



HAL
open science

Retour sur la valeur locative des installations de plaisance

Nicolas Guillet

► **To cite this version:**

Nicolas Guillet. Retour sur la valeur locative des installations de plaisance. Le Droit Maritime Français, 2023, 856, pp.345-352. hal-04141242

HAL Id: hal-04141242

<https://hal.science/hal-04141242v1>

Submitted on 26 Jun 2023

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Nicolas Guillet, « Retour sur la valeur locative des installations de plaisance », Obs. sous CAA Marseille, 25 novembre 2022.

L'assujettissement des ports de plaisance aux impositions commerciales suscite une contestation ancienne¹. Devant les juridictions administratives, le contentieux porte sur la détermination de leur assiette, comme dans l'affaire jugée par la Cour administrative de Marseille le 25 novembre 2022 à l'égard de la cotisation foncière des entreprises (CFE) concernant le port de plaisance de la commune de Bandol².

La CFE constitue, avec la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises qui disparaîtra définitivement au 1^{er} janvier 2024³, une des deux composantes de la contribution économique territoriale instituée par l'article 2 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 en remplacement de la taxe professionnelle. Elle est due chaque année par toute personne qui exerce une activité professionnelle non salariée (CGI, art. 1447), sauf exceptions. Parmi celles-ci, l'article 1449 du CGI prévoit que sont notamment exonérés de la CFE « 2° *Les grands ports maritimes et fluvio-maritimes, les ports autonomes, ainsi que les ports à l'exception des ports de plaisance.* »⁴ La CFE s'applique donc aux ports de plaisance, quel qu'en soit le mode de gestion, y compris si le port est géré par une collectivité territoriale ou un établissement public lui-même exonéré de CFE à raison de ses activités de caractère essentiellement sportif et

¹ Voir par ex. : Q. écrite n° 18664 de M. Etienne Mourrut, au sujet de la hausse des impositions pour la régie autonome du port de plaisance de Port-Camargue sur la commune du Grau-du-Roi, *JO AN* 11 mars 2008, p. 1983 ; Rép. min., *JO AN* 3 mars 2009, p. 2040. Voir aussi : CE 26 septembre 2012, Commune du Grau du Roi, n° 346145, *RJF* 2012, p. 1133.

² Cette contestation s'ajoute au contentieux (perdu) par la commune de Bandol contre l'assujettissement à la taxe foncière sur les propriétés bâties à raison des postes d'amarrage : CE, 8^e ch., 5 mai 2022, Commune de Bandol, n° 456643. La Commune du Grau-du Roi a pour sa part été de nouveau déboutée de ses demandes de décharge de cotisations de taxe foncière sur les propriétés bâties mises à sa charge au titre des années 2019 et 2020 (TA Nîmes, 3^e ch., 6 juillet 2022, n° 116776), ainsi que de sa demande de décharge de cotisation foncière des entreprises pour les mêmes années (TA Nîmes, 3^e ch., 30 décembre 2022, n° 2101936).

³ Article 55 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023, *Dr. fisc.* 2023, n° 1-2, comm. 39.

⁴ Voir concernant cet article : CC, déc. n° 2018-733 QPC, 21 septembre 2018, Société d'exploitation de moyens de carénage [Exonération de certains ports de la cotisation foncière des entreprises], *DMF* 2019, n° 809, note N. Guillet.

touristique⁵. L'assujetti peut donc être aussi bien un exploitant auquel la commune délègue la gestion du port de plaisance que la commune elle-même si celle-ci décide de gérer le port en régie⁶.

En l'espèce, la société d'économie mixte locale de gestion du port de plaisance de Bandol contestait le montant de CFE due pour l'année 2017 ; elle en demandait la réduction et, par conséquent, entendait obtenir du juge administratif qu'il condamne l'Etat à lui rembourser la somme de 94 877 €. Ses moyens reposaient sur le rejet de la méthode d'évaluation de la valeur locative des installations de plaisance du port. En première instance, le tribunal administratif de Toulon a rejeté sa demande dans un jugement en date du 28 décembre 2020. La Cour administrative d'appel de Marseille, dans l'arrêt du 25 novembre 2022 qui fait l'objet de ces brèves observations, confirme le jugement. Pour ce faire, elle est conduite à entrer dans la particularité des règles d'assiette de la CFE pour les ports de plaisance (1) et à vérifier l'application des règles relatives à la mise à jour des valeurs locatives (2).

1. La particularité des règles d'assiette de la CFE pour les ports de plaisance.

L'assiette de la CFE à laquelle s'appliquera le taux fixé par la commune⁷ est déterminée par l'article 1467 du CGI : « *la cotisation foncière des entreprises a pour base la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière situés en France* » dont dispose l'entreprise au cours de la période de référence, à l'exclusion de certains biens exonérés ou exclus par la loi. Concernant les ports de plaisance, le Conseil d'Etat a récemment jugé que les biens entrant dans l'assiette de l'impôt recouvrent « les installations des ports de plaisance situées

⁵ BOI-IF-CFE-10-30-10, 4 août 2021.

⁶ Rappelons que, selon l'article 5314-4 du code des transports, les communes (ou bien leurs EPCI, un département ou un syndicat mixte) « sont compétentes pour créer, aménager et exploiter les ports maritimes dont l'activité principale est la plaisance ».

⁷ Article 1636 B septies IV du CGI.

sur le domaine public maritime », qu'il s'agisse de propriétés bâties ou non, et que celles-ci soient ou non une propriété publique⁸. Dans l'espèce commentée, la contestation portait sur le point de savoir comment évaluer la valeur locative des installations du port de plaisance de Bandol.

Les règles d'évaluation des valeurs locatives des biens imposables à la cotisation foncière des entreprises due par les ports de plaisance sont déterminées par renvoi aux règles applicables à la taxe foncière sur les propriétés bâties qui sont fixées par les articles 1494 et suivants du CGI. L'article 1501 du code prévoit cependant l'existence de modalités particulières d'évaluation dans des cas particuliers : d'abord certaines catégories de biens de caractère industriel ou commercial ; puis les autoroutes ; enfin, les installations de plaisance.

En effet, en 2012, le législateur décide de réformer la détermination de la valeur locative des postes d'amarrage dans les ports de plaisance. Il veut alors « sécuriser la méthode d'évaluation de la valeur locative des ports de plaisance, suite à une jurisprudence défavorable du Conseil d'Etat »⁹. L'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 introduit alors un III à l'article 1501 pour préciser les modalités d'évaluation de la valeur locative des postes d'amarrage dans les ports de plaisance. Il s'agit de fixer la valeur locative par référence à un tarif, méthode présentée comme avantageuse¹⁰. L'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2014 de ces dispositions est

⁸ CE, 9^e et 10^e ch. réunies, 20 mai 2022, Commune du Grau-du Roi, n° 437810, *Rec. Tables*. En l'espèce (à l'égard de la taxe foncière sur les propriétés bâties du port de plaisance de Port-Camargue), les postes d'amarrage disponibles sont à la fois ceux installés dans la partie ouverte au public du port mais aussi ceux de la partie non ouverte au public, constituée en « marinas », les postes d'amarrage étant alors attenants à des propriétés privées. Dans le même sens : TA Nîmes, 3^e Ch., 6 juillet 2022, req. n° 116776.

⁹ *Projet de loi de finances rectificative pour 2012*, Assemblée nationale, 14^e législature, Doc. n° 403, 14 novembre 2012, p. 64. Voir aussi : Rép. min., *JO AN* 29 octobre 2013, p. 11434 à la Q. écrite de M. Th. Benoit n° 34565, *JO AN* 30 juillet 2013, p. 8110. Pour mémoire, le Conseil d'Etat, dans sa décision du 5 mai 2010 (n° 301419, *RJF* 7/10, n° 691), avait censuré la méthode d'évaluation appliquée par l'administration consistant à se fonder sur un montant forfaitaire « correspondant à la valeur moyenne observée dans les ports de la mer Méditerranée ».

¹⁰ Le projet de loi de finances rectificative pour 2012 précité avançait trois arguments : « Sécurité juridique de l'assiette des impôts directs locaux, réduit l'impact sur les ressources des collectivités locales, facilité de mise en œuvre pour les services. » (p. 260).

finalement reculée au 1^{er} janvier 2015¹¹, les rendant applicables à compter des impositions dues au titre de 2015.

Pour évaluer la valeur locative des installations de plaisance, le III de l'article 1501 prévoit l'application d'un tarif par « poste d'amarrage » qui est fondé sur la situation géographique du port (sa localisation méditerranéenne ou non ; son caractère maritime ou fluvial). Le poste d'amarrage constitue alors « l'unité de mesure de la valeur locative des installations portuaires dans leur ensemble »¹². Le même article prévoit que, après avis des commissions communales ou intercommunales compétentes territorialement, l'administration peut minorer ou majorer de 20 % ou 40 % les tarifs appliqués aux postes d'amarrage des ports de plaisance en fonction des services et des équipements offerts. Toutefois, ces règles ont été modifiées par l'article 32 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014 afin, comme l'expliquait l'exposé des motifs du projet de loi, « de garantir une meilleure prise en compte par la fiscalité de la situation de chaque port et après consultation des professionnels du secteur »¹³. L'objectif est ici de « personnaliser » davantage l'impôt car « [l]es critères retenus pour moduler les tarifs appliqués à chaque catégorie de ports de plaisance (services et équipements offerts) ne sont pas suffisants pour refléter au plus près la situation de chaque port de plaisance »¹⁴. Le dispositif vise à obtenir que les valeurs locatives puissent mieux exprimer le montant du loyer pouvant être perçu par la location du bien immeuble¹⁵. Désormais, le tarif est toujours établi selon la localisation du port (110 euros pour les ports de la

¹¹ Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 91 ; C. Navas, « Ports de plaisance : report de l'augmentation de la taxe foncière », *Les Echos*, 6 décembre 2013.

¹² Céline Guibe, rapporteure publique, dans ses conclusions sur CE, 9^e et 10^e ch. réunies, 20 mai 2022, p. 5 (accessible sur le site Arianeweb et dans *RJF* 2022, p. 745), s'inspirant de la formule de la rapporteure publique Nathalie Escaut.

¹³ *Projet de loi de finances rectificative pour 2014*, Assemblée nationale, 14^e législature, Doc. n° 2353, 12 novembre 2014, p. 53.

¹⁴ *Idem*, p. 249. On relèvera que cette modification est intervenue après consultation de la Fédération française des ports de plaisance (FFPP) et du Conseil supérieur de la navigation de plaisance (CSNP).

¹⁵ En ce sens, voir : Q. orale n° 0151S du sénateur Dominique de Legge, *JO S*, 4 juillet 2013, p. 1967 ; Rép. min., *JO S*, 2 octobre 2013, p. 8769.

Méditerranée), minoré ou majoré de 20 % ou 40 %, mais « en fonction du nombre de services et d'équipements offerts, pondéré par la capacité moyenne d'accueil d'un poste d'amarrage »¹⁶.

Les modalités d'application de la modulation sont détaillées par le décret n° 2014-1520 du 16 décembre 2014, dont les dispositions sont codifiées aux articles 310 N à 310 P de l'annexe II au code général des impôts. D'abord, selon l'article 310 N, un barème fait varier le coefficient multiplicateur (de - 40% à + 40%) en fonction du nombre pondéré d'équipements et de services (de 0 à 100). Ensuite, l'article 310 O fixe la liste des équipements et services pris en compte pour la modulation ; par exemple, il peut s'agir d'une aire de carénage, de moyens de levage d'une capacité supérieure à 30 tonnes, d'une station d'avitaillement, etc. Ses dispositions précisent encore que la modulation résultant de la capacité moyenne d'accueil d'un poste d'amarrage est déterminée par le « rapport, exprimé en mètres, entre la somme des longueurs des navires pouvant stationner sur chaque poste d'amarrage et la somme des postes d'amarrage présents au sein du port de plaisance », rapport auquel est attribué un coefficient de pondération. Enfin, l'article 310 P du code précise quels types de postes d'amarrage figurent dans l'assiette ; ainsi, « ne sont pas inclus les dispositifs permanents d'amarrage par un corps mort ou directement par ancre présents dans la rade d'un port ainsi que les postes qui se situent dans les zones d'échouage ». Les zones de mouillage et d'équipements légers (ZMEL) ne sont donc pas prises en compte dans la base de calcul lorsqu'elles sont situées en dehors des limites des ports¹⁷. Pour calculer le nombre pondéré d'équipements et de services offerts mentionné à l'article 310 N, on effectue le produit du nombre

¹⁶ Comme le précise la doctrine administrative, « les places à terre ne sont pas prises en compte dans le dénombrement des postes d'amarrage présents dans l'enceinte du port pour le calcul de la capacité moyenne d'accueil des postes d'amarrage » : <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/10032-PGP.html/identifiant%3DACTU-2015-00091>

¹⁷ BOI-IF-TFB-20-10-60-20, 26 avril 2016, §30 ; *Taxe foncière et ports de plaisance*, Guide UNAN, (12 p.), p. 5 : https://www.unan.fr/userfiles/guide_taxe_fonciere_12P_web_v02_140317_PROTEGE.pdf.

de services et équipements effectivement offerts mentionnés à l'article 310 O par le coefficient de pondération précité.

Faisant application de ce calcul complexe¹⁸, la cour administrative d'appel de Marseille a considéré que la valeur locative du port de plaisance de Bandol devait être déterminée à hauteur de 140 800 euros (somme établie sur la base de 1 600 postes d'amarrage du port de plaisance, ses équipements et la capacité moyenne d'accueil d'un poste d'amarrage), rejetant ainsi les prétentions de la société requérante (§6 de l'arrêt).

2. L'application des règles de mise à jour de la valeur locative des installations de plaisance.

La question majeure de l'arrêt concernait la question de la mise à jour de la valeur locative des installations de plaisance du port de Bandol. L'administration fiscale avait en effet appliqué deux règles de révision : celles prévoyant des mesures d'actualisation des valeurs locatives entre deux révisions générales (articles 1516 et 1518 du CGI) et celles prévoyant des majorations forfaitaires de ces valeurs entre deux actualisations (art. 1518 *bis* du CGI).

La requérante contestait d'abord l'application de ces règles en invoquant l'existence d'une méthode particulière d'évaluation des valeurs locatives des installations du port de plaisance prévue par le III de l'article 1501, exclusive selon elle de l'application des règles de mise à jour. Elle estimait, si l'on suit l'arrêt (§7), que les installations du port de plaisance n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 1498 du CGI. La Cour rejette le moyen, considérant implicitement qu'il ne faut pas confondre le champ d'application

¹⁸ Pour un exemple de calcul de la valeur locative d'un port de plaisance : BOI-IF-TFB-20-10-60-20, 26 avril 2016, §120.

d'une imposition (ici, celui de la taxe foncière et donc de la CFE, déterminé par l'article 1498 CGI) et sa méthode de calcul (ici, fixée par le III de l'article 1501 du CGI). Ainsi, bénéficiaire d'une méthode de calcul particulière de l'assiette (tout comme par exemple les autoroutes) ne conduit pas à sortir la personne du champ de l'assujettissement à l'impôt. En effet, les articles 1516 à 1518 *ter* du CGI sont insérés dans un paragraphe relatif à la « mise à jour périodique de la valeur locative des propriétés bâties et non bâties ». Dès lors, les règles relatives aux actualisations et majorations forfaitaires ont lieu à s'appliquer en l'espèce¹⁹. La lecture de la « Brochure pratique, Impôts locaux, 2022 » montre la position de l'administration fiscale. Selon elle, l'actualisation triennale prévue par l'article 1518 CGI et contestée par la requérante « ne concerne que la valeur locative cadastrale : – des immeubles non bâtis ; – des locaux d'habitation ou à usage professionnel ; – des locaux commerciaux et assimilés ; – à l'exclusion des bâtiments et installations industriels évalués selon la méthode comptable, ainsi que des locaux industriels évalués selon un barème (art. 1501 du CGI) ». L'exclusion ne fait donc pas référence aux installations de plaisance.

Par ailleurs, la requérante considérait que la cotisation due ne pouvait être fondée que sur une valeur locative fixe, celle de 1970. Elle s'appuyait sur le syntagme « à la date de révision » qui figure à la première phrase du III de l'article 1501 du CGI (« La valeur locative des postes d'amarrage dans les ports de plaisance à la date de la révision est fixée selon... »). Toutefois, pour la Cour, cette formule ne doit pas être interprétée comme excluant les valeurs locatives spécifiquement calculées du champ de ces règles d'actualisation et de majoration. En réalité, le législateur a voulu, par cette formule, faire référence à la « valeur cadastrale 1970 » comme une base, ce qui ne prive pas l'administration fiscale de faire application des règles d'actualisation et de majoration prévues par d'autres dispositions que celles de l'article 1501 du CGI.

¹⁹ Direction générale des Finances publiques, *Brochure pratique, Impôts locaux, 2022*, p. 37.

En conclusion, le coefficient de revalorisation forfaitaire (posé à l'article 1518 *bis* du CGI), et désormais automatique (art. 99 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017), devait donc s'appliquer à la valeur locative des installations du port de Bandol, le coefficient amalgamé de revalorisation annuel étant, pour l'année 2017, de 3,092²⁰.

²⁰ *Id.*, p. 40.