



De Patrick MICHAUD, avocat

## Le contentieux fiscal de l'évaluation

Pour l'assiette des droits de succession, comme pour l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), les biens sont évalués à leur valeur vénale au jour du fait générateur de l'impôt (code général des impôts (CGI), art. 666) soit, en ce qui concerne l'impôt de solidarité sur la fortune, à leur valeur vénale au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année.

L'ISF, comme les droits de succession, est assis sur une déclaration estimative des parties soumise au contrôle ultérieur de l'administration.

Le fisc contrôle les déclarations de succession ou d'ISF dans les délais légaux de reprise soit jusqu'au 31 décembre de la 3<sup>ème</sup> année suivant le fait générateur en cas de sous évaluation soit 6 ans en cas d'omission sauf situations particulières notamment d'actifs situés à l'étranger, dans ce cas le délai est de 10 ans à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007

**Nous analysons les droits des contribuables pour se défendre dans le cas de redressements fiscaux, situations dans lesquelles notre cabinet possède une forte expérience**

[Contact@le-cercle-des-fiscalistes.org](mailto:Contact@le-cercle-des-fiscalistes.org)

### I. Notion de valeur vénale

La valeur vénale d'un bien est le prix auquel ce bien pourrait ou aurait pu normalement se négocier à l'époque considérée, tel qu'il résulte en particulier de l'analyse des prix déclarés lors des mutations de biens présentant des caractéristiques identiques et affectés au même usage.

La jurisprudence définit la valeur vénale comme le prix normal qu'eût accepté de payer un acquéreur quelconque n'ayant pas une raison exceptionnelle de convenance de préférer plus particulièrement le bien litigieux à d'autres similaires.

**Cour de Cassation, Chambre commerciale, 16 décembre 1997, 95-20.712,**

L'évaluation de titres non cotés en bourse doit être appréciée en tenant compte de tous les éléments disponibles de façon à faire apparaître une valeur aussi proche que possible que celle qu'aurait entraînée le jeu normal de l'offre et de la demande. Viole l'article L. 17 du Livre des procédures fiscales le Tribunal qui, pour écarter l'évaluation des titres proposée par l'Administration, se borne à énoncer qu'elle aurait dû fournir des éléments de comparaison " permettant d'apprécier la valeur des actions d'une entreprise aux caractéristiques similaires ".

**Cour de Cassation, Chambre commerciale 28 janvier 1992, 89-19.385,**

Lorsque l'administration des Impôts entend substituer à la valeur déclarée dans un acte de mutation soumis aux droits d'enregistrement la valeur vénale réelle du bien en cause, il lui appartient, dès la notification du redressement, de justifier l'**évaluation** par elle retenue au moyen d'éléments de comparaison tirés de la cession, avant la mutation litigieuse, de biens intrinsèquement similaires.

Bien entendu, lorsqu'il s'agit d'un ensemble de biens, c'est la valeur de cet ensemble qui doit être prise en considération.

L'évaluation des biens d'après leur valeur vénale s'oppose à la publication et à l'utilisation de tableaux indicatifs, par exemple, relatifs à la valeur au mètre carré des appartements ou aux coefficients de capitalisation pour les immeubles loués. La publication par l'administration de barèmes ou de coefficients conduirait à des estimations forfaitaires contraires à l'esprit de la loi.

## **II. Détermination de la valeur vénale**

### **Patrim Usager**

#### **La demande d'une expertise en matière d'enregistrement** Patrick Michaud

1. Demande d'expertise devant le tribunal de grande instance
2. Demande d'expertise devant la commission de conciliation

### **Les principales méthodes d'évaluation**

#### **Guide de l'évaluation des entreprises et des titres de sociétés**

#### **Accord fiscal préalable d'évaluation le rescrit valeur**

L'évaluation des biens soumis à des droits d'enregistrements (impôt sur la fortune successions donation cession) donne lieu à de fréquents litiges entre les contribuables et l'administration. En effet, la diversité des et la diversité des méthodes d'évaluation ouvrent la voie à des discussions sans fin de marchands de tapis.

Cette note va vous permettre de redevenir à armes égales avec l'administration

### **1.- Les spécificités de la notion de valeur vénale en fiscalité 3**

1.1.- L'approche objective de la valeur vénale 3

1.11.- Principes 3

1.12.- Applications 4

1.2.- Les règles fiscales d'évaluation 6

### **2.- La preuve dans le contentieux de l'évaluation 7**

2.1.- La preuve dans le contentieux de l'évaluation 7

2.2.- L'administration de la preuve 8

2.3.- L'inégalité des armes 10

2.4 La demande d'une expertise en matière d'enregistrement cliquer 11

### **3.- Les spécificités du contentieux fiscal de l'évaluation 11**

3.1.- Les obstacles à la rectification 11

3.2.- La procédure de rectification 13

3.21. La motivation de la proposition de rectification : 13

3.22. L'avis de la commission de conciliation et de la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffres d'affaires : 15

3.23. Les sanctions: 17

3.3.- La procédure contentieuse 17

3.23. Compétence razione loci 17

3.32. Droit à expertise: 18

### **Conclusion : les suites du contentieux de l'évaluation 18**

# 1.- Les spécificités de la notion de valeur vénale en fiscalité

## 1.1.- L'approche objective de la valeur vénale

### 1.11.- Principes

La valeur doit être recherchée du point de vue d'un acheteur quelconque, abstraction faite des circonstances propres aux parties en cause.

Cf. BODGI 7 C-5-86 :

« Il convient, pour appréhender cette valeur [valeur vénale réelle d'un bien immobilier] de se placer du point de vue d'un acheteur quelconque et non d'une personne déterminée. Autrement dit, seuls sont à prendre en compte pour l'estimation du bien les éléments réels d'appréciation, abstraction faite de circonstances propres à la situation personnelle des parties ».

Cf. [Cass. com. 24 juin 1997, n° 95-13468](#) : RJF 11/97, n° 1065.

C'est ainsi que des biens loués transmis ou cédés au locataire doivent être évalués compte tenu de l'existence du bail.

Contrairement au droit civil où une jurisprudence abondante décide qu'en cas de partage, si une propriété louée est attribuée au preneur, elle doit être évaluée libre de location: [Cass. civ. I, 8 décembre 1965](#) : BC I, n° 690 ; [Cass. civ. I, 14 octobre 1981, n° 79-15946](#) : BC I n° 296 ; [Cass. civ. I, 17 mars 1987, n° 85-15700](#) : BC I n° 100 ; [Cass. civ. I, 13 décembre 1989, n° 88-14007](#) ; [Cass. civ. I, 25 juin 1991, n° 90-10321](#) ; [Cass. civ. I, 11 juin 1996, n° 94-16608](#) : BC I, n° 252

Lorsqu'un indivisaire transmet ses droits à l'autre indivisaire qui reconstitue entre ces mains la pleine propriété, il doit être tenu compte de la situation d'indivision: [CAA Paris 28 juillet 2000, n° 97-1291](#) : RJF 2/01, n° 163.

Les biens sont évalués tels qu'ils sont reçus, et non tels qu'ils sont transmis, bien que sur ce point la jurisprudence soit instable :

En faveur du principe :

[Cass. com. 19 octobre 1999, n° 97-15255](#): « les biens compris dans l'actif successoral sont transmis à chacun des successeurs, selon ses droits propres, par le décès du de cujus et ... les droits de mutation à titre gratuit ne portent que sur les biens tels qu'ils sont reçus par le bénéficiaire de la mutation ».

[Cass. Com. 15 décembre 2009, n° 09-11137](#) : viole l'article 761 du CGI l'arrêt qui retient que la situation de propriétaires indivis des donataires qui ne présente pas d'inconvénients pour une revente ne saurait être prise en compte, alors que la valeur vénale des biens sur laquelle sont assis les droits de donation est le prix qui pourrait en être obtenu sur un marché réel compte tenu de son état de fait et de droit.

Mais en sens contraire :

[Cass. com. 20 mars 2007, n° 05-17139](#): L'état d'indivision dans lequel se trouvent les héritiers sur la pleine propriété du bien reçu par succession n'affecte pas la valeur de ce bien au jour de sa transmission.

Et [Cass. com. 3 juin 2014, n° 13-18180 13-18192](#) : Le bien, qui n'était pas affecté d'indivision lors de sa transmission, ne l'avait été que par l'effet de la donation, ce qui était sans incidence sur la détermination de sa valeur.

Ainsi que l'administration :

[BOI 7 G-6-04 du 9 septembre 2004:](#)

« La valeur vénale d'un immeuble transmis à titre gratuit s'apprécie sans tenir compte de l'éventuelle indivision née de la transmission ».

COUR DE CASSATION - CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIERE ET ECONOMIQUE  
ARRET DU 20 MARS 2007, N° 504 F-D  
DROITS DE MUTATION A TITRE GRATUIT VALEUR VENALE DES BIENS MEUBLES

[BOI 7 G-3-2009 :](#)

Pour l'assiette des droits de mutation à titre gratuit, l'état d'indivision dans lequel se trouvent les héritiers sur la pleine propriété d'un bien reçu par succession est sans incidence sur la valeur vénale de ce bien au jour de sa transmission.

**La circonstance que l'état des biens résulte de la volonté des parties est indifférente.**

[Cass. com. 22 février 2000, n° 97-17821](#): BC IV, n° 37, RJF 5/00, n° 721 (indivision).

## 1.12.- Applications

### 1.121. Les biens « occupés »:

Lorsqu'un bien est occupé, il n'est pas libre. Vérité proclamée par la Cour de cassation dans un arrêt du 13 février 1996, dans un litige portant sur l'évaluation d'un appartement occupé par le propriétaire lui-même et son épouse.

[Cass. com. 13 février 1996, n° 93-20878, Fleury](#) : Droit Fiscal 1996, n° 15, comm. 503.

La Cour de cassation a ensuite jugé qu'un immeuble occupé par la veuve du propriétaire et ses enfants doit être évalué, dans la déclaration de succession du propriétaire, en tenant compte de cette circonstance.

[Cass. com. 16 décembre 1997, n° 96-11679](#) : RJF 1/98, n° 123.

Dans le même sens : [Cass. com. 19 octobre 1999, n° 97-15255](#) : RJF 3/00, n° 427 ; [Cass. com. 5 décembre 2000, n° 98-1144](#): RJF 3/01, n° 398).

Le législateur est alors intervenu (article 17 de la loi de finances pour 1999, n° 98-1266 du 30 décembre 1998) pour préciser, à l'article 761 du Code général des impôts, que la valeur vénale des immeubles dont le propriétaire a l'usage à la date de la transmission est réputée égale à la valeur libre de toute occupation. Par dérogation, un abattement de 20 % a été institué :

- en matière de droit de succession, sur la valeur de l'immeuble constituant au jour du décès la résidence principale du défunt lorsqu'à cette même date, l'immeuble est également occupé à titre de résidence principale par le conjoint survivant ou par un ou plusieurs enfants mineurs ou majeurs protégés du défunt ou de son conjoint (article 764 bis du CGI) ;

- en matière d'ISF, sur la valeur de l'immeuble occupé à titre de résidence principale par son propriétaire (article 885 S du CGI).

Remarque: le second alinéa de l'article 761 n'est applicable que lorsque l'immeuble est occupé par son propriétaire. Ce qui n'est pas le cas lorsqu'il est occupé par l'usufruitier .

Dans le commentaire de jurisprudence publié au [BOI 7 G-6-04 du 9 septembre 2004](#), l'administration fiscale estime que, s'agissant de donations, il n'est plus tenu compte que de l'éventuelle occupation de l'immeuble par un locataire. Elle précise que « les nouvelles dispositions conduisent désormais à évaluer comme libre de toute occupation le bien dont le propriétaire a l'usage à la date de la donation ». Toutefois, rien ne paraît s'opposer à ce qu'un immeuble occupé par l'usufruitier soit être évalué compte tenu de cette situation en cas de donation effectuée par le nu-propriétaire.

Pour la prise en compte de l'occupation de l'immeuble par l'usufruitier : [Cass. Com. 15 décembre 2009, n° 09-1113](#).

[Cass. com. 27 octobre 2009, n° 08-11362](#) : Si l'occupation par hypothèse pérenne d'un bien à titre de résidence principale est susceptible d'influer sur sa valeur vénale, il en va différemment pour une occupation à titre de résidence secondaire qui ne suppose qu'une occupation par intermittence.

#### **1.122. Les biens démembrés:**

En matière de droits de mutation, la loi fiscale fixe de manière impérative l'évaluation des droits démembrés (article 669 du CGI) en proportion de la valeur de la propriété entière. On a pu se demander si la valeur de la propriété entière pouvait se trouver affectée elle-même par l'existence du démembrement. Réponse négative : [Cass. com. 24 juin 1997, n° 95-14144](#).

En matière d'ISF : [Cass. com. 20 mars 2007, n° 05-16751](#) ; [Cass. com. 27 octobre 2009, n° 08-11362](#).

#### **1.123. Les biens indivis :**

[Cass. com. 19 juin 1990, n° 89-10394, Fayard](#).

[Cass. com. 10 décembre 1996, n° 94-17595](#).

[Cass. com. 14 décembre 1999, n° 97-18810](#).

[Cass. com. 4 décembre 2001, n° 98-17228](#).

CA Reims 10 février 2003, n° 116 :

Mme L... soutient à bon droit que la valeur vénale des droits indivis qui lui ont été transmis [moitié des biens issus de la communauté dissoute par le décès de son époux] diffère de la seule fraction de la valeur vénale totale du bien indivis concerné correspondant à ses droits dans l'indivision. En l'occurrence, cette décote peut être estimée à 20 % de la valeur vénale théorique des biens indivis de l'appelante.

[CA Dijon 18 mars 2008, n° RG 07/00850](#) :

Mais attendu que les appelants sont fondés à soutenir que la valeur propre des biens indivis est, du fait de la morcellisation du droit de propriété, inférieure à la fraction de leur valeur en pleine propriété ; que leur demande tendant à voir appliquer sur les biens immobiliers dont la propriété était partagée une décote par rapport aux évaluations retenues par l'administration fiscale doit être accueillie ; que celle-ci sera fixée de manière uniforme à 20 % sans faire de différence pour les biens partagés avec les enfants du premier lit de Monsieur X..., les litiges personnels invoqués étant sans influence sur la valeur intrinsèque des biens ;

[Cass. Com. 15 décembre 2009, n° 09-11137](#).%

#### **1.124. Les biens grevés d'une interdiction d'aliéner:**

[Cass. com. 6 février 2007, n° 05-12939](#): la limite apportée par le donateur à la liberté de disposer des titres donnés n'affecte pas leur valeur vénale réelle.

[Cass. com. 27 octobre 2009, n° 08-11362](#) : la limite apportée par le donateur à la liberté d'aliéner un immeuble dont il se réserve l'usufruit n'affecte pas sa valeur vénale. Dans le même sens: [Cass. com. 11 septembre 2012, n° 11-21234](#) et [Cass. com. 3 juin 2014, n° 13-18180 13-18192](#).

### 1.125. Autres situations :

Immeubles grevé d'une inscription hypothécaire : CA Reims 7 janvier 2002 (Juris-data n° 2002-185679, JCPN 2003.1352).

## **1.2.- Les règles fiscales d'évaluation**

Par exception, la détermination de la valeur fiscale peut être influencée par des règles de droit :

Il en est ainsi notamment pour déterminer les valeurs respectives des droits démembres. Il est impossible, sur le plan fiscal, de s'affranchir des dispositions de l'article 669 du CGI (anciennement 762) lorsqu'on se trouve dans son champ d'application.

L'application obligatoire du barème de l'article 669 du CGI (anciennement article 762), exclut la possibilité d'appliquer un abattement supplémentaire résultant du seul démembrement de la propriété.

[Cass. com. 24 juin 1997, n° 95-14144](#) : BC IV, n° 201, Droit Fiscal 1997, n° 41, comm. 1063.

La règle de l'article 669 implique également que la valeur de l'usufruit et celle de la nue-propriété ne peuvent être déterminées indépendamment l'une de l'autre. Toute circonstance affectant la valeur de la propriété, affecte dans la même proportion celle de l'usufruit et celle de la nue-propriété. Ainsi, la valeur de la nue-propriété doit tenir compte du fait que l'immeuble est occupé, fût-ce par l'usufruitier.

[Cass. com. 12 mai 2004, n° 01-13697](#) : RJF 10/04, n° 1050.

La loi règle aussi de manière impérative, on l'a vu, l'importance de la dépréciation occasionnée par l'occupation d'un immeuble par son propriétaire (articles 761 et 885 S du CGI).

S'agissant des biens meubles, le prix obtenu dans une vente publique intervenant dans les deux ans de la donation ou du décès doit obligatoirement être retenu pour asseoir les droits de donation (article 776.I du CGI) ou de succession (article 764.I.1° du CGI). La même règle est applicable aux immeubles vendus par adjudication, soit judiciaire, soit volontaire avec admission des étrangers, intervenant dans les deux années qui ont précédé ou suivi la date de la donation ou celle du décès, sauf si l'immeuble a subi dans l'intervalle des transformations susceptibles d'en modifier la valeur (art. 761. al. 3 du CGI).

Les bijoux, objets d'arts ou de collection ne peuvent être portés dans une déclaration de succession pour une valeur inférieure à l'évaluation figurant dans des contrats d'assurance souscrits par le défunt, son conjoint ou ses auteurs moins de 10 ans avant le décès. Il ne s'agit toutefois que d'une présomption de valeur, qui supporte la preuve contraire et qui s'efface en cas de vente publique survenue dans les deux années du décès (art. 764.II du CGI).

Des dispositions impératives sont encore prévues pour les titres cotés en matière de mutation à titre gratuit (art. 759 du CGI : cours moyen au jour de la transmission) ou d'ISF (art. 885 T bis du CGI : dernier cours connu ou moyenne des 30 derniers cours qui précèdent la date d'imposition),

**[Cass. Com. 7 janvier 2004, n° 00-16786](#): BC IV, n° 6 (la limite apportée à la liberté d'aliéner les titres ne peut affecter leur valeur, déterminée selon la règle légale de l'article 885 T bis).**

ainsi que pour les stocks de vins et d'alcools d'une entreprise industrielle commerciale ou agricole qui doivent être retenus pour leur valeur comptable en matière d'ISF (art. 885 T du CGI).

Les règles légales d'évaluation sont des règles d'exception ; elles sont donc d'interprétation stricte.

[Cass. com. 14 décembre 1999, n° 97-18810](#) : BC IV n° 231, RJF 4/00, n° 572 (la règle selon laquelle, en matière d'ISF, les biens grevés d'un usufruit sont, en principe, comptés pour leur valeur en pleine propriété dans le patrimoine de l'usufruitier ne fait obstacle qu'à ce qu'il soit tenu compte du démembrement de propriété pour l'évaluation du bien et non à ce qu'il soit tenu compte de l'indivision affectant la nue-propriété).

## 2.- La preuve dans le contentieux de l'évaluation

### 2.1.- La preuve dans le contentieux de l'évaluation

Dès lors que le contentieux fiscal de l'évaluation est un contentieux sur une question de fait, la charge de la preuve revêt une importance capitale.

Les critères qui gouvernent l'attribution de la charge de la preuve ne sont pas spécifiques au contentieux de l'évaluation.

Pour être simple, on peut dire que la charge de la preuve incombe à l'administration toutes les fois qu'elle n'incombe pas au contribuable.

Elle incombe au contribuable, notamment :

- Dans le cas où l'imposition a été établie d'office.
- Dans le cas où l'imposition a été établie conformément aux déclarations du contribuable : celui qui prétend que les valeurs qu'il a lui-même déclarées sont exagérées, doit en apporter la preuve.
- Dans le cas où l'imposition a été établie sur la base d'un redressement accepté par le contribuable.

Lorsque le redressement est entrepris sur le fondement de l'article L. 17 du LPF et que le contribuable, s'abstenant de répondre à la notification dans le délai imparti de 30 jours est réputé l'avoir accepté, la question se pose de savoir si la charge de prouver l'insuffisance de valeur incombe toujours à l'administration. Pour une réponse affirmative [CAA Lyon 24 mai 2000, n° 96-1849](#) : RJF 11/00, n° 1255; [CAA Nancy 16 mars 1995, n° 93-1167](#) : RJF 5/96, n° 574 ; mais contra : [CAA Lyon 6 février 1991, n° 89-606](#) ; [CAA Marseille 7 décembre 1998, n° 96-1232](#) ; [CAA Paris 9 mai 1990, n° 89-1959 et 89-2153](#).

- Dans le cas où le litige porte sur la déduction d'une charge

[CE 20 juin provision pour dépréciation: CAA Lyon 16 avril 1992, n° 90-143](#) : RJF 7/92, n° 1044.

En matière d'enregistrement, lorsque l'administration rectifie les prix ou les valeurs mentionnés dans un acte ou une déclaration, elle est tenue d'apporter la preuve de l'insuffisance de ces prix ou valeurs (article L. 17 du Livre des procédures fiscales).

Le contribuable n'a pas à prouver le caractère excessif des évaluations du service.

[Cass. com. 28 janvier 1992, n° 89-19385](#), Colaert : RJF 4/92, n° 575.

Adde: [Cass. com. 11 octobre 2005, n° 03-20572](#).

Mais lorsque l'administration apporte des éléments suffisamment probants, une dialectique s'instaure;

[Cass. com. 16 janvier 2001, n° 98-11545](#) : RJF 05/01, n° 716: après avoir énoncé que l'administration avait pris des éléments de comparaison uniquement objectifs caractérisant des immeubles de qualité intrinsèque comparable, et estimé qu'ils ne pouvaient être contredits que par d'autres éléments objectifs, le tribunal, répondant ainsi aux conclusions dont il était saisi, a, sans inverser la charge de la preuve, retenu que Mlle L... n'apportait aucun élément permettant de supposer que les immeubles dont elle est

propriétaire avaient une valeur inférieure à ceux ayant fait l'objet des transactions servant d'éléments de comparaison.

Et il incombe au contribuable qui estime opportun de produire d'autres éléments de comparaison de nature à infirmer l'évaluation faite par l'administration d'en justifier concrètement la pertinence au regard du litige.

[Cass. com. 10 mai 1994, n° 92-18455, Chabran](#): RJF 8-9/94, n° 996.

Ces dispositions ne sont pas applicables lorsque le redressement porte sur une omission, et non sur une insuffisance d'évaluation. Il revient alors à l'administration d'établir l'existence des biens omis ou de la mutation non déclarée et d'établir l'imposition à partir de la valeur apparente du bien, sans être tenue de procéder à une comparaison tirée de mutations portant sur des biens intrinsèquement similaires à ceux en cause, sauf à réviser son évaluation eu égard aux observations émises par le contribuable en réponse au redressement. Si le contribuable conteste la valeur retenue, il lui appartient d'établir que la valeur réelle est inexacte

[Cass. com. 14 décembre 1999, n° 97-17308](#): RJF 4/00, n° 569 ; [Cass. com. 30 juin 1998, n° 96-19160](#): RJF 11/98, n° 1364 ; [Cass. com. 11 mars 2003, n° 00-19154](#): RJF 6/03, n° 779.

En revanche, pour le conseil d'Etat, lorsqu'un redevable de la TVA est en situation de taxation d'office, mais qu'il conteste la valeur fixée d'office en établissant que le prix prévu à l'acte et effectivement payé est inférieur, l'administration ne conserve le droit d'écarter le prix résultant de la volonté des parties et d'asseoir l'imposition sur une base plus élevée qu'à la condition d'établir que celle-ci correspond à la valeur vénale réelle des biens en cause.

[Avis CE 30 juillet 2003, n° 254824](#): RJF 11/03, n° 1235, concl. P. Collin: BDCF 11/03, n° 139 ; [CAA Bordeaux 24 mai 2004, n° 00-1621](#). Remarque: Les dispositions de l'article 266.2.b du CGI et de l'article L. 17 du Livre des procédures fiscales (en ce qu'elles concernent la TVA), dérogoires au principe communautaire en vertu duquel la base d'imposition est constituée par la contrepartie réellement perçue, donc par une valeur subjective, et non par la valeur estimée selon des critères objectifs (CJCE 5 février 1981 - aff. 154/80 ; CJCE 10 avril 1984 - aff. 324/82: rec. P. 1861 ; CJCE 23 novembre 1988 - aff. 230/87: RJF 3/89, n° 294 ; CJCE 5 mai 1994 - aff. 38/93: RJF 7/94, n° 869 ; CJCE 2 juin 1994 - aff. 33/93: RJF 7/94, n° 868) n'ont pu être maintenues qu'en application de la clause dite de " standstill " de l'article 27 de la 6ème directive, dès lors qu'elles existaient avant l'entrée en vigueur de cette directive. La question de savoir si son application est possible dès lors que le prix apparaît inférieur à la valeur réelle ou si elle est réservée aux cas de fraude ou d'évasion fiscale, n'est pas tranchée en jurisprudence (Cf. [Avis CE 30 juillet 2003, n° 254824](#) et conclusions Pierre Collin: BDCF 11/03, n° 139 ; TA Paris 30 octobre 1997, n° 93-1865/1: RJF 3/98, n° 257 ; TA Lyon 3 juillet 2001, n° 97-3956 et 97-3958: RJF 12/01, n° 1517 ; TA Grenoble 20 décembre 2001, n° 98-2450: RJF 5/02, n° 494. Egalement: J.-C. Gilbert: FR n° 44/01, p. 21 ; V. Haïm, conclusions sur CAA Paris 28 juillet 2000, n° 97-1290 et 97-1291: BDCF 2/01, n° 24), mais l'administration a récemment opté en faveur de la seconde solution ([instruction du 7 juin 2004: BOI 8 A-3-04](#)).

La preuve de l'insuffisance peut être apportée, sans que la valeur substituée ne soit probante. Dans ce cas, le juge arbitre la valeur.

[CAA Paris 24 juin 1997, n° 95-45](#).

## **2.2.- L'administration de la preuve**

L'administration de la preuve, en matière d'insuffisance d'évaluation, est gouvernée par un principe de réalisme. Une valeur ou un prix ne peuvent être regardés comme insuffisants, que s'il est établi que des biens possédant des caractéristiques similaires ont été vendus à un prix supérieur, dans la période précédant au plus près la date du fait générateur de l'imposition.

[Cass. com. 6 mai 1986, n° 84-17533, Chancel](#): BC IV, n° 81 (fonds de commerce de pharmacie); [Cass. com. 9 mai 1990, n° 89-10474, Courtin](#): RJF 7/90, n° 924 (fonds de commerce que l'administration avait évalué sur la base du chiffre d'affaires réalisé au cours des trois années précédentes); [Cass. com. 19 juin](#)



[1990, n° 89-10394, Fayard](#) : BC IV, n° 184 : RJF 8-9/90, n° 1130 (droits immobiliers indivis) ; [Cass. com. 28 janvier 1992, n° 90-11937, Franceschini](#): RJF 4/92, n° 575 ; [Cass. com. 10 mai 1994, pourvoi n° 92-19923, Derrière](#) : RJF 2/95, n° 997 (l'estimation de l'immeuble faite 4 ans plus tôt dans une déclaration de succession n'est pas un élément pertinent pour déterminer la valeur réelle à la date du fait générateur).

La valeur vénale réelle ne peut être déterminée selon d'autres modalités, que s'il est établi que la comparaison avec des cessions de biens intrinsèquement similaires n'est pas possible.

[Cass. com. 10 mai 1988, n° 87-13554, Dalbos](#) : BC IV n° 154 ; [Cass. com. 22 janvier 1991, n° 89-12357, Bartissol](#) : BC IV, n° 37, RJF 4/91, n° 532 (encore faut-il que la méthode alors retenue permette de fixer la valeur vénale réelle du bien); [Cass. com. 15 juillet 1992, n° 90-15326](#) : RJF 11/92, n° 1584; [Cass. com. 11 mai 1996, n° 94-20517](#) ; [Cass. com. 4 juin 1996, n° 94-15827](#) : RJF 8-9/96, n° 1085; [Cass. com. 26 janvier 1999, n° 97-10403](#) : RJF 4/99, n° 497 ; CA Grenoble 23 juin 2003, n° 01-2001 : RJF 4/04, n° 431 : La valeur réelle d'un bien doit être déterminée à partir d'une comparaison tirée de la cession, à l'époque de la mutation, de biens intrinsèquement similaires, sauf dans les cas où, en raison de la singularité du bien soumis aux droits de mutation, toute comparaison est impossible. Lorsque des biens sont acquis en vertu d'un plan de cession homologué par le tribunal, seuls peuvent être considérés comme des biens intrinsèquement similaires pour être utilisés comme termes de comparaison, les biens acquis dans les mêmes conditions, c'est-à-dire, dans le cadre d'une procédure collective ; ...l'administration fiscale ne démontre pas qu'il lui était impossible de connaître les ventes qui avaient été réalisées dans le cadre d'un plan de cession.

[Cass. com. 27 octobre 2009, n° 08-11362](#) (Château et parc au bord du Léman).

L'administration fiscale ne peut retenir une évaluation fondée sur le prix d'acquisition de l'immeuble majoré du coût des travaux sans rechercher au préalable s'il existe des éléments de comparaison tirés de la cession de biens similaires

([Cass. com. 10 décembre 2013, n° 12-28421](#)).

jp administrative : [CAA Marseille 6 mai 2004, n° 99-2090](#); [CAA Nancy 26 novembre 1998, n° 95-942](#).

Lorsque l'imposition est établie d'office et que l'administration fixe la valeur des biens servant d'assiette à l'imposition, elle n'est pas tenue de justifier cette évaluation au moyen de termes de comparaison portant sur des biens intrinsèquement similaires. Mais si le contribuable veut contester l'évaluation de l'administration, il est, lui, tenu de cette obligation, dès lors que la charge de la preuve lui incombe.

[Cass. com. 22 février 2000, n° 97-17821, Ferrière](#): RJF 5/00, n° 721.

Les termes de comparaison doivent, en principe, être antérieurs au fait générateur de l'imposition en litige. La Cour de cassation applique strictement la condition d'antériorité,

[Cass. com. 19 juin 1990, n° 89-14192](#) : RJF 8-9/90, n° 1129 (en matière d'IGF) ; [Cass. com. 6 mai 2003, n° 00-10804](#) : RJF 11/03, n° 1318 ; Toutefois, s'agissant d'une vente postérieure de 2 jours au fait générateur : [Cass. com. 27 mars 2001, n° 98-15302](#) : RJF 8-9/01, n° 1146.

*Adde*: **Cass. com., 31 mai 2005, n° 01-17593** : Pour déterminer la valeur vénale réelle de titres non cotés au 30 décembre 1993 le juge ne peut faire prévaloir le prix réel pratiqué lors de la cession de ces mêmes titres au 9 septembre 1994 sur le montant de l'actif net consolidé évalué au 30 décembre 1993.

Sauf impossibilité ([Cass. com. 16 avril 2013, n° 12-16266](#)).

contrairement aux juridictions administratives.

[CAA Nantes 17 décembre 2003, n° 00-1081](#).

Les termes de comparaison doivent porter sur des biens intrinsèquement similaires. La Cour de cassation, qui n'a jamais exactement précisé ce qu'étaient des biens intrinsèquement similaires, a indiqué que "cette exigence n'implique pas que les biens ainsi pris en considération soient strictement identiques, dans le temps, dans l'environnement et dans l'emplacement, à ceux qui constituent l'objet du litige".

[Cass. com. 12 janvier 1993, n° 90-21494, SCI Chemin des Anes](#): BC IV, n° 6, RJF 3/93, n° 459. Adde [Cass. com. 5 décembre 2000, n° 97-21553](#) : RJF 3/01, n° 393; [Cass. com. 20 novembre 2001, n° 98-22708, Continental](#): RJF 2/02, n° 237: "si les termes de comparaison choisis par l'administration devaient être similaires aux biens à évaluer, celle-ci n'était pas contrainte de ne retenir que des biens strictement identiques à ce dernier ;... eu égard au caractère très particulier de cette situation juridique (immeuble grevé d'un droit d'usage et d'habitation), il ne pouvait être exigé de l'administration qu'elle produise pour chaque année la référence à une cession grevée d'un tel droit ; [le tribunal] en a déduit, à juste titre, qu'un abattement forfaitaire sur le prix du bien libre était donc l'unique moyen de calculer sa valeur vénale, et a estimé que la décote appliquée par l'administration, fondée sur le loyer qu'aurait pu obtenir la société si elle avait pu disposer de l'immeuble, respectait la nature de la servitude grevant celui-ci". Et [Cass. com. 22 février 2000, n° 97-20446](#): RJF 5/00, n° 714: S'agissant d'un immeuble grevé d'un droit d'habitation, en concluant que l'administration fiscale n'a pas satisfait à son obligation de preuve...sans examiner les éléments de comparaison fournis par l'Administration et constater qu'ils ne portaient pas sur des biens similaires permettant, avec un ajustement tenant compte des particularités du droit d'habitation, de fixer la valeur vénale du bien litigieux, le Tribunal n'a pas légalement justifié sa décision au regard du texte susvisé [art. L. 17 LPF].

Adde: [Cass. com. 11 janvier 2005, n° 03-15232](#) : Si la valeur vénale doit être établie par comparaison avec des cessions de biens intrinsèquement similaires, sauf s'il n'existe pas de référence véritablement comparable, la similitude ne signifie pas identité absolue. [Cass. com. 22 février 2005, n° 03-11037](#): L'exigence de pertinence des éléments de comparaison retenus par l'administration fiscale n'implique pas que les biens pris en considération soient strictement identiques à ceux qui constituent l'objet du litige. La circonstance que les termes de comparaison cités fassent ressortir entre eux d'importantes différences de prix n'exclut pas leur pertinence ([Cass. com. 18 avril 2000, n° 97-18042](#)).

En revanche : des biens cédés en dehors d'une procédure collective ne peuvent être invoqués pour prouver l'insuffisance de prix d'une cession opérée dans le cadre d'une procédure collective.

[Cass. com. 16 juin 1998, n° 95-15689, Audax](#) : BC IV, n° 196 ; RJDA 8-9/98, n° 1012 (avec concl. M.-C. Piniot, p. 684) ; CA Grenoble 23 juin 2003, n° 01-2001 : RJF 4/04, n° 431.

Ni des biens divis pour apprécier la valeur de droits immobiliers indivis.

[Cass. com. 19 juin 1990, pourvoi n° 89-10394, Fayard](#) : BC IV, n° 184, RJF 8-9/90, n° 1130.

L'arrêt de la Cour d'appel de Dijon du 20 septembre 2005 (n° 04-764 : RJF 5/06, n° 614) qui avait admis l'application d'un abattement de 10 % pour tenir compte de la situation d'indivision du bien, a été cassé pour violation des articles 666 et 885 S du CGI et L 17 du LPF au motif que « la valeur vénale d'un bien doit être déterminée de manière concrète et objective, à partir des seuls termes de comparaison tirés de la cession de biens similaires, à la date de la mutation litigieuse ou du fait taxable » ([Cass. com. 6 mars 2007, n° 05-21216](#)).

Le juge du fond apprécie souverainement la pertinence des termes de comparaison mais doit motiver concrètement son appréciation.

Jugement suffisamment motivé: [Cass. com. 18 avril 2000, n° 97-18042, Praz](#) : RJF 7-8/00, n° 1019. Jugement insuffisamment motivé : [Cass. com. 29 novembre 1994, n° 92-21898, Jourdan-Barry](#) : Droit Fiscal 1995, n° 7, comm. 303 ; [Cass. com. 24 juin 1997, n° 95-14780, Reinboldt](#) : RJF 8-9/97, n° 863.

### **2.3.- L'inégalité des armes**

Dans la recherche des termes de comparaison pertinents, l'administration fiscale dispose d'un avantage dans l'accès à l'information puisqu'elle a libre accès au fichier immobilier, alors que celui-ci n'est pas ouvert à la libre consultation des particuliers. Cette situation a été jugée contraire au principe d'égalité des armes qui garantit l'équité d'un procès au sens de l'article 6-1 de la Convention européenne des droits de l'homme lorsque le directeur des services fiscaux exerce les fonctions de commissaire du Gouvernement dans la procédure de fixation des indemnités d'expropriation.

[Cass. civ. III 2 juillet 2003, n° 02-70047](#) ; [CEDH 24 avril 2003, n° 44962/98](#) : RJF 8-9/03, n° 1074 : Les fonctions de commissaire du Gouvernement sont confiées au directeur des services fiscaux (domaine) du

département dans lequel la juridiction de l'expropriation a son siège ou, par suppléance, à un autre fonctionnaire de cette administration. A ce titre -comme d'ailleurs l'expropriant -, il a accès au fichier immobilier, sur lequel sont répertoriées toutes les mutations. L'exproprié, quant à lui, ne dispose que d'un accès restreint au fichier, celui-ci n'étant pas ouvert à la libre consultation des particuliers : ils ne peuvent recevoir d'informations et d'extraits qu'à la condition de bien circonscrire les références recherchées (article 39 du décret no 55-1350 du 14 octobre 1955). Ainsi, déjà à ce stade, l'exproprié se trouve désavantagé par rapport à ses adversaires.

En résumé, dans la procédure en fixation des indemnités, l'exproprié se trouve confronté non seulement à l'autorité expropriante mais aussi au commissaire du Gouvernement ; le commissaire du Gouvernement et l'expropriant - lequel est dans certains cas représenté par un fonctionnaire issu des mêmes services que le premier - bénéficient d'avantages notables dans l'accès aux informations pertinentes ; en outre, le commissaire du Gouvernement, à la fois expert et partie, occupe une position dominante dans la procédure et exerce une influence importante sur l'appréciation du juge (voir, mutatis mutandis, Bönisch c. Autriche, arrêt du 6 mai 1985, série A no 92). Selon la Cour, tout cela crée, au détriment de l'exproprié, un déséquilibre incompatible avec le principe de l'égalité des armes. Elle conclut en conséquence à une méconnaissance en l'espèce de ce principe et à une violation de l'article 6 § 1 de la Convention.

Cependant, opérant un revirement de jurisprudence, la Cour de cassation a récemment jugé que l'article 6-1 de la convention EDH n'est pas applicable au contentieux fiscal,

[Cass. com. 12 juillet 2004, n° 01-11403](#) : FR 39/04, inf. 5.

rejoignant ainsi la position du Conseil d'Etat

[CE 26 novembre 1999, n° 184474](#) : RJF 1/00, n° 138; [CE 29 décembre 2000, n° 200902](#) : RJF 3/01, n° 319; [CE 8 mars 2002, n° 211327](#) : RJF 6/02, n° 648; [CE 7 juillet 2004, n° 210687](#) : RJF 10/04, n° 998.

et celle de la Cour européenne des droits de l'homme.

[CEDH 12 juillet 2001, req. n° 44759/98](#) : Europe Novembre 2001, n° 339.

## **2.4 La demande d'une expertise en matière d'enregistrement cliquer**

I Demande d'expertise devant le tribunal de grande instance.....2

II Demande d'expertise devant la commission de conciliation .....3

# **3.- Les spécificités du contentieux fiscal de l'évaluation**

## **3.1.- Les obstacles à la rectification**

### **3.11. Le rescrit évaluation :**

D'abord instaurée par voie doctrinale été à titre expérimental, la procédure de « rescrit-valeur » a été légalisée par la loi de finances rectificative pour 2008 et est codifiée à l'[article L. 18 du livre des procédures fiscales](#).

Elle permet aux dirigeants d'entreprises (individuelles ou sociétaires) qui projettent de donner tout ou partie de l'entreprise individuelle ou des titres de société, de sécuriser fiscalement l'opération : Si l'administration donne son accord à l'évaluation proposée par le contribuable, cette prise de position lui sera opposable pendant 3 mois.

**Le contribuable doit déposer un dossier complet, détaillé, loyal et doit motiver l'évaluation proposée (cf. [article R 18 du LPF](#)). L'administration dispose d'un délai de 6 mois pour instruire la demande. Toutefois, le silence de l'administration ne vaut pas accord tacite.**

### **3.12. La prescription**

la proposition de rectification ne peut intervenir qu'à l'intérieur du délai de reprise dont dispose l'administration. Celui-ci peut varier selon les impôts en cause et les circonstances. En la matière, il n'existe pas de règles spécifiques au contentieux de l'évaluation.

L'attention sera néanmoins attirée sur deux aspects:

- En matière d'enregistrement (et d'ISF), le délai de prescription abrégée (qui expire à la fin de la troisième année suivant celle de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration) n'est applicable que si l'exigibilité des droits et taxes a été suffisamment révélée par le document enregistré ou déposé (art. L 180 du LPF). A défaut, c'est le délai général prévu à l'article L. 186 du LPF qui s'applique (anciennement 10 ans à compter du fait générateur; depuis le 22 août 2007: 6 années complètes suivant celle du fait générateur).

**Attention** pour les actifs situés à l'étranger le délai est de 10 ans et court à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007

Lorsque l'administration se borne à contester la valeur déclarée dans un acte, la prescription abrégée est toujours applicable, car l'évaluation détermine le montant des droits, non leur exigibilité.

Encore faut-il que les biens soient décrits avec suffisamment de précision. Tel n'est pas le cas d'une déclaration d'ISF qui mentionne la dénomination sociale des sociétés et le nombre de parts détenues sans renseigner la colonne "méthode d'évaluation et éléments de calcul" ([CA Paris, 1ère ch. section B, 3 mars 2006](#)).

Mais, l'indication d'un solde créditeur de compte bancaire inférieur au montant réel constitue, non une insuffisance d'évaluation, mais une omission (partielle) rectifiable dans le délai de 10 ans.

[Cass. com. 9 mars 1993, n° 91-11303](#) : RJF 5/93, n° 744.

Il a également été jugé, semble-t-il, que l'omission, dans une déclaration de succession, d'une partie des actions dépendant de la succession, permettait à l'administration, dans le délai de prescription de 10 ans, non seulement de réintégrer dans l'actif successoral la valeur des actions omises, mais aussi de rectifier la valeur des actions déclarées.

Cass. com. 9 octobre 1985, req . n° 808 S à 812 S : Droit Fiscal 1986, n° 6, comm. 225.

- En matière de fiscalité professionnelle, le litige peut porter sur la détermination de la valeur d'entrée dans le patrimoine professionnel, soit pour la détermination de la plus-value de cession, soit pour la limitation de l'amortissement déductible. Le contrôle de la valeur n'est alors enfermé dans aucune limite temporelle. C'est d'ailleurs un principe général du contrôle fiscal : si aucune imposition complémentaire ne peut être réclamée au titre d'une année prescrite, en revanche, les opérations réalisées au cours d'années prescrites peuvent être remises en cause si elles exercent une influence sur le montant des impositions afférentes aux années non atteintes par la prescription.

[CE 4 novembre 1970, Ass. Plén., n° 77759](#).

## **3.2.- La procédure de rectification**

### **3.21. La motivation de la proposition de rectification :**

Dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire (anciennement procédure de redressement contradictoire), la proposition de rectification (anciennement notification de redressement) doit être motivée de manière à permettre au contribuable de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation (article L. 57 du Livre des procédures fiscales).

Au regard de cette obligation, et notamment lorsqu'elle est appliquée au contentieux fiscal de l'évaluation, la Cour de cassation a développé une jurisprudence exigeante pour l'administration fiscale, et relativement formaliste, ce qui n'est pas le cas du Conseil d'Etat qui privilégie une approche finaliste.

#### **3.211. La motivation en droit :**

Pour la Cour de cassation, la notification de redressement doit mentionner les textes qui fondent les causes et les conséquences du redressement ainsi que la procédure utilisée.

Lorsque le litige porte seulement sur une insuffisance d'évaluation, la Cour de cassation n'exige pas la mention du texte déterminant l'assiette de l'imposition, ni celle du texte régissant le barème des droits.

[Cass. com. 25 avril 2001, n° 98-14375](#) : RJF 8-9/01, n° 1152; [Cass. com. 17 juillet 2001, n° 98-20230](#) : RJF 11/01, n° 1454; [Cass. com. 4 décembre 2001, n° 98-20120](#) ; sauf éventuellement si le redressement en valeur fait franchir le seuil d'une tranche d'imposition supérieure : [Cass. com. 30 mai 2000, n° 97-17361](#) : RJF 9-10/00, n° 1179 (solution implicite), mais en sens contraire, semble-t-il: [Cass. com. 30 novembre 1999, n° 97-19239](#): RJF 3/00, n° 430. Adde : [Cass. com. 9 octobre 2001, n° 98-20119](#) : BC IV n° 162, Droit fiscal 2001, n° 48, comm. 1113.

Adde: [Cass. com. 31 mai 2005, n° 03-19018](#): L'article 762 n'avait pas à être visé dès lors que la modalité de détermination de la valeur de la nue-propriété par rapport à la valeur de la pleine propriété retenue dans l'acte de donation partage n'avait pas été remise en cause .

La mention de l'article L 17 du LPF est suffisante.

[Cass. com. 26 novembre 1996, n° 95-11290](#) : RJF 3/97, n° 280 ; [Cass. com. 30 novembre 1999, n° 97-19239](#) : RJF 3/00, n° 430; [Cass. com. 9 octobre 2001, n° 98-20119](#) : BC IV n° 162, Droit fiscal 2001, n° 48, comm. 1113.

NB : Selon la Cour d'appel de Paris, dans le cas d'une donation en nue-propriété, la notification doit mentionner l'article 762-I du CGI (CA Paris 13 février 2003, n° 01-13539 : Droit Fiscal 2003, n° 29, comm. 565).

La jurisprudence administrative, en revanche, n'exige pas l'indication des articles du CGI dont il est fait application.

[CE 7 janvier 1985, n° 35235](#) : RJF 3/85, n° 370 ; [CAA Lyon, 9 octobre 2003, n° 98-1697](#), DF 2004, n° 19, comm. 637, avec concl. contraires du commissaire du Gouvernement F. Bourrachot.

#### **3.212. La motivation en fait :**

Dans la procédure normale, la charge de la preuve incombe à l'administration. Une évaluation ne peut être rectifiée que si l'administration fait la preuve de son insuffisance. Les éléments de fait déterminant l'insuffisance de valeur doivent être présentés au contribuable dans la notification pour lui permettre de les discuter dans le cadre de ses observations.

Lorsque la preuve de l'insuffisance doit être établie par comparaison avec des mutations de biens similaires, ce qui est le cas général,

- Les éléments de comparaison justifiant le redressement doivent être présentés dans la notification de redressement.

- Ils doivent être assortis de toutes les précisions qui permettent d'apprécier qu'ils se rapportent à la cession de biens intrinsèquement similaires dans les conditions usuelles dans le marché réel considéré. Cette expression se retrouve dans de nombreuses décisions.

Par exemple, s'agissant de fonds de commerce : [Cass. com. 26 novembre 1990, n° 88-20064, Meyzenc](#): Droit fiscal 1991, n° 11, comm. 602, RJF 2/91, n° 233 ; [Cass. com. 28 janvier 1992, n° 90-11937, Franceschini](#): RJF 4/92, n° 572 ; [Cass. com. 4 mai 1993, n° 91-12442, Besancenet](#) : RJF 8-9/93, n° 1239 ; d'une propriété en Sologne : [Cass. com. 3 juillet 2001, n° 98-14578](#) : RJF 11/01, n° 1455 ; Et s'agissant de vignobles : [Cass. com. 18 avril 2000, n° 97-21432, Pâques](#) : RJF 7-8/00, n° 1017 ; [Cass. com. 13 mars 2001, n° 98-15179, Burlot](#) : RJF 7/01, n° 1022 ; [Cass. com. 17 mars 2004, n° 02-19276](#) : RJF 7/04, n° 812.

Les précisions doivent être suffisantes pour permettre au destinataire d'apprécier l'adéquation des termes de comparaison proposés sans avoir à procéder à des recherches extérieures.

[Cass. com. 18 avril 2000, n° 97-21432](#); [Cass. com. 13 mars 2001, n° 98-15179](#); [Cass. com. 17 mars 2004, n° 02-19276](#).

La notification de redressement n'est pas suffisamment motivée si elle précise seulement la situation géographique des termes de comparaison sans mentionner leur état intérieur, leur état général d'entretien, la surface de terrain qui les entoure, ses agencements, tous éléments qui interviennent dans la formation du prix (CA Rennes 28 mai 2013, n° 12/00617).

Mais quelques erreurs affectant certains termes de comparaison ne suffisent pas à vicier la procédure si elles n'empêchent pas le contribuable de formuler des observations et de prendre parti ([Cass. com. 4 décembre 2007, n° 06-17683](#); [Cass. Com. 15 décembre 2009, n° 09-11137](#)).

Le Conseil d'Etat formule des exigences similaires s'agissant d'apprécier la normalité du loyer d'une maison d'habitation,

[CE 16 mars 2001, n° 198050](#): RJF 6/01, n° 826.

du loyer d'une vigne,

[CE 23 novembre 1998, n° 159131, Michel](#) : RJF 1/99, n° 30.

d'un ensemble immobilier :

[CE 2 octobre 2006, n° 271057](#) (il appartenait à l'administration « de préciser, outre l'adresse et le taux de rentabilité moyen des immeubles retenus comme termes de comparaison, la date du contrat de bail, les activités exercées, ainsi que les principales caractéristiques physiques de ces bâtiments, notamment la surface, le nombre d'étages et le nombre de pièces »).

ou celle d'une rémunération.

[CE 23 janvier 2002, n° 216733](#) : RJF 4/02, n° 378.

Si la notification doit mentionner des termes de comparaison, l'administration n'est pas tenue, du moins au stade de la notification, de produire des pièces justifiant ses dires.

[Cass. Com. 1er mars 1994, n° 92-13643](#): RJF 8-9/95, n° 1038.

Le juge apprécie souverainement l'existence d'une motivation répondant à ces critères, mais il doit justifier de cette appréciation pour mettre la Cour de cassation en mesure d'exercer son contrôle. Il ne peut donc se borner à déclarer que la notification est suffisamment motivée par la mention de termes de comparaison.

Recherche et justifications suffisantes : [Cass. com. 24 février 1998, n° 96-14869, Levasseur](#) : RJF 5/98, n° 632; [Cass. com. 6 avril 1999, n° 97-13133, Leclère](#) :RJF 8-9/99, n° 1096 ; [Cass. com. 20 novembre 2001, n° 98-22708, Continental](#) : RJF 2/02, n° 237; [Cass. com. 31 mai 2005, n° 02-17025](#). Recherches et justifications insuffisantes : [Cass. com. 28 janvier 1992, n° 89-19385, Colaert](#) : RJF 4/92, n° 575 ;[Cass. com. 7 février 1995, n° 93-15651, Richardot](#) : RJF 5/95, n° 676 ; [Cass. com. 3 juin 1998, n° 96-17022, Guillon](#) : RJF 8-9/98, n° 1037.

### 3.22. L'avis de la commission de conciliation et de la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffres d'affaires :

Lorsqu'au terme du débat contradictoire initié par la proposition de rectification un différend subsiste entre l'administration et le contribuable sur une question de fait, ce différend peut être soumis pour avis à une commission départementale composée paritairement de représentants des contribuables et de représentants de l'administration et présidée par un magistrat. Il s'agit, soit de la commission de conciliation, compétente en matière de droits d'enregistrement et d'impôt de solidarité sur la fortune, soit de la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

En application des dispositions combinées du 2 de l'[article 667 du code général des impôts \(CGI\)](#) et de l'[article L.59 B du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#), la commission départementale de conciliation est susceptible de connaître, à titre consultatif, et sous certaines conditions, des désaccords persistants opposant l'administration et les redevables à propos des insuffisances de prix ou d'évaluation relevées dans les actes ou déclarations assujettis à des droits proportionnels ou progressifs d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière et constatant la transmission ou l'énonciation :

L'évaluation est le domaine de prédilection des commissions. La faculté de soumettre le litige à la commission est un droit du contribuable, qui doit pouvoir disposer de toute garantie à cet égard.

En premier lieu, le contribuable ne doit pas être privé de la liberté de saisir la commission lorsque celle-ci est compétente. La commission est notamment compétente dès lors qu'il existe un désaccord sur la valeur d'un bien, nonobstant le fait que le litige portait initialement sur un autre point tel que l'omission d'un bien ou une qualification erronée.

[Cass. com. 27 février 2001, n° 98-14735.](#)

La possibilité de saisir la commission sur les questions relevant de sa compétence doit être offerte au contribuable à l'issue du débat contradictoire. En particulier, si l'administration fiscale n'a pas l'obligation de répondre aux observations formulées après l'expiration du délai de trente jours prévu par l'article R\*57-1 du Livre des procédures fiscales, il lui incombe, si elle fait, **de rappeler au contribuable qu'il dispose de la faculté de saisir la Commission départementale de conciliation dans le délai légal de 30 jours à compter de la réponse de l'administration à ses observations.**

#### [Bofip du 22 novembre 2014](#)

L'administration avait commenté au BOI 13 M-1-04 du 5 juillet 2004 :

[Cass. com. 7 décembre 1993, n° 91-22137](#): BC IV, n° 458, RJF 3/94, n° 359 ; TGI Reims 25 janvier 2000, n° 49 ; CA Reims 7 janvier 2002, n° 15. Et [Cass. com. 15 septembre 2009, n° 08-19780](#).

Et il n'appartient pas à l'administration d'apprécier la portée du désaccord qui persiste entre elle et le redevable : l'administration ne peut refuser la demande de saisine de la commission formulée par le contribuable sur des chefs de redressement relevant de la compétence de cette commission au motif que le contribuable ne les avait pas contesté dans ses observations.

[Cass. com. 18 février 2004, n° 02-10961](#) : BC IV, n° 36, RJF 7/04, n° 810.

Enfin, en présence de redevables solidaires, tous doivent être convoqués devant la commission départementale de conciliation, de même qu'ils doivent recevoir notification de l'ensemble des actes de la procédure fiscale autre que la proposition de rectification.

[Cass. com 12 juin 2012 n° 11-30396](#).

En second lieu, l'avis de la commission doit être motivé de manière à permettre aux parties, à défaut d'accord, de poursuivre utilement leur discussion devant le juge au vu des éléments qu'elle a pris en considération.

[Cass. com. 13 novembre 2003, n° 01-16712](#) : RJF 2/04, n° 195 ; [Cass. com. 30 mai 2000, n° 97-17361](#) : RJF 9-10/00, n° 1179.

Adde: [Cass. com. 11 octobre 2005, n° 07-17474](#).

L'obligation de motiver l'avis de la commission départementale de conciliation constitue une formalité substantielle dont l'omission entraîne l'irrégularité de la procédure d'imposition.

[Cass. com. 21 octobre 1997, n° 95-17689](#) : RJF 1/98, n° 125.

Le dégrèvement qui en découle ne laisse subsister aucun acte de la procédure d'imposition, qui ne peut être reprise sans que le redressement soit à nouveau notifié ([Cass. com. 6 mars 2007, n° 05-21721](#)).

L'étendue de l'obligation de motivation de l'avis doit s'apprécier au regard de sa finalité qui est de fournir au juge de l'impôt le moyen de contrôler les appréciations de fait de la commission et de trancher le litige en pleine connaissance de l'ensemble des éléments du débat

L'avis de la commission de conciliation doit être motivé de manière à permettre aux parties, à défaut d'accord, de poursuivre utilement leur discussion devant le juge au vu des éléments qu'elle a pris en considération ([Cass. com 6 mai 2003, n° 01-13118](#) [RJF 8-9/03, n° 1056]; [Cass. com. 1er juillet 2003, n° 01-16577](#) ; [Cass. com. 8 juillet 2003 n° 00-16916](#)).

Aussi l'avis de la commission doit-il comporter l'énoncé des considérations qui en constituent le fondement et assurer l'information du redevable sur les motifs qui ont emporté la conviction des commissaires afin de lui permettre d'en contester le bien-fondé devant le juge de l'impôt.

Trois arrêts fournissent des exemples de cas dans lesquels la Cour de cassation a approuvé les cours d'appel ayant considéré comme motivé l'avis de la commission départementale de conciliation.

S'agissant de l'évaluation d'immeubles, la Cour de cassation a considéré que le fait d'annexer à l'avis les termes de comparaison cités par le service, avec l'indication de leurs caractéristiques essentielles, permet d'incorporer lesdits termes à la motivation de l'avis et dès lors de porter à la connaissance du contribuable les éléments comparatifs pris en compte par la commission, motivant ainsi l'avis au sens de l'article R \* 60-3 du L.P.F. (Cass. com. 1er juillet 2003 ; Cass. com. 8 juillet 2003, précités).

De même, la Cour a validé la motivation d'un avis relatif à des titres non cotés dès lors que celui-ci mentionnait les valeurs arrêtées par le service et les correctifs apportés par la commission départementale de conciliation sous forme d'abattements, notamment pour tenir compte de la situation d'actionnaire minoritaire (Cass. com. 6 mai 2003, n° 748, précité).



Avis suffisamment motivé : [Cass. com. 20 mai 2008, n° 07-14426](#).

Inversement, exemples d'avis insuffisamment motivés :

[Cass. com. 13 novembre 2003, n° 01-16712](#) ("la commission se borne à mentionner de façon abrupte le prix qu'elle estime devoir retenir sans indiquer les éléments ayant forgé son opinion"). Adde: [Cass. com. 25 janvier 2005, n° 02-10453](#): la circonstance que la notification paraissait suffisamment motivée, que les parties avaient pu débattre des éléments de comparaison y figurant et que la commission n'avait pas à en rechercher d'autres ne caractérise pas la motivation de l'avis de la commission départementale de conciliation sur les éléments pris en considération par celle-ci pour forger son opinion sur la valeur à retenir.

[Cass. com. 11 octobre 2005, n° 03-17474](#).

[Cass. com. 9 octobre 2007, n° 06-13243](#).

Pour la Cour administrative d'appel de Marseille, l'insuffisante motivation de l'avis de la commission n'entraîne pas l'irrégularité de la procédure d'imposition.

[CAA Marseille 7 octobre 2004, n° 00-1201](#).

L'avis de la commission doit être notifié à tous les co-héritiers solidaires dès lors qu'il n'est pas établi que l'un d'eux a entendu représenter les autres ([Cass. com. 7 avril 2010, n° 09-14516](#)).

### **3.23. Les sanctions:**

En général, l'insuffisance d'évaluation n'est pas sanctionnée en dehors de l'application de l'intérêt de retard.

En matière de droits d'enregistrement (et d'ISF: [D. adm. 13 N-1112, n° 14, 14 juin 1996](#)), lorsque l'insuffisance d'évaluation est inférieure à 1/10ème de la base d'imposition, l'intérêt de retard n'est pas applicable si le contribuable n'est pas convaincu de mauvaise foi (article 1733 du CGI). Il est précisé que l'insuffisance s'apprécie pour chaque bien et non sur l'ensemble des biens contenus dans un acte ou une déclaration. Il en résulte notamment qu'un bien omis ne peut ouvrir droit au bénéfice de cette mesure, même si sa valeur est très faible par rapport à l'ensemble des biens déclarés.

Mais lorsque l'insuffisance est volontaire, des pénalités de mauvaise foi peuvent être infligées : 40 % si la mauvaise foi du contribuable est établie ; 80 % s'il s'est rendu coupable de manoeuvres frauduleuses ou d'abus de droit (article 1729 du CGI).

Exemples de mauvaise foi pour sous évaluation : [Cass. com. 16 janvier 2001, n° 97-22215](#) : le contribuable avait commis l' "imprudence " de proposer à l'administration une transaction sur une base double de celle primitivement déclarée !. [CE 8 juin 1983, n° 27749](#) : RJF 8-9/83, n° 962: Pénalités de mauvaise foi appliquées à l'associé d'une SCI qui a acquis de cette société un appartement pour un prix inférieur à celui pratiqué par la société dans d'autres ventes consenties à des tiers. Sous-évaluation manifestement délibérée: [Cass. com. 11 janvier 2005, n° 03-15232](#). Mais les pénalités de mauvaise foi ne peuvent être infligées au contribuable qui n'a pas personnellement pris part à la transaction sous-évaluée : [CE 29 juin 2001, n° 223663](#) : RJF 10/01, n° 1233 (concl. S. Austray, p. 807).

Un notaire, mieux que tout autre, est informé de la valeur réelle des biens composant son patrimoine et le juge peut en déduire que la minoration de leur valeur dans sa déclaration d'ISF ne résultait pas d'une méconnaissance mais, au contraire, d'une volonté délibérée de fraude ([Cass. crim. 30 juin 2010, n° 09-86249](#)).

### **3.3.- La procédure contentieuse**

#### **3.23. Compétence razione loci**

Article R 202-1 du Livre des procédures fiscales :

Le tribunal de grande instance compétent est celui dans le ressort duquel se trouve le bureau de l'administration chargé du recouvrement.

Toutefois, en matière de droits d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière, les décisions prises sur les réclamations indiquées à l'article R. 190-1 et relatives à la valeur vénale réelle d'immeubles, de fonds de commerce et des marchandises neuves qui en dépendent, de clientèles, de droit à un bail ou au bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, de navires et de bateaux, peuvent être attaquées devant le tribunal de grande instance du lieu de situation des biens ou d'immatriculations des navires et bateaux.

Lorsque des biens ne formant qu'une seule exploitation sont situés dans le ressort de plusieurs tribunaux, le tribunal compétent est celui dans le ressort duquel se trouve le siège de l'exploitation, ou, à défaut de siège, la partie des biens présentant le plus grand revenu d'après la matrice cadastrale.

### **3.32. Droit à expertise:**

En matière de droits d'enregistrement, l'expertise est de droit (art. R 202-3 du LPF), même si le juge estime qu'elle est sans intérêt et qu'elle sera difficile compte tenu des changements intervenus dans la situation de l'immeuble.

[Cass. com. 25 avril 1989, n° 88-11578](#) : RJF 7/89, n° 906.

Le juge peut aussi, spontanément, ordonner une expertise.

[Cass. Com. 24 mars 1998, n° 96-15113 , Tzarevkan](#): RJF 6/98, n° 733. Adde CA Reims 3 juin 2002, n° 529 : « Le fait par le tribunal d'ordonner une mesure d'expertise avant dire droit sur le bien fondé du redressement ne saurait conduire à considérer que la notification de redressement est insuffisamment motivée puisque c'est précisément après avoir constaté la discordance existant entre la valeur des biens à évaluer et celle des termes de comparaison valablement exposés par l'administration que les premiers juges ont souhaité obtenir un avis techniquement motivé sur l'évaluation à retenir ».

Une jurisprudence locale, non exempte de critiques, met dans ce cas - et temporairement - à la charge du contribuable les frais de l'expertise, en sa qualité de demandeur à l'instance ayant « un intérêt certain à l'exécution de cette mesure » (TGI Reims 23 janvier 1996, n° 95-475 ; 23 décembre 1996, n° 96-52, 25 février 1997, n° 96-1111, 4 mars 1997, n° 96-1565).

Quoi qu'il en soit, le refus de consigner les frais d'expertise n'inverse pas la charge de la preuve.

[Cass. com. 19 juin 1990, n° 89-10394, Fayard](#) : BC IV, n° 184, RJF 8-9/90, n° 1130.

Enfin, il n'appartient pas à l'expert de pallier la carence du service des impôts dans l'administration de la preuve.

[Cass. com. 22 janvier 1991, n° 89-12357 ,Bartissol](#) : BC IV, n° 37, RJF 4/91, n° 532.

« Il en résulte que l'expert ne peut se prononcer que sur les éléments de comparaison invoqués dans la notification de redressement, sans pouvoir en rechercher lui-même, ou sur ceux que le contribuable invoque lui-même, à peine de méconnaître le caractère contradictoire du redressement » (Bernard Hatoux : L'évaluation des biens en matière d'enregistrement : RJF 2/02, p. 117 et s.).

## **Conclusion : les suites du contentieux de l'évaluation**

Les redressements opérés sur la valeur vénale des biens peuvent avoir des conséquences particulièrement défavorables.

Il en est ainsi, par exemple, d'une société qui vend un immeuble à son gérant pour un prix anormalement bas :

1. La plus-value réalisée par la société sera recalculée par rapport à la valeur vénale réelle et non au prix stipulé.

[CE 5 octobre 1973, n° 82836](#) : Droit Fiscal 1974, n° 3, comm. 36.

2. Le dirigeant sera imposé sur un revenu irrégulièrement distribué à concurrence de la différence entre la valeur vénale réelle et le prix stipulé.

[CE 29 décembre 1997, n° 125208](#) : Droit Fiscal 1998, n° 27, comm. 613 avec concl. G. Goulard.

3. En cas de revente du bien, c'est le prix réellement payé qui doit être seul pris en compte pour le calcul de la plus-value imposable.

RM Dejoie n° 9857 : JO Sénat 1998, p. 3351 ; [CAA Paris 7 mai 1997, n° 94-1269](#) : RJF 1998, n° 3, p. 200.

En revanche, lorsqu'une personne cède un bien acquis à titre gratuit, la valeur d'acquisition à retenir pour le calcul de la plus-value de cession est la base ayant finalement supporté les droits de mutation à titre gratuit. Le redressement opéré sur la valeur déclarée lors de l'acquisition à titre gratuit diminue donc le montant de la plus-value en cas de cession ultérieure.

Enfin, lorsqu'une valeur d'apport est redressée, la valeur d'actif ne peut être augmentée au bilan de la société bénéficiaire de l'apport en dehors d'une rectification de l'acte d'apport, sauf à constituer une réévaluation libre génératrice d'un bénéfice imposable (RM Combe n° 12478 : JOAN 28 septembre 1974, p. 4600 ; RM Bouquerel n° 18269 : JOAN 15 janvier 1976, p. 49). Mais en rectifiant l'acte d'apport, par un acte enregistré au taux fixe, la réévaluation de l'apport ne génère aucun bénéfice ; et elle permet de retenir la base rectifiée comme base d'amortissement et comme valeur d'acquisition en cas de plus-value ultérieure (RM Ferrant n° 15306 : JO Sénat 19 juillet 1984, p. 1168 : Droit Fiscal 1984 n° 45-46, comm. 1960).

Pour terminer on soulignera qu'en matière d'évaluation, les repentis de la dernière heure ne sont pas toujours récompensés.

Ainsi, le Conseil d'Etat a-t-il jugé que « si, pour déterminer la valeur vénale de biens acquis par succession, c'est, en règle générale, à la valeur retenue pour l'assiette des droits de mutation qu'il faut se référer, il en va différemment lorsque pareille référence est dépourvue de toute signification, notamment dans le cas de déclaration de succession souscrite hors délai par des héritiers déjà engagés dans des opérations génératrices des plus-values imposables ».

[CE 25 mai 1988, n° 81512](#) : RJF 7/88, n° 874.

En l'occurrence, le contribuable avait souscrit une déclaration de succession rectificative quelques jours après la cession de l'immeuble générateur de la plus-value, mais il ne démontrait pas que la valeur initialement déclarée aurait été sous-évaluée.

Plus sévère encore est cet arrêt de la Cour administrative d'appel de Bordeaux du 20 février 2003 :

CAA Bordeaux, 20 février 2003, n° n° 99-237 : RJF 7/03, n° 850 ; conclusions B. Chemin : BDCF 7/03, n° 95

Madame X hérite en 1989 d'un appartement parisien qu'elle évalue dans la déclaration de succession à 3 300 000 F.

Quelques mois plus tard, un redressement lui est notifié sur la base de 6 300 000 F.

Ayant d'abord entrepris de contester ce redressement, Madame X se ravise tout à coup et dépose, le 10 mai 1990, une déclaration de succession rectificative dans laquelle l'appartement en cause est évalué à 7 650 000 F, déclaration accompagnée du paiement des droits correspondants.

6 jours plus tard, l'immeuble est vendu pour le prix de 8 250 000 F.

Invitée à déclarer la plus-value réalisée à cette occasion, Mme X calcule celle-ci par différence entre le prix de cession et la valeur qu'elle a portée dans sa déclaration expiatoire souscrite 6 jour avant la vente.

En vain.

Subsidiairement, Mme X sollicitait la prise en compte de la valeur fixée par l'administration dans sa notification de redressement.

Mais l'administration s'est, elle aussi, ravisée et a abandonné le redressement entrepris sur la valeur déclarée dans la succession.

Dans son arrêt, qui laisse perplexe, la Cour de Bordeaux a admis le repentir de l'administration... mais pas celui du contribuable.