

Comment déterminer la valeur locative d'un local commercial assujéti à la taxe foncière en l'absence de révision des bases cadastrales ?

Résumé

Lorsque l'administration détermine la valeur locative d'un local commercial assujéti à la taxe sur le foncier bâti selon la méthode de l'appréciation directe à partir de la valeur vénale du bien, les dispositions du CGI imposent, en l'absence de révision générale des bases cadastrales, de déterminer cette valeur à la date de référence du 1^{er} janvier 1970.

Pour reconstituer cette valeur vénale, l'administration doit procéder selon l'une des méthodes prévues à l'article 324 AC de l'annexe III au CGI. Ces dispositions n'excluent pas qu'en l'absence d'acte ou de toute autre donnée récente faisant apparaître une estimation de l'immeuble à évaluer susceptible d'être retenue, l'administration se réfère à des transactions portant sur des immeubles de nature comparable et dont la date est la plus proche possible du 1^{er} janvier 1970; pour reconstituer la valeur vénale de l'immeuble ainsi retenu à la date du 1^{er} janvier 1970, il lui appartient, sous le contrôle du juge, d'appliquer à la base ainsi déterminée, tout indice ou combinaison d'indices propres à retracer au mieux la variation de la valeur vénale entre la date de cette transaction et le 1^{er} janvier 1970.

Recettes locales ■ Taxes foncières sur les propriétés bâties ■ Évaluation de la valeur locative par appréciation directe (CGI art. 1498 3°) ■ Absence de révision des bases cadastrales depuis le 1^{er} janvier 1970 ■ Conséquences.

CE Avis (8/3 SSR) 24 novembre 2006, *SCI Paris-Montreuil*, req. n° 297098 – M. Sauron, Rapp. – M. Olléon, C. du G. – SCP Nicolaÿ, de Lanouvelle, Av.

➔ Avis qui sera publié au Recueil Lebon.

Conclusions

Laurent Olléon, commissaire du gouvernement

La SCI Paris Montreuil est propriétaire à Montreuil-sous-Bois (Seine-Saint-Denis) d'un immeuble dans lequel est exploité un hôtel-restaurant à l'enseigne « Campanile ». Estimant contestables les conditions dans lesquelles avait été évaluée la taxe foncière sur les propriétés bâties dont elle était redevable à raison de ce bâtiment, la société, après avoir réclamé en vain, a saisi le tribunal administratif de Cergy-Pontoise de cinq requêtes visant à obtenir la décharge partielle de la taxe à laquelle elle avait été assujéti pour les années 1997 à 2001. Par un jugement unique en date du 6 mai 2003, le tribunal administratif a partiellement fait droit à ces demandes.

Litige sur les bases cadastrales

Insatisfaite, la société a alors porté le litige devant la cour administrative d'appel de Paris. Elle contestait notamment le choix du local-type retenu par les premiers juges pour procéder à l'évaluation de la valeur locative selon la méthode par comparaison prévue à l'article 1498 2° du code général des impôts. Devant la cour, l'administration a abandonné ce terme de comparaison. La société ayant elle-même proposé un autre local-type, situé sur le territoire de la commune de Villejuif, l'administration l'a accepté, mais en retenant le tarif unitaire mentionné sur un procès-verbal complémentaire d'évaluation, soit 150 F le m², alors

que la société réclamait l'application du tarif unitaire initial, soit 63 F le m². Par un arrêt en date du 21 juin 2006, la cour a jugé que le tarif de 150 F ne pouvait être retenu, dans la mesure où il avait été irrégulièrement établi.

La société avait proposé pas moins de neuf autres termes de comparaison. La cour n'en a validé aucun. Elle a ainsi refusé de retenir des locaux-types situés à Issy-les-Moulineaux, Courbevoie, Chelles et Cergy au motif que leurs caractéristiques n'étaient pas similaires à celles du local à évaluer. Elle a refusé de retenir les locaux proposés par la société sur le territoire des communes de Versailles et Saint-Germain-en-Laye, non pas parce qu'ils n'étaient pas similaires à l'immeuble à évaluer, mais parce

que les communes elles-mêmes ne se trouvaient pas dans une situation économique analogue à celle de la commune de Montreuil, contrairement aux prévisions du b du 2° de l'article 1498 du code général des impôts. La cour a pour le même motif écarté les locaux-types proposés sur le territoire des communes de Vert-Saint-Denis et Fontainebleau. Enfin, elle a écarté le neuvième terme de comparaison proposé par la société, local-type comparable situé sur le territoire de la commune de Villeneuve-Saint-Georges, elle-même analogue à la commune de Montreuil-sous-Bois, au motif que ce local avait lui-même été évalué par comparaison avec un local-type situé sur le territoire de la commune de Chennevières, lequel avait été évalué par voie d'appréciation directe, ce qui empêchait qu'il soit retenu comme terme de comparaison¹.

Pas moins de onze termes de comparaison ont donc été envisagés dans cette affaire... Nous vous livrons ces éléments pour vous montrer ce qu'est devenu le quotidien de l'évaluation de la valeur locative des locaux commerciaux pour la taxe foncière sur les propriétés bâties, exercice qui prend des allures de plus en plus acrobatiques en raison de l'absence de révision générale des bases cadastrales depuis 1970.

Constatant l'impossibilité d'évaluer l'immeuble litigieux selon la méthode par comparaison, la cour a conclu qu'il convenait de passer à l'évaluation par appréciation directe, méthode prévue à l'article 1498 3° du code général des impôts et dont vous avez rappelé, il y a peu, le caractère subsidiaire².

L'administration a, à cette fin, proposé de déterminer la valeur locative de l'immeuble de Montreuil-sous-Bois à partir de la valeur vénale de cinq autres immeubles situés à Bagnolet, Drancy, Saint-Denis, Montreuil-sous-Bois et Noisy-le-Grand, dans lesquels sont exploités des hôtels ayant fait l'objet de transactions en 1990, 1992 et 1996, en corrigeant la valeur de ces immeubles par application de l'indice INSEE du coût de la construction pour déterminer leur valeur à la date de référence du 1^{er} janvier 1970.

La cour a alors considéré que cette façon de procéder justifiait qu'elle sursoie à statuer jusqu'à ce que vous vous soyez prononcés, en application de l'ar-

ticle L. 113-1 du code de justice administrative, sur la question suivante: « *Lorsqu'elle détermine la valeur locative d'un immeuble par voie d'appréciation directe, sur le fondement du premier alinéa de l'article 324 AC de l'annexe III au code général des impôts, l'administration fiscale peut-elle se référer à des immeubles de nature comparable ayant fait l'objet de transactions récentes à la date des impositions en litige ou doit-elle nécessairement se référer à ceux de ces immeubles ayant fait l'objet de transactions récentes à la date de référence du 1^{er} janvier 1970 ?* »

Cette question de droit est nouvelle, elle présente une difficulté sérieuse et elle est bien sûr susceptible de se poser dans de nombreux litiges: elle satisfait donc les trois critères de recevabilité posés par l'article L. 113-1 du code de justice administrative.

La réponse qu'il convient d'y apporter nous semble s'évincer des textes applicables. À cet effet, rappelons brièvement comment sont évaluées les valeurs locatives pour le calcul de la taxe foncière sur les propriétés bâties.

Les articles 1496 à 1497 du code général des impôts décrivent le régime applicable aux locaux affectés à l'habitation ou servant à l'exercice d'une profession autre qu'agricole, commerciale, artisanale ou industrielle, articles qui ne sont donc pas concernés par la demande d'avis, pas plus que n'est concernée la méthode comptable, bien connue de votre formation de jugement, et qui, en vertu de l'article 1499 du code général des impôts, est applicable aux établissements industriels.

Règles applicables aux locaux commerciaux et industriels

C'est l'article 1498 du code qui fixe la méthode applicable aux autres locaux. Cette méthode vaut donc pour les locaux commerciaux, artisanaux et agricoles. Elle se présente de la façon suivante. Le 1° de cet article prévoit que pour les biens donnés en location à des conditions de prix normales, la valeur locative retenue est celle qui ressort de la location, c'est-à-dire, le plus souvent, des stipulations du bail. Le 2° de l'article 1498 dispose que pour les biens non loués – c'est-à-dire, pour l'essentiel, les biens occupés par leur propriétaire – et pour les biens loués à des conditions de prix anormales, la valeur locative est déterminée par comparaison avec des immeubles de référence choisis dans la commune ou pour des immeubles présentant un caractère particulier ou

exceptionnel, en dehors de la commune. Enfin, le 3° de l'article 1498 joue le rôle de disposition-balai, et prévoit que lorsque les méthodes des 1° et 2° ne trouvent pas à s'appliquer, la valeur locative est déterminée par voie d'appréciation directe.

Ces dispositions, vous le savez, ont été conçues à une époque où il était prévu de procéder de façon périodique à une réévaluation des bases cadastrales. C'est la raison pour laquelle les dispositions réglementaires qui sont venues préciser les modalités d'application de l'article 1498 du code général des impôts prévoient que les contrats de location qui servent à déterminer la valeur locative pour l'application de la méthode d'après le bail³ sont les contrats en cours à la date de référence, c'est-à-dire la date de la dernière révision générale des bases cadastrales, qui était donc censée changer dans le temps, à la faveur des révisions successives. L'article 324 C de l'annexe III au code général des impôts indique que la valeur locative des immeubles-types utilisés dans le cadre de la méthode par comparaison⁴ est elle aussi déterminée à partir des baux en cours à la date de référence.

Le problème est qu'il n'y a pas eu de révision générale des bases cadastrales depuis le 1^{er} janvier 1970, si bien que, dans pour l'application des 1° et 2° de l'article 1498 du code général des impôts, l'évaluation continue, 36 ans plus tard, à s'opérer par référence à des contrats de location en cours à cette date.

Mais ce qui nous intéresse aujourd'hui, c'est le 3° de l'article 1498, c'est-à-dire l'évaluation par voie d'appréciation directe, qui est mise en œuvre lorsque aucune des deux méthodes précédentes n'est applicable.

Que disent les textes réglementaires sur cette question? L'article 324 AB de l'annexe III au code dispose que l'évaluation directe de l'immeuble est opérée par application d'un taux d'intérêt à sa valeur vénale, telle qu'elle serait constatée à la date de référence si l'immeuble était libre de toute location ou occupation. Voici donc un premier enseignement: la valeur vénale à retenir dans l'appréciation directe est celle de l'immeuble vide au 1^{er} janvier 1970. S'agissant du taux d'intérêt à appliquer, l'article 324 AB précise qu'il est fixé en fonction du taux des placements immobiliers constatés dans la région à la date de référence pour des immeubles similaires. Vous voyez donc que la valeur locative s'obtient en affectant à la valeur vénale qu'aurait l'immeuble nu au 1^{er} janvier 1970 un taux de placements

¹ CE 24 novembre 1997, *Société Marché Lauragais Camman*, req. n° 170952: *RJF* 1/98, n° 53.

² CE (8/3 SS) 25 novembre 2005, *Société Natiocrédibail*, req. n° 264323: *RJF* 2/06, n° 162.

³ 1° de l'article.

⁴ 2° de l'article 1498.

immobiliers « constaté » au 1^{er} janvier 1970.

Que se passe-t-il en l'absence d'acte et de toute autre donnée faisant apparaître une estimation de la valeur vénale au 1^{er} janvier 1970 de l'immeuble à évaluer ? L'article 324 AC de l'annexe III au code général des impôts dispose qu'en pareil cas cette valeur vénale est appréciée d'après la valeur vénale d'autres immeubles d'une nature comparable ayant fait l'objet de transactions « récentes », situés dans la commune même ou dans une localité présentant du point de vue économique une situation analogue à celle de la commune en cause.

À la façon dont elles sont bâties, vous voyez qu'en faisant mention de « transactions récentes », ces dispositions se réfèrent à des transactions proches de la date de référence, soit le 1^{er} janvier 1970.

Précisons que l'article 324 AC de l'annexe III indique par ailleurs que la valeur vénale à la date de référence de l'immeuble à évaluer peut également être obtenue en ajoutant à la valeur vénale du terrain, estimée par comparaison avec celle qui ressort de transactions récentes relatives à des terrains à bâtir situés dans une zone comparable, la valeur de reconstruction « au 1^{er} janvier 1970 » de cet immeuble, réduite pour tenir compte de la dépréciation immédiate et du degré de vétusté de l'immeuble et de son état d'entretien, ainsi que de la nature, de l'importance, de l'affectation et de la situation de ce bien. Ici encore apparaît l'expression « transactions récentes », au sujet de la valeur vénale du terrain, à laquelle on ajoute la valeur de reconstruction de l'immeuble « au 1^{er} janvier 1970 ». Et nous insistons sur ce point : le texte parle non pas de la date de référence, mais, expressément, du 1^{er} janvier 1970. Le rapprochement de ces différents termes laisse encore une fois supposer que les transactions récentes dont il est question sont celles qui sont proches de la date de référence, c'est-à-dire le 1^{er} janvier 1970.

Soulignons tout de suite que cette interprétation ne manque pas de cohérence : donner à l'expression « transaction récentes » le sens de « transactions proches du 1^{er} janvier 1970 » revient à donner des textes à appliquer une lecture qui, quelle que soit la méthode utilisée à l'intérieur de l'article 1498 du code général des impôts, revient toujours à la date de référence, soit celle de la dernière révision générale des bases cadastrales.

Pratiques administratives

Que vous dit le ministre ? Il rappelle fort justement que vous avez déjà jugé que, par transactions récentes au sens du 1^{er} alinéa de l'article 324 C de l'annexe III au code général des impôts, il convient d'entendre les transactions intervenues à des dates proches du 1^{er} janvier 1970⁵. Le point semble donc être déjà tranché par votre jurisprudence.

Mais le ministre souligne ensuite que les transactions intervenues à des dates proches du 1^{er} janvier 1970 sont aujourd'hui de plus en plus difficiles à trouver. Il relève qu'un nombre croissant de locaux a fait l'objet soit d'un changement de consistance ou d'affectation, soit d'une location ou d'une édification selon de nouvelles techniques de construction, après la date de référence. Il ajoute que certains types d'activité, tels que les hypermarchés ou chaînes hôtelières, n'existaient pas en 1970.

Et le ministre de vous expliquer qu'en conséquence, pour l'application de la méthode d'évaluation par voie d'appréciation directe, l'administration a de plus en plus fréquemment recours à un échantillon de transactions qui sont soit proches de la date d'établissement de la première évaluation⁶, soit proches de la date d'établissement des impositions en cause (par exemple, en retenant des actes de mutations intervenues en 1998, 2001 et 2006 pour un immeuble imposé pour la première fois en 1985 et cotisé au titre des années 2001, 2002 et 2003). Après une analyse de ces différents éléments de référence, une seule transaction relative au bien présentant les caractéristiques les plus représentatives de l'immeuble à évaluer est retenue.

Soulignons dès à présent que ce n'est pas ce que l'administration a fait dans la présente affaire, puisqu'elle a proposé à la cour administrative d'appel de Versailles pas moins de cinq immeubles. Néanmoins, le ministre vous explique qu'une fois qu'un seul local est retenu, la valeur vénale du bien à évaluer, représentée par le prix de la transaction éventuellement ajusté pour tenir compte des caractéristiques de l'immeuble à évaluer, est ramenée à la valeur au 1^{er} janvier 1970 par application de la variation de l'indice trimestriel INSEE du coût de la construction constatée entre la date de la transaction et le premier trimestre de l'année 1970.

Le ministre vous demande de bénir ce système, et de dire dans votre avis que pour évaluer la valeur locative d'un bien selon la méthode de l'appréciation directe, l'administration peut se référer à un immeuble de nature comparable

ayant fait l'objet d'une transaction proche soit de la date de référence – le 1^{er} janvier 1970 –, soit de la date de l'évaluation, soit encore de la date de l'imposition.

Il nous semble que vous ne pouvez accomplir cet effort, pour plusieurs raisons.

La première est que la lecture des textes elle-même vous conduit à considérer que les transactions récentes visées à l'article 324 AC de l'annexe III au code sont les transactions proches de la date de référence, soit le 1^{er} janvier 1970.

Deuxièmement, c'est aussi ce que vous avez jugé par votre jurisprudence précitée du 15 juin 1988, sur laquelle il vous faudrait donc revenir. Notons qu'à cette époque, l'administration elle-même soutenait que les transactions récentes sont les transactions proches de la date de référence.

Troisièmement, suivre l'administration dans la voie où elle veut vous entraîner reviendrait à donner à une même expression, « transactions récentes », pas moins de trois significations différentes, puisqu'il s'agirait à la fois des transactions proches de la date de référence, des transactions proches de la date de l'évaluation ou des transactions proches de la date de l'imposition, le choix entre ces trois possibilités étant laissé à l'appréciation du service. Ce n'est pas exactement ainsi que vous avez l'habitude d'interpréter les textes dont vous devez faire application.

Bien sûr, nous ne sommes pas insensible à l'argument pratique, tiré de ce que les textes ayant vieilli, il devient très difficile de repérer des transactions portant sur des immeubles comparables intervenues à une date proche du 1^{er} janvier 1970. Mais quatre objections complémentaires nous conduisent à refuser le revirement de jurisprudence que l'administration appelle de ses vœux.

La première objection est que ce ne sont pas les textes qui ont vieilli. Ils seraient faciles à appliquer aujourd'hui s'il y avait eu des révisions générales des bases cadastrales. C'est l'absence de révision qui a compliqué leur mise en œuvre. Relevons au passage que la jurisprudence que la position du ministre vous conduirait à abandonner parle de transactions « proches du 1^{er} janvier 1970 », ce qui ne signifie aucunement qu'elles doivent avoir eu lieu « au 1^{er} janvier 1970 ». Il existe donc déjà, dans la

⁵ CE 15 juin 1988, req. n° 59556 : RJF 8-9/88, n° 1004.

⁶ Par exemple, des transactions réalisées en 2000, 2002 et 2006 pour un immeuble imposé pour la première fois en 2004.

Finances publiques locales

jurisprudence actuelle, un élément de souplesse.

La deuxième objection est d'ordre pratique. Le ministre vous explique que, lorsque l'administration se réfère à un immeuble ayant fait l'objet d'une transaction proche de la date de l'évaluation ou de la date de l'imposition, la valeur vénale que représente le prix de la transaction est ramenée à la valeur au 1^{er} janvier 1970 par application de la variation de l'indice trimestriel INSEE du coût de la construction. Voilà effectivement une méthode pour restituer la valeur vénale à la date de référence. Mais le choix de l'indice du coût de la construction procède d'une pratique administrative, et ne figure nullement dans le code général des impôts. C'est un choix qui n'est certes pas dénué de sens : vous savez en effet que, pendant longtemps, le montant des loyers a été indexé sur l'indice du coût de la construction. Le problème est que cet indice a été récemment décrié comme inflationniste, et contesté au point que le gouvernement a fait adopter par le Parlement l'article 35 de la loi n° 2005-841 du 26 juillet 2005, dite « Habitat pour tous », afin que les loyers évoluent, à compter du 1^{er} janvier 2006, non plus au rythme de l'indice du coût de la construction, mais au rythme d'un indice de référence des loyers (IRL) calculé par l'INSEE.

Cette modification souligne à quel point est sujet à discussion l'indice du coût de la construction, que l'administration utilise donc pour calculer la valeur vénale au 1^{er} janvier 1970, dans la pratique qu'elle voudrait que vous avaliez. Le ministre lui-même reconnaît qu'existent d'autres indices, comme l'indice du bâtiment et des travaux publics, élaboré

en 1974, ou encore l'indice TP 02 du coût des ouvrages d'art en site terrestre, fluvial ou maritime et fondations spéciales, sans toutefois vous exposer pourquoi l'administration ne les a pas retenus par préférence à l'indice du coût de la construction.

Par conséquent, si vous répondez à la demande d'avis dans le sens qu'indique le ministre, vous devriez laisser en suspens la question, qui ne vous est pas posée aujourd'hui, de savoir quel indice retenir pour ramener au 1^{er} janvier 1970 la valeur vénale des immeubles évalués par références à des transactions proches soit de la date de l'évaluation, soit de la date de l'imposition. En d'autres termes, votre avis apporterait un éclairage incomplet aux juges du fond, et ferait sans doute naître plus de perplexité qu'il n'apporterait de certitudes.

La troisième objection qui nous conduit à refuser le revirement de jurisprudence sollicité tient aux rôles respectifs du juge et de l'administration. Que vous demande le ministre ? Il veut que vous interprétiez un texte en vous éloignant à la fois de sa lettre même et de l'interprétation que vous en avez déjà donnée dans votre jurisprudence. Pourquoi vous le demande-t-il ? Parce que, faute de révision générale des bases cadastrales depuis le 1^{er} janvier 1970, ce texte est devenu difficilement applicable. Mais si le ministre est convaincu que la bonne méthode consiste désormais à laisser le choix à l'administration de se référer à des transactions proches soit du 1^{er} janvier 1970, soit de la date d'évaluation, soit de la date d'imposition, en revenant dans ces deux derniers cas au 1^{er} janvier 1970 par une régression qui utilise l'indice du coût de la construction,

que ne modifie-t-il en conséquence les dispositions réglementaires de l'article 324 AC de l'annexe III au code général des impôts ? Rien en effet ne l'en empêche : l'article 1498 du code général des impôts est muet quant aux modalités d'application de l'évaluation par appréciation directe, et l'habilitation reconnue au pouvoir réglementaire sur ce point est très large. Pourquoi, dans ces conditions, vous demander de vous déjuger en faisant dire à l'article 324 AC de l'annexe III au code ce qu'il ne dit pas, et en donnant pour cela à une même expression trois sens différents ?

Pour toutes ces raisons, nous vous invitons à dire que lorsqu'elle détermine la valeur locative d'un immeuble par appréciation directe, sur le fondement de l'article 324 AC de l'annexe III au code général des impôts, l'administration doit se référer à des immeubles de nature comparable ayant fait l'objet de transactions proches de la date de référence du 1^{er} janvier 1970.

Et par ces motifs, nous concluons à ce qu'il soit répondu en ce sens à la demande d'avis formulée par la cour administrative d'appel de Versailles. ■

Avis

Vu, enregistré le 5 septembre 2006 au secrétariat du contentieux du Conseil d'État l'arrêté du 21 juillet 2006 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles, avant de statuer sur la requête de la SCI Paris-Montreuil tendant, d'une part, à la réformation du jugement du 6 mai 2003 par lequel le tribunal administratif de Cergy-Pontoise lui a accordé une réduction, qu'elle estime insuffisante, des cotisations de taxe foncière sur les propriétés bâties auxquelles elle a été assujettie au titre des années 1997, 1998, 1999, 2000 et 2001 dans les rôles de la commune de Montreuil, à raison d'un local à usage d'hôtel-restaurant situé [...] rue Professeur André-Lemière, et d'autre part, à la réduction des impositions restant en litige, a décidé, par application des dispo-

sitions de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, de transmettre le dossier de cette requête au Conseil d'État en soumettant à son examen la question suivante : lorsqu'elle détermine la valeur locative d'un immeuble par appréciation directe, sur le fondement du premier alinéa de l'article 324 AC de l'annexe III au code général des impôts, l'administration fiscale peut-elle se référer à des immeubles de nature comparable ayant fait l'objet de transactions récentes à la date des impositions en litige ou doit-elle nécessairement se référer à ceux de ces immeubles ayant fait l'objet de transactions récentes à la date de référence du 1^{er} janvier 1970 ?

[...]

REND L'AVIS SUIVANT :

I. Aux termes de l'article 1498 du code général des impôts : « La valeur locative de tous les biens autres que les locaux d'habitation ou à usage professionnel visés au I de l'article 1496 et que les établissements industriels visés à l'article 1499 est déterminée au moyen de l'une des méthodes indiquées ci-après : 1° Pour les biens donnés en location à des conditions de prix normales, la valeur locative est celle qui ressort de cette location ; 2° a. Pour les biens loués à des conditions de prix anormales ou occupés par leur propriétaire, occupés par un tiers à un autre titre que la location, vacants ou concédés à titre gratuit, la valeur locative est déterminée par comparaison. Les termes de comparaison sont choisis dans la commune. Ils peuvent

être choisis hors de la commune pour procéder à l'évaluation des immeubles d'un caractère particulier ou exceptionnel; b. La valeur locative des termes de comparaison est arrêtée: soit en partant du bail en cours à la date de référence de la révision lorsque l'immeuble type était loué normalement à cette date; soit, dans le cas contraire, par comparaison avec des immeubles similaires situés dans la commune ou dans une localité présentant, du point de vue économique, une situation analogue à celle de la commune en cause et qui faisaient l'objet à cette date de locations consenties à des conditions de prix normales; 3° À défaut de ces bases, la valeur locative est déterminée par voie d'appréciation directe ».

II. Aux termes de l'article 324 AB de l'annexe III au code général des impôts: « Lorsque les autres moyens font défaut, il est procédé à l'évaluation directe de l'immeuble en appliquant un taux d'intérêt à sa valeur vénale, telle qu'elle serait constatée à la date de référence si l'immeuble était libre de toute location ou occupation. Le taux d'intérêt susvisé est fixé en fonction du taux des placements immobiliers constatés dans la région à la date de référence pour des immeubles similaires ». Enfin aux termes de l'article 324 AC de l'annexe III au code général des impôts: « En l'absence d'acte et de toute autre donnée récente faisant apparaître une estimation de l'immeuble à évaluer susceptible d'être retenue, sa valeur vénale à la date de référence est appréciée d'après la valeur vénale d'autres immeubles d'une nature comparable ayant fait l'objet de transactions récentes, situés dans la commune même ou dans une localité présentant du point de vue économique une situation analogue à celle de la com-

mune en cause. / La valeur vénale d'un immeuble peut également être obtenue en ajoutant à la valeur vénale du terrain, estimé par comparaison avec celle qui ressort de transactions récentes relatives à des terrains à bâtir situés dans une commune comparable, la valeur de reconstruction au 1^{er} janvier 1970 dudit immeuble, réduite pour tenir compte, d'une part de la dépréciation immédiate et, d'autre part, du degré de vétusté de l'immeuble et de son état d'entretien, ainsi que de la nature, de l'importance, de l'affectation et de la situation de ce bien. »

III. Les règles d'évaluation de la valeur locative des locaux autres que les locaux d'habitation ou à usage professionnel fixées par l'article 1498 précité du code général des impôts ont pour objet de permettre à l'administration de déterminer, comme elle y est tenue, sous le contrôle du juge de l'impôt, la valeur locative des biens.

Lorsque aucune valeur locative ne peut être déterminée par application des règles prévues au 1^o puis au 2^o de cet article, par référence au loyer du bien ou à défaut par comparaison, l'administration est fondée, en vertu du 3^o, à déterminer cette valeur par voie d'appréciation directe, à partir de la valeur vénale du bien à la date de référence du 1^{er} janvier 1970.

Pour reconstituer cette valeur vénale, l'administration doit procéder selon l'une des méthodes prévue à l'article 324 AC précité de l'annexe III au code général des impôts. Ces dispositions n'excluent toutefois pas qu'en l'absence d'acte ou de toute autre donnée récente faisant apparaître une estimation de l'immeuble à évaluer susceptible d'être retenue, l'adminis-

tration se réfère à des transactions portant sur des immeubles de nature comparable et dont la date est la plus proche possible du 1^{er} janvier 1970; pour reconstituer la valeur vénale de l'immeuble ainsi retenu à la date du 1^{er} janvier 1970, il lui appartient, sous le contrôle du juge, d'appliquer à la base ainsi déterminée, tout indice ou combinaison d'indices propres à retracer au mieux la variation de la valeur vénale entre la date de cette transaction et le 1^{er} janvier 1970;

[...]. ■

Observations

Le pays semble s'être accommodé de l'absence de révision générale, depuis 1970, des bases cadastrales servant d'assiette aux impôts fonciers locaux. Cette situation qui s'éternise suscite toutefois des difficultés croissantes, notamment lorsqu'il y a lieu d'appliquer les textes qui présupposent des révisions régulières des bases cadastrales.

Les règles d'évaluation de la valeur locative des immeubles assujettis au foncier bâti sont fixées aux articles 1494 à 1501 du code général des impôts (CGI). Pour les locaux d'habitation et les locaux professionnels à usage non industriel et non commercial, l'article 1496 prévoit des règles qui permettent, en certaines circonstances, de surmonter l'absence de révision générale des bases cadastrales. La difficulté est également surmontée pour les immobilisations industrielles régies par l'article 1499, auxquelles s'applique une méthode d'évaluation comptable. En revanche, les dispositions de l'article 1498, applicables aux locaux commerciaux et aux biens divers qui ne sont régis ni par l'article 1496 ni par l'article 1499, ne permettent pas de contourner complètement l'obstacle qui résulte de l'absence de révision. Le législateur a prévu deux méthodes principales d'évaluation concernant, l'une, les biens loués à des conditions de prix normales, l'autre, les biens occupés par leur

propriétaire, loués à des conditions de prix anormales ou se trouvant dans une autre situation. Dans cette seconde méthode, la valeur locative peut être arrêtée par comparaison avec des immeubles similaires. Mais le 3^o de l'article 1498 prévoit une méthode d'évaluation subsidiaire, pour les cas dans lesquels aucune des deux méthodes principales ne peut trouver à s'appliquer, ce qui concerne tout particulièrement les locaux commerciaux occupés par leur propriétaire ou qui ne sont pas loués à des conditions de prix normales et pour lesquels aucune comparaison n'est pertinente. Pour ces locaux, la valeur locative « est déterminée par voie d'appréciation directe », selon les précisions fixées aux articles 324 AB et 324 AC de l'annexe III au CGI.

C'est sur l'interprétation de ces règles fixant la méthode d'appréciation directe que le Conseil d'État a été saisi d'une demande d'avis. Suivant les conclusions très claires de M. Olléon, il estime que le 3^o de l'article 1498 impose de déterminer la valeur d'appréciation directe à partir de la valeur vénale du bien à la date de référence du 1^{er} janvier 1970, sauf dans l'hypothèse, prévue par l'article 324 AC de l'annexe III au CGI, où un acte ou toute autre donnée récente permet de faire apparaître une estimation de l'immeuble à évaluer susceptible

Finances publiques locales

d'être retenue. Il confirme ainsi une position déjà prise dans un arrêt du 15 juin 1988 ⁷. L'administration espérait que les difficultés croissantes qu'il y a, avec le temps, à reconstituer la valeur vénale des biens au 1^{er} janvier 1970 entraîneraient un abandon de cette jurisprudence, mais, comme l'a très justement souligné le commissaire du gouvernement, il n'y a pas de bon motif, pour le juge administratif, de faire une interprétation acrobatique de textes que le pouvoir réglementaire est en mesure de modifier.

Le Conseil d'État précise que si, pour reconstituer la valeur vénale, l'administration doit se référer à des transactions portant sur des immeubles de nature comparable, elle doit se fonder sur des éléments dont la date est la plus proche possible du 1^{er} janvier 1970 et que, pour reconstituer la valeur vénale de

l'immeuble ainsi retenu à la date du 1^{er} janvier 1970, il lui appartient, sous le contrôle du juge, d'appliquer à la base ainsi déterminée, « *tout indice ou combinaison d'indices propres à retracer au mieux la variation de la valeur vénale entre la date de cette transaction et le 1^{er} janvier 1970* ». Ce n'est certes pas un exercice facile, mais c'est le prix à payer en l'absence de révision des bases cadastrales ou de modification des règles en vigueur pour la détermination des bases d'imposition. ■

⁷ De Croy, req. n° 59556: Rec., T., p. 728.