

N° 357267

SNC Lisieux Invest Hôtel

9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies

Séance du 17 mars 2014

Lecture du 9 avril 2014

CONCLUSIONS

Mme Claire LEGRAS, rapporteur public

1- L'affaire qui vient d'être appelée est l'une des têtes de file d'une série de dossiers relatifs aux modalités de détermination de la valeur locative servant de base à la taxe professionnelle d'hôtels situés dans la région Ile-de-France.

La société Lisieux Invest Hôtel, qui exploite un hôtel « Première classe » à Chamontel, dans le Val d'Oise, a demandé la réduction des cotisations de taxe professionnelle mises à sa charge au titre des années 2002, 2004, 2005 et 2006.

Après avoir admis l'irrégularité de l'évaluation initiale, par comparaison, de la valeur locative de l'immeuble et procédé à une nouvelle évaluation par voie d'appréciation directe, l'administration a rejeté sa réclamation relative à 2002 et n'a que partiellement admis celles relatives aux années 2004 à 2006.

Saisi du litige, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a, par un premier jugement du 23 juin 2009, ordonné un supplément d'instruction, puis il a rejeté les demandes de la société par un jugement du 5 mai 2010. La cour administrative d'appel de Versailles a confirmé ce jugement par un arrêt du 29 décembre 2011 qui fait l'objet du présent pourvoi.

Après avoir estimé qu'aucun des locaux-types proposés par la société ne pouvait être retenu comme terme de comparaison pour évaluer l'immeuble et qu'il y avait lieu, en conséquence, de l'évaluer par voie d'appréciation directe, elle a jugé que la valeur locative ainsi déterminée était supérieure à celle retenue par l'administration et que la société n'était, dès lors, pas fondée à solliciter une réduction des impositions mises à sa charge.

2- La société Lisieux Invest Hotel soulève à l'encontre de ces motifs deux séries de moyens : les premiers contestent l'arrêt en tant qu'il écarte les termes de comparaison qu'elle avait proposés pour obtenir une évaluation fondée sur le 2° de l'article 1498 du CGI ; les seconds sont dirigés contre les motifs par lesquels la cour a fait application de la méthode par appréciation directe. Vous verrez qu'ils vous feront voyager dans le temps.

2-1- La cour a successivement écarté successivement cinq locaux-types que la société proposait comme termes de comparaison.

2-1-1- Le premier est le local-type n° 55 du procès-verbal complémentaire de Villeneuve Saint-Georges.

La cour a jugé que ce local ne pouvait être retenu dès lors qu'il avait été évalué par comparaison avec le local-type n° 10 du procès-verbal de la commune de Chennevières-sur-Marne et qu'il résultait de la fiche d'évaluation de ce local, sur laquelle figure la mention « évaluation directe », qu'il avait été lui-même évalué par voie d'appréciation directe. Elle en a déduit que le local-type n° 55 ne pouvait servir de terme de référence sans que soient méconnues les dispositions de l'article 1498 du CGI, lesquelles font obstacle à ce qu'un immeuble commercial dont la valeur locative a été fixée par voie d'appréciation directe puisse être retenu comme terme de comparaison pour déterminer, selon la méthode indiquée au 2° de cet article, la valeur locative d'un autre immeuble commercial.

Le pourvoi soutient qu'en statuant ainsi, la cour a insuffisamment motivé sa décision, dénaturé les pièces du dossier et commis une erreur de droit.

La motivation retenue, qui est précise, nous semble sans nul doute suffisante.

Sous l'angle de la dénaturation, la critique n'est pas plus féconde. La cour s'est fondée, on l'a vu, sur le fait que la fiche d'évaluation du local n° 10 de Chennevières portait la mention « évaluation directe » : et la société soutient, sans plus de précision, sinon une référence à votre décision **SA Unicomi du 6 octobre 2008 publiée à la RJF 12/08 n° 1339**, qu'il ne résultait en fait pas de l'instruction que ce local aurait été irrégulièrement évalué. Il est vrai que vous avez jugé dans cette affaire que le local n° 55 de Villeneuve-Saint-Georges pouvait être retenu. Mais c'était au motif que l'administration ne démontrait pas, dans cette espèce, que son évaluation était intervenue de manière irrégulière. Le ministre, en effet, n'avait pas produit la fiche de calcul du local n°10 de Chennevières et n'avait ainsi pas apporté la preuve de l'évaluation irrégulière du local n° 55 de Villeneuve-Saint-Georges. Ici, l'administration l'a établi et aucune dénaturation n'est donc présente.

Sous l'angle de l'erreur de droit, le moyen ne peut de même qu'être écarté, compte tenu de l'absence de dénaturation sur la question de l'irrégularité de l'évaluation du local n° 10 de Chennevières : il est en effet bien établi que pour qu'un terme de comparaison soit valable, il doit lui-même avoir été évalué, directement ou indirectement, au travers d'une chaîne transitive de termes de comparaison, par référence à un local loué à des conditions normales au 1^{er} janvier 1970 ; un immeuble commercial dont la valeur locative a été fixée par voie d'appréciation directe ne peut donc pas être retenu comme terme de comparaison pour déterminer la valeur locative d'un autre immeuble commercial – voyez, en ce sens, votre décision du **CE 24 novembre 1997, SA Aquacity Goujan Mestras, RJF 1998 n° 54**.

2-1-2- La cour a ensuite jugé que le local-type n° 43 de la commune de Villejuif ne pouvait être retenu comme terme de comparaison au motif que le bail en cours au 1^{er} janvier 1970, conclu entre une société et son gérant, mettait à la charge du preneur les dépenses de grosses réparations de l'article 606 du code civil. La cour a relevé que si la société requérante soutenait que, malgré ces stipulations, le bail avait été conclu à des conditions de prix normales, elle ne l'établissait pas par la seule production d'une liste concernant des hôtels dont la comparabilité n'était au demeurant pas démontrée, situés en dehors de la commune de

Villejuif, dès lors que le caractère normal du loyer doit être nécessairement établi au regard du niveau des loyers dans la commune d'implantation du bien à évaluer¹.

La critique est à nouveau articulée dans le pourvoi sous plusieurs angles.

La société invoque tout d'abord une insuffisance de motivation, mais l'arrêt n'encourt à l'évidence pas ce reproche. Elle pointe aussi une dénaturation, mais cette critique, qui n'est assortie d'aucune précision, ne tient pas davantage.

Sous l'angle de l'erreur de droit et de la méconnaissance de l'office du juge, le moyen est un peu plus délicat. Il consiste à reprocher à la cour d'avoir estimé que le bail avait été conclu à des conditions de prix anormales du seul fait de l'existence d'une clause mettant à la charge du preneur les travaux de réparation et sans rechercher, par un supplément d'instruction, si ce local était ou non loué à des conditions de prix normales.

Il est effectivement jugé que la seule circonstance qu'un bail ait été conclu dans des circonstances de fait particulières ou qu'il comporte des clauses faisant supporter des charges exceptionnelles au locataire ou au propriétaire ne suffit pas à l'écarter comme ayant été conclu à des conditions de prix anormales. Encore faut-il que ces clauses ou circonstances aient conduit à la fixation d'un loyer anormal au regard des prix pratiqués pour des locaux comparables. Voyez en ce sens, s'agissant précisément du local n°43 de Villejuif, une décision de « jugeant-seule » du **14 juin 2012, Hôtel Grill de Villejuif, n°346273**.

Mais au cas présent, la cour n'a pas déduit de la seule clause du bail mettant les travaux de réparation à la charge du preneur que le bail avait été conclu à des conditions de prix anormales. Elle a en effet examiné en outre, pour les écarter, les justifications avancées par la société pour démontrer que le bail avait néanmoins été conclu à des conditions de prix normales. La critique d'erreur de droit nous paraît donc pouvoir être écartée.

La société reproche enfin à la cour d'avoir méconnu son office en ne diligentant pas une mesure d'expertise pour lever les incertitudes du dossier sur la validité du loyer versé pour le local n° 43 de Villejuif. Mais cette critique doit être écartée.

Dans votre décision du **30 janvier 2013, Ministre c/ SEP Hôtel Campanile d'Arcueil n°327396**, vous avez en effet jugé que, pour retenir un local-type comme terme de comparaison, le juge ne pouvait, sans entacher sa décision d'insuffisance de motivation ni méconnaître son obligation de statuer sur le terme de comparaison qu'il entend retenir, se contenter de relever que l'administration se bornait à alléguer, sans l'établir, que la valeur locative de ce local n'avait pas été régulièrement évaluée, sans indiquer en quoi les affirmations précises, non contestées et appuyées de justificatifs de l'administration en défense, selon lesquelles ce local-type avait été évalué par comparaison avec un autre local-type lui-même évalué par voie d'appréciation directe, n'étaient pas de nature à remettre en cause la pertinence de ce terme de comparaison. En d'autres termes, le juge ne peut, en cas de

¹ On notera, s'agissant de ce local n° 43 que le Conseil d'Etat a jugé tantôt qu'il avait été évalué en fonction du bail en cours au 1^{er} janvier 1970 (CE, 6 octobre 2008 SA Unicomi n°293193 précité) tantôt qu'il avait été évalué par comparaison avec le local-type n° 4 d'Evry (cf. CE, 7 avril 2011, société commerciale des hôtels économiques n° 329339 ; CE, 8ème ss, 6 décembre 2011 Sté UCB Locabail Immobilier n°331168)...Dans les deux cas, l'évaluation a été jugée irrégulière

doute sur la régularité de l'évaluation d'un local, le retenir comme terme de comparaison. *A contrario*, il ne peut le retenir que s'il s'est préalablement assuré que ce local avait été régulièrement évalué.

Or c'est bien ce qu'a fait la cour en l'espèce : elle a estimé qu'alors que la régularité de l'évaluation du local n° 43 était contestée, les pièces produites au dossier ne permettaient pas de démontrer que le loyer avait été conclu à des conditions de prix normales et elle en a déduit qu'il ne pouvait être retenu comme terme de comparaison. Ce faisant, elle n'a pas méconnu son office tel qu'il a été précisé, postérieurement à son arrêt, par votre décision du 30 janvier 2013.

2-1-3- La cour s'est ensuite prononcée sur le local-type n° 33 de Morangis ; elle a jugé, d'une part, qu'il correspondait à un hôtel occupé au 1^{er} janvier 1970 par son propriétaire – ce qui exclut l'application du 1° de l'article 1498 – et, d'autre part, que la circonstance que le procès-verbal mentionne la lettre « C » n'était pas de nature à établir que ce local-type avait lui-même été évalué par comparaison avec un autre local-type, alors qu'aucun autre local de cette sorte n'était indiqué au procès-verbal. Elle en a déduit que ce local ne pouvait servir de terme de référence.

Il est soutenu qu'en statuant ainsi la cour a insuffisamment motivé sa décision, dénaturé les faits et commis une erreur de droit.

Le grief d'insuffisante motivation n'est pas fondé, la cour ayant clairement exposé les raisons de droit et de fait sur lesquelles elle se fondait pour écarter le local en cause.

Le moyen de dénaturation ne tient pas non plus : la cour n'a pas commis une telle erreur en estimant que la lettre C mentionnée sur le procès-verbal de Morangis ne démontrait pas que le local-type n° 33 avait été évalué par comparaison.

Enfin, nous ne pensons pas que la cour ait entaché son arrêt d'erreur de droit. La société soutient qu'il existe une présomption de régularité de l'évaluation d'un local-type du seul fait qu'il figure sur un procès-verbal. Mais ainsi que nous venons de le voir, vous avez jugé l'inverse : dans l'hypothèse où le dossier ne permet pas de s'assurer que le local de référence a lui-même été évalué par comparaison avec, de proche en proche, un local comparable loué à des conditions de prix normales au 1^{er} janvier 1970, il ne peut être retenu. C'est exactement ce qu'a jugé la cour en l'espèce, constatant l'absence d'éléments permettant de s'assurer de la régularité de l'évaluation.

2-1-4- La cour a encore écarté deux autres locaux-types : le local n° 35 de Clamart et le local n° 34 de Villeneuve-le-Roi. Elle a en effet estimé qu'ils n'étaient pas comparables à l'immeuble à évaluer.

S'agissant du premier, elle relevé qu'il correspondait à un hôtel construit en 1900 ayant fait l'objet d'un bail le 24 novembre 1969, d'une surface pondérée de 381 m², qui ne peut être comparé à l'hôtel litigieux, lequel fait partie d'une chaîne d'hôtels de conception moderne. Et pour le second, elle a indiqué qu'il s'agissait d'un hôtel de type ancien, non comparable avec un hôtel de chaîne, alors même qu'il aurait fait l'objet d'aménagements ayant permis d'améliorer le niveau de ses équipements et de ses prestations depuis le 1^{er} janvier 1970.

L'arrêt est ici argué d'insuffisance de motivation et d'erreur de droit.

Sous l'angle de l'erreur de droit, la société reproche à la cour d'avoir apprécié les caractéristiques des locaux-types en cause à la date de référence, c'est-à-dire au 1^{er} janvier 1970, et non au 1^{er} janvier de l'année d'imposition alors qu'une décision de « jugeant seule » du **8 février 2010, Sté Gestion Hôtel Argenteuil, n°309239**, juge que c'est à cette dernière date que la comparaison doit être effectuée.

Mais ce moyen n'est pas fondé : la cour n'a pas dit que les caractéristiques des locaux en cause devaient être comparées à celles des locaux à évaluer à la date du 1^{er} janvier 1970. Et si elle n'a pas précisé explicitement que la comparaison était effectuée à la date des impositions contestées, il nous semble que cette donnée est implicitement présente dans son arrêt. Cela résulte de l'emploi du présent. L'arrêt juge en effet que les caractéristiques de ces locaux-types ne sont pas les mêmes ou ne sont pas comparables – on ne peut que comprendre que tel est le cas à la date des impositions contestées – et non pas qu'elles « n'étaient pas » les mêmes ou comparables à la date de référence. S'agissant du local n°34 de Villeneuve-le-Roi, elle évoque même des changements intervenus postérieurement à la date du 1^{er} janvier 1970.

L'arrêt est, par ailleurs, suffisamment motivé.

2-2- Le dernier moyen du pourvoi, original et astucieux, est dirigé contre les motifs de l'arrêt par lesquels la cour a validé l'évaluation directe de l'hôtel de la société Lisieux Invest Hôtel. Il

est tiré de l'erreur de droit que la cour aurait commise en jugeant que la valeur locative devait être appréciée à la date du 1^{er} janvier 1970 plutôt qu'à la date du 1^{er} août 1939, mentionnée dans une instruction du 1^{er} octobre 1941, revendiquée par la société requérante.

Ce moyen cherche à tirer parti de ce que le 3^o de l'article 1498 ne dit pas à quel moment on doit se situer pour déterminer la valeur locative – à la différence des dispositions relatives à la méthode par comparaison, qui prévoient que la valeur des termes de comparaison est arrêtée soit en partant du bail en cours à la date de référence de la révision – qui est le 1^{er} janvier 1970 – soit par comparaison avec des immeubles similaires qui faisaient l'objet à cette date de locations consenties à des conditions de prix normales. Vous avez pourtant toujours recherché, pour l'application de la méthode par appréciation directe, la valeur vénale d'un bien à la date du 1^{er} janvier 1970 et appliqué à celle-ci un taux d'intérêt afin d'obtenir la valeur locative.

Vous avez même expressément jugé, dans votre **avis contentieux du 24 novembre 2006, SCI Paris-Montreuil, RJF 2/07 n° 170, concl. L. Olléon BDCF 2/07 n° 21**, que, pour l'application de la méthode de l'appréciation directe, la date de référence à prendre en compte est celle du 1^{er} janvier 1970. Vous l'avez également jugé, plus récemment, dans une décision **SA Gestion Trois Hôtels du 20 décembre 2011 n° 313562**, qui précise même que la date de référence est celle du 1^{er} janvier 1970 et non, comme la société le soutenait, de celle du 1^{er} août 1939. Cependant, cette décision ne répond pas expressément à l'argumentation développée aujourd'hui devant vous. Et, pas plus que votre avis SCI Paris-Montreuil, elle ne motive le choix de la date de référence.

Au cas d'espèce, la société a soutenu en appel que, dans le silence du 3° de l'article 1498 du CGI, il convenait de se référer, pour la mise en œuvre de l'appréciation directe, à la date du 1^{er} août 1939 mentionnée dans une instruction du 1^{er} octobre 1941, dont les articles 324 AB et 324 AC ne font que reprendre les dispositions et dont vous avez reconnu la valeur législative et admis l'applicabilité à la taxe foncière, sous réserve que ses dispositions ne soient pas contraires aux textes postérieurs.

La société requérante s'appuie ici, mais à tort, sur une décision du **9 juillet 2010, SA Genefim, RJF 11/10 n° 1043**. Vous vous y êtes livrés à un travail d'archéologie normative approfondi pour écarter un moyen tiré de ce que le pouvoir réglementaire avait incompétamment fixé une partie des règles d'assiette de la taxe foncière, travail qui vous a conduits à reconnaître une valeur législative aux règles posées par les articles 324 AB et 324 AC de l'annexe III au CGI.

Vous avez en effet jugé que ces règles étaient, à l'origine, contenues dans une instruction du 1^{er} octobre 1941². Et vous avez relevé que l'acte dit loi du 15 mars 1942 relatif à la contribution foncière des propriétés bâties avait, dans son article 1^{er}, donné valeur législative aux règles et principes de cette instruction. Cet acte dit loi a été ultérieurement codifié, en application du décret du 8 avril 1950 portant règlement d'administration publique pour la refonte des codes fiscaux et la mise en harmonie de leurs dispositions avec celles du décret du 9 décembre 1948 et des lois subséquentes, à l'article 1386 du CGI.

Vous avez ensuite relevé que les dispositions du 1 de cet article 1386, en tant que, reprenant les dispositions de l'acte dit loi du 15 mars 1942, elles précisaient que la valeur locative des propriétés pour la contribution foncière sur les propriétés bâties était déterminée conformément aux règles et principes de l'instruction du 1^{er} octobre 1941, n'étaient contraires ni à l'ordonnance du 7 janvier 1959 portant réforme des impositions perçues au profit des collectivités locales ni à celles des lois ultérieures³ et qu'elles n'avaient pas été abrogées par des dispositions législatives ; vous en avez déduit qu'elles étaient restées applicables à la taxe foncière sur les propriétés bâties.

Vous avez concédé que le décret du 22 février 1975 mettant en harmonie le CGI avec certaines dispositions portant réforme des impositions perçues au profit des collectivités locales et de leurs groupements avait codifié l'article 4 de l'ordonnance du 7 janvier 1959 et l'article 4 de la loi du 2 février 1968, respectivement, aux articles 1388 et 1498 de ce code sans qu'ait été maintenue, pour la méthode d'évaluation par appréciation directe, la référence que le 1 de l'article 1386 faisait aux règles et principes de l'instruction du 1^{er} octobre 1941. Mais vous avez jugé que ce décret de codification n'avait pu légalement avoir pour effet d'abroger ces règles et principes de valeur législative : et vous avez donc affirmé que la détermination de la valeur locative par la voie de l'appréciation directe était réglée par les dispositions législatives constituées de celles du 3° de l'article 1498 du CGI, ainsi que des règles et principes de l'instruction du 1^{er} octobre 1941 que les dispositions des articles 324 AB et 324 AC de l'annexe III au code ne faisaient que reprendre.

² Instruction sur les règles et principes à appliquer pour la révision des évaluations des propriétés bâties prescrite par un décret-loi du 14 juin 1938 et par un « acte dit loi » du 12 avril 1941.

³³ Loi du 2 février 1968 relative aux évaluations servant de base à certains impôts directs et loi du 31 décembre 1973.

Ce détour était nécessaire pour comprendre la tentative de la société Lisieux Invest Hôtel : celle-ci s'accroche en effet au fait que l'instruction de 1941 prescrit une évaluation de la valeur vénale des immeubles à la date du 1^{er} août 1939.

Nous sommes convaincue que cette position n'a pas de sens tant il est évident que si les règles et principes contenus dans l'instruction de 1941 ont acquis valeur législative et ont été maintenus en vigueur, et inscrits dans les articles 324 AB et 324 AC de l'annexe III, cela ne vise pas la date de référence des évaluations.

Il reste toutefois, en l'absence de référence à la date du 1^{er} janvier 1970 dans les dispositions relatives à la méthode par appréciation directe, à trouver le meilleur chemin pour écarter cette argumentation. La cour a choisi de juger qu'il résultait de l'ensemble des dispositions régissant la détermination de la valeur locative des immeubles, qu'une date différente ne saurait être retenue selon que l'évaluation des immeubles est effectuée par la méthode du 1^o, du 2^o ou du 3^o de l'article 1498 du CGI sans qu'il soit porté atteinte à la cohérence du dispositif.

Il nous semble qu'il serait plus judicieux de procéder de manière moins affirmative en prenant appui sur l'article 1516 du CGI. Celui-ci prévoit que les valeurs locatives des propriétés bâties et non bâties sont mises à jour suivant une procédure comportant, premièrement, la constatation annuelle des changements affectant ces propriétés, deuxièmement, l'actualisation, tous les trois ans, des évaluations résultant de la précédente révision générale et, troisièmement, l'exécution de révisions générales tous les six ans, dans des conditions fixées par la loi.

Il résulte de ces dispositions que les évaluations sont nécessairement « remises à plat » à chaque révision générale et que la date à laquelle il convient de se placer pour déterminer la valeur locative d'un immeuble, toutes méthodes confondues, est en conséquence celle de la dernière révision générale, soit à la date d'aujourd'hui celle du 1^{er} janvier 1970, conformément à l'article 324 AK de l'annexe III. Jouent ensuite les dispositions de l'article 1518 bis du CGI selon lesquelles : « *dans l'intervalle de deux actualisations (...) les valeurs locatives foncières sont majorées par application de coefficients forfaitaires fixés par la loi de finances en tenant compte des variations de loyers* ». Les dispositions de l'article 1516 écrasent nécessairement la référence faite par l'instruction de 1941 à la date du 1^{er} août 1939.

La société requérante, concentrant son argumentation sur l'article 324 AK de l'annexe III, soutient qu'une date fixée par voie réglementaire ne saurait prévaloir sur une date fixée par un texte ayant acquis valeur législative. Mais l'article 39 du décret du 28 novembre 1969 dont ce texte est issu trouve un relais législatif dans l'article 1516, duquel découle la non-applicabilité de l'instruction de 1941 en tant qu'elle fixe comme référence la date du 1^{er} août 1939, puisque, dans cette seule mesure, elle est contraire à des textes postérieurs.

Nous vous invitons donc à écarter le moyen d'erreur de droit soulevé par la société en substituant cette argumentation de pur droit aux motifs retenus par la cour, comme cela vous est loisible (CE, 13 mars 1998, *V...*, n° 171295, T. p. 1138 ; CE, 2 juin 2010, *A...* n°307814).

Et, par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.