

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, rapporteur public

L'article 34 de la LFR pour 2010¹ a instauré le système dit de « révision de la valeur locative des locaux professionnels » (RVLLP), qui se substitue depuis le 1^{er} janvier 2017, pour les locaux autres que les locaux d'habitation et les établissements industriels, à l'ancien système basé sur l'évaluation de la valeur locative cadastrale à la date de référence du 1^{er} janvier 1970². On peut donc espérer que dans un futur plus ou moins proche, les contorsions auxquelles devaient se livrer l'administration, le contribuable et le juge de l'impôt pour identifier des références pertinentes ne seront plus qu'un lointain souvenir, qui suscitera chez vos successeurs un regard amusé ou perplexe. Malheureusement, compte tenu du décalage incompressible existant entre les années d'imposition en litige et le moment où vous vous prononcez comme juge de cassation, vous êtes voués à vous pencher sur ces contorsions pendant encore un certain temps. L'affaire qui vient d'être appelée vous en donnera une nouvelle illustration, en vous conduisant à examiner si des hypothèques conventionnelles peuvent servir de référence pertinente pour l'établissement des bases d'imposition de la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFB), dans le cadre de la méthode d'appréciation directe.

La société Fiat France, devenue la société Fiat Chrysler Automobiles (FCA) France, est propriétaire d'un ensemble immobilier situé au 6, rue Nicolas Copernic (parcelle cadastrée AM15) et au 7, rue Albert Einstein (parcelle cadastrée AN9) à Trappes, qui abrite notamment son siège social. Par deux réclamations en date du 20 décembre 2012 et du 5 décembre 2014, la société a contesté les montants de TFB auxquelles elle a été assujettie, respectivement au titre des années 2010 à 2012 et au titre des années 2013 et 2014, en remettant en cause le local-type retenu par l'administration pour établir la valeur locative cadastrale de l'ensemble. Ces réclamations ayant été rejetées, la société a saisi le tribunal administratif de Versailles. Par un jugement du 30 juin 2017, le tribunal a écarté les nombreux locaux-types successivement proposés par les parties pour la méthode par comparaison et fait application de la méthode d'appréciation directe. Ceci l'a conduit à retenir des bases d'imposition supérieures aux bases d'imposition litigieuses sur chacune des années en cause et, en conséquence, à rejeter la demande de décharge. La société se pourvoit en cassation contre ce jugement.

¹ Loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificatives pour 2010.

² Depuis la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, il est désormais codifié à l'article 1498 du code général des impôts.

Vous regarderez ce pourvoi comme dirigé uniquement contre le jugement attaqué en tant qu'il s'est prononcé sur l'immeuble situé rue Copernic. En effet, les moyens soulevés se rapportent uniquement à cet immeuble. De plus, dans son mémoire en défense, le ministre a indiqué que la requérante « conteste uniquement la valeur locative du bien immobilier situé 6 rue Copernic à Trappes » et la société n'a pas contesté ce point dans son mémoire en réplique.

Vous pourrez même considérer que le pourvoi ne conteste le jugement qu'en tant qu'il s'est prononcé sur cet immeuble en application de l'article 1498-3° du code général des impôts (CGI), c'est-à-dire en ce qui concerne l'application de la méthode d'appréciation directe (sur une cassation partielle uniquement en ce qui concerne l'application de cette méthode, cf. 29 mai 2017, *SAS Campeli*, n° 391930, Tab. sur ce point), car aucun des moyens soulevés ne remet en cause le jugement en ce qu'il a écarté l'application de la méthode par comparaison.

Le troisième moyen du pourvoi suffira à entraîner la cassation totale du jugement dans cette mesure. La société soutient que le tribunal a commis une erreur de droit et méconnu les dispositions de l'article 1498-3° du CGI et des articles 324 AB et 324 AC de l'annexe III à ce code, en déterminant la valeur vénale de l'immeuble situé rue Copernic en fonction des montants des inscriptions hypothécaires dont il était grevé.

Après avoir écarté les différents locaux-types invoqués par les parties pour procéder à la méthode par comparaison, le tribunal administratif a jugé qu'il convenait de procéder par voie d'appréciation directe. Il s'est basé pour l'immeuble cadastré AN9 (rue Albert Einstein) sur un acte de vente de 1985 et pour l'immeuble cadastré AM15 (rue Nicolas Copernic) sur la valeur hypothécaire en 1976 et 1978. Il s'est ainsi fondé s'agissant du second immeuble sur deux hypothèques conventionnelles produites par l'administration, inscrites au service chargé de la publicité foncière pour des montants respectifs de 30 et de 50 millions de francs. Il en a déduit que le prix de revient de l'ensemble pour l'année 1970 s'élevait à la somme globale de 51 728 352 francs, soit une valeur locative de 630 875 euros après application d'un taux de 8 %.

Le moyen d'erreur de droit comporte deux branches. D'une part, le montant d'une inscription ne permettrait pas de déterminer la valeur vénale d'un bien pour l'évaluation des bases d'imposition de la TFB. D'autre part, le tribunal n'aurait pas respecté les règles de priorité découlant des textes du CGI et de votre jurisprudence, en ne recherchant pas si l'immeuble situé rue Copernic pouvait être évalué en fonction d'un acte proche du 1er janvier 1970 ou de sa valeur au bilan, ou encore par comparaison ou en fonction de la valeur vénale du terrain à cette même date et de la valeur de reconstruction de l'immeuble.

Rappelons qu'en vertu de l'article 1498 du CGI alors applicable, la valeur locative d'un bien qui n'est ni un local d'habitation ni un établissement industriel peut être évaluée selon trois méthodes classées par ordre décroissant de priorité : la valeur locative qui ressort de la location ; la comparaison avec un immeuble-type situé dans la commune ou, à défaut, dans une commune présentant, du point de vue économique, une situation analogue à celle de la commune ; l'appréciation directe. Par une décision *Société Natiocrédibail* (25 novembre 2005, n° 264323, Tab.), vous avez donné toute sa portée au caractère subsidiaire de la méthode d'appréciation directe, en décidant que le juge de l'impôt ne pouvait rejeter une demande en décharge au seul motif que dans le cadre de l'appréciation directe des locaux en litige, la valeur locative est supérieure à celle appliquée par le service, sans rechercher si un autre local que ceux envisagés par l'administration pouvait utilement être retenu comme

élément de comparaison. En d'autres termes, c'est seulement lorsqu'il est établi que toute comparaison est impossible que l'appréciation directe peut être appliquée.

Deux articles réglementaires précisent les conditions de mise en œuvre de l'appréciation directe. L'article 324 AB de l'annexe III du CGI dispose qu'il y est procédé en appliquant un taux d'intérêt, fixé en fonction du taux des placements immobiliers constatés dans la région à la date de référence pour des immeubles similaires, à la valeur vénale de l'immeuble. En l'absence d'acte et de toute autre donnée récente concernant l'estimation de la valeur vénale, l'article 324 AC³ prévoit que celle-ci est appréciée par comparaison, d'après la valeur vénale d'autres immeubles d'une nature comparable ayant fait l'objet de transactions récentes, ou en ajoutant à la valeur vénale du terrain, elle-même évaluée par comparaison avec celle qui ressort de transactions récentes relatives à des terrains à bâtir, la valeur de reconstruction de l'immeuble au 1^{er} janvier 1970. Par un avis *SCI Paris-Montreuil* (24 novembre 2006, n° 297098, Rec.) et une décision *Société Hôtel Grill Bureau de Salon-de-Provence* (5 juin 2009, n° 300630, Tab.), vous avez explicité le mode d'emploi de ces dispositions en définissant une hiérarchie des procédés à mettre en œuvre au sein même de la méthode d'appréciation directe :

- en premier lieu, il convient d'utiliser *« les données figurant dans les différents actes constituant l'origine de la propriété de l'immeuble si ces données, qui peuvent résulter notamment d'actes de cession, de déclarations de succession, d'apport en société ou, s'agissant d'immeubles qui n'étaient pas construits en 1970, de leur valeur lors de leur première inscription au bilan, ont une date la plus proche possible de la date de référence du 1er janvier 1970 »* ;
- à défaut, lorsque ces données sont trop éloignées de la date de référence, il incombe à l'administration de faire des propositions basées sur l'une ou l'autre des méthodes comparatives prévues par l'article 324 AC, en utilisant soit des transactions comparables portant sur des immeubles soit des transactions comparables portant sur des terrains à bâtir auxquelles s'ajoute la valeur de construction de l'immeuble, ces transactions devant être plus proches du 1^{er} janvier 1970 que les actes relatifs à l'origine de la propriété de l'immeuble, mentionnés dans la première méthode ;
- ce n'est que si ni l'administration ni le contribuable ne sont en mesure de proposer des évaluations reposant sur l'une de ces méthodes qu'il y a lieu de retenir, pour le calcul de la valeur locative, les données figurant dans les actes constituant l'origine de la propriété du bien ou, le cas échéant, dans son bilan, cette fois-ci quelle que soit leur date.

Cette jurisprudence traduit un souci d'équilibre entre le maintien de la date du 1^{er} janvier 1970 comme date de référence de l'évaluation des valeurs locatives, maintien que seuls l'administration ou le législateur pouvaient remettre en cause (ce qui a finalement été fait), et la nécessité de tenir compte des difficultés pratiques pour trouver des données aussi anciennes. L'obligation de se fonder sur des données ayant *« une date la plus proche possible de la date de référence du 1^{er} janvier 1970 »* est une obligation de moyens ; si elle ne peut être remplie, la valeur locative peut être évaluée d'après des éléments plus récents, l'administration pouvant alors, sous le contrôle du juge, appliquer *« 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 1er janvier 1970 »* (cf. sur ce point l'avis *SCI Paris-Montreuil*).

³ Dans le cadre de la réforme de l'évaluation des valeurs locatives, ces deux articles ont été abrogés par le décret n° 2018-536 du 28 juin 2018 codifiant les dispositions relatives à la révision des valeurs locatives des locaux professionnels et à leurs règles d'évaluation.

Le jugement attaqué ne reprend pas le considérant de principe issu de cette jurisprudence et n'indique pas explicitement à quel niveau de la hiérarchie il se situe. Il est cependant clair qu'il n'a pas procédé, s'agissant de l'immeuble rue Copernic qui est visé par ce moyen de cassation, à une méthode comparative et s'est fondé sur des données propres à cet immeuble. Compte tenu du caractère relativement proche de ces données par rapport à la date du 1^{er} janvier 1970, vous pourriez considérer que le tribunal s'est situé au premier niveau de la hiérarchie des méthodes.

Dans ce cadre, l'utilisation d'hypothèques conventionnelles pour évaluer la valeur vénale de l'immeuble soulève deux difficultés. La première est d'ordre strictement juridique. Selon votre jurisprudence, les données utilisées doivent figurer « *dans les différents actes constituant l'origine de la propriété de l'immeuble* », notamment des actes de cession, de déclarations de succession ou d'apport en société. Or, à la différence de ces actes, l'hypothèque ne constitue pas l'origine d'une propriété. L'hypothèque est une sûreté, c'est-à-dire une garantie donnée à un créancier afin d'assurer le remboursement de sa créance. L'article 2393 du code civil la définit comme « *un droit réel sur les immeubles affectés à l'acquittement d'une obligation* ». L'hypothèque conventionnelle, en cause dans la présente affaire, est celle qui résulte d'une convention (article 2396), qui doit être un acte notarié (article 2416). Si l'hypothèque est susceptible d'entraîner un transfert de propriété de l'immeuble en cas de défaut de paiement de la créance qu'elle garantit (cf. les articles 2458 et suivants), elle n'entraîne pas par elle-même un tel transfert et n'est donc pas un acte relatif à l'origine de la propriété.

Compte tenu des difficultés pratiques importantes pour identifier des références valables proches du 1^{er} janvier 1970, vous pourriez néanmoins envisager d'admettre la prise en compte de la valeur mentionnée par l'hypothèque si celle-ci constituait une donnée économique pertinente sur la valeur vénale de l'immeuble. Mais c'est là la seconde difficulté, qui nous paraît la plus rédhibitoire. En effet, si l'hypothèque a une valeur, c'est celle de la créance qu'elle garantit et non celle de l'immeuble. L'article 2423 du code civil dispose que « *l'hypothèque est toujours consentie, pour le capital, à hauteur d'une somme déterminée que l'acte notarié mentionne à peine de nullité* » ; cette somme correspond au montant de la dette garantie. L'article 2460 dispose qu'au moment de l'exercice de l'hypothèque par le créancier impayé, l'immeuble doit être estimé par expert et que « *si sa valeur excède le montant de la dette garantie, le créancier doit au débiteur une somme égale à la différence* ». L'existence d'une discordance entre la valeur de l'hypothèque et celle de l'immeuble est donc d'emblée envisagée par le code civil. Les dispositions relatives à l'inscription de l'hypothèque au service de la publicité foncière vont dans le même sens. L'article 55 du décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955 pour l'application du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière, qui définit de manière limitative les mentions que doit contenir le bordereau d'inscription, mentionne « *l'indication du capital de la créance* » et « *la désignation (...) de chacun des immeubles sur lesquels l'inscription est requise* », mais ne prévoit aucune information concernant la valeur de l'immeuble.

Nous n'irions pas jusqu'à affirmer qu'il n'existe aucun lien entre la valeur de l'immeuble et la valeur de l'hypothèque, mais ce lien est trop lâche et trop contingent pour que l'hypothèque puisse servir de donnée pertinente dans le cadre de l'évaluation de la valeur locative. Vous accueillerez donc ce moyen d'erreur de droit et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, vous renverrez l'affaire au tribunal administratif de Versailles.

PCMNC :

- à l'annulation du jugement attaqué en tant qu'il se prononce, pour le bien situé 6, rue Nicolas Copernic à Trappes, sur l'application du 3° de l'article 1498 du code général des impôts ;
- au renvoi de l'affaire dans cette mesure au tribunal administratif de Versailles ;
- à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat le versement à la société FCA France d'une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.