

La valeur d'utilisation réduite de certains espaces de vente d'un magasin de bricolage et son incidence sur les coefficients de pondération applicables

© par Maître Philippe Imbert – Avocat à la Cour – www.atelier-taxeslocales.fr

L'arrêt du Conseil d'état CE 8^e-3^e ch. 26-04-2024 n° 476025, Sté Warburg HIH Invest Real Estate GmbH a suscité des commentaires concernant l'interprétation par la cour suprême des dispositions de l'article 324 Z § 3 de l'annexe III du Code général des impôts prévoyant l'application des coefficients de pondération de 0,5 ou de 0,2 aux parties du local ayant une valeur d'utilisation réduite par rapport à l'affectation principale d'un local.

1 – Le Conseil d'état valide la position du tribunal administratif d'Amiens

La décision du Conseil d'état conduit à revenir sur ce qu'est une valeur d'utilisation réduite par rapport à l'activité principale réalisée dans un local professionnel.

Dans le cas d'espèce, il s'agit d'une grande surface de bricolage d'environ 50.000 m² loué par CASTORAMA France et située à Saint Maximin dans l'Oise.

La question soulevée concerne la surface pondérée du local, contestée par la propriétaire qui demandait que la surface pondérée de 21.070 m² soit réduite à 18.535 m². L'administration fiscale a partiellement accepté la demande.

L'article 1498 - II du CGI prévoit que « *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* ».

L'article 324 Z de l'annexe III au CGI prévoit concernant les différentes parties d'un local que « *lorsque l'une de ces parties a une valeur d'utilisation réduite par rapport à l'affectation principale du local, la superficie de cette partie est réduite par application d'un coefficient fixé à 0,5 lorsque cette partie est couverte et à 0,2 dans le cas contraire* ».

L'administration fiscale a retenu, dans son évaluation du local, des surfaces principales (coefficient de pondération 1), des parties secondaires couvertes (coefficient de pondération 0,5) et des espaces de stationnement non couverts ainsi que des voies de circulation (coefficient 0,2).

Le débat principal concernait une surface extérieure de vente sous auvent et une cour de matériaux dont la contribuable contestait l'affectation en partie principale et le coefficient de pondération de 1.

Le tribunal administratif d'Amiens rejetant dans son jugement du 16 mars 2023 (n° 2101529) la demande de la société propriétaire (dont la décision a été contestée devant le Conseil d'état) indiquait : « 8. Si la société requérante revendique l'application d'un coefficient de 0,5 pour la surface de vente extérieure sous auvent et celui de 0,2 pour la surface de vente de la cour des matériaux à ciel ouvert, il résulte de l'instruction et des indications non contredites de l'administration non seulement que les surfaces du magasin mais aussi de ses dépendances ont été évaluées à partir de celles déclarées par la société elle-même sans qu'il y ait lieu d'appliquer le coefficient qu'elle sollicite aux autres surfaces que le magasin lui-même dès lors qu'elles sont affectées à l'activité principale de ce même local en l'occurrence la vente qu'elle soit interne ou non et sous locaux couverts ou non au regard des spécificités propres aux catégories de matériaux et matériels qui y sont à vendre dans une situation où la société GMBH Warburg HIH Invest Real Estate n'est pas fondée à se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, de ce que les coefficients de pondération retenus seraient différents de ceux figurant dans la doctrine administrative qui ne contient, à cet égard, aucune interprétation formelle de la loi fiscale et ne trouvant, en tout état de cause, pas à s'appliquer à sa situation au regard de ce qui a été dit précédemment. (...) »

Le Conseil d'état valide cette position dans sa décision : « 3. Il en résulte qu'après avoir relevé, par une appréciation souveraine des faits non entachée de dénaturation, que les parties du local en litige auxquelles la société demandait l'application des coefficients de pondération mentionnés au troisième alinéa de l'article 324 Z de l'annexe III au CGI étaient accessibles au public et affectées à la vente, de sorte que leur utilisation correspondait à l'affectation principale de ce local, classé dans la catégorie « magasins de très grande surface » du sous-groupe « magasins et lieux de vente », le tribunal administratif n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant qu'elles devaient, pour ce motif, être prises en compte sans pondération, sans qu'ait d'incidence leur caractère clos ou couvert. »

La contribuable soutenait que la valeur d'utilisation de la surface extérieure de vente sous auvent et de la surface de la cour de matériaux était réduite par rapport à la surface principale du local, ce qui justifiait pour elle de retenir des coefficients de pondération inférieurs à 1. A l'appui de sa thèse, elle avançait une commercialité plus réduite de ces deux surfaces, matérialisée par un moindre chiffre d'affaires au m² pour ces deux surfaces par rapport à la surface principale du local. Sa position et son argumentation n'ont pas été retenues.

2 – La valeur d'utilisation réduite de certaines parties d'un magasin par rapport à l'activité principale de vente

La notion de chiffre d'affaires au m² et de décomposition de la vente réalisée dans le magasin entre les différentes surfaces de vente, certaines surfaces réalisant plus de chiffre d'affaires au m² que d'autres, n'empêche pas de considérer qu'il s'agit toujours d'espaces de vente.

Quelles pistes seraient alors envisageables pour démontrer que la valeur d'utilisation réduite de certains espaces de vente d'un magasin de bricolage par rapport à l'activité principale de vente devrait conduire à l'utilisation de coefficients de pondération inférieurs à 1 ?

a – La question centrale de la valeur locative

La notion de valeur locative cadastrale et son lien avec la valeur locative se retrouve au centre des débats.

Si la révision des valeurs locatives des locaux professionnels (RVLLP), en vigueur au 1^{er} janvier 2017, est passée par là, la valeur locative (autrement dit, pour simplifier, le loyer) sert toujours de socle à la valeur locative cadastrale.

Le loyer est la contrepartie versée au bailleur par le locataire pour les caractéristiques du « local » fourni par le bailleur au locataire, selon une liste non exhaustive retenant notamment :

- */ un local d'une superficie bâtie de « x » m², situé sur rue, sur cour, en étage, dans un centre commercial, etc, ...,
- */ un local disposant d'aménagements (cloisons modulables ou non, type de chauffage, air conditionné, locaux sociaux, locaux techniques, ...),
- */ un local situé dans un environnement plus ou moins favorable selon l'activité que souhaite exercer le locataire (présence à proximité d'autoroute, gare, périphérique, quartier commercial, concurrence, etc, ...).
- */ un local installé sur une (ou plusieurs) parcelle(s) de terrain, qui permettra éventuellement le stationnement de véhicules pour la clientèle et pour le personnel, et ouvrira également, en fonction de l'activité du locataire, la possibilité de stockage de produits à l'extérieur.

Il convient de rappeler la solution retenue antérieurement à la RVLLP, faisant reposer l'évaluation des locaux commerciaux d'abord sur le loyer (ancien Article 1498-1° du CGI « *Pour les biens donnés en location à des conditions de prix normales, la valeur locative est celle qui ressort de cette location* ») puis sur le tarif au m² de termes de comparaison (locaux types) appliqués à la surface pondérée du local (ancien Article 1498-2° du CGI).

Le tarif au m² était ensuite ajusté, selon l'ancien article 324 AA de l'Annexe III du CGI prévoyant : « *La valeur locative cadastrale des biens loués à des conditions anormales ou occupés par leur propriétaire, occupés par un tiers à un titre autre que celui de locataire, vacants ou concédés à titre gratuit est obtenue en appliquant aux données relatives à leur consistance - telles que superficie réelle, nombre d'éléments - les valeurs unitaires arrêtées pour le type de la catégorie correspondante. Cette valeur est ensuite ajustée pour tenir compte des différences qui peuvent exister entre le type considéré et l'immeuble à évaluer, notamment du point de vue de la situation, de la nature de la construction, de son état d'entretien, de son aménagement, ainsi que de l'importance plus ou moins grande de ses dépendances bâties et non bâties si ces éléments n'ont pas été pris en considération lors de l'appréciation de la consistance.*»

b – La valeur d'utilisation réduite d'une partie d'un espace de vente

L'article 324 Z de l'annexe III du CGI mentionne la réduction d'une superficie (d'une partie de local) « *lorsque l'une de ces parties a une valeur d'utilisation réduite par rapport à l'affectation principale du local, la superficie de cette partie est réduite (...)* ».

A priori, cela ne signifie pas que ladite partie supporte une activité autre que l'activité de vente : ladite partie peut donc parfaitement supporter une activité de vente.

Si cette partie ayant une activité de vente a une valeur d'utilisation réduite par rapport à l'affectation principale du local, cela peut signifier que sa valeur d'utilisation est minorée : le locataire qui utilise cette partie en retire moins d'avantage que s'il utilisait les parties principales du local. Autrement dit, utiliser ladite partie rapporterait moins à un occupant donné du local, ou entraînerait plus d'inconvénients, que d'utiliser la partie principale du local.

La valeur d'utilisation réduite d'une partie de local dépend de l'activité de l'occupant du local, de ses besoins et de sa façon de gérer son local. L'occupant d'un magasin de meubles n'aura pas la même perception de la valeur d'utilisation de son espace de stockage (en général très réduit car l'espace de vente lui sert à stocker ses meubles dans un local où les clients viennent épisodiquement) que l'occupant d'un supermarché (préoccupé par le réassortiment permanent de ses linéaires, afin de ne pas perdre des ventes à une clientèle venant régulièrement).

Cette présentation, proche de la réalité, a l'inconvénient de « personnaliser » la valeur locative cadastrale d'un local et de rappeler les souvenirs du contentieux important lié au bien fondé de l'ancien article 324 AA de l'Annexe III du CGI.

c – Le loyer dans le bail n’est pas forcément indivisible, de même que les espaces de vente

La piste de la différence de chiffre d'affaires au m2 justifiant une valeur d'utilisation réduite et l'utilisation de coefficients de pondération différents de 1 pour certains espaces de vente a été écartée par le Conseil d'état,

Ce rapport entre le chiffre d'affaires réalisé et la notion de valeur et les différentes surfaces de vente paraissait pertinent. Cependant, l'absence de chiffre d'affaires si le local du magasin est fermé ou vacant laisse perdurer la valeur locative cadastrale et n'entraîne pas pour autant la disparition de la taxe foncière.

Une autre piste que le chiffre d'affaires au m2 consisterait à décomposer dans le contrat de bail le loyer global versé par le locataire (à condition de détailler de manière approfondie son contenu) entre le loyer de la partie principale, le loyer des parties secondaires couvertes et non couvertes, et celui des aires de stationnement.

Si le statut des baux commerciaux prévoit que « *le montant des loyers des baux à renouveler ou à réviser doit correspondre à la valeur locative* », la division du loyer global en plusieurs loyers distincts correspondant à plusieurs espaces du local loué permettrait de disposer de parties différentes du loyer global pour chacun des espaces distincts, et conforterait l'argumentation sur la valeur d'utilisation plus ou moins réduite de telle ou telle partie du local.

Sans avoir recours à la différence de chiffre d'affaires au m2, la différence au niveau du loyer pratiqué pour les différents espaces du local pourrait servir de base à une application de coefficients de pondération différents.

De même, ne pourrait-il pas être envisagé d'explorer les possibilités du loyer commercial binaire (ou « clause-requettes »), très utilisé dans les centres commerciaux, composé d'un loyer minimum fixe et d'un loyer variable additionnel calculé sur la base du chiffre d'affaires du preneur, loyer variable qui pourrait être décomposable en fonction des différents espaces du local.

Dans le même sens, la transformation de certaines surfaces de vente en surfaces d'exposition, ou bien la limitation de l'accès à certaines surfaces qui ne seraient plus des surfaces de vente dans le magasin, selon des modalités à concevoir, pourraient également conduire à une valeur d'utilisation réduite de certaines parties du magasin.

d – L'extérieur de la partie bâtie du local est pris en compte de manière différenciée selon les magasins

Un local professionnel se compose généralement d'une partie principale bâtie et d'éventuelles parties secondaires couvertes ou non couvertes qui peuvent servir comme surfaces de vente, de stockage, ou encore pour les aires de stationnement des véhicules.

L'examen des trois premières catégories de locaux de magasins (MAG 1, MAG 2 et MAG 3) apporte un début de réponse à la prise en compte différenciée, au niveau de la surface pondérée, des surfaces entourant le bâti. Ces trois catégories concernent des magasins à la surface de vente inférieure à 400 m2 : MAG 1, les magasins sur rue, MAG 2, les magasins sur cour ou en étage, MAG 3, les magasins dans un centre commercial ou une galerie commerciale.

Si le tarif au m2 est différent entre ces trois catégories de magasin MAG 1, MAG 2 et MAG 3, ce n'est pas lié à la surface au sol du bâti, mais plutôt à l'environnement de ces locaux.

C'est donc l'environnement immédiat du magasin et son interaction avec l'extérieur qui sont pris en compte pour décider si un magasin ayant une surface de vente inférieure à 400 m2 sera classé en catégorie MAG 1, MAG 2 ou MAG 3, avec un tarif au m2 très différent en fonction de la catégorie retenue.

Par comparaison, la différence de tarif au m2 des catégories MAG 1, MAG 2 et MAG 3 apporte une personnalisation de la valeur locative cadastrale qui ne se retrouve pas dans les catégories MAG 4 (Magasin de grande surface, surface principale comprise entre 400 m2 et 2499 m2) et MAG 5 (Magasin de très grande surface, surface principale égale ou supérieure à 2500 m2).

De ce point de vue, les locaux des catégories MAG 4 et MAG 5 sont désavantagés, même si, par ailleurs, leur tarif au m2 est généralement inférieur au tarif de locaux des catégories MAG 1, MAG 2 et MAG 3.

En conclusion,

La jurisprudence ci-dessus limite l'application de coefficients de pondération inférieurs à 1 pour certaines parties des surfaces de vente à valeur d'utilisation réduite des magasins.

Elle conduira probablement à rechercher des solutions du côté de la valeur locative qui est à la base de la valeur locative cadastrale, ou bien du côté de la « personnalisation » de l'utilisation du local par un locataire donné, ou encore du côté de la validité des différences de tarifs au m2 entre catégories.