

## Impôts locaux

# 528 Taxe foncière : les contentieux concernant les locaux types utilisés pour les évaluations par comparaison

## Retour sur l'affaire *Ishtar*

**Julien THIRY,**

*avocat associé,  
cabinet Berger, Thiry Associés*



**L'analyse des décisions intervenues dans l'affaire *Ishtar*, dont la décision du Conseil d'État du 5 février 2014<sup>1</sup> a été mise en échec par la loi de finances rectificative pour 2014<sup>2</sup>, permet d'aborder certains des points essentiels des contentieux en matière de taxe foncière concernant les locaux types utilisés pour les évaluations par comparaison. Malgré l'intervention de cette validation législative, certains de ces axes de contestation des évaluations par comparaison conservent tout leur intérêt.**

**I** - À l'issue de la vérification de ses bases d'imposition à la taxe foncière, la société SARL *Ishtar* a contesté la validité de l'évaluation par comparaison de ses locaux, imposés selon les dispositions de l'article 1498, 2, b du CGI.

Outre certaines irrégularités formelles relevées dans les documents d'évaluation, le contribuable a contesté son imposition au motif que ses locaux, sis à Clichy, étaient irrégulièrement évalués par comparaison avec un local type sis à Levallois-Perret.

Reconnaissant l'irrégularité de cette évaluation par jugement avant dire droit du 18 septembre 2012, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise<sup>3</sup> a ordonné un supplément d'instruction aux fins, pour le directeur départemental des finances publiques des Hauts-de-Seine, de proposer une évaluation de l'immeuble litigieux en recherchant d'abord un terme de comparaison, et à défaut en proposant une évaluation directe.

Pour l'exécution du supplément d'instruction prescrit par le tribunal, l'Administration a proposé trois nouveaux termes de compa-

raison et la société *Ishtar* a développé une proposition d'évaluation alternative.

Le tribunal a retenu l'évaluation alternative proposée par la société après avoir écarté les trois locaux types proposés par l'Administration en jugeant, notamment, que la disparition d'un local type entache d'irrégularité l'ensemble des procédures d'évaluation par comparaison pour lesquelles ce local avait été retenu comme référence<sup>4</sup>.

Le Conseil d'État, saisi sur pourvoi du ministre, a confirmé cette solution en jugeant qu'un local type qui, depuis son inscription régulière au procès-verbal des opérations de révision foncière d'une commune, a été démolé et restructuré, ne peut plus servir de terme de comparaison pour évaluer directement ou indirectement la valeur locative d'un bien soumis à la taxe foncière au 1<sup>er</sup> janvier d'une année postérieure à sa disparition<sup>5</sup>.

Les incidences de cet arrêt ont toutefois rapidement été mises en échec par l'article 32, III de la loi de finances rectificative pour 2014<sup>6</sup>, en vertu duquel, afin d'éviter le développement d'un contentieux d'ampleur et de prévenir de lourds travaux de révision ainsi que les transferts de charges qui peuvent en résulter, les évaluations de locaux réalisées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015, par comparaison avec un local type

**NdA** : L'auteur précise qu'il est intervenu en qualité de conseil de la société requérante.

1. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 5 févr. 2014, n° 367995, *Sté Ishtar* : RJF 5/2014, n° 464 ; BDCF 5/2014, n° 58, concl. B. Bohnert.

2. L. n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 32, III : Dr. fisc. 2015, n° 4, comm. 86.

3. TA Cergy-Pontoise, 2<sup>e</sup> ch., 18 sept. 2012, n° 1007196-2, *Sté Ishtar* : JurisData n° 2012-036510

4. TA Cergy-Pontoise, 20 févr. 2013, n° 1007196 : JurisData n° 2013-035451.

5. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 5 févr. 2014, n° 367995, *Sté Ishtar*, préc.

6. L. n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 32, III, préc.

ou un local de référence qui aurait été détruit, réaffecté ou qui aurait changé de consistance ou de caractéristiques physiques, sont validées.

Pour autant, l'espèce à l'origine de cette décision est particulièrement intéressante et conserve son intérêt en illustrant certains des points essentiels des contentieux en matière de taxe foncière concernant les locaux types utilisés pour les évaluations par comparaison. Il est en effet rappelé que la validation législative opérée ne fait pas obstacle à la contestation de l'évaluation des locaux par d'autres moyens...

**2 -** Conformément à l'article 324 Z, I de l'annexe III au CGI, l'évaluation par comparaison consiste à attribuer à un immeuble ou à un local donné, une valeur locative proportionnelle à celle qui a été adoptée pour d'autres biens de même nature pris comme types. Le processus de cette évaluation comporte quatre phases <sup>7</sup> :

- choix des types ;
- choix d'une unité de mesure technique et détermination de la valeur locative correspondante ;
- rattachement du bien à évaluer au type le plus approprié ;
- décomposition du bien à évaluer suivant les mêmes données techniques que le type et application au résultat obtenu de la valeur locative unitaire dégagée pour le type.

Si l'un des axes de critique évident d'une évaluation par comparaison réside dans la troisième étape (rattachement du bien à évaluer au local type le plus approprié), l'affaire *Ishtar* offre une illustration plus large des critères d'analyse de ces évaluations (1). Pour autant, cette jurisprudence rappelle également les limites de cette critique (2).

## 1. Les critères d'analyse des évaluations par comparaison

**3 -** L'audit d'une évaluation par comparaison offre plusieurs entrées.

Par facilité, nous aborderons les critères d'analyse discutés dans l'affaire *Ishtar* d'un point de vue chronologique.

### A. - La commune de situation du local type

**4 -** Au cas particulier, le contribuable a initialement contesté son imposition à la taxe foncière au motif, notamment, que ses locaux, sis à Clichy (92), étaient irrégulièrement évalués par comparaison avec un local type sis à Levallois-Perret (92) <sup>8</sup>.

En l'absence d'un terme de comparaison approprié dans la commune de situation du local à évaluer, ce dernier peut être regardé comme présentant un caractère particulier au sens du a du 2° de l'article 1498 du CGI, de nature à autoriser l'Administration à recourir à un terme de comparaison pris hors de la commune. Toutefois, il doit alors exister, entre la commune de situation du local type envisagé et la commune de situation du local à évaluer, une « analogie de situation économique » <sup>9</sup>. Pour établir cette analogie, Madame le rapporteur public Claire Legras, rappelait dans ses conclusions dans l'affaire *min. c/ SEP Hôtel Campanile d'Arcueil* que : « le juge ne doit pas

comparer *in abstracto* la situation des deux communes, mais doit contrôler si les facteurs qui concourent à la détermination de la valeur locative d'un immeuble d'une nature donnée existent de façon analogue dans les deux communes » <sup>10</sup>.

Au cas particulier, l'Administration soutenait qu'il existait une attractivité économique comparable entre les deux communes de Levallois-Perret et de Clichy, en se fondant sur l'indicateur de concentration d'emplois, issu des chiffres publiés par l'INSEE.

Cet indice, selon la définition de l'INSEE, « désigne le rapport entre le nombre d'emplois offerts dans une commune et les actifs ayant un emploi qui résident dans la commune. On mesure ainsi l'attraction par l'emploi qu'une commune exerce sur les autres » et était contesté par le contribuable comme non caractéristique d'une comparabilité d'un point de vue économique des deux communes et indifférent pour déterminer la commercialité des zones de situation des locaux en question <sup>11</sup>.

Par jugement avant dire droit du 18 septembre 2012, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a ainsi jugé « qu'afin de justifier l'analogie de la situation économique des deux communes de Clichy et Levallois-Perret, de nature à l'autoriser à rechercher un local de comparaison dans cette dernière commune, l'Administration se borne à invoquer un indice de "concentration économique" calculé par l'INSEE sur les deux communes en 2007 ; qu'il résulte cependant de l'instruction que la situation économique des deux communes concernées ne saurait être regardée comme analogue en ce qui concerne l'activité de location de locaux professionnels ; que c'est à tort que le service a retenu un terme de comparaison situé dans la commune de Levallois-Perret afin d'évaluer le local litigieux situé à Clichy » <sup>12</sup>.

Ce jugement pose ainsi deux questions :

– la question des modalités de preuve (ou de contestation) de l'analogie économique des communes choisies dans le cadre d'une évaluation par comparaison : comment démontrer l'analogie de deux communes en ce qui concerne, selon le cas particulier, l'activité de location de locaux professionnels ?

– la question de la date à laquelle il convient de se placer pour apprécier l'analogie de situation économique des communes : doit-elle s'apprécier à la date de référence des évaluations (le 1<sup>er</sup> janvier 1970), ou à la date de référence de l'imposition contestée (1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition) ou encore sur toute la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1970 ?

Sur la question des modalités de preuve, la jurisprudence administrative précise que l'analogie doit être appréciée non pas à partir d'une analyse géographique globale de l'état des deux communes concernées, mais à partir d'une comparaison des deux zones écono-

7. BOI-IF-TFB-20-10-30-30, 10 déc. 2012, § 180.

8. Relevons que ce local type était lui-même créé en remplacement d'un autre local type promis à la démolition, et évalué par comparaison à ce dernier.

9. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 12 janv. 2005, n° 250135, min. c/ SA Automar : *JurisData* n° 2005-080647 ; Rec. CE 2005, tables p. 746 ; Dr. fisc. 2005, n° 22, comm. 446 ; RJF 4/2005, n° 340 ; BDCF 4/2005, n° 46, concl. L. Vallée ; BGFE 2004, n° 1, p. 15, obs. N. Chahid-Nourai. – V. Y. Bénard, *Valeur locative des locaux commerciaux : les limites du système* : RJF 2/2006, p. 99. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 25 nov. 2005, n° 264323, Sté Natiocréditbail : *JurisData* n° 2005-080969 ; Rec. CE 2005, tables, p. 840 ; Dr. fisc. 2006, n° 36, comm. 554, concl. L. Olléon ; RJF 2/2006, n° 162. – CE, sect., 18 juill. 2006, n° 267894 et n° 267895, Sté Darty Alsace-Lorraine : *JurisData* n° 2006-080967 ; Rec. CE 2006, p. 366 ; Dr. fisc. 2007, n° 14, comm. 376, concl. P. Collin ; RJF 11/2006, n° 1378.

10. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 30 janv. 2013, n° 327396, min. c/ SEP Hôtel Campanile d'Arcueil : *JurisData* n° 2013-001533 ; Dr. fisc. 2013, n° 11, comm. 191, concl. C. Legras. – CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect. 6 nov. 2006, n° 266429 et n° 266430, GIE Goodyear Mireval : *JurisData* n° 2006-081028 ; Rec. CE 2006, tables p. 823 ; Dr. fisc. 2007, n° 16, comm. 439, concl. L. Vallée ; RJF 1/2007, n° 43. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 25 mai 2007, n° 279712, Sté Campanile 1 : *JurisData* n° 2007-081130 ; Rec. CE 2007, tables p. 797 ; Dr. fisc. 2007, n° 47, comm. 985 ; RJF 10/2007, n° 1076 ; BDCF 10/2007, n° 111, concl. L. Olléon.

11. Il est d'ailleurs relevé que l'Administration reconnaissait elle-même une différence de localisation et de situations commerciales entre les locaux en question puisqu'elle justifiait par ce motif notamment l'application d'un abattement de 20 % sur le tarif initial du local type selon les dispositions de l'article 324 AA de l'annexe III au CGI.

12. Relevons que dans ce même jugement, le tribunal a également jugé « que l'ajustement prévu par les dispositions de l'article 324 AA de l'annexe III ne permet de corriger que les différences de consistance ou d'implantation des bâtiments, et non pas les différences de nature économique séparant les deux communes en cause ». Cette solution s'inscrit dans la lignée de la jurisprudence actuelle du Conseil d'État, V. notamment CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 10 févr. 2006, n° 267170, SCI Espace Commerce Europe : *JurisData* n° 2006-080857 ; Dr. fisc. 2007, n° 14, comm. 379 ; RJF 5/2006, n° 545.

miques et d'attraction commerciale en cause, du point de vue du marché locatif pertinent pour le type de bien à évaluer, au regard de l'ensemble des facteurs de commercialité qui permettent de valoriser un secteur autonome d'activité ou une unité urbaine, en termes, notamment, d'infrastructure, de moyens de transport, de bassin d'emplois, etc., par référence à l'article 324 Z de l'annexe III au CGI<sup>13</sup>.

La discussion résultant du supplément d'instruction ordonné par le tribunal permet d'apporter quelques pistes.

Pour l'évaluation du local à évaluer sis à Clichy (92), l'Administration a proposé trois nouveaux termes de comparaison (un local type situé à Colombes (92), un local type situé à Bois-Colombes (92), un local type situé à Ivry-sur-Seine (94) et le contribuable a proposé un local type situé à Saint-Ouen (93).

Pour appuyer sa position, le contribuable avait notamment procédé au comparatif des données statistiques de l'INSEE, alors disponibles, de l'ensemble des communes concernées, relevant que les communes de Saint-Ouen et de Clichy présentaient les données les plus comparables.

Ces critères, notamment, ont été retenus, au cas particulier, dès lors que le tribunal administratif<sup>14</sup> a retenu le local type proposé par le contribuable, situé à Saint-Ouen, précisant qu'« il résulte de l'instruction (...) que les communes de Clichy et de Saint-Ouen se trouvent dans une situation économique analogue, eu égard notamment à leur population et au nombre de leurs établissements ».

D'autres éléments de nature à démontrer ou non l'analogie des communes doivent certainement pouvoir être utilisés mais dépendent des cas d'espèce et des capacités du contribuable d'y accéder.

Sur la question de la date à laquelle se placer pour apprécier l'analogie de situation économique des communes, la décision commentée applique la jurisprudence du Conseil d'État selon laquelle l'appréciation de la situation économique analogue des deux communes est faite non au 1<sup>er</sup> janvier 1970, mais à la date d'établissement de l'impôt<sup>15</sup>.

## B. - La comparabilité des locaux

5 - Chaque local à évaluer doit être rattaché au type avec lequel il présente le plus de similitude au regard de l'affectation, de la situation et de la structure du bien<sup>16</sup>. Il convient donc d'analyser chaque proposition de local type afin de déterminer le plus similaire au regard de l'ensemble de ces critères. Or, dans l'affaire *Ishtar*, cette analyse a révélé plusieurs irrégularités.

### 1° La classification du local type proposé comme immeuble de grande hauteur alors que le local à évaluer n'était pas un immeuble de grande hauteur

6 - La proposition par le service du local type n° 5 du procès-verbal ME de Colombes était contestée par la société requérante à plusieurs titres et principalement au motif que la valeur locative de ce local type était irrégulière dès lors qu'elle avait été évaluée par comparaison à un local type classé immeuble de grande hauteur, en violation de la jurisprudence du Conseil d'État.

En effet, les informations recueillies par la société *Ishtar*<sup>17</sup> ont révélé que la valeur locative du local type n° 5 ME de Colombes a été évaluée par comparaison avec le local type n° 3 du procès-verbal des « maisons exceptionnelles » (ME) de Courbevoie, correspondant à la tour Europe, référencé en classe W2, sous l'identifiant IGH21, dans le fichier départemental de contrôle des immeubles de grande hauteur, établi et tenu à jour par la préfecture des Hauts-de-Seine.

Or, il résulte de la jurisprudence que « eu égard à leurs spécificités, les immeubles de grande hauteur ne peuvent être évalués que par comparaison avec d'autres immeubles de grande hauteur ou, à défaut, par voie d'appréciation directe »<sup>18</sup>.

Dès lors, le local type n° 5 ME de Colombes, qui n'est pas répertorié comme immeuble de grande hauteur, ne pouvait pas régulièrement être évalué par comparaison à un immeuble de grande hauteur et servir de terme de comparaison à l'évaluation de l'immeuble litigieux qui ne constitue pas un immeuble de grande hauteur.

Le tribunal a ainsi jugé qu'« en raison de leurs spécificités, les immeubles de grande hauteur ne peuvent être évalués que par comparaison avec d'autres immeubles de grande hauteur (...) et ne peuvent, réciproquement, servir de terme de comparaison approprié à l'évaluation d'un immeuble n'appartenant pas à cette dernière catégorie ».

### 2° L'absence de mention des modalités d'évaluation du local type

7 - L'Administration proposait une évaluation par comparaison avec le local type n° 1 ME d'Ivry-sur-Seine.

Or, outre certaines irrégularités formelles du procès-verbal, la société *Ishtar* a soutenu que la valeur locative du local type n° 1 ME d'Ivry-sur-Seine était irrégulièrement déterminée.

Il est en effet rappelé que la contestation de la validité et de l'évaluation des locaux types commerciaux n'est soumise à aucune condition.

Tout d'abord, les dispositions de l'article 1503 du CGI, qui subordonnent à des conditions de forme et de délai les contestations portant sur le choix des locaux de référence, la détermination de leur surface pondérée et la fixation des tarifs correspondants, ne sont applicables qu'aux locaux d'habitation ou à usage professionnel, à l'exclusion des locaux à usage commercial<sup>19</sup>.

Ensuite, l'article 1504 du CGI qui concerne les locaux commerciaux ne prévoit ni délai de contestation, ni affichage de la liste des locaux types, de leur surface pondérée et de leur tarif unitaire et ne soumet la contestation des locaux types à aucune de ces conditions.

Or, il ressort des articles 1503 et 1504 du CGI que les différentes étapes de l'évaluation de la valeur locative des locaux servant de termes de comparaison doivent figurer aux procès-verbaux.

Tel n'était pas le cas en l'espèce dès lors que le procès-verbal 6670 ME de la commune d'Ivry-sur-Seine sur lequel figure le local type n° 1 ne précisait aucune modalité d'évaluation de la valeur locative de ce local et ne comportait que la seule mention « VL départementale ».

Sur ce point, le tribunal a jugé qu'« il résulte de l'instruction et notamment des mentions du procès-verbal ME de la commune

13. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 25 mai 2007, n° 279712, *Sté Campanile 1*, préc. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 30 déc. 2011, n° 327425, *SA Foncier Bail : Dr. fisc. 2012*, n° 16, comm. 267, concl. L. Olléon. – CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 9 avr. 2014, n° 352282, *SARL Gestion Trois Hôtels : JurisData n° 2014-008220 ; Dr. fisc. 2014*, n° 24, comm. 378, note A. Ralkos.

14. TA Cergy-Pontoise, 20 févr. 2013, n° 1007196, préc.

15. CE, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 1<sup>er</sup> févr. 1989, n° 66144, min. c/ *Sté des Grands Hôtels d'Aix-en-Provence : Dr. fisc. 1989*, n° 20-21, comm. 1028, concl. M<sup>me</sup> M. Liébert-Champagne ; RJF 1989, n° 460. – CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 12 janv. 2005, n° 250135, min. c/ *SA Automar*, préc. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 25 nov. 2005, n° 264323, *Sté Natiocréditbail*, préc.

16. Doc. adm. 6 C-2332, 15 déc. 1988, § 21. – BOI-IF-TFB-20-10-30-30, 10 déc. 2012, § 370.

17. Soulignons qu'aucun document d'évaluation n'était produit par l'Administration à l'appui de sa proposition et ne permettait au contribuable de vérifier les caractéristiques de ce local type et de son évaluation...

18. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 23 juill. 2010, n° 318860, *Sté Immobilière PB6 SAS : JurisData n° 2010-012379 ; Rec. CE 2010*, tables p. 726 ; *Dr. fisc. 2010*, n° 50, comm. 595, note H. Zapf et M. Le Tacon ; RJF 11/2010, n° 1041, chron. V. Daumas, p. 813.

19. CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 24 nov. 1997, n° 170952, *Sté Marché Lauragais Camman : JurisData n° 1997-055946 ; Dr. fisc. 1998*, n° 10, comm. 164 ; RJF 1/1998, n° 53 ; BDCF 1/1998, n° 9, concl. G. Bachelier. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 28 mai 2004, n° 247487, *SCI Eldoro : JurisData n° 2004-080559 ; Dr. fisc. 2005*, n° 11, comm. 283, concl. G. Bachelier ; RJF 8-9/04 n° 898.

d'Ivry-sur-Seine que ce local a été évalué à partir d'une moyenne départementale ; que dans ces conditions, et pour ce seul motif, le local type n° 1 du procès-verbal de la commune d'Ivry-sur-Seine ne peut être retenu comme terme de comparaison pertinent ».

Cette solution est conforme à la jurisprudence du Conseil d'État selon laquelle, dans le cas où la valeur locative d'un local commercial est déterminée par comparaison, dans les conditions prévues à l'article 1498, 2° du CGI, les termes de comparaison retenus doivent être constitués par des immeubles précisément identifiés, situés par priorité sur le territoire de la commune et dont la valeur locative a été déterminée au moyen de l'une des deux méthodes prévues au *b* de ce texte<sup>20</sup>.

### 3° La disparition du local type

**8 -** C'est sur ce point que la décision *Ishtar* du Conseil d'État, qui confirme le jugement du tribunal administratif de Cergy-Pontoise, présente un intérêt particulier.

Selon cette décision, un local type existant au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition ne peut pas être valablement retenu comme terme de comparaison lorsqu'il a été évalué par comparaison avec un autre local type, lequel, bien qu'existant à la date de cette évaluation, était détruit au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

En l'espèce, pour l'exécution du supplément d'instruction, l'Administration avait, notamment, proposé le local type n° 2 du procès-verbal complémentaire 6670 ME de la commune de Bois-Colombes.

Or, l'étude de ce local type a révélé qu'il était évalué selon la chaîne de termes de comparaison suivante :

– le local type n° 2, construit en 2003, inscrit au procès-verbal complémentaire 6670 ME de la commune de Bois-Colombes, évalué « en comparaison au local type PVC n° 55 sur Asnières » ;

– le local type n° 55, construit en 1988, inscrit au procès-verbal complémentaire 6670 C de la commune d'Asnières en date du 15 décembre 1989, dont le tarif a été « établi par comparaison avec le local type 9 du PV 6670 ME de la commune de Puteaux (immeuble 91, rue Jean-Jaurès) » ;

– le local type n° 9, construit en 1967, inscrit au procès-verbal 6670 ME de la commune de Puteaux en date du 18 avril 1974, sur lequel il est mentionné « Démoli/restructuration, voir PV rectificatif pour remplacement du LR n° 16 » ; cet immeuble a été démoli au cours de l'année 2000 ;

– le local type n° 16 inscrit au procès-verbal complémentaire 6670 ME de la commune de Puteaux en date du 24 mai 2004, sur lequel il est mentionné « Remplace le local n° 9 du PV d'origine évalué par comparaison à ce dernier en 1994 ».

Il en résulte que le local type de référence n° 9 a fait l'objet d'une démolition au cours de l'année 2000, et a été remplacé par le local type n° 16 en 2004, lui-même évalué par comparaison avec le local n° 9. Le local n° 16 est ainsi évalué par comparaison au local n° 9 qui n'existe plus.

Dans ces conditions, le contribuable a soutenu l'existence d'une rupture définitive de la chaîne des termes de comparaison, dès son premier maillon et qu'une cotisation de taxe foncière établie selon cette chaîne d'évaluation n'était pas régulière.

L'accueil favorable de cette argumentation par le tribunal administratif de Cergy-Pontoise, puis confirmé par le Conseil d'État, est

20. Une cour administrative d'appel commet ainsi une erreur de droit en se référant, pour estimer par comparaison la valeur locative d'un local commercial, à des valeurs locatives moyennes déterminées au niveau soit du département, soit de la commune, V. CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 24 nov. 1997, n° 170952, *Sté Marché Lauragais Camman*, préc.

inédit, mais conforme aux principes légaux (alors en vigueur) et jurisprudentiels d'évaluation par comparaison<sup>21</sup>.

**9 - Le local type, maillon ultime de la chaîne de comparaison et seul terme de cette chaîne existant et loué à la date de référence du 1<sup>er</sup> janvier 1970, ne peut plus servir de local de référence au 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit sa démolition.** – Conformément à l'article 1498 du CGI, la valeur locative cadastrale des types choisis est déterminée :

– soit en partant du bail en cours à la date de référence (1<sup>er</sup> janvier 1970) lorsque l'immeuble type était loué à cette date à des conditions de prix normales ;

– soit, dans le cas contraire, par comparaison avec les loyers d'immeubles similaires situés dans la commune même ou, à défaut, dans une localité présentant du point de vue économique des conditions analogues à celles de la commune en cause et qui faisaient l'objet à cette même date de locations normales et récentes<sup>22</sup>.

Il est admis que l'évaluation par comparaison peut être effectuée par références successives à différents locaux types, pourvu que lesdits locaux soient eux-mêmes évalués conformément aux dispositions de l'article 1498, 1<sup>o</sup> et 2<sup>o</sup> du CGI.

Le recours à une évaluation par une chaîne de comparaison ne saurait en effet exclure l'application à cette chaîne des principes généraux d'évaluation mis en place par le législateur.

Il est notamment impératif que la référence ultime soit un local type loué à la date de référence (1<sup>er</sup> janvier 1970) à des conditions normales.

Ainsi, il résulte de la jurisprudence constante du Conseil d'État<sup>23</sup> que la méthode prévue au 2<sup>o</sup> de l'article 1498 du CGI revêt un caractère transitif : l'évaluation par comparaison d'un local n'est régulière que si le terme de comparaison retenu, lorsqu'il n'était pas loué à la date de référence, a été évalué par comparaison avec un local type lui-même régulièrement évalué, et ainsi de suite<sup>24</sup>.

Ainsi, les dispositions de l'article 1498 du CGI ne s'opposent pas au principe d'une chaîne de comparaison, à la condition que le dernier terme de la chaîne soit un local type loué à des conditions de prix normales à la date de référence<sup>25</sup>.

Selon les dispositions de l'article 1415 du CGI, les impositions foncières sont établies d'après les faits existants au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

En application de ce principe, le local type doit exister au 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant le changement affectant l'immeuble évalué par comparaison<sup>26</sup>.

Ce principe général d'évaluation ne peut pas concerner exclusivement le local type servant directement à l'évaluation du local à évaluer en cas de recours à une chaîne de comparaison (le dernier maillon), sauf à méconnaître l'esprit du législateur, le caractère réel de la taxe

21. Une précédente décision du tribunal administratif de Cergy-Pontoise du 18 septembre 2012 avait déjà jugé que l'Administration ne pouvait pas évaluer un local par comparaison à un local type lui-même évalué par comparaison avec un local type démoli au 1<sup>er</sup> janvier de l'année au titre de laquelle a été établie l'imposition en litige, V. TA Cergy-Pontoise, 2<sup>e</sup> ch., 18 sept. 2012, n° 1007154, *SCI Meudon Sirius* : *JurisData* n° 2012-027809 ; N. Chayvialle, *Sélection de jugements des tribunaux administratifs* : Dr. fisc. 2012, n° 51, 563, n° 11.

22. À défaut de ces bases, la valeur locative est déterminée par voie d'appréciation directe, CGI, art. 1498, 3°.

23. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 12 janv. 2005, n° 250135, *min. c/ SA Automar*, préc. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 25 nov. 2005, n° 264323, *Sté Natiocréditbail*, préc. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 20 juill. 2007, n° 267995, *SCI JPT* : RJF 11/2007, n° 1267.

24. Y. Bénard, *Valeur locative des locaux commerciaux : les limites du système*, préc.

25. V. en ce sens, *concl. L. Vallée sous CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 12 janv. 2005, n° 250135, min. c/ SA Automar*, préc.

26. V. *concl. L. Olléon sous CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 7 juill. 2006, n° 268649, Sté Éts Darty & Fils*, préc.

foncière, les dispositions légales d'évaluation des locaux imposables, la jurisprudence précitée du Conseil d'État et la doctrine administrative.

Une appréciation distincte et figée de chaque maillon de la chaîne de comparaison aboutit nécessairement à priver l'évaluation du local litigieux de la référence légale et jurisprudentielle obligatoire, fût-ce par ricochet, à un local type loué au 1<sup>er</sup> janvier 1970 à des conditions normales. Une telle appréciation aboutit à la création d'une chaîne de comparaison de locaux types « fantômes », totalement déconnectée de la réalité, de l'existence et de la « vie » des immeubles choisis comme locaux types eux-mêmes, alors que la chaîne aboutissant à un local type ultime loué au 1<sup>er</sup> janvier 1970 à des conditions normales doit être ininterrompue.

Or, dans l'affaire *Ishtar*, il apparaissait qu'au 1<sup>er</sup> janvier de l'année 2001, la démolition du local type n° 9 du procès-verbal 6670 ME de la commune de Puteaux, local type ultime de la chaîne d'évaluation, affectait directement l'évaluation du local type n° 16 et du local type n° 55 dont les valeurs locatives n'étaient plus régulièrement établies.

La jurisprudence administrative avait déjà pris position sur des situations approchantes.

Ainsi, un local type qui, depuis son inscription au procès-verbal des opérations de révision, a été entièrement restructuré, ne peut plus servir de terme de comparaison au 1<sup>er</sup> janvier d'une année postérieure à sa restructuration<sup>27</sup>.

Il en va de même d'un local type ayant fait l'objet, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, d'un changement d'affectation<sup>28</sup> ou d'une destruction, même si dans ce dernier cas, celui-ci est demeuré inscrit au procès-verbal des opérations de révision<sup>29</sup>.

Toutefois, dans la décision *Ishtar*, le Conseil d'État précise sa jurisprudence en confirmant le jugement du tribunal administratif selon lequel :

– le local type n° 2 du procès-verbal de la commune de Bois-Colombes, évalué par comparaison itérative avec, comme terme de comparaison ultime, le local type n° 9 du procès-verbal de Puteaux qui avait été démoli, ne pouvait pas être retenu comme terme de comparaison pertinent ;

– l'Administration ne pouvait régulièrement évaluer le bien de la société *Ishtar* en se fondant sur le seul local type n° 16 du procès-verbal de la commune de Puteaux en faisant abstraction des modalités d'évaluation de sa valeur locative, alors que ce local avait été évalué par comparaison avec le local type n° 9 qui avait été démoli en 2000.

Cette solution confirme un courant jurisprudentiel des tribunaux administratifs<sup>30</sup>.

Dans ces conditions, la démolition d'un local type, seul existant et loué au 1<sup>er</sup> janvier 1970, prive de référence conforme à l'article 1498 du CGI l'ensemble des maillons de la chaîne de termes de comparaison dont il était le premier maillon.

D'ailleurs, en pareille situation de démolition, notamment, l'Administration avait l'obligation d'actualiser ses procès-verbaux.

**10 - L'Administration ne peut pas valablement procéder au remplacement d'un local de référence invalide par un local évalué par comparaison avec le local de référence disparu.** – Le législateur a prévu des situations de « modification » affectant les locaux types, en obligeant l'Administration à effectuer périodiquement la mise à jour

des valeurs locatives des propriétés bâties et non bâties par la constatation annuelle des constructions nouvelles, changements de consistance ou d'affectation et changements de caractéristiques physiques ou d'environnement des immeubles bâtis et non bâtis<sup>31</sup>.

Aux termes de la doctrine administrative, les changements de consistance s'entendent des transformations apportées à la composition d'un local préexistant et qui ont pour effet d'en modifier le volume ou la surface. Il s'agit notamment des démolitions totales ou partielles<sup>32</sup>.

Or, comme le précise la doctrine administrative, la mise en œuvre de la procédure d'évaluation par comparaison suppose que le procès-verbal des opérations de la révision soit complété lorsque les constructions nouvelles ou les locaux ayant fait l'objet d'un changement de consistance ou d'affectation ne peuvent être rattachés à une catégorie préexistante, ou lorsque les locaux servant de comparaison ont été démolis ou ont simplement subi une modification<sup>33</sup>.

Dès lors, en cas de démolition du local de référence, il appartient à l'Administration, selon sa propre doctrine, de procéder soit à son remplacement soit à la création d'un nouveau local de référence et à son inscription dans les procès-verbaux communaux<sup>34</sup>.

Ce remplacement ou cette création ne saurait être réalisé en utilisant comme nouveau local de référence un local évalué par comparaison avec celui démolé, sauf à priver de toute portée l'obligation de mise à jour périodique et à méconnaître les dispositions de l'article 1498 du CGI.

C'est notamment ce qu'a confirmé le tribunal administratif de Cergy-Pontoise, dans l'affaire *Ishtar*, dans son jugement avant-dire droit du 19 juillet 2012, en jugeant que le local type n° 16, évalué par comparaison avec ce local type (n° 9) ne constituait plus, dès la suppression du local type n° 9 du procès-verbal, un terme de comparaison régulier pour la mise en œuvre de la méthode d'évaluation par comparaison, et que l'Administration ne pouvait, par suite, régulièrement évaluer les locaux en litige par application du a du 2 de l'article 1498 du CGI en retenant comme terme ultime de référence le local type n° 16 du procès-verbal « ME » de la commune de Puteaux.

**11 - Les incidences des décisions juridictionnelles rendues dans l'affaire *Ishtar* ont assez rapidement été mises en échec par l'article 32, III précité de la loi de finances rectificative pour 2014, en vertu duquel, afin d'éviter le développement d'un contentieux d'ampleur et de prévenir de lourds travaux de révision ainsi que les transferts de charges qui peuvent en résulter<sup>35</sup>, les évaluations de locaux réalisées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015 par comparaison avec un local type ou un local de référence qui aurait été détruit, réaffecté ou qui aurait changé de consistance ou de caractéristiques physiques sont validées<sup>36</sup>.**

27. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 27 avr. 2011, n° 325650, SA Eurofactor : Dr. fisc. 2011, n° 29, comm. 430 ; RJF 7/2011, n° 817 ; BDCF 7/2011, n° 86, concl. L. Olléon.

28. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 5 mai 2006, n° 268395, Sté Monoprix : JurisData n° 2006-080932 ; Rec. CE 2006, tables p. 823 à 826 ; Dr. fisc. 2007, n° 14, comm. 377 ; RJF 8-9/2006, n° 348. – CAA Lyon, 5 avr. 2007, n° 03LY01274.

29. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 7 juill. 2006, n° 268649, Sté Éts Darty & Fils, préc.

30. V. notamment, TA Cergy-Pontoise, 2<sup>e</sup> ch., 18 sept. 2012, n° 1007154, SCI Meudon Sirius, préc. – TA Cergy-Pontoise, 17 juin 2013, n° 1004881. – TA Paris, 21 janv. 2013, n° 1112084/2-2 ; TA Cergy-Pontoise, 21 janv. 2013, n° 1004882.

31. L. n° 74-645, 18 juill. 1974, art. 2 ; CGI, art. 1516 et s. ; Doc. adm. 6 G-0, 15 déc. 1989, § 1 et 2 ; BOI-IF-TFB-20-20, 10 déc. 2012, § 1 et s.

32. Instr. 28 sept. 1974 : BOI 6 A-4-74, § 10 ; Dr. fisc. 1974, n° 43, instr. 4 620. – Doc. adm. 6 G-111, 15 déc. 1989, § 5. – BOI-IF-TFB-20-20-10-10, 10 déc. 2012, § 40 et s.

33. Doc. adm. 6 G-113, 15 déc. 1989, § 5 ; BOI-IF-TFB-20-20-10-20, 10 déc. 2012, § 40.

34. Doc. adm. 6 G-113, 15 déc. 1989 ; BOI-IF-TFB-20-20-10-20, 10 déc. 2012, § 100.

35. Des doutes semblent toutefois pouvoir être émis sur la constitutionnalité de cette validation rétroactive, V. en ce sens, E. Kornprobst, *Fiscalité de la détention de l'immobilier (impôts locaux, ISF)* : Dr. fisc. 2015, n° 9, 164.

36. La validation est opérée sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, c'est-à-dire des décisions sur lesquelles il a été statué en dernier ressort même si elles peuvent faire l'objet ou font effectivement l'objet d'un pourvoi en cassation. Elle ne fait pas obstacle à la contestation de l'évaluation des locaux concernés par d'autres moyens.

## 2. Quel enjeu des critiques des locaux types, quel risque d'une proposition alternative ?

**12** - Nous savons que la taxe foncière étant un impôt réel, aucune propriété ne doit, en principe, demeurer non taxée<sup>37</sup>.

Il résulte en effet des dispositions de l'article 1498 du CGI que le juge de l'impôt, saisi d'une contestation portant sur la méthode d'évaluation de locaux commerciaux, a l'obligation, lorsqu'il estime irrégulière la méthode d'évaluation initialement retenue par l'Administration, de lui substituer la méthode d'évaluation qu'il juge régulière.

Dans le cas où il retient une évaluation par comparaison, il doit, en outre, pour l'application des dispositions du 2° de l'article 1498 précité, statuer d'office sur le terme de comparaison qu'il estime, par une appréciation souveraine, pertinent et dont il a vérifié la régularité, au vu des éléments dont il dispose ou qu'il a sollicités par un supplément d'instruction. Ainsi, si l'évaluation par comparaison initiale, et l'imposition primitive qui en résulte, est irrégulière, d'autres évaluations par comparaison doivent être proposées, par l'Administration, et, dans la mesure du possible, par le contribuable. À défaut, de terme de comparaison pertinent, une évaluation directe devra être effectuée.

En vertu de la jurisprudence *Automar*<sup>38</sup>, l'Administration a d'ailleurs la faculté, à tout moment au cours de la procédure contentieuse, de justifier de l'évaluation de la valeur locative des locaux commerciaux par référence à un terme de comparaison autre que celui inapproprié auquel le service s'est initialement référé pour arrêter la valeur locative.

Pour autant, l'Administration (comme le contribuable) doit justifier que le terme de comparaison proposé peut, à la date des impositions litigieuses, être comparé aux locaux à évaluer, conformément à l'article 324 Z de l'annexe III au CGI<sup>39</sup>.

Si rechercher le local type présentant le plus de similitude avec le local à évaluer constitue l'une des attributions légales de l'Administration, l'analyse des décisions de jurisprudence révèle sans équivoque que le contribuable a toujours intérêt à procéder lui-même à ses recherches afin de proposer un local type alternatif... mais son parcours est semé d'embûches !

La proposition d'un nouveau local type (au même titre que l'analyse de sa base d'imposition) nécessite d'abord d'avoir accès à l'ensemble des documents d'évaluation (A). Ensuite, la proposition alternative d'évaluation doit satisfaire tous les critères de l'évaluation par comparaison (B). Enfin, nous envisagerons les effets d'une nouvelle évaluation (C).

### A. - Sur l'accès aux documents d'évaluation

**13** - Il résulte des dispositions du CGI que ne peuvent être utilisés comme termes de comparaison, pour l'application de la méthode d'évaluation de la valeur locative prévue au a du 2° de l'article 1498 du CGI, que les locaux types régulièrement inscrits aux procès-verbaux des opérations de révision des évaluations foncières des propriétés bâties communales au 1<sup>er</sup> janvier de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie.

Dès lors, afin de proposer un nouveau local type, le contribuable doit avoir accès aux procès-verbaux d'évaluation.

37. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 19 nov. 2008, n° 305305, min. c/ SNC Séquoia Lodge Associés : *JurisData* n° 2008-081406 ; n° 305318, min. c/ Sté Euro Disney SCA, n° 305319, min. c/ Sté Hôtel New York Associés, n° 305320, min. c/ Sté Newport Bay Club Associés, n° 305321, min. c/ Sté Cheyenne Hôtel Associés et min. c/ Sté Hôtel Santa Fé Associés : *Dr. fisc.* 2009, n° 11, comm. 239, concl. N. Escaut, note E. Meier et R. Torlet ; *RJF* 2/2009, n° 134.

38. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 12 janv. 2005, n° 250135, min. c/ SA *Automar*, préc.

39. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 5 mai 2006, n° 268395, *Sté Monoprix*, préc.

La question de ce droit à la communication des procès-verbaux au contribuable a déjà largement été commentée concernant son droit constitutionnel de « déterminer la quotité et l'assiette de son impôt »<sup>40</sup> et de contrôler la régularité des bases de son imposition, telles que retenues par le service.

Or, en pratique, les demandes de communication des procès-verbaux (et plus largement d'ailleurs des documents d'évaluation) restent souvent sans réponse ou ne font l'objet que de réponse partielle ne comportant que certains extraits des seuls procès-verbaux concernant l'évaluation initiale du local à évaluer...

Cette pratique prive le contribuable de son droit constitutionnel de « déterminer la quotité et l'assiette de son impôt » et de contrôler la régularité des bases de son imposition initiale, mais le prive également de la possibilité de proposer d'autres évaluations alternatives en cas d'irrégularité de l'imposition initiale.

### B. - Sur les modalités de la nouvelle évaluation

**14** - Il est rappelé que le processus d'évaluation par comparaison comporte quatre phases :

- choix des types ;
- choix d'une unité de mesure technique et détermination de la valeur locative correspondante ;
- rattachement du bien à évaluer au type le plus approprié ;
- décomposition du bien à évaluer suivant les mêmes données techniques que le type et application au résultat obtenu de la valeur locative unitaire dégagée pour le type.

Comme l'Administration, le contribuable qui propose une évaluation alternative doit respecter ces différentes étapes et les justifier. Or, ces étapes peuvent se révéler plus complexes que le contribuable ne pouvait l'envisager.

Ainsi notamment, il est relevé que, sous couvert du respect de la quatrième phase de « décomposition du bien à évaluer suivant les mêmes données techniques que le type », il arrive que l'administration fiscale remette en cause les coefficients de pondération initialement appliqués au local à évaluer. Dans ces cas, il n'est pas rare que la superficie pondérée corrigée soit nettement supérieure à la superficie antérieure et aboutisse à une imposition recalculée supérieure à l'imposition contestée...

Toutefois, soulignons que le tribunal administratif de Cergy-Pontoise<sup>41</sup> a, dans un cas particulier, rejeté la suppression des pondérations appliquées sur le local à évaluer :

« 5. Considérant que le directeur départemental des finances publiques des Hauts-de-Seine fait valoir que la surface pondérée du local type n° 8 du procès-verbal ME de Puteaux a été improprement déterminée dès lors qu'un coefficient de 1, correspondant à une utilité maximale, aurait été uniformément appliqué aux surfaces réelles, sans que soit prise en considération l'utilité réelle des surfaces ainsi pondérées ; que l'Administration soutient que la détermination de la surface pondérée d'un local commercial doit être conduite de manière identique à celle du terme de comparaison retenu afin de procéder à une comparaison pertinente et adéquate ; qu'il en résulterait que l'intégralité des surfaces des locaux en litige devrait être affectée du coefficient de pondération de 1 ; que l'Administration soutient, par suite, que la surface pondérée des locaux de la requérante situés

40. *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789*, art. 14. - V. également *Rép. min.* n° 34454 à M. Benoist : *JOAN Q*, 19 mars 1977, p. 1138 ; *Dr. fisc.* 1977, n° 16-17, comm. 671. - CADA, avis n° 20092122, 18 juin 2009. - CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 18 juill. 2011, n° 345564, min. c/ Sté GSM Consulting : *JurisData* n° 2011-016560 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 38, comm. 522. - ou encore, CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 30 déc. 2014, n° 371225, min. c/ SNC *Miramar Crouesty* : *JurisData* n° 2014-032949 ; *Dr. fisc.* 2015, n° 16, comm. 272, concl. A. Bretonneau, note B. Toulemont et C. Roulleau.

41. TA Cergy-Pontoise, 17 juin 2013, n° 1004882-5, SAS *Paroi Nord de l'Arche* : *JurisData* n° 2013-035452.

dans la paroi nord de la grande Arche doit être corrigée dans le cadre de la présente instance (...);

6. Considérant qu'il résulte toutefois de l'ensemble des dispositions précitées du Code général des impôts et de l'annexe III à ce code, relatives à la pondération des surfaces, que celles-ci présentent un caractère impératif et ne peuvent être écartées au motif que des erreurs équivalentes seraient constatées, ou suspectées, à l'occasion de la pondération initiale des surfaces du local type retenu pour servir de terme de comparaison; que la circonstance que la surface locative d'un local type inscrit au procès-verbal communal ne peut être corrigée d'éventuelles erreurs, sauf à procéder, pour l'avenir, à une inscription rectificative à ce procès-verbal communal, est sans incidence sur la fixation autonome, au titre des années d'imposition en litige, de la surface pondérée du local à évaluer; qu'à supposer même qu'il n'aurait pas été procédé à une pondération régulière des surfaces réelles de la Tour Cofonca, il résulte de ce qui précède que l'Administration n'est pas fondée à demander la correction symétrique des coefficients de pondération dont elle se prévaut ».

### C. - Quels effets d'une nouvelle évaluation ?

**15** - Le contribuable a démontré l'irrégularité de son imposition initiale, il réussit à proposer un local type alternatif, critique les locaux alternatifs proposés par l'Administration... mais pourquoi ?

Schématiquement, le contribuable va chercher une évaluation par comparaison alternative aboutissant à une valeur locative moindre (sous toutes les réserves précédentes) et au prononcé de dégrèvements (et nous savons qu'il s'agit le plus souvent d'un parcours d'obstacles) tandis que l'Administration, elle, va chercher à justifier

l'imposition initiale par une évaluation par comparaison alternative aboutissant à une valeur locative au moins égale.

En effet, selon les termes de la jurisprudence constante précitée du Conseil d'État « l'Administration a la faculté, à tout moment au cours de la procédure contentieuse, de justifier de l'évaluation de la valeur locative de locaux commerciaux par référence à un terme de comparaison autre que celui inapproprié auquel le service s'est initialement référé pour arrêter la valeur locative »<sup>42</sup>.

Ces contentieux, fondés sur une irrégularité de l'imposition initiale, sont donc susceptibles de modifier les impositions non prescrites en défaveur du contribuable.

Enfin, rappelons que, à défaut de terme de comparaison pertinent, une évaluation directe, souvent défavorable au contribuable, devra être effectuée...

**MOTS-CLÉS :** Valeur locative des immeubles - Évaluation par comparaison - Retour sur l'affaire Ishtar

42. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 12 janv. 2005, n° 250135, min. c/ SA Automar, préc. - CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 25 nov. 2005, n° 264323, Sté Natiocréditbail, préc. - CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 5 mai 2006, n° 269446, Sté Darty Normandie : JurisData n° 2006-080898 : Dr. fisc. 2007, n° 14, comm. 375; RJF 8-9/2006, n° 1052; BDCF 8-9/2006, n° 103, concl. P. Collin. - CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 5 mai 2006, n° 268395, Sté Monoprix, préc. - CE, sect., 18 juill. 2006, n° 267894 et n° 267895, Sté Darty Alsace-Lorraine : JurisData n° 2006-080967; Rec. CE 2006, p. 366; Dr. fisc. 2007, n° 14, comm. 376, concl. P. Collin; RJF 11/2006, n° 1378; BDCF 11/2006, n° 136, concl. P. Collin. - CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect. 6 nov. 2006, n° 266429 et n° 266430, GIE Goodyear Mireval, préc. - CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 20 juill. 2007, n° 267995, SCI JPT, préc.

## Annexe

CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 5 févr. 2014, n° 367995, min. c/ Sté Ishtar

1. Considérant qu'en vertu de l'article 1415 du Code général des impôts, la taxe foncière sur les propriétés bâties est établie pour l'année entière d'après les faits existants au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition; qu'aux termes de l'article 1498 du même code, la valeur locative des immeubles commerciaux « est déterminée au moyen de l'une des méthodes indiquées ci-après : (...) 2<sup>e</sup> a. Pour les biens loués à des conditions de prix anormales ou (...) occupés par un tiers à un autre titre que la location (...) 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 »; qu'aux termes de l'article 324 Z de l'annexe III à ce même code : « I. L'évaluation par comparaison consiste à attribuer à un immeuble ou à un local donné une valeur locative proportionnelle à celle qui a été adoptée pour d'autres biens de même nature pris comme types. II. Les types dont il s'agit (...) sont inscrits au procès-verbal des opérations de la révision »;

2. Considérant, d'une part, que, pour arrêter la valeur locative de l'immeuble à évaluer, l'Administration, faisant application de la méthode par comparaison, peut procéder par comparaisons itératives, pourvu qu'il n'existe pas pour chacune de ces évaluations un terme de comparaison plus approprié, que le terme de comparaison ultime ne soit pas inadéquat et que l'analogie de la situation économique des communes en cause puisse être admise;

3. Considérant, d'autre part, qu'un local type qui, depuis son inscription régulière au procès-verbal des opérations de révision foncière d'une commune, a été entièrement restructuré ou a été détruit ne peut plus servir de terme de comparaison, pour évaluer directement ou indirectement la valeur locative d'un bien soumis à la taxe foncière au 1<sup>er</sup> janvier d'une année postérieure à sa restructuration ou à sa disparition;

4. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Ishtar a été assujettie à la taxe foncière sur les propriétés bâties dans les rôles de la commune de Clichy (Hauts-de-Seine) au titre de l'année 2008 à raison d'un immeuble à usage commercial dont elle est propriétaire; que, la société ayant contesté l'évaluation ayant servi de base à cette imposition devant le tribunal administratif de Cergy-Pontoise, l'Administration a proposé d'évaluer l'immeuble de la société requérante en le comparant avec le local type n° 2 inscrit en 2004 au procès-verbal de la commune de Bois-Colombes; que ce local type avait été évalué par comparaison avec le local type n° 55 inscrit en 1989 au procès-verbal de la commune d'Asnières; que ce local type avait lui-même été évalué par comparaison avec le local type n° 9 du procès-verbal de la commune de Puteaux; qu'en mai 2004, ce dernier local type avait été supprimé du procès-verbal de la commune à la suite de sa démolition en 2000 et remplacé par un nouveau local type n° 16, lui-même évalué par comparaison avec le local type n° 9;

5. Considérant que le tribunal administratif a jugé que ce local type n° 2 du procès-verbal de la commune de Bois-Colombes ne pouvait être retenu comme terme de comparaison pertinent au motif que la disparition d'un local type utilisé comme terme de comparaison ultime ne permettait plus de retenir le local type qui avait servi à déterminer la valeur locative du bien à évaluer; qu'il résulte de ce qui a été dit aux points 2 et 3 que le tribunal administratif n'a pas commis d'erreur de droit en statuant ainsi, dès lors que ce local type n° 2 avait

été évalué par comparaison itérative avec, comme terme de comparaison ultime, le local type n° 9 du procès-verbal de la commune de Puteaux qui avait été démoli ; qu'il n'a pas non plus commis d'erreur de droit en jugeant que l'Administration ne pouvait régulièrement évaluer le bien de la société requérante en se fondant sur le seul local

type n° 16 du procès-verbal de la commune de Puteaux et en faisant abstraction des modalités d'évaluation de sa valeur locative, alors que ce local avait été évalué par comparaison avec le local type n° 9 qui avait été démoli en 2000 ; que, par suite, le pourvoi du ministre doit être rejeté ;