

# La notion de communes économiquement analogues ou la planche de salut de la méthode par comparaison

Il est de bon ton actuellement de souligner l'obsolescence, voire même l'état de délabrement avancé de l'édifice des valeurs locatives foncières tel qu'il résulte de la loi du 2 février 1968.



**Betty TOULEMONT**  
Avocat Associé,  
Société d'Avocats PDGB,  
Membre de l'IACF et de l'A3F



**Aleksandar NIKOLIC**  
Avocat à la Cour,  
Société d'Avocats PDGB



CE, 6 oct. 2008, n° 293193 et 293532, SA UNICOMI.

#### POUR EN SAVOIR PLUS :

CE, 15 oct. 2007, n° 269446, Sté Darty Normandie;  
CE, 25 mai 2007, n° 279712, Sté Campanile 1;  
CE, 25 juin 2007, n° 277161, SNC Natiocredimurs.

Repère : Lamy Fiscal 2009,  
§ 3814, 4192.

Ce constat est malheureusement fondé. À l'heure actuelle, le système conçu par le législateur de 1968 conduit à évaluer les locaux commerciaux selon la méthode par comparaison, c'est-à-dire par référence à des locaux loués à des conditions normales au 1<sup>er</sup> janvier 1970 ou bien eux mêmes évalués par comparaison à des locaux loués à cette date. Ce n'est qu'en cas d'impossibilité avérée d'appliquer cette méthode que l'administration fiscale peut procéder à une évaluation par appréciation directe (c'est-à-dire à partir de la valeur vénale de l'immeuble).

Il va de soi que, dans un contexte de raréfaction des baux conclus à des conditions de prix normales au 1<sup>er</sup> janvier 1970, la méthode d'évaluation par comparaison, qui selon une jurisprudence constante du Conseil d'État doit primer sur celle de l'appréciation directe, est de plus en plus difficile à appliquer.

Dans l'attente d'une véritable réforme de la législation sur les valeurs locatives foncières, et afin de préserver le système mis en place par la loi du 2 février 1968 ou du moins d'en repousser les limites, le Conseil d'État veille, au travers de sa jurisprudence, à faciliter, autant que faire se peut, l'application de la méthode de comparaison.

La sauvegarde de cette méthode passant notamment par l'élargissement de la palette des locaux de référence pouvant être retenus pour l'évaluation d'un immeuble donné, la jurisprudence facilite le recours à des locaux situés en dehors de la commune d'imposition.

L'article 1498 du Code Général des Impôts (CGI) autorise, en effet, à recourir à des locaux de référence situés au sein d'autres communes pour l'évaluation des immeubles d'un caractère particulier ou exceptionnel.

Néanmoins, le Conseil d'État, après avoir hésité, adopte une conception relative de cette notion et estime que des locaux commerciaux sans la moindre spécificité intrinsèque peuvent être considérés comme exceptionnels en l'absence de locaux similaires situés dans la même commune<sup>(1)</sup>.

Toutefois, l'évaluation des locaux commerciaux par comparaison à des locaux de référence situés sur une autre commune n'est possible que dans l'hypothèse où la situation économique des deux communes concernées (celle de l'immeuble à évaluer et celle du local de référence) est similaire.

(1) CE 24 juin 1987, n° 48627 et 72132, Sté française des magasins Uniprix, à propos d'un supermarché de quartier et CE 23 mars 1992, n° 72936, à propos d'une supérette.

Ainsi, une interprétation trop stricte de l'analogie de situation économique des communes empêcherait en pratique le recours à des locaux de référence situés en dehors de la commune d'imposition.

C'est ainsi que le Conseil d'État, après avoir posé l'exigence que les communes de situation de l'immeuble à évaluer et du local de référence soient **économiquement analogues** a veillé, ces dernières années, à assouplir son appréciation de cette notion.

### → L'analogie de la situation économique des communes : une notion façonnée par la jurisprudence

#### Une condition prétorienne

La nécessaire analogie de situation économique que doivent présenter les communes de situation de l'immeuble à évaluer et du local de référence ne résulte pas de la lettre de la loi.

L'article 1498 du CGI prévoit simplement que lorsqu'un local de référence est lui-même évalué par comparaison à un local situé sur une autre commune, alors les communes concernées doivent présenter une situation économique analogue. Aucune exigence n'est posée par ce texte quant à l'analogie économique entre les communes de situation de l'immeuble à évaluer et le local type.

Le Conseil d'État a posé cette exigence de façon prétorienne par un arrêt du 1<sup>er</sup> février 1989<sup>(2)</sup>. Il avait jugé que la méthode de comparaison était irrégulièrement mise en œuvre dès lors que l'immeuble à évaluer était localisé à Aix-en-Provence, alors que le local de référence était

situé à Marseille, dans la mesure où ces deux communes n'étaient pas similaires d'un point de vue économique.

En outre, le Conseil d'État a jugé le 5 mai 2006<sup>(3)</sup> que les différences de situation économique entre les communes de situation de l'immeuble à évaluer et du local de référence ne pouvaient faire l'objet d'un ajustement à la hausse ou à la baisse conformément aux dispositions de l'article 324 AA de l'annexe III au CGI.

Cette position résulte d'une analyse stricte de ces dispositions qui ne permettent de procéder à des ajustements du tarif unitaire que pour tenir compte des différences de consistance entre l'immeuble à évaluer et le local de référence et non afin de tenir compte des éventuelles différences de situations économiques des communes concernées.

*« Dans l'attente d'une véritable réforme de la législation sur les valeurs locatives foncières, le Conseil d'État veille à l'application de la méthode de comparaison »*

Ainsi de deux choses l'une : soit les communes concernées sont analogues d'un point de vue économique et le local de référence pourra être retenu dès lors qu'il respecte les autres conditions prévues par la loi, soit ces communes ne présentent pas une telle analogie et le local ne pourra, en tout état de cause, pas être retenu.

#### La détermination de la date d'appréciation de l'analogie économique des communes

La date à laquelle doit être appréciée l'analogie de la situation économique des communes de situation de l'immeuble à évaluer et du local de référence a donné lieu à des interrogations qui ont été définitivement tranchées par le Conseil d'État.

Deux options étaient ainsi possibles. La première est conforme à l'article

1415 du CGI selon lequel la taxe foncière doit être établie d'après les éléments de fait existant au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition. Selon cette option, cette analogie devrait donc être appréciée au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

La seconde découle des dispositions de l'article 1498 du CGI dont l'objet est de déterminer la valeur locative des locaux commerciaux au 1<sup>er</sup> janvier 1970. La logique voudrait ainsi qu'un immeuble ne puisse être évalué par comparaison à un local situé sur une autre commune que dans la mesure où la situation économique de ces deux communes était similaire au 1<sup>er</sup> janvier 1970.

Le Conseil d'État, par un arrêt en date du 25 novembre 2005<sup>(4)</sup> a énoncé que cette appréciation devait être opérée à la date d'établissement des impositions, c'est-à-dire au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

Une telle position est opportune et ce, d'un double point de vue. En effet, en plus d'être

conforme à l'article 1415 du CGI, elle permet de faciliter considérablement le respect de cette condition. Il est bien évidemment plus aisé de mesurer l'analogie des situations économiques actuelles de deux communes plutôt que de remonter à près de 40 ans en arrière. La volonté de la Haute juridiction d'assouplir les modalités d'appréciation de la situation économique des communes n'est certainement pas étrangère à la position ainsi adoptée au sein de cet arrêt qui a d'ailleurs été rendu conformément aux conclusions du Rapporteur Public. ▶

(2) CE, 1<sup>er</sup> févr. 1989, n° 66144, *Grand Hôtels d'Aix-en-Provence*, RJF 4/89 n° 460.

(3) CE, 5 mai 2006, n° 269446, *Sté Darty Normandie*, RJF 8-9/06, n° 1052, Concl. P. Collin, BDCF 2006 n° 103.

(4) CE, 25 nov. 2005, n° 264323, *Natiacredibail*, RJF 2/06, n° 162, Concl. L. Olléon, BDCF 2006 n° 19.

## → L'analogie de situation économique des communes : une notion à géométrie variable

Selon la jurisprudence la plus récente, l'appréciation de la situation économique de deux communes doit passer par la méthode du faisceau d'indices qui s'adapte le mieux aux caractéristiques de chaque immeuble à évaluer.

Les modalités de cette appréciation dépendent du caractère exceptionnel ou ordinaire de l'immeuble à évaluer.

### Un rôle secondaire pour l'évaluation des immeubles exceptionnels

Pour certains immeubles à vocation particulière ou présentant des caractéristiques exceptionnelles, cette appréciation sera excessivement souple, voire même inexistante.

À ce titre, l'exemple le plus topique réside dans l'arrêt *GIE Goodyear Mireval* rendu par le Conseil d'État le 6 novembre 2006<sup>(5)</sup>.

Dans cette affaire était en cause l'évaluation foncière du centre d'essai de pneumatiques mondial de la société Goodyear situé sur la commune de Mireval.

Cet immeuble présente un caractère exceptionnel du fait de l'activité qui y est exercée et qui est peu commune, et du fait de ses caractéristiques intrinsèques (avec notamment la présence de pistes de plus de 70 000 m<sup>2</sup>).

Eu égard à cet état de fait, le Conseil d'État a considéré que cet immeuble pouvait être évalué par rapport à un local de référence situé sur n'importe quelle commune du territoire français quelle que soit sa situation économique.

Cette position est conforme aux conclusions du Rapporteur Public, Monsieur Laurent Vallée, qui avait ainsi énoncé que :

*« S'agissant de la condition d'analogie des situations économiques entre la région d'implantation du centre de Mireval et celles des centres proposés en « relais », le Ministre fait valoir qu'elle ne serait pas remplie. Mais, le Ministre, sur ce point, se limite à invoquer les « spécificités respectives » des localités d'implantation des centres d'essai ou de recherche, alors qu'il nous semble difficile d'admettre, faute d'explications supplémentaires du ministre, que la situation économique environnante affecte réellement et sensiblement la valeur d'un tel centre dont l'exploitation en dépend peu. »*

La condition d'analogie de situation économique entre les communes de situation de l'immeuble à évaluer et du local de référence est passée au

**« Deux communes sont analogues dans la mesure où leur nombre d'habitants sont très proches, où elles sont toutes deux reliées à Paris par les réseaux de transport en commun et situées sur des axes de circulations importants »**

second plan, dans la mesure où l'environnement économique de l'immeuble à évaluer n'avait pas ou peu d'influence sur son exploitation.

### Une approche pragmatique pour l'évaluation des immeubles ordinaires

Pour l'évaluation d'immeubles ne présentant pas de caractéristiques exceptionnelles, la jurisprudence adopte désormais une approche pragmatique selon laquelle les critères à mettre en œuvre pour apprécier cette analogie dépendent de la nature de l'immeuble à évaluer.

Le premier apport de cette jurisprudence a été de ne plus rendre nécessairement dirimantes les différences de situation démographique entre deux communes.

Par deux arrêts en date du 25 mai 2007<sup>(6)</sup> et du 25 juin 2007<sup>(7)</sup>, le

Conseil d'État a considéré que des hôtels modernes situés sur les communes de Geispolsheim et d'Illkirch Graffenstaden pouvaient être évalués par comparaison à des locaux de référence situés à Strasbourg.

Dès lors que ces deux communes étaient comprises dans l'agglomération strasbourgeoise, leur différence de situation démographique avec Strasbourg, qui était pourtant flagrante, ne constituait pas un obstacle.

Par ailleurs, il résulte des conclusions du Rapporteur Public, Monsieur Laurent Olléon, présentées sous l'arrêt précité du 25 mai 2007, que d'une manière générale, les critères à mettre en œuvre sont notamment les suivants : situation du marché foncier, situation du marché de l'emploi, composition socio-écono-

mique de la population, appartenance à une même agglomération ou à un même bassin d'emploi, situation par rapport à une grande infrastructure (aéroport, gare régionale, autoroute)...

Cependant ce dernier avait aussitôt relevé que tous ces critères ne devaient pas nécessairement être mis en œuvre simultanément et qu'ils n'auraient pas tous la même pertinence selon l'immeuble à évaluer.

Il avait ainsi considéré que pour l'évaluation d'un hôtel, l'appartenance à la même agglomération des communes de situation de l'immeuble à évaluer et du local de référence, ainsi que leur proximité vis

(5) CE, 6 nov. 2006, n° 266429 et 266430, *GIE Goodyear Mireval*, RJF 1/07, n° 43, Concl. L. Vallée, BDCF 2007, n° 7.

(6) CE, 25 mai 2007, n° 279712, *Sté Campanile 1*, RJF 10/07, n° 1076, Concl. L. Olléon, BDCF 2007, n° 111.

(7) CE, 25 juin 2007, n° 277161, *SNC Natiacredimus*.

à vis du même aéroport et des mêmes voies autoroutières, attestait de leur analogie économique.

Ces principes ont récemment été appliqués par la Haute juridiction pour l'évaluation d'un hôtel situé au sein de la petite couronne parisienne.

Ainsi par un arrêt du 6 octobre 2008<sup>(8)</sup>, le Conseil d'État a considéré qu'un hôtel situé à Bobigny (en Seine-Saint-Denis) pouvait valablement être évalué par comparaison à un local de référence situé à Ville-neuve Saint Georges (dans le Val-de-Marne).

Cet arrêt a été rendu conformément aux conclusions du Rapporteur Public, Madame Nathalie Escaut, qui avait considéré que ces deux communes étaient analogues d'un point de vue économique dans la mesure où leur **nombre d'habitants était très proche** et où elles étaient toutes deux **reliées à Paris par les réseaux de transport en commun** et situées sur des **axes de circulations importants**.

Cette solution, éclairée par la lecture des conclusions du Rapporteur Public, semble offrir de nouvelles perspectives pour l'application de la méthode de comparaison dans le cadre de l'évaluation foncière de locaux commerciaux situés dans la région Île-de-France.

En effet, au vu de la densité des voies de circulation et du réseau de transport en commun de la région Île-de-France, cette décision permettrait de considérer que de très nombreuses communes franciliennes sont analogues d'un point de vue économique, ce qui étendrait très sensiblement la palette des locaux de référence susceptibles d'être retenus pour l'évaluation

d'un immeuble situé dans cette région. Cette position, qui nous paraît aller dans le bon sens au regard des difficultés actuelles de mise en œuvre de la méthode de comparaison, demande néanmoins à être confirmée.

Par ailleurs, la Haute juridiction considérera-t-elle que les critères ainsi retenus dans son arrêt du 6 octobre 2008 seront mis en œuvre quelle que soit la nature de l'immeuble à évaluer ?

À notre sens, rien ne s'y opposerait dans la mesure où la proximité de réseaux de transport en commun et d'axes de circulation nous semble être un critère pertinent pour la majorité des immeubles de nature commerciale au sens de l'article 1498 du CGI.

Par un arrêt du 21 novembre 2007, le Conseil d'État a appliqué cette approche pragmatique de l'appréciation de la similarité économique des deux communes dans le cadre de l'évaluation par comparaison d'une **grande surface**.

Selon la Haute juridiction, les critères permettant d'apprécier la valeur locative d'un tel immeuble sont la **clientèle** et l'**accès au magasin de la clientèle**.

Ainsi, dès lors qu'un local de référence situé sur une autre commune de l'agglomération bénéficie, au regard des voies d'accès le desservant, d'un **flux de clientèle équivalent** à celle de l'immeuble à évaluer, alors les deux communes pourront être considérées comme analogues d'un point de vue économique.

Enfin, par un arrêt du 15 octobre 2007<sup>(9)</sup>, le Conseil d'État a également estimé qu'un magasin Darty

situé dans une commune de la périphérie de la ville d'Evreux pouvait valablement être évalué par comparaison à un magasin « But » situé dans la zone périurbaine de la ville de Blois.

La distance géographique importante entre ces deux villes (plus de 200 kilomètres) et leur implantation au sein de deux départements différents ne représentaient pas un obstacle dès lors qu'elles ont une **fonction commerciale comparable** au sein des deux agglomérations, par leur **gamme de fonctions tertiaires et industrielles** et leur **zone de chalandise**.

Par cet arrêt, le Conseil d'État permet de s'affranchir du critère de la proximité géographique des communes.

On se gardera néanmoins de tout parallèle entre cet arrêt et l'arrêt *GIE Goodyear Mireval* dans la mesure où, selon les considérants de cet arrêt, le Conseil d'État, avant de valider cette évaluation, s'était tout de même assuré de l'analogie de la situation économique des communes concernées.

#### COMMENTAIRE

**Nous ne pouvons que saluer le pragmatisme de la jurisprudence dans sa nouvelle approche de la situation économique des communes. Gageons que le Conseil d'État veillera à ce que cette approche ne s'écarte toutefois pas de toute réalité économique.**

(8) CE, 6 oct. 2008, n° 293193 et 293532, SA UNICOMI, RJF 12/08, n° 1339, Concl. N. Escaut.

(9) CE, 15 oct. 2007, n° 269446, Sté Darty Normandie, RJF 5/08, n° 566.