

## 148 Inconstitutionnalité de la validation rétroactive des évaluations par comparaison à un local détruit ou restructuré

À PROPOS DE CONS. CONST., 2 MARS 2016, N° 2015-525 QPC

Par

**Julien THIRY,**

avocat associé,

cabinet Berger, Thiry Associés



**1** – Par un arrêt *Sté Ishtar*, le Conseil d'État a jugé 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 pouvait 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 (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 5 févr. 2014, n° 367995, min. c/ Sté Ishtar : RJF 5/2014, n° 464 ; BDCF 5/2014, n° 58, concl. B. Bohnert. – V. J. Thiry, *Taxe foncière : les contentieux concernant les locaux types utilisés pour les évaluations par comparaison. Retour sur l'affaire Ishtar* : Dr. fisc. 2015, n° 36, 528). Cette décision a confirmé et précisé une jurisprudence administrative bien établie depuis de nombreuses années, relativement à des situations approuvées (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. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 7 juill. 2006, n° 268649, *Sté Éts Darty & Fils* : JurisData n° 2006-080948 ; Dr. fisc. 2006, n° 49, comm. 770, concl. L. Olléon ; RJF 10/2006, n° 1205. – 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) ou similaires (V. notamment TA Cergy-Pontoise, 2<sup>e</sup> ch., 18 sept. 2012, n° 1007154, *SCI Meudon Sirius* ; 17 juin 2013, n° 1004881 ; 21 janv. 2013, n° 1004882 ; TA Paris, 21 janv. 2013, n° 1112084/2-2).

Pourtant, pour contrecarrer cette décision, le législateur a voté la validation, sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, de toutes les évaluations réalisées avant le 1<sup>er</sup> janvier

2015 qui auraient été contestées au motif que, selon le cas, le local de référence ou le local-type ayant servi de terme de comparaison, soit directement, soit indirectement, aurait été détruit ou aurait changé de consistance, d'affectation ou de caractéristiques physiques (L. n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 32, III : Dr. fisc. 2015, n° 4, comm. 86).

Pour justifier cette validation législative devant le Conseil constitutionnel – de même que devant le Parlement où la question de la constitutionnalité de ces dispositions avait déjà été mise en doute (AN, *comm. fin., rapp. n° 2048, 27 nov. 2014*) –, il était soutenu que la décision *Sté Ishtar* entraînait un **risque de développement d'un contentieux de masse** de nature à perturber l'activité de l'administration fiscale et du juge administratif. Il était ainsi indiqué que, compte tenu de l'absence de révision générale des valeurs locatives depuis 1970, l'évaluation de 1,5 à 2 millions de locaux commerciaux était susceptible d'être affectée, soit 54 à 71 % de ces locaux, et que 850 agents équivalent temps plein de l'administration fiscale devraient être mobilisés.

Il était également mis en avant le **coût budgétaire** pour l'État et les collectivités territoriales, potentiellement lié, pour le premier, d'une part, aux dégrèvements à accorder aux contribuables en cas de surévaluation des bases fiscales et, d'autre part, aux indemnités susceptibles d'être réclamées par les collectivités territoriales affectataires en cas de sous-évaluation des bases fiscales, et, pour les secondes, aux conséquences en termes de recettes fiscales à venir en cas de surévaluation des bases fiscales.

**2** – Par sa décision n° 2015-525 QPC du 2 mars 2016, *SCI PB 12* (Dr. fisc. 2016, n° 10, act. 141), le Conseil constitutionnel censure ces dispositions dès lors « qu'aucun motif impérieux d'intérêt général ne justifie l'atteinte au droit des contribuables de se prévaloir du

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

requérante.

motif d'irrégularité tiré de ce que le terme de comparaison utilisé pour fonder l'évaluation d'une valeur locative, soit directement, soit indirectement, a été détruit ou a changé de consistance, d'affectation ou de caractéristiques physiques en vue d'une remise en cause de l'évaluation de la valeur locative des immeubles concernés ».

S'agissant de l'existence du **risque contentieux**, le Conseil constitutionnel relève « qu'il n'est pas établi que, du fait de la décision du Conseil d'État du 5 février 2014, le nombre de contestations de la fixation des valeurs locatives s'accroisse dans des conditions de nature à perturber l'activité de l'administration fiscale et de la juridiction administrative ».

En effet, outre la procédure de contestation en matière de taxe foncière (divers dispositifs d'allègement de la procédure de contestation en matière de taxe foncière sont déjà mis en place pour ne pas engorger les tribunaux), l'observation de la pratique administrative – nous rappelons notamment les difficultés avérées d'accès des contribuables aux documents d'évaluation qui réduisent considérablement leurs possibilités de contestation de l'évaluation de leur local et de proposition d'une évaluation alternative qui leur soit favorable (CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 18 juill. 2011, n° 345564, min. c/ Sté GS Consulting : *JurisData* n° 2011-016560, *Dr. fisc.* 2011, n° 38, *comm.* 522. – CE, 10<sup>e</sup> ss-sect., 9 mai 2012, n° 354046 et n° 354048, min. c/ Sté GSM Consulting : *Dr. fisc.* 2012, n° 24, *comm.* 338. – CE, 9<sup>e</sup> ss-sect., 17 juill. 2009, n° 296403, GIE Good Year Mireval : *Dr. fisc.* 2009, n° 46, *comm.* 537, note B. Toulemont et M. Le Tacon. – CE, 8<sup>e</sup> ss-sect., 14 juin 2012, n° 346273, Sté Hôtel Grill de Villejuif : *Dr. fisc.* 2012, n° 46, *comm.* 518, note H. Zapf et A. Nikolic. – 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. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 14 oct. 2015, n° 373627, EURL Samficath : *JurisData* n° 2015-023272 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 10, *comm.* 209, *concl.* B. Bohnert, note A. Ralkos) – et l'analyse de la jurisprudence administrative bien établie (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 n° 305322, 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), en matière de contestation de la validité des locaux-types, démontrent que le développement d'un contentieux de masse est en réalité impossible et ne peut, dès lors, aboutir à une perturbation du service public administratif, au demeurant non justifiée, ni dans les travaux préparatoires ni dans les observations du Premier ministre.

S'agissant de l'existence d'un **risque financier**, le Conseil constitutionnel relève « que selon la jurisprudence constante du Conseil d'État, le recours à un terme de comparaison jugé inapproprié pour fixer la valeur locative d'un local (...) ne conduit pas à la décharge de l'impôt assis sur cette valeur locative ; que, dans le cas d'un local d'habitation ou à usage professionnel autre que commercial, il est

substitué au terme de comparaison jugé inapproprié un autre terme de comparaison ; que, dans le cas d'un local commercial, il est substitué au terme de comparaison jugé inapproprié un autre terme de comparaison ou, si aucun terme de comparaison ne peut fonder une évaluation pertinente, il est procédé à une évaluation par voie d'appréciation directe ; que, dès lors, l'issue d'une contestation de la valeur locative d'un local (...), fondée sur le caractère inapproprié du terme de comparaison utilisé à cette fin par l'administration, est incertaine quant au montant de la cotisation d'impôt fixée finalement ; que, par suite, l'existence d'un risque financier pour l'État et les collectivités territoriales n'est pas établie ».

En effet, il résulte de la jurisprudence que, dès lors que la taxe foncière est un **impôt réel**, la décision d'annulation de l'évaluation par comparaison pour invalidité du local-type ne saurait aboutir à la décharge de l'imposition, mais seulement à la substitution soit du local-type, soit de la méthode d'évaluation (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 19 nov. 2008, n° 305305, *préc.*). De plus, ajoutons que l'Administration a 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 nouveau terme de comparaison (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 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 22, *comm.* 446 ; *RJF* 4/2005, n° 340 ; *BDCF* 4/2005, n° 46, *concl.* L. Vallée ; *RJF* 2006, *chron.* Y. Bénard, p. 99).

Dans ces conditions, les chances pour le contribuable d'obtenir, au prix d'une procédure semée d'obstacles, la minoration de sa cotisation de taxe foncière sont réduites et toujours incertaines. Par conséquent, l'existence d'un risque de contentieux de masse ou d'un risque financier ne pouvait qu'être réfutée par le Conseil constitutionnel.

Ajoutons que cette loi de validation faisait, en fait, supporter aux contribuables le résultat des carences de l'administration fiscale dans l'exécution de sa mission de mise à jour des évaluations foncières, prévue à l'article 1517 du CGI. En outre, la déconnexion de l'évaluation par comparaison avec le principe de réalité (ou d'existence) du local-type à la date de référence, qu'opéraient les dispositions contestées, s'opposait intrinsèquement à l'ensemble du dispositif en vigueur d'évaluation par comparaison mis en place par le législateur, la jurisprudence et la doctrine administratives, et soulevait, à notre sens, la question de l'intelligibilité de la loi fiscale. Enfin la révision des valeurs locatives engagée par le législateur (concernant les locaux professionnels : *L.* n° 2012-958, 16 août 2012, art. 37 : *Dr. fisc.* 2012, n° 36, *comm.* 412. – *L.* n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 32, III : *Dr. fisc.* 2015, n° 4, *comm.* 86. – *L.* n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 48 : *Dr. fisc.* 2016, n° 4, *comm.* 109. – concernant les locaux d'habitation : *L.* n° 2013-1279, 29 déc. 2013, art. 74 : *Dr. fisc.* 2014, n° 5, *comm.* 122) devrait prochainement entrer en vigueur et mettre fin à cette discussion.

En attendant, cette déclaration d'inconstitutionnalité, qui prend effet le 2 mars 2016, peut être invoquée dans toutes les instances introduites à cette date et non jugées définitivement.