

## Note technique

# NOUVELLES REGLES DE LIEN ENTRE LES TAUX D'IMPOSITION : EN 2023, QUE POURRONT DECIDER LES EPCI A FISCALITE PROFESSIONNELLE UNIQUE EN MATIERE DE TAUX DE TH SUR LES RESIDENCES SECONDAIRES ?

**Pierre Sarriaud**

Document d'analyse en économie financière  
locale (momentané et actualisable)

Rennes, le 5 décembre 2022

22nPS0692\_Nouvelles\_règles\_de\_lien\_entre\_les\_taux.docx

## SOMMAIRE

1. **LES REGLES DE LIENS ENTRE LES TAUX QUI S'APPLIQUENT A UNE COMMUNE OU A UN EPCI EN FISCALITE ADDITIONNELLE..... 1**
2. **LES REGLES DE LIENS ENTRE LES TAUX QUI S'APPLIQUENT A UNE COMMUNE APPARTENANT A UN EPCI A FISCALITE PROFESSIONNELLE UNIQUE ..... 2**
3. **QUELLES REGLES DE LIENS ENTRE LES TAUX POUR UN EPCI A FISCALITE PROFESSIONNELLE UNIQUE ?..... 3**

La loi de finances pour 2021 a supprimé la taxe d'habitation sur les résidences principales dont bénéficiaient les communes et EPCI, leur laissant une taxe d'habitation portant désormais exclusivement sur les résidences secondaires et les dépendances non rattachées à une habitation principale. La taxe d'habitation, autrefois due par l'ensemble des habitants permanents ou occasionnels d'un territoire se retrouve ainsi restreinte à une catégorie particulière de résidents, généralement très minoritaire à l'échelle d'une commune ou d'un EPCI. Ces contribuables, qui plus est, ne sont généralement pas électeurs dans le territoire de perception de cette taxe.

Passant d'une TH portant sur des redevables constituant le corps électoral local à une TH portant sur une minorité non-votante, la question de la « protection » de cette catégorie contre des « abus » éventuels de taxation via l'augmentation du taux pouvait légitimement se poser, à l'instar de ce qui existait déjà pour les contribuables professionnels de la TP/CFE et les propriétaires terriens redevables du FNB. Ainsi, jusqu'en 2020 en effet, des règles de lien entre les taux des 4 taxes directes locales conditionnaient déjà la variation du taux de CFE à celle du taux de TH ou des taxes foncières, et celle du taux de FNB à celle du taux de TH.

C'est ce qui a conduit sans doute le législateur à **lier, à compter de 2023, la variation du taux de TH des résidences secondaires (THRS) à celle des taxes foncières (FB et FNB)**, et à redéfinir au passage les autres liens : d'une part le lien portant sur le taux de FNB en le rattachant aux taux de FB, et d'autre part celui portant sur le taux de CFE en conditionnant désormais sa variation à celle des seules taxes foncières.

## 1. LES REGLES DE LIENS ENTRE LES TAUX QUI S'APPLIQUENT A UNE COMMUNE OU A UN EPCI EN FISCALITE ADDITIONNELLE

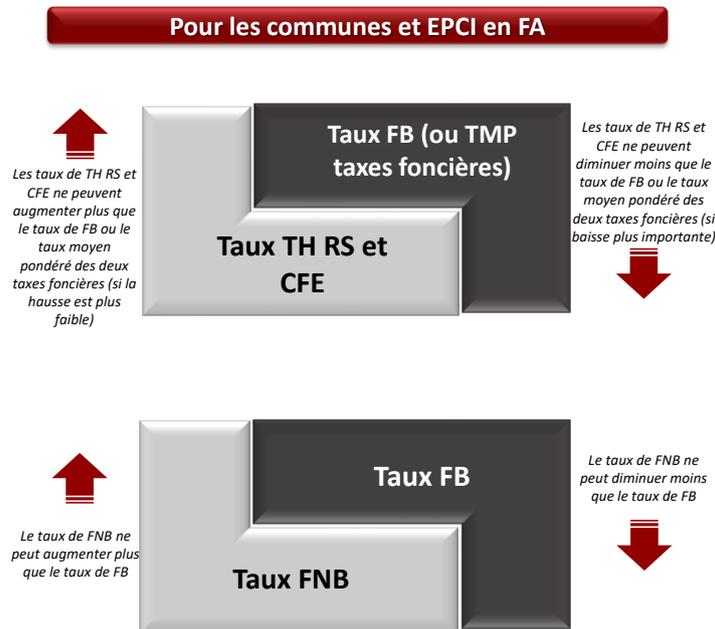
Elles sont clairement définies par le I de l'article 1636 B sexies du code général des impôts dans sa version à venir applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

Selon les dispositions de l'article 1636 B sexies, une commune ou un EPCI à fiscalité additionnelle (c'est-à-dire disposant chacun à son niveau des quatre taxes directes locales) peut, à compter de 2023 :

- Augmenter librement son taux de FB (sans contraintes autres que le respect des taux plafonds)
- Et, pour les trois autres taxes, en tenant compte des variations proportionnelles de chacun des taux cités :
  - Elle (ou il) ne peut augmenter son taux de FNB plus fortement que son taux de FB
  - Elle (ou il) ne peut augmenter son taux de CFE plus fortement que son taux de FB (ou que le taux moyen pondéré de ses deux taxes foncières si son augmentation est plus faible que celle du seul FB)
  - Et elle (ou il) ne peut augmenter son taux de THRS plus fortement que son taux de FB (ou que le taux moyen pondéré de ses deux taxes foncières si son augmentation est plus faible que celle du seul FB)

Si la commune ou l'EPCI souhaite baisser son taux de FB, elle (ou il) devra également baisser dans la même proportion son taux de FNB, son taux de CFE et son taux de THRS. Mais elle (ou il) a tout

loisir de baisser uniquement l'un ou l'autre des taux de FNB, CFE et THRS sans avoir à baisser son taux de FB.



(Précision : les taux votés par une commune au titre de la taxe d'habitation et des taxes foncières ne peuvent excéder les taux plafonds constitués par deux fois et demie le taux moyen constaté l'année précédente pour la même taxe dans l'ensemble des communes du département ou deux fois et demie le taux moyen constaté au niveau national s'il est plus élevé que la moyenne départementale).

On voit donc **qu'à chaque niveau de taxation le taux de FB est devenu le taux pivot**, et que sur un territoire en fiscalité additionnelle **la variation proportionnelle à la hausse des taux de THRS sur le territoire ne pourra excéder celle des taux de FB du territoire** ; en d'autres termes, **le taux de THRS consolidé (commune et EPCI) ne pourra augmenter que si le taux de FB consolidé augmente dans les mêmes proportions, et la baisse du taux de FB consolidé entrainera nécessairement celle du taux de THRS consolidé. En effet, la liaison des taux par niveau de perception conduit mécaniquement à une liaison de fait du taux consolidé.**

## 2. LES REGLES DE LIENS ENTRE LES TAUX QUI S'APPLIQUENT A UNE COMMUNE APPARTENANT A UN EPCI A FISCALITE PROFESSIONNELLE UNIQUE

Ce type de commune ne bénéficiant plus de la CFE, totalement transférée à l'échelon intercommunal, les règles s'appliquent aux seules trois taxes dont elle dispose.

Cette commune peut donc, à compter de 2023 :

- Augmenter librement son taux de FB (sans contraintes autres que le respect des taux plafonds) ;

- Et, pour les deux autres taxes, en tenant compte des variations proportionnelles de chacun des taux cités :
  - Elle ne peut augmenter son taux de FNB plus fortement que son taux de FB ;
  - Et elle ne peut augmenter son taux de THRS plus fortement que son taux de FB (ou que le taux moyen pondéré de ses deux taxes foncières si son augmentation est plus faible que celle du seul FB).

Si la commune souhaite baisser son taux de FB, elle devra également baisser dans la même proportion son taux de FNB et son taux de THRS. Mais elle a tout loisir de baisser uniquement l'un ou l'autre des taux de FNB et THRS sans avoir à baisser son taux de FB.

### 3. QUELLES REGLES DE LIENS ENTRE LES TAUX POUR UN EPCI A FISCALITE PROFESSIONNELLE UNIQUE ?

**Comme un EPCI en FA, un EPCI à FPU dispose d'un taux de CFE dont la variation est soumise à des règles de lien avec les taux des autres taxes.**

Mais à la différence de l'EPCI en FA, **ces règles prennent en compte la totalité des impôts perçus sur le territoire et non les seuls impôts prélevés par l'EPCI :**

- Jusqu'en 2020 inclus, le taux de CFE de l'EPCI ne pouvait augmenter plus fortement que la plus faible des augmentations du taux de TH ou du taux moyen pondéré des trois taxes, mais le II de l'article 1636 B decies du code général des impôts précisait que, dans ce cas, les variations des taux de TH et des taxes foncières de référence à prendre en compte étaient celles des taux moyens pondérés consolidés du territoire constatés l'année précédente, incluant les taux votés par les communes et l'EPCI ; en d'autres termes, un EPCI à FPU ne pouvait augmenter son taux de CFE que si, l'année précédente, les taux moyens pondérés consolidés de TH et/ou des taxes foncières avaient augmenté, ce qui conditionnait partiellement voire parfois totalement la marge de manœuvre des EPCI aux choix fiscaux des communes en matière de TH et de taxes foncières opérés l'année passée. En revanche, en cas de baisse des taux moyens pondérés consolidés, l'EPCI n'était pas contraint de diminuer son taux de CFE l'année suivante.
- Depuis 2021, ce lien a été recentré sur les seules taxes foncières, un EPCI à FPU ne pouvant désormais augmenter son taux de CFE plus fortement que l'augmentation constatée l'année précédente du taux de FB moyen pondéré consolidé (ou que celle du taux moyen pondéré consolidé des deux taxes foncières constatée l'année précédente, si cette augmentation est plus faible que celle du seul FB).

**Le lien concernant le taux de THRS semble en première approche** identique à celui concernant le taux de CFE : il ne peut augmenter plus ou diminuer moins que le taux de FB ou le taux moyen pondéré des taxes foncières selon le principe général commun aux communes et à tous les EPCI. Toutefois, **la rédaction du II l'article 1636 B decies est ambiguë quant à la question de savoir si, pour le calcul des variations des taux de référence, il faut prendre en compte :**

- **les variations des taux de taxes foncières de l'EPCI de l'année**, comme pour les EPCI en fiscalité additionnelle (absence de lien avec les taux communaux),
- **ou, comme pour le taux de CFE des EPCI à fiscalité professionnelle unique, les variations des taux moyens pondérés consolidés des taxes foncières de l'année précédente** (incluant donc les taux communaux).

En effet, le premier aliéna du II n'évoque que la liaison du taux de CFE communautaire au taux moyen, pondéré des taxes foncières. L'article 1636 B sexies du CGI indique lui que le taux de THRS de l'EPCI est lié au taux de TFB (ou taux moyen pondéré des deux taxes foncières) sans préciser ici s'il convient de prendre en compte pour le taux de THRS de l'EPCI les seuls taux additionnels de taxes foncières de celui-ci, ou les taux consolidés.

Ce silence législatif peut être, selon l'interprétation que fera l'administration fiscale, de forte conséquence : si la plupart des EPCI en fiscalité additionnelle ont des structures de taux des 4 taxes assez proches des structures communales moyennes avec des amplitudes d'écart entre taux de FB et de THRS mesurées, il n'en va pas de même pour les EPCI à fiscalité professionnelle unique, qui pour une bonne partie d'entre eux, **ont encore des taux de FB additionnels faibles (voire très faibles ou nuls), alors que les taux de THRS, hérités des anciens taux de TH départementaux en 2011, sont eux assez élevés<sup>1</sup>.**

Dans cette configuration, **l'application à ces EPCI d'une règle de lien THRS-TF dite de « fiscalité additionnelle », c'est-à-dire non connectée aux taux moyens pondérés consolidés de TF du territoire mais aux seuls taux additionnels de l'EPCI pourrait conduire à des situations extrêmes ou incohérentes**, avec une **décorrélation importante de l'évolution de la THRS d'un territoire avec celle de ses taxes foncières, alors même que cette corrélation est préservée dans les territoires appliquant le régime de la fiscalité additionnelle.**

Les deux exemples suivants illustrent les extrêmes auquel l'application du lien THRS « fiscalité additionnelle » aux EPCI à fiscalité professionnelle unique pourrait conduire :

#### **Exemple n° 1 – un EPCI qui augmente son taux additionnel de FB.**

L'EPCI dispose en 2022 d'un taux additionnel de 0,5% et d'un taux de THRS de 10%. Le taux moyen pondéré de THRS communale atteint 20%, et le taux moyen pondéré de FB communal atteint 35%. Les taux moyens pondérés consolidés de THRS et de FB consolidés se fixent donc à respectivement 30% et 35,5%. On suppose que les communes ne modifient pas leurs taux d'imposition.

Face à un besoin de financement, l'EPCI décide d'augmenter son taux de FB additionnel en 2023 de 1,5 points d'imposition en le fixant à 2%, soit une multiplication par 4 et une variation relative de 300%. Le taux consolidé de FB progresse modérément compte tenu de la faiblesse du taux additionnel de seulement +4,2% : si la règle applicable est celle du lien annuel strict avec les seuls taux additionnels de l'EPCI (non consolidés des taux moyens communaux), cela donne à l'EPCI la possibilité de multiplier aussi par 4 son taux de THRS en 2023 et de lui appliquer un coefficient de variation de +300%, en le fixant à 40%, ce qui correspond à une **augmentation du taux consolidé de THRS sur le territoire de +100% (40% pour l'EPCI + 20% pour les communes, contre 10% + 20% antérieurement), désavantageant fortement la**

<sup>1</sup> A titre d'exemple, en Bretagne, les EPCI à FPU hors Métropoles avaient en 2021 un taux moyen pondéré de FB additionnel de 1,07%, alors que le taux moyen pondéré de THRS de ces mêmes EPCI atteignait 10,71%, soit un rapport de 1 à 10.

**catégorie des contribuables résidents secondaires qui voient leur cotisation totale de TH doubler, là où l'ensemble des propriétaires résidents permanents et secondaires voient leur cotisation de FB progresser de « seulement » 4%.**

Exemple 1	Taux FB 2022		Taux THRS 2022		Taux FB 2023		Taux THRS 2023		Variation relative du taux de FB 23/22	Variation du taux de THRS 23/22
	Taux FB 2022	Taux THRS 2022	Taux FB 2023	Taux THRS 2023	Taux FB 2023	Taux THRS 2023				
EPCI	0,50%	10,00%	2,00%	40,00%	300,00%	300,00%				
Communes membres	35,00%	20,00%	35,00%	20,00%	0,00%	0,00%				
Consolidé	35,50%	30,00%	37,00%	60,00%	4,23%	100,00%				

### **Exemple n° 2 – un EPCI qui baisse son taux de FB.**

L'EPCI dispose en 2022 d'un taux additionnel de 2% et d'un taux de THRS de 10%. Le taux moyen pondéré de THRS communale atteint 20%, et le taux moyen pondéré de FB communal atteint 35%. Les taux moyens pondérés consolidés de THRS et de FB consolidés se fixent donc à respectivement 30% et 37%. On suppose que les communes ne modifient pas leurs taux d'imposition.

Mais, cette fois-ci, face à une croissance importante des valeurs locatives en 2023 en raison du coefficient d'actualisation forfaitaire des bases d'imposition élevé, l'EPCI décide de limiter la hausse des cotisations des propriétaires en abaissant son taux additionnel de FB de 2% à 0,5% soit une diminution relative de -75% et une baisse du taux consolidé de FB de -4% : si la règle applicable est celle du lien annuel strict avec les seuls taux additionnels de l'EPCI, cela le contraint à devoir diminuer de -75% son taux de THRS en 2023 et de le fixer à 2,50%, soit une **diminution du taux consolidé de THRS sur le territoire de -25%, avantageant cette fois ci fortement les contribuables résidents secondaires qui voient leur cotisation de TH réduite d'un quart là où l'ensemble des propriétaires résidents permanents et secondaires voient leur cotisation de FB diminuer de « seulement » 4%.**

Exemple 1	Taux FB 2022		Taux THRS 2022		Taux FB 2023		Taux THRS 2023		Variation relative du taux de FB 23/22	Variation du taux de THRS 23/22
	Taux FB 2022	Taux THRS 2022	Taux FB 2023	Taux THRS 2023	Taux FB 2023	Taux THRS 2023				
EPCI	2,00%	10,00%	0,50%	2,50%	-75,00%	-75,00%				
Communes membres	35,00%	20,00%	35,00%	20,00%	0,00%	0,00%				
Consolidé	37,00%	30,00%	35,50%	22,50%	-4,05%	-25,00%				

**Le législateur a semble-t-il voulu créer une nouvelle corrélation de portée générale entre le taux de THRS et les taux des taxes foncières** de manière à, notamment, éviter le

risque de taxations abusives, sans abandonner pour autant la réponse à la problématique de certains territoires en zones tendues souhaitant agir sur l'offre de logements en donnant la possibilité sous conditions, comme c'est le cas depuis 2015, d'opérer des majorations ciblées de la taxation des résidences secondaires via des dispositifs dérogatoires par ailleurs maintenus et actualisés.

**Cette corrélation existe bien pour les territoires appliquant le régime de la fiscalité additionnelle, mais n'est pas clairement le cas pour les territoires appliquant le régime de la fiscalité professionnelle unique** : il aurait fallu pour cela mentionner explicitement dans le II de l'article 1636 B sexies que la référence aux taux moyens pondérés consolidés concernait également la THRS. Cette absence de précision **laisse encore la place au doute quant à l'interprétation réglementaire qui sera faite par les services de l'Etat, qui devraient sans doute l'explicitier dans une future circulaire ou note d'information.**

Cependant, face aux contraintes calendaires de nombreux EPCI qui voteront d'ici la fin de l'année leurs budgets et aux risques contentieux, une clarification s'impose urgemment : le législateur, ou le gouvernement, seraient bien avisés à modifier les dispositions des articles 1636 B sexies et 1636 B decies, afin que l'on évite les situations ubuesques ci-dessus décrites.

Notons qu'une décorrélation partielle ou encadrée du taux de THRS serait bien accueillie par les élus des communes et EPCI situés hors des zones tendues, en leur redonnant une petite autonomie fiscale pour accompagner leurs politiques de logement et d'habitat. Mais ceci nécessiterait une modification législative.

#### Article 1636 B sexies (version au 1<sup>er</sup> janvier 2023)

*I. – 1. Sous réserve des dispositions des articles 1636 B septies et 1636 B decies les conseils municipaux et les instances délibérantes des organismes de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre votent chaque année les taux des taxes foncières, de la taxe d'habitation sur les résidences secondaires et autres locaux meublés non affectés à l'habitation principale et de la cotisation foncière des entreprises. Ils peuvent :*

- a) *Soit faire varier dans une même proportion les taux des quatre taxes appliqués l'année précédente ;*
- b) *Soit faire varier librement entre eux les taux des quatre taxes. Dans ce cas :*

**1° Le taux de cotisation foncière des entreprises et le taux de taxe d'habitation sur les résidences secondaires et autres locaux meublés non affectés à l'habitation principale :**

*- ne peuvent, par rapport à l'année précédente, être augmentés dans une proportion supérieure à l'augmentation du taux de la taxe foncière sur les propriétés bâties ou, si elle est moins élevée, à celle du taux moyen des taxes foncières, pondéré par l'importance relative des bases de ces deux taxes pour l'année d'imposition ;*

*- ou doivent être diminués, par rapport à l'année précédente, dans une proportion au moins égale, soit à la diminution du taux de la taxe foncière sur les propriétés bâties ou à celle du taux moyen pondéré des taxes foncières, soit à la plus importante de ces diminutions lorsque ces deux taux sont en baisse ;*

**2° Le taux de la taxe foncière sur les propriétés non bâties ne peut augmenter plus ou diminuer moins que le taux de la taxe foncière sur les propriétés bâties.**

[...]

#### Article 1636 B decies (version au 1<sup>er</sup> janvier 2023)

*I. – Les communes membres d'un établissement public de coopération intercommunale soumis à l'article 1609 nonies C votent le taux de la taxe d'habitation sur les résidences secondaires et autres locaux meublés non affectés à l'habitation principale et des taxes foncières conformément aux dispositions applicables aux communes.*

II. – Les établissements publics de coopération intercommunale faisant application de l'article 1609 nonies C ou du I ou du II de l'article 1609 quinquies C votent le taux de la cotisation foncière des entreprises dans les limites définies au b du 1, au 2, au 3 et au 5 du I de l'article 1636 B sexies et à l'article 1636 B septies.

Toutefois, l'obligation de diminuer le taux de cotisation foncière des entreprises dans une proportion au moins égale soit à la diminution du taux de la taxe foncière sur les propriétés bâties ou à celle du taux moyen pondéré des taxes foncières, soit à la plus importante de ces diminutions lorsque ces deux taux sont en baisse, prévue au b du 1 du I de l'article 1636 B sexies, ne s'applique pas.

**Pour l'application du b du 1, du 2, du 3 et du 5 du I de l'article 1636 B sexies :**

1° Le taux de la taxe foncière sur les propriétés bâties est égal au **taux moyen de cette taxe constaté dans l'ensemble des communes membres de l'établissement public de coopération intercommunale**. Pour les établissements publics de coopération intercommunale qui font application des dispositions du II de l'article 1609 nonies C, le taux moyen pondéré tient compte du produit perçu par l'établissement public de coopération intercommunale ;

2° Le **taux moyen pondéré des taxes foncières est égal à la somme des taux moyens constatés pour chacune de ces taxes dans l'ensemble des communes membres de l'établissement public de coopération intercommunale** pondérés par l'importance relative des bases de ces deux taxes pour l'année visée au 3° ; toutefois, pour l'application du 3 du I de l'article 1636 B sexies, pour le calcul des taux moyens pondérés constatés pour chacune de ces taxes, il n'est pas tenu compte des taux inférieurs aux trois quarts du taux moyen pondéré des communes membres du groupement constaté pour chaque taxe l'année précédente. Pour les établissements publics de coopération intercommunale qui font application des dispositions du II de l'article 1609 nonies C, le taux moyen pondéré tient compte du produit perçu par l'établissement public de coopération intercommunale ;

3° La variation des taux définis aux 1° et 2° est celle constatée l'année précédant celle au titre de laquelle l'établissement public de coopération intercommunale vote son taux de cotisation foncière des entreprises ou celui applicable dans la zone d'activités économiques.

Lorsque les taux définis aux 1° et 2° n'ont pas varié l'année précédant celle au titre de laquelle l'établissement public de coopération intercommunale vote son taux de cotisation foncière des entreprises ou celui applicable dans la zone d'activité économique, la variation prise en compte est celle constatée au titre de l'antépénultième année.

[...]