



par Jean-Jacques Martel

Professeur à l'ICH et l'ICEU de l'université de Lille 2, expert près la cour d'appel et la cour administrative d'appel de Douai

ISF, DONATION, SUCCESSION ET IMMOBILIER...

COMMENT FAIRE BON MÉNAGE
AVEC L'ADMINISTRATION FISCALE

A la fin du quinquennat Sarkozy les parlementaires avaient entériné l'allègement de l'ISF (en contrepartie de l'abrogation du bouclier fiscal). D'un seul trait, 300 000 contribuables se voyaient exonérés et la réforme suscitait beaucoup d'interrogation pour les foyers dont le patrimoine était inférieur à 3 000 000 €.

Changement de majorité et crise de nos finances publiques obligent, la version « sauce hollandaise » instaure une contribution exceptionnelle sur la fortune au titre des revenus 2011 par l'adoption à l'Assemblée nationale d'une loi de finances rectificative en date du 20 juillet dernier. Cette nouvelle contribution porte à un niveau record l'imposition sur le patrimoine et devrait rapporter 2,3 milliards au budget de l'État.

Pour 2013, il est annoncé un retour au seuil d'exonération précédent, mais la chasse aux « riches » est ouverte et le contentieux lié à la valeur vénale devrait connaître beaucoup de succès compte tenu des fluctuations erratiques du marché immobilier actuel.

Si, pour les valeurs mobilières de placement et les avoirs bancaires et financiers divers, il n'y a pas de variable d'ajustement, il en est tout autrement pour l'immobilier détenu directement ou par l'intermédiaire d'une société civile immobilière.

Rappelons que la valeur à déclarer dite « valeur vénale » se définit selon :

■ la Direction générale des impôts, dans le *Guide de l'évaluation des biens* : « La valeur vénale d'un bien correspond à sa valeur marchande, c'est-à-dire au prix auquel ce bien pourrait être vendu ou acheté. Évaluer un bien quel qu'il soit consiste donc à supputer la plus forte probabilité de prix auquel il pourrait se vendre s'il était mis sur le marché dans des conditions normales d'offre et de demande ».

■ la Cour de cassation, dans un arrêt du 23 octobre 1984 : « La valeur vénale réelle est constituée par le prix qui pourrait être obtenu du bien par le jeu de l'offre et de la demande dans un marché réel, compte tenu de l'état dans lequel il se trouve avant la mutation [...] et compte tenu des clauses de l'acte de vente. »

Les méthodes principalement utilisées sont :

- la méthode par comparaison ;
- la méthode par capitalisation des revenus.

Quant à l'évaluation des parts de société, elle peut être déterminée par la méthode dite des « actifs nets », résultant du calcul actif-passif, conformément à l'article 1843-4 du code civil (V. Martel, AJDI 2012. 101). Quels sont les abattements régulièrement pratiqués en matière fiscale ?

Lorsqu'un bien est occupé, il n'est pas libre. Vérité proclamée par la Cour de cassation (Com., 13 févr. 1996, AJDI 1996. 393, étude Léost ; D. 1996. 367, note Le Cal-

vez ; *ibid.* 304, obs. Catalano ; GADI 2001, n° 104 ; RDI 1996. 296, obs. Schmidt et Kornprobst ; RTD com. 1996. 571, obs. Blancher), l'abattement pour occupation est le plus couramment pratiqué, celui-ci est variable de 20 à 50 % selon la nature des immeubles loués (Com. 10 mai 1988, *Turcas*, pourvoi n° 86-189.29).

D'ailleurs, l'administration fiscale le reconnaît, y compris pour le propre déclarant de sa résidence principale pour un montant forfaitaire de 30 %. D'autres abattements non négligeables concernent l'indivision ou la détention sociétale : présence d'une clause d'agrément (Com. 1^{er} avr. 1997, *Marion*, pourvoi n° 95-12.723), détention de parts non majoritaires, ou si le propriétaire des parts n'est pas le gérant.

Pour les biens dits « exceptionnels », la Cour de cassation précise, « dès lors que la comparaison n'est pas possible parce qu'il n'existe pas un marché de biens similaires en fait et en droit, l'administration peut utiliser d'autres méthodes comme celle de l'abattement » (Com., 12 févr. 2008, AJDI 2008. 951, obs. Heugas-Darraspen).

La valeur vénale d'un immeuble est contestable par l'administration fiscale par voie de proposition de rectification soumise en cas de désaccord au conciliateur fiscal du département, à la commission départementale ou nationale des impôts, à la commission départementale de conciliation ou au comité de l'abus de droit fiscal. En réalité, l'administration et l'administré se livrent à une joute de négociation parfois interminable et détestable.

En cas de contestation subsistante, le contribuable peut saisir le tribunal de grande instance pour voir fixer définitivement la valeur vénale du bien objet de la proposition de rectification. L'expertise est de droit tant au profit de l'administré que de l'administration (art. R. 202-1 et R. 202-3 du LPF ; V. aussi Com., 25 avr. 1989, RTD com. 1990. 165, obs. Blancher ; *ibid.* 337, obs. Blancher).

On peut déduire de cette dernière situation que c'est bien le magistrat après consultation d'un ou plusieurs experts judiciaires privés qui va trancher finalement le litige fiscal relatif à la fixation de la valeur vénale alors que le contribuable pense souvent, à tort, qu'il doit s'accorder avec le fisc dans une regrettable procédure de marchandage.

Dès lors, les déclarants seraient bien inspirés de faire réaliser préventivement des expertises par un professionnel reconnu afin d'appréhender le risque. L'expert en estimations immobilières complètera alors utilement l'intervention de l'avocat fiscaliste, de l'expert comptable ou du notaire sur le seul volet de la détermination de la valeur vénale. La période d'instabilité et d'incertitude des valeurs immobilières cumulée à la nécessité de recouvrer le maximum de recettes fiscales risquent d'entraîner beaucoup de contentieux à l'occasion des prochaines déclarations ISF ou des très nombreuses donations récemment effectuées.

Le contribuable peut donc tout à fait consulter préventivement un expert judiciaire dans les mêmes conditions que le magistrat pour connaître la valeur vénale de son bien en faisant établir un rapport amiable. Il lui appartiendra de conserver ce rapport confidentiel pour établir une stratégie avec ses conseils ou de le soumettre à la discussion avec l'administration s'il souhaite s'en prévaloir comme preuve (V. Martel, Experts août 2012. 14) en cas de contestation persistante devant la juridiction compétente (Civ 1^{re}, 17 mars 2011, *Sté Garage Marceau c/ Rossel*, pourvoi n° 09-15.724).