

## Révision des valeurs locatives foncières des locaux professionnels : en route vers la réforme !

© Par Maître Philippe IMBERT - Avocat à la Cour - [www.atelier-taxeslocales.fr](http://www.atelier-taxeslocales.fr)

La valeur locative cadastrale, établie en 1970, sert encore à calculer la taxe foncière 2012, avec tout le cortège d'iniquités liées à l'absence de mise à jour d'un système qui date de plus de 40 ans. Elle est, à présent, entièrement déconnectée de la valeur locative des locaux, c'est-à-dire du montant des loyers, qui est fonction du marché et de la loi de l'offre et de la demande.

Pour remettre un peu d'ordre, l'article 34 de la loi de finances rectificative pour 2010 n° 2010-1658, du 29 décembre 2010, réforme le système d'évaluation foncière des locaux professionnels.

Ce texte ne réforme donc pas la totalité du système d'évaluation foncière des locaux existant, mais seulement le système d'évaluation de la valeur locative cadastrale des « locaux professionnels » :

- par « locaux professionnels » il faut entendre les « locaux commerciaux et biens divers » (commerce, bureau, entrepôt,...) et les locaux des professions libérales (anciennement « locaux professionnels »).
- les locaux industriels sont donc tenus à l'écart de la réforme, mais seulement lorsqu'ils sont évalués selon la méthode principale d'évaluation, appelée la « méthode comptable », qui repose sur la comptabilité et ne rencontre pas les difficultés d'évaluation des locaux commerciaux et professionnels.
- les locaux d'habitation sont également tenus à l'écart de la réforme.

En pratique, la révision des valeurs locatives foncières des locaux professionnels, qui concerne 3,2 millions de locaux (dont 2,8 millions de locaux commerciaux), est un test à échelle réduite avant d'envisager la révision des valeurs locatives des locaux d'habitation.

Les locaux gérés par la Direction générale des finances publiques (DGFIP) sont au nombre de 48,7 millions, dont 45,5 millions de locaux d'habitation (93,4 % du total), 2,8 millions de locaux commerciaux (5,8 % du total) et 0,4 millions de locaux industriels (0,8 % du total).

Les risques de transferts de charges importants entre contribuables, notamment pour les 45,5 millions de locaux d'habitation, certains contribuables payant moins (ce qu'ils acceptent) mais d'autres payant plus (ce qui pose électoralement quelques difficultés), ont conduit à une certaine prudence.

Il a donc été décidé de débiter la réforme par les seuls locaux professionnels (locaux commerciaux et locaux des professions libérales), et de tester cette réforme, en 2011, dans un premier temps sur cinq départements (l'Hérault, le Pas de Calais, le Bas-Rhin, Paris et la Haute-Vienne) avant de généraliser la réforme à tout le territoire national.

Ce test grandeur nature mené en 2011 sur cinq départements a fait l'objet d'un rapport de la DGFIP au Parlement, transmis par le gouvernement le 18 janvier 2012.

Ce sont les résultats de ce test qui, après l'analyse de la réforme, sont examinés dans le présent article.

### **Un calendrier de la réforme en retard d'une année (à juin 2012) :**

*Décembre 2010 : vote de la loi de finances rectificative,*

*2011 : simulation de la réforme sur 5 départements (Rapport au parlement en septembre)*

*En fait le rapport au parlement a été présenté en janvier 2012,*

*2012 : généralisation de la collecte des informations – constitution des commissions départementales – élaboration des secteurs d'évaluation – élaboration des grilles tarifaires – classement des locaux concernés,*

*2013 : généralisation de la révision des valeurs locatives à l'ensemble des locaux professionnels,*

*2014 : intégration des valeurs locatives révisées dans les bases d'imposition,*

*2015 : démarrage du dispositif d'évaluation permanente.*

## ① Le contenu de la réforme

Dans le système actuellement en cours, les locaux commerciaux ( C ) sont évalués selon trois méthodes d'évaluation (méthode par bail, méthode par comparaison, méthode par appréciation directe) selon l'article 1498 du code général des impôts, les locaux industriels ( U ) sont évalués selon deux méthodes d'évaluation (méthode comptable et méthode particulière) et les locaux professionnels ( P ) sont évalués selon la même méthode que les locaux d'habitation ( H ).

La méthode d'évaluation par comparaison des locaux commerciaux (à partir de locaux-types), concerne, en 2010, 93% des locaux commerciaux, quand la méthode d'évaluation par bail ne concerne plus que 4% de ces locaux et la méthode par appréciation directe 3% de ces locaux.

La réforme était principalement rendue nécessaire par l'obsolescence touchant les locaux-types répertoriés dans des procès-verbaux (PV) communaux des locaux types, datant de 1970 : de nombreux locaux établis comme locaux-types ayant disparu, ou été modifiés, ou ayant changé d'activité.

### **A – Le cœur de la réforme : la suppression de la notion de local type au profit de la mise en place d'une grille tarifaire**

#### **1 – La situation actuelle**

La gestion des PV des locaux-types (plus de 1000 locaux-types pour une commune telle que Toulouse) de l'évolution et de la mise à jour des locaux-types est pesante pour l'administration et source de contentieux.

La documentation fiscale de base DB 6C2332 n° 5, pose, par exemple, les règles à respecter dans la composition des locaux-types contenus dans le PV des locaux-types d'une commune :

*« En ce qui concerne spécialement le secteur commercial, il est nécessaire, eu égard aux nombreux éléments qui sont pris en considération pour la fixation de la valeur locative légale des locaux commerciaux et artisanaux, de disposer d'une gamme particulièrement étendue de catégories et de locaux correspondants.*

*Il est à noter que nonobstant le découpage de la commune en zones de commercialité, les avantages ou inconvénients à l'intérieur de chaque zone peuvent varier selon la nature de l'activité exercée et, pour une activité donnée, selon l'emplacement particulier des locaux. Il en résulte qu'à l'intérieur d'une même zone de commercialité, des locaux de même importance où s'exercent des activités comparables peuvent avoir des valeurs locatives sensiblement différentes. Dans ces conditions, il y a lieu de retenir suffisamment de locaux-types permettant de traduire les diverses situations. »*

#### **2 – Le nouveau mécanisme : une grille tarifaire à la place du recours aux locaux de comparaison.**

Avec la réforme, le mécanisme de l'évaluation des locaux professionnels, principalement en utilisant des locaux de comparaison situés majoritairement sur la commune d'implantation du local, est abandonné au profit d'une évaluation à partir d'une grille tarifaire.

La nouvelle formule est la suivante :

**Valeur locative brute = surface pondérée du local x tarif de la catégorie x coefficient de localisation**

Le mécanisme est décrit par l'article 34 de la loi de finances rectificative (LFR) pour 2010 (n° 2010-1658) :

#### **■ Un tarif au m2 appliqué à la surface pondérée du local et un coefficient de localisation**

Selon l'article 34–III : *« La valeur locative des propriétés bâties mentionnées au I est obtenue par application d'un tarif par mètre carré déterminé conformément au B du IV à la surface pondérée du local définie au V ou, à défaut de tarif, par la voie d'appréciation directe mentionnée au VI.*

*Elle peut être, par application d'un coefficient de localisation, majorée de 1,1 ou 1,15 ou minorée de 0,85 ou 0,9 pour tenir compte de la situation de la propriété dans le secteur d'évaluation mentionné au A du IV.»*

Selon l'article 34-IV-B : « Les tarifs par mètre carré sont déterminés à partir des loyers constatés dans chaque secteur d'évaluation par catégorie de propriétés à la date de référence mentionnée au I pour l'entrée en vigueur de la révision et au second alinéa du X pour les années suivantes. »

#### ■ La pondération des surfaces

Selon l'article 34 – V : « La surface pondérée d'un local est obtenue à partir de la superficie de ses différentes parties, réduite, le cas échéant, au moyen de coefficients fixés par décret, pour tenir compte de leur utilisation et de leurs caractéristiques physiques respectives. »

Les pondérations qu'il est envisagé d'appliquer aux différentes surfaces (et qui paraissent quelque peu insuffisantes en nombre pour contenir la diversité des surfaces des locaux) sont les suivantes :

- 1 pour la surface des parties principales,
- 0,5 pour la surface des éléments secondaires couverts,
- 0,2 pour la surface des éléments secondaires non couverts.

#### ■ La prise en compte de l'état du marché locatif

« L'article 34-II mentionne : « La valeur locative de chaque propriété bâtie ou fraction de propriété bâtie mentionnée au I est déterminée en fonction de l'état du marché locatif ou, à défaut, par référence aux autres critères prévus par le présent article. Elle tient compte de la nature, de la destination, de l'utilisation, des caractéristiques physiques, de la situation et de la consistance de la propriété ou fraction de propriété considérée. »

#### ■ La notion de catégorie de propriétés

Le local est d'abord rattaché à une catégorie de propriété. Selon l'article 34-II : « Les propriétés mentionnées au I sont classées dans des sous-groupes, définis en fonction de leur nature et de leur destination. A l'intérieur d'un sous-groupe, les propriétés sont, le cas échéant, classées par catégories, en fonction de leur utilisation et de leurs caractéristiques physiques. Les sous-groupes et catégories de locaux sont déterminés par décret en Conseil d'Etat. »

#### ■ L'évaluation tient compte du secteur géographique d'implantation du local

L'article 34-IV-A prévoit : « Il est constitué, dans chaque département, un ou plusieurs secteurs d'évaluation qui regroupent les communes ou parties de communes qui, dans le département, présentent un marché locatif homogène. »

#### ■ Les tarifs de chaque catégorie seront mis à jour chaque année

Dans chaque secteur d'évaluation, les tarifs de chaque catégorie seront mis à jour chaque année.

C'est l'administration fiscale qui procèdera à cette mise à jour, à partir de l'évolution constatée des loyers.

A compter de 2013, il est prévu que les locataires portent sur leurs déclarations de résultat certaines informations relatives aux locaux qu'ils occupent.

Cette disposition devrait pallier au problème de l'obsolescence actuelle des bases d'imposition.

### **B – La loi prévoit une méthode accessoire d'évaluation**

Selon l'article 34-VI : « Lorsque le IV n'est pas applicable, la valeur locative est déterminée par voie d'appréciation directe en appliquant un taux de 8 % à la valeur vénale d'un immeuble, telle qu'elle serait constatée à la date de référence définie au B du IV si l'immeuble était libre de toute location ou occupation.(...) »

Cette méthode qui déroge à la méthode principale devrait être utilisée pour évaluer les « locaux exceptionnels ». Son utilisation ne devrait pas entraîner un résultat plus favorable au contribuable que la situation actuelle.

## ② La simulation de la réforme opérée sur cinq départements

### **A - La création dans le département de secteurs avec un marché locatif homogène, communaux, infra communaux (une partie de commune), ou supra communaux (plusieurs communes).**

Il a d'abord été procédé à la définition, au sein de chaque département, de secteurs géographiques homogènes, dans lesquels les loyers sont peu dispersés par rapport à un loyer moyen.

Il a ensuite été procédé à la détermination de la catégorie de locaux la plus représentée dans chacun des cinq départements (le choix a été retenu de réaliser le découpage initial sur la base de la catégorie de locaux la plus représentée dans le département).

La catégorie la plus représentée dans les cinq départements est la catégorie « Magasins et lieux de vente » dont le sous-groupe MAG 1 « boutiques et magasins sur rue » représente globalement 41 % des locaux de l'étude.

Puis l'étude de la dispersion des loyers des locaux dans les différentes zones géographiques a permis de définir le nombre de secteurs à retenir et les écarts de tarifs de chaque secteur. Pour chacun des cinq départements, six secteurs d'évaluation ont été définis. Ce chiffre pourrait varier au niveau national.

Enfin, à partir des travaux sur des zones de loyers homogènes, chaque commune est classée dans un secteur géographique, en fonction de la valeur moyenne des loyers au m<sup>2</sup> pondéré sur la commune.

### **B - La mise en place de grilles tarifaires qui prévoient un tarif au m<sup>2</sup> par catégorie de locaux, pour chaque secteur d'évaluation.**

A partir de l'identification des secteurs départementaux, le second travail est d'établir les grilles tarifaires.

Une grille tarifaire est calculée pour chaque catégorie dans chaque secteur.

Cela consiste à affecter à chaque catégorie de locaux un tarif par m<sup>2</sup> pondéré qui sert de base pour le calcul des valeurs locatives et remplace le tarif des locaux types précédemment retenu.

Le résultat est un ensemble de 39 tarifs pour chaque secteur.

Dix catégories (contenant pour la plupart des sous-groupes) mentionnées dans le décret n° 2011-1267 du 10 octobre 2011, prévu par la loi, sont présentes :

- Magasins et lieux de vente (*MAG*),
- Bureaux et locaux divers (*BUR*),
- Locaux de dépôt ou de stockage et parc de stationnement (*DEP*),
- Ateliers et autres locaux (*ATE*),
- Hôtels et locaux assimilables (*HOT*),
- Etablissements de spectacle de sport et de loisirs (*SPE*),
- Etablissements d'enseignement et locaux assimilables (*ENS*),
- Cliniques et établissements du secteur sanitaire et social (*CLI*),
- Etablissements industriels n'étant pas évalués selon la méthode comptable (*IND*),
- Autres établissements (*EXC*).

La notice d'aide au remplissage de la déclaration n° 6660 des locaux par les propriétaires des cinq départements ayant servi à la simulation apporte des précisions sur le contenu de ces dix catégories.

Ainsi, le détail de la notice d'aide concernant la catégorie « Magasins et lieux de vente » et les sept sous-groupes qui la composent, et celui concernant la catégorie « Bureaux et locaux divers » et les trois sous-groupes qui la composent, sont repris ci-dessous.

CATÉG.	CARACTÉRISTIQUES
MAG 1	Il s'agit de l'ensemble des locaux utilisables pour la vente, une activité commerciale ou de service et disposant d'une vitrine ou d'un accès sur la rue, dont la surface principale est inférieure à 400 m <sup>2</sup> (voir la définition cadre 4). On trouvera dans cette catégorie tous types de magasins et boutiques : commerces, bars, restaurants, primeurs, magasins de vêtements, agences bancaires, agences immobilières, services divers...
MAG 2	Ces locaux sont, dans leur affectation, identiques à ceux de la catégorie MAG 1 mais ils ne disposent pas d'un accès direct sur la voie publique (commerces situés en étage ou sur cour). La surface principale est inférieure à 400 m <sup>2</sup> (voir la définition cadre 4).
MAG 3	Ces magasins appartiennent à des ensembles de concentrations organisées et concertées d'établissements commerciaux : centre ou zone commerciale en centre ville ou en périphérie urbaine, aéroport, gare, galerie marchande... La surface principale est inférieure à 400 m <sup>2</sup> (voir la définition cadre 4). Ces locaux sont, dans leur affectation, identiques à ceux de la catégorie MAG 1, mais ils sont intégrés à un ensemble commercial.
MAG 4	La surface principale du local (voir la définition cadre 4) définit l'appartenance à cette catégorie : elle est comprise entre 400 m <sup>2</sup> et 2 500 m <sup>2</sup> . On trouvera dans cette catégorie tous types de magasins de grande surface, intégrés ou non dans un ensemble commercial : - supermarchés, - magasins dédiés exclusivement à l'alimentation, - magasins de meubles, électroménager, habillement, luminaires, décoration, jardinerie, bricolage...
MAG 5	La surface principale du local (voir la définition cadre 4) définit l'appartenance à cette catégorie : elle est supérieure ou égale à 2 500 m <sup>2</sup> . On trouvera dans cette catégorie tous types de magasins de très grande surface, intégrés ou non dans un ensemble commercial : - hypermarchés, - magasins dédiés exclusivement à l'alimentation, - magasins de meubles, électroménager, habillement, luminaires, décoration, jardinerie, bricolage, - grands magasins...
MAG 6	Cette catégorie doit être utilisée même si la station-service ou la station de lavage inclut une boutique ou un espace de vente.
MAG 7	On trouvera dans cette catégorie les marchés publics, les marchés d'intérêt national, les halles de marché, les marchés aux bestiaux...
BUR 1	Locaux à usage de bureaux situés dans un immeuble de conception ancienne, sans équipements particuliers. On trouvera dans cette catégorie des locaux où s'exercent tous types d'activités de services, y compris les activités des professions libérales.
BUR 2	Locaux à usage de bureaux situés dans un immeuble de conception récente, incluant des équipements tels que cloisons modulables, cablages informatiques, climatisation intégrée... On trouvera dans cette catégorie des locaux où s'exercent tous types d'activités de services, y compris les activités des professions libérales.
BUR 3	On trouvera dans cette catégorie les cabinets de vétérinaires, laboratoires d'analyses médicales, centres de radiologie...

### C – L'absence de prise en compte du coefficient de localisation

Ce sont les Commissions départementales (non encore créées) qui, sur la base de l'article 34-II de la LFR 2010, décideront si des coefficients de localisation doivent être appliqués, en fonction de leur connaissance du tissu foncier local et des diverses situations pouvant être rencontrées.

En conséquence, pour la simulation de la réforme, ce coefficient de localisation qui peut aller de 0,85 à 1,15 a été laissé de côté, en le fixant à 1 dans les cinq départements.

### D – L'utilisation d'un coefficient de neutralisation

Dans la taxe foncière globale, l'application d'un coefficient de neutralisation permet d'éviter l'augmentation de la part de la taxe foncière concernant les locaux professionnels par rapport aux parts (non modifiées) de taxe foncière concernant les locaux industriels et les locaux d'habitation.

Le rapport du 18 janvier 2012 fait état de deux scénarios.

Le scénario A correspond à ce que prévoit l'article 34 de la LFR 2010 et inclut les locaux industriels dans le calcul du coefficient de neutralisation.

Le scénario B exclut les locaux industriels (méthode comptable) du calcul du coefficient de neutralisation.

## E – La déclaration de leurs locaux par les propriétaires immobiliers des cinq départements

Pour la simulation en 2011 de la réforme des valeurs locatives, sur les cinq départements de l'Hérault, le Pas de Calais, le Bas-Rhin, Paris et la Haute-Vienne, les propriétaires immobiliers de ces cinq départements ont dû déclarer leurs biens immobiliers.

Une déclaration par local (imprimé n° 6660-REV) leur a été adressée en février 2011, avec une réponse demandée pour le 14 mars 2011. Une relance a été adressée aux propriétaires n'ayant pas répondu.

Les propriétaires ont dû affecter leur local à une catégorie, puis indiquer la consistance dudit local.

### ③ Les résultats de la simulation sur cinq départements

#### A - Les locaux professionnels ne sont pas également répartis entre les dix catégories, et les deux premières catégories tiennent une place prépondérante

Des données fournies dans le rapport de la DGFIP au Parlement, transmis par le gouvernement le 18 janvier 2012, et regroupées dans le tableau ci-dessous, il est possible de retirer les informations suivantes :

■ Parmi les dix catégories de locaux professionnels, les catégories, « Magasins » (notamment MAG 1) et « Bureaux » (BUR 1 et BUR 2) ont la particularité de contenir les deux tiers des locaux professionnels.

■ Le sous-groupe MAG 1 représente, par exemple, 41 % des locaux professionnels des cinq départements figurant dans la simulation, ce qui en fait le premier sous-groupe dans ces cinq départements, et certainement le premier sous-groupe dans la totalité des départements.

■ Parmi les dix catégories de locaux professionnels, les deux premières, « Magasins » (notamment MAG 1) et « Bureaux » (BUR 1 et BUR 2) représentaient, avant la révision, en moyenne les deux tiers des cotisations de taxe foncières des locaux professionnels du département.

■ Sur les trois principaux sous-groupes dans les cinq départements (soient 15 situations) l'évolution de la taxe foncière consécutive à la révision des valeurs locatives foncières (dans sa mouture actuelle) conduit à une hausse conséquente dans 13 cas sur 15. **La très grande majorité des locaux professionnels sera donc confrontée à une hausse de la taxe foncière (dans la mouture actuelle).** A noter, la baisse de la taxe foncière des Bureaux sur Paris.

	Hérault	Pas de Calais	Bas-Rhin	Paris	Haute Vienne
Proportion des locaux du département					
1 <sup>er</sup> sous-groupe MAG 1	44 %	48 %	37 %	49 %	43 %
2 <sup>e</sup> sous-groupe BUR 1	18 %	19 %	22 %	29 %	21 %
3 <sup>e</sup> sous-groupe BUR 2 (*ou DEP 2)	10 %	(*) 8 %	9 %	5 %	7 %
Total % des locaux du département	72 %	75 %	68 %	83 %	71 %
Proportion de cotisation de taxe foncière avant la révision					
1 <sup>er</sup> sous-groupe MAG 1	27 %	31 %	22 %	19 %	29 %
2 <sup>e</sup> sous-groupe BUR 1	15 %	14 %	15 %	41 %	18 %
3 <sup>e</sup> sous-groupe BUR 2 (*ou DEP 2)	23 %	(*) 20 %	21 %	29 %	17 %
Total % de cotisation de taxe foncière avant la révision	65 %	65 %	58 %	89 %	64 %
Evolution de la taxe foncière (scénario A)					
1 <sup>er</sup> sous-groupe MAG 1	+ 11 %	+ 36 %	+ 34 %	+ 31 %	+ 22 %
2 <sup>e</sup> sous-groupe BUR 1	+ 3 %	+ 67 %	+ 34 %	- 7 %	+ 35 %
3 <sup>e</sup> sous-groupe BUR 2 (*ou DEP 2)	+ 2 %	(*) + 10 %	+ 11 %	- 20 %	+ 21 %

## **B – Dans certaines catégories, l'application de la réforme conduit à des résultats exorbitants.**

Précisons tout d'abord que le nombre de cas aberrants est marginal mais existe et devra trouver solution.

- Le cas des maisons de retraite et maisons de repos : l'application de la réforme conduirait, pour ce type de locaux, avec le scénario A, à + 313 % dans l'Hérault et + 173 % dans le Pas de Calais.
- Le cas des centres médicaux sociaux, centres de soins, crèches et haltes-garderies : l'application de la réforme conduirait, pour ce type de locaux, avec le scénario A, à + 139 % dans le Pas de Calais, + 138 % dans le Bas-Rhin et + 100 % dans la Haute Vienne.
- Le cas des foyers d'hébergement, centres d'accueil et auberges de jeunesse : l'application de la réforme conduirait, pour ce type de locaux, avec le scénario A, à + 176 % à Paris.

## **C – La satisfaction de la DGFIP quant à la démarche et au taux de retour des déclarations**

La faisabilité de cette réforme a été démontrée. Le choix des départements test, la démarche utilisée, les outils et supports mis en place, sont appropriés, selon la DGFIP.

Avec 397.269 déclarations de locaux professionnels envoyées, concernant 196.782 propriétaires, c'est plus de 12% des 3.200.000 locaux professionnels qui ont permis une appréciation « grandeur nature ».

Au final, la DGFIP a jugé satisfaisant le taux de retour (310.392 déclarations retournées) qui permet de valider cette simulation, de tirer des enseignements utiles et de procéder à quelques modifications avant l'extension de la réforme à tout le territoire.

## **④ Les préconisations d'ajustement des sénateurs Marc et Jarlier**

Deux sénateurs, MM Marc et Jarlier, rapporteurs spéciaux, ont présenté à la Commission des finances du Sénat, le 22 février 2012, le bilan de la révision expérimentale sur les cinq départements choisis.

Ils ont ensuite présenté, le 13 juin 2012, leurs préconisations d'ajustements au processus de révision :

- maintenir à l'écart de la réforme les locaux industriels (*retenir le scénario B*),
- appliquer à la TEOM le coefficient de neutralité,
- décaler le calendrier initial de la réforme (qui prévoyait une mise en œuvre à compter de 2014) d'un an,
- mettre en place un lissage des écarts d'imposition à la hausse comme à la baisse sur 5 ans, au-delà d'un seuil fixé à 10% de la cotisation ou 200 €,
- prévoir la révision des valeurs locatives des locaux d'habitation à partir de 2013.

Ils proposent que leurs préconisations soient retenues dans la loi de finances rectificative de juillet 2012.

**En conclusion d'étape, à fin juin 2012 : la réforme est lancée, c'est une question de mois, même si quelques ajustements sont encore nécessaires (2016 ?). Et les propriétaires devront examiner leurs « relations locatives » et procéder au mieux à la déclaration de leurs locaux professionnels.**

*La diversité des locaux types actuels disparaît, ainsi que son adaptation à la multitude de situations particulières des locaux d'entreprise. Le nouveau système prendra-t-il en compte de manière satisfaisante ces situations particulières ? Comment sera appréhendée l'activité exercée dans le local, activité qui n'apparaît pas au niveau des dix catégories, mais qui a un impact certain sur la valeur locative ?*

*Quelle conséquence retirer de ce que le propriétaire immobilier conserve le privilège de la déclaration de son local professionnel mais partage avec le locataire l'information à fournir sur la mise à jour ?*

*Retenons également qu'au moins jusqu'en 2015, il sera nécessaire de laisser survivre et d'utiliser la réglementation avant réforme afin de pouvoir corriger les anomalies liées à cette réglementation.*