1383-V du CGI, de supprimer l'exonération de taxe foncière pour les constructions neuves ; or MAJIC ne permet pas de paramétrer cette donnée et il arrive que des contribuables ne soient pas imposés alors qu'ils devraient l'être.

B - La taxe d'habitation, des problèmes nombreux

En revanche, la TH est l'impôt direct local le plus difficile à imposer en raison des difficultés d'identification des redevables et des nombreux cas particuliers et exemptions qui la caractérisent.

1 - Des difficultés d'identification des occupants

a) Les rapprochements avec les autres déclarations

Le premier problème de l'imposition à la TH est l'identification des occupants, dans un contexte de mobilité de la population non négligeable (de l'ordre de 15 % chaque année à l'échelle nationale selon les déclarations de revenus). Le problème est particulièrement aigu pour certaines populations très mobiles, par exemple les étudiants dans les villes universitaires, avec beaucoup de situations diverses : colocataires, étudiants logés par le CROUS, exonérés, étudiants logés chez leurs parents, étudiants locataires dans le parc privé...

C'est l'adresse figurant sur la déclaration de revenus qui fait foi pour l'imposition à la TH, comme d'ailleurs les indications sur les revenus qui y figurent pour l'accès à certaines exonérations et abattements relatifs à cette taxe. La manière dont l'adresse doit être renseignée (pour les logements collectifs, les références d'étage, de numéro, d'escalier, de bâtiment, de résidence ainsi que le nombre de pièces) permet théoriquement un repérage adéquat, pourvu naturellement que ces renseignements soient fournis de manière complète et non erronée. Il est également demandé au déclarant de préciser sous quel statut il réside dans son logement (propriétaire, locataire, colocataire hébergé gratuitement) et d'indiquer le cas échéant le nom du propriétaire et le nom du ou des colocataires.

⁵³ Cf. Cour des comptes, *Référé sur la gestion de l'impôt et les régimes fiscaux dérogatoires en Corse*, juin 2016, 8 pages, disponible sur www.ccomptes.fr

Une partie des difficultés rencontrées dans l'imposition à la TH provient du caractère insuffisamment exploitable à cette fin des déclarations de revenus et de la mauvaise information des contribuables sur les liens entre ces déclarations et la TH. Pour les services interrogés au cours de l'enquête, l'incidence sur la TH des éléments portés sur la déclaration de revenus dans le cadre « adresse au 1^{er} janvier de l'année » est insuffisamment connue des contribuables. De même, l'incidence sur le montant de la TH de la prise en compte des revenus de tous les occupants qui déclarent habiter dans un même logement au 1^{er} janvier (enfants déclarant résider chez leurs parents de façon parfois fictive ou personnes cohabitant occasionnellement ou de façon temporaire) est source d'incompréhension.

L'utilisation de la déclaration d'IR pour l'imposition à la TH pourrait être optimisée, en explicitant par exemple dans la déclaration les incidences des informations demandées sur l'imposition à la TH et en faisant figurer dans la déclaration le numéro invariant fiscal du logement.

De plus, la déclaration à l'IR n'est pas obligatoire⁵⁴. Des personnes qui se considèrent, à juste titre ou non, comme non imposables ne la souscrivent pas, même si les avantages associés au statut de non imposable constituent une incitation forte à le faire : depuis 2016, ce statut est attesté par un avis de situation déclarative à l'impôt sur le revenu (Asdir) qui mentionne notamment le montant du revenu fiscal de référence ainsi que le montant d'impôt à payer, égal à 0. Cet Asdir se substitue à l'avis de non-imposition et sa délivrance est donc subordonnée à la souscription d'une déclaration.

Les formulaires de demande de RSA comportent des indications précises sur l'adresse et le logement mais ne sont pas utilisés en matière de repérage des redevables de la TH.

b) Les relations avec les bailleurs

En France 58 % des ménages sont propriétaires occupants, 23 % sont locataires d'un bailleur privé, 15 % locataires d'un organisme de logement social et 4 % occupent un autre type de logement (autre locatif public, meublés, logements gratuits notamment). Si les ménages propriétaires occupants sont assez stables, les locataires peuvent être plus difficiles à appréhender, sauf à instituer un mécanisme de tiers déclarant avec les propriétaires des logements qu'ils occupent. Jusqu'à une date récente, aucune signature de bail n'était assortie d'une obligation juridique d'envoi d'une notification d'occupation aux services fiscaux, ni de la part du propriétaire, ni de la part du locataire.

Les bailleurs sociaux

Environ 10 millions de personnes et 4,5 millions de ménages sont logés dans le parc social (près d'un ménage sur six). Des échanges d'information entre la DGFIP et les bailleurs sociaux ont été développés pragmatiquement, sur la base d'arrangements locaux. La loi de finances

⁵⁴ Selon le site service.public.fr : « Si vous n'êtes pas imposable à l'impôt sur le revenu, vous pouvez avoir intérêt à remplir une déclaration de revenus. Cela vous permet de faire certaines démarches. Ainsi, par exemple :

- Demande de remboursement des crédits d'impôts auxquels vous pouvez éventuellement prétendre ;
- Demande d'un avis de non-imposition (justificatif nécessaire pour pouvoir bénéficier de certaines aides, comme par exemple l'aide au logement) ».

rectificative pour 2015⁵⁵ a créé pour les bailleurs sociaux⁵⁶ l'obligation de transmettre chaque année à l'administration fiscale, avant le 1^{er} février, par voie dématérialisée⁵⁷, les informations nécessaires à l'établissement de la TH. Les modalités en ont été définies par décret⁵⁸, entré en vigueur au 25 février 2016. Ces informations portent à la fois sur :

- les locaux : nom du propriétaire ; numéro identifiant interne du bailleur ; identifiants du local dans le répertoire des logements locatifs des bailleurs sociaux (RPLS) prévu par l'article L. 411-10 du code de la construction et de l'habitation et de l'administration des impôts (n° invariant) ; adresse du local ; nature et type du local ; surface habitable du local ;
- les occupants : titre, nom, prénom, date de naissance et adresse des titulaires des baux, présents au 1^{er} janvier de l'année de la déclaration ; titre, nom, prénom, date de naissance et nouvelle adresse si elle est connue des titulaires des baux, présents au 1^{er} janvier de l'année précédente ; date de départ des anciens titulaires des baux.

Un accord-cadre conclu le 4 février 2016 entre la DGFIP et les organisations représentatives des organismes d'HLM et des sociétés d'économie mixte de construction et de gestion de logements sociaux détermine les modalités de transmission et le format des données transmises⁵⁹. Ces fichiers ont bien été transmis, mais leur traitement a nécessité un travail manuel car les numéros d'identifiants n'étaient pas associés aux locaux. Cette opération a permis de réaliser 80 % des appariements et par conséquent, à compter de 2017, les fichiers des bailleurs sociaux pourront être intégrés directement dans ILIAD de manière quasi automatique.

Le parc privé

Les diverses déclarations à souscrire par les propriétaires bailleurs ne permettent que peu de recoupements : le droit de bail n'existe plus, les formulaires de déclaration de la contribution sur les revenus locatifs (CRL) due par les sociétés ne comporte pas le nom des locataires, la déclaration des revenus fonciers 2044 souscrite par les particuliers l'inclut mais cette rubrique

⁵⁵ LPF, art. L. 102 A e, créé par LFR 2015 n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 93 : JO, 30 déc. 2015.

⁵⁶ Organismes HLM (CCH, art. L. 411-2) et sociétés d'économie mixte de construction et de gestion de logements sociaux (CCH, art. L. 481-1)

⁵⁷ Jusqu'à présent, la communication de ces informations se faisait via un questionnaire imprimé (n° 1236) relatif à l'identité du locataire, transmis par l'administration fiscale aux propriétaires ou aux gestionnaires de logements. Le questionnaire complété devait ensuite lui être retourné. Cette dématérialisation permet de dispenser les bailleurs de répondre aux demandes de renseignements individuelles concernant la mise à jour de la taxe d'habitation sous forme papier.

⁵⁸ Décret n° 2016-178, 22 févr. 2016 : JO, 24 févr. 2016

⁵⁹ Les fichiers sont envoyés via une plateforme de transmission sécurisée (Escale) dont l'interface permet à des utilisateurs d'envoyer et de recevoir des documents volumineux via une connexion sécurisée. Les DRFiP/DDFiP adressent chaque année aux bailleurs sociaux, un ticket d'envoi afin de permettre la transmission des fichiers sur la plateforme Escale. À cet effet, chaque bailleur social désigne une personne, au sein de son organisme, en charge des correspondances sur Escale et transmet son adresse mail aux DRFiP/DDFiP compétentes. À compter du 1^{er} janvier 2017, le calendrier des opérations s'établit de la manière suivante :

- avant le 12 janvier, envoi aux DRFiP/DDFiP par les bailleurs sociaux, de l'adresse mail de la personne en charge de la transmission des fichiers ;
- au plus tard le 15 janvier, transmission par les DRFiP/DDFiP d'un ticket d'envoi « Escale » aux bailleurs sociaux ;
- au plus tard le 1^{er} février, chaque bailleur social envoie le fichier des données, complété et conforme au tracé national défini ;
- au cours du mois d'octobre, les DRFiP/DDFiP renvoient aux bailleurs sociaux (via Escale) les fichiers complétés du numéro invariant de chaque local.

n'est pas toujours remplie et le régime du micro-foncier permet de ne déclarer ses revenus fonciers que sur la déclaration 2042, sans mention du nom des locataires. Les intermédiaires peuvent transmettre des informations sur les changements de locataires, sans qu'ils n'y soient obligés (les échanges résultent de pratiques locales, les agences immobilières et gestionnaires de bien sont plus coopératifs que les notaires)⁶⁰. Enfin, les sous-locations sont mal appréhendées. En cas de doute, l'administration peut envoyer une demande de renseignement au propriétaire mais celui-ci n'est pas tenu de répondre (l'absence de réponse n'est pas sanctionnée). L'avis d'imposition peut être adressé au propriétaire. Le propriétaire peut être taxé d'office (article 1408-1 du CGI) mais cette disposition est peu utilisée.

Les autres partenaires

Les échanges avec les distributeurs de fluides, en particulier d'électricité, peuvent aussi contribuer à mieux identifier les occupants. Les services fiscaux peuvent de manière générale, depuis la loi de finances rectificative pour 2014 n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 (article 21), exercer un droit de communication portant sur des informations relatives à des personnes non préalablement identifiées afin de fiabiliser l'établissement de l'assiette et le contrôle de l'impôt. À titre d'exemple, dans le Bas-Rhin, la DRFiP a prévu d'exercer ce droit auprès de trois bailleurs sociaux, d'Électricité de Strasbourg et de la Caisse d'allocations familiales.

Le développement des échanges d'information avec tous ces partenaires faciliterait l'identification des occupants.

2 - Des modulations de la TH selon le statut fiscal des occupants

Les redevables non imposables à l'IR ou titulaires du RSA ont de fortes probabilités de bénéficier d'exonérations ou d'abattements pour la TH. Dans ce cas l'État est astreint à verser des compensations aux collectivités. Or ces situations sont très nombreuses : en 2015, 11,7 millions de redevables TH, sur un total de près de 34 millions étaient non imposables à l'IR, dont plus des deux tiers bénéficiaient d'un dégrèvement ou d'une exonération. Si ces contribuables ne sont pas saisis l'État ne verse pas ces compensations, ce qui est préjudiciable financièrement aux collectivités.

⁶⁰ Une expérience d'échange de données avec des bailleurs privés institutionnels (FNAIM), en Isère et dans les Yvelines, doit être menée en 2017 avec le concours de la direction de l'immobilier de l'État. Elle devrait être généralisée en 2018. S'agissant dans une dernière phase des bailleurs particuliers, la déclaration des revenus fonciers sera utilisée pour leur demander de fournir le nom de leurs locataires.

Tableau n° 3 : les dégrèvements et exonérations de TH (M€)

Redevables TH non imposés à l'IR	Redevables (millions)	Montant de TH due	Montant des dégrèvements	Montant à payer après dégrèvement
ne bénéficiant d'aucun allègement	3	1 360	0	1360
bénéficiaire d'un dégrèvement	5,9	3 999	2 012	1 896
bénéficiaire d'une exonération	2,8	0	0	0
Total	11,7	5 935	2 102	3 256

Source : Cour des comptes d'après données DGFIP

C - La CFE

L'identification des entreprises occupantes n'est pas non plus assurée avec une fiabilité totale. Une entreprise doit déclarer toutes les informations relatives à sa création (déclaration 147 C) et à son évolution aux centres de formalité des entreprises ou, désormais, sur le site guichet-entreprises.fr. Ces informations sont communiquées à l'INSEE qui attribue les numéros (SIREN pour les entreprises et SIRET pour les établissements) et les transmet sous la forme d'AVISIR aux services fiscaux (en règle générale le SIE du siège)⁶¹. Toutefois, le traitement de ces informations est variable (certaines DDFIP ont mis en place une cellule départementale de traitement des AVISIR mais pas toutes) et des retards peuvent apparaître dans l'identification des entreprises et la détermination de leur régime d'imposition, d'où peut résulter un gonflement du fichier des défaillants et du contentieux.

Les problèmes d'identification du redevable de la CFE et de ses obligations peuvent surgir quand les entreprises ne font pas les déclarations requises, en cas de déménagement ou de réaménagement par exemple. Certaines entreprises qui disparaissent ne veulent pas régler les frais d'une radiation du registre du commerce et omettent de déclarer leur cessation d'activité. Or une erreur sur l'assiette d'un établissement dominant peut avoir une répercussion budgétaire et fiscale importante pour la collectivité concernée. Le rôle de contrôle du service de fiscalité directe locale est donc essentiel. Il serait utile de faire figurer sur les rôles d'imposition à la CFE le numéro invariant et l'adresse des locaux taxés.

⁶¹ Ce mécanisme ne vaut pas pour les entreprises publiques et assimilées (la Poste, SNCF, EDF, etc.) qui déclarent directement à la DGFIP, à la fin de chaque année, les modifications des implantations physiques de leurs établissements.

III - Les limites des contrôles

A - Les modalités du contrôle fiscal en matière d'impôts directs locaux

L'organisation du contrôle fiscal n'est pas spécifique en matière d'impôts directs locaux. En revanche, les délais de reprise en matière d'impôts directs locaux font l'objet de disposition particulières et sont plus courts que le droit commun (cf. annexe n° 5). Cette particularité réduit les possibilités de contrôle.

Cette mission incombe à deux catégories de services, ceux chargés exclusivement du contrôle fiscal et ceux dont le contrôle ne constitue qu'une partie des tâches⁶².

Il n'existe pas de démarche de contrôle particulière à la fiscalité directe locale. Les contrôles fiscaux sont conduits dans le cadre d'une stratégie globale visant toutes les catégories de contribuables, particuliers et professionnels, tous les impôts, tous les types de fraudes, dont les axes sont conçus en fonction des enjeux et des risques fiscaux, parmi lesquels les impôts directs locaux ne sont pas prépondérants. Les impôts directs locaux ne sont donc pas une priorité du contrôle fiscal ni même en général le facteur déclencheur d'un contrôle. Les contrôles sont surtout sur pièces, au niveau des services de base à compétence locale qui font des rapprochements de cohérence (par exemple entre la classification de l'habitation et les revenus et patrimoines déclarés par ailleurs). Au-delà, les contrôles sur les impôts locaux ne sont qu'une composante – le plus souvent mineure – de contrôles de situations fiscales.

À l'égard des personnes physiques, les contrôles des dossiers, qu'ils soient à fort enjeu ou non, doivent garantir que la situation du contribuable est prise en compte dans sa globalité et que les investigations s'appuient en tant que de besoin sur un contrôle corrélé et croisé des informations dont dispose la DGFIP. Cette méthodologie couvre les différentes étapes du contrôle : collecte des informations utiles au contrôle notamment par la consultation des applications informatiques (compte fiscal des particuliers, ILIAD, BNDP, etc.), définition du périmètre de contrôle, contrôle technique des déclarations et des avis d'impositions. Un contrôle complet permet de rétablir le cas échéant la situation du contribuable au regard des impositions dont il est redevable, y compris les impôts locaux. Les outils d'analyse de risque dont dispose la DGFIP ne permettent pas actuellement de croiser toutes les données concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune avec ceux de la TF ou/et de la TH. Néanmoins l'application MEREDITH recense certaines données fiscales et foncières et permet l'extraction de listes de surveillance au profit des services dans le cadre d'un contrôle sur pièces. La DGFIP s'emploie à enrichir ses moyens de détection et de programmation des contrôles dans le domaine de la fiscalité directe locale notamment en mobilisant les informations et les moyens de recoupement dont elle dispose (échanges d'informations avec les bailleurs sociaux, listes ILIAD).

S'agissant des entreprises, des signalements peuvent être faits aux pôles de contrôle et d'expertise (PCE) en vue d'un contrôle approfondi sur pièces. Toutefois, hors vérifications des déclarations modèle U (déclaration par les entreprises soumises à un régime réel d'imposition

⁶² L'instruction publiée au BOFIP (BOI-CF-DG-20-20131018) le 18/10/2013 présente les attributions des directions à compétence nationale, des directions spécialisées et des services départementaux.

ou à l'impôt sur les sociétés des immobilisations passibles de taxe foncière pour leurs établissements industriels), il n'est pas programmé de contrôle sur place sur la seule base de la fiscalité directe locale. L'exécution des contrôles sur les entreprises en matière d'impôts directs locaux s'appuie sur l'outil de requête libre de SIRIUS PRO, qui permet le croisement de données et la prise en compte des spécificités juridiques et fiscales de chaque secteur socio-professionnel. Par ailleurs, les services mobilisent d'autres ressources : jusqu'en 2014, ils avaient également accès à l'application BNTP qui permettait aux agents de visualiser le détail des impositions par entreprise et par établissement d'une part, de consulter, d'autre part, les éléments de taxation de la CFE et de l'ensemble des composantes de l'IFER. Aujourd'hui, les services peuvent consulter les avis d'imposition de CFE-IFER à partir du compte fiscal des professionnels. Ils utilisent également le registre des locaux industriels imposables à la CFE (RLCFE). Compte tenu de l'importance des enjeux rattachés à la vérification des impôts directs locaux dus par les entreprises, ce contrôle est très fréquemment mis en œuvre dans le cadre d'un contrôle fiscal externe des entreprises, et des réflexions sur ce sujet sont conduites en vue d'améliorer la programmation. À titre d'exemple, une démarche a été engagée dans ce sens par la DIRCOFI Nord en début d'année 2016.

Le contrôle des impôts locaux comporte l'examen des bases foncières. L'administration est fondée à revoir la méthode d'évaluation retenue à l'origine pour déterminer la valeur locative d'un bien à la TF ou à la CFE et à vérifier les informations transmises par les contribuables aux services fonciers. Elle peut également diligenter des contrôles en matière de CVAE (détermination de la valeur ajoutée servant à de base de calcul à la CVAE) et de TASCOT. Les dispositifs d'exonérations, abattements, dégrèvements ne constituent pas en soi un motif ou un axe de programmation et l'administration ne cible pas ses contrôles sur ce thème. Cependant, lorsque l'administration fiscale engage le contrôle d'un contribuable, particulier ou entreprise, elle vérifie ses droits à bénéficier de ces dispositifs (y compris de ceux résultant de décisions des collectivités territoriales).

Les opérations de contrôle fiscal touchant les impôts directs locaux aboutissent à détecter et faire corriger les erreurs d'attribution, les insuffisances et les omissions constatées dans l'assiette de ces taxes. Elles permettent également de rétablir l'imposition des contribuables (personnes physiques, professionnels) en cas de remise en cause d'une mesure spécifique (exonération, abattement, dégrèvement). Le contribuable vérifié bénéficie de larges droits d'accès : documents sur le fondement desquels ont été déterminées les bases d'imposition de sa taxe foncière, déclarations souscrites par son bailleur et ayant servi de base au calcul de la valeur locative retenue pour l'assiette de la taxe d'habitation (avis CADA n° 20052087 du 26 mai 2005), fiches de calcul de la valeur locative des propriétés, surfaces prises en compte, coefficients de revalorisation et d'actualisation notamment.

B - Des résultats modestes

Sur 50 168 dossiers (vérification de comptabilité et examen contradictoire de la situation fiscale personnelle) en 2015, 5 103 contenaient au moins un rappel en matière d'impôts directs locaux, soit 10,1 %⁶³.

Les opérations de contrôle fiscal en matière d'impôts directs locaux ne font pas l'objet de comptes rendus à l'échelle des DDFiP. Toutefois, le montant des droits rappelés (510 M€ en 2015) figure dans le rapport annuel de la direction générale. Le tableau simplifié ci-dessous donne le montant des droits nets redressés (hors pénalités et intérêts de retard) pour les principales catégories d'impôts. Il illustre comparativement la faiblesse des résultats du contrôle fiscal sur les impôts directs locaux.

Tableau n° 4 : droits nets redressés sur les impôts directs locaux

<i>En million d'euros</i>	2012	2013	2014	2015
<i>Droits nets redressés, tous impôts (hors pénalités)</i>	14 369	14 286	15 334	16 121
<i>Dont impôts locaux</i>	436	428	509	510

Source : Cour des comptes d'après données DGFIP, rapports annuels

Les droits nets redressés sur les impôts locaux ne représentent donc que 3,16 % du total des droits nets redressés. Rapporté au montant encaissé, les droits redressés représentent 0,6 % pour les impôts locaux, contre 1,5 % pour la TVA, 4 % pour l'impôt sur le revenu et 14,3 % pour l'impôt sur les sociétés. Cette situation s'explique par deux facteurs :

- CVAE et IFR exceptée, les impôts directs locaux sont des impôts sur rôle, donc, par définition, le redevable n'a pas la possibilité de sous-déclarer ;
- les enjeux financiers, au titre des particuliers, voire de la plupart des entreprises, sont faibles, inférieurs aux seuils (en termes de rappels de droits escomptés) au-delà desquels des contrôles approfondis peuvent être déclenchés et les redressements, s'il y en a, portent sur des montants réduits.

La DGFIP ne publie pas le détail des droits redressés par impôt direct local ni le montant effectivement recouvré sur la base des redressements signifiés. L'application ALPAGE permet de quantifier les rappels effectués mais pas d'établir les motifs précis de rectification, qui relève du seul examen des dossiers. Les résultats du contrôle fiscal ne peuvent donc pas être utilisés pour identifier les causes les plus fréquentes d'erreurs sur les bases ou l'imposition.

⁶³ Cette part est naturellement variable selon les DDFiP et les exercices : ainsi dans la circonscription de la DIRCOFI Nord, ces contrôles ont abouti à 12,5 % des rappels effectués en 2015, pour un montant de droits redressés de 32,5 M€.

En tout état de cause, le produit des redressements, quand il est recouvré, est versé à l'État et ne profite pas directement aux collectivités territoriales, sauf quand le contrôle permet d'identifier des bases non prises en compte ou de rectifier les bases sous-évaluées.

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

Les impôts directs locaux sur rôle sont malaisés à asseoir, puisque leur calcul repose en grande partie sur des bases dont l'actualisation est problématique. La tenue à jour des bases, dans le cadre des processus aujourd'hui mis en œuvre, laisse subsister des lacunes.

Les délais constatés pour porter dans les bases les changements de situation juridique des locaux sont trop élevés. Les retards affectent surtout la transcription des modifications par les services de la publicité foncière puis leur intégration dans les bases par les services fonciers. Les modifications de consistance ou d'affectation des locaux sont incomplètement appréhendées, du fait de la nature déclarative de leur signalement, des lacunes dans le processus de traitement des autorisations d'urbanisme et du caractère limité des contrôles. Ces problèmes affectent toutes les taxes à base foncière. Pour y répondre, certains processus doivent être rationalisés. Il serait utile de simplifier le mécanisme d'imposition des dépendances, en les rattachant au local principal au lieu de les valoriser séparément. Il conviendrait de fixer un délai au terme duquel l'utilisation exclusive de Télé@ctes par les offices notariaux pour la transmission des actes aux services de publicité foncière deviendrait obligatoire.

L'autre difficulté majeure a trait à l'identification des redevables. Le cas de la taxe d'habitation est le plus sensible, car il est moins simple d'identifier les occupants des logements que leurs propriétaires et elle fait l'objet de multiples aménagements en fonction de la situation personnelle des redevables. Les fonctionnalités des outils devraient être adaptées aux nouveaux modes d'occupation (colocations notamment). L'utilisation de la déclaration de revenus pourrait être optimisée pour faciliter l'imposition. Il conviendrait également de développer la recherche d'informations provenant de sources externes, sur le mode de ce qui est déjà mis en œuvre avec les bailleurs sociaux.

Les systèmes d'information concourant à ces tâches ne présentent pas toute la souplesse et l'interopérabilité qui seraient souhaitables. Il conviendrait d'en compléter les fonctionnalités en améliorant la fluidité d'emploi, de manière à permettre l'intégration en continu et non plus par vagues des modifications relatives aux bases et aux redevables. L'élargissement de la faculté de télé-déclarer dans le champ de la fiscalité directe locale faciliterait les communications.

En conséquence, la Cour formule les recommandations suivantes :

- 1. compléter les fonctionnalités et renforcer l'interopérabilité des outils informatiques⁶⁴ ;*
- 2. à défaut de généralisation effective de l'usage de Télé@ctes au 1^{er} février 2017, introduire dans le plus prochain projet de loi de finances une disposition rendant obligatoire le*

⁶⁴ Cette recommandation est développée et explicitée dans l'annexe n° 8.

recours à cet outil pour la transmission des actes aux services de publicité foncière par les offices notariaux ;

- 3. renforcer l'utilisation de la déclaration d'impôt sur le revenu pour l'imposition à la taxe d'habitation ;*
 - 4. élargir aux particuliers la faculté de télé-déclarer dans le champ de la fiscalité directe locale ;*
 - 5. accélérer et systématiser le processus de relance pour les locaux vacants ;*
 - 6. élargir la démarche d'échange d'informations engagée avec les bailleurs sociaux à d'autres acteurs (bailleurs institutionnels et privés, distributeurs d'énergie) ;*
 - 7. utiliser le numéro invariant fiscal comme moyen obligatoire d'identification des locaux dans tous les échanges entre services de la DGFIP et entre administration fiscale, contribuables, collectivités et autres partenaires pour tous les impôts à base foncière ; le faire figurer également sur la déclaration de revenu.*
-

Chapitre III

Un processus robuste mais insuffisamment piloté et concerté

Les recettes perçues par la DGFîP au profit des collectivités territoriales représentent moins de la moitié des recettes encaissées pour le compte de l'État et moins du tiers du total des recettes encaissées par la DGFîP. Encore le montant des « recettes encaissées au profit des collectivités territoriales » excède-t-il celui du produit de la fiscalité directe locale puisqu'il intègre des impôts indirects (droits de mutation, taxe de publicité foncière, taxes sur les conventions d'assurance par exemple), des recettes non fiscales et des produits divers. Les recettes encaissées au titre de la fiscalité directe locale n'ont ainsi constitué en 2015 que la moitié de ces recettes, à hauteur de 85,1 Md€ (TH : 22 Md€, taxes foncières : 38,7 Md€, CVAE : 14,1 Md€, TASCOM : 0,7 Md€, CFE + taxes annexes + IFER : 10,5 Md€), soit environ 15 % du total des recettes encaissées par la DGFîP.

Tableau n° 5 : recettes encaissées par la DGFîP

<i>En millions d'euros</i>	2012	2013	2014	2015
<i>Recettes au profit de l'État</i>	327 166	337 430	339 310	353 128
<i>Recettes au profit des collectivités territoriales</i>	155 733	160 279	163 676	169 574
<i>Recettes au profit d'organismes divers</i>	53 271	52 247	54 893	55 275
TOTAL	536 170	549 956	557 879	577 977

Source : Cour des comptes, d'après données DGFîP, cahier statistique 2015

Dans ce contexte, la DGFîP ne fait pas une priorité de la gestion de la fiscalité directe locale. Les rapports annuels d'activité de la direction l'illustrent : ainsi dans celui sur l'année 2015 publié en juillet 2016, l'expression fiscalité directe locale ne figure pas et la seule mention qui s'y réfère est celle de la dématérialisation des avis de CFE et d'IFER, au titre général de la poursuite de la généralisation des télé-procédures. Dans le document intitulé « lignes directrices de la DGFîP » de mai 2016, trois mesures en ce sens sont mentionnées : la dématérialisation des échanges avec les bailleurs sociaux en matière de mise à jour de la TH ; la consultation

directe des fichiers de publicité foncière par les notaires ; l'introduction du RPCU facilitant l'utilisation du plan cadastral. Or ces mesures, utiles mais ponctuelles, étaient déjà acquises à cette date.

De surcroît, dans le domaine de la fiscalité directe locale, l'action de la DGFIP est axée sur le processus de perception de l'impôt, traité dans le même cadre et avec les mêmes méthodes que pour les autres impôts (I). Son organisation apparaît moins bien adaptée aux autres dimensions de la gestion de la fiscalité directe locale (II). Enfin, sa coopération avec les collectivités locales est encore insuffisamment développée (III). Ces éléments sont des facteurs explicatifs des difficultés dans l'établissement de l'impôt analysées ci-dessus.

I - La priorité accordée par la DGFIP à la sécurisation des campagnes annuelles de taxation

La DGFIP se concentre sur l'organisation des campagnes de taxation pour les impôts sur rôle et des opérations de déclaration et d'auto-liquidation pour la CVAE, et cherche à moderniser les modalités de paiement de l'impôt.

A - Les campagnes de taxation : des bases aux rôles

Les campagnes de taxation aux impôts directs locaux sont un processus très structuré et encadré qui associe l'administration centrale, les services informatiques et les DDFiP. Le calendrier de ces campagnes est arrêté par l'administration centrale⁶⁵. Les étapes sont l'établissement et la communication des bases prévisionnelles, la prise en compte des délibérations des collectivités, l'établissement des rôles, l'émission des avis d'imposition et la taxation. Les annexes n° 9 et n° 10 détaillent l'organisation de ces campagnes et les applications informatiques utilisées.

1 - Les bases prévisionnelles

Le premier acte est la confection des bases prévisionnelles. Les bases dites D2 (D pour déversement) reposent sur les taxations de l'année n-1. La clôture de l'élaboration de ces bases D2 en janvier est la date limite pour l'intégration de nouveaux locaux dans les bases.

Les travaux informatiques de déchargement des bases à partir de MAJIC et des données saisies par les services de fiscalité directe locale dans FDL sont effectués par les ESI d'Amiens et d'Orléans. Ils sont accompagnés d'une double vérification, au niveau de ces établissements⁶⁶ puis, au sein de chaque DDFiP, de manière affinée par rapport aux premiers contrôles assurés

⁶⁵ Un comité de coordination des mises en production réunit trois fois par an (début, milieu et fin d'année) les services concernés.

⁶⁶ Ces contrôles, en partie automatisés et qualifiés de « contrôles à grosses mailles », reposent sur une comparaison des bases D2 avec les bases définitives D4 de l'année n-1. En cas d'anomalie, ils aboutissent à une saisine des services de fiscalité locale concernés ou à un signalement à l'administration centrale.

par les ESI, par le secteur fiscalité directe locale (FDL) du service « secteur public local » du pôle gestion publique⁶⁷.

Le service FDL communique ensuite les bases prévisionnelles aux collectivités. Le calendrier a été accéléré puisque la date de notification a été avancée de la mi-mars au 20 février. Cette initiative procède certes de la volonté de donner davantage de temps aux collectivités pour déterminer leurs taux puisqu'elles disposent ainsi de près de deux mois avant l'échéance du vote des taux (cf. *infra*). Cependant, ce raccourcissement comprime d'autant le temps disponible pour les opérations de fiabilisation et les possibilités d'intégration des changements dans les bases, compte tenu par exemple du délai de 90 jours pour les déclarations d'achèvement de travaux (cf. *supra*). Les collectivités craignent de leur côté qu'il n'entraîne la notification de bases sous-estimées et donc le vote par les collectivités de taux plus élevés que nécessaire.

L'état de notification des taux d'imposition des quatre taxes directes locales, appelé « état 1259 »⁶⁸, est depuis 2015, après l'expérimentation menée en 2014, systématiquement communiqué aux communes, EPCI et départements à travers le Portail internet de Gestion Publique (PIGP). C'est un document de travail, utilisé comme état navette entre les collectivités, les services préfectoraux chargés du contrôle de légalité et le service de FDL de la DDFiP.

Les processus sont différents pour les taxes sur les entreprises : pour la CFE, le processus de contrôle commence en amont, sur la base d'une première extraction communiquée aux services locaux en août n-1 ; la liste des établissements dits dominants (ceux dont les contributions agrégées représentent plus de 80 % du produit) est communiquée en septembre n-1. Deux autres extractions sont communiquées en novembre et décembre. Cependant des événements peuvent survenir postérieurement (déménagement au 31 décembre par exemple). Pour la CVAE et la TASCOT, les fichiers des bases définitives sont mis à disposition des collectivités en février (ils sont fondés sur les versements effectifs des entreprises en n-1).

2 - Les délibérations des collectivités

Le catalogue des délibérations à prendre durant l'année n'est mis en ligne sur le site www.collectivites-locales.gouv.fr en août de l'année n-1. La direction générale des collectivités locales (DGCL) et les préfets sont chargés de veiller au bon déroulement des procédures budgétaires des collectivités. La DGCL diffuse, en début d'année, les circulaires fiscales destinées à guider les délibérations fiscales des collectivités. Ces circulaires précisent les dates limites pour adopter ces délibérations ainsi que les règles applicables, dont les règles de liens entre taux. Les principales dispositions font l'objet d'une actualisation continue sous forme de

⁶⁷ Les applications utilisées comportent des vérifications obligatoires (contrôles bloquants) ; elles génèrent automatiquement des listes d'anomalies. Le service dispose de sa propre grille d'analyse pour examiner ces anomalies. Pour ce faire, il se rapproche en tant que de besoin des services d'assiette (CDIF, SIP, SIE, PELP selon les cas). Ces contrôles, qui sont principalement des contrôles de cohérence, portent notamment sur les variations atypiques d'un exercice sur l'autre et sur les enjeux financièrement les plus importants. Les modifications consécutives à ces travaux de fiabilisation sont introduites manuellement dans les fichiers.

⁶⁸ Il comporte les éléments suivants : une évaluation prévisionnelle des bases des taxes directes locales ; les taux plafonds (taux maximum pouvant être votés par la commune) ; le montant des allocations compensatrices versées par l'État en contrepartie des pertes de ressources résultant de l'institution de certaines exonérations par le législateur ; le produit prévisionnel des impositions professionnelles (CVAE, IFER et TASCOT, notamment).

fiches méthodologiques. En outre, la DGCL publie en janvier une instruction qui expose les grandes lignes des mesures adoptées en loi de finances initiale ayant une incidence pour les collectivités (dotations, fiscalité). Elle peut répondre à des questions ponctuelles à la demande des préfetures.

Le contrôle des délibérations est effectué au niveau local par les préfetures dans le cadre du contrôle de légalité, avec le soutien des DDFiP. Les préfetures sont liées aux services fiscaux par des conventions de partenariat déterminant la nature du concours apporté par la DDFiP à cette tâche, centré en général sur les questions de technique fiscale et les taux. En cas de divergence au niveau local ou de question particulièrement complexe, le dossier peut remonter aux administrations centrales. La DGCL souligne que les réductions d'effectifs dans les préfetures (pour le contrôle de légalité notamment) ont été beaucoup plus fortes que dans les DDFiP (pour le conseil fiscal).

Aujourd'hui, depuis la stabilisation de la fiscalité locale des entreprises, il y a peu de difficultés sur les taux proprement dits. Les questions sensibles ont trait surtout aux conséquences de l'émergence de structures nouvelles (fusion ou création de communes, création d'EPCI) : intégration fiscale (convergence progressive des taux) ou conditions de délibération (définition des majorités nécessaires à l'adoption des délibérations).

À partir du montant prévisionnel des bases, les collectivités fixent les taux pour l'année d'imposition au plus tard avant le 15 avril, avec quelques exceptions (le 30 avril en cas de renouvellement des exécutifs locaux). Les délibérations portant sur les exonérations et les abattements éventuels⁶⁹ qui sont à leur discrétion, en vertu de l'article 1639 A bis du CGI, doivent être adoptées, sauf cas particuliers mentionnés ci-après, avant le 1^{er} octobre d'une année pour être applicables au 1^{er} janvier de l'année suivante. Elles demeurent valables tant qu'elles n'ont pas été modifiées ou rapportées. Néanmoins, dans certains cas, des dates spécifiques pour l'adoption des délibérations ont été prévues par la loi⁷⁰. La transmission d'une délibération la rend exécutoire. Toutes les délibérations doivent être transmises très rapidement aux services préfectoraux. La fluidité des circuits de transmission est en effet un élément fondamental pour la bonne gestion des services de la DDFiP chargés d'enregistrer ces délibérations.

⁶⁹ En matière de fiscalité directe locale, la loi prévoit des exonérations obligatoires, qui s'appliquent sans que la commune puisse s'y opposer. D'autres exonérations prévues par la loi (exonérations de droit) peuvent être supprimées sur délibération des collectivités. Enfin, les collectivités peuvent délibérer pour instituer d'autres exonérations facultatives, dont la liste est également prévue par la loi. Pour les logements sociaux neufs (de 10 à 30 ans selon les cas) par exemple, des exonérations sur délibération peuvent se superposer aux exonérations de droit de taxes foncières. La loi prévoit des abattements visant à réduire la valeur locative de biens imposables, calculés à partir de la valeur locative moyenne des habitations de la commune (en année n-1). Ces abattements sont soit obligatoires, soit facultatifs. La commune peut moduler le taux de certains abattements obligatoires. Par exemple elle peut majorer le taux de l'abattement obligatoire pour charges de famille d'un ou plusieurs points, sans excéder 10 points. À titre facultatif, elle peut décider un abattement général à la base, un abattement spécial en faveur des personnes de condition modeste et un abattement fixe de 10 % en faveur de certaines personnes handicapées ou invalides.

⁷⁰ Pour la TEOM ; en cas d'option pour le régime de la fiscalité professionnelle unique, elle est fixée au 31 décembre. Cette date est reportée au 15 janvier de l'année n+1 en cas de création ou de fusion d'EPCI prenant effet fiscalement au 1^{er} janvier n+1.

3 - La prise en compte des délibérations

Deux applications de calcul et de simulation des effets des politiques de taux coexistent actuellement, FDL et FIDELIO.

FDL et FIDELIO

FDL est une application ancienne (1983) de l'ex-direction générale des impôts (DGI), qui repose sur des serveurs départementaux⁷¹, avec une équipe informatique dédiée (quatre agents) à Nantes. Elle produit les fichiers de paramètres de taxation, avec un fichier par taxe et par département. Elle est composée d'environ 250 programmes dont les paramètres sont modifiables en fonction de l'évolution de la loi fiscale. Ses fonctionnalités permettent notamment de calculer les bases prévisionnelles à communiquer aux collectivités, de transmettre les bases, les taux et les délibérations aux chaînes de taxation (pour les TF, la CFE et la TH), de calculer et transmettre aux collectivités les produits définitifs, de calculer certains taux ou produits annexes, enfin de calculer et transmettre aux comptables les avances versées par l'État aux collectivités ainsi que les allocations de l'État aux collectivités.

Lorsque la fonction de conseil fiscal aux collectivités avait été transférée de l'ex-DGI à l'ex-direction générale de la comptabilité publique (DGCP), celle-ci s'était dotée d'une application de simulation FIDELIO (Fiscalité DirectE Locale Interactive et Opérationnelle), qui est un outil web, reposant sur un serveur national (à Clermont-Ferrand), avec une équipe informatique dédiée à Montreuil, et l'appui de l'équipe de développement de Bordeaux. Cependant cette application était encore naissante au moment de la fusion puisque le module de simulation a été disponible pour la première fois en 2010 et les taux saisis dans FIDELIO en février 2011. FIDELIO permet la simulation des taux et du produit attendu, la vérification de la légalité des taux, la transmission des taux à FDL, la simulation des abattements de TH et les simulations concernant les EPCI et communes nouvelles.

Ces deux moteurs de calcul coexistent donc, avec deux passerelles : FIDELIO reçoit de FDL les données sur les bases (état 1259), les taux votés sont reportés dans FDL après saisie dans FIDELIO. Les liaisons ne sont pas absolument fiables. En tout état de cause FIDELIO n'est pas, à la différence de FDL, une application de gestion : elle est utilisée seulement, outre les simulations (cf. *infra*), pour la saisie manuelle des taux votés pour transmission à FDL. FIDELIO permet en outre un contrôle de cohérence sur les taux transmis par les collectivités (respect des taux plafonds et des règles de lien entre les taux, ainsi que des règles d'intégration fiscale progressive⁷²). Les deux applications présentent des caractéristiques différentes. FDL est plus stable et produit moins d'anomalies ; elle dispose de l'éventail complet des fichiers de taxation, alors que FIDELIO n'en contient qu'une partie⁷³.

La coexistence prolongée de ces deux applications est une illustration des simplifications et économies que la fusion entre la DGI et la DGCP n'a pas encore permis de réaliser. Un regroupement est envisagé (sous la forme d'une absorption de FDL sous FIDELIO) mais trois tentatives ont échoué.

⁷¹ Le cadre départemental de fonctionnement de FDL pose des problèmes par exemple dans le cas de regroupements de communes à cheval sur deux départements ou plus.

⁷² En cas de fusion de communes, de constitution d'EPCI à fiscalité propre, etc.

⁷³ TH TF CFE, pour le bloc communal.

Les taux votés⁷⁴ intégrés dans l'application FDL sont transmis aux ESI. Les bases définitives D4 donnant les produits attendus lors de l'exercice en cours peuvent alors être établies. L'élaboration des bases D4 suit le même cheminement que celle des bases D2, avec le même double niveau de contrôle, dans les ESI puis dans le secteur FDL de chaque DDFiP, avec des tests bloquants (par exemple en cas de non-respect des règles de taux). Les bases D4 sont communiquées en avril-mai aux collectivités par les services FDL. Si l'écart entre les bases figurant sur D2 et celles figurant sur D4 est supérieur à 3 %, l'administration fiscale doit procéder à une nouvelle notification de l'état 1259 à la collectivité. Si l'écart est supérieur à 10 %, la responsabilité de l'État peut être engagée. Les collectivités peuvent alors adopter de nouveaux taux.

La clôture des bases D4 est la date limite pour la prise en compte de changements des VLC. La prise en compte de changements dans les bases après la notification de D4 impose l'envoi d'un rôle supplémentaire ou différé.

4 - L'imposition

Une fois les délibérations prises par les collectivités, la DGFIP doit déterminer l'impôt dû par chaque contribuable, ce qui suppose d'identifier les propriétaires (TFB, TFNB) ou les occupants (TH), afin d'éditer les rôles. Ces rôles sont en pratique confectionnés par les ESI (Amiens et Orléans pour les taxes foncières et la TOM, Reims, Marseille et Nantes pour la taxe d'habitation et la CFE), dans le cadre de chaînes de taxation mettant en relation plusieurs applications. Si la mécanique de saisie et de traitement informatique des données est éprouvée, la DGFIP a de plus en plus de mal à intégrer les changements législatifs dans le paramétrage de ses applications de taxation assurant la confection des rôles en raison de la réduction des délais et de l'abondance et de la complexité des dispositions nouvelles.

a) Les outils informatiques de taxation

L'imposition s'appuie sur une forte infrastructure informatique. Les chaînes de taxation procèdent automatiquement à l'établissement des rôles (interconnexion des données des services fonciers, des services de FDL – pour les taux et abattements décidés par les collectivités – et des données d'imposition à l'impôt sur le revenu pour la prise en compte des situations individuelles des contribuables ou foyers fiscaux).

Le traitement automatisé des informations nominatives utiles à la gestion de la TH s'effectue via l'application informatique ILIAD selon la procédure dite « IR-TH ». La gestion d'ILIAD comporte certaines difficultés. Les locaux taxables n'y sont automatiquement intégrés, à partir de l'application foncière MAJIC, qu'une fois par an, début mars (les données transférées étant celles de la situation MAJIC arrêtée au 31 décembre n-1). Toutes les modifications (locaux neufs, changements dans la configuration des locaux, changements de propriétaires, etc.) non prises en compte à ce moment dans l'application MAJIC ne sont pas répercutées dans ILIAD. Si les SIP souhaitent les intégrer (locaux neufs taxables par exemple), leurs agents doivent le faire manuellement. Cela ne facilite pas le travail des agents et peut conduire à des oublis ou des pertes d'informations. Un échange automatisé sinon continu, du

⁷⁴ Également publiés sur l'intranet des DDFiP afin que le pôle fiscal en soit aussitôt informé.

moins périodique (mensuel par exemple) entre les applications MAJIC et ILIAD permettrait des mises à jour systématiques qui accroîtraient le rendement de l'impôt et faciliteraient la gestion tout en évitant d'importants travaux manuels de la part des services de gestion des SIP. L'application ILIAD n'est pas non plus bien adaptée au traitement des colocations. Si les colocataires sont plus de deux, elle ne permet pas de saisir leur identité de façon complète (nom, prénom, date et lieu de naissance) et de les faire tous figurer dans le cadre « liste des occupants » de l'avis d'impôt. Cette situation peut faire naître des litiges et empêcher de poursuivre le recouvrement envers tous les occupants. Dans ces cas, les services usent d'expédients peu satisfaisants et hétérogènes de l'un à l'autre⁷⁵. Les informations regroupées dans ILIAD sont aspirées en deux vagues (2 août et 2 septembre) pour l'établissement des avis d'imposition.

Les applications de la DGFIP, par rapprochement automatique entre les fichiers de locaux et les fichiers de contribuables, génèrent des listes de locaux ne faisant pas l'objet d'une imposition à la TH. Ces listes sont exploitées pour mener des campagnes de relance auprès des propriétaires ou gestionnaires de locaux apparaissant comme vacants. Les SIP disposent à cette fin de l'application MEREDITH (Module d'Édition et de Recherche des Données et Informations de gestion de la TH) et de l'outil GOELAND (Gestion des Options d'Édition des Listes ANnexe et Du 1760⁷⁶) d'envoi en nombre des demandes de renseignements aux propriétaires (imprimé 1236) au cours du mois de mars. Cependant, les bases de TH utilisées pour ces relances sont extraites de l'application ILIAD une seule fois dans l'année fin septembre. Les propriétaires interrogés sont invités à préciser la situation au 1^{er} janvier de l'année en cours : la TH pourra donc être réclamée au titre de cette même année mais non au titre de l'année précédente au cours de laquelle le local a été constaté vacant (voire de l'année antérieure). En outre, ces vérifications n'ont pas toujours de caractère systématique, d'autant que les services peuvent craindre, en raison de ces décalages, que la situation n'ait déjà été régularisée au moment où ils font la relance. Enfin, les courriers destinés aux usagers devraient être rendus plus lisibles afin d'améliorer le taux de réponse. Les locaux demeurant vacants après relance donnent normalement lieu à l'imposition du propriétaire à la TH ou à la taxe sur les logements vacants.

Pour les taxes foncières, l'application CROISIC, à partir des données issues de CARDIF et de FDL, assure la production des états 1204 (bases prévisionnelles et définitives) ainsi que des fichiers permettant la confection des rôles de taxes foncières transmis aux collectivités et de divers états statistiques (états 1386 sur les bases et les cotisations, états 1387 sur les bases exonérées). Les SIE gèrent l'assiette de la CFE localement à partir de l'application BDRP ; les éléments d'imposition ainsi recensés sont basculés en quatre fois (d'août n-1 à janvier n) dans l'application TP/CDA qui traite à l'échelon départemental les éléments individuels d'assiette de la CFE par établissement imposable afin de calculer les bases individuelles d'imposition

⁷⁵ De surcroît, l'existence de règles spécifiques à la CAP par rapport à la TH (exonérations par exemple) a nécessité, dans l'application ILIAD, la création d'une occurrence fiscale distincte ; de ce fait la TH et la CAP sont traitées séparément dans ILIAD alors qu'elles apparaissent sur le même avis d'impôt. Cette dualité de gestion présente des inconvénients : double saisie en cas de réclamation contentieuse ou gracieuse sur les deux taxes ; envoi de deux courriers aux contribuables (un pour chaque taxe) ; difficulté de compréhension de la part du contribuable ; le cas échéant, envoi de deux décisions de dégrèvement aux applications de recouvrement (avec, dans certains cas, la nécessité de traiter manuellement l'une des deux).

⁷⁶ Il s'agit de l'article 1760 du CGI qui prévoit que toute infraction aux dispositions du troisième alinéa du 1 de l'article 170 du même code (obligation de déposer une déclaration de revenus) donne lieu à l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées.

pour la taxation du rôle général de CF-IFER et de les agréer par collectivité pour les notifier (sous FDL) en février. En 2016, les services chargés de la CFE doivent, d'un côté, inclure les dispositions fiscales nouvelles et conduire la campagne habituelle, de l'autre, assurer la migration sous une nouvelle application de gestion, GESPRO (Gestion des Professionnels). Celle-ci cependant ne se substituera pas à MEDOC (MEcanisation Des Opérations Comptables), logiciel datant des années 1980, Miriam (gestion du recouvrement pour les entreprises) et BDRP (Base de Données des Redevables Professionnels), mais en reprendra certaines fonctionnalités tout en se juxtaposant aux outils existants. Ils disposent également de l'application ALPAGE (Aide logicielle à la programmation, à l'analyse, et à la gestion du CFE) et d'ADELIE (Accès au dossier électronique des entreprises).

b) Les problèmes pratiques

Certaines erreurs peuvent résulter d'une transmission ou d'une transcription erronée des délibérations des collectivités (taux des abattements votés notamment). À titre d'illustration, en 2015, 307 communes ont été concernées par ce type d'anomalies de taxation qui ont nécessité la mise en œuvre d'une procédure d'annulation-reconfection en TF ou de régularisation en TH (165 843 avis dans 13 départements). Par ailleurs, un certain nombre d'exonérations et dégrèvements sur rôle sont liés à la situation des personnes composant le foyer fiscal. Pour la TH, il est possible de se référer aux données de l'exercice puisque les rôles de TH sont confectionnés en disposant des déclarations à l'IR de ce même exercice. En revanche, pour la TF, il faut se référer aux données de l'exercice précédent.

B - Un traitement de la CVAE partiellement stabilisé

Contrairement aux autres impôts directs locaux, la CVAE⁷⁷ ne donne pas lieu à l'établissement de rôles puisqu'elle est de nature déclarative et auto-liquidée. La CVAE est un impôt national territorialisé : la base d'imposition (la valeur ajoutée) est homogène sur tout le territoire, mais le produit de l'impôt est réparti selon des critères tenant à l'implantation géographique des établissements des entreprises assujetties, principalement à leurs effectifs.

⁷⁷ Cf. Cour des comptes, *Les finances publiques locales, Rapport sur la situation financière et la gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements publics*, chapitre III, titre II, C : « Un enjeu de prévisibilité, la CVAE ». La Documentation française, octobre 2016, 439 p., disponible sur www.ccomptes.fr

1 - L'imposition à la CVAE : des modalités complexes

À la différence de la taxe professionnelle, qui était établie par « établissement », c'est l'entreprise qui est assujettie à la CVAE. La CVAE s'applique aux entreprises entrant dans le champ d'application de la CFE et dont le chiffre d'affaires annuel excède 152 500 €⁷⁸. Celles-ci sont soumises à une obligation déclarative. Toutefois, seules les personnes qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 500 000 € HT doivent acquitter la CVAE⁷⁹.

Dans un groupe de sociétés non intégrées fiscalement, le taux applicable à chacune des entités juridiques est calculé sur la base du chiffre d'affaires propre à chacune d'entre elles, indépendamment du chiffre d'affaires des autres membres du groupe. En revanche, depuis 2011, le taux de la CVAE applicable aux sociétés membres d'un groupe d'intégration fiscale n'est pas déterminé d'après leur chiffre d'affaires individuel mais d'après le chiffre d'affaires consolidé du groupe intégré. Cette consolidation est effectuée en additionnant les chiffres d'affaires des sociétés membres du groupe, qu'elles soient individuellement susceptibles d'être assujetties à la CVAE ou non. Cette disposition est subordonnée à la double condition que la somme des chiffres d'affaires des sociétés membres du groupe fiscal soit supérieure à 7 630 000 € et que la société mère, au sens de l'article 223 A, ne bénéficie pas du taux réduit de l'impôt sur les sociétés prévu à l'article 219 du CGI. Cette modalité de calcul du taux de CVAE propre aux sociétés membres d'un groupe d'intégration peut aboutir à une taxation à la CVAE nettement supérieure à celle qui aurait résulté de la détermination du taux d'après le chiffre d'affaires individuel de la société⁸⁰.

Toutefois cette consolidation ne s'applique pas pour apprécier le seuil d'assujettissement à la CVAE de 152 500 €, ni les seuils de 2 M€ et de 500 000 € conditionnant respectivement l'octroi du dégrèvement complémentaire de 1 000 € et le paiement de la cotisation minimum.

2 - Les difficultés déclaratives

Toutes les entreprises assujetties doivent déposer une déclaration n° 1330-CVAE (chiffre d'affaires de référence, valeur ajoutée de référence, établissements et les effectifs de salariés

⁷⁸ Les sociétés civiles professionnelles, sociétés civiles de moyens et groupements réunissant des membres de professions libérales sont redevables au titre de leur activité de la CVAE. Les différents calculs (seuils, valeur ajoutée de référence) sont effectués à partir des chiffres de ces sociétés. Les associés sont imposables sur leur activité propre.

⁷⁹ Le montant de la CVAE est calculé à partir de la valeur ajoutée produite. L'assiette taxable au titre de la CVAE est plafonnée à 80 % du chiffre d'affaires pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 7,6 M€ et à 85 % du chiffre d'affaires pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 7,6 M€. Les entreprises réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 500 000 € et pour lesquelles le montant de la CVAE serait inférieur à 250 € doivent obligatoirement verser une contribution minimum de 250 €. Un abattement de 1 000 € par an est prévu pour les entreprises dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 2 M€. À l'assiette est appliqué un taux en fonction d'un barème progressif en fonction du chiffre d'affaires réalisé fixé par la loi au niveau national. Le taux plafond est de 1,5 %.

⁸⁰ Le législateur a donc craint que des contribuables ne décident de procéder à des opérations de restructuration à seule fin de scinder entre différentes entités le chiffre d'affaires initialement réalisé par une société unique afin de réduire le taux moyen de CVAE appliqué à la valeur ajoutée globale. Pour les en dissuader, il a institué à l'article 1586 quater III du CGI un dispositif « anti-abus ».

par établissement) au titre de l'année pour laquelle la cotisation est due au plus tard le deuxième jour ouvré qui suit le 1^{er} mai de l'année suivante. En cas de cessation d'activité en cours d'année, la déclaration de liquidation et de régularisation (n° 1329-DEF) doit être souscrite dans un délai de 60 jours à compter de la cessation.

La déclaration, qui doit être faite exclusivement en ligne, s'effectue via la procédure TDFC (Transfert de Données Fiscales et Comptables), la plupart des éditeurs de logiciels offrant une interface entre des fichiers de type Excel ou des bases de données et la procédure TDFC. Le dépôt de cette déclaration est concomitant de celui de la liasse fiscale destiné au calcul de l'impôt sur les sociétés. Le défaut de déclaration et l'inexactitude des éléments figurant dans la déclaration sont passibles d'amendes. Si une entreprise se considère à tort comme dispensée de la déclaration des effectifs alors qu'elle dispose d'établissements secondaires ou qu'elle emploie des salariés qui travaillent hors de l'entreprise, l'amende due portera sur l'ensemble de ses salariés.

Le produit de la CVAE a connu des fluctuations sensibles lors des années qui ont suivi son instauration (2011, 2012, 2013). Une partie des problèmes initiaux a été due au recyclage par la DGFIP des outils informatiques utilisés pour la TP pour la gestion de la CVAE (les associations de collectivité ont évoqué un « rafistolage informatique »). Concomitamment le taux de défaillance déclarative a été alors relativement élevé. Il en est résulté des décalages dans le paiement (si une entreprise avait omis de déclarer une année ou deux, elle a dû ensuite régler les cotisations dues sur toute la période de reprise). Des actions de suivi et des campagnes de relance ont permis de réduire ces variations.

Il n'est pas avéré pour autant que toutes les entreprises qui devraient le faire souscrivent effectivement une déclaration, ni surtout que toutes les déclarations soient suffisamment fidèles, complètes et précises (il existe des cas de déclarations avec la mention « zéro » pour les effectifs). Le dépôt des déclarations fait l'objet d'un suivi par l'application « surveillance-relance ». Les déclarations de CVAE déposées font l'objet d'un contrôle exhaustif, redevable par redevable, par le service de la fiscalité directe locale. Des comparaisons entre le montant versé au titre de l'exercice n et celui versé au titre de l'exercice n-1 sont effectuées systématiquement, entreprise par entreprise. Si des anomalies sont relevées, le service de la fiscalité directe locale en fait part au SIE compétent ou à la direction des grandes entreprises (DGE). Des relances sont effectuées en même temps que les relances pour les défaillants à la déclaration de résultats ; les entreprises concernées sont en général les mêmes et il n'y a guère de défaillance spécifique à la CVAE. Cependant, si une déclaration est erronée, il est impossible de la rectifier.

Une des difficultés majeures concerne les déclarations des effectifs, complexes pour les entreprises multi-établissements. Actuellement, en l'absence d'un dispositif de déclaration adaptée, ces entreprises sont tenues de procéder à un comptage rétrospectif concernant la localisation de leurs effectifs qui peut s'avérer délicat. Le remplacement de l'actuelle déclaration (1330-CVAE) par la déclaration sociale nominative (DSN) à compter de 2017 devrait alléger cette contrainte.

Les déclarations déposées auprès de la DGE représentent 56 % de la CVAE⁸¹.

Le service de la gestion fiscale à l'administration centrale de la DGFIP procède à la répartition du produit de la recette, nationale, de CVAE entre les collectivités affectataires⁸². Au vu des produits perçus au cours de l'année, la répartition de la CVAE et les versements à effectuer l'année suivante sont calculés en deux étapes (juillet et octobre). Les services départementaux reçoivent des versements pré-répartis. Des régularisations peuvent être effectuées en cours d'année. Ce sont les SIE, en liaison avec les pôles de contrôle et d'expertise (PCE) (et la DGE) qui gèrent les remboursements d'excédents et les paiements non effectués. Toutefois, les ajustements sur la CVAE tendent à devenir moins fréquents avec le temps.

Pour autant, la volatilité du produit de la CVAE est consubstantielle à la nature de cet impôt dont le rendement fluctue avec la conjoncture économique, de manière indépendante des aléas du recouvrement. La DGFIP rencontre des difficultés pour analyser certaines variations voire aberrations ; les explications ne peuvent en tout cas pas être données au niveau déconcentré et les dossiers remontent à la centrale.

C - Des modalités de perception en cours de modernisation

1 - Les impôts sur rôle

Les rôles sont les titres de créance établis par les services fiscaux en vertu desquels les comptables assurent le recouvrement des impôts directs. Ils sont composés d'articles. Chaque article de rôle comprend l'identification du contribuable (nom, prénom, adresse, identifiant fiscal), la référence de l'imposition, le montant de chaque impôt et taxe annexe recouvrée en même temps, les frais de gestion perçus au profit de l'État, les dégrèvements et abattements éventuels calculés lors de l'émission de l'impôt ainsi que le montant à payer. Pour constituer des titres de recouvrement, les rôles doivent être homologués, c'est-à-dire revêtus de la formule qui les rend exécutoires et certifie ainsi l'existence de la créance sur le contribuable. Cette homologation prend la forme d'un arrêté du préfet du département⁸³. Lors de l'homologation, il est également attribué au rôle une date de mise en recouvrement, qui détermine la date d'exigibilité, la date limite de paiement, les délais de réclamation et de prescription.

⁸¹ C'est l'impôt pour lequel la concentration auprès de la DGE est la plus forte (ce taux est de 54 % pour l'IS et 39 % pour la TVA).

⁸² Sous réserve des règles de répartition entre EPCI et communes, la CVAE est ainsi répartie entre les collectivités territoriales :

- les communes et les EPCI reçoivent 26,5 % de la CVAE due au titre de la valeur ajoutée imposée sur leur territoire ;
- les départements et les régions reçoivent respectivement 48,5 % et 25 % de la CVAE due au titre de la valeur ajoutée imposée dans chaque commune de leur territoire.

⁸³ Ce dernier peut déléguer ses pouvoirs aux agents de catégorie A placés sous l'autorité des directeurs départementaux des finances publiques ou des responsables de services à compétence nationale ayant au moins le grade d'administrateur des finances publiques adjoint. La publicité de ces délégations est assurée par la publicité des arrêtés au recueil des actes administratifs de la préfecture.

Les catégories de rôles d'impôts directs locaux

- Les *rôles généraux* (regroupement des émissions faites pour l'ensemble des contribuables), « *primitifs* » ou « *complémentaires* » en matière de taxes foncières, de taxe d'habitation et de taxes annexes permettent de recouvrer les produits résultant des délibérations des collectivités au titre d'une année donnée. Les rôles généraux dits « complémentaires » sont rendus nécessaires soit par une omission dans le budget voté, soit parce que ce dernier n'a pas été adopté ou autorisé en temps utile. Ils peuvent être émis jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle du fait générateur de l'impôt.
- Des *rôles supplémentaires*⁸⁴ peuvent être émis pour chacune des taxes principales et des taxes annexes. Le recours aux rôles supplémentaires peut découler d'ajustements sur la TH (correction d'erreurs d'affectation principalement), d'une augmentation de la matière imposable non comprise dans les rôles généraux, de la prise en compte des cessations et créations d'entreprises, des résultats de contrôles fiscaux, du traitement de contentieux (erreurs d'affectation de locaux), etc⁸⁵.
- Les *rôles particuliers* permettent de corriger, en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties et de taxe d'habitation, les insuffisances d'évaluation résultant du défaut ou de l'inexactitude des déclarations incombant aux contribuables.
- Des rôles « *reconfectionnés* » sont émis lorsque les rôles généraux doivent être annulés et intégralement refaits pour cause d'erreur dans leur élaboration initiale (erreur sur les taux appliqués par exemple). Les travaux de reconfection de rôles sont très coûteux mais exceptionnels (deux rôles reconfectionnés en 2015).

Le nombre de rôles différés est en hausse ; par exemple l'ESI d'Amiens (58 DDFiP, environ 19 000 communes) comptait moins de 100 rôles différés par an jusqu'en 2010 ; depuis 2011, sauf en 2014, leur nombre a toujours été supérieur à 100, parfois significativement (360 en 2011, 171 en 2015). Ce phénomène peut s'expliquer par la multiplication des créations d'intercommunalités et des fusions de communes. Peut-être aussi une amélioration des traitements de détection d'anomalies permettrait-elle d'en réduire la fréquence. Même si les rôles différés, supplémentaires et reconfectionnés sont relativement peu nombreux, ils illustrent les difficultés rencontrées dans l'imposition. Il serait dès lors utile de bâtir un indicateur, par taxe, fondé sur le pourcentage de rôles différés par rapport aux rôles généraux.

Le calendrier retenu pour la gestion des rôles généraux en 2016 est présenté dans le tableau ci-dessous.

⁸⁴ Un rôle supplémentaire ne concerne que l'imposition particulière d'un contribuable faisant suite, par exemple, à une rectification pour insuffisance de base déclarée.

⁸⁵ Cf. *infra* sur les conditions d'exercice du droit de reprise, qui limitent les délais d'émission de rôles supplémentaires.

Tableau n° 6 : calendrier de gestion des rôles généraux pour la taxe d'habitation et les taxes afférentes (campagne 2016)

	Date d'homologation	Date de mise en recouvrement	Date d'exigibilité	Émission	Date limite de réclamation
TH-TV1 rôle 770	02/09/2016	30/09/2016	30/10/2016	15/11/2016	31/12/2017
TH-TV2 et THLV rôle 780	14/10/2016	31/10/2016	30/11/2016	15/12/2016	31/12/2017
TLV rôle 740	18/10/2016	31/10/2016	30/11/2016	15/12/2016	31/12/2017
TH régularisation rôle 790	16/11/2016	30/11/2016	30/12/2016	15/01/2017	31/12/2017
TH différée rôle 800	12/12/2016	31/12/2016	30/01/2017	15/02/2017	31/12/2017

Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

Une fois les rôles arrêtés, les avis d'imposition sont confectionnés et envoyés par le service éditique de Mézieux. L'avis d'imposition constitue un extrait du rôle, établi au nom de chaque contribuable y figurant. Il mentionne le total par nature d'impôt des sommes à acquitter, les conditions d'exigibilité, la date de mise en recouvrement et la date limite de paiement. Pour les impôts locaux, une notice annexée à l'avis d'imposition fait apparaître les éléments de variation des impositions perçues au profit de chaque collectivité locale, groupement de collectivités locales ou organisme concerné. En 2015, la DGFIP a émis 30 millions d'avis d'imposition à la TH, 31 millions d'avis d'imposition aux taxes foncières et 4,5 millions d'avis d'imposition à la CFE et aux IFER. Le montant moyen d'impôt dû par avis varie selon les taxes.

Tableau n° 7 : Avis d'imposition et rendement des impôts directs locaux sur rôle

<i>Recettes en millions d'euros</i>	2012	2013	2014
TH			
<i>Nombre d'avis d'imposition</i>	31 625 635	29 184 587	29 116 937
<i>Recettes au profit des collectivités territoriales (en M€)</i>	19 819	20 555	20 891
TF			
<i>Nombre d'avis d'imposition</i>	30 061 012	30 414 759	30 749 518
<i>Recettes au profit des collectivités territoriales (en M€)</i>	35 047	36 415	36 415
CFE + Taxes annexes + IFER			
<i>Nombre d'avis d'imposition</i>	4 276 867	4 699 925	4 813 386
<i>Recettes au profit de l'État</i>	442	470	237
<i>Recettes au profit des collectivités territoriales</i>	9 320	9 791	10 167
<i>- dont CFE + taxes annexes</i>	7 869	8 296	8 636
<i>- dont IFER</i>	1 451	1 495	1 531
<i>Total CFE/IFER/TA</i>	9 762	10 261	10 404

Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

S'agissant des contribuables ayant opté pour la mensualisation, quel que soit l'impôt, l'avis d'imposition fait apparaître les dates et montants des prélèvements restant à effectuer ainsi que le compte bancaire de domiciliation. Il précise également à titre indicatif les dates et montants des prélèvements pour l'année suivante.

Les avis de taxes d'habitation sur les résidences secondaires et de taxes foncières peuvent désormais être totalement dématérialisés à l'instar de la taxe d'habitation due au titre de la résidence principale. La dématérialisation des avis d'impôts locaux des usagers particuliers est déjà bien avancée : au 24 mars 2016, plus de cinq millions d'usagers particuliers avaient choisi de ne plus recevoir au format papier leurs avis de TH et de TF, via une option unique de dématérialisation des avis d'impôts locaux. La DGFIP a pour objectif de valoriser et de renforcer l'usage de ses services en ligne par ses usagers particuliers grâce à la mise en place d'un « espace numérique sécurisé et unifié » (ENSU) qui regroupera à terme l'ensemble des prestations offertes aux usagers concernant la fiscalité, le secteur public local et les amendes. Les services sécurisés seront présentés de façon plus claire, afin de rendre l'espace « Particulier » plus attractif et d'amener les usagers à réaliser leurs démarches en ligne.

Pour la CFE et la TF des entreprises, les rôles sont émis par l'ESI de Limoges. L'envoi postal des avis d'acompte et d'impôt de CFE-IFER a été supprimé en 2015. Désormais, les entreprises doivent prendre connaissance de ces avis dans leur espace professionnel. La mesure

a été appliquée dans de bonnes conditions et n'a engendré que quelques difficultés limitées (accès au compte fiscal pour les auto-entrepreneurs et certains redevables imposés au régime micro-fiscal). L'économie estimée est de 2 M€ (coût de production des avis papier).

2 - Les modalités d'acquittement des impôts directs locaux en cours de rationalisation

a) Les impôts sur rôle hors CFE

Les impôts sur rôle peuvent être payés selon des modalités traditionnelles : TIP SEPA (titre interbancaire de paiement), virement bancaire, chèque, paiement en espèces dans la limite de 300 € au guichet. Les redevables peuvent également utiliser des moyens de paiement dématérialisés : prélèvement à l'échéance⁸⁶, prélèvement mensuel (en dix échéances)⁸⁷, paiement direct en ligne sur internet⁸⁸ ou téléphone intelligent au moyen du téléchargement de l'application « impôts.gouv » et du « flashcode » figurant sur l'avis.

Les impôts directs locaux sur les ménages présentent des taux de dématérialisation de leur paiement relativement faibles.

⁸⁶ Le compte bancaire est débité dix jours après la date limite de paiement. Il est possible d'adhérer jusqu'au dernier jour du mois qui précède la date limite de paiement. Passé ce délai, l'adhésion n'est prise en compte que pour l'échéance suivante et l'impôt doit être réglé par un autre moyen de paiement.

⁸⁷ En cas d'adhésion avant le 30 juin, les prélèvements commencent le mois suivant l'inscription ; en cas d'adhésion entre le 1^{er} juillet et le 15 décembre, le compte sera prélevé à partir du 15 janvier ; en cas d'adhésion entre le 16 et le 31 décembre, le compte est prélevé à partir du 15 février.

⁸⁸ Le paiement direct en ligne peut être utilisé à chaque échéance. Il est possible de payer jusqu'à cinq jours après la date limite indiquée sur l'avis d'impôt et la somme due est prélevée sur le compte bancaire au moins 10 jours après cette date limite de paiement. Le contribuable est informé de la date de prélèvement lors de l'enregistrement de son ordre de paiement et a la faculté de modifier le montant à payer et ses coordonnées bancaires.

Tableau n° 8 : taux de paiement dématérialisé de la TH et de la TF⁸⁹

	2013	2014	2015
TH			
<i>Mensualisation</i>	35	34,6	34,6
<i>Prélèvement à l'échéance</i>	9,4	7,3	6,2
<i>Paiement sur internet</i>	5,9	8,1	10,0
<i>Total</i>	50,2	50,0	50,8
Taxes foncières			
<i>Mensualisation</i>	29,5	29,1	29,7
<i>Prélèvement à l'échéance</i>	11,9	9,6	9,2
<i>Paiement sur internet</i>	5,2	6,6	9,1
<i>Total</i>	46,1	45,3	48,0

Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP, rapport annuel 2015, juillet 2016

À peine la moitié des sommes dues est payée par voie dématérialisée, alors que le taux de dématérialisation du paiement de l'impôt sur le revenu a été de 73,6 % en 2015 (et le taux global, tous impôts confondus, de 54,8 %). C'est un des facteurs du coût de gestion plus élevé des impôts directs locaux. Le faible taux relatif de dématérialisation du paiement des impôts directs locaux sur les particuliers découle des caractéristiques du public des redevables, mais aussi de la modicité des contributions dues, qui les placent en deçà des seuils d'obligation de paiement dématérialisé. Cependant, le montant au-delà duquel le contribuable est dans l'obligation de payer directement en ligne ou d'adhérer au prélèvement à l'échéance, de 10 000 € en 2016, sera progressivement diminué : 2 000 € en 2017 ; 1 000 € en 2018 ; 300 € en 2019. Cette baisse des seuils devrait favoriser une amélioration de la dématérialisation.

b) Le paiement de la CFE

Les entreprises disposent de deux options pour s'acquitter de la CFE. Elles peuvent la régler en fin d'année dans les 30 jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle ; elles peuvent également opter pour la mensualisation du paiement (dix prélèvements d'un montant d'un dixième de la CFE versée l'année précédente, effectués de janvier à octobre, avec une régularisation en fin d'année). Un acompte est demandé lorsque le montant de la CFE de l'année précédente excède 3 000 €. Il doit être versé au plus tard le 15 juin de l'année qui suit celle au titre de laquelle la CFE a dépassé 3 000 €. Son montant est égal à la moitié de la CFE versée l'année précédente. Cet acompte est alors déduit en fin d'année.

⁸⁹ Ce tableau présente le taux de paiement dématérialisé des impôts des particuliers, basé sur le nombre de contrats actifs (avec au moins un prélèvement rattaché à une imposition) et le nombre de paiements en ligne (hors acomptes provisionnels d'IR-PS) pendant une année n, rapporté au nombre de contribuables imposés de cette même année.

Toutes les entreprises doivent payer la CFE par télé-règlement ou prélèvement : cette obligation a d'abord été imposée aux entreprises relevant de la DGE et à celle dont le chiffre d'affaires dépassait un certain seuil (230 000 € HT jusqu'au 30 septembre 2013, puis 80 000 € HT à compter du 1^{er} octobre 2013) et a été généralisée à toutes les entreprises à compter du 1^{er} octobre 2014. Lorsque le montant de la CFE est supérieur à 50 000 €, le prélèvement est obligatoire.

La CFE des entreprises relevant de la DGE est, sur option, recouvrée par celle-ci (pour les autres, le recouvrement est assuré par les SIE). De même les entreprises relevant de la DGE peuvent sur option régler auprès d'elle leur taxe foncière. La DGE procède à la mise en recouvrement) et à l'encaissement (5,6 Md€ au titre de la CFE en 2015). Elle gère un nombre d'articles de rôles assez élevé (331 000 cotes pour la CFE et 148 000 pour la TF). Elle exécute également les dégrèvements automatiques.

c) La CVAE

La CVAE est auto-déclarée et liquidée et intégralement télé-payée.

Deux acomptes (n° 1329-AC) sont à régler, en ligne, avant le 15 juin et le 15 septembre, représentant chacun 50 % de la cotisation due au titre de l'année d'imposition, calculée d'après la valeur ajoutée mentionnée sur la dernière déclaration de résultat exigée⁹⁰. Les acomptes ne sont pas dus si la CVAE due au titre de l'année d'imposition précédente n'excède pas 3 000 €. Le paiement du solde de CVAE, également déclaratif, intervient au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année suivante.

Comme pour la CFE, le paiement est uniquement dématérialisé. Le paiement en ligne de la CVAE est obligatoire pour l'ensemble des entreprises redevables. Cette souscription peut s'effectuer soit en mode EDI (échange des données informatisé), soit en mode EFI (échange de formulaire informatisé), à partir du site impots.gouv.fr (Professionnels > Espace professionnel). Une majoration de 0,2 % est appliquée en cas de non-respect de l'obligation de paiement en ligne.

Les contrôles sont effectués a posteriori puisque la CVAE est autoliquidée. Des vérifications de cohérence et traitements de comparaison sur les acomptes sont effectuées. L'application « surveillance relance » est opérationnelle depuis fin 2014. Elle repère par exemple les entreprises qui déposent une déclaration 1330 et ne règlent pas de solde. Cette application permet un traitement des anomalies par envoi de courriels en masse en vue d'obtenir une régularisation spontanée avant envoi de courrier individualisé et ouverture d'un dossier.

d) Le rôle de la DGE

La majorité des entreprises effectuent leur déclaration de CVAE auprès de leur SIE de rattachement. Les grandes entreprises déclarent directement auprès de la DGE⁹¹. Celle-ci recouvre 56 % de la CVAE : c'est l'impôt dont la concentration du recouvrement auprès de la

⁹⁰ Formulaire n° 1329-DEF à utiliser pour la déclaration, le calcul et le paiement du solde de CVAE.

⁹¹ Le périmètre de la DGE est défini au début de chaque année en fonction des déclarations CA3 de TVA de janvier. Ses variations annuelles (entreprises entrantes et sortantes) représentent entre un quart et un tiers de l'effectif total. Le portefeuille tend à croître.

DGE est la plus forte (ce taux est de 39 % pour la TVA et 54 % pour l'IS). Ce taux est voisin de la proportion de la CVAE versée par des groupes : 51,3 %.

La gestion de la CVAE est désormais considérée comme en régime de croisière. Le passage de la TP à la CET a conduit à changer les procédures, les méthodes de travail et l'organisation. Elle a requis de former les agents et de gérer des mesures de transition aujourd'hui révolues. Elle absorbe environ 20 % du temps de travail des agents de la DGE, alors même qu'elle ne représente que 8,5 Md€ de recettes (2015) sur un total de 140 Md€ d'encaissements (et 34 Md€ de remboursements) : le coût de gestion est donc plus élevé que pour les autres impôts recouvrés par la DGE. Il résulte principalement du travail de suivi et de contrôle *a posteriori* (relances, traitements de comparaison, gestion des restitutions). La DGE instruit les demandes de plafonnement en fonction de la valeur ajoutée, soit environ 3000 dossiers par an pour un enjeu de 750 M€. Elle gère les demandes de remboursement (déclarations créditrices), qui sont traitées dans les 60 jours.

II - Les faiblesses du pilotage interne

A - Une organisation dispersée

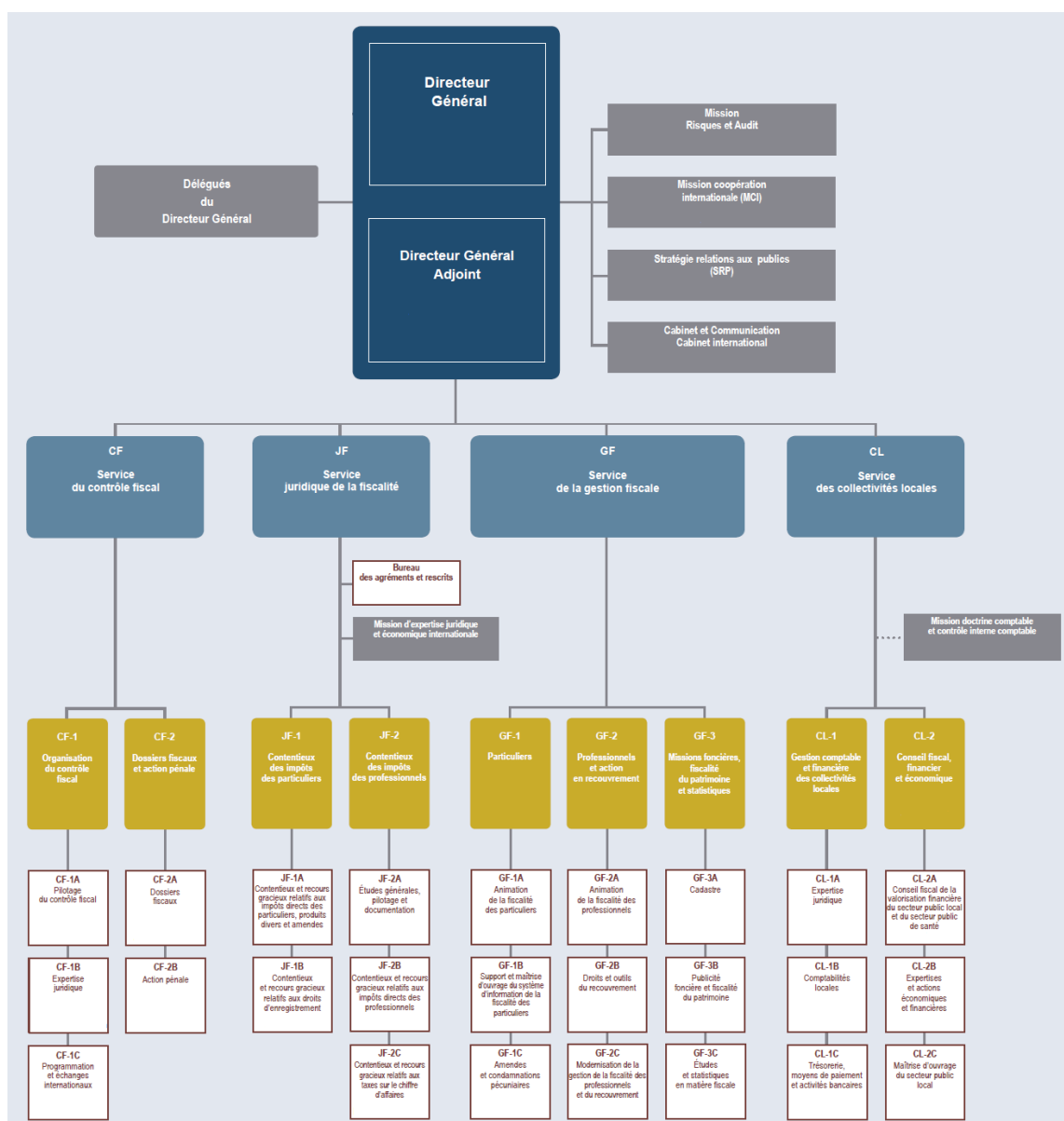
L'organisation de la DGFIP en matière fiscale est fondée sur le principe de l'interlocuteur fiscal unique, appliqué par catégories de contribuables, quelle que soit la nature des impôts et taxes que ceux-ci ont à acquitter. Cette option a été facilitée par le transfert des contributions indirectes à la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) en 1993, depuis lequel la DGFIP gère principalement, hors exceptions importantes (TVA, DMTO), des impôts directs. Elle a été confirmée par la fusion dont l'objectif était, dans l'exercice des missions fiscales, de rapprocher assiette et recouvrement. Il en résulte un partage entre les services traitant des particuliers et ceux compétents pour les entreprises.

Ce schéma a pour conséquence une gestion de la fiscalité directe locale assurée en majeure partie, tant à l'administration centrale que dans les services déconcentrés, par des structures qui gèrent parallèlement des impôts d'État. Il n'est dès lors pas aisé d'isoler les ressources consacrées à cette tâche. Le même principe d'organisation se retrouve au niveau déconcentré, au sein des DDFIP qui, conformément aux dispositions de l'arrêté du 1^{er} août 2000 modifié, assurent dans leur ressort territorial, sans préjudice des attributions exercées par les directions spécialisées, l'ensemble des missions dévolues à la DGFIP, notamment l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts. Il existe très peu de services qui soient exclusivement voués aux impôts directs locaux : les services cadastraux et de la publicité foncière sont indispensables à l'établissement des impôts à base foncière mais leur rôle va au-delà (délimitation et garantie des propriétés) ; l'activité des services des impôts des particuliers et des services des impôts des entreprises alterne campagnes pour les impôts nationaux et pour les impôts locaux.

1 - L'administration centrale

a) Une organisation « en silos »

Organigramme n° 1 : organigramme simplifié des services de l'administration centrale traitant de la fiscalité directe locale (hors services responsables des systèmes d'information)



Au sein de l'administration centrale, la direction de la législation fiscale avec sa sous-direction B (Fiscalité des personnes) et sa sous-direction C (Fiscalité des entreprises) contribue à l'élaboration des normes législatives et réglementaires régissant la fiscalité directe locale. Elle n'intervient cependant pas directement dans la gestion de cette fiscalité. Cette mission relève à titre principal du service de la gestion fiscale qui l'exerce en suivant la ligne de partage entre particuliers et professionnels.

Le service des collectivités locales traite des questions relatives à ces collectivités, mais aussi de celles concernant le secteur hospitalier public. Il assure vis-à-vis des collectivités, de nombreuses fonctions autres que fiscales : gestion et qualité comptable, conseil sur les impôts commerciaux au premier chef la TVA (rescrits), conseil financier, réseau d'alerte, régies, dépôts de fonds... Les dossiers fiscaux sont traités en son sein principalement par la sous-direction CL-2 (conseil fiscal, financier et économique). En matière d'impôts directs locaux, le service des collectivités locales assure l'interface, d'une part avec la DGCL, de l'autre avec les collectivités et leurs associations. Il gère enfin le programme 833 dédié au versement du produit des impôts directs locaux aux collectivités.

Le service juridique de la fiscalité traite du contentieux.

Ces services s'appuient sur des services support, au premier chef le service des systèmes d'information, et au niveau de la maîtrise d'œuvre, le département des études et du développement (SI-1). Interviennent également, du côté de la production, SI-2C (intégration et qualification, encadrement de l'exploitation) ainsi que Cap numérique. Les tâches de production sont assurées par les DISI et les ESI qui leur sont rattachés.

Ce mode d'organisation a sa logique et fait la preuve de son efficacité opérationnelle. Cependant, sans méconnaître l'existence d'un dialogue et d'une concertation entre l'ensemble des services concernés et la fonction de coordination de la direction générale, il n'existe aucune entité fonctionnelle au sein de la DGFIP qui ait une vue générale et continue sur la fiscalité directe locale sous tous ses aspects, ce qui ne facilite pas le pilotage d'ensemble. La seule instance transversale est la Mission risque et audit (MRA) qui réalise périodiquement des enquêtes sur la gestion de la fiscalité directe locale⁹². Or, compte tenu de la spécificité de ce domaine de la fiscalité, de sa complexité intrinsèque et des relations entre l'État et les collectivités territoriales qui lui sont consubstantielles, il serait nécessaire que la DGFIP renforce sa capacité de centraliser les informations, d'aborder de manière synthétique les sujets touchant la gestion de la fiscalité directe locale et d'assurer le pilotage opérationnel des services, au premier chef des services déconcentrés.

b) L'encadrement limité de l'action des services déconcentrés

Chaque année, trois notes de cadrage rédigées par le bureau GF-1B analysent les évolutions qui ont une incidence sur la gestion quotidienne de l'assiette et du recouvrement des impôts directs locaux. La première, diffusée au mois de mars, définit le cadre et les conditions de déroulement de la campagne de l'impôt sur le revenu, de l'impôt de solidarité sur la fortune,

⁹² En 2012 : organisation et pilotage du secteur public local ; gestion des tarifs fiscaux votés par les collectivités ; conséquences comptables de la réforme de la fiscalité directe locale ; en 2013 : gestion de la CVAE dans les SIE ; gestion des avances mensuelles ; en cours : répartition du produit de la CVAE. À ces audits nationaux s'ajoutent des audits ponctuels réalisés par les missions départementales risques et audit.

de la taxe d'habitation et de la contribution à l'audiovisuel public. Elle synthétise les nouveautés législatives et fonctionnelles pour la campagne à venir. La deuxième décrit les conditions d'émission des rôles et de sortie des avis d'impôt des taxes foncières. La troisième décrit les conditions d'émission des rôles et de sortie des avis d'impôt de taxe d'habitation, de contribution à l'audiovisuel public, de taxe sur les logements vacants et de taxe d'habitation sur les logements vacants.

Lors de la diffusion d'états statistiques ou de toute autre production documentaire, un guide utilisateur ou une fiche technique explicative est rédigé. Les services des DDFiP sont informés de la mise à disposition d'informations ou de la diffusion d'une note par courriel. La documentation est accessible à tous les agents de la DGFIP sur la base documentaire Nausicaa. Un moteur de recherche permet de retrouver toutes les informations publiées sur la base documentaire mais également sur le site intranet Ulysse et sur BOFiP Impôts. Chaque agent peut s'abonner via l'outil de messagerie aux rubriques de Nausicaa et BOFiP Impôts en lien direct avec le métier qu'il exerce.

Le dialogue de gestion et le dialogue de performance avec les DDFiP/DRFiP est essentiellement descendant. Il n'y a guère de flux d'information remontant. Par exemple en matière de vérification sélective des locaux : l'administration centrale a adressé aux services une note cadre en 2012 pour préciser la méthodologie, notamment le partage des tâches entre services et collectivités, mais ces actions ne font l'objet d'aucun suivi centralisé. Il n'existe aucun bilan chiffré ni qualitatif. Le sentiment qui prévaut est que lorsqu'elles sont entreprises elles sont bien conduites, ce qui n'empêche pas qu'elles aient en général une portée limitée. Cependant, aucune étude globale ou transversale de la DGFIP ne permet de confirmer ou d'infirmer cette perception d'ensemble.

c) Le soutien au réseau⁹³

Un seul des dix pôles nationaux de soutien au réseau⁹⁴, le PNSR de Bordeaux (sept agents) a une compétence en matière de fiscalité locale, tout en traitant également de la comptabilité du secteur public local et de l'intercommunalité (questions patrimoniales, juridiques, budgétaires et comptables). La fiscalité directe locale ne constitue qu'une part minoritaire de son activité⁹⁵.

⁹³ Hors soutien informatique qui n'est pas spécifique à la fiscalité directe locale.

⁹⁴ Les pôles nationaux de soutien au réseau (PNSR) sont un héritage de l'ex-DGCP. Au nombre de dix, répartis sur le territoire, ils ont pour mission d'apporter un soutien juridique et technique au réseau, sous réserve que les questions traitées ne nécessitent pas une expertise de l'administration centrale. Ils ont une spécialisation thématique. Les comptables territoriaux ne peuvent pas saisir directement les PNSR mais doivent passer par leur DDFiP de rattachement. Toute saisine doit être précédée d'une analyse du service demandeur.

⁹⁵ En 2015, l'activité du PNSR de Bordeaux s'est concentré sur les questions de comptabilité, la fiscalité ne représentant que 18 % des saisines et les problématiques liées à l'intercommunalité un peu moins de 14 %. En matière de fiscalité, les questions se divisent à parts égales entre TVA et impôts directs locaux. Les thématiques liées aux impôts directs locaux représentent ainsi, en volume, 129 questions sur un total de 1448 questions traitées en 2015. Il apparaît donc que les postes font assez peu appel au PNSR dans ce domaine.

2 - Les problèmes d'organisation des services déconcentrés

Deux séries de problèmes d'organisation peuvent être identifiées dans les services déconcentrés : le partage des tâches au sein des DDFP entre pôle fiscal et pôle gestion publique, la structure des services fonciers.

a) L'organisation interne des DDFiP : pôle fiscal et pôle gestion publique

Le pôle fiscal des DDFiP, héritier des ex-DSF, assume localement l'essentiel de la charge de gestion des impôts directs locaux puisqu'il est responsable du recensement de la matière imposable, de l'assiette, du contrôle, du recouvrement et du contentieux de ces impôts. Il dispose de l'expertise et des données. Les contribuables, pour toutes les dimensions de l'imposition, ne sont en rapport qu'avec ce pôle et les unités territoriales qui en dépendent (SIP et SIE, trésoreries⁹⁶), sauf dans le cas des entreprises relevant de la DGE. Les SIP et SIE procèdent aux redressements nécessaires en cas d'erreurs ou d'omissions, traitent des contentieux en premier recours (réclamations devant le DDFiP). Ils suivent les paiements de l'impôt, effectuent les relances et mises en demeure de payer, engagent les procédures de recouvrement forcé. Ils suivent les restes à recouvrer en fin d'année comptable. La tâche des SIE est allégée par rapport à celle des SIP du fait de la dématérialisation plus avancée des relations avec les entreprises et de la place tenue par la DGE. Ils ont en revanche à traiter de problèmes plus complexes (options entre régimes fiscaux, etc.).

En revanche, le pôle fiscal n'est pas censé avoir de rapport direct avec les collectivités territoriales. Les relations avec celles-ci, y compris en matière de fiscalité, sont théoriquement l'apanage du pôle gestion publique, héritier de l'ancienne trésorerie générale. Historiquement la DGI comportait les centres départementaux d'assiette (CDA) qui fournissaient aux élus l'information sur les bases imposables et une aide à la décision budgétaire⁹⁷. En 2004, ces CDA avaient été supprimés par la DGI et leur mission de conseil fiscal aux collectivités transférée aux trésoreries générales, au sein desquelles avait été constitué un service de la fiscalité directe locale parfois dénommé « cellule de conseil ».

L'existence de deux pôles (fiscalité et gestion publique) au sein des DDFiP reflète l'ancienne dichotomie DGI/DGCP. La fusion n'a rien changé à cette situation, sinon que ces deux pôles sont placés conjointement sous l'autorité du DDFiP, ce qui peut contribuer à atténuer les effets de cette dichotomie.

Le pôle gestion publique comprend une division du secteur public local incluant un service de la fiscalité directe locale, les services d'assiette et de recouvrement demeurant au sein du pôle fiscal. Ces services FDL sont de très petite taille. Leur format, selon l'importance de la DDFiP varie d'un binôme responsable/adjoint à une petite équipe de quelques agents sous

⁹⁶ La DGFIP possède encore un dispositif de guichet assez dense puisqu'elle est, en 2016, implantée dans 2 300 communes. L'accueil fiscal de proximité dans les trésoreries à compétence fiscale comprend la fourniture des imprimés fiscaux, la réponse aux demandes d'information les plus courantes, la transmission des demandes les plus complexes au service gestionnaire et l'information du contribuable sur le suivi de son dossier.

⁹⁷ Ces CDA exerçaient d'autres fonctions (gestion des dossiers des redevables de la taxe sur les salaires, suivi des obligations déclaratives des tiers déclarants, etc.).

l'autorité d'un inspecteur⁹⁸. Leurs attributions sont la confection et la fiabilisation des bases de la fiscalité directe locale ; l'animation de la campagne de vote des taux ; le contrôle de légalité des délibérations fiscales des collectivités, en liaison avec les services préfectoraux (contrôle des taux et des autres dispositions fiscales), cette partie du contrôle de légalité étant largement déléguée par les préfets aux DDFiP ; la supervision des travaux d'émission des rôles et de comptabilisation ; la diffusion de l'information statistique ; la gestion des avances mensuelles aux collectivités (liquidation et suivi du paiement à bonne date) ; le conseil (animation de la campagne « nouveautés législatives et réglementaires », réponse aux questions des collectivités et des comptables ; la tendance générale des collectivités est de moins passer par les comptables et de s'adresser directement à la DDFiP).

Les services FDL sont donc en principe l'interface unique avec les collectivités. Cependant, ils ne disposent pas de tous les éléments utiles à leur mission et doivent entretenir des échanges avec le pôle fiscal : ils reçoivent les procès-verbaux des commissions communales et intercommunales des impôts directs (CCID, CIID) pour les transmettre au pôle fiscal ; ils se tournent vers lui dans le processus de fiabilisation des bases ou pour répondre à des interrogations des collectivités.

La répartition du travail entre les deux pôles est problématique, notamment en ce qui concerne la fiabilisation des bases. C'est parce que le service FDL a la responsabilité de la communication des bases aux collectivités qu'il procède à la fiabilisation de ces bases alors que c'est une tâche d'assiette, relevant *a priori* du pôle fiscal. Outre ces enjeux internes à la DGFIP, ce système suscite des critiques de la part des collectivités. Elles considèrent que les comptables (des trésoreries) et le service FDL ne disposent pas de toutes les réponses à leurs questions et qu'elles doivent entretenir des contacts avec pratiquement tous les services du pôle fiscal de la DDFiP et les services locaux : la notion d'interlocuteur fiscal unique, au cœur de la doctrine de la DGFIP, rencontre pour elles des limites évidentes.

Enfin, compte tenu du faible effectif de ces services FDL, leur efficacité est étroitement tributaire de la compétence des agents qui les composent. Si les agents en poste aujourd'hui connaissent en général bien ce domaine, cette expérience pourrait être affectée à l'avenir par les mutations. Les jeunes inspecteurs sont moins rompus à cette spécialité. Les problèmes sont susceptibles d'être les plus sensibles dans les petits départements, qui sont les plus touchés par les évolutions du tissu communal.

Pour renforcer les équipes en place dans les DDFiP, des inspecteurs divisionnaires experts (IDIV) compétents en matière de fiscalité directe locale peuvent être placés au sein des DDFiP et notamment des DRFiP, où ils exercent des fonctions de portée régionale. Ils peuvent être affectés soit dans les services de la fiscalité directe locale soit dans le pôle fiscal. Leur vocation est de traiter des cas les plus complexes. Leur insertion dans les services nécessite néanmoins de délimiter leurs fonctions autres que régionales par rapport à celles couramment exercées par ces services. Ainsi à Bordeaux, un IDIV est placé auprès du service de la fiscalité directe locale : il lui incombe de gérer les « grands comptes » (ville de Bordeaux, Bordeaux métropole, conseil régional et conseil départemental). Un autre se trouve au sein du pôle fiscal.

⁹⁸ Ainsi la DDFiP du Val-de-Marne comporte 1 770 agents (tous emplois confondus, avec les postes territoriaux) ; le pôle gestion publique au niveau de la direction compte 180 ETP, le secteur fiscalité directe locale deux agents.

Il pourrait y avoir des avantages à réunir la gestion des bases et la conduite du dialogue avec les collectivités sur ce thème au sein du pôle fiscal des DDFiP qui regrouperait l'ensemble des agents traitant de la fiscalité directe locale.

b) Des services fonciers à l'organisation non stabilisée

L'organisation des services traitant de l'assiette foncière se caractérise à la fois par son instabilité et son hétérogénéité.

Une réforme inaboutie

La situation actuelle résulte de mouvements antérieurs à la fusion. Avant 2002, la mission cadastrale de la direction générale des impôts (DGI) était exercée exclusivement dans 311 centres des impôts fonciers (CDIF). Les CDIF avaient une compétence globale sur les différentes composantes de la mission cadastrale, topographique, foncière, documentaire fiscale. En 2002, la DGI a décidé un rapprochement entre les CDI et les CDIF avec l'objectif d'offrir aux particuliers un interlocuteur fiscal pour l'assiette de leurs impôts locaux assis sur la même valeur locative, d'avoir une meilleure appréhension du dossier fiscal global des contribuables et de réaliser des gains de productivité. Cette réforme était limitée au secteur des particuliers ; dans le secteur des entreprises, le cadastre conservait la compétence de l'évaluation des locaux commerciaux et des établissements industriels, au travers des pôles d'évaluation des locaux professionnels (PELP). Après une expérimentation engagée de 2003 à 2004, la réforme a été généralisée à compter de 2006. Lors des rapprochements, les DSF puis DDFiP avaient le choix entre deux formules : un premier module prévoyant la gestion de la fiscalité directe locale des particuliers par les secteurs d'assiette sans spécialisation et un second module qui entraînait la mise en place, au sein du CDI, d'un secteur foncier chargé de cette gestion. 98 % des directions ont opté pour le premier module. 89 % des SIP rapprochés ont donc intégré la mission foncière dans leur secteur d'assiette avec l'appui fréquent d'un référent foncier (souvent un contrôleur du cadastre provenant du CDIF). Ces référents, spécialement formés et faisant partie d'un « réseau de référents fonciers », ont pour missions de fournir un soutien technique aux agents en charge de la mission foncière (cellules foncières), d'assurer la formation et d'être le point d'entrée départemental ou supra-départemental du bureau métier.

Cette réforme, qui devait initialement aboutir en 2009, a été suspendue au début de cette année-là dans le contexte de la fusion et de la mise en place des SIP, devenue prioritaire, alors même que la fin de l'existence des CDIF avait été initialement programmée à l'horizon de trois années. En 2012, elle restait inaboutie : 26 directions avaient terminé les rapprochements SIP/CDIF ; 64 directions n'avaient procédé qu'à des rapprochements partiels ; 10 directions n'avaient pas commencé les rapprochements. Sur un total de 745 SIP, 348 assuraient la mission foncière, et 131 CDIF maintenus ou bureaux-antennes (BANT) continuaient d'exercer cette mission, soit 479 structures au total (contre 311 au départ). La situation n'avait pas bougé en 2014.

La suspension de cette réforme, dont les objectifs et les modalités étaient fortement contestées par les personnels, a pu être interprétée comme traduisant une prise de conscience des difficultés qu'elle suscitait. Ce rapprochement était fondé sur la recherche de polyvalence. Il est cependant apparu que les missions foncières requéraient des qualifications spécialisées ; souvent, lorsque les CDIF ont été fondus dans des SIP, seuls les agents issus des ex-CDIF

géraient les dossiers fonciers, notamment grâce à leur maîtrise de l'outil MAJIC que ne partageaient pas les autres agents du SIP. Les expériences de mutualisation des tâches foncières entre tous les agents du SIP n'ont en règle générale pas été concluantes. L'apport des référents fonciers n'a pas tout résolu.

Les situations continuent à différer selon les DDFiP. À Paris, il y avait cinq centres des impôts fonciers avant la fusion, dont quatre étaient installés dans le même immeuble rue Paganini (75 020) ; ces derniers ont été regroupés deux par deux (est et ouest)⁹⁹ ; le 5^{ème} (sud) installé à Tolbiac, a été maintenu sans changement. Cette évolution illustre une double tendance : maintien de l'autonomie des CDIF, sans rapprochement avec des SIP, et regroupement. Cette organisation présente des avantages : spécialisation, gestion plus facile de la rotation des effectifs dans un contexte où sont affectés beaucoup de jeunes agents, moyen de faire face à la baisse des effectifs en conservant des services de taille suffisante pour être viables. En revanche, l'intégration des fonctions foncières dans des services occupés à bien d'autres tâches peut créer des difficultés de transmission de connaissances et de savoir-faire, renforcées par le départ en retraite d'agents spécialisés dans ces fonctions.

De nouvelles modalités d'organisation au sein des services fonciers

La création de 44 pôles de topographie et de gestion cadastrale (PTGC) et de 45 pôles d'évaluation des locaux professionnels (PELP) a été concomitante de la mise en œuvre des rapprochements CDI puis SIP/CDIF et du regroupement des missions restant aux services du cadastre.

Les missions des PTGC sont essentiellement topographiques (plan, remembrement, remaniement), documentaires et foncières (accueil des usagers, délivrance de documents et traitement du contentieux du plan). Sur les 44 PTGC, 42 sont rattachés à un CDIF, le PTGC de Valenciennes est organisé en structure autonome et le PTGC de Paris est rattaché à la direction. Les PTGC peuvent comporter une ou deux branches administratives et avoir des résidences excentrées correspondant aux anciens CDIF ou BANT du département.

⁹⁹ Dans un ensemble comprenant une équipe de direction, un service de publicité foncière, un pôle cadastral et un pôle d'évaluation des locaux professionnels, ainsi qu'un service d'accueil (avec un poste de consultation).

Les PELP sont en charge de l'évaluation de tous les locaux professionnels¹⁰⁰. Là où ils existent, ils assurent la participation de l'administration aux CIID et le traitement des délibérations des collectivités locales. Ils accueillent les réclamations contentieuses (enregistrement, traitement, clôture, etc.) relatives aux locaux commerciaux et biens divers et aux maisons exceptionnelles des professionnels¹⁰¹. Ils traitent le contentieux lié aux établissements industriels en liaison avec le SIE et le Pôle contrôle expertise. L'activité de surveillance des PELP concerne principalement l'alimentation de l'application LASCOT, la relance, la surveillance des changements d'affectation des locaux et la vérification sélective des locaux. Les 45 PELP sont rattachés soit à un CDIF (32), soit à un SIE (13). Un PELP a été créé à Paris à compter de 1^{er} septembre 2012 : il gère la taxe foncière des locaux commerciaux, les locaux industriels et des biens divers ainsi que la taxe sur les bureaux, les locaux commerciaux et de stockage (TSBCS).

Là où ils existent, les PELP sont les interlocuteurs des propriétaires pour la révision des valeurs locatives des locaux professionnels depuis 2013.

Les scénarios d'évolution

Ces réorganisations n'ont pas abouti à une situation cohérente et stabilisée. La situation varie d'une DDFiP à l'autre et le rapprochement entre CDIF et SIP ne semble pas à ce jour avoir trouvé sa pleine efficacité. Les collectivités et leurs services peinent parfois à identifier les bons interlocuteurs en matière foncière. Ils craignent que les agents des SIP absorbés par d'autres tâches n'aient peu de temps à consacrer aux activités foncières, notamment à l'évaluation des bases.

La réflexion a été relancée au sein de la DGFIP en 2012 et a abouti à la diffusion d'une note de cadrage du 20 janvier 2016. Le principe retenu est celui d'une « organisation à géométrie variable »¹⁰². La DGFIP a défini sept scénarios entre lesquels les DDFiP sont invitées à choisir en fonction des paramètres locaux. Les solutions mises en œuvre diffèrent donc d'une DDFiP à l'autre, et s'écartent parfois de la lettre des scénarios.

Le choix d'un modèle d'organisation devrait répondre à quelques critères simples : le service chargé du foncier doit disposer en permanence d'une masse critique et d'une expertise suffisante en ce domaine ; le maintien de ces capacités ne doit pas être à la merci des mouvements de personnel ; l'articulation avec les nouvelles entités récemment créées (PTGS, PELP) doit être efficace ; il doit être tenu compte des particularités territoriales du département ;

¹⁰⁰ Déclarations modèle CBD, P, U, UE, UG, US, ME professionnelles et ILB y afférentes. Ils sont compétents pour le suivi des procès-verbaux d'évaluation des locaux commerciaux, des biens divers ordinaires (6670 C), des maisons exceptionnelles à caractère professionnel (6670 ME) et des établissements industriels (6670 U).

¹⁰¹ Le PELP est également chargé de la gestion, dans les zones géographiques où elles s'appliquent, de la taxe sur les friches commerciales (TFC) et de la taxe sur les bureaux, les locaux commerciaux et de stockage (TSBCS).

¹⁰² Les principes suivants sont retenus : le respect de la spécialisation des agents chargés d'assurer la mission foncière fiscale ; pas de retour en arrière quand les rapprochements ont déjà eu lieu « s'il est avéré que l'organisation en place fonctionne correctement » ; répartition des effectifs des CDIF non encore rapprochés dans des cellules foncières rattachées à un ou plusieurs SIP en fonction du contexte local ainsi que dans des pôles départementaux spécialisés ; « possibilité » également de mettre en place un SDIF visant à regrouper les équipes réalisant les missions fiscales d'évaluation et les missions topographiques ».

enfin le schéma doit être lisible, pour les contribuables, les collectivités et les agents eux-mêmes.

B - Un contrôle interne et une mesure de la performance lacunaires

1 - Un contrôle interne limité

Les DDFiP ne font pas de rapport d'activité, *a fortiori* pas sur le secteur de la fiscalité directe locale. Il n'existe pas dans le dialogue annuel de gestion entre l'administration centrale et les DDFiP d'objectifs chiffrés en matière de fiscalité directe locale. Ce qui est demandé aux directions est de bien observer le cadencement des campagnes d'imposition résultant des dispositions juridiques et des contraintes des applications informatiques, notamment de respecter la date limite de transmission des délibérations des collectivités territoriales, des EPCI et organismes assimilés relatives aux taux des impositions directes locales, soit le 15 avril, en vue de la mise en recouvrement des impositions de la même année.

Il existe des indicateurs de gestion (taux de couverture de la charge en opérations foncières, taux de couverture de la charge des déclarations de propriétés bâties, taux de contentieux d'attribution, délais de traitement contentieux), mais leurs modalités de suivi ne sont pas claires et ils ne font pas l'objet d'une agrégation au niveau national. Par exemple, de nombreuses DDFiP ne disposent pas actuellement d'un outil de suivi statistique spécifique à la mise à jour de la TH, retraçant l'évolution des principaux indicateurs d'activité par SIP (taux de logements vacants, taux de locaux libérés, taux de locaux susceptibles de TLV, taux de locaux en discordance au regard des impôts fonciers, taux de locaux avec des valeurs locatives d'attente, taux de contribuables IR seuls...). De même, les plans de contrôle interne de nombreux SIP ne comportent aucun thème directement lié à la mise à jour de la TH.

Le dialogue de gestion interne au sein des DDFiP est calqué principalement sur le « diagnostic plan d'action » qui existait au sein de l'ex-DGCP. Il permet, sous l'égide du pôle pilotage et ressources, d'établir un dialogue de performance avec les entités (SIP, SIE, CDIF, trésoreries) sous forme d'envoi et de renseignement d'un formulaire permettant d'enregistrer les résultats statistiques et les observations des chefs de poste. Il concourt à vérifier le fonctionnement du poste, notamment ses éventuels problèmes de moyens, en vue de préparer l'entretien annuel entre le directeur et les responsables d'unité territoriales et la rédaction de la lettre de mission adressée par le directeur aux chefs de poste. Ce processus peut être enrichi par la discussion des résultats des audits effectués au sein de la direction.

Un programme de contrôle interne est défini chaque année en fonction à la fois d'axes nationaux et de points d'attention retenus au niveau de la direction et des postes eux-mêmes. Ce mécanisme s'applique en priorité aux postes comptables, qui font l'objet d'un audit à un rythme quinquennal. Aucun axe national n'a été fixé pour le secteur foncier en 2016. Ces options sont compréhensibles en termes d'analyse des risques. Pour autant, il serait utile que, selon une périodicité fixée (tous les quatre ou cinq ans au moins), les postes fonciers et les services de fiscalité directe locale fassent l'objet d'une attention particulière en matière de contrôle interne et d'audit.

2 - Des indicateurs de performances peu significatifs

Les documents budgétaires comportent peu d'éléments spécifiques permettant d'appréhender l'efficacité de la DGFIP en matière de perception des impôts directs locaux.

Des indicateurs relatifs à la gestion de la fiscalité directe locale figurent dans le rapport annuel de performance au titre de trois missions ou programmes. Le programme 833 comporte un indicateur relatif au « taux de versement des avances aux collectivités sur contributions directes locales ».

S'agissant des indicateurs du programme 156, la plupart de ceux publiés dans le RAP¹⁰³ ne distinguent pas la fiscalité directe locale. Un seul s'y rattache directement : le « taux de transmission des informations fiscales aux collectivités territoriales dans les délais » (indicateur n° 3.3 du programme 156). Cet indicateur est la moyenne de deux taux : le taux de communication des bases prévisionnelles dans les délais (supérieur à 99,7 % en 2014 et 2015) et le taux de communication à bonne date (en décembre) des simulations de CVAE aux collectivités les plus importantes (100 % en 2014, 98,79 % en 2015). La valeur de l'indicateur n° 3.3 est donc de 99,28 % en 2015.

L'objectif 1 de la mission *Remboursements et dégrèvements* (impôts locaux) est de « permettre aux usagers de bénéficier de leurs droits le plus rapidement possible ». La réalisation de cet objectif est mesurée par l'indicateur n° 1.1 ainsi défini : « taux net de réclamations contentieuses relatives à la taxe d'habitation traitées dans le délai de 30 jours par les services locaux ». Cet indicateur est aussi très positif, de l'ordre de 97 %.

Il paraît peu utile de conserver des indicateurs dont les résultats sont de manière continue très supérieurs à la cible et proches du maximum possible ; c'est la preuve que les processus couverts sont maîtrisés. Mieux vaudrait choisir des indicateurs portant sur des domaines où des progrès sont possibles

Au titre du dispositif de performance suivi en interne (dit « hors PAP/RAP »), la DGFIP dispose de plusieurs données. L'une est un repère d'activité (aide au pilotage ne comportant pas de cible chiffrée à caractère contraignant) mesurant le taux de participation de la DGFIP aux CCID pour les communes de plus de 10 000 habitants et aux CIID des EPCI à fiscalité professionnelle unique hors communautés de communes. Un indicateur est relatif au « taux de couverture de la charge des déclarations de propriétés bâties » en matière d'assiette des taxes foncière et d'habitation. Un seul concerne la publicité foncière : le taux de réponse aux réquisitions et demandes d'information, proche de 100 % ; d'autres indicateurs seraient plus pertinents, à commencer par le délai d'intégration des actes dans les fichiers.

La DGFIP a entamé une réflexion sur la révision de ses indicateurs de performance à l'horizon de 2018 (début du prochain triennal). Deux des nouveaux indicateurs envisagés porteraient respectivement sur l'effectivité de la révision des VLC des locaux professionnels et sur l'exploitation des données sous LASCOT. De leur côté, les associations de collectivités ont évoqué deux indicateurs possibles : l'un porterait sur le suivi des signalements des collectivités, l'autre sur l'évolution des contentieux.

¹⁰³ Indicateur 1.1 : taux de déclaration et de recouvrement spontanés (civisme fiscal) ; 1.2 : efficacité de la lutte contre la fraude fiscale ; 3.2 dématérialisation de l'offre de service aux usagers (taux de paiement dématérialisé des impôts des particuliers).

Outre ces indicateurs quantifiés, la DGFIP est liée vis-à-vis des collectivités locales, par divers engagements portant notamment sur les délais de communication de l'état 1259, le respect de l'écart maximal de 3 % entre D2 et D4, la communication anticipée d'éléments sur les établissements dominants en matière de CFE avant l'automne.

De manière générale, les outils de mesure portent sur ce qui marche bien non sur les volets les plus problématiques de cette activité (recensement et évaluation des bases, recouvrement et contentieux). Il faudrait donc construire, en concertation avec les associations représentatives des collectivités territoriales, une nouvelle batterie d'indicateurs véritablement représentatifs de l'évolution de la qualité de la gestion de la fiscalité directe locale permettant d'identifier les marges de progrès et de faciliter le pilotage.

III - Un dialogue avec les collectivités territoriales à mieux structurer

Les collectivités, au premier chef celles du bloc communal, du moins les plus importantes, jugent insuffisantes les prestations de la DGFIP en matière de fiscalité directe locale et leurs associations se font les porte-parole de ce sentiment. Il a été récemment exprimé auprès de rapporteurs de l'Inspection générale des finances (IGF)¹⁰⁴ : « La totalité des collectivités territoriales rencontrées par la mission ont souligné le besoin d'informations complètes fiabilisées et anticipées relatives aux assiettes des différentes ressources fiscales concourant à leur financement et en font leur principal axe de demande par rapport à la DGFIP dans son ensemble, estimant unanimement l'offre du réseau insatisfaisante sur ce point. » Les représentants des associations de collectivités rencontrés par les rapporteurs de la Cour ont confirmé cet état d'esprit. Les critiques portent sur plusieurs points :

- des délais jugés excessifs dans les réponses aux demandes d'information et d'explication présentées par les collectivités sur des points conditionnant l'évolution de leurs ressources fiscales et donc la construction de leur budget, en particulier les écarts entre bases prévisionnelles et définitives et leurs causes ;
- des lacunes dans l'appréhension des bases et la mise à jour de leur valeur. Le « tamis » de l'administration laisserait échapper des ressources.

Les collectivités considèrent que la DGFIP, mobilisée par d'autres tâches, n'accorde qu'un intérêt secondaire à la fiscalité directe locale. Parmi les différentes fonctions afférentes à la gestion de la fiscalité directe locale, les collectivités estiment que la DGFIP privilégie la collecte de l'impôt par rapport à son établissement et son contrôle. Le diagnostic est parfois étendu à la répartition des moyens de la DGFIP entre les différentes missions qu'elle exerce : certaines associations tendent à considérer qu'au moins dans les rapports avec les collectivités

¹⁰⁴ IGF, Rapport n° 2014-M-074-03 d'assistance auprès de la DGFIP, *Le rôle des comptables publics auprès des collectivités territoriales les plus importantes*, p. 13, mai 2015, 250 p., disponible sur https://sec567f4b3894c084.jimcontent.com/download/version/1472456568/module/10086988421/name/IGF_Role%20Comptables%20Collectivites_052015.pdf

les effectifs de la DGFIP sont excessivement mobilisés par les travaux de nature comptable, au détriment de ses attributions fiscales.

Les collectivités font état d'une dégradation de la qualité de service. Elles attribuent cette évolution à la réduction des moyens des services déconcentrés et à une perte d'expertise dans certains cas : elles redoutent, du fait de la fusion et de la relève des générations, une certaine perte de mémoire et un recul des compétences spécialisées.

Pour autant, les situations locales apparaissent contrastées et les performances des DDFIP sont diversement appréciées, non seulement en fonction des efforts qu'elles déploient, mais aussi du niveau d'exigence des collectivités de leur circonscription. Certaines situations sont particulières, par exemple à Paris où existe depuis longtemps une forme d'osmose entre les services de l'État et ceux de la ville. Dans d'autres cas, des situations conflictuelles ont pu apparaître, des collectivités ayant le sentiment que seul l'exercice d'une pression sur la DDFIP, voire la menace d'un contentieux, était de nature à faire avancer les choses (cas de Strasbourg).

Les critiques exprimées à l'égard de la DGFIP sont partiellement fondées. Un dialogue plus étroit et confiant serait de nature à faciliter la coopération et à éviter les contentieux.

A - Des échanges insuffisants en matière d'établissement des bases

L'administration fiscale est seule compétente pour fixer les bases d'imposition. Toutefois l'article L. 135 B du livre des procédures fiscales l'autorise à échanger des données utiles à l'établissement des bases avec les collectivités territoriales. Les communes en particulier peuvent faire part à l'administration fiscale de toute information sur les locaux en vue d'en obtenir la prise en compte. Elles sont de plus en plus actives en la matière, estimant à la fois devoir se substituer en partie aux services fiscaux et ne pas toujours bénéficier du suivi nécessaire.

1 - Des collectivités de plus en plus mobilisées

Les associations représentatives des collectivités territoriales et d'abord celles du bloc communal, le plus directement concerné, expriment la crainte d'une moindre vigilance dans la vérification des assiettes, alors que 65 Md€ d'impositions sont tributaires des bases foncières. Les collectivités invoquent leur connaissance du terrain et signalent que, lorsqu'elles procèdent de leur côté à des vérifications des bases, par tous moyens (sondages, visites...), elles constatent des écarts entre les bases recensées par le fisc et les données qu'elles possèdent. Les collectivités sont aussi de plus en plus sensibles au bien-fondé des exonérations appliquées sur leur territoire. L'attention qu'elles portaient déjà aux exonérations considérées comme partie intégrante de l'assiette de l'impôt (exonération permanente de taxe foncière des propriétés publiques, exonération de taxe foncière de droit commun pour construction nouvelle, etc.) tend donc à s'étendre à l'ensemble des exonérations compensées.

Cette vigilance accrue les amène à généraliser les audits de recettes afin de s'assurer qu'elles ne subissent pas de pertes de potentiel fiscal en raison de dispositifs législatifs appliqués à tort, de vérifier l'exhaustivité de la saisie des redevables (absences de taxation, défauts de déclarations de CVAE...) ainsi que le bien fondé des méthodes d'évaluation

(logements classés en catégorie 7 ou 8 ayant fait l'objet de travaux de réhabilitation ou d'amélioration susceptibles d'être reclassés dans une catégorie supérieure, établissements industriels sous-évalués, carrières ou centres d'enfouissement évalués en non bâti).

Pour ces vérifications, les communes utilisent leurs facultés spécifiques : elles ont la responsabilité de la dénomination et de la numérotation des voies et peuvent effectuer des rapprochements avec les adresses foncières ; ce sont les communes qui, dans le cadre du recensement, gèrent avec l'INSEE le Registre des Immeubles localisés (RIL) qui comptabilise par adresse le nombre de logements. Les RIL n'existent cependant que pour les villes de plus de 10 000 habitants, soit environ 950 communes ainsi que pour les arrondissements de Paris, Lyon et Marseille. En outre, ni leur exhaustivité, ni leur tenue à jour ne sont garantis. Certaines collectivités ont mis en place des instruments propres : ainsi la Ville de Paris a formé une vingtaine d'agents de voirie spécialisés dans la collecte d'informations susceptibles de contribuer à la mise à jour de la valeur des bases¹⁰⁵ ; les modalités de leur travail ont été définies avec les services fiscaux de manière à en maximiser l'efficacité.

Plus généralement, les collectivités, et notamment les plus importantes communes, cherchent à se doter d'une capacité autonome de recueil et de traitement des données relatives à leur fiscalité. Elles tendent à renforcer et spécialiser leurs services. Elles recrutent des experts de la fiscalité, créent des « observatoires fiscaux », se dotent d'outils perfectionnés de gestion de l'information (bases de données relationnelles), d'équipements spécifiques (le recours aux drones tend à se développer), voire font appel à des prestataires extérieurs : ces cabinets privés leur proposent d'optimiser leurs recettes fiscales, certains en se rémunérant au prorata des ressources supplémentaires obtenues. Ces collectivités ont le sentiment d'avancer plus vite qu'une DGFIP qui, selon elles, n'arrive pas à suivre. Il arrive même que des collectivités mettent des agents à disposition des DDFIP notamment pour repérer des modifications du bâti induisant des hausses de VLC (Grenoble, Toulon...).

2 - Des échanges aux résultats limités

a) La production des listes 41 et l'activité des commissions des impôts directs

Tous les ans, l'administration établit des documents recensant tous les locaux et terrains, bâtis et non bâtis, pour lesquels un changement a été pris en compte et indiquant pour chacun d'entre eux le nouveau montant de la valeur locative résultant des changements constatés. Ils sont dénommés « listes 41 »¹⁰⁶.

¹⁰⁵ À Paris, l'administration fiscale a eu accès, aux termes d'une convention passée avec eux au fichier des bailleurs sociaux (traitement nominatif approuvé par la CNIL), avant même l'institution de l'obligation législative.

¹⁰⁶ Ces listes sont transmises automatiquement par la DGFIP ; elles sont disponibles en version dématérialisée et peuvent être adressées sur CD-Rom sur simple demande de la collectivité. Jusqu'en 2010 deux montants de valeur locative étaient mentionnés pour chaque local figurant dans cette liste : le montant apprécié à la date de référence de 1970 réellement appliqué pour le calcul des cotisations mises à la charge des contribuables et le montant découlant de la révision générale conduite en 1990 mais jamais mise en œuvre, ce second montant figurant pour information. En 2010, estimant que la coexistence de ces deux montants était source de confusion, le ministère a décidé de supprimer la référence aux données révisées de 1990. Celles-ci ne sont désormais plus communiquées que sur demande des commissions communales des impôts directs (CCID).

Le nombre de modifications inscrites sur les listes 41 reste relativement constant d'une année sur l'autre, sauf évolutions majeures au sein d'une collectivité. Il est de 70 000 par an environ à Paris. Certaines collectivités obtiennent plusieurs éditions par an de la liste 41 pour pouvoir analyser plus aisément les changements, mais cela dépend du bon vouloir de la DDFiP locale. Les groupements de collectivités estiment que la qualité des listes est hétérogène d'un département à l'autre.

Des instances de concertation instituées par l'article 1650 du CGI sont réunies pour examiner ces listes. Dans chaque commune, les listes 41 sont soumises pour avis à la CCID qui en reçoit communication un mois avant sa réunion. Les EPCI soumis de plein droit ou sur option au régime de la fiscalité professionnelle unique doivent, depuis le 1^{er} janvier 2012, créer une CIID. Elle se substitue à la CCID de chaque commune membre de l'EPCI en ce qui concerne les locaux commerciaux, les biens divers et les établissements industriels. C'est la DDFiP qui nomme les membres des commissions sur proposition des maires¹⁰⁷. La consultation de ces commissions est une formalité substantielle¹⁰⁸. Ces commissions formulent un avis sur les évaluations issues des travaux annuels de mise à jour et font, le cas échéant, le bilan des travaux de vérification sélective des locaux. Les commissaires doivent prendre l'initiative d'informer l'administration fiscale des changements dont cette dernière n'aurait pas eu connaissance.

En 2009, la DGFIP naissante s'était engagée à « mettre en place une gestion plus rigoureuse de sa participation aux CCID et CIID ». Elle prévoyait une participation annuelle aux réunions des commissions des communes de plus de 10 000 habitants, des communautés urbaines, des communautés d'agglomération et des syndicats d'agglomération nouvelle. Cet objectif demeure en vigueur. Les DDFiP visitées s'efforcent effectivement de participer annuellement aux CCID ou CIID les plus importantes et par roulement à celles des petites communes. Ce sont en général les agents du pôle finances publiques locales qui y représentent la DDFiP/DRFiP. Cette représentation peut être assurée par les comptables locaux. À l'inverse, elle peut l'être à plus haut niveau dans le cadre de collectivités importantes (par exemple à Paris ou à Bordeaux c'est le directeur du pôle fiscal de la DRFiP qui participe à la commission de la métropole). Pour autant, beaucoup de CCID se réunissent aujourd'hui sans participation d'un représentant de l'administration, ce qui n'en facilite pas les débats si elles ont besoin de compléments d'information ou d'explications. Il est possible de tenir une CCID par correspondance.

b) Le traitement des signalements des collectivités

Les collectivités peuvent contribuer à l'exhaustivité des bases en signalant aux services fiscaux les anomalies qu'elles constatent. Ces signalements tendent à se développer. Ils sont le fait de collectivités de grande taille, de manière parfois systématique, mais aussi de collectivités de taille réduite, et portent, notamment, sur les travaux d'aménagement ou de construction de dépendances. À titre d'exemple, la commune de Villenave-d'Ornon (30 000 habitants) a signé

¹⁰⁷ La composition des CCID est parfois difficile dans les petites communes : le maire doit proposer deux fois plus de noms que de membres (titulaires et suppléants) ; il faut éviter les conflits d'intérêt.

¹⁰⁸ Cf. arrêt du Conseil d'État du 26 septembre 2012, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies n° 340432, *Sogebail* : l'omission par l'administration de la saisine préalable obligatoire de ces commissions, qui a pour effet de priver les contribuables d'une garantie, constitue une irrégularité devant conduire le juge de l'impôt à écarter définitivement la valeur locative retenue par l'administration ; l'imposition est rendue irrégulière.

récemment un engagement partenarial avec la trésorerie municipale afin d'optimiser l'expertise des bases fiscales, en renforçant notamment l'analyse de la liste 41 lors de la CCID. Dans ce cadre, la commune a transmis en juin 2015 une liste de 332 piscines non répertoriées sur le cadastre mais visibles par vue aérienne¹⁰⁹. Les services fiscaux ont procédé à l'analyse de ce fichier et aux demandes d'informations nécessaires auprès des contribuables au cours de l'été 2015. Cette action a commencé à produire ses premiers effets lors de la CCID 2016, avec l'intégration dans la liste 41 de 86 piscines, soit plus du quart des dépendances identifiées par les services de la commune, augmentant les bases de 59 600 €.

Toutefois, ces signalements sont souvent effectués de manière peu formalisée. Ainsi, les logements signalés sont identifiés par leur adresse, et non par leur numéro d'invariant fiscal, lequel n'est quasiment jamais employé par les collectivités. Le format et les modalités de transmission des informations pourraient être utilement normalisés. Un protocole standardisé de transmission des signalements à la DGFIP pourrait être défini en concertation avec les représentants du bloc communal.

La DGFIP s'est engagée à donner les suites adéquates aux signalements, par les collectivités locales, d'éventuelles anomalies en matière de fiscalité directe locale. Les services fiscaux rencontrés au cours de l'enquête ont affirmé donner une suite systématique aux signalements faits par les collectivités locales. Une des initiatives les plus fréquentes consiste de la part de la DGFIP à engager des vérifications sélectives de locaux (VSL) dans le cadre des conventions de partenariat, sur la base d'une clause type annexée à la circulaire de 2012 : revue des locaux d'habitation en catégorie 7 et 8, vérification de l'occupation du local, du bien-fondé de l'assiette, notamment en cas d'extension de surface. Les axes et le calendrier de ces vérifications sont définis de manière concertée. Cette démarche débouche en général sur des revalorisations des valeurs locatives. Dans l'Essonne, les services fiscaux ont fait droit à l'ensemble des demandes – à quelques rares exceptions près – de réévaluation des biens classés en catégories 7 et 8 présentées par les collectivités au cours de l'année 2015. Les collectivités dénoncent néanmoins des disparités dans la prise en charge par les DDFIP des informations qu'elles leur communiquent.

De manière générale, il semble que les signalements des collectivités ne sont pas intégrés exhaustivement. Les collectivités déplorent de n'avoir pas de retour systématique sur la prise en compte de leurs transmissions. Une des difficultés relevées par leurs associations est la disparité de pratiques d'une DDFIP à l'autre dans l'attention portée aux demandes des collectivités en matière d'actualisation des bases, voire dans les méthodes d'évaluation. Ce facteur est difficile à appréhender de manière objective et, s'il est avéré, peut tenir aux moyens disponibles (quantitativement et qualitativement), à la configuration et aux problématiques du département, voire aux préoccupations et exigences des collectivités elles-mêmes. La simple existence de ce sentiment est un facteur à ne pas négliger par la DGFIP qui doit s'efforcer d'homogénéiser les pratiques de ses directions.

Au-delà de la simple transmission des listes 41, l'amélioration du traitement des signalements faits par les collectivités implique davantage de formalisation, ainsi que la

¹⁰⁹ Le recensement des piscines a pu être réalisé grâce à une analyse comparative de données logicielles effectuée avec le partenariat de l'observatoire fiscal de Bordeaux Métropole.

définition d'un cadre plus normé à la fois de transmission des signalements et de communication de la réponse de la DGFIP. Un mécanisme de suivi du traitement des signalements des collectivités territoriales au niveau de chaque DDFiP pourrait être institué. Ce processus devrait également être audité régulièrement et les bonnes pratiques mutualisées entre DDFiP.

3 - Des malentendus à lever

Si les réactions et revendications des collectivités ne sont pas dépourvues d'arguments et apparaissent légitimées par les modifications des bases que leur action entraîne, elles ont, parfois, tendance à mettre sur le compte d'un manque de transparence ou d'efficacité de la gestion de la fiscalité directe locale par la DGFIP un certain nombre de situations, jugées par elles paradoxales, qui s'expliquent, en réalité, le plus souvent par les complexités de la législation fiscale et les effets de certaines dispositions dans des cas particuliers.

Une des difficultés principales en la matière porte sur le décalage entre des événements (augmentation de la population locale, construction de logements de tel ou tel type, installation de commerces ou d'industries) dont est attendue une hausse du potentiel fiscal et leur répercussion effective sur l'évolution des revenus fiscaux de la collectivité.

Des écarts apparents peuvent ainsi surgir entre l'évolution de la population fiscale et celle des recettes. Or elles ne sont pas forcément parallèles : tous les nouveaux habitants ne sont pas redevables de la taxe d'habitation ou ne le sont que partiellement. La construction de nouveaux logements ou la densification du tissu économique peut ne pas entraîner immédiatement une progression à due concurrence des recettes fiscales en particulier en raison des exemptions. Les constructions nouvelles bénéficient d'une exonération temporaire de taxe foncière pendant deux ans. Cette exonération vise non seulement les habitations (principales ou secondaires), mais aussi les locaux industriels, commerciaux, artisanaux ou professionnels. L'exonération vaut à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle de l'achèvement de la construction. Ce régime est toutefois complexe¹¹⁰. Pour les locaux non affectés à l'habitation, l'exonération est partielle puisqu'elle ne porte que sur la part régionale et départementale, mais pas sur la part qui revient aux communes. À Bordeaux, par exemple, selon la DRFiP, près du tiers des constructions nouvelles sont des logements sociaux dont la création augmente peu le produit de la fiscalité.

Les IFR posent sur des déclarations de création ou de modification des installations dont le fonctionnement ouvre le droit à la perception de cette ressource. Cependant, une installation peut exister sans être pour autant en service. Ainsi, pour être en service les installations de production d'électricité doivent être raccordées au réseau d'ERDF le raccordement déterminant la puissance utilisée, et donc la situation au regard du barème. Or il

¹¹⁰ Le bénéfice de l'exonération est subordonné au dépôt de la déclaration d'achèvement des travaux dans le délai de 90 jours. Si la déclaration est souscrite hors délai, l'exonération ne peut être accordée que pour la période restant à courir après le 31 décembre de l'année suivant celle du dépôt de la déclaration. Le redevable négligent peut donc perdre un ou deux ans d'exonération. Les acquéreurs d'appartements ou de maisons individuelles devenus propriétaires après l'achèvement de la construction, disposent d'un délai de 90 jours à compter de l'acquisition pour remplir la déclaration si celle-ci n'a pas été effectuée antérieurement par le constructeur mais la période d'exonération est calculée à partir de l'année qui suit la date d'achèvement des travaux.

existe un décalage plus ou moins long entre leur construction et leur raccordement qui, coûteux, peut tarder (le cas est fréquent pour les éoliennes). ERDF n'informe pas les services fiscaux des raccordements effectués. Même en l'absence de mise en service, la CFE est due, ainsi que la TF. Pour compliquer encore les choses, les implantations de nombreuses installations se font par conclusion d'un bail emphytéotique : c'est le titulaire du bail qui est redevable de la taxe foncière, mais c'est le nom du propriétaire qui figure dans les fichiers fiscaux.

D'autres écarts peuvent provenir du jeu des exonérations, abattements et dégrèvements d'origine législative. Ainsi, les seuils fixés par les articles 1414 et 1417 du CGI ont fait l'objet d'une revalorisation constante depuis une dizaine d'années, alors même que, localement, les revenus des contribuables pouvaient stagner ; la loi de finances rectificative pour 2014 a introduit une nouvelle exonération en faveur des contribuables exonérés au titre de l'article 1414-I-2°. Les mesures décidées par le législateur ne sont, par ailleurs, pas intégralement compensées. Ces facteurs peuvent avoir des effets sensibles sur certaines collectivités¹¹¹. Les associations de collectivités peuvent critiquer ce système dans son principe : par exemple, l'assemblée des communautés de France (AdCF) critique le caractère anti-redistributif des impôts locaux et la multiplication des exonérations, abattements, dégrèvements qu'elle considère comme la contrepartie de l'absence de réforme en profondeur du système fiscal local, aboutissant à une absence de lisibilité. La gestion de la DGFIP n'y est pour rien.

Enfin des malentendus peuvent avoir des causes purement « techniques ». Un exemple de cette nature a été vu à Strasbourg : en dépit de la livraison de 3000 logements, les bases de TH ne progressaient pas et des adresses créées dans cette opération de développement urbain ne figuraient pas dans les rôles. La métropole et la ville de Strasbourg se sont plaintes d'anomalies dans l'identification des bases fiscales auprès du DGFIP. Sous la menace de l'ouverture d'un contentieux, un audit a été mené par les services fiscaux. Il est alors apparu que, dans l'échantillon étudié dans l'audit, ces anomalies s'expliquaient majoritairement par des différences de référencement des adresses (s'agissant des immeubles d'angle notamment). Seuls deux articles sur trente dans l'échantillon étaient réellement absents des bases (une construction effectuée sans permis et un permis de construire non détecté par les services fiscaux). Un système de transmission entre la ville et la DGFIP mis en place en 2012 a considérablement réduit ce type d'occurrences.

4 - Le cas particulier de la CET

Une des préoccupations majeures des collectivités locales touche la CET. La CVAE constitue le principal impôt économique des collectivités (16,7 Md€ sur un total de 25,3 Md€). En contrepartie de la perte du levier fiscal qu'a entraînée pour elles le passage de la TP (dont les collectivités fixaient le taux) à la CVAE (pour laquelle le taux est national et déterminé par la loi), elles souhaitent un bon retour sur investissement de leurs efforts de développement économique. Le « bloc local » est le plus sensible à cette dimension. Il entend que les territoires accueillant des activités industrielles et productives souvent consommatrices de foncier et causes d'externalités négatives bénéficient d'un bon rendement de la CVAE. Outre la notification tardive de la CVAE, les principaux griefs formulés par les collectivités locales à

¹¹¹ Ainsi, entre 2008 et 2014, le nombre d'articles exonérés et plafonnés de la ville de Strasbourg a augmenté respectivement de 23,8 % et 24,4 %.

l'encontre de la CET et principalement de la CVAE visent la structure même de cet impôt et ses modalités de répartition. Néanmoins, elles émettent aussi des critiques visant sa gestion par la DGFIP.

S'agissant des déclarations à la CVAE, les collectivités imputent une insuffisance de contrôle à la DGFIP. Elles font état de multiples anomalies (absence de déclarations, établissements déclarés sans effectifs alors que leur activité implique qu'ils en ont, etc.). Elles déplorent une plus faible visibilité en ce qui concerne la CFE que pour les autres taxes foncières. Le principal sujet est celui des bases de CFE qui sont souvent à la fois erratiques dans leur évolution et très concentrées sur certains établissements. Les problèmes de délimitation par nature entre établissements commerciaux et établissements industriels, malgré une jurisprudence administrative plutôt homogène¹¹², peuvent créer des doutes sur les conditions d'imposition de ces locaux aux taxes foncières, notamment en cas d'évaluation de recettes futures après une opération d'aménagement, dans la mesure où les conditions d'occupation et d'affectation des locaux ne sont pas forcément prédéterminées. Les collectivités reprochent aux services de la DGFIP leur frilosité à qualifier les entrepôts d'établissements industriels.

En outre, contrairement à la règle en matière de TH, les collectivités n'ont jusqu'à présent pas eu communication du fichier des locaux vacants passibles de la CFE. Un projet de texte en cours d'examen vise à permettre cette transmission à compter de 2017.

B - Un accès restreint à l'information

L'accès des collectivités aux informations fiscales les concernant s'est progressivement élargi, comme en atteste l'évolution du contenu de l'article L. 135 B du LPF, notamment depuis le vote des articles 100 et 101 de la LFI pour 2012, faisant suite à la réforme de la TP. Un effort continu est fait depuis plusieurs années pour accélérer le calendrier de communication des données afin de leur donner une visibilité plus précoce. Pour autant, les collectivités expriment des insatisfactions.

1 - Les contraintes du secret statistique et du secret fiscal

Les services fiscaux font application des règles en vigueur. L'accès aux données statistiques fiscales est, comme pour les autres documents administratifs, régi par les règles de droit commun fixées par la loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 modifiée¹¹³ qui tend notamment à préserver la confidentialité des données fiscales nominatives. Si le montant acquitté par les contribuables locaux est connu des collectivités, les données nominatives afférentes recueillies par l'administration dans l'exercice de ses missions fiscales sont couvertes par le secret professionnel, conformément aux dispositions de l'article L. 103 du LPF. Le secret s'applique

¹¹² Depuis l'arrêt du Conseil d'État du 27 juillet 2005, *Société des pétroles Miroline*.

¹¹³ Cf. BOI-DJC-CADA-10 et BOI-DJC-CADA-20-20150729. Le droit d'accès prévu par cette loi ne s'applique qu'aux documents achevés et existants. L'administration n'a aucune obligation légale d'établir un document nouveau ou dont la production dans la forme indiquée par le demandeur nécessiterait un traitement informatique spécifique. Toutefois, elle peut fournir les informations demandées dans la limite des possibilités du service, si elles sont communicables au regard des règles du secret professionnel.

à l'ensemble des éléments détenus par l'administration fiscale, notamment aux éléments relatifs aux revenus et au patrimoine des particuliers et aux bénéfices et au chiffre d'affaires des entreprises. Il en résulte que ces données individuelles ne sont communicables qu'au contribuable ou à son représentant ou aux tiers disposant d'une dérogation prévue par la loi et ne le sont pas aux tiers non habilités. Les collectivités disposent des rôles, c'est-à-dire de la liste des contribuables et de montant de leur contribution, mais n'ont pas accès aux éléments qui ont permis à l'administration de calculer ce montant.

De même, les informations qui, bien que non directement nominatives, le sont indirectement car susceptibles de rendre possible l'identification d'un contribuable par le biais d'une donnée chiffrée significative ou d'une localisation géographique, sont couvertes par le secret et donc non communicables : ce peut être le cas d'informations concernant un établissement dominant. À l'inverse, les données chiffrées individuelles mais ne mentionnant pas le nom des contribuables et ne permettant pas leur identification, même indirectement, ainsi que les données agrégées portant sur un nombre d'entités suffisant, sans unité dominante, sont communicables. Afin d'éviter toute reconstitution de données individuelles à partir des données agrégées et d'en garantir l'anonymat, il est fait application des règles dites du secret statistique que la commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL) a définies dans son avis du 27 mai 1997 : c'est le cas pour les informations diffusables agrégées au niveau communal (IRCOM et 1389 DIFF). En outre, pour prévenir tout risque d'identification des personnes sur lesquelles portent les statistiques, le demandeur doit prendre l'engagement de ne pas se livrer à une exploitation des données qui permettrait par rapprochement d'identifier les personnes composant une catégorie agrégée.

De leur côté les collectivités estiment parfois se heurter au « culte du secret » de l'administration fiscale. Elles invoquent l'article 125 du LPF¹¹⁴ en estimant que cette clause leur ouvre un droit à communication élargi. Elles soulignent que dans certains autres domaines elles ont des informations nominatives, en invoquant par exemple l'obtention par les régions de l'accès aux bases de données des cartes grises sous forme cryptée que le ministère de l'intérieur a admis après cinq ans d'examen¹¹⁵. En réalité, le fichier SIV auquel les collectivités ont accès ne comprend que les personnes morales ou physiques ayant accepté que leurs données personnelles soient utilisées à des fins de prospection commerciale. En tout état de cause, le régime applicable ne saurait être modifié que par la loi.

2 - Les données diffusées

Les informations relatives à la fiscalité directe locale se divisent en deux catégories : d'une part, celles qui sont utiles aux collectivités locales et à certains organismes afin de prendre leurs décisions, notamment budgétaires et fiscales, d'autre part, celles qui font l'objet de demandes de renseignement par des tiers.

¹¹⁴ « Conformément à l'article L. 651-7 du code de la construction et de l'habitation, l'administration des impôts et les services déconcentrés du Trésor sont tenus de communiquer aux agents assermentés du service municipal du logement les renseignements nécessaires à l'accomplissement de leur mission de recherche et de contrôle. »

¹¹⁵ Les collectivités affirmaient en avoir besoin pour le traitement de certaines exonérations, par exemple au profit des véhicules propres.

Les bénéficiaires de ces informations sont les organes délibérants des collectivités territoriales et des EPCI. Elles sont communiquées selon le cas, soit systématiquement, soit sur demande. L'annexe n° 6 retrace la nature et le contenu des documents communiqués ou communicables aux collectivités ainsi que les modalités de leur communication.

Les collectivités territoriales disposent de deux types de supports pour recevoir les copies de rôles généraux des impôts directs locaux comportant les impositions émises à leur profit : « Visu DGFIP »¹¹⁶, qui est fourni sur cédérom, et le « Fichier », qui est fourni sur le portail internet de la gestion publique (PiGP). Un choix différencié de type de support est possible taxe par taxe¹¹⁷.

Les DRFiP sont l'échelon privilégié pour l'instruction des demandes de renseignements statistiques concernant leur zone géographique de compétence et la délivrance, lorsqu'elles sont en mesure de le faire, de l'information. Leur compétence s'étend aux statistiques de toute nature établies au plan régional, départemental et local, mais elles diffusent aussi les centralisations nationales dont elles disposent. Les DDFiP demeurent l'interlocuteur des autorités départementales, des communes et de leurs groupements. Elles traitent les demandes statistiques émanant de tiers lorsque les renseignements sont disponibles à la direction. Lorsque les demandes sortent des limites de la compétence territoriale ou administrative de la direction départementale, elles sont transmises à la direction régionale ou à l'administration centrale (bureau GF-3C).

Le bureau GF-3C assure la diffusion des statistiques nationales et territoriales non disponibles sur le site internet « impots.gouv.fr » ou au sein des directions, ainsi que les demandes qui, portant sur des informations communicables, ne peuvent être satisfaites par une seule direction régionale. Il traite également les demandes relatives à la délivrance du fichier anonyme de recensement des éléments d'imposition à la fiscalité directe locale (REI) et des états 1389 ainsi que de la diffusion des renseignements statistiques impliquant la mise en œuvre d'une exploitation informatique spécifique. Hors celles accessibles sur le site précité, les informations sont payantes, avec un tarif différencié selon qu'elles impliquent la fourniture de simples copies ou des travaux spécifiques, voire peuvent faire l'objet d'un devis pour les prestations très élaborées. En mai 2016, suite aux préconisations d'un groupe de travail réuni dans le cadre de la convention de 2014, le fichier REI a été mis en données ouvertes.

3 - Les attentes des collectivités

Les revendications des collectivités portent sur deux points : la célérité de transmission des informations et l'extension du champ des données qui leur sont communiquées.

¹¹⁶ La maîtrise d'œuvre des supports VisuDGFIP est externalisée auprès de la société OPERIS

¹¹⁷ Chaque type de support choisi est exclusif ; il n'est donc pas possible de recevoir deux types de support différents au titre de la même année et de la même taxe. Tout changement de support doit être demandé expressément par la collectivité avant une date limite (vers mai-juin) précisée, chaque année, par un courrier d'information général aux collectivités locales.

a) La rapidité de transmission

Les collectivités ont besoin de connaître le plus tôt possible l'évolution de leurs bases, en particulier pour les impôts dont le profil est le moins stable. La DGFIP a consenti de réels efforts pour réduire les délais entre la collecte des résultats des campagnes de taxation et la restitution aux collectivités de ces données, accompagnées d'analyses. Par exemple, dans le cas de la CVAE¹¹⁸, elle transmet les simulations du produit à recevoir en année n en juillet n-1 (basées sur le solde n-2 payé en mai n-1 et sur le premier acompte n-1 payé en juin n-1) puis en octobre n-1 (en tenant compte du second acompte payé en septembre n-1). Les états de notification (répartition de la CVAE encaissée en n-1 et versée en n) sont communiqués au 15 mars de l'année n.

b) Le contenu des informations

Certaines collectivités revendiquent un élargissement du contenu des informations qui sont mises à leur disposition. Elles souhaiteraient ainsi avoir accès, pour chaque contribuable, aux éléments ayant conduit au calcul de l'impôt et non seulement au montant de celui-ci. Elles ont le sentiment qu'elles pourraient alors « corriger » les calculs de la DGFIP. En réalité, au-delà des problèmes que cette communication poserait (secret fiscal), les collectivités ne pourraient exploiter utilement ces données qu'à condition d'avoir accès à d'autres éléments (rôle de l'IR ou de l'IS) qu'elles n'ont pas de légitimité à demander.

De manière générale, les collectivités ont le sentiment que la DGFIP n'exploite pas, faute de ressources ou en raison des limites de ses systèmes d'information, toutes les données qu'elle rassemble et dont l'analyse pourrait fournir des éléments intéressants pour les collectivités. Ainsi, les bases communiquées aux communes ne comportent pas de données infra-communales : seules les zones d'activité économique sont identifiées, non les quartiers prioritaires de la politique de la ville. Or une sectorisation plus fine (par quartier, par ensemble de rues) serait utile, par exemple, pour apprécier l'impact d'opérations d'urbanisme, d'équipement ou de restructuration urbaine. Cette limitation rend ces bases moins exploitables pour les collectivités. Ces bases plus détaillées, si elles étaient fournies dans les mêmes conditions que les bases actuellement communiquées, seraient de nature à éclairer les décisions des communes. Reste que les systèmes informatiques de la DGFIP ne permettent pas de paramétrer des requêtes de cette nature.

¹¹⁸ S'agissant de la CVAE, depuis 2014, la DGFIP a en outre :

- avancé de début décembre à début novembre la communication des montants prévisionnels n+1 ;
- procédé à une première simulation n+1 basée sur les versements du premier acompte dans le courant de l'été ;
- établi une analyse nationale de l'évolution de la valeur ajoutée fiscale de l'exercice n déterminant pour une large part les évolutions du produit fiscal à reverser aux collectivités en n+1 ;
- développé des outils d'analyse comparatifs des fichiers de CVAE n et n+1 ;
- étendu les informations contenues dans les fichiers individuels de CVAE définitive communiqués aux collectivités.

C - Un processus contractuel inabouti

1 - L'adoption d'une convention cadre formalisant de nouveaux engagements de la DGFîP

La DGFîP s'efforce de donner aux collectivités une information adéquate et aussi en amont que possible sur les règles de la fiscalité directe locale et leur évolution. Les éléments généraux sont mis à disposition sur le site « Bercy-Colloc » fusionné au printemps 2013 dans le portail collectivités locales commun aux ministères chargés des finances et de l'intérieur. La création de la DGFîP s'était accompagnée de l'énoncé d'objectifs et d'engagements en la matière¹¹⁹, devant conduire à une intensification et à une systématisation de cette action d'information reconnue alors comme « variable en contenu et en régularité » : information annuelle sur les mesures nouvelles, au moyen de réunions dédiées à l'information des collectivités locales et/ou de la transmission d'une documentation normalisée ; réunions de présentation et d'explication détaillées des réformes significatives, réunion de « comités locaux du conseil fiscal et financier » dont la création a fait l'objet d'une circulaire DGFîP 20009/02/2782 du 12 février 2009 puis d'une circulaire interministérielle aux préfets, trésoriers payeurs généraux et directeurs des services fiscaux du 24 avril 2009. Aujourd'hui l'activité de ces comités, comme la répartition de leur travail entre le volet fiscal et le volet financier, semble variable d'un département à l'autre : le fonctionnement de ces structures n'a jamais fait l'objet d'un bilan. En revanche la DGFîP s'attache depuis 2015 à mettre à jour la documentation sur la fiscalité locale. Une évaluation du fonctionnement des comités locaux du conseil fiscal et financier créés en 2009 devrait être réalisée.

Au cours du premier trimestre 2014, les associations représentatives des collectivités se sont concertées avec la DGFîP pour définir un cadre de travail commun en vue « de partager une connaissance plus fine des bases de la fiscalité locale entre l'État et les collectivités locales, dans un double souci de rentabilité de l'impôt et d'équité entre les redevables ». L'intérêt de ce processus est que les associations ont été amenées à parler d'une seule voix. Les discussions ont principalement porté sur : la mise en place des modalités d'accès partagé aux données fiscales et financières et aux fichiers correspondants ; la définition et la pérennisation d'un cadre de travail (calendrier de transmission des données, modernisation des procédures, dématérialisation des flux et des échanges, réalisation de simulations, développement de la communication, méthode de concertation) ; la mise en place d'une plate-forme de données fiscales, comptables et financières (dotations et péréquation) ; l'analyse de la question du secret fiscal partagé.

Au terme de cette consultation, une convention a été signée le 18 novembre 2014 afin d'optimiser les relations entre l'administration fiscale et les collectivités territoriales. La DGFîP s'y engage notamment à fournir aux collectivités « une information fiscale et financière la plus complète et rapide possible afin de permettre aux collectivités locales de préparer leurs budgets dans leurs meilleurs délais ». La convention de partenariat inclut donc un nouveau calendrier de transmission des informations, qui vise à offrir aux associations d'élus, comme elles

¹¹⁹ Cf. le document « La DGFîP et les collectivités locales : nouvelles prestations fiscales et financières et modernisation », juillet 2009.

l'avaient demandé, un suivi régulier et détaillé de l'évolution de l'impôt et la mise à disposition des principales données fiscales¹²⁰ au mois de juin.

La CVAE est un point d'attention de la convention. Le préambule de ce document expose en effet que « à la différence de l'ancienne taxe professionnelle dont les recettes étaient facilement localisables et prévisibles, les impôts économiques (CVAE, IFER, TASCOT, ...) sont soumis par nature à des aléas importants qui conduisent à des fluctuations rendant difficile pour les collectivités de prévoir un budget et ses investissements sur le long terme en l'absence de ressources réellement garanties ». La DGFIP s'est donc engagée à fournir dès le mois de juillet les « premières tendances nationales d'évolution de la CVAE » à verser l'année suivante, ainsi que les chiffres du solde de l'année précédente, et des acomptes et régularisations encaissés en mai et en juin ; « courant novembre » (et non plus en décembre) elle informera les associations, comme elle s'y était engagée début 2014, des « montants prévisionnels » de CVAE pour l'année suivante, ainsi que de « l'évolution nationale mesurée à partir des montants simulés ». Les montants définitifs seront communiqués cinq mois plus tard, en avril. En juin, un tableau fera le bilan de la répartition sur l'année de l'impôt au niveau régional et départemental.

Outre ce calendrier amendé, la DGFIP s'est engagée à donner les suites adéquates aux signalements, par les collectivités locales, d'éventuelles anomalies en matière de fiscalité directe locale. Les collectivités peuvent signer à ce sujet des conventions de partenariat avec les DDFIP pour une meilleure prise en compte des spécificités locales. La convention mentionne également un groupe de travail associations-DGFIP chargé de faire des propositions sur la mise en œuvre du rapport IGA-IGF, qui fait des propositions sur le signalement des anomalies et sur la CVAE.

La charte pérennise le comité de pilotage institué au moment de la création de la CVAE qui se réunit deux fois par an. Il n'a toutefois pas été créé de déclinaison locale de ce comité, ce qui serait pourtant utile, en raison des disparités de situation entre DDFIP. À la demande de l'AMF, un comité de suivi se réunit « au minimum tous les six mois » pour faire le bilan de l'avancée des échanges d'informations fiscales. D'autres groupes de travail pourraient être mis en place si nécessaire (l'assemblée des communautés de France regrette que des groupes de travail n'aient pas été créés de manière opérationnelle). Il serait dès lors opportun de structurer le dispositif de suivi de la convention du 18 novembre 2014.

L'administration a promis en outre de présenter « dans un délai raisonnable » une étude de faisabilité sur la mise en place d'une plateforme électronique des données fiscales, comptables et financières.

¹²⁰ Pour le bloc communal, il s'agit des bases des impôts locaux (taxes d'habitation, foncières, CFE, TEOM), du produit des IFER, des allocations compensatrices, des montants des dotations de garantie (DCRTP et GIR), et enfin les très attendus éléments d'assiette et de produit de la CVAE.

2 - Les échanges entre collectivités et services déconcentrés¹²¹

La convention du 18 novembre 2014 met l'accent sur l'accompagnement au niveau des services déconcentrés et de proximité¹²². Elle se réfère aux conventions dites de service comptable et financier (CSCF) qui peuvent être conclues entre les DDFiP/DRFiP et certaines collectivités. Plusieurs problèmes se posent cependant à cet égard. La signature de ces conventions n'est pas généralisée. Ce dispositif avait été créé par l'ex-DGCP et ces conventions portent prioritairement sur les relations entre les ordonnateurs et les comptables publics, l'accent étant mis sur le développement de la dématérialisation des échanges. Un volet FDL peut également être adjoint aux conventions déjà existantes, ce qui a été fait dans celles conclues avec plusieurs grandes collectivités (Paris, Lyon, Bordeaux, Strasbourg notamment), ou intégré dans de nouvelles conventions¹²³. Cependant son inclusion n'est pas systématique. Ainsi, parmi les 41 communes de plus de 100 000 habitants, 24 ont signé une CSCF dont 10 seulement comportent des actions d'optimisation des bases fiscales, soit moins d'une sur quatre. Enfin, une fois les conventions signées, leur effectivité dépend de leurs conditions d'application. La conclusion de conventions de service comptable et financier incluant un volet consacré à la fiscalité directe locale devrait être systématisée.

Au niveau local, les élus demandent des éclaircissements aux DDFiP et considèrent parfois que les réponses qui leur sont apportées ne sont pas suffisamment étayées par des éléments précis. Certains élus, indépendamment de la taille de leur collectivité, sont de bons connaisseurs de la fiscalité locale. En règle générale, ce sont surtout les collectivités petites et moyennes qui ont besoin de l'appui de la DDFiP, les plus importantes disposant de leurs propres services ou pouvant recourir à des consultants extérieurs. Or le conseil fiscal est assuré par la DGFIP dans des conditions très variables d'une DDFiP ou d'un service à l'autre (en fonction de l'origine – DGI ou CP – du directeur et de ses collaborateurs concernés, en fonction des priorités du DDFiP, des moyens disponibles et des compétences des agents en poste). Un des phénomènes constatés est la tendance des collectivités à s'adresser directement à la DDFiP, les plus grandes d'abord, mais aussi les autres, sans passer par les antennes locales (SIP/SIE/trésorerie), pour des raisons connexes de compétence et de délai : elles considèrent qu'il vaut mieux pour elles poser directement leur question à l'expert que passer par un intermédiaire. Dans le même esprit, il peut arriver qu'elles s'adressent directement aux services d'assiette sans passer par le service FDL. L'usage de la correspondance électronique, en soi

¹²¹ Pour une analyse du point de vue des collectivités, cf. FLEURANT-ANGBA F. et GAUCHER C. « Les observatoires fiscaux à maturité ; deuxième volet : les relations avec la DGFIP », Revue française de finances publiques, n° 118, avril 2012.

¹²² « La relation de proximité entre les ordonnateurs et les services locaux de la DGFIP demeure le vecteur privilégié de l'information entre la DGFIP et les collectivités locales, notamment pour les collectivités de petite taille démographique. Pour certaines impositions, les services locaux en charge de la fiscalité directe locale appuieront le comptable dans son activité de conseil auprès des ordonnateurs. Ils associeront les services d'assiette (SIP/SIE) si leur expertise est nécessaire aux discussions locales. La direction des grandes entreprises (DGE) pourra apporter son expertise technique et juridique sur les entreprises de leur périmètre après accord des services centraux de la DGFIP ».

¹²³ Ainsi la convention 2016-2018 récemment signée entre le DDFiP de la Somme et la ville d'Amiens comporte deux actions en matière de fiscalité locale (bases et conseil) au sein d'un axe intitulé « développer l'expertise comptable, fiscale, financière et domaniale ».

facteur de rapidité, facilite ce mouvement. Les circuits et la répartition des moyens devraient être adaptés à ces réalités.

D - Des contentieux plus fréquents

Si elles estiment que l'action ou l'inaction de l'État leur a causé un préjudice financier en amputant leurs recettes, les collectivités ont la possibilité d'engager sa responsabilité et de demander à être indemnisées. Parfois incitées par des cabinets de conseil, elles se montrent aujourd'hui plus offensives à l'égard de l'État et les contentieux sont plus fréquents.

1 - Les conditions de la mise en cause de la responsabilité de l'administration fiscale par une collectivité territoriale

Depuis 2011, le Conseil d'État a modifié les critères d'engagement de la responsabilité de l'État du fait de l'action de l'administration fiscale, en abandonnant la condition liée à l'existence d'une faute lourde pour ouvrir droit à indemnisation aux personnes privées comme aux personnes publiques¹²⁴. Désormais, quelles que soient les difficultés particulières d'appréciation d'une situation fiscale, une faute simple commise par l'administration lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt est de nature à engager la responsabilité de l'État. Le juge peut toutefois admettre les difficultés d'établissement en atténuation de responsabilité.

Pour évaluer le montant de l'indemnité due au titre du préjudice subi par une collectivité territoriale, le Conseil d'État se fonde sur la notion de perte nette de recettes fiscales (cf. CE, 21 avril 2012, n° 337802). Les pertes résultant de sous-évaluations des bases locatives de certains locaux doivent être calculées en prenant en compte non seulement les conséquences de ces sous-évaluations mais aussi les surévaluations d'autres locaux constatées à l'occasion des réclamations de la commune.

Par ailleurs, le Conseil d'État a précisé (CE, 16 juillet 2014, n° 361570) la portée de la faute des services fiscaux à l'égard d'une collectivité territoriale de nature à engager la responsabilité de l'État. Il en ressort que la seule existence d'une sous-évaluation des bases d'imposition de la taxe professionnelle ne suffit pas à engager la responsabilité de l'État. Il faut, en outre : soit que la collectivité territoriale qui a pris conscience d'une sous-évaluation formule une demande de rectification auprès des services fiscaux, ceux-ci étant tenus de corriger la sous-évaluation dans le délai de reprise ; soit qu'il existe des circonstances particulières qui auraient dû conduire les services fiscaux à engager spontanément une vérification suivie d'un rehaussement des bases d'imposition.

¹²⁴ Cf. Arrêts du 21 mars 2011 n° 306225 concernant les particuliers et du 16 novembre 2011 (arrêt *Commune de Cherbourg Octeville*) n° 344621 concernant les collectivités locales.

2 - Évolution des contentieux

La moitié des litiges indemnitaires déclenchés par des collectivités territoriales portent sur l'absence d'émission de rôles supplémentaires de taxe professionnelle liée à des sous-évaluations des bases d'imposition ayant affecté le calcul de la compensation relais (CR) en 2010 et du fonds national de garantie individuelle des ressources (FNGIR¹²⁵) pour les années 2011 et suivantes. Le reste a trait principalement à des erreurs dans l'établissement des bases d'imposition (choix de la méthode de calcul, absence d'imposition d'une entreprise, classement d'un établissement dans une catégorie inappropriée, etc.).

En 2015, les actions engagées par les collectivités locales représentent le tiers de l'ensemble des requêtes à finalité indemnitaire¹²⁶.

Tableau n° 9 : évolution des contentieux indemnitaires déclenchés par les collectivités

<i>Année d'introduction</i>	2011	2012	2013	2014	2015
<i>Nombre de requêtes introductives de première instance et renvois devant le Conseil d'État</i>	9	6	12	12	23
<i>Part de ces requêtes sur l'ensemble des requêtes (hors contentieux de série)</i>	16 %	8 %	18 %	16 %	32 %

Source : Cour des comptes, d'après données DGFîP

En 2015, le montant de la provision pour risque sur litiges indemnitaires relatifs aux collectivités locales s'est élevé à 43 M€, correspondant à 22 litiges actifs dans lesquels les indemnités demandées totalisaient 229 M€. Les collectivités locales représentent 86 % des risques budgétaires recensés par la DGFîP au titre des contentieux indemnitaires. Si, en 2015, le montant des condamnations concernant des collectivités territoriales est resté modeste (51 798 €), en revanche, en 2014, deux litiges engagés par deux communautés d'agglomération avaient entraîné la condamnation de l'État au versement de dommages et intérêts à hauteur de 17,6 M€. La révision des valeurs locatives devrait en principe réduire les sources de contentieux.

Les collectivités locales peuvent aussi déclencher des contentieux sur la répartition territoriale de la CVAE : le fondement est alors la répartition des effectifs, dont le contrôle relève plutôt de l'URSSAF que du contrôle fiscal.

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

Chargée de la perception de l'impôt, la DGFîP donne la priorité à la conduite des campagnes de taxation qui repose sur des chaînes informatiques complexes, la CVAE auto-

¹²⁵ Cf. Cour des comptes, *Rapport public thématique : Les finances publiques locales*, chapitre IV. La Documentation française, octobre 2013, 439 p., disponible sur www.ccomptes.fr

¹²⁶ Elles ont quasiment doublé par rapport à 2014.

déclarée et auto-liquidée posant moins de problèmes. Les tâches relatives à l'imposition sont assurées avec une bonne efficacité dans des délais contraints.

Pour autant, les résultats globaux sont perfectibles. Cette situation est en partie imputable à la complexité de la fiscalité directe locale. Elle reflète aussi des problèmes d'organisation de la DGFîP, déjà mis en évidence au niveau de l'établissement de l'impôt.

Au niveau central, il n'existe pas de structure transversale chargée d'appréhender dans leur ensemble les problématiques relatives à fiscalité directe locale. En outre, l'organisation au sein des services départementaux en matière d'impôts locaux bute sur une répartition des compétences qui n'est pas allée au bout de la logique de la fusion. La structure des services traitant des questions foncières n'est pas aujourd'hui stabilisée. Il convient de renforcer en parallèle le contrôle interne sur ces sujets au sein des services déconcentrés tout comme le pilotage d'ensemble de cette fonction. Le dispositif de performance doit aussi être revu et reposer sur des indicateurs plus significatifs, portant sur des domaines où des progrès sont nécessaires. Ces démarches seraient également de nature à améliorer le dialogue avec les collectivités, en leur montrant que la DGFîP est disposée à accorder une attention renforcée à la gestion de la fiscalité directe locale.

De leur côté les collectivités consacrent des moyens accrus à l'identification exhaustive de leur potentiel fiscal et suivent de plus près la gestion de la DGFîP. Elles craignent que celle-ci, en partie du fait de la réduction de ses effectifs, n'attache pas une priorité suffisante à leur gré à ce secteur de son activité, n'exerce pas toutes les diligences qui seraient nécessaires pour assurer l'exhaustivité et la tenue à jour des bases, ne veille pas à ce que toutes les DDFîP y portent une attention équivalente. La DGFîP doit améliorer sa coopération avec elles dans un cadre contractuel, surtout au niveau déconcentré, en donnant la priorité au traitement des signalements qui émanent d'elles et en élargissant les informations qu'elle leur fournit.

En conséquence, la Cour formule les recommandations suivantes :

8. renforcer les outils de pilotage, de contrôle interne et de suivi, afin d'homogénéiser le traitement de la fiscalité directe locale entre DDFîP et de généraliser les bonnes pratiques ;
9. définir un plan d'action à cinq ans visant à remédier aux difficultés constatées dans l'organisation et les méthodes en matière de gestion de la fiscalité directe locale et procéder au terme de ce plan à l'évaluation de ses résultats en concertation avec les associations représentatives des collectivités territoriales ;
10. construire, en concertation avec les associations représentatives des collectivités territoriales, des indicateurs représentatifs de la qualité de la gestion de la fiscalité directe locale ;
11. généraliser la conclusion de conventions entre les DDFîP et les collectivités territoriales présentant une taille suffisante et y inclure systématiquement la gestion de la fiscalité directe locale. Établir un bilan périodique de la mise en œuvre de ces conventions ;
12. définir, en concertation avec les représentants du bloc communal, un protocole standardisé de transmission et de traitement des signalements à la DGFîP prévoyant une réponse sur les suites réservées à ces signalements dans un délai de trois mois.

Chapitre IV

Un coût net de gestion pour l'État élevé

Dans le cadre du présent rapport, les seuls coûts pour l'État examinés sont ceux afférents à la gestion des impôts directs locaux. Ceux qu'il supporte au titre des compensations d'exonérations et des dégrèvements législatifs (cf. chapitre I) ne sont donc pas pris en compte. Si ces diverses mesures sont un facteur d'accroissement indirect des coûts de gestion¹²⁷, elles se rattachent par principe au régime de la fiscalité tel qu'il est défini par la loi et non à la gestion de l'impôt *stricto sensu*.

Les coûts de gestion à la charge de l'État examinés résultent, d'une part, des dépenses administratives exposées par la DGFIP pour établir et percevoir les impôts directs locaux (I), d'autre part, des conséquences des difficultés de recouvrement, particulièrement accusées pour cette catégorie d'impôt : dégrèvements administratifs ou « en gestion », remises gracieuses, défauts de paiement des contribuables se soldant par des admissions en non-valeur (II).

Les sommes prélevées au titre des « frais de gestion », théoriquement censées couvrir les dépenses engagées par l'État leur sont aujourd'hui inférieures. Le transfert d'une large part du produit de ces frais de gestion à certaines collectivités en a dénaturé les finalités et a abouti à un dispositif illisible et dénué de transparence, tant vis-à-vis des contribuables que dans les relations entre État et collectivités. (III).

I - Des coûts administratifs qui restent importants

A - Une forte sollicitation de moyens humains

1 - Le décompte des effectifs qui se consacrent à la gestion de la fiscalité directe locale

Pour déterminer les effectifs employés à la gestion de la fiscalité directe locale, il faut prendre en compte deux blocs : les services déconcentrés et l'administration centrale.

¹²⁷ Sous l'angle technique (paramétrage des chaînes de taxation) comme sous l'angle pratique : information des collectivités locales (campagne dite « des mesures législatives »), information des redevables et traitement des demandes d'information et réclamations éventuellement présentées à ce titre. Il mobilise donc une partie du temps de travail des agents qui se consacrent à cette action. Cependant, ces coûts associés sont intégrés dans le coût global de gestion.

Les agents affectés dans les 105 DDFiP (96 départements métropolitains, 5 DOM, 4 COM) qui se consacrent à la fiscalité directe locale sont :

- au niveau des états-majors des DDFiP, les agents affectés aux métiers d'assiette, de recouvrement, de contrôle et de contentieux de la fiscalité des particuliers et des professionnels pour la quote-part correspondant aux taxes d'habitation et foncière ainsi qu'aux impôts locaux professionnels (CFE, IFER, CVAE, TASCOM), aux missions foncières (pilotage et animation en direction), à l'expertise et au conseil dans le domaine fiscal du secteur public local ;
- les agents des SIP, affectés aux métiers d'assiette, de recouvrement, de contrôle et de contentieux de la fiscalité des particuliers pour la quote-part correspondant aux taxes d'habitation et foncière ainsi que, très marginalement, aux impôts locaux professionnels (CFE, IFER, CVAE, TASCOM) et aux missions foncières ;
- les agents des SIE, affectés aux métiers d'assiette, de recouvrement, de contrôle et de contentieux de la fiscalité des professionnels pour la quote-part correspondant aux impôts locaux professionnels (CFE, IFER, CVAE, TASCOM) ainsi que, très marginalement (0,1 %), aux taxes foncières et aux missions foncières ;
- les agents des trésoreries, pour partie ;
- les agents des CDIF en quasi-totalité.

La DGFIP a fourni un chiffre total de 14 800 ETP pour les services départementaux et infra-départementaux, soit 13,7 % de ses 109 068 agents titulaires en 2015¹²⁸.

Cependant, l'enquête annuelle SAGERFIP, visant à identifier l'affectation des effectifs de la DGFIP ne permet pas de recenser de manière complète ceux travaillant à la gestion de la fiscalité directe locale. L'enquête complémentaire impôts (ECI) n'est effectuée que tous les deux ans et sur échantillon (elle porte sur 500 structures seulement). C'est elle pourtant qui fixe la clé de répartition des effectifs entre les missions fiscales. La détermination des effectifs consacrés à la fiscalité directe locale n'est donc pas d'une fiabilité totale.

Il convient, en toute rigueur, de rajouter à ces effectifs employés dans les services déconcentrés ceux des agents de l'administration centrale, des services à compétence nationale (DGE notamment), des services de contrôle fiscal et des services support, notamment informatiques (à la fois à l'administration centrale, dans les directions et établissements informatiques).

2 - Les évolutions quantitatives

Les effectifs consacrés à la gestion de la fiscalité directe locale ont été ramenés de 17 275,2 à 15 375,3, soit une baisse de 11 %, entre le 31 décembre 2011 (premiers éléments exploitables à périmètre équivalent) et le 31 décembre 2014 (dernières données disponibles), à partir du recensement fonctionnel des effectifs initié en 2012 et dont le champ a légèrement

¹²⁸ Source : DGFIP, rapport d'activité 2015, juillet 2016, 21 p., disponible sur www.economie.gouv.fr. Les décomptes très précis faits à la demande de la Cour sur une DDFiP moyenne (celle de la Somme, ex-DRFiP Picardie) confirment ces ordres de grandeur tout en montrant les difficultés méthodologiques.

évolué depuis (par exemple, Mayotte fait partie intégrante du recensement au titre de 2014, à la différence de 2011), et moyennant les ajustements nécessaires¹²⁹.

Les réductions d'effectifs à la DGFIP ont porté principalement sur les services déconcentrés et, au sein de ceux-ci, les unités traitant des questions foncières en général n'ont pas été les moins touchées, notamment dans les fonctions en amont de la chaîne. Ainsi, entre 2004 et 2014, les effectifs de géomètres ont été réduits de 20 %. Dans les services de la publicité foncière, la mise en place de FIDJI, en raison des gains de productivité qui en étaient attendus à juste titre, s'est accompagnée d'une forte réduction des effectifs (de 46 % entre 1998 et 2016). Les effectifs doivent être rapprochés des coûts paramétriques moyens¹³⁰ pour aboutir au coût en rémunérations.

B - Des coûts complets élevés

La comptabilité analytique de la DGFIP permet en principe de mesurer les dépenses complètes afférentes à chacune des actions du programme budgétaire 156, telles que présentées dans les documents budgétaires, ainsi qu'à un niveau plus fin (chacune des actions étant subdivisée en 2 à 8 sous-segments). Elle tient compte des dépenses rattachables aux effectifs de l'ensemble des structures et directions de la DGFIP (au-delà des seuls services déconcentrés, DDFIP et services subordonnés). Ainsi, les dépenses complètes des actions 1, 2 et 3 (hors missions foncières), correspondant respectivement à la fiscalité des grandes entreprises, des PME et des particuliers et de la fiscalité directe locale permettent de déterminer le coût global de gestion de l'impôt. Par ailleurs, la répartition plus précise des effectifs en fonction des différents impôts réalisée au moyen d'une enquête relative au coût de gestion de l'impôt permet de connaître la part du coût global de gestion de l'impôt rattachable aux impôts directs locaux.

Pour obtenir le coût en dépenses complètes de la gestion de la fiscalité directe locale, il convient d'ajouter aux missions fiscales stricto sensu les missions foncières et une quote-part du coût global de la gestion financière du secteur public local (action 7) représentative de la seule mission relative à l'expertise et au conseil dans le domaine fiscal du SPL (non imputée sur les actions fiscales en comptabilité analytique).

¹²⁹ Le pilotage et l'animation de la publicité foncière en direction étant globalisés avec le pilotage et l'animation des missions foncières dans les résultats au 31 décembre 2011 (à la différence de ceux au 31 décembre 2014), ils ont fait l'objet d'un retraitement visant à neutraliser les effectifs afférant à la publicité foncière ; les équipes de renfort EDR) n'étant pas réparties fonctionnellement dans les résultats au 31 décembre 2011 ont fait l'objet d'une intégration pour 2011 par application de la quote-part des effectifs pris en compte au titre de 2014.

¹³⁰ Coûts paramétriques moyens des agents de la DGFIP :

Catégorie d'agent	Coût moyen annuel chargé (€)
A+	169 595
A	83 967
B	60 516
C	49 348

Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

Selon ce périmètre et dans les conditions de ces calculs, la DGFIP a présenté une première évaluation de la dépense complète associée à la gestion de la fiscalité directe locale à hauteur de 2,232 Md€ pour l'exercice 2015¹³¹.

Si l'on retient ce montant et si on le rapproche du total des crédits consommés en 2015 sur le programme 156, soit 8,276 Md€¹³², il ressort que la gestion de la fiscalité directe locale absorberait plus du quart (27 %) du total des dépenses de la DGFIP.

Toutefois, en cours d'instruction, la DGFIP a fourni une donnée corrigée à 1,422 Md€ issue de l'annulation d'une double comptabilisation du coût des missions foncières déjà prises en compte dans les coûts de gestion de la TF et de la TH.

Si on retient cette dernière évaluation, la part des crédits budgétaires de la DGFIP consacrée à la gestion de la fiscalité directe locale est ramenée à 17,5 %, mais représente environ un tiers des crédits absorbés par l'ensemble des missions fiscales.

En tout état de cause, cette part des moyens est élevée au regard des sommes perçues, par comparaison avec ce qu'elle est pour les impôts d'État. Cette situation découle de la grande complexité de ces impôts, affectant négativement l'efficacité de leur gestion. Dans la mesure où ce facteur joue moins pour les impôts directs locaux sur les entreprises, puisque la dématérialisation est poussée et la gestion de plus de la moitié de ces impôts centralisée auprès de la DGE, la différence provient principalement des impôts directs locaux pesant sur les particuliers. La révision des valeurs locatives, si elle peut avoir un effet simplificateur à terme, engendrera également un surcroît de charge à court terme.

C - Des taux d'intervention en réduction, sauf pour les impôts économiques

La DGFIP ne publie annuellement dans son rapport de performance qu'un indicateur global du taux d'intervention (n° 4.4), calculé pour l'ensemble des impôts qui constitue un sous-indicateur de l'indicateur n° 4.1 « taux d'intervention et évolution de la productivité ». Pour ses besoins internes, ce taux fait l'objet d'une déclinaison par impôt, à partir des résultats de l'enquête relative au coût de gestion de l'impôt qui permet, à partir d'un échantillon représentatif des services de la DGFIP, de répartir les effectifs fiscaux par impôt.

Parallèlement au taux d'intervention sur l'impôt calculé pour les documents budgétaires avec des dépenses de personnel dont le taux de contribution employeur au CAS *Pensions* est figé à son niveau de 2005 (calcul en dépenses dites Lépine), la DGFIP calcule également un

¹³¹ La répartition fournie par impôt était la suivante

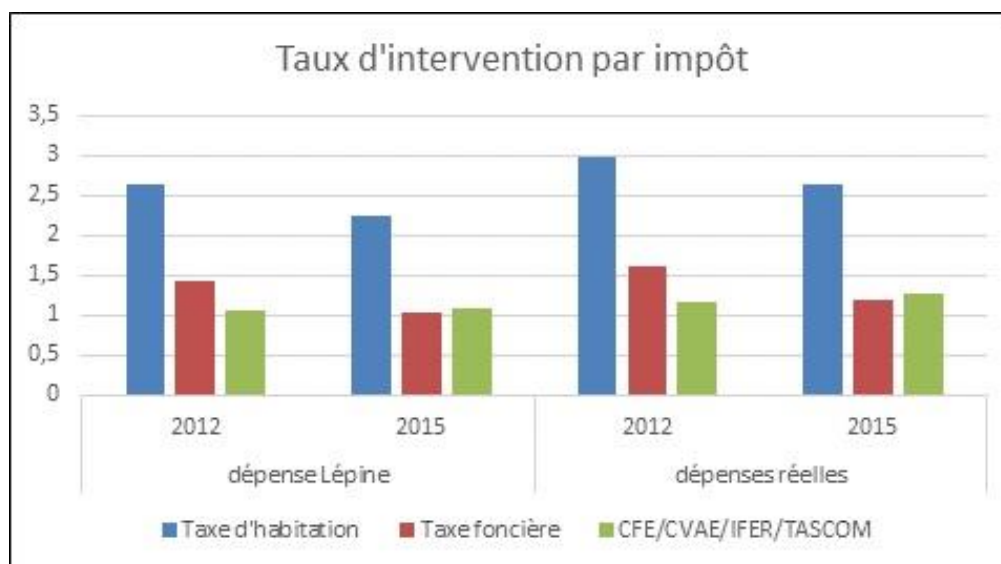
Gestion TH	566
Gestion TF	456
Gestion CFE/IFER/CVAE/TASCOM	367
Missions foncières des professionnels et particuliers	810
Expertise et conseil dans le domaine fiscal du SPL en DDFiP	33
Total dépenses complètes	2 232

Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

¹³² Loi de règlement pour 2015 ; le rapport annuel de la DGFIP fournit le chiffre de 8,164 Md€ pour les dépenses budgétaires de l'exercice.

taux d'intervention sur l'impôt en dépenses complètes réelles (publié dans la partie CAC des RAP du programme 156 de 2013 et 2014).

Graphique n° 1 : taux d'intervention par impôt en dépenses Lépine et réelles



Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

Il est logique que le taux d'intervention soit plus faible sur les impôts économiques, déclaratifs et pour partie auto-liquidés, faisant l'objet de paiement dématérialisé, donc normalement moins coûteux à gérer, que sur les impôts sur rôle. En revanche, les divergences d'évolution entre les taux sur la TH et surtout la TF d'une part (en forte baisse) et les impôts sur les entreprises de l'autre (en hausse) sont au premier abord paradoxales. L'hypothèse peut être faite que la baisse des taux d'intervention sur les impôts sur rôle résulte de la diminution des effectifs d'agents affectés à leur gestion. En tout état de cause, ces taux demeurent supérieurs au taux d'intervention moyen sur les impôts qui a été de 0,86 en 2015 (contre 1,04 en 2010).

La gestion de la fiscalité directe locale n'offre pas de gisements d'économies massifs, à la différence de ceux qui ont pu être identifiés et exploités dans d'autres domaines (gestion de la dépense avec le contrôle hiérarchisé, dématérialisation dans le secteur public local, etc.). Du côté des redevables, les progrès dans la gestion permettront de réduire les contentieux d'attribution mais non les recours gracieux.

II - Les charges liées aux difficultés de recouvrement

Le recouvrement des impôts locaux est structurellement complexe et aboutit à des résultats en retrait par rapport aux taux de recouvrement des autres impôts. Du fait de la garantie qu'il apporte sur les rôles émis, l'État assume le poids financier des difficultés du recouvrement.

A - Un recouvrement difficile avec des coûts afférents

1 - Les charges résultant d'un « contentieux administratif »¹³³ abondant

Les impôts directs locaux sont les plus difficiles à recouvrer, principalement sur les ménages. Ce phénomène a deux causes : d'une part, la complexité de ces impôts et les difficultés d'établissement rencontrées en amont, décrites plus haut, provoquent des contestations¹³⁴ ; d'autre part, une partie des redevables peut rencontrer des difficultés à les payer. C'est le cas en particulier de la TH, dernier impôt à payer dans l'année (au 15 novembre, après la taxe foncière au 15 octobre et le cas échéant le solde de l'IR), à un moment où la trésorerie des contribuables peut être insuffisante. Elle peut être due par des contribuables aux ressources modestes. Les changements de règles concernant les exonérations, abattements et dégrèvements d'une année sur l'autre peuvent rendre imposables des contribuables qui n'avaient pas eu à payer la TH l'année précédente et n'avaient pas prévu de la payer. Des situations analogues peuvent se présenter pour les taxes foncières, mais elles sont moins fréquentes.

Les impôts directs locaux donnent donc lieu à beaucoup de demandes gracieuses¹³⁵ et de réclamations contentieuses.

a) Les remises gracieuses

La TH est l'impôt qui suscite le plus grand nombre de demandes gracieuses : 494 792 en 2015, suivi par les taxes foncières : 149 068 en 2015¹³⁶. Tout en se maintenant à un niveau élevé, ce nombre fluctue d'année en année : il a baissé en 2014 par rapport à 2013, pour augmenter à nouveau sensiblement en 2015.

¹³³ L'expression « contentieux administratif » est employée ici au sens de la DGFIP, pour laquelle elle désigne tout recours gracieux auprès des services fiscaux, qu'il prenne la forme d'une demande de remise ou d'une contestation du calcul de l'impôt. Elle emploie le terme de « contentieux juridictionnel » pour désigner ce qui est communément appelé contentieux administratif (devant la juridiction administrative).

¹³⁴ Les règles de procédures pour les réclamations contentieuses sont rappelées à l'annexe n° 11.

¹³⁵ Une demande gracieuse consiste à solliciter la bienveillance de l'administration en vue afin d'obtenir la remise (abandon total) ou la modération (abandon partiel) d'impositions reconnues comme régulièrement établies ou de pénalités. Une réclamation contentieuse vise à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire. Selon le cas, la réclamation tend à obtenir une décharge, lorsque la contestation porte sur la totalité de l'imposition ; une réduction, si la contestation porte sur une partie de l'impôt ; une restitution, pour les impôts versés spontanément c'est à dire ceux pour lesquels l'administration n'a pas envoyé d'avis d'imposition.

¹³⁶ À titre de comparaison, le nombre de demandes gracieuses concernant l'IR n'a été que de 200 779, et le montant total de 1 402 609 € ; la CAP est l'autre grande source de demandes gracieuses (363 068).

Tableau n° 10 : nombre de demandes gracieuses

	2012	2013	2014	2015
<i>IR</i>	196 713	216 362	223 262	
<i>Taxes foncières</i>	90 072	84 188	81 285	149 068
<i>TH</i>	427 682	458 805	414 067	494 792
<i>TP et CET</i>	32 223	28 479	31 129	

Source : *Cour des comptes, d'après données DGFIP, rapports annuels 2014 et 2015*

Pour évaluer les cas qui leur sont soumis, les SIP utilisent une « boîte à outils » mise à leur disposition par la DGFIP qui consiste pour l'essentiel en une grille d'analyse en fonction des revenus, des charges connues et estimées du ménage et d'éléments de contexte. La principale utilité de cette batterie de critères est d'encadrer l'arbitrage entre remise gracieuse et délais de paiement et, ce faisant, de faciliter pour les agents les décisions à prendre à l'égard de personnes parfois en réelle difficulté. Ce dispositif permet, en outre, d'assurer un traitement assez homogène des demandes au sein d'un même département et entre départements.

Les consignes données aux services déconcentrés sont de privilégier en principe l'octroi de délais de paiement, et d'orienter les contribuables vers la mensualisation du paiement des impôts directs locaux afin d'éviter des problèmes de trésorerie en fin d'année. Les délais accordés pour le paiement de la TH pendant la campagne de recouvrement représentent entre 45 et 50 % du nombre de délais accordés pour le paiement des impôts des particuliers (impôt sur le revenu, taxes foncières et taxe d'habitation) et entre 20 et 25 % du montant de ces délais.

Tableau n° 11 : coût des remises gracieuses en 2015

<i>En millions d'euros</i>	TH	TFB	TFNB	CFE	TOTAL
<i>Remises gracieuses</i>	88	28	1	11	128

Source : *Cour des comptes, d'après données DGFIP*

b) Les contentieux administratifs

Les redevables de la TH, de la TFPB, de la TFPNB et des taxes annexes à ces taxes¹³⁷ qui s'estiment imposés à tort ou surtaxés sont admis à présenter une réclamation au service des impôts dont dépend le lieu d'imposition. Les principaux motifs de réclamation portent sur : l'évaluation foncière des propriétés ; le respect du principe de l'annualité¹³⁸ ; la prise en compte d'éléments de la situation personnelle du contribuable (composition du foyer au 1^{er} janvier pour

¹³⁷ Par exemple la TEOM, qui est une taxe facultative annexe à la TFPB, établie d'après la valeur locative foncière servant de base à la TFPB.

¹³⁸ La TFPB, la TFPNB et la TH sont établies pour l'année entière en fonction de la situation au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Un contribuable qui a vendu son immeuble ou qui a quitté son logement avant le 1^{er} janvier de l'année d'imposition peut demander la décharge de l'imposition qui lui est indument réclamée.

la TH par exemple) ; les droits à exonération ou dégrèvement de cotisations¹³⁹. Les écarts peuvent être imputables soit aux contribuables eux-mêmes (qui ont omis de déclarer un changement de situation) soit aux services.

La plus grande part du contentieux de la fiscalité directe locale est un contentieux d'attribution, notamment pour la TH, pour laquelle se rencontrent aussi des contentieux liés aux personnes (nombre de personnes occupantes, droit à exonération et abattement). Les contentieux pour la TF sont surtout des contentieux d'évaluation, pour les locaux d'habitation comme pour les locaux d'activité. Pour la TH, les taux d'acceptation des contestations sont élevés. Une des raisons citées par les services peut être que le contribuable prend contact préalablement avec son SIP ou sa trésorerie par courriel ou téléphone et dépose sa réclamation s'il lui a été indiqué qu'elle était recevable. En la matière, les cas se partagent par moitié entre la correction d'erreurs d'affectation et la prise en compte de droits à exonération ou abattement. Le traitement des réclamations permet, pour la campagne suivante, de rectifier les bases et les données sur l'occupation d'un local.

Les redevables de la CFE peuvent présenter une réclamation au SIE du lieu de situation des biens fonciers et ceux de la CVAE, au SIE du lieu de leur principal établissement. Les principaux motifs de contentieux sont les suivants : erreur d'évaluation de la valeur locative des propriétés imposables à la CFE ; erreur sur la période de référence à retenir pour établir l'imposition à la CFE¹⁴⁰ ; demande d'allègement de la CFE après mise en recouvrement : dégrèvement de CFE pour cessation d'activité (art. 1478 du CGI), pour réduction de base (art. 1647 bis du CGI) ; erreur dans le calcul de la valeur ajoutée servant à la détermination du plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée et au calcul de la CVAE ; exonération de CET ou plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée. Les redevables de l'IFER peuvent déposer une réclamation dans les mêmes conditions qu'en matière de CFE (contentieux afférent à la détermination des bases imposables selon l'IFER considérée). S'agissant de la TASCOT, les motifs de contentieux ont trait principalement aux modalités d'application des règles de fixation de la superficie imposable et du chiffre d'affaires.

Les réclamations (inférieures à 60 000 €) sont traitées au sein des DDFiP par les agents des SIP et SIE, avec un pic d'activité en la matière en automne. Ils communiquent les dossiers afférents à l'évaluation des locaux aux services fonciers. Le délai de traitement est de six mois. Passé ce délai, la demande est présumée rejetée. Après décision des services fiscaux locaux, en cas de rejet ou d'admission partielle d'une réclamation, de rejet d'une demande gracieuse de remise de pénalités, de refus de délais de paiement, les contribuables peuvent saisir le conciliateur fiscal départemental par courriel ou par courrier. La fiscalité directe locale représente environ 60 % des dossiers portés devant les conciliateurs. Dans la très grande majorité des cas, les demandeurs ne vont pas au-delà et ne font pas de recours juridictionnels. Le tableau suivant situe l'importance relative du contentieux administratif pour les impôts directs locaux par rapport aux autres impositions.

¹³⁹ Par exemple, exonération de deux ans de TFPB pour constructions nouvelles, exonération de TFPB ou de TH en raison de la situation personnelle (âge, handicap) ou dégrèvement de TH lié au plafonnement en fonction du revenu.

¹⁴⁰ Sous réserve des créations d'établissement et des changements d'exploitant, la période de référence retenue pour déterminer les bases de la CFE est l'avant-dernière année précédant celles de l'imposition ou le dernier exercice de douze mois clos au cours de cette même année lorsque cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile.

Tableau n° 12 : réclamations contentieuses en matière de fiscalité directe locale

Affaires reçues	2012	2013	2014
IR	1 340 434	1 224 885	1 134 043
Taxes foncières	297 417	299 627	297 396
TH	888 007	900 996	893 181
TP et CET	326 496	295 694	239 392

Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP, rapports annuels 2014 et 2015

On note la relative stabilité de ces données, le fait que les réclamations et demandes de remises gracieuses sont constamment plus nombreuses pour les impôts directs locaux que pour l'IR et la prépondérance des réclamations et demandes portant sur la TH.

Si l'application ERICA (Élaboration du Registre Informatisé du Contentieux Administratif) permet l'enregistrement et la mise à jour des dossiers contentieux, en revanche le système d'information de la DGFIP ne permet pas de synthétiser au niveau national les motifs de réclamation ; il ne donne pas non plus d'indication sur le recouvrement contentieux : les données ne peuvent être établies qu'à la main, direction par direction. L'attention se porte plutôt sur les motifs de contestation nouveaux que sur l'évolution de la répartition entre motifs usuels. L'application ERICA pourrait être adaptée de manière à produire un état synthétique des motifs de réclamation contentieuse, par DDFIP et à l'échelon national.

2 - Des contentieux juridictionnels à enjeux

Les contestations contre les décisions de l'administration en matière de taxes foncières, de TH et de CET peuvent être déférées par le contribuable au tribunal administratif. En application de l'article R. 811-1 du code de justice administrative, le tribunal administratif statue en premier et dernier ressort sur les litiges relatifs aux impôts locaux (TF et TH notamment) et à la CAP, à l'exception des litiges relatifs à la CET. Les jugements rendus en ces matières ne sont donc susceptibles que d'un pourvoi en cassation devant le Conseil d'État. En revanche, les décisions du tribunal administratif relatives à la CFE et à la CVAE sont toujours susceptibles d'appel ; les décisions statuant sur les recours en matière de taxe foncière peuvent faire l'objet d'appel lorsqu'elles statuent également sur des conclusions relatives à la CFE, à la demande du même contribuable, et que les deux impositions reposent, en tout ou partie, sur la valeur des mêmes biens appréciée la même année.

À l'occasion d'un litige fiscal, le juge administratif a qualité pour apprécier, par la voie de l'exception d'illégalité, la validité d'un acte administratif ayant permis d'établir l'imposition contestée. Ainsi, dans le cadre de contentieux portant sur des impositions établies en matière de TEOM, des contribuables ont pu contester la légalité des délibérations prises par la collectivité pour fixer le taux de la taxe dès lors que ce taux paraissait manifestement disproportionné par rapport au montant des dépenses d'enlèvement des ordures ménagères.

Les contentieux les plus significatifs portés devant la juridiction administrative concernent les locaux d'activité, leur qualification, le choix des locaux de référence. Des cabinets spécialisés dans la sphère des professionnels les incitent à ouvrir des instances de ce chef. À compter du 1^{er} septembre 2016, les affaires portées devant un tribunal administratif sont

gérées par la DDFiP du lieu du siège du tribunal. Les appels et recours devant une cour administrative d'appel ou le Conseil d'État sont traités par l'administration centrale.

3 - Le coût des dégrèvements

Les contentieux administratifs et juridictionnels peuvent aboutir à des dégrèvements accordés par la DGFIP en gestion. L'État prend à sa charge l'essentiel des dégrèvements contentieux de TFPB, de TFPNB¹⁴¹, de TH¹⁴² et de taxes annexes (TEOM¹⁴³ notamment) accordés aux contribuables, ainsi que les dégrèvements sur les taxes entreprises. Les crédits consacrés aux dégrèvements, quelle qu'en soit l'origine, sont inscrits dans le programme 201.

Tableau n° 13 : dégrèvements en gestion (toutes causes confondues) en 2015

<i>Taxe</i>	TH	TFB	TFNB	CFE	TOTAL
<i>Montant en M€</i>	465	755	24	458	1 702

Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

B - Un taux de recouvrement globalement peu satisfaisant

1 - Les étapes successives de la mesure du taux de recouvrement

La notion de recouvrement au sens de la DGFIP ne coïncide pas avec celle d'encaissement des sommes effectivement versées par les contribuables puisque le taux de recouvrement final inclut toutes les recettes pour ordre (c'est-à-dire les prises en charge par l'État).

Dans l'ordre chronologique des opérations de recouvrement, le premier taux mesuré est le taux de recouvrement à l'échéance. Il mesure les paiements constatés à la date limite de paiement rapportés au principal des impositions, majoré des pénalités de retard pour défaut de paiement par prélèvement mensuel. Il porte donc, sous réserve des remises gracieuses accordées avant la date limite de paiement, sur des versements effectifs des contribuables. Or ce taux est particulièrement faible pour les impôts directs locaux : 92,68 % pour les taxes foncières et 90,42 % pour la taxe d'habitation en 2015.

Dans un second temps, le taux de recouvrement au basculement se réfère aux sommes comptabilisées en recettes (sur les impôts mis en recouvrement en n-1) avant la date de passage au recouvrement forcé (au cours du deuxième trimestre de l'année n). Il intègre les versements supplémentaires des contribuables après la date limite de paiement, paiements tardifs spontanés,

¹⁴¹ Sauf les dégrèvements « jeunes agriculteurs » de TFPNB votés par les collectivités territoriales. Ces dégrèvements sont à la charge des collectivités territoriales et de leurs groupements (article 1647-00 bis du CGI).

¹⁴² Sauf les dégrèvements de taxe d'habitation en cas d'imposition erronée liée à l'appréciation de la vacance (article 1407 bis du CGI). Ces dégrèvements sont à la charge de la commune.

¹⁴³ Les dégrèvements résultant du contentieux relatif à l'assiette de la part incitative de la TEOM sont à la charge de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale (article 1522 bis du CGI).

dans le cadre de délais de paiement, ou sous l'effet de mesures de relance. Il comporte aussi des recettes pour ordre puisqu'il intègre les remises gracieuses et dégrèvements ordonnancés après la date d'échéance. Les sommes prises en compte pour le calcul de ce taux sont donc supérieures à celles dont les contribuables se sont acquittés. Ce taux a été en 2015 de 96,68 % pour les taxes foncières et 94,05 % pour la taxe d'habitation. En 2015, l'écart entre les deux taux a été particulièrement élevé en raison des délais de paiement accordés ou des dégrèvements consentis à des personnes auparavant exonérées qui se sont trouvées imposables cette année-là. Si le taux de recouvrement des taxes foncières est dans la moyenne des taux de recouvrement moyens pour les impôts des particuliers, proches de ceux de l'IR, en revanche les taux de recouvrement de la TH sont significativement inférieurs.

Les taux de recouvrement présentent d'amples variations géographiques. Pour les particuliers, les écarts entre les taux de recouvrement régionaux et départementaux et les moyennes nationales sont plus accusés pour les impôts directs locaux que pour les impôts nationaux (voir annexe n° 12). Les régions et départements qui ont les taux de recouvrement les plus élevés sont aussi ceux qui ont les taux les plus homogènes. Il existe une corrélation prononcée entre les taux de recouvrement des impôts directs locaux et ceux des autres impôts, résultant des écarts de civisme fiscal entre départements. La situation économique et sociale locale est également un facteur déterminant. Certains départements se distinguent par leurs mauvaises performances (Corse, DOM). Parmi les départements métropolitains, seule la Seine-Saint-Denis a un taux de recouvrement de la TH au basculement inférieur à 90 %.

Les problèmes de recouvrement sur les entreprises concernent surtout la CFE. En particulier, le montant minimal d'imposition, élevé pour des TPE ou des PME, peut entraîner des défauts de paiement. En revanche, le recouvrement de la CVAE, impôt auto-liquidé, ne pose pas de problème : il y a très peu d'impayés, une centaine par an, généralement liés à l'engagement de procédures collectives.

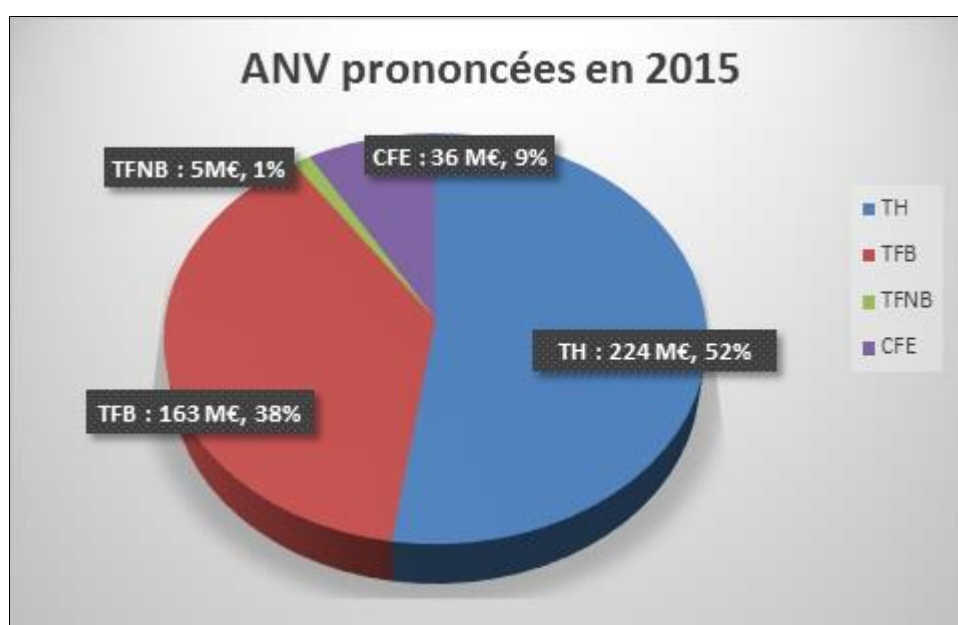
Le recouvrement forcé des impôts directs locaux est organisé comme celui des autres impôts¹⁴⁴. Il apparaît toutefois difficile sur les ménages de condition modeste. Si l'essentiel des revenus d'un ménage assujéti à la TH provient du RSA, celui-ci est insaisissable. En matière de TF (et de TH au cas où le redevable est propriétaire), il est possible de prendre une hypothèque sur le bien (c'est une condition pour que la créance fiscale soit passée en ANV) mais il est exceptionnel qu'il soit procédé à une vente judiciaire, pour des raisons d'opportunité. Le stock des instances de recouvrement forcé en matière de TH est de 2 millions de rôles non soldés depuis 30 ans (non annulés), pour un montant de 900 M€.

¹⁴⁴ Au cas où l'impôt dû n'est pas perçu par la voie amiable (application RREC), l'avis d'imposition est basculé dans RAR (taxes ménages) et RSP forcé (ex-MEDOC) pour la CFE. Les premières étapes du recouvrement forcé relèvent des SIP et SIE puis les créances complexes (créances issues d'un contrôle fiscal, créances d'un montant supérieur à un seuil fixé à 5 000 € pour les professionnels et 10 000 € pour les particuliers) sont transférées à un poste comptable spécialisé, le PRS. Pour ce qui concerne les entreprises faisant l'objet de procédures collectives, le traitement des créances doit être regroupé fin 2016 à l'échelon départemental afin de renforcer la sécurité juridique. Des discussions sont en cours entre la DGFIP et les mandataires afin de simplifier les procédures (Il est envisagé de créer un portail dédié chez chaque mandataire).

2 - La constatation définitive du non-recouvrement : les admissions en non valeur

Les admissions en non valeur (ANV) consistent pour l'État à prendre acte d'impayés et à renoncer définitivement au recouvrement de l'impôt. La dernière étude systématique sur les ANV est un rapport de mission d'audit de modernisation réalisé conjointement par l'IGF et l'IGA intitulé « rapport sur les outils de pilotage et d'information des dégrèvements et ANV d'impôts directs locaux », remis en novembre 2006, donc antérieur à la fusion. Le total des ANV d'impôts locaux (y compris la CVAE, les IFER et autres taxes ne figurant pas dans le tableau ci-dessous) a atteint au total 580 M€ en 2015.

Graphique n° 2 : ANV pour l'année 2015



Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

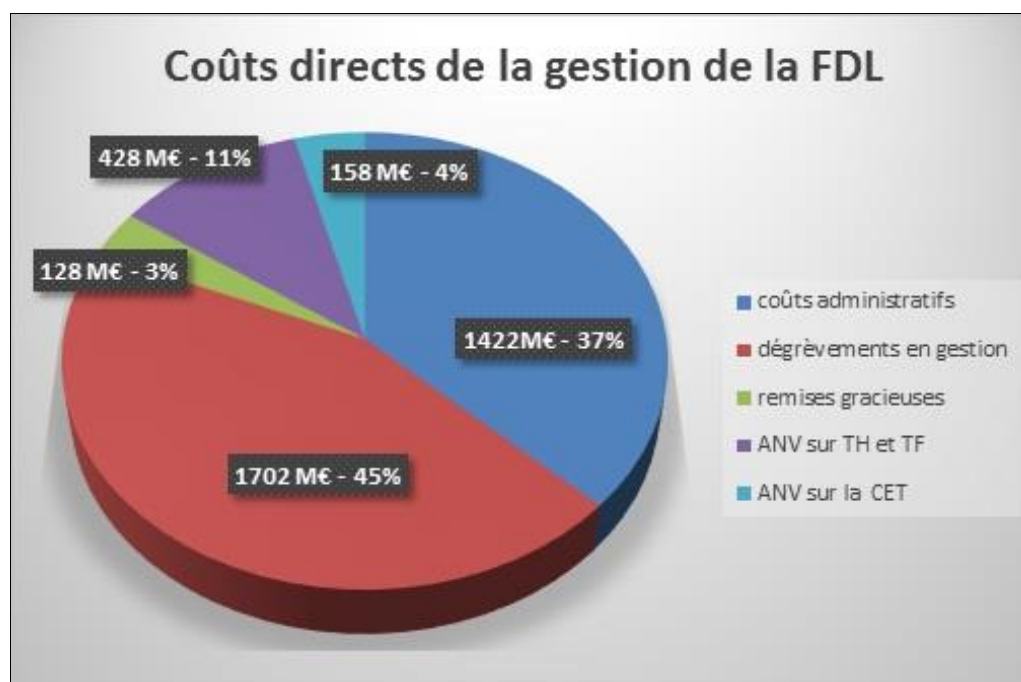
Le montant des ANV a fortement augmenté au cours de la période récente : de 33,8 % entre 2012 à 2015 et jusqu'à 48 % pour la TH. C'est une charge nette pour l'État puisque les collectivités ont bien perçu sous forme d'avances le produit d'impôts qui n'ont en définitive pas été collectés.

Il est toutefois à noter que le taux d'ANV est globalement le même pour les impôts locaux que pour les impôts d'État : les recettes fiscales nettes de l'État ont été de 280 Md€ en 2015, année sur laquelle ont été prononcées 2,1 Md€ d'ANV soit un ratio de 0,75 %. Le ratio pour les impôts directs locaux est de 0,76 %. Cependant les ANV prononcées durant une année donnée se rapportent à des prises en charges de plusieurs années antérieures et il est donc impossible de calculer le ratio des ANV définitives sur un exercice donné. La Cour a déjà recommandé de retracer les ANV dans les PAP et les RAP par année de prise en charge comptable de la créance et par impôt, en détaillant les motifs d'ANV.

**

Les coûts directs de la gestion de la fiscalité directe locale et liés à l'action de la DGFIP s'élèvent ainsi à 3,832 Md€. Ils se décomposent de la manière suivante :

Graphique n° 3 : Coûts directs de la gestion de la fiscalité directe locale



Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

III - Les frais de gestion : une recette largement amputée pour l'État

Les « frais de gestion » institués par l'article 1641 du CGI¹⁴⁵ sont perçus sur les mêmes contribuables que les taxes proprement dites. Ils ont pour finalité théorique de couvrir, d'une part, les dégrèvements, d'autre part, « les frais d'assiette et de recouvrement », soit les coûts encourus par la DGFIP pour percevoir les impôts directs locaux. Les taux des frais de gestion prélevés sur les contribuables étant fixés par voie législative, leur évolution est déconnectée de celle des postes de dépenses qu'ils sont censés couvrir. Le transfert progressif de la plus grande partie de leur produit aux collectivités a dénaturé ce dispositif en le rendant peu lisible. L'État n'en conserve plus qu'une part réduite.

¹⁴⁵ Cet article, tel que modifié par la loi n° 2014-58 du 27 janvier 2014 de modernisation de l'action publique territoriale et d'affirmation des métropoles - art. 56 (V), institue des prélèvements au profit de l'État en contrepartie des frais de dégrèvement et de non-valeurs qu'il prend à sa charge, constitués à la fois de frais proportionnels au montant de certaines impositions et d'un prélèvement sur la valeur locative de certains locaux imposables à la taxe d'habitation. Il institue également des prélèvements en compensation des frais d'assiette et de recouvrement, calculés en pourcentage du montant de certaines taxes. Au total, 18 taxes servent de base aux frais de gestion, avec une palette de taux différente selon la finalité de ces frais (dégrèvement et admission en non-valeur ou bien assiette et recouvrement). Le détail figure au BOFIP (BOFIP-IF-AUT-40-20140311).

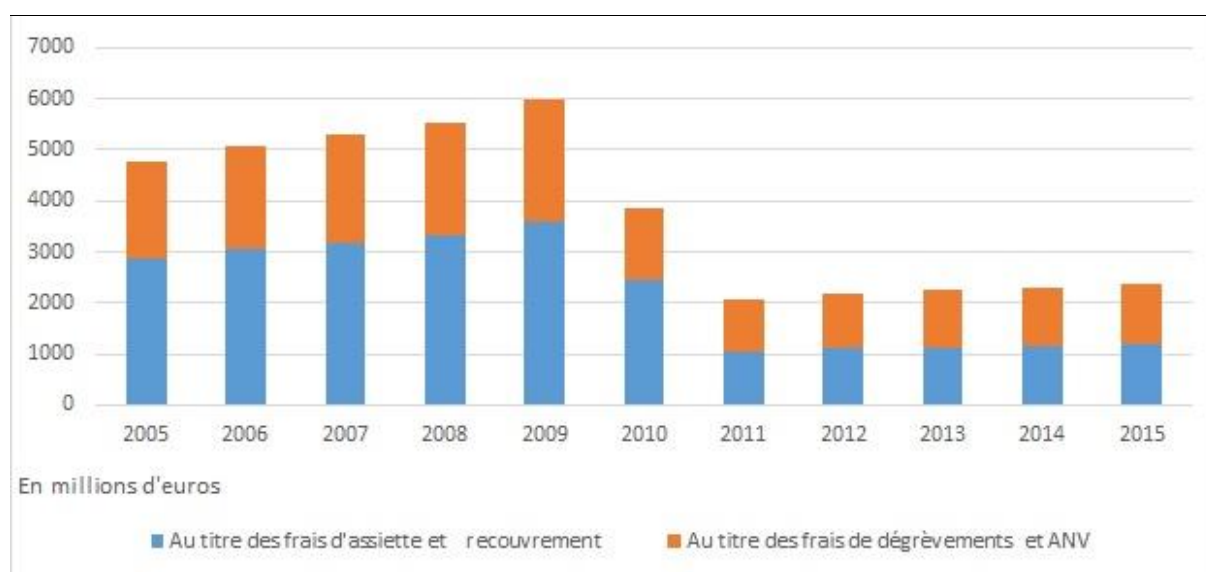
A - Les transferts du produit des frais de gestion au profit des collectivités

L'attribution d'une part croissante du produit des frais de gestion aux collectivités s'est faite en deux temps et selon deux modalités différentes.

1 - Le « rebasage » des taux des frais de gestion

Les frais de gestion perçus par l'État ont connu une diminution très prononcée dans le contexte de la réforme de la taxe professionnelle (à partir de 2010 et plus encore de 2011). Cette baisse a résulté d'une modification, au bénéfice des collectivités territoriales, de la répartition du produit brut de la fiscalité directe locale (taxes foncières et taxe d'habitation) entre l'État et les collectivités territoriales au moyen d'une baisse du taux des frais de gestion destinés à l'État et d'une hausse corrélative des taux des impôts directs locaux, opération dite de « rebasage des taux de frais de gestion ». L'effet de ce rebasage est considéré comme faisant partie de la « fiscalité transférée au titre de la réforme de la fiscalité directe locale ». Cette opération de rebasage est à l'origine de la très forte diminution des frais de gestion entre 2009 et 2011, comme le montre le graphique ci-dessous.

Graphique n° 4 : évolution des montants des frais de gestion perçus 2005 – 2015¹⁴⁶



Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

¹⁴⁶ L'essentiel des frais de gestion perçus au titre des frais d'assiette et de recouvrement provient de la TF, TH, TP, CFE et taxes annexes. Depuis 2010, la CVAE et la TASCOT fournissent une contribution marginale, de 134 M€ en 2015 pour la CVAE et de 11 M€ pour la TASCOT.

2 - La rétrocession d'une partie du produit des frais de gestion

Au surplus, les frais que l'État continue à percevoir ne lui restent plus désormais acquis en totalité. En effet, dans le cadre du pacte de confiance et de responsabilité signé le 16 juillet 2013 entre l'État et les collectivités territoriales, une partie du produit des frais de gestion encore perçus par l'État a été transférée respectivement aux départements¹⁴⁷ (produit net des frais de gestion sur la TFNB) et aux régions¹⁴⁸ (frais de gestion sur la TH, la CFE et la CVAE). Le versement des sommes correspondantes a pour support le compte d'avances 833, sur lequel ont été créées à cette fin deux nouvelles actions, n° 3 (départements) et n° 4 (régions). Les sommes transférées s'élevaient en 2015, respectivement, à 866 M€ (départements) et 616 M€ (régions), soit au total 1,482 Md€. Sur les 2,358 Md€ de frais de gestion perçus, l'État n'a donc conservé que 876 M€¹⁴⁹.

3 - Des transferts qui permettent à l'État de contourner la norme de dépense

Ces transferts du produit des frais de gestion, qui constituent bien une dépense de l'État, n'entrent ni l'un ni l'autre dans le champ de la norme de dépense de l'État. Dans la première étape (rebasage), une augmentation des ressources des collectivités a été financée non par une dotation ni par un prélèvement sur recettes mais par une minoration « à la source » des recettes de l'État. La seconde étape, le transfert d'une partie du produit des frais de gestion, ne constitue pas non plus un prélèvement sur recettes mais une affectation de recettes. Au regard de la charte de budgétisation au sens strict, les affectations de recettes aux collectivités locales sont exclues de la norme de dépenses. Ces opérations permettent toutefois d'aboutir au même résultat pratique qu'un prélèvement sur recettes ou une dotation qui, elles, entrent dans le champ de la norme de dépense. Elles se traduisent parallèlement par une diminution des ressources budgétaires de l'État.

4 - Une charge nette élevée pour l'État

La part du produit des frais de gestion qui revient en définitive à l'État (876 M€ en 2015) compense aujourd'hui à peine un quart de ses charges (3,8 Md€). En 2015, 2,956 Md€¹⁵⁰ sont ainsi restés à la charge de l'État, soit 77 % des coûts bruts.

B - Un dispositif à revoir

Les frais de gestion ne remplissent plus aujourd'hui leur objectif théorique. Ils sont loin de couvrir les coûts encourus par l'État. La majeure partie de leur produit va désormais aux départements et régions. Ce mécanisme a été dénaturé et est devenu en pratique un moyen d'ajustement des relations financières entre l'État et les collectivités territoriales. Les montants

¹⁴⁷ Au titre du financement de certaines dépenses sociales.

¹⁴⁸ En substitution de l'ancienne dotation globale de décentralisation relative à la formation professionnelle.

¹⁴⁹ Soit la soustraction entre le total des frais de gestion perçus et les transferts aux régions et aux départements (866 M€ + 616 M€, soit 1,482 Md€)

¹⁵⁰ 3,832 Md€ de coûts directs de la gestion de la FDL moins 876 M€ de frais de gestion conservés par l'État.

rétrocédés sont assimilables à une quasi-dotation, utilisée pour atténuer l'accroissement de charges de collectivités ou les effets de la diminution des dotations sur crédits budgétaires. Ce dispositif est devenu par étapes de plus en plus illisible :

- le contribuable local, au vu de son avis d'imposition, peut croire que sa cotisation au titre des frais de gestion va à l'État alors que la majeure partie est attribuée aux collectivités territoriales ;
- les frais de gestion largement supportés par les contribuables du bloc communal sont pour partie affectés aux départements et aux régions ;
- les transferts de frais de gestion amputent les recettes du budget de l'État et sont donc indirectement supportés par les contribuables nationaux.

Un réexamen d'ensemble s'impose donc afin de clarifier l'objet et les destinataires des frais de gestion.

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

Les résultats de la DGFIP en matière de gestion de la fiscalité directe locale sont moins bons que dans ses autres secteurs d'activité, alors même que cette tâche absorbe 14 % de ses effectifs totaux et 17 % de ses coûts complets : elle y consacre donc proportionnellement davantage de moyens qu'à d'autres missions dont les enjeux financiers sont supérieurs.

Le recouvrement des impôts directs locaux sur les ménages présente des caractéristiques très accusées : un contentieux important et gros consommateur de temps-agent, une action de contrôle limitée conduisant à peu de redressements, un taux de recouvrement inférieur à la moyenne de ceux atteints pour les autres impôts, avec de fortes amplitudes entre les départements, un niveau de dématérialisation des paiements lui aussi nettement plus bas que pour les autres impôts. À part la CFE, également imposée sur rôle, la situation est apparemment plus favorable pour la CVAE et les IFER du fait de leur caractère auto-liquidé et des recoupements possibles entre les déclarations et le reste des liasses fiscales.

Si les collectivités bénéficiaires de la fiscalité directe locale peuvent être indifférentes aux lacunes du recouvrement, dont elles ne supportent pas les conséquences financières, voire estimer que certaines mesures (remises, étalements, dégrèvements) facilitent l'acceptabilité de cette fiscalité par les redevables, les services de l'État se doivent de maximiser le taux de recouvrement pour réduire la charge supportée par le budget de l'État, les contribuables nationaux palliant les défaillances des contribuables locaux.

Cette situation doit engager l'État à mesurer plus précisément les coûts de structure liés au fonctionnement de la DGFIP et à s'efforcer de les diminuer par une rationalisation des méthodes et processus. Il lui incombe aussi d'améliorer le recouvrement effectif sur les contribuables locaux.

L'État supporte en définitive une charge nette élevée au titre de la gestion de la fiscalité directe locale.

Le coût direct en est de l'ordre de près de 4 Md€. Le montant des « frais de gestion » perçus a été fortement réduit par la baisse de leurs taux. Il est désormais inférieur à celui des frais d'assiette et de recouvrement et des frais de dégrèvement. En outre, une partie en est

transférée, après perception, aux départements et régions. Le solde qui reste acquis à l'État ne couvre qu'une part désormais minoritaires des dépenses qu'il supporte : près de 3 Md€ restent en définitive à sa charge.

La Cour formule la recommandation suivante :

- 13. revoir, dans un souci de transparence, le dispositif actuel des frais de gestion prélevés sur les contribuables locaux afin d'en clarifier la finalité et les destinataires*
-

Conclusion générale

Fruit d'une longue sédimentation, le régime de la fiscalité directe locale demeure mouvant : le dernier changement de grande ampleur, la substitution de la CVAE à la taxe professionnelle, a eu un impact dont les effets sont encore perceptibles, mais des modifications législatives interviennent tous les ans. La volonté d'utiliser cette fiscalité en vue de poursuivre des objectifs de politique publique très divers accroît encore la complexité du système.

La gestion de la fiscalité directe locale est lourde par nature en raison du poids prépondérant de l'assiette foncière et de la prédominance des impôts sur rôle par rapport aux impôts déclaratifs. Elle a été rendue plus délicate par l'évolution démographique et économique : mobilité accrue de la population, urbanisation, transformations du bâti, mutations de l'activité économique. Ces mouvements tendent à créer de nouvelles difficultés en matière de saisie des bases et d'identification des redevables. Les impôts directs locaux touchent davantage de contribuables que les impôts directs d'État. Enfin, parmi les diverses catégories d'impôts, le recouvrement des impôts directs locaux est celui qui présente les résultats les plus faibles.

Dans ce contexte, le rendement de cette fiscalité est devenu un enjeu majeur pour des collectivités territoriales aux compétences élargies, aspirant à l'autonomie financière et devant faire face à une diminution des concours directs de l'État. Soucieuses de ne pas avoir à augmenter les taux de manière trop sensible, elles souhaitent que les bases soient identifiées de manière exhaustive et exacte. Elles ont renforcé leurs moyens d'action propres en la matière et attendent une coopération et une réactivité accrue des services de l'État.

Pour la DGFIP, la gestion de la fiscalité directe locale est une des composantes de ses missions globales. Elle y consacre 14 % de ses effectifs et 17 % de ses crédits de fonctionnement. Elle doit remplir cette tâche en assumant la contrainte de la réduction de ses effectifs et de ses crédits budgétaires imposée durablement par la situation des finances publiques. Conjoncturellement, la mise en œuvre de plusieurs réformes (revalorisation des valeurs locatives, préparation du passage à la retenue à la source pour l'impôt sur le revenu) mobilise les services chargés de cette gestion. Confrontée à ces contraintes, elle donne, de manière légitime, la priorité à la continuité et à la régularité des opérations d'imposition, principalement à la bonne fin des campagnes annuelles de taxation. Il peut lui être donné acte que cet objectif est atteint.

Pour autant, des lacunes subsistent et, à système fiscal inchangé et sans accroissement de moyens, des marges d'amélioration peuvent être identifiées. En particulier, la tenue à jour des bases foncières pâtit de retards et d'imperfections. À cet égard, une des principales demandes des collectivités est de voir leurs signalements en la matière mieux et plus vite pris en compte. Pour y répondre, il incombe à la DGFIP d'accroître le contenu concret de son dialogue avec les collectivités, et d'abord au niveau local, en veillant notamment à ce que toutes les DDFIP aient un degré d'engagement équivalent en la matière. L'enjeu de la correcte appréhension des bases

va être encore renforcé dans la perspective de la certification des comptes des collectivités locales.

Des mesures tendant à renforcer la productivité globale des services afin de garantir la qualité du service rendu peuvent être mises en œuvre dans le cadre existant : la plupart des recommandations de caractère opérationnel formulées dans ce rapport sont conçues dans cette optique. Il incombe à la DGFIP de renforcer le pilotage et le contrôle interne et se doter d'indicateurs de performance portant non sur les secteurs où la situation est déjà satisfaisante, mais sur ceux où des progrès sont requis. Les outils informatiques, à la fois datés et peu interopérables, appellent une modernisation générale, condition de la rénovation des processus, à financer par redéploiement.

À terme, néanmoins, des transformations plus profondes seront nécessaires. Elles doivent s'inscrire dans le cadre d'une réflexion globale sur les missions, la répartition des ressources entre ces missions, la configuration du réseau ; les sujets de cet ordre ne sauraient être abordés indépendamment de la problématique de l'organisation de la DGFIP dans son ensemble.

À ce jour, le coût de cette fonction pour l'État est élevé, avec un montant brut de 3,8 Md€, hors dépenses résultant de mesures législatives (couverture des dégrèvements législatifs, compensation des exonérations) et un montant net approchant 3 Md€, l'État ne conservant désormais qu'environ le quart du produit des frais de gestion théoriquement perçus à son profit. La pratique de leur rétrocession a dénaturé et rendu opaque ce dispositif, qu'il faut donc revoir.

Enfin, une clarification et une simplification du système de la fiscalité locale lui-même – qui n'entraîne pas dans l'objet du présent rapport – ne pourrait qu'en rendre la gestion plus aisée et moins onéreuse.

Glossaire

APUL	administrations publiques locales
ANV	admission en non valeur
BNDP	base nationale de données patrimoniales
CDIF	centre des impôt fonciers
CGI	code général des impôts
CCID	commission communale des impôts directs
CIID	commission intercommunale des impôts directs
CET	contribution économique territoriale
CVAE	contribution sur la valeur ajoutée des entreprises
CFE	cotisation foncière des entreprises
DGFîP	direction générale des finances publiques
DGE	direction des grandes entreprises
DGCL	direction générale des collectivités territoriales
DMTO	droit de mutation à titre onéreux
ESI	établissement de services informatiques
EPCI	établissement public de coopération intercommunale
FDL	fiscalité directe locale
IFER	imposition forfaitaire sur les entreprises de réseau
IR	impôt sur le revenu
PELP	pôle d'évaluation des locaux professionnels
PCE	pôle de contrôle et d'expertise
RPCU	représentation parcellaire cadastrale unique
SDCI	schéma départemental de coopération intercommunale
SPF	service de la publicité foncière
SIE	service des impôts des entreprises
SIP	service des impôts des particuliers
TEOM	taxe d'enlèvement des ordures ménagères
TH	taxe d'habitation
TFB	taxe foncière sur les propriétés bâties
TFNB	taxe foncière sur les propriétés non bâties
TP	taxe professionnelle
TASCOM	taxe sur les surfaces commerciales
VLC	valeur locative cadastrale
VSL	vérifications sélectives des locaux

Annexes

Annexe n° 1 : échange de lettres entre l'Assemblée nationale et la Cour des comptes	121
Annexe n° 2 : la fiscalité locale et le financement des collectivités territoriales en Europe	125
Annexe n° 3 : le versement des avances aux collectivités locales.....	130
Annexe n° 4 : l'infrastructure technique du traitement des données foncières : MAJIC	133
Annexe n° 5 : cadastre et publicité foncière	136
Annexe n° 6 : le droit de reprise dans le domaine de la fiscalité directe locale	138
Annexe n° 7 : la communication d'informations fiscales aux collectivités territoriales	140
Annexe n° 8 : le schéma de révision générale des valeurs locatives cadastrales	149
Annexe n° 9 : détails sur la recommandation n° 1 relative à l'outil informatique	155
Annexe n° 10 : les campagnes FDL	156
Annexe n° 11 : les applications de taxation	160
Annexe n° 12 : les règles de procédure pour les réclamations contentieuses.....	163
Annexe n° 13 : les écarts de taux de recouvrement entre départements.....	165

Annexe n° 1 : échange de lettres entre l'Assemblée nationale et la Cour des comptes

ASSEMBLÉE NATIONALE

COMMISSION DES FINANCES,
DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE
ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

Le Président

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

LIBERTÉ - ÉGALITÉ - FRATERNITÉ

PARIS, le 4 novembre 2015

n° 621

KCC A1506539 KZZ
06/11/2015

Monsieur le Premier Président,

J'ai l'honneur de vous faire connaître les sujets sur lesquels la commission des Finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire demande la réalisation d'enquêtes à la Cour des comptes, conformément au 2° de l'article 58 de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances.

Ces demandes sont les suivantes :

- sur ma proposition et comme j'ai eu l'occasion de m'en entretenir avec vous, la **prise en compte de la dépense locale et de son efficacité dans la répartition des concours de l'État aux collectivités territoriales et dans les critères de péréquation** ;
- la **tutelle des majeurs** (M. Gaby Charroux) ;
- les **moyens de la police technique et scientifique (police et gendarmerie) et leur coordination** (M. Yann Galut) ;
- les **enjeux financiers (pour l'État et la sécurité sociale), économiques et sanitaires du tabac** (Mme Véronique Louwagie).

Je vous prie de croire, Monsieur le Premier Président, à l'assurance de mes sentiments les meilleurs.


Gilles CARREZ

Monsieur Didier MIGAUD
Premier Président
Cour des comptes
13, rue Cambon
75001 Paris

Cour des comptes

**Le Premier président**

Le 11 DEC. 2015

Monsieur le Président,

En réponse à votre courrier en date du 4 novembre dernier et suite à nos échanges concernant la réalisation d'enquêtes en application de l'article 58-2 de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, j'ai le plaisir de vous confirmer que la Cour devrait être en mesure de réaliser les travaux que vous avez demandés.

Le rapport sur *la prise en compte de la dépense locale et de son efficacité dans la répartition des concours de l'Etat aux collectivités territoriales et dans les critères de péréquation*, qui a fait l'objet d'échanges aussi bien entre nous-mêmes qu'avec les magistrats de la Cour que vous avez bien voulu recevoir, sera réalisé par la formation interjuridiction « Finances publiques locales » présidée par M. Christian Martin, conseiller maître, président de section. Il pourra être remis au mois d'octobre 2016.

La communication sur la *tutelle des majeurs* sera préparée par une formation rassemblant les 4^{ème}, 5^{ème} et 6^{ème} chambres de la Cour présidée par M. Roch-Olivier Maistre, conseiller maître, président de section. Elle pourra être remise le 30 septembre 2016.

L'enquête sur *les moyens de la police technique et scientifique et leur coordination* sera menée par la 4^{ème} chambre de la Cour présidée par M. Jean-Philippe Vachia. Elle pourra être remise en janvier 2017.

Enfin, comme suite à nos échanges, le sujet initialement envisagé sur les enjeux fiscaux, économiques et sanitaires du tabac sera remplacé par un rapport sur *l'efficacité de la DGFIP dans la collecte des impôts locaux*, réalisé par la 1^{ère} chambre de la Cour présidée par M. Raoul Briet. Il vous sera adressé en janvier 2017.

Monsieur Gilles Carrez
Président de la Commission des
finances, de l'économie générale et
du contrôle budgétaire
Assemblée nationale
126 rue de l'Université
75355 PARIS SP 07

Cour des comptes



Le - 3 FEV. 2016

Le Premier président

1600436

Monsieur le Président,

Ainsi que je vous l'indiquais dans mon courrier en date du 11 décembre 2015, la Cour est en mesure de réaliser l'enquête sur la gestion de la fiscalité directe locale demandée en application du 2° de l'article 58-2 de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances.

Ce rapport sera préparé par la Première chambre de la Cour, présidée par M. Raoul Briet. Celui-ci vous a rencontré le 19 janvier, ainsi que Mme Christine Pires-Beaune, députée de la 2ème circonscription du Puy-de-Dôme, afin de définir le périmètre de cette enquête.

Au vu de ces échanges, et compte tenu des points qui retiennent plus particulièrement votre attention, je vous propose qu'elle traite des aspects suivants :

1) Les modalités de détermination des bases des impôts directs locaux

Il s'agit d'abord d'examiner si les méthodes utilisées par la DGFIP permettent bien d'appréhender ces bases de manière exhaustive et actualisée et donc d'appeler la totalité des recettes potentielles, et si la DGFIP est en mesure d'anticiper les variations les plus significatives de ces bases et d'en aviser suffisamment à temps les collectivités.

Les collectivités ayant la faculté juridique et la capacité pratique de communiquer aux services fiscaux les informations utiles à l'évaluation des bases, il importe d'apprécier l'efficacité de ces échanges d'informations, en particulier l'aptitude de la DGFIP à intégrer les ajustements proposés par les collectivités, ainsi que les éventuelles améliorations à apporter à ce processus en vue de favoriser une juste évaluation, en temps réel, de la matière fiscale.

Monsieur Gilles CARREZ
Président de la commission des finances,
de l'économie générale et du contrôle
budgétaire

Assemblée nationale
126 rue de l'Université
75355 Paris Cedex 07

Les conditions de la communication des bases prévisionnelles aux collectivités territoriales et à leurs groupements par la DGFIP sont également à considérer.

Les états 1259 mis à leur disposition en début d'année ne contiennent que des données sommaires, des compléments plus détaillés ne leur sont transmis qu'en cours d'année. La précision et la fiabilité de ces données étant parfois contestées par les destinataires, les voies d'un perfectionnement de ce processus méritent donc d'être explorées.

?) L'organisation de la DGFIP dans le secteur de la fiscalité directe locale

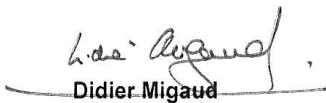
Il importe de vérifier si la DGFIP possède et mobilise bien les moyens requis pour l'accomplissement de ses missions touchant les impôts directs locaux, dans un contexte marqué par les suites de la fusion et la réduction de ses effectifs, et de voir quel degré de priorité elle leur accorde et comment elle y adapte son dispositif. Plusieurs points feront l'objet d'investigations : l'organisation globale de cette activité, la répartition des tâches entre administration centrale et services déconcentrés, les marges de manœuvre laissées aux DDFIP et services locaux, la présence dans les services déconcentrés des compétences permettant de traiter les demandes les plus complexes des collectivités, la disponibilité des ressources, y compris informatiques, pour procéder aux contrôles nécessaires (par exemple le croisement entre les fichiers de l'impôt sur le revenu et ceux de la taxe d'habitation pour valider les exonérations).

3) Coûts de gestion pour les services de l'État et contreparties

L'État opère des prélèvements sur le produit des impôts directs locaux destinés à couvrir les frais de perception ; ces frais d'assiette et de recouvrement ont récemment été réduits. Par ailleurs l'État perçoit un pourcentage de certaines taxes en contrepartie des frais de dégrèvement et de non-valeur qu'il prend à sa charge. Il convient de s'assurer que ces mouvements financiers constituent une contrepartie équitable des charges encourues par l'État.

Le rapport vous sera remis courant janvier 2017.

Veuillez agréer, Monsieur le Président, l'expression de mes salutations distinguées


Didier Migaud

Annexe n° 2 : la fiscalité locale et le financement des collectivités territoriales en Europe

A - La place de la fiscalité directe locale

La fiscalité locale en Europe représente en moyenne un peu moins de 5% du PIB. Ce pourcentage est égal ou dépasse 10 % du PIB dans les pays scandinaves ainsi que dans les États fédéraux - Allemagne notamment - et en Espagne.

Les recettes tirées des impôts constituent une part conséquente des revenus des collectivités territoriales en Europe (41,5 % en moyenne en 2011), avec des exceptions comme le Royaume-Uni, l'Irlande et les Pays-Bas où elle représente traditionnellement moins de 15 % des recettes des collectivités territoriales.

Sauf en Allemagne, où les impôts sont également recouverts par les Länder et, dans certains cas, par les communes, les impôts affectés aux collectivités sont en règle générale recouverts par l'administration fiscale nationale. En revanche, les produits fiscaux créés par les collectivités, ou ceux totalement transférés par l'État, sont fréquemment recouverts par les collectivités elles-mêmes¹⁵¹.

S'agissant du financement des collectivités par l'impôt, les États membres se distinguent entre les systèmes à fiscalité propre et ceux à fiscalité partagée, les deux pouvant se combiner. La fiscalité partagée est d'usage dans la majorité des États européens¹⁵². Elle prévaut cependant dans les pays les plus décentralisés, où le produit de l'impôt, collecté au niveau national (ou fédéral s'agissant de l'Allemagne), est ensuite partagé entre l'État et les collectivités avec une clef de répartition préétablie. Les impôts partagés sont le plus souvent l'impôt sur le revenu des ménages (dans une quinzaine de pays, notamment en Allemagne mais aussi en Belgique, où 25 % de son produit est reversé aux régions), l'impôt sur les sociétés (dans une dizaine de pays, c'est le cas par exemple de l'impôt régional sur les activités productives italien, qui est réparti en plusieurs parts entre l'État, les régions, les provinces et les communes) et, dans une moindre mesure, la TVA.

L'assiette de la fiscalité propre est assez proche de celle retenue en France. Cette fiscalité se compose essentiellement d'impôts fonciers sur les propriétés bâties et non bâties, d'impôts sur les activités économiques et de taxes diverses, directes ou indirectes. De nombreux pays ont introduit des mécanismes de taxation additionnelle à la discrétion des collectivités. En Espagne, des taxes portant sur les plus-values immobilières et les constructions peuvent être instituées par les communes. En Italie et en Belgique, certaines collectivités peuvent établir, de manière plafonnée, une contribution additionnelle à l'impôt sur le revenu. Les pays scandinaves (Danemark, Finlande, Suède) se caractérisent par l'existence

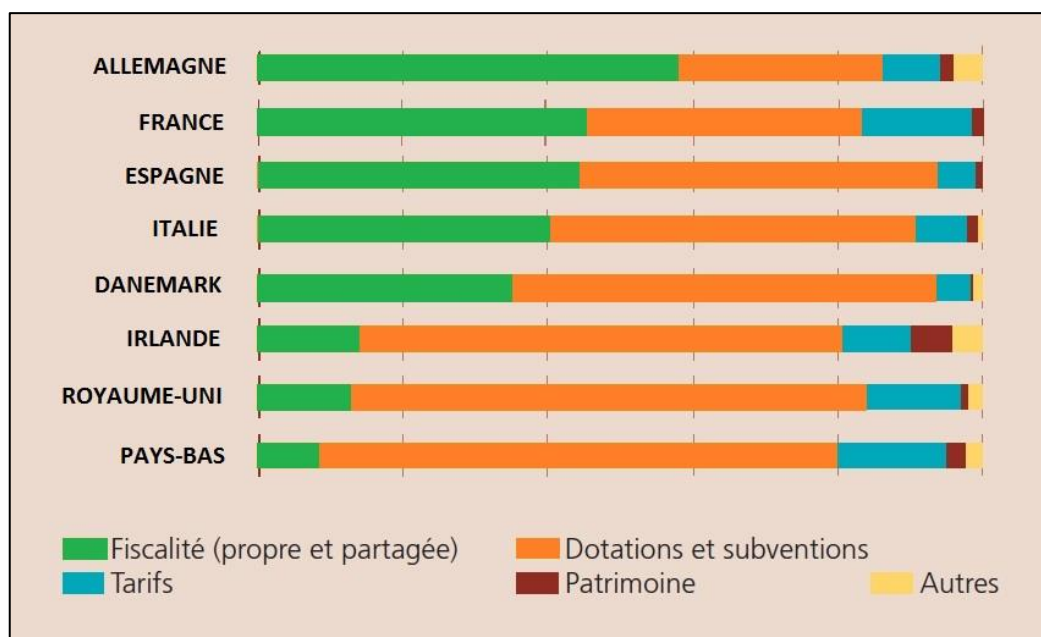
¹⁵¹ En Espagne, cela concerne les impôts sur les successions et les donations, l'impôt sur les transmissions patrimoniales et la taxe sur les jeux. Aux Pays-Bas, il s'agit des taxes sur l'immobilier, de la taxe sur la propriété et l'occupation des immeubles (entreprises). L'assiette et le recouvrement de ces taxes est directement gérés par les communes. Au Danemark, il s'agit de la taxe municipale sur le revenu et de la taxe municipale sur les biens fonciers. Au Royaume Uni, cela concerne la *Council Tax* et de la *Buisness rate*, émises par les *Local Councils*.

¹⁵² Sept pays seulement ne disposent pas de tels dispositifs : Chypre, la Grèce, l'Irlande, le Luxembourg, Malte, les Pays-Bas et la Suède. Dans les nouveaux États membres, des dispositifs de partage fiscal remplacent également les anciennes subventions à mesure que des politiques de décentralisations s'y développent.

d'impôts locaux sur le revenu, assis sur des bases identiques à celles de l'impôt sur le revenu national : ceux-ci procurent aux collectivités plus de 80 % de leurs ressources fiscales.

Des taxes locales sur les activités économiques sont également présentes dans dix États membres. L'assiette est généralement établie en fonction de règles fixées au niveau central. Les taux sont le plus souvent encadrés par des règles nationales, tout comme les exemptions et exonérations qui s'appliquent à l'échelle de l'ensemble du territoire.

Schéma n° 1 : le poids de la fiscalité dans les ressources des collectivités territoriales



Source : Cour des comptes, d'après données Eurostat 2012

B - Les caractéristiques des impôts directs locaux

Tableau n° 14 : impôts assis sur le foncier en Europe

Pays	Assiette	Taux	Recouvrement
Royaume Uni <i>Council Tax</i> <i>Business rate</i> Occupant du bien (propriétaire ou locataire). Non acquittée par les étudiants	Produit du nombre d'occupants et de la valeur vénale du bien (loi de 1991, révision en 2010 par la <i>valuation office agency</i> pour l'Angleterre et le pays de Galles), mise à jour à chaque modification et/ou cession.	Décidés localement. Toute hausse supérieure à 2 % (ou 4 % en fonction des compétences assumées) des taux est soumise à referendum local.	Administration locale (<i>Local Councils</i>) : une des 326 <i>billing authorities</i> .

Allemagne <i>Grundsteuer</i> Propriétaire, éventuellement occupant sur base contractuelle.	Valeur de marché, déterminée par l'administration fiscale (indice de référence des loyers - la dernière évaluation globale date de 1964, 1935 pour les ex Länder de l'Est, superficie, coefficient multiplicateur)	Varient entre 0,26 % et 0,35 %, auxquels s'ajoute un coefficient multiplicateur décidé par la collectivité bénéficiaire.	Länder et, dans certains cas, communes.
Italie IMU, <i>Imposta unica comunale</i> - impôt municipal. TASI - taxe sur les services indivisibles, TARI - taxe sur les déchets. Propriétaire. L'occupant peut être redevable de la TASI (de 10 à 30 %) sur décision communale.	IMU et TASI : valeur cadastrale (base de 1939, actualisée selon un barème par catégories en cas de construction neuve et de modification), réévaluée depuis 1997 de 5 % à 25 % (pour les biens dits « de luxes ») et multiplié par un coefficient lié à la catégorie cadastrale du bien.	IMU : 0,4 % pour la résidence principale (les communes pouvant faire varier ce taux de +/- 0,2 %). 0,76 % pour les autres biens (variation possible de 0,46 % à 1,06 %). TASI : règles de taux liés avec l'IMU et possibilité de majoration/minoration par les communes.	Administration centrale.
Pays-Bas <i>Onroerende-zaakbelasting (OZT)</i> , taxe sur les biens immeubles. Propriétaire. Occupant, seulement pour les entreprises	Valeur vénale propriétés. Les communes (le plus souvent via des cabinets privés) procèdent aux évaluations de la valeur de marché des biens (n-1). Les contestations peuvent être portées devant une commission nationale.	Décidés localement.	Communes.
Espagne <i>Impuesto sobre bienes inmuebles</i> Propriétaire.	Valeur cadastrale du bien. Un coefficient est appliqué afin qu'elle reste inférieure aux valeurs de marché. Revalorisation annuelle de 0,5 %/an possible.	Plafonds fixés par la loi (0,4 % à 1,1 %), au sein desquels les communes fixent leurs taux. Possibilité de dépassement en cas de situation et/ou services spéciaux assurés par les collectivités.	Administration centrale.
Danemark <i>Ejendomsvaerdskat</i> , taxe d'État sur la valeur des propriétés (bâti)	Valeur vénale des biens, enregistrée lors des cessions et estimée tous les deux ans par	Taxe d'État : 1 % jusqu'à 3 040 000 couronnes danoises (410.000 €) et de 3 % au-delà.	Administration centrale s'agissant de la taxe d'État ; communes

<i>Kommunal grundskyld</i> , taxe municipale sur les biens fonciers (bâti et non- bâti) Propriétaire.	l'administration fiscale. Il revient aux propriétaires de déclarer les modifications sensibles de leur patrimoine foncier à l'occasion de la déclaration fiscale annuelle.	Taxe municipale locale : entre 1,6 et 3,4 % de la valeur fiscale de référence. La cotisation est capée à +5 % d'augmentation maximum par rapport à sa valeur de l'année précédente. Ce plafond peut être dépassé en cas de décision expresse des collectivités.	s'agissant de la taxe municipale sur les biens fonciers.
Irlande <i>Local property tax</i> Propriétaire. Locataire s'il occupe le bien depuis plus de 20 ans.	Valeur vénale des biens estimée en 2013 à partir des ventes et ajustée en fonction des mouvements de prix moyens, enregistrés par secteurs d'évaluation. Les mises à jour de la valeur vénale et les modifications sont effectuées sur base déclarative par les redevables.	Barème, composé d'un premier taux à 0,18 % jusqu'à 100.000 €, puis par tranche de 50.000 € jusqu'à 1.000.000 €. Au-delà, la taxe est appliquée sur la valeur de marché nue à un taux unique de 0,25 %. Les collectivités peuvent varier les taux de 15 % à partir du barème national.	Administration centrale.

C - Les méthodes de valorisation des biens immobiliers en Europe

La fiscalité assise sur les biens immobiliers résulte d'une valeur cadastrale déterminée puis réévaluée annuellement en Italie, en Espagne ou en Grèce notamment. La valeur vénale prévaut, en revanche, pour déterminer l'assiette des impôts fonciers dans les pays anglo-saxons, scandinaves ou germaniques. Les registres fiscaux y sont alimentés par les montants des transactions immobilières et foncières, observées localement, et les déclarations, généralement annuelles, des contribuables.

Cependant, cette approche n'élimine pas, par elle-même, les décalages par rapport à l'évolution constatée du marché. Au Royaume-Uni, l'application d'un barème par rapport aux valeurs établies en 1991 (revues pour partie en 2010), contribue, comme en France, à figer les évaluations. Les corrections, qui interviennent au gré des cessions et des modifications de la structure des biens, demeurent par définition sporadiques.

En Allemagne, la valeur vénale a été évaluée en 1964 puis réajustée en 1974 sur la base des rendements bruts capitalisés des revenus de location ou, lorsque ces données n'étaient pas disponibles, sur la base des coûts de construction. Il en résulte aujourd'hui une sous-évaluation généralisée. Pour remédier à ces risques de décrochage entre les valeurs fiscales et les valeurs de marché, les pays scandinaves, l'Irlande et les Pays-Bas ont fait le choix de procéder à des réévaluations de la valeur des patrimoines immobiliers tous les ans ou tous les deux ans, avec un décalage temporel d'application d'au moins un an afin de fiabiliser les bases et de recouper les éléments déclaratifs transmis.

Ces évaluations se fondent notamment sur les déclarations collectées auprès des propriétaires, mais également des locataires.

Annexe n° 3 : le versement des avances aux collectivités locales

Le versement est effectué par l'intermédiaire du compte financier « Avances aux collectivités territoriales », programme 833 – Avances sur le montant des impositions revenant aux régions départements communes établissements [publics locaux] et divers organismes [essentiellement des chambres consulaires] –.

Le transfert des frais de gestion a entraîné la création de deux actions nouvelles au sein du programme 833 : l'action 3 « Avances aux départements sur les frais de gestion de la taxe foncière sur les propriétés bâties », et l'action 4 « Avances aux régions sur les frais de gestion de la contribution foncière des entreprises (CFE), de la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) et de la taxe d'habitation (TH) et sur le produit de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) ».

Les avances sont versées sur un compte de concours financier doté de crédits limitatifs et géré sous Chorus depuis le 1^{er} janvier 2011.

A - Le processus

Le calcul des avances¹⁵³

Le produit attendu définitif des différents impôts directs locaux pour un exercice donné n'est connu qu'en cours d'année (février pour la CVAE, juillet pour la TF, octobre pour la TH, la CFE et la TASCOT). C'est en décembre que l'état 1386 RC récapitulant les produits définitifs est adressé aux collectivités. Pour assurer la continuité de l'approvisionnement de leurs comptes, le produit fiscal qui leur revient leur est versé sous forme d'avances mensuelles financées par les crédits du programme 833 (avance aux collectivités territoriales), action 1 (avances sur le montant des impositions revenant aux régions, départements, communes, établissements et divers organismes). Ces douzièmes versés dès le mois de janvier de l'année n sont calculés en début d'année sur la base de 90 % du montant définitif versé au titre de l'exercice n-1. Les taux votés au plus tard le 30 avril sont enregistrés via FIDELIO (jusqu'en juillet-août) et déversés dans FDL et de là dans l'application ACL (Avances aux Collectivités Locales) : les mensualités sont alors ajustées (en fonction des bases prévisionnelles et des taux votés) pour les versements effectués de juillet à novembre. Une régularisation a lieu en décembre, en fonction des bases définitives. Si des rôles supplémentaires sont émis en cours d'année, ils donnent lieu à des saisies manuelles dans ACL et à des versements ponctuels aux collectivités concernées. Les dotations du Fonds national de garantie individuelle des ressources (FNGIR) sont prélevées sur ces versements. Les prélèvements sur avances sont entrés manuellement.

¹⁵³ Cette description vaut pour la gestion courante des avances : il existe des mécanismes dérogatoires pour verser des avances anticipées en cas de problèmes de trésorerie aigus dans une collectivité (il y a eu des cas outre-mer) ou dans des circonstances particulières (par exemple au moment de la mise en place de la métropole du grand Paris).

Le principe de base pour déterminer la CVAE due à une collectivité au titre de son budget de l'année n est le suivant¹⁵⁴ : sont pris en compte les versements effectués par les entreprises de son territoire en n-1, soit les acomptes versés par les entreprises en juin et septembre n-1 au titre de n-1, ainsi que la régularisation de l'exercice n-2 qui doit être versée en mai de l'année n-1. C'est donc le principe de caisse qui s'applique (les sommes dues en n sont calées sur les encaissements de l'année civile (n-1)). Il permet d'assurer une bonne visibilité aux collectivités sur le niveau de leurs ressources annuelles. L'évolution des ressources de CVAE est donc indexée sur la conjoncture économique avec un décalage d'un an.

Les outils de gestion

L'outil informatique de liquidation est constitué par les applications ACL et SLAM (Système de Liquidation des Avances Mensuelles) qui fonctionnent actuellement en double commande. ACL est une application micro (sur le réseau) utilisée au niveau local. Elle est instable et sa maintenance pose des problèmes. Elle est considérée au moins au niveau déconcentré comme « en fin de vie ». SLAM, application utilisée au niveau national, est actuellement dans une phase intermédiaire de son développement et reste une interface entre ACL¹⁵⁵ et Chorus ; elle permet de générer des fichiers de liquidation, sous la supervision des services de fiscalité directe locale, et d'intégrer directement les flux dans le compte État sous Chorus, pour versement aux collectivités sous Hélios par le service comptable de la DDFiP. La mise en service de cette application correspond à un changement des modalités de dépense et de paiement : passage en dépense sans ordonnancement préalable, transmission automatique des montants d'avances par collectivité à Chorus. Ce dispositif évite des ressaisies dans les préfectures : l'arrêté attributif mensuel est maintenu mais le préfet n'ordonne plus qu'un état récapitulatif de régularisation en fin d'année. Ces nouvelles procédures (dites intermédiaires, correspondant à la version 1 de SLAM) sont en place depuis le 1^{er} janvier 2016. À compter de 2017, SLAM devrait permettre de calculer le montant des versements à effectuer et donc prendre le relais d'ACL pour effectuer ces opérations. Les étapes suivantes prévues sont l'établissement d'une interface entre SLAM et FDL, puis l'intégration du traitement des rôles supplémentaires, enfin la ventilation des avances par taxes pour donner une meilleure lisibilité. L'entrée en service de la version 2 de SLAM incorporant ces fonctionnalités est programmée pour début 2018. ACL devrait alors disparaître définitivement.

B - Le rôle des services déconcentrés

Chaque DDFiP reçoit une enveloppe non ventilée entre les collectivités de son ressort. Il lui appartient de dresser l'état des avances à verser et de procéder à la liquidation, pour le 4 ou le 5 de chaque mois (il s'agit d'un paiement sans ordonnancement préalable, les mandats n'étant émis que pour régularisation). C'est le service FDL qui y pourvoit. Il déclenche, le 19 de chaque mois, un versement sur le compte des postes comptables qui transfèrent cette somme sur le compte de chaque collectivité dont ils tiennent la comptabilité pour le 20 du mois. Ce processus

¹⁵⁴ En pratique, les années 2011 et 2012 ont été des années de transition en matière de versement de la CVAE aux collectivités territoriales. Ainsi, en 2011, la CVAE reçue correspondait à l'ensemble des paiements de CVAE effectués par les entreprises au titre de l'année 2010 arrêtés au 30 juin 2011. Les règles décrites sont appliquées depuis 2012.

¹⁵⁵ ACL ne traite actuellement que l'action 1 du programme 833, pas les actions 2 et 3.

exclut en principe tout retard. Il existe une procédure d'urgence normée : les postes comptables peuvent verser directement à partir d'un compte d'attente de la comptabilité de l'État.

La mécanique du compte d'avances permet de savoir ce qui est versé à chaque collectivité mais pas encore le versement global par taxe : le développement de SLAM 2 devrait le permettre à partir de 2018, ainsi qu'une décomposition des avances par impôt.

Annexe n° 4 : l'infrastructure technique du traitement des données foncières : MAJIC

MAJIC, traitement informatisé accessible via un intranet sécurisé, repose sur un outil très ancien, créé dans les années 1960, en langage Cobol, dont il reste peu d'utilisateurs dans le monde (Boeing, Banque nationale belge, etc.). C'est un produit IBM, lourd (les données doivent y être intégrées sous forme de traitement par lots – « *batch processing* » – et non de manière interactive ou transactionnelle) mais considéré comme robuste et fiable, avec un faible taux d'indisponibilité. Il autorise le dialogue avec des briques des nouvelles technologies, par exemple des interfaces web (MAJIC web, fondé sur des systèmes d'application Linux en langage Java).

L'infrastructure aujourd'hui en service est toutefois de génération récente, utilisant un microprocesseur rapide, Zec 12 (en abrégé Z 12)¹⁵⁶, mis en service par IBM en 2012 pour les ordinateurs de cette génération et en place à la DGFIP depuis novembre 2014. Elle est passée de trois machines à une seule, gérant 18 applications dont 8 fiscales (l'application PAYE étant l'autre utilisateur majeur) et 218 partitions, afin de minimiser les redevances de temps de consommation de puissance-machine. Les 8 partitions fiscales se décomposent en 6 partitions techniques (tests, recettage, installation des applications, formation, etc.) et 2 applications de production régissant les transactions effectuées par les services déconcentrés, gérées respectivement par les ESI d'Amiens et d'Orléans.

Ce système informatique bénéficie de protections visant à en garantir la sécurité physique et logique. Les machines sont implantées sur des sites dédiés et sécurisés. La machine et les périphériques sont hébergés à l'ESI de Tours. Le site de secours est à Marseille. Il existe un plan de reprise de l'activité à 24 h ou à une semaine et des protocoles de préservation des données. Des dispositifs de protection périmétrique ont été mis en place sous forme de zones strictement étanches (DMZ¹⁵⁷) garantissant la séparation entre les zones utilisées par les agents et les zones accessibles à des usagers extérieurs. La Cour n'a pas évalué l'efficacité de ces dispositifs, mais estime du moins que les préoccupations de sûreté et de continuité sont bien prises en compte par la DGFIP.

Le service d'exploitation de l'ESI d'Amiens Fief assure, sous le pilotage du bureau SI2B :

- la gestion des infrastructures mutualisées de l'environnement « Z » : 3 PSE (programmeurs système d'exploitation) suivent les évolutions et mises à jour de la machine et de ses périphériques, pour toutes les partitions ;
- l'exploitation système des partitions fiscales, la gestion des ressources système (répartition des capacités, sauvegardes) et l'organisation des bases de données (6 PSE) ;
- l'exploitation des applications foncières MAJIC, RLOC, Trevi¹⁵⁸, qui consiste, pour MAJIC, principalement à vérifier le bon déroulement des traitements « *batch* » sur les bases de données, l'installation des applications livrées par le centre de qualification et

¹⁵⁶ Ce microprocesseur est fabriqué à East Fishkill, État de New-York par GlobalFoundries filiale à 100 % d'Advanced Technology Investment Company (ATIC).

¹⁵⁷ Pour « *demilitarized zone* »

¹⁵⁸ Application permettant de télédéclarer les locaux dans le cadre de la campagne de révision des valeurs locatives (cf. *infra*).

d'intégration foncière localisé à Orléans ainsi que les travaux de déchargement des bases et la production des fichiers de taxation (voir ci-dessous) ;

- avec l'ESI d'Orléans, la surveillance du bon fonctionnement de MAJIC dans les directions territoriales.

Les utilisateurs de MAJIC dans les services déconcentrés (CDIF et SIP) bénéficient d'une assistance offerte par des « plateaux uniques virtuels » dits « plateaux AT Part » installés à Bordeaux, Orléans et Amiens, travaillant sous la direction de la DISI Sud-Ouest.¹⁵⁹

MAJIC III permet d'assurer :

- la gestion des voies et adresses (localisation des biens immeubles et adresses des propriétaires)¹⁶⁰ ;
- la gestion des locaux soumis à imposition locale, incluant pour les propriétés bâties l'identification et la détermination physique des immeubles, avec le numéro invariant de chaque local ;
- la gestion des propriétaires (redevables des impôts fonciers) par mise à jour des fichiers cadastraux concernant les titulaires des droits réels sur les propriétés bâties et les propriétés non bâties ;
- l'évaluation des propriétés (natures de culture pour le parcellaire, classification des locaux pour le bâti, etc.) donc la détermination de la valeur locative des biens fonciers bâtis et non bâtis.

Les fichiers annuels actualisés des données foncières sont établis par l'application CARDIF¹⁶¹ par prélèvement dans les données de MAJIC et sont conservés pendant trois ans. Ces éléments sont à disposition des services locaux de la DGFIP (CDIF, SIP), accessibles aux collectivités et à des utilisateurs externes (La Poste par exemple).

¹⁵⁹ Cette assistance comporte trois niveaux : n1, courant, n2 spécialisé (traité par les agents d'Amiens), n3 : problème de validité de l'application qui remonte au centre de qualification et d'intégration d'Orléans, au bureau SI s'il s'agit de la structure de l'application, voire au bureau métier si certaines spécifications n'ont pas été bien prises en compte (par exemple des évolutions législatives) : ce dernier cas est exceptionnel.

¹⁶⁰ En vertu des dispositions des décrets n° 55-1350 du 14 octobre 1955 et n° 94-1112 du 19 décembre 1994, les communes de plus de 2 000 habitants doivent transmettre aux services du Cadastre, les changements apportés à la liste des voies et au numérotage des immeubles dans le délai d'un mois qui suit la date de la décision les approuvant. Ces échanges se font principalement sur la base des délibérations et des certificats de numérotage produits par les communes. Même si elle ne revêt pas un caractère obligatoire pour les communes de moins de 2 000 habitants, la transmission des changements apportés à la liste des voies et au numérotage des immeubles est fortement recommandée pour fiabiliser l'identification et par voie de conséquence l'évaluation des locaux servant de bases aux impôts directs locaux.

¹⁶¹ Chaîne Annuelle De Restitution des Informations Foncières.

C'est à partir de ces fichiers que sont effectuées, par l'application CROISIC¹⁶², la prise en charge et l'édition, d'une part, des bases communiquées aux collectivités, d'autre part, des rôles de taxation qui sont ensuite déversés dans l'application de recouvrement REC (cf. *infra*)¹⁶³. L'application CATALOGUE permet aux services de la DGFIP d'effectuer des requêtes sur MAJIC et le module ARTUR d'établir des statistiques. Enfin, un module de traitement du contentieux (CTX) a été greffé sur MAJIC.

MAJIC comporte encore d'autres fonctionnalités : il permet d'élaborer des statistiques (module ARTUR), de comptabiliser les droits perçus à l'occasion de la délivrance d'extraits ou de reproduction de la documentation cadastrale ; il est enfin utilisé pour le traitement et le suivi du contentieux (application CTX).

¹⁶² Chaîne des ROles Informatisés en Sortie des Informations Cadastrales

¹⁶³ Les applications CARDIF et CROISIC attachées à MAJIC présentent les mêmes caractéristiques (langage Cobol). Leur utilisation permet de constituer les fichiers fondamentaux du foncier (des personnes, des parcelles, des locaux, des adresses), d'établir les bases d'imposition annuelles aux taxes foncières, de fournir aux collectivités les éléments de taxation permettant le vote des taux, de confectionner les avis d'imposition et les états comptables, enfin de réaliser des opérations statistiques.

Annexe n° 5 : cadastre et publicité foncière

A - L'activité du cadastre

Tableau n° 15 : les travaux du cadastre

Conservation cadastrale (mise à jour plan)	2012	2013	2014	2015
<i>Parcelles ou subdivisions fiscales rénovées ou remaniées</i>	80 408	69 152	56 194	75 137
<i>Documents d'arpentage</i>	216 535	205 629	195 457	190 280
<i>Changements constatés</i>	723 014	642 053	624 724	595 902
<i>Extraits d'acte et feuillets des PV de remembrement exploités</i>	2 407 676	2 123 822	2 073 290	1 931 913
Évaluations cadastrales				
<i>Déclarations de propriétés bâties exploitées</i>	1 521 374	1 534 895	1 526 530	1 420 168
<i>Changements relatifs aux propriétés non bâties exploitées</i>	812 079	719 748	699 185	632 508
Délivrance d'informations				
<i>Extraits du plan cadastral édités à partir du site «cadastre.gouv.fr»</i>	16 391 662	16 660 285	16 351 014	15 300 001
<i>Extraits modèles 1 et 3</i>	4 683 122	4 797 960	4 462 827	4 716 775
<i>Total des délivrances d'information</i>	21 074 784	21 458 245	20 813 841	20 016 776

Source : Cour des comptes d'après données DGFIP, rapport annuel 2015

B - L'activité de la publicité foncière

Tableau n° 16 : l'activité de la publicité foncière

<i>Nombre d'opérations</i>	2012	2013	2014
<i>Publications</i>	2 391 310	2 165 104	2 095 969
<i>Inscriptions</i>	918 971	889 854	870 966
<i>Radiations, mentions et saisies</i>	379 347	381 618	366 101
<i>Demandes de renseignements</i>	5 597 811	5 508 671	5 402 308
<i>Demandes de copies de fiches et documents</i>	371 101	356 237	380 090
<i>Procès-verbaux de remembrement</i>	12 145	9 295	17 211
<i>Procès-verbaux de remaniement</i>	68 564	67 777	45 401
<i>Ordonnances d'expropriation</i>	4 821	3 796	4 158
TOTAL	9 744 070	9 382 352	9 182 204

Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP, RAP

C - Le Livre foncier en Alsace-Moselle

Le Livre foncier a été substitué à la conservation des hypothèques à l'époque où l'Alsace et une partie de la Lorraine (l'actuel département de la Moselle) étaient annexées à l'Empire allemand. Le cadastre y a alors été soumis à la loi allemande du 31 mai 1884. Au fur et à mesure de la rénovation du cadastre, le Livre foncier a remplacé les registres hypothécaires jusqu'à être étendu au 1er janvier 1900 à l'ensemble des communes de la zone annexée.

Le Livre foncier est une institution civile gérée par l'institution judiciaire. Les registres du Livre foncier, tenus dans chaque tribunal d'instance, mentionnent les droits réels des propriétaires d'un immeuble et, pour chaque titulaire de ces droits, les servitudes et les charges qui grèvent ces droits. L'inscription au Livre foncier bénéficie de la présomption d'exactitude relative à l'existence d'un droit de propriété, contrôlé par le juge du livre foncier. La consultation directe des registres est possible par toute personne justifiant d'un intérêt légitime.

Après le retour de l'Alsace-Moselle à la France, ce système de publicité foncière fut conservé dans les trois départements et adapté à la législation nationale par la loi civile d'introduction du 1^{er} juin 1924. Deux lois du 4 mars 2002 et du 25 mars 2009 ont récemment modernisé ces règles, afin notamment de procéder à l'informatisation du Livre foncier.

Les DDFIP du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle reçoivent des services du Livre foncier l'ensemble des extraits d'actes, en format papier, au fil des publications. Les agents s'assurent de leur bon enregistrement dans MAJIC. Le stock du Livre oscille entre deux et quatre mois. Les mutations de décembre peuvent donc ne parvenir qu'en mars à la DDFIP et ne pas être traitées à temps pour être intégrés dans les bases d'imposition.

Annexe n° 6 : le droit de reprise dans le domaine de la fiscalité directe locale

Les délais de reprise en matière d'impôts directs locaux font l'objet de dispositions particulières¹⁶⁴.

A - Taxe d'habitation, taxes foncières et taxes assimilées

Aux termes de l'article L. 173 du LPF, pour les impôts directs perçus au profit des collectivités locales, l'exception de la cotisation foncière des entreprises, de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et de leurs taxes additionnelles, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due. C'est ainsi qu'en matière de TF et de TH, l'article 1416 du CGI prévoit que, lorsqu'il n'y a pas lieu à l'établissement de rôles particuliers, les contribuables omis ou insuffisamment imposés au rôle primitif sont inscrits dans un rôle supplémentaire qui peut être mis en recouvrement au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle de l'imposition. La possibilité d'établir des rôles supplémentaires est aussi expressément prévue par l'article 1526 du CGI en matière de TEOM.

Aux termes du deuxième alinéa de l'article L. 173 du LPF lorsque le revenu fiscal de référence ou le nombre de personnes à charge ou encore le quotient familial à raison desquels le contribuable a bénéficié d'une exonération, d'un dégrèvement ou d'un abattement¹⁶⁵ fait ultérieurement l'objet d'une rectification, l'imposition correspondant au montant de l'exonération, du dégrèvement ou de l'abattement accordés à tort est établie et mise en recouvrement dans le délai fixé en matière d'impôt sur le revenu au premier alinéa de l'article L. 169 du LPF, c'est-à-dire jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. Ce dispositif s'applique exclusivement à la taxe foncière sur les propriétés bâties, à la taxe d'habitation et à la contribution à l'audiovisuel public. Ce droit est exercé même si la rectification envisagée sur le revenu imposable n'a aucune incidence sur le montant de cet impôt (cas notamment des contribuables demeurant non imposables).

En l'absence de déclaration ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte (révision des évaluations des propriétés bâties, constructions nouvelles, changements de consistance ou d'affectation des propriétés bâties et non bâties sous 90 jours de leur réalisation définitive), l'administration peut, dans les conditions prévues par l'article 1508 du CGI, réparer à toute époque les insuffisances d'évaluation qui en découlent (LPF, art. L. 175). Les rehaussements

¹⁶⁴ Cf. BOI-CF-PGR-10-30-20151007

¹⁶⁵ soit l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties en faveur des personnes de condition modeste âgées de plus de 75 ans, pour l'immeuble habité exclusivement par elles (CGI, art. 1391) ; l'exonération de taxe d'habitation en faveur des personnes de condition modeste, âgées de plus de 60 ans, veufs ou veuves, invalides ou bénéficiaires de certaines allocations sociales (CGI, art. 1414) ; l'abattement facultatif de taxe d'habitation en faveur des personnes disposant de revenus modestes (CGI, art. 1411, II-3) ; le dégrèvement résultant du plafonnement de la taxe d'habitation en fonction du revenu (CGI, art. 1414 A) ; le dégrèvement d'office de 100 € de taxe foncière sur les propriétés bâties en faveur des personnes de condition modeste de plus de 65 ans (CGI, art. 1391 B) ; l'abattement obligatoire pour charges de famille (et sa majoration facultative) en matière de taxe d'habitation (CGI, art. 1411, II-1) ; les exonérations et dégrèvements de taxe foncière sur les propriétés bâties et de taxe d'habitation maintenus au profit des personnes hébergées durablement dans une maison de retraite ou un établissement de soins de longue durée (CGI, art. 1391 B bis et CGI, art. 1414 B).

correspondants font l'objet de rôles particuliers jusqu'à ce qu'ils soient appliqués dans les rôles généraux. Le calcul des cotisations en cause tient compte du taux de l'impôt en vigueur pour l'année où l'insuffisance est découverte. Sans pouvoir être plus que quadruplées, elles sont multipliées par le nombre d'années écoulées depuis la première application des résultats de la révision (1^{er} janvier 1974) ou, s'il s'agit d'un immeuble acquis ou ayant fait l'objet d'un changement de consistance ou d'affectation depuis cette date, par le nombre d'années écoulées depuis le 1^{er} janvier de l'année suivant celle de l'acquisition ou du changement.

B - CFE et CVAE

Les omissions ou les erreurs concernant la cotisation foncière des entreprises et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises peuvent être redressées par l'administration jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due. Ce délai peut être prorogé dans les cas d'agissements frauduleux, de recours à l'assistance administrative internationale, de dépôt de plainte pour fraude fiscale ainsi que d'activités occultes et flagrance fiscale.

Il n'existe pas de donnée statistique sur l'usage du droit de reprise, la fréquence comparée des faits générateurs (rectification spontanée d'une erreur des services fiscaux, déclaration du contribuable, initiative de la collectivité locale, résultat d'un contrôle, etc.), ni même sur les recettes encaissées.

Annexe n° 7 : la communication d'informations fiscales aux collectivités territoriales

A - Les données diffusées

Les informations relatives à la fiscalité directe locale se divisent en deux catégories : d'une part, celles qui sont utiles aux collectivités locales et à certains organismes afin de prendre leurs décisions, notamment budgétaires et fiscales, d'autre part, celles qui font l'objet de demandes de renseignement par des tiers. À l'égard des collectivités, un effort continu est fait depuis plusieurs années pour accélérer le calendrier de communication des données afin de leur donner une visibilité plus précoce.

1 - Les informations utiles aux collectivités territoriales et à leurs groupements

Les bénéficiaires de ces informations sont les organes délibérants des collectivités territoriales et des EPCI. Elles sont communiquées selon le cas, soit systématiquement, soit sur demande. L'accès des collectivités à ces informations s'est progressivement élargi, comme l'atteste l'évolution du contenu de l'article L. 135 B du LPF¹⁶⁶, notamment depuis le vote des articles 100 et 101 de la LFI pour 2012, faisant suite à la réforme de la TP.

a) Informations transmises systématiquement

Informations individuelles

En application de l'article L. 135 B du LPF, l'administration est tenue de transmettre chaque année, aux collectivités locales et aux EPCI dotés d'une fiscalité propre :

- les matrices cadastrales à la date du 1^{er} janvier ;
- les rôles généraux des impôts directs locaux comportant les impositions émises à leur profit (TH, TFPB, TFNPB, CFE et IFER) ;
- le montant par impôt et par redevable des impôts directs non recouverts par voie de rôle perçus à leur profit (CVAE et TASCOM), ainsi que l'ensemble des informations déclarées par le redevable intervenant dans le calcul du montant, notamment les effectifs salariés ;
- la liste des parcelles bénéficiant du dégrèvement « jeunes agriculteurs » de taxe foncière sur les propriétés non bâties prévu par l'article 1647-00 bis du CGI ;
- la liste des locaux à usage de logement soumis à la taxe sur les logements vacants au sens de l'article 232 du CGI ou ceux relevant de la taxe d'habitation sur les logements vacants mentionnés à l'article 1407 bis du CGI (cette transmission est désormais assurée par voie numérique) : ces listes permettent de repérer d'éventuelles anomalies. En revanche, elles ne sont pas destinataires d'une liste des locaux vacants passibles de la CFE.

¹⁶⁶ Une proposition de modification de l'article L. 135-B du LPF (relatif aux informations à communiquer par l'administration fiscale) a été introduite en loi de finances afin d'y inclure la liste des locaux professionnels vacants en vue d'en permettre l'imposition à la taxe sur les friches commerciales (TFC). Il s'agit d'un impôt local qui concerne certains biens commerciaux inexploités. Elle est mise en place sur décision de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale (EPCI), où est situé le bien imposable. Il n'y a pas de déclaration annuelle à faire : le redevable reçoit directement son avis d'imposition, si la taxe lui est applicable.

Informations agrégées

Les collectivités locales reçoivent systématiquement des informations relatives à la fiscalité directe locale agrégées sous forme d'états statistiques. Les états 1259 adressés aux communes et aux EPCI et les états 1253 adressés aux départements récapitulent les informations nécessaires à la prise de décision en matière de taux d'imposition : montant des bases d'imposition et produits fiscaux prévisionnels ainsi que des dotations et allocations perçues.

À l'issue de l'émission des rôles d'imposition, des documents statistiques sont établis à destination de chaque commune. Ces états sont des synthèses chiffrées des impositions qui ont eu lieu au profit de la commune, mais également au profit des EPCI, du département et de la région, sur le territoire de la commune.

Le tableau-affiche (état 1288 M) notifié fin décembre récapitule les bases définitives, les taux et les produits des taxes directes locales. Il est destiné à être affiché en mairie afin d'informer les contribuables de la commune :

- les informations statistiques sur les personnes et les locaux imposés à la taxe d'habitation figurent dans l'état 1386 TH : répartition des locaux imposables par catégorie, dénombrement des redevables selon le montant de cotisations, les avantages fiscaux dont ils bénéficient, etc. Les montants agrégés de bases d'imposition sont communiqués aux communes et aux EPCI sur les états 1386 M bis TH. Ce document aide les communes à déterminer leur régime d'abattements de TH ;
- les informations relatives aux taxes foncières et aux taxes annexes, dont la TEOM, figurent dans les états 1386 TF, 1387 TF et 1204 TF D ; Les montants agrégés de bases d'imposition sont communiqués aux communes et aux EPCI sur les états 1386 M bis TF pour les taxes foncières ;
- les montants agrégés de bases exonérées de taxe foncière sont communiquées sur les états 1 387 TF.

Les collectivités se voient également communiquer pour chaque impôt perçu à leur profit le montant total des dégrèvements dont leurs contribuables ont bénéficié.

b) Informations transmises sur demande

Fichiers de taxe d'habitation

Deux types de fichiers informatisés de TH peuvent être communiqués aux communes et aux EPCI dotés d'une fiscalité propre, pour les redevables de leur ressort géographique :

- un fichier de TH directement nominatif (comportant les nom et prénom de l'occupant), dénommé « fichier de taxe d'habitation format 3 » ;
- un fichier de TH indirectement nominatif (comportant des éléments susceptibles de permettre la ré-identification de l'occupant), dénommé « fichier de taxe d'habitation format 4 ».

Les fichiers relatifs à la taxe d'habitation 2015 sont délivrés à compter du 1^{er} février 2016. Les fichiers relatifs à la taxe d'habitation des années suivantes n seront délivrés à compter du 1^{er} janvier n+1.

La cession des fichiers de taxe d'habitation format 3 et format 4 est subordonnée aux conditions suivantes :

- production par la commune ou par l'EPCI d'une copie de l'acte réglementaire autorisant la mise en œuvre du traitement automatisé, lequel doit avoir été préalablement déclaré à la CNIL. Cet acte réglementaire doit obligatoirement comporter, en visa, les références du récépissé de déclaration du traitement, délivré par la CNIL. Préalablement à toute cession, il appartient donc au demandeur d'effectuer les formalités nécessaires auprès de cet organisme ;
- souscription d'un engagement écrit, sur papier libre, par la commune ou par l'EPCI de ne pas utiliser le fichier cédé à des fins autres que celles qui ont été déclarées à la CNIL, ne pas délivrer, ni céder ce fichier à d'autres personnes que celles qui ont été habilitées par la CNIL, prendre toutes mesures permettant d'éviter l'utilisation détournée ou frauduleuse du fichier, d'assurer la sécurité des informations traitées, de détruire, à l'expiration de la durée de conservation déclarée à la CNIL ou à la demande de la DGFIP, le fichier cédé ainsi que les informations qui en sont issues, stockées dans d'autres fichiers manuels ou informatisés.

Les demandes d'accès sont instruites par la DDFIP du domicile du demandeur qui, après avoir vérifié que toutes les conditions sont remplies, autorise la fourniture du fichier par l'ESI territorialement compétent. Le fichier est directement transmis par l'ESI au demandeur, par voie dématérialisée. L'ESI informe parallèlement la DDFIP qui met alors en recouvrement les redevances dues pour ce service qui est payant¹⁶⁷.

L'article L. 135 B du LPF prévoit la fourniture sur demande de plusieurs autres documents.

Rôles généraux de taxe foncière

Les groupements qui perçoivent la taxe d'enlèvement des ordures ménagères peuvent recevoir communication des rôles généraux de taxe foncière sur les propriétés bâties émis dans leur ressort. En pratique, cette disposition permet la communication des rôles à des syndicats de communes percevant la TEOM.

Liste des logements vacants

L'administration transmet gratuitement aux services de l'État, aux collectivités territoriales, aux EPCI dotés d'une fiscalité propre et à l'Agence nationale de l'habitat, la liste des logements vacants recensés l'année précédente pour l'établissement de la taxe d'habitation. Cette liste indique, pour chaque logement, son adresse, sa nature, sa valeur locative, la première année de vacance du local, le nom et l'adresse de son propriétaire et, le cas échéant, l'année à partir de laquelle le local a été soumis à la taxe sur les locaux vacants et le taux d'imposition à cette taxe.

¹⁶⁷ Le prix du fichier (format 3 ou format 4) est fixé à :

- 200 € si sa population est inférieure ou égale à 50 000 habitants ;
- 400 € si sa population est comprise entre 50 001 et 100 000 habitants inclus ;
- 800 € si sa population est comprise entre 100 001 et 800 000 habitants inclus ;
- 1 600 € si sa population est strictement supérieure à 800 000 habitants.

La population à prendre en compte est la population légale municipale, en vigueur au 1^{er} janvier de l'année de la demande, publiée par l'INSEE.

Rôles supplémentaires

Les collectivités locales et leurs groupements dotés d'une fiscalité propre peuvent recevoir communication des montants des rôles supplémentaires, lorsqu'ils sont d'un montant supérieur au seuil fixé par l'arrêté du 22 janvier 2007 (5 000 € par rôle) ainsi que des renseignements individuels figurant sur le rôle supplémentaire et nécessaires à l'appréciation des montants figurant sur ce rôle, à l'exclusion des informations tenant à l'origine des rectifications opérées.

Les informations sur les rôles supplémentaires sont adressées aux collectivités locales par le service de fiscalité directe locale (SFDL) de la direction dont relève la collectivité.

Pour la TH, un fichier recensant les impositions supplémentaires de TH (ISTH) émises l'année n est adressé automatiquement aux SFDL (via l'application HOMOLIS d'homologation des rôles) le 15 janvier de l'année n+1. Les ISTH, dont le produit revient en totalité aux collectivités locales, figurent dans ce fichier (quel que soit le montant). Le SFDL départemental s'appuie sur ce fichier (à l'aide de l'outil « Edition RS TH ») pour transmettre aux collectivités les données souhaitées sur des fiches RSTH similaires à des avis d'imposition (une fiche par ISTH).

Pour la TF, un cédérom recensant les impositions supplémentaires de TF émises l'année n est adressé automatiquement aux SFDL à la fin du mois de décembre n. À l'instar de la TH, le SFDL départemental s'appuie sur les données (dont la présentation est similaire aux avis d'imposition) contenues sur ce cédérom afin de transmettre aux collectivités les informations souhaitées.

États statistiques

Les communes et EPCI peuvent demander la transmission :

- des états 1204 D 4, qui récapitulent les bases foncières définitives ;
- des états 1081 CFE A, qui récapitulent les bases prévisionnelles du rôle général et les états 1081 CFE B, qui récapitulent les bases définitives et cotisations du rôle général.
- Toutes les collectivités locales et les EPCI peuvent demander la communication :
- des états 1389 DIFF qui reprennent les éléments d'imposition issus des rôles généraux ;
- des informations issues des fichiers REI (recensement des éléments d'imposition de fiscalité directe locale par commune). En mai 2016, suite aux préconisations des groupes de travail relatifs à la convention de 2014, les éléments liés à l'imposition à la fiscalité directe locale ont été mis en « données ouvertes ».

c) Communicabilité des données de fiscalité directe locale

Les états statistiques non nominatifs relatifs à la fiscalité directe locale sont en principe communicables à toute personne qui en fait la demande, sous réserve des règles du secret statistique. Toutefois, les états relatifs aux bases prévisionnelles constituent des documents préparatoires au sens de la loi n° 78-753 du 17 juillet 1978. Ils ne sont donc communicables qu'à la collectivité intéressée tant que celle-ci n'a pas pris sa décision (adoption des taux des impôts directs locaux). Ces états deviennent communicables à quiconque (autre collectivité ou tiers) lorsque la collectivité concernée a pris sa décision, toujours dans le respect du secret statistique. En ce qui concerne les états comportant des données identifiées, ils peuvent être

communiqués à quiconque à condition qu'il soit possible d'occulter ces données pour ne laisser apparaître que celles agrégées, susceptibles d'intéresser le demandeur. Les données agrégées non nominatives concernant une collectivité peuvent être communiquées à une autre collectivité, sous réserve, pour les données communales, du respect des règles relatives au secret statistique. Ainsi, le montant total des bases imposables, exonérées, compensables est communicable à la collectivité elle-même, à une autre collectivité ou à quiconque en fait la demande. Un EPCI peut connaître le montant des compensations versées aux communes de même que les communes peuvent se faire communiquer les bases imposables au profit de l'EPCI ou le montant des compensations versées à l'EPCI. En revanche, le détail des bases concernant une entreprise déterminée ne peut être communiqué qu'à la collectivité ou EPCI percevant une imposition assise sur ces bases.

2 - Les renseignements demandés par des tiers

Sont considérées comme tiers toutes les personnes publiques ou privées, physiques ou morales, autres que les collectivités locales ou EPCI ou organismes consulaires, c'est-à-dire les particuliers, les entreprises, les organismes professionnels, les administrations, les parlementaires, les associations d'élus locaux, mais aussi les collectivités locales situées hors du ressort territorial de la zone concernée. Dès lors que les conditions tenant au respect des règles du secret professionnel et du secret statistique et à la prise d'un engagement par le demandeur sont remplies, les tiers ont droit à l'information. Les renseignements leur sont communiqués exclusivement sur demande écrite.

Un produit statistique normalisé a été mis au point, conforme aux règles qui régissent le secret statistique (nombre d'unités, poids des unités), diffusable sur support numérique : le fichier « Recensement des éléments d'imposition à la fiscalité directe locale » (R.E.I.) présente, de manière agrégée par niveau de collectivité, les informations issues des fichiers de taxation des quatre taxes directes locales. Il en existe deux versions, l'une complète, l'autre allégée (essentiellement bases, taux, produits et nombre d'articles par collectivité). Pour chaque version, il existe un module spécifique à chaque taxe. L'état 1389 Diff, conçu pour la diffusion, présente au niveau communal les mêmes informations que le fichier R.E.I. et est donc accessible aux tiers. Chaque DDFiP est destinataire du fichier des communes de son champ territorial et en assure la diffusion auprès des demandeurs, moyennant redevance pour les tiers (arrêté du 5 août 2010 modifié par l'arrêté du 3 mai 2012).

Des statistiques relatives à l'IR sont disponibles à travers le fichier IRCOM « détail » établi pour chaque commune¹⁶⁸. Ces données sont accessibles sur le site Internet impots.gouv.fr à la rubrique « Statistiques ». En matière d'Impôt de solidarité sur la fortune (ISF), les informations diffusables sont celles publiées sur le site Internet « impots.gouv.fr » à la rubrique « Statistiques » et dans certains tableaux de l'annuaire statistique également accessible sur ce

¹⁶⁸ Il donne pour chaque commune le nombre de contribuables, les revenus imposés, les revenus des contribuables imposés, l'impôt net, les salaires et assimilés en nombre et montant, les pensions et retraites en nombre et montant, la proportion de contribuables imposés. L'information est plus ou moins détaillée en fonction de la taille de la commune : pour celles de plus de 2 000 habitants, les données ne sont pas seulement présentées pour l'ensemble de la commune mais aussi par tranche de revenu. Cette répartition par tranche de revenu existe aussi aux niveaux des départements et régions. En application des règles du secret statistique, les communes comportant moins de 11 contribuables imposés et celles pour lesquelles une seule imposition dépasse le seuil de 85 % (en revenu imposable ou en impôt) ne sont pas renseignées.

même site. Pour les communes comportant plus de 20 000 habitants et plus de 50 contribuables assujettis à l'ISF, le nombre de contribuables assujettis, patrimoine moyen et impôt moyen est fourni. Des statistiques foncières annuelles dites « statistiques de stock », « données foncières » ou « statistiques ARTHUR » sont constituées à partir des fichiers fondamentaux issus des bases de MAJIC et peuvent être utilisées pour la délivrance ponctuelle d'informations statistiques à des tiers.

Les DRFiP sont l'échelon privilégié pour l'instruction des demandes de renseignements statistiques concernant leur zone géographique de compétence et la délivrance, lorsqu'elles sont en mesure de le faire, de l'information. Leur compétence s'étend aux statistiques de toute nature établies au plan régional, départemental et local, mais elles diffusent aussi les centralisations nationales dont elles disposent. Les DDFiP demeurent l'interlocuteur des autorités départementales, des communes et de leurs groupements. Elles traitent les demandes statistiques émanant de tiers lorsque les renseignements sont disponibles à la direction. Lorsque les demandes sortent des limites de la compétence territoriale ou administrative de la direction départementale, elles sont transmises à la direction régionale ou à l'administration centrale (bureau GF-3C). Le bureau GF-3C assure la diffusion des statistiques nationales et territoriales non disponibles sur le site Internetimpots.gouv.fr ou au sein des directions, ainsi que les demandes qui, portant sur des informations communicables, ne peuvent être satisfaites par une seule direction régionale. Il traite également les demandes relatives à la délivrance du fichier R.E.I. et des états 1389 Diff ainsi qu'à la diffusion des renseignements statistiques impliquant la mise en œuvre d'une exploitation informatique spécifique. Hors celles accessibles sur le site précité, les informations sont payantes, avec un tarif différencié selon qu'elles impliquent la fourniture de simples copies ou des travaux spécifiques, voire peuvent faire l'objet d'un devis pour les prestations très élaborées.

B - Les modalités d'accès aux données

Les collectivités territoriales disposent de deux types de supports pour recevoir les copies de rôles généraux des impôts directs locaux comportant les impositions émises à leur profit : « Visu DGFIP »¹⁶⁹, qui est fourni sur cédérom, et le « Fichier », qui est fourni sur le portail internet de la gestion publique (PiGP). Chaque type de support choisi est exclusif ; il n'est donc pas possible de recevoir deux types de support différents au titre de la même année et de la même taxe. Une reconduction du type de support, « Visu DGFIP » ou « Fichier », est effectuée automatiquement par les services de la DGFIP, sauf demande expresse de changement de support avant une date limite (vers mai-juin) précisée, chaque année, par un courrier d'information général aux collectivités locales. Un choix différencié de type de support est possible taxe par taxe.

1 - Visu DGFIP

Sur le fondement de l'article L. 135, B, b du LPF, des cédéroms dénommés « Visu DGFIP » sont adressés, chaque année, au cours du mois d'août, aux communes qui en ont fait la demande. Ils sont au nombre de quatre. Le premier contient les données cadastrales (matrices au 1^{er} janvier, noms des propriétaires, revenu cadastral par parcelle) et le logiciel de consultation VisuDGFIP cadastre. Les trois autres portent les copies de rôles de TF, de TH et de la CFE : ils

¹⁶⁹ La maîtrise d'œuvre des supports VisuDGFIP est externalisée auprès de la société OPERIS.

sont adressés aux communes et aux EPCI qui ont choisi cette option entre septembre et décembre.

L'avantage du cédérom « Visu DGFIP » est de permettre une lecture directe des données que n'autorise pas le fichier accessible par le portail internet de la gestion publique (PiGP), dont l'exploitation nécessite un outil logiciel spécifique (le développement d'un tel outil, à partir des tracés d'enregistrement diffusés annuellement par la DGFIP, est laissé à l'initiative de chaque collectivité locale ayant fait le choix d'opter pour ce support, le cas échéant auprès d'un prestataire de services informatiques).

2 - La mise à disposition sur le portail internet de la gestion publique (PIGP)

a) Les modalités d'habilitation d'une collectivité au PIGP

Pour télécharger des fichiers fiscaux mis à disposition sur le PIGP, les collectivités doivent indiquer à leur comptable public, qui transmet la demande à la direction départementale ou régionale des finances publiques, quelles sont, en leur sein, les personnes physiques qu'elles désignent pour les représenter. Dans le cas de petites communes ou de leurs groupements, un même secrétaire de mairie peut représenter plusieurs collectivités (neuf au maximum). Inversement, une grande collectivité peut être représentée par plusieurs personnes physiques (la ville de Paris, par exemple, est représentée par une personne par arrondissement).

Chaque personne désignée est alors habilitée par le service « Fiscalité directe locale » de la DDFiP/DRFiP dont elle dépend, de façon à pouvoir accéder à une application spécifique dénommée « PORTAILFDL ». Cela fait, les personnes concernées sont prévenues par courriel et appelées à signer un contrat de service avec la DGFIP. Lors de son premier accès au portail, la personne habilitée doit demander deux certificats (gratuits) d'authentification, à partir de l'écran de connexion au portail.

b) La procédure de mise à disposition des fichiers

Dès lors qu'un fichier est mis à disposition via le PIGP, la collectivité destinataire en est avisée par l'envoi sur sa boîte générique d'un courriel d'information qui contient un lien vers la documentation fonctionnelle associée au fichier. Il revient à la collectivité de s'organiser pour en avvertir la ou les personne(s) qui, en son sein, est ou sont habilitées à utiliser l'application PORTAILFDL. Le fichier reste alors disponible pendant 30 jours pour téléchargement. Pendant cette période, chaque fichier peut être téléchargé plusieurs fois, soit par la même personne, soit par des personnes différentes dans le cas où elles sont plusieurs à être habilitées. En cas de non téléchargement du fichier, la collectivité reçoit des courriels de relance le 15^{ème} et le 22^{ème} jour. Passé le délai, les collectivités doivent s'adresser à leur DDFiP pour récupérer les fichiers selon un autre canal.

Une assistance technique nationale, par téléphone, est assurée par la DGFIP en cas de difficulté pour la connexion au portail, l'accès à l'application PORTAILFDL ou le téléchargement des fichiers. Les DDFiP assurent, pour leur part, l'assistance fonctionnelle pour toute question relative au contenu des fichiers.

Le taux de téléchargement par les collectivités du bloc communal était de 95,6 % au 31 mars 2015 et de 93 % au 25 mars 2016.

c) La confidentialité des données transmises via le portail PIGP

Les données des fichiers nominatifs (fichiers des établissements soumis à CVAE ou à TASCUM, fichiers des rôles de TH ou de TF, etc.) sont confidentielles. Elles ne peuvent pas être divulguées et doivent être conservées en lieu sûr par la collectivité destinataire. La seule exception, prévue par l'article L. 135B du livre des procédures fiscales, concerne la communication, entre les collectivités locales et les EPCI auxquels elles appartiennent, des informations fiscales sur leurs produits d'impôts (article modifié par la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011). Par ailleurs, les traitements que les collectivités souhaitent réaliser à partir des données contenues dans les fichiers téléchargés doivent, au préalable, être déclarés à la CNIL.

C - Le calendrier de transmission

Tableau n° 17 : dates de transmission des informations fiscales aux collectivités

Date	Information transmise
Janvier	fichiers allers des locaux taxables à la taxe d'enlèvement des ordures ménagères avec part incitative (TEOMi)
Fin février	fichiers des locaux vacants et des résidences secondaires (1767 bis COM et 1767 Rés), produits à la demande des collectivités
Mars	états 1259/1253 et 1259-TEOM de notification des bases prévisionnelles des impôts directs locaux
Fin mars	fichiers relatifs à la répartition de la CVAE
Fin juin	fichiers des établissements redevables de la taxe sur les pylônes
Septembre	fichiers de rôle de taxe foncière ; états 1081 B CFE relatifs aux bases définitives de la cotisation foncière des entreprises (CFE).
Début novembre	fichiers de rôle de taxe d'habitation ; fichiers des établissements redevables de la taxe sur les surfaces commerciales (TASCUM)
Fin octobre	fichiers de rôle de CFE-IFER
Décembre	états 1386 M Bis TH et états 1386 TF ; états 1386 RC qui comprennent les premières simulations du montant de CVAE versé en année n+1 ainsi qu'un résumé des impositions issues des rôles généraux et des impôts auto-liquidés ; états 1288 (tableaux-affiches)

Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

D - La diffusion de l'information statistique

L'information statistique publiée paraît en décalage par rapport aux moments où les informations sont disponibles.

Les délibérations et taux 2015 votés par les collectivités territoriales ont été publiés en février 2016. Il est prévu de faire de même en février 2017 pour les délibérations et taux 2016 votés par les collectivités territoriales mais « sous réserve de faisabilité technique ». Le portail de l'économie et des finances (CEDEF) renvoie au site « www.impôts.gouv.fr » où l'on trouve en juillet 2016 des données sur les taux votés jusqu'en 2015 (alors que les taux 2016 ont été votés en avril), sans données agrégées. Les délais de publication des documents exhaustifs sont plus longs. Ainsi, les données 2013-2014 ont été mises en ligne sur le Portail collectivités locales en janvier 2016. La DGFIP prévoit de publier en septembre 2016 l'annuaire statistique 2014. Il est vraisemblable que ces délais s'expliquent par des problèmes techniques et de moyens humains. Pour autant, il serait utile de lancer une réflexion en concertation avec les assemblées (commissions des finances) et les associations représentant les collectivités pour déterminer les publications avancées qui seraient utiles.

Annexe n° 8 : le schéma de révision générale des valeurs locatives cadastrales

Annoncée en 2009 au cours du débat sur la suppression de la taxe professionnelle, la réforme des valeurs locatives cadastrales, lancée fin 2010, est encadrée par l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, modifié par l'article 37 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012. Par rapport à la révision manquée de 1990, la principale différence est que la loi détermine une date d'application, en principe automatique : il n'est pas besoin d'autre « feu vert », même si cette date peut être modifiée par une mesure législative, ce qui a été le cas.

Il a été décidé de conserver la valeur locative comme étalon de référence de préférence à la valeur vénale. Plusieurs raisons ont été invoquées à l'appui de ce choix. La valeur vénale ne peut être connue qu'au moment d'une mutation, or le taux de rotation des locaux serait actuellement de 25 ans environ, ce qui est très long. Une prise en compte au fil de l'eau ferait coexister des valeurs vénales de « générations » différentes. Or leurs variations sont beaucoup plus erratiques (en raison du faible taux rotation et de l'influence des cycles immobiliers) que celles des marchés locatifs. Les valeurs vénales sont beaucoup plus dispersées que les valeurs locatives. Enfin, le loyer est mieux corrélé au revenu des occupants que la valeur patrimoniale d'un bien immobilier.

Ces arguments ne sont ni infondés ni irréfutables. Ceux concernant les valeurs vénales ne valent que pour le prix d'un bien spécifique effectivement constaté à l'occasion d'une transaction ou d'une mutation, non pour la valeur de marché facilement estimable d'une catégorie de biens en fonction de leur superficie, de leur consistance et de leur localisation. La stricte logique conduirait à choisir les loyers comme base de la taxe d'habitation et la valeur vénale comme base de la taxe foncière. Cette option serait conforme à la différence de fondements entre les deux taxes : la TH est fondée sur l'occupation, la TF sur la propriété, ce qui la rapproche intrinsèquement des autres impôts sur le patrimoine. Elle impliquerait toutefois de disposer de deux référentiels au lieu d'un seul. Le choix exclusif de la valeur locative apparaît par contraste comme une solution plus simple et moins consommatrice de moyens du point de vue de l'administration gestionnaire de l'impôt. En termes économiques, asseoir la TF sur le loyer renvoie à la méthode comptable des flux de trésorerie actualisés.

Il est donc prévu d'asseoir les valeurs locatives sur des valeurs calculées à partir des loyers réellement constatés et de les faire ensuite tenir à jour par l'administration fiscale à partir des nouvelles déclarations déposées par les redevables des impôts locaux.

Les VLC après révision feront l'objet d'une actualisation permanente qui devrait en principe exclure la nécessité d'une nouvelle révision générale ultérieure. Cette actualisation comportera à la fois la mise à jour des coefficients de localisation (à la diligence des CCID et des CIID), la tenue à jour annuelle de la grille tarifaire, à partir des loyers effectivement pratiqués, collectés sur les déclarations des bailleurs, enfin le suivi des secteurs locatifs homogènes qui seront mis à jour tous les six ans, l'année suivant celle des élections municipales.

Chaque local sera ainsi rattaché à une catégorie, en fonction de sa nature et de sa destination, ainsi qu'à un secteur d'évaluation représentant un marché locatif homogène au sein de chaque département. Ensuite, des tarifs au mètre carré sont déterminés, dans chaque secteur de rattachement et pour chaque catégorie de locaux, selon un échantillon représentatif des loyers pratiqués. Cette grille tarifaire sera appliquée à la surface pondérée de chaque local. Plus ne sera besoin de local représentatif ou de référence.

Le législateur a souhaité procéder à la révision des valeurs locatives par étapes. Celle-ci s'appliquera d'abord aux locaux commerciaux et professionnels soit 3,3 millions de locaux et dans un second temps aux locaux d'habitation. Le principe a été retenu non seulement d'une révision à produit constant pour chaque échelon des collectivités (de la commune à la région), mais aussi du maintien de la contribution respective au produit fiscal des locaux professionnels et commerciaux d'une part et des locaux d'habitation de l'autre. À cette fin, un « coefficient de neutralisation » a été prévu afin de maintenir inchangée la proportion contributive des locaux dont la valeur locative n'aura pas été révisée (locaux d'habitation et établissements industriels principalement) et celle des locaux professionnels et commerciaux une fois leur valeur locative révisée. Faute de ce correctif, la contribution des locaux dont la valeur locative aura déjà été révisée croîtrait relativement à celle des locaux dont la valeur n'a pas encore été révisée.

A - Les locaux commerciaux et professionnels

L'objectif est de simplifier le système d'évaluation : il reposera sur un découpage en secteurs d'évaluation (pouvant être communaux, supra- ou infra-communaux) et sur la définition d'une grille tarifaire fondée sur une nomenclature des locaux. La VLC d'un local sera le produit du tarif applicable selon la nomenclature par la surface pondérée du local, moyennant un coefficient de pondération fonction du secteur d'implantation du local (au sein d'un secteur, voire d'une portion de ce secteur) et de la catégorie d'activité. Une expérimentation sur les locaux commerciaux et les locaux professionnels a été menée en 2011 sur un échantillon représentatif constitué de cinq départements (Hérault, Pas-de-Calais, Bas-Rhin, Paris et Haute-Vienne)¹⁷⁰. Le Gouvernement a déposé un rapport consacré aux résultats de cette expérimentation devant le Parlement fin janvier 2012. L'évaluation des effets de la révision sur les cotisations (mesurés au moyen de fiches d'impact) a porté sur l'ensemble des impôts locaux : CFE, foncier bâti économique, CVAE (s'agissant de la répartition des cotisations entre collectivités) et TH au titre des locaux professionnels. Les résultats présentés dans ce rapport sont hétérogènes selon les départements. Par ailleurs, l'expérimentation révèle des risques de transfert de charge entre contribuables et des disparités fortes d'évolution pour un même type de local entre zones géographiques¹⁷¹.

¹⁷⁰ Les 2,5 millions de locaux qui ont fait l'objet de cette expérimentation étaient très représentatifs de la situation nationale, avec trois catégories de locaux prédominantes : les magasins (35 %), les bureaux (23,9 %) et les lieux de stockage (20,1 %).

¹⁷¹ Le rapport note de très fortes disparités tarifaires pour certaines catégories de locaux et notamment la catégorie des locaux commerciaux. Les tarifs au m² pour les commerces et « boutiques sur rue » d'une surface de moins de 400 m² sont supérieurs aux tarifs des commerces des grandes surfaces installées en périphérie. Cette disparité tarifaire trouve son explication dans les prix plus élevés en centre-ville qu'en zone péri-urbaine d'une part et pour les petites surfaces que pour les grandes. En outre, les chaînes de grandes surfaces, propriétaires des murs logés dans des foncières, peuvent moduler les loyers facturés à chaque établissement. Le rapport dresse le tableau des gagnants et perdants, en prenant en compte le coefficient de neutralisation (voir ci-après). Toutes catégories de locaux confondues, le nombre de « gagnants » (ceux dont la cotisation baisse) et le nombre de « perdants » tendent à s'équilibrer. Parmi les « perdants », on retrouverait le secteur sanitaire et social, les établissements d'enseignement, les magasins de centre-ville et davantage encore les magasins situés dans les centres commerciaux, notamment parce que les valeurs locatives des locaux qu'ils occupent sont actuellement faibles. Il y aurait une proportion non négligeable de « très grands perdants » (un peu moins de 350 000 locaux au niveau national) exposés à un doublement ou plus de leurs cotisations (la requalification d'anciens locaux de stockage en surfaces commerciales serait aussi un facteur de hausse de la valeur locative). Parmi les « gagnants », figureraient les bureaux et les grandes surfaces de type hypermarchés et supermarchés non en raison de l'évolution de la valeur locative de leurs locaux, mais exclusivement du fait du coefficient de neutralisation.

Depuis le début de l'année 2013, la réforme des valeurs locatives des locaux professionnels et commerciaux est entrée dans sa phase de généralisation. Dans un premier temps, les informations nécessaires à l'établissement des nouvelles modalités d'évaluation ont été collectées auprès des propriétaires¹⁷². Dans un second temps, ces données, une fois traitées, ont été examinées au sein des commissions départementales des valeurs locatives des locaux professionnels (CDVLLP) et des commissions départementales des valeurs locatives des impôts directs locaux (CDVLIDL) dont la composition a été fixée par le décret n° 2013-993 du 7 novembre 2013 et qui ont été formées après les élections municipales de mars 2014. Les premières ont pour principale tâche de définir les secteurs d'évaluation ainsi que les tarifs par catégorie de local. Les secondes sont compétentes en cas de différend entre la CDVLLP et les commissions communales et intercommunales des impôts locaux. Ces divergences semblent avoir été relativement peu nombreuses.

Ce processus a fait apparaître des bases qui n'étaient pas antérieurement répertoriées faute de déclaration par des redevables ou d'autres anomalies. Des rectifications ont donc pu être effectuées sans attendre l'entrée en vigueur de la révision proprement dite.

Les tarifs ont été publiés en juin 2016.

L'article 48 de la loi de finances rectificative pour 2015, modifiant l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a reporté de 2016 à 2017 l'entrée en vigueur de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels, (précisément lors de l'établissement des rôles d'impôt à l'automne 2017)¹⁷³.

La révision entraîne mécaniquement une évolution du produit et des transferts de charges entre redevables (par exemple entre locaux commerciaux). Une série de dispositions a été instituée pour limiter de fait les variations.

L'article 48 susmentionné a précisé les multiples correctifs destinés à réduire l'impact de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels et commerciaux. Il porte la durée du lissage des variations de cotisations d'impôt issues de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels de cinq à dix ans (c'est-à-dire jusqu'à 2025). Ce lissage devait initialement s'appliquer seulement en cas de variation des cotisations de plus de 10 % ou supérieure à 200 €. L'article 48 prévoit son application dès le premier euro et en modifie les modalités¹⁷⁴.

Un dispositif temporaire de limitation des variations de valeurs locatives dit « planchonnement » vise à réduire le nombre de grands perdants et grands gagnants après application du coefficient de neutralisation. Selon le mécanisme prévu les hausses et les baisses

¹⁷² Les propriétaires de locaux professionnels devaient renvoyer la déclaration (imprimé n° 6660-REV - CERFA n° 14248*02) reçue pour chaque local, destinée à calculer sa valeur locative, avant le 24 juin 2013 ou, en cas de déclaration en ligne, avant le 8 juillet 2013. Pour les propriétaires de plus de vingt locaux, une procédure de dépôt par échange de fichiers a permis d'effectuer le dépôt des déclarations en une seule fois pour l'ensemble des locaux.

¹⁷³ Cette échéance ne pourrait plus être changée car un point de non-retour a été atteint du fait des migrations effectuées au sein des systèmes d'information de la DGFIP pour intégrer les nouveaux modes de calcul de l'impôt (sectorisation géographique, actualisations annuelles, etc.).

¹⁷⁴ Ainsi, en cas d'augmentation des cotisations du fait de la révision, la hausse est réduite de 90 %, la 1^{ère} année de mise en œuvre. Elle est ensuite augmentée de 10 % chaque année pendant 10 ans, toute chose égale par ailleurs. À l'inverse, en cas de baisse des cotisations du fait de la révision, la baisse est majorée de 90 % la première année de mise en œuvre. Elle est ensuite diminuée de 10 % chaque année pendant 10 ans.

de valeurs locatives seraient réduites de 50 % pendant toute la durée du dispositif de lissage, c'est-à-dire jusqu'en 2025. L'écêtement sur les gagnants serait redistribué aux perdants au prorata de la différence entre la base 1970 et la base révisée neutralisée. Du coup, le planchonnement augmente la part de locaux non lissés.

Il introduit une possibilité de modulation du coefficient de localisation. Les tarifs par mètre carré sont déterminés sur la base des loyers moyens constatés dans chaque secteur d'évaluation par catégorie de propriétés ; pour tenir compte de la situation, géographique notamment, de la parcelle d'assise des locaux la propriété au sein du secteur d'évaluation (jusqu'à 15 % à la hausse ou à la baisse), les commissions locales peuvent moduler le coefficient de localisation jusqu'à plus ou moins 30 %, soit une majoration de 1,1 ; 1,2 ; 1,3 ou 1,15 ou une minoration de 0,9 ; 0,85 ; 0,8 ou 0,7. Ces dispositions trouveront à s'appliquer lors de la mise à jour permanente des valeurs locatives sur la base des déclarations de loyers annuels des locaux professionnels, à compter de 2018, c'est-à-dire l'année suivant l'entrée en vigueur de la révision.

Enfin, l'article 48 prévoit une procédure de rectification des tarifs d'évaluation des valeurs locatives manifestement erronés qui associe les élus locaux et les représentants des contribuables. En effet, lorsque les décisions relatives aux tarifs prises par la CDVLLP ou la CDIDL ne sont manifestement pas conformes aux loyers moyens constatés dans chaque secteur d'évaluation par catégorie de propriétés, l'administration fiscale saisit à nouveau la CDIDL en lui demandant d'élaborer de nouveaux tarifs conformes ; si elle n'est pas en mesure de le faire dans un délai de 30 jours après sa saisine, le représentant de l'État dans le département arrête les tarifs. Si la décision du représentant de l'État dans le département s'écarte de celle de la CDIDL, elle doit être motivée.

Le produit de la CVAE étant réparti entre les collectivités locales et les EPCI bénéficiaires en fonction non seulement de l'effectif des entreprises redevables mais aussi de la valeur locative de leurs locaux, l'article 48 précise que les valeurs locatives révisées seront prises en compte dans la répartition du produit de la CVAE à compter de 2018.

La première phase de la révision sera donc assortie de multiples dispositifs visant à en atténuer l'impact. Ces amortisseurs auront inévitablement pour effet de maintenir des écarts entre les valeurs « réelles » et celles retenues comme base d'imposition après application de tous ces correctifs et donc de perpétuer des situations économiquement infondées. Ils conduisent à s'écarter de la finalité même de la révision.

La procédure de révision comporte la mise en place d'un dispositif de mise à jour permanente des évaluations permettant de prendre en compte les évolutions du marché locatif au fur et à mesure qu'elles se produisent. Les tarifs de chaque catégorie par local, dans chaque secteur d'évaluation seront mis à jour à partir de l'évolution des loyers constatée annuellement dans les déclarations déposées par les entreprises (art. 1498 bis du CGI).

B - Les locaux d'habitation

Pour les locaux d'habitation, la réforme aboutirait à abandonner la classification actuelle et la notion de local de référence au profit d'un classement par tranche de surface (consistance), de l'institution de grilles tarifaires et de secteurs d'évaluation. Les tranches de surfaces s'appuieraient sur des catégories qui existent déjà, par exemple dans les études de l'INSEE. De même, la surface prise en compte se référerait à la surface dite « Carrez », mieux comprise des

propriétaires que les équivalences de superficie actuelles, complexes et obsolètes. Chaque secteur d'évaluation correspondrait à un marché locatif homogène, c'est-à-dire à une ou plusieurs communes ou sections cadastrales dans lesquelles les loyers au mètre carré sont compris dans un même décile défini à partir du loyer moyen au mètre carré.

L'article 74 de la loi de finances rectificative pour 2013¹⁷⁵ a permis d'engager une expérimentation, conduite à partir de fin 2014 et début 2015 dans cinq départements représentatifs. La Charente-Maritime, le Nord, l'Orne, Paris et le Val-de-Marne ont été désignés par l'arrêté ministériel du 18 décembre 2014 publié au Journal Officiel du 26 décembre 2014.

L'expérimentation visait d'une part à tester la capacité d'actualiser les valeurs locatives des locaux d'habitation sur une base déclarative et d'autre part à identifier la possibilité de déterminer des secteurs d'évaluation représentatifs du marché immobilier. Elle s'est déroulée de la mi-février à la fin juin 2015. Plusieurs éléments ont été pris en compte pour l'organiser : la diversité des propriétaires bailleurs (49 % de personnes morales et 51 % de personnes physiques), la diversité des marchés locaux au sein des territoires d'expérimentation, la présence importante de dépendances bâties à rattacher au local principal d'habitation, l'existence de bailleurs propriétaires d'un nombre important de logements. Chaque propriétaire bailleur d'un ou plusieurs locaux d'habitation (ou de locaux servant à l'exercice d'une activité salariée à domicile) situés dans un ou plusieurs des cinq départements expérimentateurs a reçu une ou plusieurs déclarations à remplir. Ces déclarations, permettant de recueillir l'ensemble des informations utiles, y compris celles relatives à la faisabilité d'un coefficient correcteur tenant compte de l'état du local (coefficient d'entretien), pouvaient être souscrite avec un formulaire papier ou en recourant à une télé-procédure, au choix de l'utilisateur.

La loi a prévu une évaluation de cette expérimentation, visant notamment à expertiser les conséquences de la révision pour les contribuables, et pour les collectivités locales, sous la forme d'un rapport à remettre au Parlement au plus tard le 30 septembre 2015. Au vu des résultats de l'expérimentation et des enseignements tirés de la généralisation de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels, notamment en ce qui concerne les commissions locales, le législateur pourrait décider de généraliser la révision des valeurs locatives des locaux d'habitation, qui s'opèrerait à produit constant.

La première partie de ce rapport a été présentée au Parlement début 2016¹⁷⁶ : il contient un état des lieux de la campagne de collecte de données concernant la révision des valeurs locatives des locaux d'habitation et analyse les conditions opérationnelles de mise en œuvre de la révision. Le déroulement de l'expérimentation a été satisfaisant. Ainsi le taux de retour des déclarations est évalué à 77 % et permet à présent de disposer « d'un échantillon d'informations solides en vue des simulations ». Deux points d'amélioration ont été identifiés dans la perspective d'une généralisation du dispositif :

- une meilleure gestion du calendrier d'envoi des déclarations et du dispositif d'information auprès des propriétaires bailleurs ;

¹⁷⁵ Cet article résulte d'un amendement du gouvernement déposé au cours du débat parlementaire à la suite d'une concertation engagée avec les parlementaires et les représentants des principales associations d'élus

¹⁷⁶ Rapport relatif à l'expérimentation de la révision des valeurs locatives des locaux d'habitation menée en 2015 ; partie 1 relative au déroulement de la campagne déclarative menée en 2015.

- un accompagnement des propriétaires bailleurs, y compris des « grands comptes » en matière de télé-déclaration.

La seconde partie du rapport portant sur les conséquences de la révision des valeurs locatives sur les assiettes fiscales est attendue pour l'automne 2016. La DGFIP attend l'autorisation du gouvernement pour le publier.

Si, sur cette base, la révision générale était alors décidée par le Parlement, l'année 2017 serait consacrée à la fixation des secteurs d'évaluation, des grilles tarifaires et, le cas échéant, des coefficients de localisation voire d'entretien par des commissions locales dont la composition serait prévue par la loi généralisant la révision. Les résultats de la révision pourraient alors être intégrés dans les bases des impôts directs locaux à l'automne 2018.

C - La « neutralisation » et le lien établi entre les deux révisions

Un des objectifs poursuivis est d'atténuer et d'étaler dans le temps les effets des révisions, qui doivent s'accompagner du maintien du produit de chaque ensemble de taxes directes locales à enveloppe de bases constante, de manière à éviter une modification de l'équilibre entre la contribution de chacun aux budgets locaux. L'article 48 de la LFR pour 2015 a redéfini les règles relatives au coefficient de neutralisation. Jusque-là, seules les valeurs locatives des locaux professionnels devaient être prises en compte dans le calcul de ce coefficient. L'article 48 intègre dans son champ les locaux d'habitation et les locaux industriels, tout en excluant les locaux ne faisant pas l'objet d'une taxation effective (valeurs locatives totalement exonérées).

Le coefficient de neutralisation doit s'appliquer au niveau de chaque collectivité aux cotisations relatives à la TH, à la TEOM, à la TFPB et à la CFE, ainsi qu'à leurs taxes annexes (taxes spéciales d'équipement, taxe additionnelle à la TFPB et à la CFE en Île-de-France, taxe sur les friches commerciales, taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie ou taxe pour frais de chambre des métiers et de l'artisanat, etc.). Le coefficient déterminé au niveau des communes vaudra pour les bases imposées de ces communes mais également pour celles de leur EPCI de rattachement le cas échéant.

$$\text{Coefficient de neutralisation} = \frac{\text{Somme des VL non révisées des propriétés bâties imposables en 2017}}{\text{Somme des VL révisées des propriétés bâties imposables en 2013}}$$

L'article 48 précise que ce coefficient cessera de s'appliquer l'année de la prise en compte des résultats de la révision de la valeur locative des locaux d'habitation.

Le coefficient de neutralisation n'est justifié que par le décalage temporel de la révision selon les types de locaux mais s'il devait perdurer, il pourrait aboutir à figer des valeurs de potentiels fiscaux obsolètes et engendrer durablement des déséquilibres voire des iniquités.

Annexe n° 9 : détails sur la recommandation n° 1 relative à l'outil informatique

Différentes actions doivent être engagées pour compléter les fonctionnalités et améliorer l'interopérabilité des applications informatiques utilisées pour la gestion de la fiscalité directe locale :

1/. Réduire les erreurs et les temps de traitement en adaptant les calendriers et en automatisant les échanges entre bases de données

- privilégier les mises à jour des outils informatiques en dehors des pics d'activité en matière de fiscalité directe locale (par exemple, sur FIDELIO, faire les mises à jour au 4^{ème} trimestre, une fois les campagnes terminées) ;
- rendre possibles les modifications et mises à jour en continu sous ILIAD ;
- revoir les modalités et le calendrier d'extraction des informations dans ILIAD s'agissant des relances ;
- élargir les possibilités de liaison automatique entre MAJIC et d'autres applications informatiques de la DGFIP ou utilisées par d'autres entités ;
- standardiser les modalités de transfert des données sous SITADEL en automatisant les flux entre les collectivités et SITADEL et entre SITADEL et LASCOT ;
- établir un échange automatisé périodique (mensuel par exemple) entre les applications MAJIC et ILIAD ;
- améliorer les liaisons entre le recueil des adresses physiques et l'identification des locaux sous MAJIC.

2/. Faire évoluer les outils

- doter MAJIC d'une faculté d'historicisation ;
- adapter ILIAD au traitement des colocations et aux nouveaux modes d'habitat ;
- fusionner FIDELIO et FDL.

3/. Mieux employer les systèmes d'information

- améliorer les liaisons entre recueil des adresses physiques et identification des locaux au sens fiscal ;
- optimiser l'utilisation de la déclaration d'IR dans la gestion de la fiscalité directe locale, en explicitant par exemple dans la déclaration les incidences des informations demandées sur l'imposition à la TH et en faisant figurer dans la déclaration le numéro invariant fiscal du logement ;
- créer des mécanismes de rappel automatique annuel des obligations déclaratives ;
- simplifier la dualité de gestion informatique TH/CAP ;
- étudier la possibilité de réaliser des extractions infra-communales via les outils de traitement des bases, en affinant les possibilités de paramétrage, à destination notamment des collectivités ;
- étudier les modalités d'une mise à disposition des collectivités des outils de simulation.

Annexe n° 10 : les campagnes FDL

Schéma n° 2 : schéma d'ensemble du calendrier de la campagne FDL

Calendrier de la campagne FDL

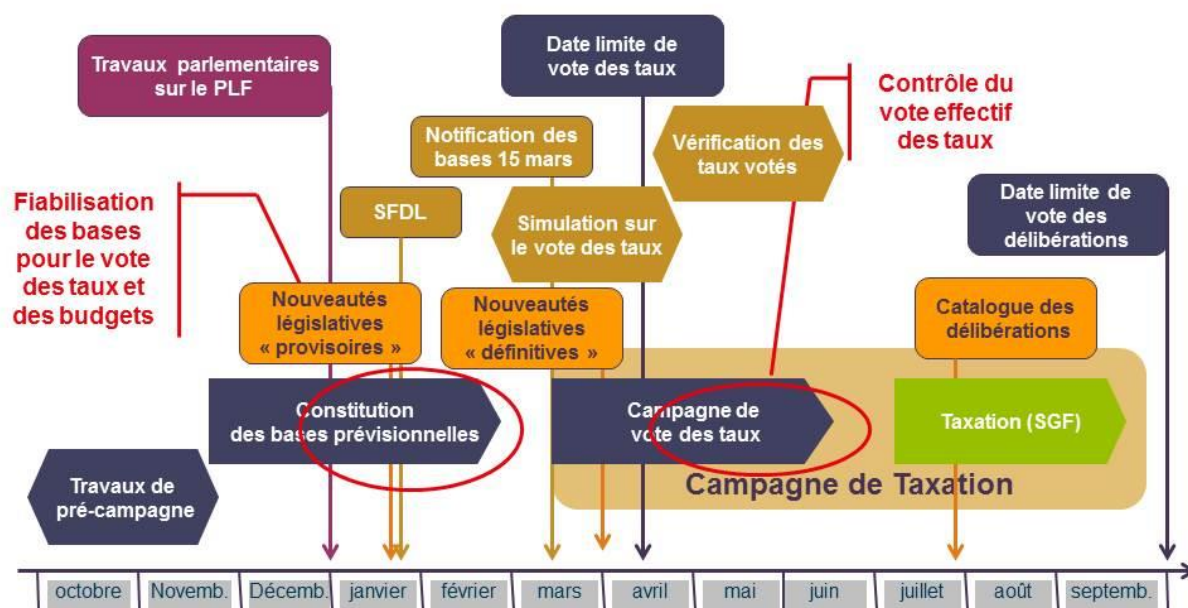


Tableau n° 18 : détail du calendrier par type d'activité.

Calendrier	Objectif et nature des travaux
Mai / Septembre N-1	Réalisation des simulations des abattements TH afin de renseigner les collectivités. Envoi des modèles de délibérations (autres que celles fixant les taux) à prendre avant le 1er octobre en application de l'article 1639 A bis du CGI, avant le 15 octobre pour la TEOM. Envoi des modèles types de délibérations relatifs aux abattements TH, exonérations TP, etc. aux collectivités.
Septembre N-1	Premières estimations des bases des établissements dominants et transmission aux collectivités.

Octobre / Novembre N-1	Réception, vérification et prise en charge des délibérations des collectivités. Enregistrement des données n° 1276 et 1386 contenant les bases définitives et produits compris dans les rôles généraux. Simulation de CVAE pour transmission aux collectivités. Enregistrement des données du produit définitif de TASCOM. Transmission aux collectivités du fichier individuel de TASCOM. Émission des rôles supplémentaires. Information des collectivités sur les contribuables et le montant des rôles supplémentaires des collectivités.
Novembre / Décembre N-1	Calcul des valeurs locatives moyennes. Calcul des quotités d'abattement. Calcul des bases minimum de CFE. Prise en compte des états 1386 M bis TH. Intégration d'une partie des données dans FDL. Tramassions aux collectivités d'informations statistiques sur les locaux et occupants imposés à la TH dans la commune. Edition des états 1288 M et transmission aux collectivités (tableaux-affiches).
Décembre N-1 / Janvier N	Recensement des réductions de bases pour création d'établissement accordées dans les rôles supplémentaires de CFE émis au cours de l'année N-1. Premiers calculs des bases de CFE suivis d'un contrôle de leur vraisemblance.
Janvier N / Février N	Vérification et rectification de toutes les données N-1 avant approbation définitive : pré-campagne pour N et contrôle de la réalisation de la totalité des travaux de N-1. Mises à jour des données des collectivités (fichier « administratif »). Liaison avec les préfetures pour recueillir les informations. Recensement des modifications (intercommunalité, regroupements, etc) et vérification de la validité des données affichées. Envoi aux collectivités des fiches de délibération. Vérification de la prise en charge des délibérations adoptées par les collectivités. Basculement du fichier FDL de N-1 pour N après vérification de la validité des données. Prise en charge des taux moyens communaux déterminés au niveau départemental. Réception des états 1204 TF-K (bases prévisionnelles) en provenance de l'ESI foncier, saisie des états 1203 TF rédigés par le SIP/CDIF. Détermination des bases prévisionnelles des TF et TH, contrôle de vraisemblance puis basculement dans le fichier FDL. Calcul des allocations compensatrices liées à la TH et TF. Calcul des bases de CFE / intégration des montants définitifs de CVAE, calcul des produits prévisionnels de TASCOM en provenance de l'application TP/CDA ; basculement dans le fichier FDL des agrégées de CFE.
Février /	Calcul des allocations liées à la CFE.

Mars N	Validation des informations des états 1259 et 1253. Éditions des états 1259 et 1253 et des états des allocations compensatrices pour information des collectivités. Mise à disposition PiGP.
Janvier / Février N	Analyse de l'évolution des bases prévisionnelles. Information sur les variations et leur origine aux collectivités locales qui le sollicitent.
Mars N	Simulations des taux d'imposition des communes, EPCI, départements et régions. Examen des états 1259 et 1253 complétés des décisions des collectivités locales. Assistance au contrôle de légalité : la préfecture a en charge le contrôle des budgets et des taux, elle s'appuie pour cela sur le SFDL (utilisation du programme de vérification des taux). Transmission du fichier individuel de CVAE aux collectivités (PiGP).
Avril / Mai N	Prise en charge des bases définitives des taxes foncières (états dématérialisés 1204 TF définitif). Réalisation des traitements avant notification aux ESI des taux et produits. Vérification des écarts entre bases notifiées et bases effectives et information des collectivités le cas échéant. Calcul du taux global de TH / abattements gelés. Calcul des taux syndicaux, des EPCI sans fiscalité propre, des établissements publics fonciers d'aménagement percevant la taxe spéciale d'équipement.
Juin / Juillet N	Envoi aux ESI des fichiers comprenant les éléments pour la taxation des rôles fonciers ainsi que ceux des rôles de TH et de CFE-IFER. Traitement des états 1260 MF-F, 1260 MA-TH et 1260 MI-CFE en provenance des ESI. Contrôle des anomalies entachant ces fichiers.
Juillet / Août N	Homologation des rôles fonciers de N. Simulation intermédiaire de CVAE N+1 à destination des collectivités. Edition et envoi aux SIP de la liste des taux votés par les collectivités : états 1387 TH/TP et 1387 TF.
Septembre / Octobre N	Homologation des rôles de TH. Homologation des rôles de CFE-IFER. Basculement annuel du fichier CFE pour la préparation du fichier FTP de N+1.
Décembre N	Régularisation des avances (ajustement du dernier douzième en fonction des produits définitifs).

Schéma n° 3 : services et chaîne de taxation

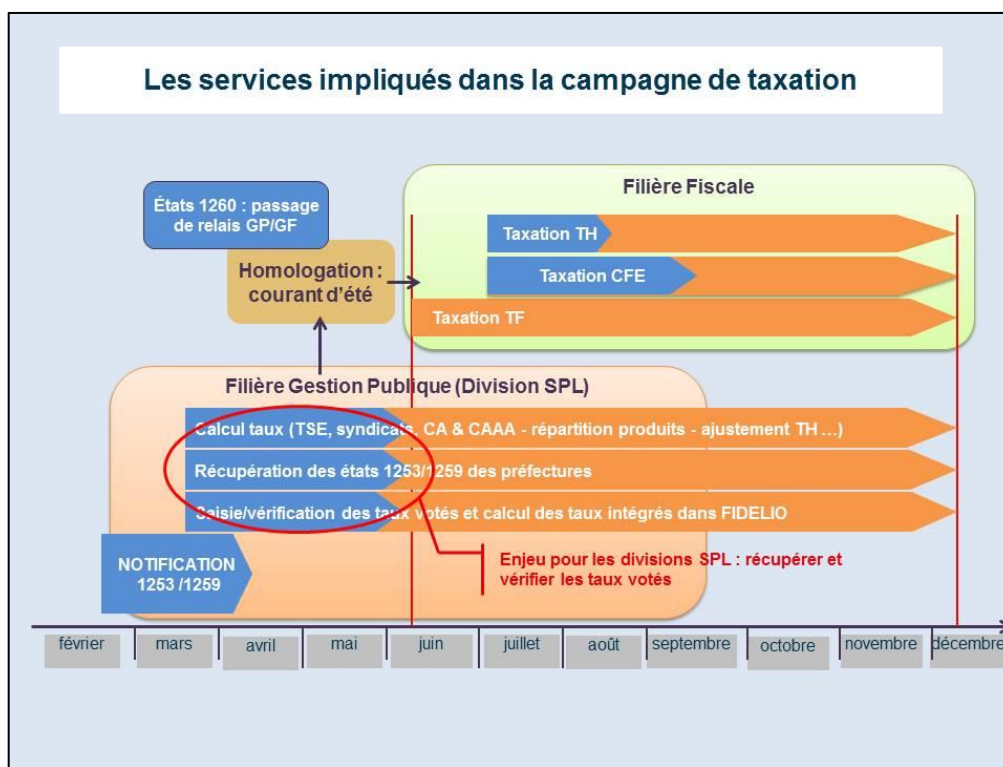
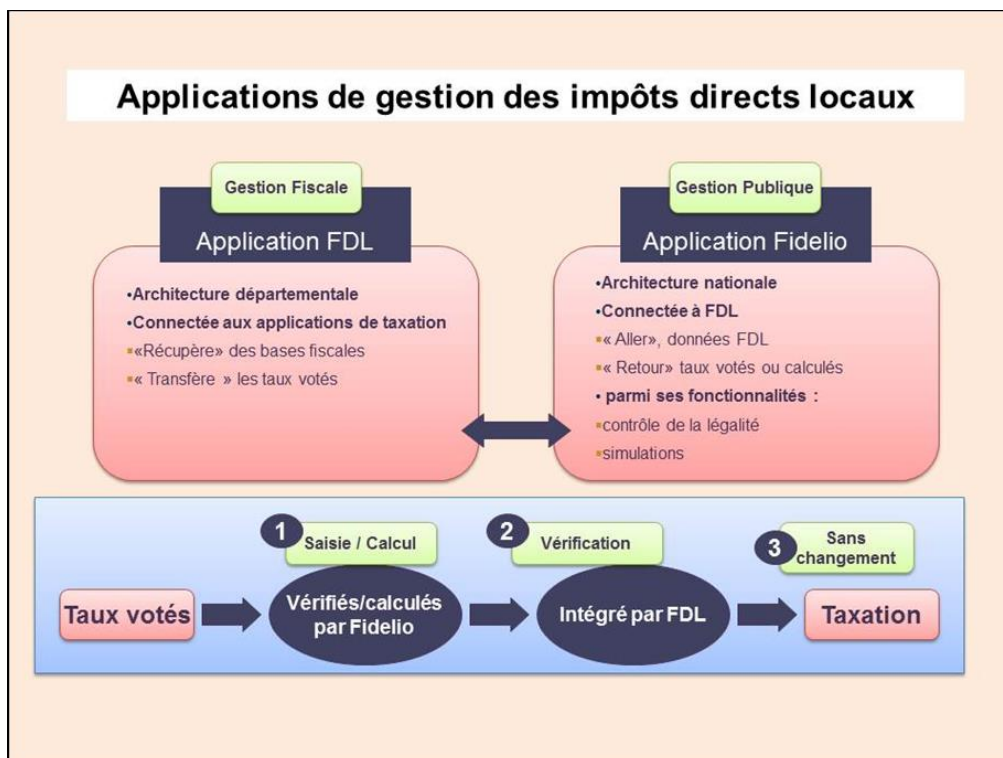


Schéma n° 4 : les applications de gestion des impôts locaux



Annexe n° 11 : les applications de taxation

Au niveau de l'administration centrale, la maîtrise d'ouvrage de ces chaînes de taxation est assurée par le service de la gestion fiscale (GF) et ses bureaux spécialisés (GF-1B pour CROISIC et la taxe d'habitation, GF-3A pour les taxes foncières, GF-2A pour la CFE). Ces entités produisent les spécifications et normes d'architecture, en fonction desquelles le service des systèmes d'information, SI, chargé de la maîtrise d'œuvre, élabore à travers sa sous-direction S1 (Études et développement) les outils logiciels (SI-1C pour la CFE, SI-1D pour la taxe foncière et CROISIC, SI-1E pour la TH). La qualité en est éprouvée au moyen de la recette fonctionnelle par la maîtrise d'ouvrage et des tests réalisés par la maîtrise d'œuvre. Le bureau SI-2C est chargé de veiller à l'intégration de ces outils dans l'ensemble du système informatique de la DGFIP. Après la phase de qualification, les applications sont mises en exploitation auprès des établissements de services informatiques (ESI), au nombre de 37, chargés des traitements opérationnels d'exploitation, sous la supervision des 9 directions des services informatiques (DISI) qui ont le statut de services à compétence nationale rattachés au service des systèmes d'information. Deux ESI éditent les avis d'imposition aux taxes foncières (Amiens pour le nord et Orléans pour le sud de la France), celui de Reims le fait pour la taxe d'habitation.

A - La TH : ILIAD

Le traitement automatisé des informations nominatives utiles à la gestion de la TH s'effectue via l'application informatique ILIAD selon la procédure dite « IR-TH ». Le traitement ILIAD a pour finalité :

- la gestion automatisée du dossier fiscal du contribuable : il met à jour automatiquement les fichiers de TH à partir des indications figurant sur les déclarations de revenus (2042) ; les changements d'adresse sont connus par les déclarations d'IR via ADONIS 2 (Accès aux données du dossier fiscal des particuliers, seconde version) et intégrés au cours de l'été ;
- la gestion de l'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation, de la taxe annuelle sur les logements vacants, de la contribution sociale généralisée (CSG), de la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS), de la contribution pour l'audiovisuel public (CAP) ;
- le traitement des affaires contentieuses concernant ces impôts.

La gestion de cette application comporte certaines difficultés. Les locaux taxables ne sont automatiquement intégrés dans l'application ILIAD à partir de l'application foncière MAJIC qu'une fois par an, début mars (les données transférées étant celles de la situation MAJIC arrêtée à fin décembre n-1). Toutes les modifications (locaux neufs, changements dans la configuration des locaux, changements de propriétaires, etc.) avec une date d'effet au 1er janvier de l'année n non prises en compte dans l'application MAJIC ne sont pas répercutées dans l'application ILIAD. Si les SIP souhaitent les intégrer (locaux neufs taxables par exemple), leurs agents doivent le faire manuellement.

Un échange automatisé périodique (mensuel par exemple) entre les applications MAJIC et ILIAD permettrait des mises à jour systématiques qui accroîtraient le rendement de l'impôt et faciliteraient la gestion tout en évitant d'importants travaux manuels de la part des services de gestion des SIP.

En outre, les mises à jour sous ILIAD ne peuvent pas être opérées de manière continue, ce qui impose de stocker des informations (notamment de mise à jour de la TH) dans l'intervalle. Cela ne facilite pas le travail des agents et peut conduire à des oublis ou des pertes d'informations.

L'application ILIAD n'est pas bien adaptée au traitement des colocations. Si les colocataires sont plus de deux, elle ne permet pas de saisir leur identité de façon complète (nom, prénom, date et lieu de naissance) et de les faire tous figurer dans le cadre « liste des occupants » de l'avis d'impôt. Cette situation peut faire naître des litiges et empêcher de poursuivre le recouvrement envers tous les occupants. Dans ces cas, les services usent d'expédients peu satisfaisants et hétérogènes de l'un à l'autre.

De surcroît, l'existence de règles spécifiques à la CAP par rapport à la TH (exonérations par exemple) a nécessité, dans l'application ILIAD, la création d'une occurrence fiscale distincte ; de ce fait la TH et la CAP sont traitées séparément dans ILIAD alors qu'elles apparaissent sur le même avis d'impôt. Cette dualité de gestion présente des inconvénients :

- double saisie en cas de réclamation contentieuse ou gracieuse sur les deux taxes ;
- envoi de deux courriers aux contribuables (un pour chaque taxe) ;
- difficulté de compréhension de la part du contribuable ;
- le cas échéant, envoi de deux décisions de dégrèvement aux applications de recouvrement (avec, dans certains cas, la nécessité de traiter manuellement l'une des deux).

Les applications de la DGFIP, par rapprochement automatique entre les fichiers de locaux et les fichiers de contribuables, génèrent des listes de locaux ne faisant pas l'objet d'une imposition à la TH. Ces listes sont exploitées pour mener des campagnes de relance auprès des propriétaires ou gestionnaires de locaux apparaissant comme vacants. Les SIP disposent à cette fin de l'application MEREDITH (Module d'Édition et de Recherche des Données et Informations de gestion de la TH) et de l'outil GOELAND (Gestion des Options d'Édition des Listes ANnexe et Du 1760¹⁷⁷) d'envoi en nombre des demandes de renseignements aux propriétaires (imprimé 1236) au cours du mois de mars. Cependant, les bases de TH utilisées pour ces relances sont extraites de l'application ILIAD une fois dans l'année fin septembre. Les propriétaires interrogés sont invités à préciser la situation au 1^{er} janvier de l'année en cours : la TH pourra donc être réclamée au titre de cette même année mais non au titre de l'année précédente au cours de laquelle le local a été constaté vacant (voire de l'année antérieure). En outre ces vérifications n'ont pas toujours de caractère systématique, d'autant que les services peuvent craindre, en raison de ces décalages, que la situation n'ait déjà été régularisée au moment de faire relance. Enfin, les courriers destinés aux usagers devraient être rendus plus lisibles afin d'améliorer le taux de réponse.

Les locaux demeurant vacants après relance donnent lieu à l'imposition du propriétaire à la TH ou à la taxe sur les logements vacants.

¹⁷⁷ Il s'agit de l'article 1760 du CGI qui prévoit que toute infraction aux dispositions du troisième alinéa du 1 de l'article 170 du même code (obligation de déposer une déclaration de revenus) donne lieu à l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées.

Les informations regroupées dans ILIAD sont aspirées en deux vagues (2 août et 2 septembre) pour l'établissement des avis d'imposition.

B - Les taxes foncières : CROISIC

Application centrale dans l'imposition à la taxe foncière, CROISIC formate les données issues de CARDIF et FDL et assure la production des états 1204 (bases prévisionnelles et définitives) ainsi que des fichiers permettant la confection des rôles de taxes foncières transmis aux collectivités et de divers états statistiques (états 1386 sur les bases et les cotisations, états 1387 sur les bases exonérées).

Les bases prévisionnelles calculées par CROISIC sont basculées dans l'application de recouvrement REC (Recouvrement amiable de l'impôt émis par voie de rôle). Cette application, installée à la fin des années 1990, assure les fonctions suivantes : prise en charge des impositions, liquidation des acomptes et envoi des avis d'imposition, adhésion à la mensualisation et au prélèvement à la date limite de paiement ; calcul des majorations et des pénalités de mensualisation ; enregistrement des recouvrements ; enregistrement des paiements, effectués notamment par l'intermédiaire du télé-règlement ; édition des lettres de rappel ; remboursement des trop-versés ; rectifications comptables et administratives.

C - La CFE

Les SIE gèrent l'assiette localement à parti de l'application BDRP ; les éléments d'imposition ainsi recensés sont basculés en quatre fois (d'août n-1 à janvier n) dans l'application TP/CDA qui traite à l'échelon départemental les éléments individuels d'assiette de la CFE par établissement imposable afin de calculer les bases individuelles d'imposition pour la taxation du rôle général de CF-IFER et de les agréger par collectivité pour les notifier (sous FDL) en février.

Les services chargés de la CFE doivent en 2016 d'un côté inclure les dispositions nouvelles et conduire la campagne habituelle, de l'autre assurer la migration sous une nouvelle application de gestion, GESPRO (Gestion des Professionnels) qui a vocation à remplacer MEDOC (MEcanisation Des Opérations Comptables), logiciel datant des années 1980, Miriam (gestion du recouvrement pour les entreprises et BDRP (Base de Données des Redevables Professionnels). Ils disposent également de l'application ALPAGE (Aide logicielle à la programmation, à l'analyse, et à la gestion du CFE) et d'ADELIE (Accès au dossier électronique des entreprises).

Annexe n° 12 : les règles de procédure pour les réclamations contentieuses

A - Les délais de réclamation

Les demandes doivent être présentées dans le délai prévu à l'article R. 196-2 du LPF qui dispose que « pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts directs locaux et aux taxes annexes doivent être présentées à l'administration des impôts au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle, selon le cas :

a) de la mise en recouvrement du rôle ou de la notification d'un avis de mise en recouvrement ;

b) de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation ; ne constitue pas un tel événement une décision juridictionnelle ou un avis mentionné aux troisième et cinquième alinéas de l'article L. 190 ;

c) de la réception par le contribuable d'un nouvel avis d'imposition réparant les erreurs d'expédition que contenait celui adressé précédemment ;

d) au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance certaine de cotisations d'impôts directs établies a tort ou faisant double emploi ;

e) du versement de l'impôt contesté lorsque cet impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement. »

Toute réclamation présentée après la date d'expiration du délai prescrit est irrecevable comme entachée de déchéance ou de forclusion.

La déchéance dont se trouve entachée une réclamation ne fait pas obstacle à ce que l'administration prononce d'office le dégrèvement ou la restitution des droits qui sont reconnus former surtaxe et, par suite, donne satisfaction en totalité ou en partie aux réclamations tardives, en application de l'article R. 211-1 du LPF¹⁷⁸.

Des délais de réclamation spécifiques sont prévus dans le cadre de certains dispositifs de dégrèvement de TFB et TFNB¹⁷⁹.

Les réclamations en matière de CFE et de CVAE doivent être présentées dans le délai général de réclamation prévu à l'article R. 196-2 du LPF et dans la forme et le contenu prévus aux articles R. 197-1, R. 197-2 et R. 198-3.

¹⁷⁸ Aux termes de cet article, la DGFIP « peut prononcer d'office le dégrèvement ou la restitution d'impositions qui n'étaient pas dues, jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle le délai de réclamation a pris fin, ou, en cas d'instance devant les tribunaux, celle au cours de laquelle la décision intervenue a été notifiée. » Cf. BOI-CTX-PREA-10-20-20120912, n° 120.

¹⁷⁹ Les réclamations de TFPNB pour pertes de récoltes sur pied prévues par l'article 1398 du CGI doivent être présentées soit quinze jours au moins avant la date ou commence habituellement l'enlèvement des récoltes, soit dans les quinze jours du sinistre (article R* 196-4 du LPF) ; les dégrèvements de TFPB prévus par l'article 1389 du CGI pour vacance d'une maison ou inexploitation d'un immeuble à usage industriel ou commercial doivent être demandés 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 (article R* 196-5 du LPF).

Lorsque le contribuable fait l'objet d'une procédure de reprise, il dispose alors d'un délai égal à celui de l'administration pour présenter ses propres réclamations (article L. 196-3 du LPF). Dans ce délai, le contribuable peut présenter une réclamation relative, non seulement aux cotisations supplémentaires mises à sa charge, mais également à l'ensemble des cotisations primitives dues au titre de la même année dans les rôles de la même commune¹⁸⁰.

B - La forme des réclamations

Aux termes de l'article R. 197-1 du LPF, les réclamations doivent être individuelles, avec quelques exceptions¹⁸¹.

Selon l'article R. 197-2 du LPF, une réclamation distincte doit être présentée par commune.

Enfin, en application de l'article R. 198-3 du LPF, si le litige porte sur une question de fait, les réclamations d'impôts directs locaux sont communiquées pour avis¹⁸² :

- au maire seul lorsqu'elles concernent la taxe foncière, la taxe professionnelle ou la cotisation foncière des entreprises ;
- à la CCID dans les autres cas (TH, TEOM).

Le délai de réponse du conciliateur est en principe de trente jours pour informer soit de sa décision, soit de l'état du traitement de la demande pour les dossiers plus complexes. Le conciliateur peut apporter une solution amiable éventuellement en modifiant la décision prise initialement par le service et assurer ainsi un règlement rapide du litige.

En revanche, le conciliateur est incompétent pour traiter des procédures de vérification de comptabilité ou d'examen de situation fiscale personnelle, des litiges relatifs à la publicité foncière, des demandes ayant fait l'objet d'une requête auprès du président de la République, du Premier ministre, du ministre, du médiateur de la République, des parlementaires et des élus locaux.

¹⁸⁰ CE 28 décembre 2012, n° 339977, *société « Les complices »*.

¹⁸¹ Peuvent formuler une réclamation collective :

- a) les contribuables imposés collectivement ;
- b) les membres des sociétés de personnes qui contestent les impôts à la charge de la société ;
- c) les maires qui sollicitent au nom de leurs administrés un dégrèvement de TFPNB pour pertes de récoltes.

En outre, en cas de calamité agricole, le preneur et le bailleur d'un bien rural peuvent, ensemble ou séparément, présenter une demande de réduction ou d'exonération d'impôt foncier. »

¹⁸² BOI-CTX-PREA-10-70-20130603, nos 150 à 170.

Annexe n° 13 : les écarts de taux de recouvrement entre départements

Tableau n° 19 : taux de recouvrement brut des impôts locaux des particuliers

	Taxe d'habitation	Taxes foncières
	Résultat au 31/12/2015 (émissions 2014)	Résultat au 31/12/2015 (émissions 2014)
1 – Ain	98,46	99,27
2 – Aisne	98,46	98,69
3 – Allier	98,74	98,85
4 – Alpes de Haute Provence	98,83	99,16
5 - Hautes Alpes	99,18	99,24
6 - Alpes Maritimes	98,37	98,87
7 – Ardèche	98,66	98,87
8 – Ardennes	97,66	98,58
9 – Ariège	98,75	99,03
10 – Aube	98,71	99,31
11 – Aude	98,36	98,56
12 – Aveyron	99,18	99,52
13 – Bouches du Rhône	98,25	99,11
14 – Calvados	98,99	99,37
15 – Cantal	99,35	99,49
16 – Charente	98,56	99,06
17 - Charente Maritime	98,70	99,16

18 – Cher	98,32	98,82
19 – Corrèze	98,87	99,13
21 - Côte d’Or	98,50	99,29
22 - Côtes d’Armor	98,95	99,35
23 – Creuse	98,95	99,32
24 – Dordogne	98,88	99,06
25 – Doubs	98,88	99,31
26 – Drôme	98,81	99,24
27 – Eure	97,76	98,84
28 - Eure et Loir	98,48	98,83
29 – Finistère	99,23	99,33
20A - Corse du Sud	96,84	96,91
20B - Haute Corse	97,58	98,06
31 – Gard	98,24	98,56
31 - Haute Garonne	98,25	99,38
32 – Gers	99,31	99,29
33 – Gironde	98,67	99,43
34 – Hérault	97,98	98,91
35 - Ille et Vilaine	99,18	99,68
36 – Indre	98,63	98,92
37 - Indre et loire	98,44	99,42
38 – Isère	98,83	99,36
39 – Jura	99,02	99,00

40 – Landes	98,60	98,78
41 - Loir et Cher	98,98	99,06
42 – Loire	98,63	99,08
43 - Haute Loire	99,24	99,36
44 - Loire Atlantique	99,01	99,46
45 – Loiret	98,39	99,11
46 – Lot	98,62	98,94
47 - Lot et Garonne	98,59	98,68
48 – Lozère	99,42	99,68
49 - Maine et Loire	98,96	99,54
50 – Manche	99,09	99,52
51 – Marne	98,15	99,41
52 - Haute Marne	98,35	98,97
53 – Mayenne	98,92	99,29
54 - Meurthe et Moselle	98,72	99,03
55 – Meuse	98,63	98,75
56 – Morbihan	99,21	99,59
57 – Moselle	98,42	98,89
58 – Nièvre	98,88	98,96
59 – Nord	98,60	98,65
60 – Oise	97,94	98,72
61- Orne	98,48	99,09
62 - Pas de Calais	98,43	98,95

63 - Puy de Dôme	99,30	99,51
64 - Pyrénées Atlantiques	99,24	99,56
65 - Hautes Pyrénées	98,56	98,92
66 - Pyrénées Orientales	98,10	98,62
67 - Bas Rhin	98,31	99,01
68 - Haut-Rhin	98,27	98,92
69 – Rhône	98,82	99,53
70 - Haute Saône	98,68	99,02
71 - Saône et Loire	99,10	99,24
72 – Sarthe	98,62	99,44
73 – Savoie	99,00	99,23
74 - Haute Savoie	98,42	99,22
75 – Paris	98,59	99,40
76 - Seine Maritime	98,69	98,05
77 - Seine et Marne	97,83	98,55
78 – Yvelines	98,60	99,20
79 - Deux-Sèvres	99,06	99,31
80 – Somme	98,91	99,37
81 – Tarn	98,81	99,23
82 - Tarn et Garonne	97,76	98,63
83 – Var	98,44	99,03
84 – Vaucluse	98,82	99,03

85 – Vendée	99,08	99,39
86 – Vienne	98,27	99,27
87 - Haute Vienne	98,56	99,26
88 – Vosges	98,50	98,61
89 – Yonne	98,54	99,16
90 - Territoire de Belfort	98,47	99,25
91 – Essonne	98,45	99,17
92 - Hauts de Seine	98,46	99,22
93 - Seine Saint Denis	97,47	98,49
94 - Val de Marne	97,89	97,85
95 - Val d’Oise	98,05	98,74
101 – Guadeloupe	88,27	85,15
102 – Guyane	81,55	79,18
103 – Martinique	86,93	84,81
104 – Réunion	96,26	94,13
106 – Mayotte	66,09	79,39
France	98,40	98,78

Source : Cour des comptes, d'après données comptables de l'application Chorus extraites par le bureau GF-1A de la DGFIP