

# LÉGISLATION

## La taxation de la force motrice des chutes d'eau à l'impôt foncier

(A propos de la revision décennale en cours)

Par PAUL BOUGAULT, Avocat à la Cour d'Appel de Lyon.

*La reprise de la révision décennale qui, après avoir été ordonnée par la loi du 22 mars 1921 est actuellement en cours, a appelé l'attention des Industriels sur de multiples problèmes dont le principal est le suivant : la taxation de la force motrice d'une chute d'eau est-elle légale? Et, dans le cas de l'affirmative, comment doit-elle être opérée? L'article que l'on va lire a pour but de répondre à cette question.*

**Le principe de la taxation de la force motrice.** — Une force est produite par une masse d'eau qui tombe d'un point à un autre : c'est, en réalité, une chose immatérielle et l'on doit d'autant moins en douter aujourd'hui, même au point de vue légal, que la loi du 16 octobre 1919 a dissocié l'un de l'autre ces deux éléments : l'eau, considérée dans les usages agricoles et domestiques qui continuent à être régis par les principes du Code Civil, et la force motrice ou l'énergie qu'elle produit qui est réglementée par la nouvelle loi, dans des conditions qui varient selon la puissance obtenue. On se demande comment, au point de vue foncier, — ce qui est synonyme d'immobilier, — c'est-à-dire sous l'aspect le plus matériel que l'on puisse concevoir, la taxation d'une chose immatérielle peut être pratiquée?

La cause première se trouve évidemment dans le désir de ne pas laisser perdre, pour le Trésor Public, une source abondante de revenus. Mais, le prétexte juridique destiné à voiler cette cause, est plus difficile à déterminer : il semblerait même qu'il fût impossible à trouver : car une force motrice n'est jamais créée sans un canal et, précisément, la loi organique de la contribution foncière du 3 Frimaire an VII (23 Novembre 1798) contient un article ainsi conçu : art. 104 : « les canaux destinés à conduire « les eaux des moulins, forges et autres usines, ou à les détourner « pour l'irrigation, seront cotisés, mais à raison de l'espace seulement qu'ils occupent et sur le pied des terres qui les bordent. » D'après ce texte, étendu par la loi du 5 Floréal an XI (25 Avril 1803) à tous les canaux de navigation, on ne doit pas considérer le canal comme ayant une valeur plus grande que la terre sur laquelle il repose (Code des Lois pol. V<sup>o</sup> Contributions Directes, p. 150 et 151).

Mais, la Jurisprudence, pour échapper à ces considérations, a toujours appliqué en les combinant entre eux, deux autres articles de la même loi (1) : l'article 5 et l'article 87 d'après lesquels

(1) Voir dans le Code des Lois Pol. *eodem verbo*, p. 172, le texte de ces articles : article 5 : « le revenu net imposable des maisons, « et celui des fabriques, forges, moulins et autres usines sont tout « ce qui reste au propriétaire, déduction faite sur leur valeur locative calculée sur un nombre d'années déterminé, de la somme « nécessaire pour l'indemniser du dépérissement et des frais d'entretien et de réparation. » Article 87 : « le revenu net imposable « des fabriques, manufactures, forges, moulins et autres usines, « sera déterminé d'après leur valeur locative, calculée sur dix « années, sous la déduction d'un tiers de cette valeur en considération du dépérissement et des frais d'entretien et de réparation. » On remarquera que la contribution des chemins de fer a été établie par tous les cahiers des charges annexés aux lois portant concession des entreprises de cette nature et mise à la charge des concessionnaires : on retrouve aussi dans les cahiers des chemins de fer d'intérêt local cette rubrique qui met à la charge des concessionnaires la contribution foncière, tant de la voie que des propriétés bâties, *la première seule étant calculée comme pour les canaux*. Il en est de même pour les chemins de fer de l'Etat (loi du 22 déc. 1878, art. 9, D. P. 79, 4, 10).

les moulins, comme les autres propriétés immobilières construites, doivent être taxés à la contribution foncière d'après la valeur locative, c'est-à-dire le revenu qu'en trouverait le propriétaire : ce revenu bénéficie, au point de vue fiscal, de certaines réductions. Or, quand un moulin est offert en location, la force motrice qu'il peut procurer est un des éléments les plus importants qui influe sur le loyer dont le prix est débattu. On a même vu des usines hydrauliques données à bail, bien qu'elles fussent privées de leurs « engins tournants » ; car il suffit de remplacer les artifices disparus pour retrouver l'utilisation de la force qui a persisté même pendant la durée du chômage.

Ces considérations sont passées dans nos mœurs juridiques et s'expriment couramment par l'adage suivant : « est soumise « à la taxation foncière la force motrice brute d'une usine hydraulique ». Pratiquement, si l'usine est louée, la valeur locative imposable est trouvée d'après les usages légaux, en matière de taxation des usines ; si elle n'est pas louée, étant exploitée par le propriétaire lui-même, les agents du fisc s'efforcent d'évaluer la valeur locative du cheval à l'extrémité de la dérivation (1), sauf à lui ajouter, pour avoir une taxation complète, la valeur locative de la roue ou de la turbine.

**Exemples de jurisprudence : Décisions du Conseil d'Etat.** — Peu de questions ont été aussi souvent portées devant les Juridictions compétentes, que ce problème de la taxation de l'énergie hydraulique. On a même multiplié les modes de présentation, mais on n'a pu réussir à obtenir une décision favorable : la taxation à l'impôt foncier de la force hydraulique est une règle inflexible.

Sans vouloir donner une énumération complète, nous pouvons grouper les décisions et les classer dans les catégories suivantes :

1<sup>o</sup> *Décisions ayant affirmé explicitement ou implicitement le principe de la taxation* : Arrêt du 29 Avril 1904, dame Deval (Rec. Cons. Et. 1904, page 352) (2) : le canal servant à alimenter la chute d'eau qui fournit à un moulin *la force motrice*, doit être considéré comme *faisant partie de ce moulin*, et il doit être tenu compte de cet élément d'imposition dans l'établissement de la contribution foncière. Arrêt du 3 Février 1900, dame Monnier (Rec. Cons. Et. 1900, page 98) : une usine doit être imposée à raison du sol, *de la force motrice*, de l'outillage. Arrêt du 19 Janvier 1901, Caron (Rec. Cons. 1901, page 51) : la valeur locative doit être appréciée, en tenant compte de *la force motrice existante* et non de celle véritablement utilisée. Arrêt du 26 Mars 1886, Truffaut (D. P. 87. 3. 90) : un meunier *n'est pas fondé* à soutenir qu'on a tenu compte à tort comme élément d'imposition de son usine, *de la force motrice* dont dispose son moulin.

(1) Voir plus loin la méthode employée.

(2) Cet arrêt est également reproduit dans Dalloz, 1906, 5. 10.

2<sup>o</sup> *Décisions ayant répondu à certaines questions spéciales* : arrêt du 26 Mars 1886, Brunet (D. P. 87. 3 90) : le propriétaire d'un moulin n'est pas fondé à demander la réduction de la contribution foncière établie d'après le loyer qu'il retire de son moulin, *en se basant sur ce qu'il paie une redevance de 5.800 fr. pour concession de la force motrice utilisée* (1). Arrêt du 5 Août 1921, Basse et Société Electro-métallurgie de Saint-Béron (Rec. Cons. Et. 1921, page 822) : cet arrêt est ainsi conçu : « considérant que pour demander réduction du revenu net imposable assigné à son immeuble, lequel comprend notamment une chute d'eau transformée en force hydraulique, le sieur Basse soutient que c'est à tort qu'il a été fait état pour l'établissement de ce revenu, du prix de location d'une partie de cette force portée à un bail en cours intervenu entre sa locataire, la Société Electro-métallurgique de Saint-Béron et la Société Hydro-électrique de Guiers ; que ce procédé conduit à imposer la force de l'eau, alors qu'il ne doit être tenu compte que de la valeur des installations servant à engendrer et diriger cette force ; *considérant, d'une part, que ladite chute d'eau envisagée dans son ensemble, constitue l'un des éléments de la valeur locative de l'immeuble en cause et doit dès lors, être comprise, pour sa totalité, dans les bases de calcul de la contribution foncière ; que, pour déterminer la valeur locative de cette chute, transformée en force hydraulique, il appartenait à l'Administration de procéder, soit au moyen des actes de location, auxquels cette force avait pu donner lieu, soit par comparaison avec le loyer des chutes similaires de la région, soit, à défaut de ces bases, par voie d'appréciation directe ; considérant, d'autre part, qu'il résulte de l'instruction, et notamment de l'expertise à laquelle il a été procédé, le 27 Janvier 1913, qu'en fixant à 87.022 fr. la valeur locative de l'immeuble dont s'agit, après avoir tenu compte, non seulement des terrains, des bâtiments et de l'outilage, mais encore de la chute d'eau et de son aménagement, l'Administration des contributions directes n'a pas fait une évaluation exagérée de ladite valeur locative. »*

Mais, il faut attacher une importance particulière à l'arrêt du 5 Août 1921, Compagnie des Produits Chimiques d'Alais et de la Camargue (Rec. Cons. Et. 1921, page 824). Soit pour la contribution foncière, soit pour la taxation à la patente, la Société réclamante faisait valoir les deux arguments suivants : a) la chute d'eau était constituée par une dérivation dont le barrage et la plus grande partie du canal d'amenée, étaient situés sur une commune différente de celle sur laquelle l'usine était établie : on ne pouvait donc pas appliquer la force à l'usine même, car elle est en réalité produite par toute l'étendue de la dérivation : elle aurait donc dû être imposée sur le territoire des communes traversées ; b) la force hydraulique est utilisée non point sous la forme de mouvement, mais sous forme de chaleur qui sert au chauffage des cuves servant à la fabrication de l'aluminium.

Le Conseil d'Etat a jugé inopérants ces deux moyens de défense par un arrêt ainsi conçu : « Considérant qu'il résulte de l'instruction que la Compagnie des Produits Chimiques d'Alais et de la Camargue dispose, dans l'usine par elle occupée, de la force hydraulique produite par deux chutes d'eau ; que la dite force, utilisée pour la fabrication de l'aluminium, constitue un moyen matériel de production et doit, dès lors, nonobstant le fait que les dites chutes d'eau seraient situées sur le territoire d'une commune voisine, être comprise dans le calcul de la valeur locative de l'établissement ; considérant que la circonstance qu'une

partie de la force hydraulique dont s'agit sert à produire l'énergie électrique exclusivement employée au chauffage des cuves, n'est pas de nature à justifier l'exclusion de cette force des éléments imposables de l'usine. Considérant, d'autre part, qu'il résulte de l'instruction et notamment de l'expertise à laquelle il a été procédé, que les valeurs locatives assignées par l'Administration aux installations de la Compagnie requérante, sises sur le territoire de la commune de Saint-Martin-la-Porte et qui ont servi de base aux droits proportionnels de patente, afférents aux années 1905 à 1911 inclusivement, et aux contributions foncières des années 1910 et 1911, auxquels elle a été imposée sur les rôles de la dite commune, n'étaient pas exagérées par comparaison à celles des établissements similaires de la région. Que, par suite, c'est avec raison que le Conseil de Préfecture a rejeté les réclamations de la Compagnie. » (1)

3<sup>o</sup> *Décisions ayant non seulement prononcé le principe de la taxation, mais encore donné des renseignements sur les méthodes d'évaluation* : ces arrêts sont très nombreux ; les plus intéressants sont les suivants :

a) Arrêt du 5 août 1921, Société Escarfail (Rec. Cons. Et. 1921, page 825) : tant en ce qui concerne la contribution foncière des propriétés bâties que la taxation à la patente, il faut déterminer la valeur locative, soit au moyen de baux authentiques et de déclarations verbales dûment enregistrées, soit par comparaison avec d'autres locaux dont le loyer aura été régulièrement constaté ou sera notoirement connu, *et ce n'est qu'à défaut de ces éléments d'instruction qu'elle peut être déterminée par voie d'appréciation*. La force motrice qui donne l'impulsion à une usine, constitue un moyen matériel de production. Le Conseil de Préfecture a déterminé la valeur locative de cette force par voie d'appréciation directe et sans tenir compte de la valeur locative de la force utilisée dans des établissements similaires, cités au cours de l'instruction, et notamment dans le rapport des experts : il y a lieu de déterminer cette valeur locative, d'après celles qui ont été ainsi indiquées par voie de comparaison. Le Conseil d'Etat réforme tant pour la patente que pour la contribution foncière.

b) Il faut rapprocher de cet arrêt celui du 28 Juin 1918, Mizgier (Rec. Cons. Et. 1918, page 648) : la valeur locative de la chute d'eau, utilisée pour la force hydraulique de l'usine du réclamant, *doit être évaluée par comparaison avec d'autres chutes d'eau dont le loyer a été régulièrement constaté*, et en tenant compte de la situation et du régime de la chute d'eau dont il s'agit. Le Conseil d'Etat adopte, tant pour la patente que pour la contribution foncière, le recours du Ministre des Finances contre divers arrêtés du Conseil de Préfecture de la Savoie : il déclare qu'il résulte de l'instruction, et notamment de l'expertise à laquelle il a été procédé, que le Conseil de Préfecture a fait une évaluation insuffisante de la valeur locative de la chute d'eau utilisée pour la force hydraulique de l'usine du requérant ; par comparaison avec d'autres chutes d'eau, dont le loyer a été régulièrement constaté et en tenant compte de la situation et du régime de la chute d'eau

(1) Le Recueil du Conseil d'Etat (année 1915, page 169), cite encore un arrêt du 14 mai 1915, relatif à une question de contribution foncière, qui rejette un pourvoi contre un arrêté du Conseil de Préfecture de l'Isère (affaire du canal d'arrosage de la Romanche) ; il lui donne ce sommaire : « pour fixer le revenu net imposable d'une usine actionnée par un moteur hydraulique, il y a lieu de tenir compte de la valeur locative de la chute d'eau utilisée et qui constitue un des éléments de la valeur locative de l'immeuble ; » (rejet implicite d'une objection tirée de ce que la Houille blanche dérivant des chutes d'eau étant un combustible, ne doit pas entrer en compte pour le calcul de l'impôt) ; il s'agissait d'un recours relatif à la taxation foncière des propriétés bâties sur la commune de Jarrie.

(1) Voir également arrêt du 13 janvier 1899, Compagnie des Salins du Midi (D. P. 1900. 3. 42) : « C'est à bon droit que, pour apprécier la valeur locative de la force motrice, il n'a pas été fait de déduction de la redevance que la Compagnie paie à l'Etat pour la concession de l'eau. »

dont il s'agit, il sera fait une exacte valuation de sa valeur locative, en la fixant à 30 fr. par cheval-vapeur ; qu'en faisant état de cet élément d'imposition, seul contesté par le Ministre des Finances et le sieur Mizgier, il y a lieu de fixer à 27.475 fr. le revenu net devant servir de base à l'imposition de la contribution foncière (1).

c) Un arrêt du 7 Juillet 1909, Société Française des Forces Hydrauliques du Rhône (Rec. Cons. Et. 1909, p. 666) : cette décision établit une différence de principe entre la taxation de la chute à la contribution foncière et la taxation de la même chute à la patente. La valeur locative *servant de base à un impôt* qui est fixé pour 10 ans, doit comprendre la valeur *totale de la chute d'eau* dont dispose la Société, encore bien qu'elle n'en utilise qu'une seule partie dans l'exercice de son industrie, la chute faisant tout entière partie intégrante de l'établissement. Au contraire, en ce qui concerne le droit proportionnel de la patente, la valeur locative de l'établissement industriel doit être calculée indépendamment du rendement effectif de l'exploitation et du bénéfice qu'elle produit ; mais ce principe n'autorise pas le Ministre des Finances à prétendre que la valeur locative de la chute doit être établie sur toute la force nominale, mais seulement sur la partie de cette force qui peut être effectivement transformée en énergie électrique : car c'est simplement dans la limite où cette transformation pouvait être opérée, que la force hydraulique constituait un moyen matériel de production, au sens de l'article 12, paragraphe 3 de la loi du 15 Juillet 1880. (La valeur locative pour la patente a été estimée à 22.163 fr. et pour la contribution foncière à 38.878 fr.).

**Evaluation de la valeur locative du cheval brut.** — On comprend quelle difficulté pratique on rencontre quand il faut calculer le loyer d'un cheval théorique, et les erreurs sur ce point sont tellement répandues que l'on doit indiquer, tout d'abord, celles dans lesquelles on pourrait tomber.

1°) La valeur locative du cheval est absolument indépendante du prix de revient de la chute. Il est évident que, dans la même région, deux chutes ne tireront pas de la puissance dont elles peuvent disposer, un intérêt différent, parce que l'une aura dû consacrer à son premier établissement des sommes plus considérables que celles avancées par l'autre ; sans doute, au point de vue commercial, le rendement et l'amortissement des capitaux engagés seront moins avantageux dans la première affaire que dans la seconde ; mais, la valeur du cheval employé ou loué à des tiers restera identique, soit qu'il s'agisse d'une très basse

chute à gros débit, qui coûte un prix très élevé, soit qu'il s'agisse d'un faible débit dérivé sur une forte pente, soit que les travaux aient été ou non pratiqués dans un tunnel plus ou moins favorable à la construction.

2°) Il ne faut pas confondre la valeur locative du cheval brut, avec le prix du cheval équipé, ou si l'on veut du kilowatt vendu. La vente du courant électrique suppose d'abord au profit du vendeur un bénéfice commercial, et il est de jurisprudence constante en matière d'impôt foncier et même de patente, que la valeur locative ne doit rien avoir de commun avec le profit commercial : si un propriétaire louait sa maison à un commerçant en fixant comme loyer un pourcentage sur les recettes du commerce, il ne ferait pas un bail dans le sens réel du mot, mais une sorte d'association en participation : il aurait le droit absolu de demander qu'aucun compte ne fut tenu du contrat antérieur, et la valeur locative de son immeuble serait trouvée par comparaison avec un immeuble de même importance dans la même région. De plus, dans le prix du kilowatt vendu, on trouve non seulement la valeur locative du cheval brut, mais encore celle des engins hydrauliques ou électriques de transformation (turbines ou alternateurs) qui ont concouru à la production du courant. Lorsque l'agent fiscal réclamera par conséquent, la communication des contrats passés par l'exploitant avec les communes, le département, l'Etat, on pourra satisfaire à son désir, parce que la publicité de ces documents lui permettra toujours de se les procurer. Mais, il y aura lieu de lui faire observer qu'ils ne donnent en ce qui concerne la valeur locative, aucun renseignement vrai.

Le seul moyen, un peu empirique, pour connaître la valeur locative du cheval, consiste pour l'Administration à rechercher dans la région une location faite, dans des conditions indiscutables et ne portant que sur un barrage et un canal, c'est-à-dire sur une force motrice installée, mais non équipée : on rencontre plus fréquemment qu'on le suppose, à première vue, des tractations de cette nature, généralement dans le cas où des affaires peu prospères ou l'exiguïté de moyens financiers ont amené la cession d'une entreprise avant son achèvement. Le prix de location, pour le nombre donné de chevaux, divisé par ce nombre fait trouver la valeur de l'unité.

Il est évident que ce prix unitaire ne doit pas être purement et simplement transporté dans l'affaire examinée : les valeurs locatives d'une puissance varient d'une région à une autre : la commodité de l'accès dans l'usine, les moyens de communication (chemin de fer, canaux), l'abondance de la main-d'œuvre dans le pays rendront la location plus facile que dans d'autres régions.

De plus, on trouve plus aisément un preneur pour une puissance normale que pour une puissance considérable exigeant des capitaux très importants. Dans la région du Sud-Est la valeur locative du cheval brut ayant été fixée à 30 fr. vers 1910 pour des chutes admirablement situées, la même valeur a été abaissée à 15 fr. pour d'autres moins heureusement placées et beaucoup plus considérables.

(1) C'est un principe que le Conseil d'Etat ne manque pas d'affirmer : c'est seulement à défaut de termes de comparaison, que la valeur locative des locaux imposables à la contribution foncière peut être évaluée directement : un contribuable qui possède un immeuble, dont la valeur locative a pu être normalement déterminée par voie de comparaison avec les bâtiments similaires du quartier, ne saurait demander que cette valeur locative fut fixée par voie d'appréciation directe (5 février 1915, Laurent, Rec. Cons. Et., 1915, page 12).