

La hiérarchie des méthodes d'évaluation foncière

Transparents n° 4 à 6

Rappel

La taxe foncière est un impôt qui frappe la propriété immobilière. Elle repose sur l'évaluation foncière des locaux dont est propriétaire le contribuable. À quelques différences près, cette évaluation est aussi utilisée en matière de taxe professionnelle.

Or, l'évaluation foncière des immeubles commerciaux est actuellement faite sur des bases de plus en plus contestées, tant par l'administration que par les contribuables.

Il convient de rappeler que l'article 1498 du Code général des Impôts prévoit le recours à trois méthodes différentes pour procéder à l'évaluation foncière d'un immeuble :

- la première méthode est l'évaluation par comparaison au bail en cours au 1^{er} janvier 1970 ;
- la deuxième méthode est l'évaluation par comparaison à la valeur du bail au 1^{er} janvier 1970 d'un local inscrit sur un procès-verbal communal, dit « local type » ;
- la troisième méthode est la méthode de l'évaluation par voie d'appréciation directe qui est effectuée par comparaison à des cessions d'immeubles comparables au local à évaluer réalisée à une date proche du 1^{er} janvier 1970.

Les difficultés actuelles d'évaluation des locaux commerciaux proviennent de l'ancienneté de la date de référence, à savoir le 1^{er} janvier 1970. Ces difficultés sont accentuées par le fait que toutes les tentatives de révision des bases locatives foncières engagées depuis cette époque ont échoué en raison de leur coût politique. Le système actuel d'évaluation foncière repose donc sur des bases datant du 1^{er} janvier 1970.

Au fil des années, il est désormais de plus en plus rare de trouver des immeubles qui aient fait l'objet d'un bail au 1^{er} janvier 1970 et qui aient conservé la même affectation. La première méthode d'évaluation foncière est donc désormais peu usitée.

Remarque : *il convient ainsi de rappeler qu'un immeuble qui était loué à usage de bureaux administratifs au 1^{er} janvier 1970 et qui est actuellement affecté à l'habitation ne peut plus être évalué par rapport au bail dont il faisait l'objet au 1^{er} janvier 1970. Il devra être évalué soit par comparaison au bail au 1^{er} janvier 1970 d'autres immeubles à usage d'habitation, soit par voie d'appréciation directe.*

Ainsi, en pratique, la méthode la plus utilisée est la méthode par comparaison. Elle consiste à rechercher un local type inscrit sur un procès-verbal communal qui a fait l'objet d'un bail au 1^{er} janvier 1970.

Remarque : cette méthode présente elle aussi un certain nombre de difficultés. Il est en effet utile de signaler que certains locaux inscrits sur les procès-verbaux communaux ne peuvent servir de terme de référence, car ils ont été évalués par voie d'appréciation directe et ne peuvent donc pas être retenus comme terme de référence à défaut d'avoir fait l'objet d'un bail au 1^{er} janvier 1970. En outre, un grand nombre de ces locaux ont changé d'affectation depuis le 1^{er} janvier 1970. Enfin, il est difficile de comparer des immeubles modernes équipés de tout le confort existant en 2007 à des immeubles datant de 1970.

Cette méthode présente donc un certain nombre d'inconvénients, notamment pour l'évaluation de locaux rares ou inexistantes au 1^{er} janvier 1970.

L'administration est alors tenue de fournir un important travail de recherche au sein de nombreux procès-verbaux de plusieurs communes pour parvenir à identifier un local similaire.

Remarque : la pratique montre qu'en réalité l'administration ne recourt pas à la méthode par comparaison lorsqu'elle se retrouve face à un type de local qui était rare au 1^{er} janvier 1970. Par mesure de facilité, soit elle l'évalue par comparaison à des locaux totalement inappropriés, soit elle a recours à la méthode de l'appréciation directe.

À défaut de parvenir à identifier un local similaire au local à évaluer, l'administration peut recourir à la 3^e méthode, la méthode de l'appréciation directe.

À noter : il est nécessaire de souligner que le recours à la méthode de l'évaluation par voie d'appréciation directe conduit pratiquement systématiquement à une hausse de la valeur foncière de l'immeuble. Elle est donc particulièrement défavorable au contribuable. Il convient toutefois de nuancer ces propos au regard de l'important contentieux qui existe actuellement sur les méthodes à retenir pour procéder à l'évaluation par voie d'appréciation directe. La jurisprudence pourrait ainsi évoluer dans un sens plus favorable au contribuable.

Ce qu'il faut retenir Arrêt Goodyear, 6 novembre 2006, 9^e et 10^e sous-sections, n° 266429 et 266430

Face aux difficultés d'évaluation des locaux commerciaux que peut actuellement rencontrer l'administration, l'arrêt *Goodyear* est venu rappeler les principes qui régissent le recours à la méthode de l'appréciation directe.

En l'espèce, le GIE Goodyear avait initié un contentieux pour contester la décision de l'administration de rehausser la valeur locative de son circuit d'essai de pneumatiques, à la suite d'un contrôle fiscal.

En effet, les services fiscaux s'étaient rendu compte, à l'occasion de ce contrôle, que ce circuit était irrégulièrement évalué. Ils avaient donc remis en cause la méthode par comparaison car ils avaient considéré que le local type était dépourvu de toute analogie avec un circuit automobile et avaient décidé de recourir à la méthode de l'appréciation directe. Ce changement de méthode d'évaluation leur avait ainsi permis de rehausser de manière substantielle la base d'imposition à la taxe foncière et la taxe professionnelle de ce GIE.

Le GIE avait alors décidé de contester la nouvelle méthode d'évaluation retenue par l'administration.

Il soutenait que la méthode d'évaluation par appréciation directe retenue par l'administration ne pouvait pas être appliquée en l'espèce, car il était possible de recourir à la méthode d'évaluation par comparaison.

Goodyear proposait, à cette fin, toute une liste de circuits automobiles situés en France et demandait que son local soit comparé à l'un de ces circuits.

Cette démonstration montrait qu'il était possible de recourir à la méthode d'évaluation par comparaison, au lieu de recourir à la méthode par voie d'appréciation directe.

L'administration fiscale a toutefois tenté de faire obstacle à cette argumentation. Elle expliquait que parmi ces circuits automobiles, un certain nombre ne pouvaient pas être retenus car ayant fait l'objet d'une évaluation par voie d'appréciation directe (il convient en effet de rappeler que les locaux ayant fait l'objet d'une évaluation par voie d'appréciation directe ne peuvent être retenus comme locaux de référence pour l'évaluation d'autres locaux).

Une autre partie de ces circuits ne pouvaient pas plus être retenus, car ils étaient irrégulièrement évalués par comparaison à des locaux types non similaires.

Les services fiscaux ne sont toutefois pas parvenus à démontrer que l'intégralité des locaux proposés par Goodyear était irrégulière.

Le Conseil d'État a donc considéré que le contribuable démontrait ainsi le caractère inapproprié du recours à la méthode d'appréciation directe, puisqu'il était possible d'identifier des locaux susceptibles de servir de terme de référence pour procéder à une évaluation par comparaison. Il a donc donné raison au contribuable.

Précisions

Rappel de la hiérarchie des méthodes d'évaluation foncière

L'arrêt *Goodyear* du 6 novembre 2006 est d'abord un arrêt qui s'inscrit dans la lignée de la jurisprudence du Conseil d'État qui rappelle que l'article 1498 du CGI met en place une hiérarchie des méthodes d'évaluation foncière des locaux.

Il est donc impossible de recourir à la méthode d'évaluation par voie d'appréciation directe, s'il est possible d'identifier un local type similaire au local à évaluer.

Le Conseil d'État limite ainsi le recours à la méthode d'évaluation par voie d'appréciation directe, même si la recherche de locaux type comparables peut parfois s'avérer difficile.

La contestation du recours à la méthode d'évaluation par voie d'appréciation directe

Cet arrêt a un deuxième intérêt sur la méthode à utiliser pour contester le recours à l'appréciation directe.

En effet, il convient de souligner que le contribuable n'est pas parvenu à identifier de manière positive un local type approprié pour l'évaluation de son local. Il est seulement parvenu à démontrer que l'administration ne prouvait pas qu'il était impossible d'identifier un local type similaire à son local en France.

Ainsi, si un contribuable s'aperçoit que son immeuble a été évalué par voie d'appréciation directe, il pourra contester le recours à cette méthode d'évaluation en proposant une liste de locaux similaires à son local.

Si un de ces locaux est un local type inscrit sur le procès-verbal d'une commune présentant une situation économique analogue à celle du local litigieux, il sera possible d'évaluer ce dernier par comparaison à ce local type.

Si aucun de ces locaux n'est un local type inscrit sur un procès-verbal communal, il sera toutefois possible de chercher à connaître la méthode d'évaluation foncière qui a été retenue pour ces locaux. Cela permettra alors de se référer au local de référence qui a été retenu pour procéder à l'évaluation par comparaison d'un de ces locaux.

Il convient en outre de préciser que même si le contribuable ne parvient pas à identifier lui-même de local type susceptible de servir de terme de comparaison, il pourra néanmoins avoir gain de cause devant le juge si l'administration ne parvient pas à démontrer qu'aucun de ces locaux n'est susceptible d'être un terme de référence pour l'évaluation du local litigieux.

La charge de la preuve ne repose donc pas sur le seul contribuable.

Remarque : cette position du Conseil d'État est salutaire, car il convient de signaler que le contribuable n'est pas en possession de l'intégralité des procès-verbaux communaux et de l'intégralité des fiches d'évaluation foncière de l'ensemble des locaux commerciaux. Il n'est donc pas en mesure de connaître les modes d'évaluation des locaux qui peuvent être similaires à son local, contrairement à l'administration. En revanche, l'administration dispose, pour sa part, de l'ensemble des documents permettant de déterminer si un local donné peut constituer un terme de comparaison.

Commentaire

Cet arrêt marque une évolution dans la jurisprudence du Conseil d'État qui pouvait sembler admettre un peu trop facilement le recours à la méthode d'évaluation par appréciation directe.

Il rappelle ainsi l'importance de la hiérarchie des méthodes d'évaluation foncière. θ