

## Commentaire

### Décision n° 2015-525 QPC du 2 mars 2016

#### *Société civile immobilière PB 12*

*(Validation des évaluations de valeur locative par comparaison avec un local détruit ou restructuré)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 9 décembre 2015 par le Conseil d'État (décision n° 394093 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la Société civile immobilière PB 12 relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du paragraphe III de l'article 32 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014.

Dans sa décision n° 2015-525 QPC du 2 mars 2016, le Conseil constitutionnel a censuré le paragraphe III de l'article 32 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014.

### **I. – Les dispositions contestées**

#### **A. – Historique et contexte des dispositions contestées**

##### **1. – La valeur locative des propriétés bâties**

La valeur locative des propriétés bâties constitue l'assiette des principales taxes locales (la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe d'habitation, la cotisation foncière des entreprises<sup>1</sup>) et des taxes additionnelles, dont la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

De manière schématique, la valeur locative d'une propriété bâtie s'obtient en multipliant sa valeur locative au m<sup>2</sup> par sa surface pondérée. Le montant des différentes taxes locales s'obtient ensuite en appliquant à la valeur locative de la propriété bâtie le taux d'imposition.

##### **2. – Les règles d'évaluation des valeurs locatives**

Les « règles d'évaluation de la valeur locative des biens imposables » font

---

<sup>1</sup> La cotisation foncière des entreprises (CFE) est avec la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), l'un des deux éléments de la contribution économique territoriale (CET), qui a remplacé la taxe professionnelle.

l'objet de la section VI du chapitre I<sup>er</sup> « Impôts directs et taxes assimilées » du titre I<sup>er</sup> « Impositions communales » de la deuxième partie « Impositions perçues au profit des collectivités locales et de divers organismes » du livre I<sup>er</sup> « Assiette et liquidation de l'impôt » du code général des impôts (CGI).

Le I de cette section VI comprend les dispositions relatives à l'évaluation des propriétés bâties (articles 1494 à 1508). Son II comprend les dispositions relatives à l'évaluation des propriétés non bâties (articles 1509 à 1515). S'agissant des propriétés bâties, le CGI prévoit trois corps de règles distincts correspondant à trois types de propriétés bâties : les locaux d'habitation et à usage professionnel autre que commercial (articles 1496 à 1497) ; les locaux commerciaux et biens divers (articles 1498 à 1498 *bis*) ; les établissements industriels (articles 1499 à 1500).

\* La détermination de la valeur locative des établissements industriels<sup>2</sup> obéit à des règles propres, qui ne sont pas en cause dans la présente QPC.

\* La valeur locative des locaux d'habitation et à usage professionnel autre que commercial est déterminée selon une méthode unique dite « *par comparaison* ». En vertu du paragraphe I de l'article 1496 du CGI : « *La valeur locative des locaux affectés à l'habitation ou servant à l'exercice soit d'une activité salariée à domicile, soit d'une activité professionnelle non commerciale au sens du 1 de l'article 92 est déterminée par comparaison avec celle de locaux de référence choisis, dans la commune, pour chaque nature et catégorie de locaux* ».

\* La valeur locative des locaux commerciaux est déterminée selon l'une des trois méthodes prévues respectivement aux 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup> de l'article 1498 du CGI : la méthode de « *la référence au loyer* », la méthode « *par comparaison* » et la méthode « *par voie d'appréciation directe* ». La première a été conçue pour s'appliquer à titre principal, la deuxième pour s'appliquer à titre subsidiaire, et la troisième pour s'appliquer, à défaut, de manière exceptionnelle, comme « *filet de sécurité* ».

L'article 1498 dispose : « *La valeur locative de tous les biens autres que les locaux visés au I de l'article 1496 et que les établissements industriels visés à l'article 1499 est déterminée au moyen de l'une des méthodes indiquées ci-après* :

---

<sup>2</sup> Selon la décision *Société des Pétroles Miroline* du Conseil d'État « *Revêtent un caractère industriel, au sens de l'article 1499 du code général des impôts, les établissements dont l'activité nécessite d'importants moyens techniques, non seulement lorsque cette activité consiste dans la fabrication ou la transformation de biens corporels mobiliers, mais aussi lorsque le rôle des installations techniques, matériels et outillages mis en œuvre, fût-ce pour les besoins d'une autre activité, est prépondérant* » (CE, 27 juillet 2005, n<sup>os</sup> 261899 et 273663, *Min. c/ Sté des Pétroles Miroline* : RJF 11/05 n<sup>o</sup> 1201).

« 1° Pour les biens donnés en location à des conditions de prix normales, la valeur locative est celle qui ressort de cette location ;

« 2° a. Pour les biens loués à des conditions de prix anormales ou occupés par leur propriétaire, occupés par un tiers à un autre titre que la location, vacants ou concédés à titre gratuit, la valeur locative est déterminée par comparaison.

« Les termes de comparaison sont choisis dans la commune. Ils peuvent être choisis hors de la commune pour procéder à l'évaluation des immeubles d'un caractère particulier ou exceptionnel ;

« b. La valeur locative des termes de comparaison est arrêtée :

« Soit en partant du bail en cours à la date de référence de la révision lorsque l'immeuble type était loué normalement à cette date,

« Soit, dans le cas contraire, par comparaison avec des immeubles similaires situés dans la commune ou dans une localité présentant, du point de vue économique, une situation analogue à celle de la commune en cause et qui faisaient l'objet à cette date de locations consenties à des conditions de prix normales ;

« 3° À défaut de ces bases, la valeur locative est déterminée par voie d'appréciation directe ».

Ainsi, la méthode dite « *par comparaison* » est commune à l'évaluation des locaux d'habitation et des locaux professionnels autres que commerciaux et à l'évaluation des locaux commerciaux. Toutefois, dans le premier cas, cette méthode est unique, dans le second cas, elle est seulement subsidiaire. Dans les deux cas, sont admises les « *chaînes de comparaison* », à condition que le terme de comparaison ultime ne soit pas inadéquat<sup>3</sup>.

Enfin, pour être valable, un local de référence doit, d'une part, être régulièrement inscrit aux procès-verbaux des opérations de révision des évaluations foncières des propriétés bâties communales au 1<sup>er</sup> janvier de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie et, d'autre part, constituer un terme de comparaison pertinent.

---

<sup>3</sup> CE 20 juillet 2007, n° 267995, *SCI JTB*, RJF 11/07 n° 1267.

<sup>4</sup> Gilles Carrez, Rapport sur le projet de loi de finances rectificative pour 2010, Assemblée nationale, n° 2998, 1<sup>er</sup> décembre 2010, p. 253.

### **3. – « Le système d'évaluation des valeurs locatives cadastrales est à bout de souffle »<sup>4</sup>**

Ce constat du député Gilles Carrez vaut pour l'évaluation des locaux commerciaux et, dans une moindre mesure, pour l'évaluation des locaux à usage d'habitation et professionnel autre que commercial.

Conçu dans les années 1960 pour fonctionner grâce à des mises à jour très régulières suivant, notamment, des révisions périodiques générales qui n'ont, jusqu'à ce jour, jamais été menées jusqu'à leur terme, le système d'évaluation des valeurs locatives est au bord de l'asphyxie.

*« C'est principalement la carence du législateur à décider de la prise en compte, pour l'établissement des rôles de taxe foncière sur les propriétés bâties et de taxe professionnelle, de valeurs locatives révisées qui explique les résultats de plus en plus insatisfaisants des méthodes d'évaluation des valeurs locatives des locaux commerciaux prescrites par l'article 1498 du CGI »<sup>5</sup>.*

L'article 1516 du CGI, issu de l'article 1<sup>er</sup> de la loi n° 74-645 du 18 juillet 1974, avait prévu une mise à jour des valeurs locatives rythmée selon trois périodicités différentes :

- la constatation annuelle des changements affectant ces propriétés (article 1517 du CGI) ;
- l'actualisation trisannuelle des évaluations résultant de la précédente révision générale (article 1518 du CGI) ;
- l'exécution de révisions générales tous les six ans, dans des conditions fixées par la loi.

Ce système ambitieux n'a, cependant, jamais fonctionné.

Aucune révision générale n'a été menée à son terme depuis 1970. Une telle révision avait été engagée au début des années 1990, en application de la loi n° 90-669 du 30 juillet 1990 relative à la révision générale des évaluations des immeubles retenus pour la détermination des bases des impôts directs locaux. Toutefois, compte tenu de l'ampleur des transferts de charge entre contribuables induits par cette révision, les nouvelles évaluations cadastrales, qui avaient été déterminées par l'administration fiscale, n'ont pas été intégrées.

---

<sup>5</sup> V. Daumas, « Valeurs locatives foncières : le mécano jurisprudentiel », RJF 8-9/09 p. 634.

Une révision des valeurs locatives des seuls locaux professionnels<sup>6</sup> a été engagée par l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010. Initialement, les résultats de cette révision devaient être intégrés dans les bases de l'année 2014. Toutefois, cette intégration a été reportée une première fois à 2015<sup>7</sup>, puis une seconde fois à 2016<sup>8</sup> et, en dernier lieu, à 2017<sup>9</sup>.

En ce qui concerne les locaux d'habitation, le législateur a uniquement prévu une expérimentation, dans cinq départements, de la révision des valeurs locatives, destinée à permettre d'établir les modalités et un calendrier d'une révision générale de ces valeurs locatives<sup>10</sup>.

Une seule actualisation trisannuelle a eu lieu, en 1978, dont les résultats ont été intégrés au 1<sup>er</sup> janvier 1980 dans les bases des impôts directs locaux.

Face à ce blocage, l'article 1518 *bis* du CGI, issu de l'article 24 de la loi n° 80-10 du 10 janvier 1980 portant aménagement de la fiscalité directe locale, a prévu, dans l'intervalle entre deux actualisations, la majoration annuelle des valeurs locatives foncières par application de coefficients forfaitaires fixés par la loi de finances (1 % pour 2016, après 0,9 % en 2014 et en 2015).

*« Depuis 1980, la mise à jour des valeurs locatives s'est donc faite uniquement au moyens des coefficients forfaitaires fixés, pour chaque année, par l'article 1518 bis. En résumé, la valeur locative retenue comme base de la taxe foncière sur les propriétés bâties s'obtient en appliquant à la valeur locative cadastrale au 1<sup>er</sup> janvier 1970 le coefficient retenu lors de l'actualisation réalisée à effet du 1<sup>er</sup> janvier 1978 et incorporée dans les bases en 1980. Cette valeur actualisée est ensuite revalorisée année après année par application du coefficient forfaitaire annuel »<sup>11</sup>.*

\* L'obsolescence des valeurs locatives emporte deux conséquences.

– Premièrement, une déconnexion croissante des bases de l'impôt avec les loyers réels, que la majoration forfaitaire annuelle de l'article 1518 *bis* du CGI

---

<sup>6</sup> Il s'agit des locaux commerciaux, les locaux affectés à une activité professionnelle non commerciale, les établissements industriels ne relevant pas de la méthode comptable et les locaux à usage professionnel spécialement aménagés pour l'exercice d'une activité particulière.

<sup>7</sup> Article 37 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

<sup>8</sup> Article 32 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014.

<sup>9</sup> Article 48 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015, V. « *Report et aménagement du dispositif de révision des valeurs locatives des locaux professionnels* » in Droit fiscal 2016, n° 4, comm. 109.

<sup>10</sup> Article 74 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013.

<sup>11</sup> P. Collin, conclusions sous CE 2 octobre 2006, n° 270954, *Min. c/ SCI Sebimo*, RJF 12/06 n° 1555, concl. P. Collin BDCF 12/06 n° 152.

ne fait que geler. « Ces valeurs locatives fiscales, réputées refléter l'état des marchés locatifs en 1970, s'écartent de plus en plus, du fait des évolutions divergentes de ces marchés, selon leur ressort géographique, des valeurs locatives réelles ; les inégalités entre contribuables, en fonction du lieu d'implantation de leur propriété immobilière, s'accroissent d'autant »<sup>12</sup>. Selon Yohann Benard, « Cette situation est d'autant plus préjudiciable que le différentiel ainsi créé défavorise les contribuables situés dans les zones en reconversion industrielle ou touchées par la désertification rurale, qui voient leurs bases d'imposition progresser tendanciellement plus vite que la valeur locative réelle des locaux dont ils sont propriétaires, alors que les contribuables installés dans des zones urbaines dynamiques bénéficient d'une évolution inverse »<sup>13</sup>. Cette déconnexion entre les bases d'imposition et la valeur locative réelle vaut tant pour les locaux à usage d'habitation et les locaux professionnels autres que commerciaux (régis par l'article 1496) que pour les locaux commerciaux (régis par l'article 1498).

– Deuxièmement, une difficulté, également croissante, à asseoir l'impôt au moyen de la méthode dite « *par comparaison* » et la rupture de l'équilibre voulu par le législateur entre les trois méthodes d'évaluation prévues par l'article 1498 du CGI pour les locaux commerciaux. À cet égard, Yohann Benard relevait que « *Ce blocage induit une modification, graduelle mais de plus en plus profonde au fil du temps, de l'équilibre que le législateur avait entendu instituer entre les différentes méthodes d'évaluation prévues à l'article 1498 du CGI. (...) la proportion des locaux qui existaient à la date de la dernière révision générale, c'est-à-dire au 1<sup>er</sup> janvier 1970, et n'ont été affectés d'aucun des changements énumérés à l'article 1517 du Code depuis lors, se réduit inexorablement. (...) Corrélativement, l'évaluation par référence au loyer prévue par ces dispositions, qui était la règle et avait vocation à le rester, devient donc l'exception (...). L'évolution qui vient d'être décrite ne facilite pas, pour autant, la généralisation de la méthode d'évaluation par comparaison prévue au 2<sup>o</sup> de l'article 1498. (...) [qui] pâtit de la même difficulté que l'évaluation par référence au loyer, à savoir la raréfaction des immeubles loués au 1<sup>er</sup> janvier 1970. Concrètement, l'administration est contrainte à se livrer à des approximations sans cesse plus acrobatiques pour trouver des termes de comparaison pertinents (...). De surcroît, une difficulté spécifique est posée par les catégories de locaux dont il n'existait aucun exemplaire à la fin des années 1960, tels les parcs de loisirs ou d'attractions aquatiques. (...) En définitive, l'obsolescence des bases d'imposition des locaux commerciaux ne fait pas seulement obstacle à l'application du 1<sup>o</sup> de l'article 1498 du Code, mais aussi, quoique à plus long terme, à celle de son 2<sup>o</sup>. Bien que le législateur ait entendu en réserver l'usage à des cas exceptionnels, la méthode d'évaluation par voie*

---

<sup>12</sup> Ibidem.

<sup>13</sup> Y. Benard, « Valeurs locatives foncières : panorama de jurisprudence 2006 », RJF 2/07 p. 95.

*d'appréciation directe, prévue au 3° du même article, tend donc à se répandre. Cette évolution est d'autant plus regrettable que cette méthode, qui repose sur la reconstitution fictive de la valeur vénale en 1970 d'un immeuble parfois construit des décennies plus tard, est d'un maniement relativement complexe pour un résultat approximatif et difficilement contrôlable »<sup>14</sup>. La raréfaction des termes de comparaison pertinents est une difficulté commune à l'évaluation des locaux commerciaux et des locaux à usage d'habitation. Toutefois, elle affecte plus fortement l'évaluation des premiers, car la proportion de locaux ayant changé d'affectation depuis 1970 est plus importante parmi les locaux commerciaux que parmi les locaux à usage d'habitation.*

*« Ce sombre tableau, on ne s'en étonnera pas, est la source d'un intarissable contentieux. Si l'on ne peut exclure certains comportements opportunistes, la plupart des litiges trouvent vraisemblablement leur origine dans les multiples situations inéquitables ou pour le moins étranges auxquelles aboutit nécessairement, dans le contexte qui vient d'être rappelé, l'application de l'article 1498 du CGI. À cet égard, il est par exemple logique qu'un contribuable qui s'aperçoit que la grande surface de bricolage dont il est propriétaire dans une zone d'activités industrielles de banlieue a été évaluée par comparaison avec une boutique de vente au détail cent fois plus petite, située dans le centre-ville d'une autre localité et construite un siècle auparavant - ce qui n'est pas un cas d'école - nourrisse suffisamment de doutes sur le bien-fondé de son imposition pour introduire une réclamation. Au demeurant, ce type de situation est d'autant plus durement ressenti que la pression fiscale locale est en augmentation rapide, à l'exemple de la taxe foncière sur les propriétés bâties, dont le produit (17,7 Md € en 2005) a augmenté de 28 % depuis 2001, et de plus de 150 % depuis 1990 »<sup>15</sup>.*

Les contribuables ne sont pas les seuls à se plaindre de l'obsolescence des valeurs locatives et à engager des procédures contentieuses. Les collectivités territoriales se plaignent, pour leur part, de la sous-évaluation des valeurs locatives.

*« On sait que le fisc est, pour les collectivités territoriales, un "prestataire de services rémunéré", selon l'expression du président Fouquet. En effet, si les collectivités territoriales votent, dans la limite d'un plafond, le taux des impositions locales, ce sont les services de l'État qui en déterminent l'assiette, en assurent le recouvrement et traitent les réclamations, gracieuses et contentieuses, qu'elles entraînent. C'est également l'État qui prend à sa charge le coût des créances fiscales irrécouvrables. En contrepartie, l'article 1641 du CGI prévoit que l'État perçoit une part du produit des impositions locales, à*

---

<sup>14</sup> Idem.

<sup>15</sup> Y. Benard, « Valeurs locatives des locaux commerciaux : les limites du système », RJF 2/06 p. 99.

*raison des "frais d'assiette et de recouvrement" ainsi que "des frais de dégrèvement et de non-valeurs qu'il prend à sa charge". C'est en partie pour cette raison que la responsabilité de l'État "collecteur des impôts locaux" peut être recherchée par les collectivités territoriales pour le compte desquelles il agit »<sup>16</sup>.*

Depuis l'abandon du régime de la faute lourde pour l'engagement de la responsabilité de l'administration fiscale à l'égard des collectivités territoriales par la jurisprudence *Commune de Cherbourg-Octeville*<sup>17</sup> du Conseil d'État, se développe un contentieux indemnitaire à l'initiative de collectivités territoriales qui reprochent à l'administration de sous-évaluer les bases des impôts locaux assis sur la valeur locative de ces impôts.

La pertinence des locaux retenus comme termes de comparaison et la régularité de leur procédure de sélection sont parmi les principaux points de crispation du contentieux à l'initiative des contribuables. Ces questions alimentent un contentieux particulièrement abondant et durable, qui a déjà conduit le législateur à adopter, le 30 décembre 2003, une première loi de validation afin de mettre un terme à certaines contestations fondées sur l'irrégularité des procès-verbaux. Ainsi, l'article 44 de la loi n° 2003-1312 du 30 décembre 2003 de finances rectificatives pour 2003 dispose : *« Sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, les impositions en matière d'impôts directs locaux et de taxes perçues sur les mêmes bases, calculées à partir de tarifs ou d'éléments d'évaluation arrêtés avant le 1er janvier 2004, sont réputées régulières en tant qu'elles seraient contestées par le moyen tiré de l'incompétence du signataire, du défaut de signature ou de date de procès-verbaux établis en application des articles 1503 et 1504 du code général des impôts »*.

Le Conseil constitutionnel, qui a examiné la loi du 30 décembre 2003 dans sa décision n° 2003-488 DC du 29 décembre 2003, ne s'est pas prononcé sur son article 44 procédant à cette validation<sup>18</sup>.

#### **4. – La jurisprudence pragmatique du Conseil d'État**

---

<sup>16</sup> N. Labrune, « *La responsabilité de l'administration fiscale à l'égard des collectivités territoriales : le régime de la faute (pas si) simple* », RJF 111/14 p. 947.

<sup>17</sup> CE 16 novembre 2011, n° 344621, *Commune de Cherbourg-Octeville*, RJF 2/12 n° 168, conclusions F. Aladjidi BDCF 2/12 n° 26.

<sup>18</sup> Le Conseil d'État a, pour sa part, dans une décision du 8 juillet 2005, n°268701 jugé que *« si la SCI Charles Briffaut soutient que cette loi est incompatible avec l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, cet article ne peut être utilement invoqué devant le juge de l'impôt, qui ne statue pas en matière pénale et ne tranche pas des contestations sur des droits et des obligations à caractère civil, quand bien même il fait application d'une législation ayant pour effet de priver rétroactivement le contribuable de la possibilité d'obtenir la décharge d'une imposition »*.



Dans sa chronique susmentionnée, Vincent Daumas se posait la question de la politique jurisprudentielle du Conseil d'État face à une telle situation : « *pousser à leur terme, par une interprétation intransigeante des textes, les contradictions du système, de façon à gripper la machine et susciter, enfin, l'intervention législative que les praticiens des impôts locaux attendent comme l'Arlésienne ? Ou au contraire pallier ses déficiences à coups d'expédients jurisprudentiels, quitte à s'affranchir de la lettre des textes, quitte aussi à assumer des effets pervers en termes d'inflation du contentieux, de difficultés de lecture de la jurisprudence, d'instabilité de celle-ci, et surtout d'inégalités entre contribuables ? Entre ces deux partis, il nous semble que le Conseil d'État a choisi son camp : depuis plusieurs années déjà, prenant sans doute acte de la volonté du législateur de conserver les choses en l'état, sa jurisprudence nous paraît nettement orientée dans le sens d'un maintien de la machine en état de fonctionner* »<sup>19</sup>.

Ainsi la jurisprudence du Conseil d'État en matière de valeurs locatives s'est généralement montrée très pragmatique. En ce sens, on peut relever notamment, pour l'application de l'article 1498 du CGI :

– une décision *SA Automar*<sup>20</sup> par laquelle le Conseil d'État a jugé que l'administration a la faculté, à tout moment au cours de la procédure contentieuse, sauf en cassation, de justifier de l'évaluation de la valeur locative de locaux commerciaux par référence à un terme de comparaison autre que celui inapproprié auquel le service s'est initialement référé pour arrêter la valeur locative ;

– une décision *Société Naciocrédibail*<sup>21</sup> par laquelle le Conseil d'État a jugé que, lorsque le débat sur l'application de la méthode dite « *par comparaison* » apparaît insuffisamment nourri entre les parties, *a fortiori* lorsque ces dernières s'abstiennent de proposer des termes de comparaison, il appartient au juge de l'impôt de « *rechercher si un autre local pouvait utilement être retenu comme élément de comparaison (...) alors que l'administration ne soutenait pas que le local (...) ne pouvait, eu égard à ses caractéristiques, faire l'objet d'une telle appréciation par comparaison* », au besoin par un supplément d'instruction ;

– une décision *SNC Sequoia Lodge Associés*<sup>22</sup> par laquelle le Conseil d'État a jugé « *qu'il résulte des termes mêmes du 3° de l'article 1498 du code que ce n'est qu'à défaut soit de pouvoir retenir la valeur locative sur le fondement du*

---

<sup>19</sup> V. Daumas, préc.

<sup>20</sup> CE 3 novembre 2003, n° 250135, *Min. c/ SA Automar*, RJF 1/04 n° 60, concl. L. Vallée BDCF 1/04 n° 14.

<sup>21</sup> CE 25 novembre 2005, n° 264323, *Sté Naciocrédibail*, RJF 2/06 n° 162, conclusions L. Olléon BDCF 2/06 n° 19.

<sup>22</sup> CE 19 novembre 2008, n° 305305, *Min. c/ SNC Sequoia Lodge Associés*, RJF 2/09 n° 134, conclusions N. Escaut BDCF 2/09 n° 20.

*1° , soit de trouver des termes de comparaison pertinents que l'administration peut légalement procéder à une évaluation directe ; qu'il résulte, en outre, des dispositions précitées de cet article que le juge de l'impôt, saisi d'une contestation portant sur la méthode d'évaluation, a l'obligation, lorsqu'il estime irrégulière la méthode d'évaluation initialement retenue par l'administration, de lui substituer la méthode d'évaluation qu'il juge régulière ; que, dans le cas où il retient une évaluation par comparaison, il doit, en outre, pour l'application des dispositions du 2° de l'article 1498 précité du CGI, statuer d'office sur le terme de comparaison qu'il estime, par une appréciation souveraine, pertinent et dont il a vérifié la régularité, au vu des éléments dont il dispose ou qu'il a sollicités par un supplément d'instruction ».*

## **5. – La décision Société Ishtar du Conseil d'État**

Néanmoins, dans une décision *Société Ishtar* du 5 février 2014, le Conseil d'État a, pour l'application de la méthode d'évaluation de la valeur locative des locaux commerciaux prévue au 2° de l'article 1498 du CGI, 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 peut plus servir de terme de comparaison, pour évaluer directement ou indirectement la valeur locative d'un bien soumis à la taxe foncière au 1er janvier d'une année postérieure à sa restructuration ou à sa disparition* ». Ce faisant, le Conseil d'État a « *refusé de suivre la thèse de l'administration, fondée sur un raisonnement par transitivité, qui lui aurait permis, si elle avait été suivie, de "régénérer" des termes de comparaison à partir de locaux-types régulièrement évalués au 1<sup>er</sup> janvier 1970, mais qui ont disparu depuis lors* »<sup>23</sup>.

## **6. – La validation législative du paragraphe III de l'article 32 de la loi du 29 décembre 2014**

« *L'administration fiscale ne s'est pas rangée à cette décision. En raison du caractère désormais très ancien de la date de référence de l'évaluation des valeurs locatives, qui remonte au 1<sup>er</sup> janvier 1970, elle a fait valoir que les locaux détruits ou restructurés mais servant toujours de point de comparaison ultime pour l'évaluation de locaux existants sont potentiellement très nombreux, de sorte que selon ses estimations, 1,5 à 2 millions de locaux commerciaux sur 2,8 millions pourraient être évalués de manière irrégulière. Elle a en conséquence proposé au Parlement de procéder à une validation législative des évaluations de valeurs locatives pour parer à tout risque de contentieux* »<sup>24</sup>.

Ainsi, le paragraphe III de l'article 32 de la loi du 29 décembre 2014 prévoit que

---

<sup>23</sup> B. Bohnert, conclusions sous CE 9 décembre 2015, n° 394093, SCI PB 12 : Droit fiscal 2016, n° 3, comm. 82.

<sup>24</sup> B. Bohnert, précité.

*« Sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, pour la détermination de la valeur locative des locaux mentionnés à l'article 1496 du code général des impôts et de ceux évalués en application du 2° de l'article 1498 du même code, sont validées les évaluations réalisées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015 en tant que leur légalité serait contestée au motif que, selon le cas, le local de référence ou le local-type ayant servi de terme de comparaison, soit directement, soit indirectement, a été détruit ou a changé de consistance, d'affectation ou de caractéristiques physiques ».*

Il convient de souligner que, si les motifs avancés pour justifier cette validation législative lors de la discussion parlementaire n'évoquaient que l'évaluation par comparaison des locaux commerciaux régis par l'article 1498 du CGI, la validation vaut également pour les locaux à usage d'habitation ou professionnel autre que commercial régis par l'article 1496 du CGI.

## **B. – Origine de la QPC et question posée**

La société requérante est propriétaire d'un immeuble de bureaux situé sur le territoire de la commune de Puteaux, dont la valeur locative a été fixée, selon la méthode par comparaison, prévue au 2° de l'article 1498 du CGI, et suivant une chaîne de comparaison, à partir d'un local-type qui a été détruit en 2002.

Elle a, après le rejet de sa réclamation contentieuse, présenté le 10 décembre 2014 une requête devant le tribunal administratif de Cergy-Pontoise tendant à la décharge de la cotisation de taxe foncière mise à sa charge au titre de l'année 2011 à raison de cet immeuble en faisant valoir l'irrégularité du local-type utilisé comme terme de comparaison.

En cours d'instance, l'administration a opposé à la société requérante la validation législative opérée par le paragraphe III de l'article 32 de la loi du 29 décembre 2014.

Par une ordonnance du 13 octobre 2015, le président de la 2<sup>e</sup> chambre du tribunal administratif de Cergy-Pontoise a décidé de transmettre au Conseil d'Etat la QPC soulevée à l'encontre des dispositions contestées, motif tiré de la méconnaissance des principes des droits de la défense et de la séparation des pouvoirs dès lors, notamment, que la validation législative ne serait pas justifiée par un motif impérieux d'intérêt général.

Par la décision du 9 décembre 2015 précitée, le Conseil d'Etat a décidé de renvoyer au Conseil constitutionnel la QPC. Il a relevé que *« la question de savoir si elles [les dispositions contestées] portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, et notamment aux principes des droits de la*

*défense et de la séparation des pouvoirs garantis par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, présente un caractère sérieux* ».

## **II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées**

\* La société requérante formulait un unique grief tiré de ce que la loi de validation méconnaît l'article 16 de la Déclaration de 1789 dès lors que la validation rétroactive qu'elle prévoit n'est pas justifiée par un motif impérieux d'intérêt général.

\* Ont été admises à intervenir la société PGA Motors et la société SAFI, qui ont engagé des procédures contentieuses à l'occasion desquelles l'administration leur a opposé les dispositions contestées. À l'appui de leur demande d'intervention, ces sociétés présentaient, sur le fondement de l'article 16 de la Déclaration de 1789, une argumentation alternative. En se prévalant de la décision *Société IMNOMA* par laquelle le Conseil constitutionnel a censuré une loi de validation au motif que « *la validation contestée a pour effet de priver à titre rétroactif le seul contribuable du bénéfice de la jurisprudence précitée ; que l'atteinte ainsi portée à l'équilibre des droits des parties méconnaît les exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789* »<sup>25</sup>, elles soutenaient que les dispositions contestées portent à l'équilibre des droits des parties une atteinte contraire aux exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789 dès lors qu'elles ont pour effet de priver à titre rétroactif le seul contribuable de la possibilité de demander l'utilisation comme terme de comparaison d'un local type (2° de l'article 1498 du CGI) ou d'un local de référence (article 1496 du CGI) ayant été détruit ou ayant changé de consistance, d'affectation ou de caractéristiques physiques.

### **A. – La jurisprudence constitutionnelle en matière de lois de validation**

Le Conseil constitutionnel a développé, sur le fondement des exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789, une jurisprudence en matière de modification rétroactive d'une règle de droit ou de validation d'un acte administratif ou de droit privé. C'est notamment lors de son contrôle des lois de validation que le Conseil constitutionnel a pu construire cette jurisprudence.

Ainsi, le Conseil constitutionnel a fixé, dans sa décision n° 80-119 DC du 22 juillet 1980, trois conditions à la constitutionnalité des lois de validation : l'existence d'un intérêt général, le respect du principe de non-rétroactivité de la loi pénale plus sévère et celui des décisions de justice passées en force de chose

---

<sup>25</sup> Décision n° 2010-78 QPC du 10 décembre 2010, *Société IMNOMA (Intangibilité du bilan d'ouverture)*, cons. 7.

jugée<sup>26</sup>.

Au fil des années, ces conditions ont été progressivement précisées et de nouvelles exigences ont été posées. Désormais, la validation par le législateur d'un acte administratif dont une juridiction est saisie ou est susceptible de l'être est subordonnée aux cinq conditions suivantes<sup>27</sup> :

- elle doit respecter les décisions de justice ayant force de chose jugée ;
- elle doit respecter le principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions ;
- l'acte validé ne doit méconnaître aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle, sauf à ce que le but d'intérêt général visé par la validation soit lui-même de valeur constitutionnelle ;
- la portée de la validation doit être strictement définie ;
- l'atteinte aux droits des parties qui résulte de la validation doit être justifiée par un motif impérieux d'intérêt général.

La dernière étape de cette évolution est intervenue avec la décision n° 2013-366 QPC du 14 février 2014<sup>28</sup>. Le Conseil a alors modifié son considérant de principe sur le contrôle des lois de validation en remplaçant la référence à un « *intérêt général suffisant* » par la référence à un « *motif impérieux d'intérêt général* ». Ce faisant, le Conseil constitutionnel a entendu expressément souligner l'exigence de son contrôle : le contrôle des lois de validation qu'il assure sur le fondement de l'article 16 de la Déclaration de 1789 a la même portée que le contrôle assuré sur le fondement des exigences qui résultent de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Le considérant de principe, qui n'est pas limité aux lois de validation, juge désormais que « *si le législateur peut modifier rétroactivement une règle de droit ou valider un acte administratif ou de droit privé, c'est à la condition que cette modification ou cette validation respecte tant les décisions de justice ayant force de chose jugée que le principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions et que l'atteinte aux droits des personnes résultant de cette*

---

<sup>26</sup> Décision n° 80-119 DC du 22 juillet 1980, *Loi portant validation d'actes administratifs (Validation d'actes administratifs)*, cons. 6, 7 et 9.

<sup>27</sup> Décision n° 2006-544 DC du 14 décembre 2006, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2007 (LFSS pour 2007)*, cons. 18 et 19.

<sup>28</sup> Décision n° 2013-366 QPC du 14 février 2014, *SELARL PJA, ès qualités de liquidateur de la société Maflow France (Validation législative des délibérations des syndicats mixtes instituant le « versement transport »)*, cons. 3.

*modification ou de cette validation soit justifiée par un motif impérieux d'intérêt général ; qu'en outre, l'acte modifié ou validé ne doit méconnaître aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle, sauf à ce que le motif impérieux d'intérêt général soit lui-même de valeur constitutionnelle ; qu'enfin, la portée de la modification ou de la validation doit être strictement définie ».*

En ce qui concerne le motif d'intérêt général suffisant ou le motif impérieux d'intérêt général, le Conseil constitutionnel a jugé insuffisant un simple motif financier :

– dans sa décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, il a relevé, à propos d'une mesure fiscale rétroactive qui n'était pas une mesure de validation, que « *la volonté du législateur d'assurer en 2013 des recettes supplémentaires liées à la réforme des modalités d'imposition des revenus de capitaux mobiliers ne constitue pas un motif d'intérêt général suffisant pour mettre en cause rétroactivement une imposition à laquelle le législateur avait attribué un caractère libératoire et qui était déjà acquittée* »<sup>29</sup> ;

– de même, dans sa décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*, il a également relevé, à propos d'une mesure fiscale remettant en cause un régime particulier d'imposition lié au respect d'une durée légale, qu'« *un tel motif, exclusivement financier, ne constitue pas un objectif d'intérêt général suffisant pour justifier que les produits des contrats d'assurance-vie acquis ou constatés pendant la durée légale nécessaire pour bénéficier du régime particulier d'imposition de ces produits fassent l'objet d'une modification des taux de prélèvements sociaux qui leur sont applicables* »<sup>30</sup> ;

– à propos d'une validation rétroactive destinée à valider des rémunérations contestées devant la justice, le Conseil constitutionnel a considéré que « *les motifs financiers invoqués à l'appui de la validation des rémunérations faisant l'objet d'une instance en cours le 18 juin 2011, qui portent sur des sommes dont l'importance du montant n'est pas établie, ne peuvent être regardés comme suffisants pour justifier une telle atteinte aux droits des personnes qui avaient engagé une procédure contentieuse avant cette date* »<sup>31</sup>.

Toutefois, associé à d'autres motifs, un motif financier peut participer d'un motif d'intérêt général permettant d'admettre la constitutionnalité d'une loi de

---

<sup>29</sup> Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 44.

<sup>30</sup> Décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*, cons. 18.

<sup>31</sup> Décision n° 2012-287 QPC du 15 janvier 2013, *Société française du radiotéléphone - SFR (Validation législative et rémunération pour copie privée II)*, cons. 6.

validation :

– dans sa décision n° 99-425 DC du 29 décembre 1999, le Conseil constitutionnel a estimé qu'une loi validant des avis de mise en recouvrement émis à la suite de notifications de redressement était justifiée « *tant par le montant très élevé des sommes qui pourraient être réclamées par les contribuables concernés que par le trouble apporté à la continuité des services publics fiscaux et juridictionnels du fait de la multiplication de réclamations qui, en vertu du livre des procédures fiscales, pourraient être présentées pendant plusieurs années* »<sup>32</sup> ;

– dans sa décision n° 2013-366 QPC précitée, le Conseil constitutionnel a jugé que « *le législateur a entendu mettre un terme à des années de contentieux relatifs aux délibérations des syndicats mixtes instituant le « versement transport » ; qu'en adoptant les dispositions contestées de la loi du 29 décembre 2012, le législateur a entendu donner un fondement législatif certain aux délibérations des syndicats mixtes composés exclusivement ou conjointement de communes, de départements ou d'établissements publics de coopération intercommunale ayant institué le « versement transport » avant le 1er janvier 2008 ; qu'il a également entendu éviter une multiplication des réclamations fondées sur la malfaçon législative révélée par les arrêts précités de la Cour de cassation, et tendant au remboursement d'impositions déjà versées, et mettre fin au désordre qui s'en est suivi dans la gestion des organismes en cause ; que les dispositions contestées tendent aussi à prévenir les conséquences financières qui auraient résulté de tels remboursements pour certains des syndicats mixtes en cause et notamment ceux qui n'avaient pas adopté une nouvelle délibération pour confirmer l'institution du « versement transport » après l'entrée en vigueur de la loi du 24 décembre 2007 ; que, dans ces conditions, l'atteinte portée par les dispositions contestées aux droits des entreprises assujetties au « versement transport » est justifiée par un motif impérieux d'intérêt général* »<sup>33</sup> ;

– dans sa décision n° 2014-695 DC du 24 juillet 2014, le Conseil a admis des dispositions validant les stipulations d'intérêts comprises dans les contrats de prêt et les avenants à ces contrats entre un établissement de crédit et une personne morale de droit public, considérant qu' « *eu égard à l'ampleur des conséquences financières qui résultent du risque de la généralisation des solutions retenues par les jugements précités, l'atteinte aux droits des personnes morales de droit public emprunteuses est justifiée par un motif impérieux d'intérêt général* »<sup>34</sup>.

---

<sup>32</sup> Décision n° 99-425 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances rectificatives pour 1999*, cons. 15.

<sup>33</sup> Décision n° 2013-366 QPC du 14 février 2014 précitée, cons. 6.

<sup>34</sup> Décision n° 2014-695 DC du 24 juillet 2014, *Loi relative à la sécurisation des contrats de prêts structurés souscrits par les personnes morales de droit public*, cons. 15.

D'autres motifs ont pu être reconnus comme justifiant une loi de validation : éviter une rupture de l'égalité devant les charges publiques<sup>35</sup> ou l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales<sup>36</sup>.

## **B. – L'application à l'espèce**

Après avoir rappelé son considérant de principe en matière de lois de validation (cons. 3), l'objet des dispositions de l'article 1496 et du 2° de l'article 1498 du CGI (cons. 4) et la jurisprudence du Conseil d'État à l'origine de l'intervention du législateur (cons. 5), le Conseil constitutionnel a relevé que les dispositions contestées « *excluent, sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, la possibilité pour les contribuables de se prévaloir du 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, y compris pour les impositions postérieures au 1<sup>er</sup> janvier 2015, dès lors que cette évaluation a été réalisée avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015* » (cons. 6).

D'une part, alors que la décision *Société Ishtar* avait été rendue pour l'application du 2° de l'article 1498 du CGI, les dispositions contestées s'appliquent pour l'évaluation de la valeur locative par comparaison tant des locaux à usage d'habitation ou professionnel autre que commercial (article 1496 du CGI) qu'aux locaux commerciaux (2° de l'article 1498 du CGI).

D'autre part, elles s'appliquent, pour l'établissement des impositions au titre des années à venir, dès lors que l'évaluation par comparaison de la valeur locative est antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2015. Autrement dit, les redevables de taxes assises sur la valeur locative de locaux de référence dont l'évaluation était faite à cette date sont définitivement privés, pour l'avenir, de la possibilité d'obtenir une substitution du terme de comparaison motif pris de la destruction ou du changement du local de référence.

Il appartenait au Conseil constitutionnel de vérifier si les conditions énoncées par sa jurisprudence pour admettre la conformité à la Constitution des lois de validation étaient respectées.

Les conditions autres que celle tenant à l'existence d'un motif impérieux d'intérêt général, qui ne soulevaient pas de difficulté, n'ont pas été examinées

---

<sup>35</sup> Décision n° 2010-53 QPC du 14 octobre 2010, cons. 5.

<sup>36</sup> Décision n° 2011-166 QPC du 23 septembre 2011, cons. 5.



par le Conseil constitutionnel dans la décision commentée.

Le Conseil s'est concentré sur l'examen de la condition tenant à l'existence d'un motif impérieux d'intérêt général.

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a ainsi relevé « *qu'il résulte des travaux préparatoires de la loi du 29 décembre 2014 qu'en adoptant les dispositions contestées le législateur a entendu éviter le développement d'un contentieux de masse susceptible, d'une part, de perturber l'activité de l'administration fiscale et du juge administratif et, d'autre part, d'engendrer un risque financier pour l'État et les collectivités territoriales affectataires des impositions assises sur la valeur locative des propriétés bâties* » (cons. 7). Dans ses observations, le Premier ministre indiquait que la décision *Société Ishtar* du Conseil d'État 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 indiquait 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 emplois à temps plein de l'administration fiscale devraient être mobilisés pour mener les travaux de révision des valeurs locatives. Il faisait également valoir 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.

Toutefois, le risque qu'entendaient prévenir les dispositions contestées était singulier. Contrairement, par exemple, aux jugements contrés par la loi de validation relative aux emprunts dits « toxiques » des collectivités territoriales (décision n° 2014-695 DC précitée), la jurisprudence *Société Ishtar* n'a pas pour conséquence la décharge des impositions, mais seulement la substitution soit d'un terme de comparaison, soit d'une méthode d'évaluation. En vertu de la jurisprudence du Conseil d'État *SNC Sequoia Lodge Associés* susmentionnée, en cas de litige portant sur un terme de comparaison, « *le juge de l'impôt, saisi d'une contestation portant sur la méthode d'évaluation, a l'obligation, lorsqu'il estime irrégulière la méthode d'évaluation initialement retenue par l'administration, de lui substituer la méthode d'évaluation qu'il juge régulière* ».

Il résultait de cette singularité des effets de la décision *Société Ishtar* que le risque auquel le législateur avait entendu faire face n'était pas établi.

S'agissant de l'existence d'un risque contentieux, il a d'abord relevé « *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* » (cons. 8). En effet, ni les travaux préparatoires, ni les observations du Premier ministre ne comportaient d'indices d'un surcroît de contentieux provoqué par la décision susmentionnée du Conseil d'État.

S'agissant de l'existence d'un risque financier, il a ensuite relevé « *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 visé par l'article 1496 ou l'article 1498 du code général des impôts 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 visé à l'article 1496 ou à l'article 1498 du code général des impôts, 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* » (cons. 9).

En conséquence, il a jugé « *qu'aucun motif impérieux d'intérêt général ne justifie l'atteinte au droit des contribuables de se prévaloir du 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 ; que, sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre grief, le paragraphe III de l'article 32 de la loi du 29 décembre 2014 doit être déclaré contraire à la Constitution* » (cons. 10).

S'agissant des effets dans le temps de cette décision de censure, le Conseil constitutionnel a jugé « *que la déclaration d'inconstitutionnalité du paragraphe III de l'article 32 de la loi du 29 décembre 2014 prend effet à compter de la date de la publication de la présente décision ; qu'elle peut être invoquée dans toutes les instances introduites à cette date et non jugées définitivement* » (cons. 12).