

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

13 O-2-04

N° 199 du 29 DECEMBRE 2004

CONTENTIEUX DES DROITS D'ENREGISTREMENT. CHARGE DE LA PREUVE.
ARRETS DES 12 FEVRIER 2002 (N° 388 FS-D) ET 28 SEPTEMBRE 2004 (N° 1375 FD) DE LA COUR DE CASSATION.

(L.P.F., art. R.* 194-1)

NOR : BUD L 04 00170 J

Bureau J 2

PRESENTATION

A la lumière de la jurisprudence de la Cour de cassation, la présente instruction apporte des précisions sur les modalités d'administration de la preuve dans les affaires touchant à la détermination de la valeur vénale des biens soumis aux droits d'enregistrement.

•

Il résulte des dispositions de l'article R.* 194-1 du livre des procédures fiscales (L.P.F.) qu'un usager ayant donné, de manière expresse ou tacite, son accord à une proposition de rectification qui lui a été faite, peut ensuite obtenir la décharge ou la réduction de l'imposition en résultant. En application du même texte, un usager peut demander la révision d'une imposition établie d'après les bases indiquées dans une déclaration qu'il a souscrite ou d'après le contenu d'un acte qu'il a présenté à la formalité de l'enregistrement.

Mais, dans l'un et l'autre cas, l'intéressé est tenu d'apporter la preuve du caractère exagéré de l'imposition en cause.

Ainsi, lorsqu'un usager souhaite obtenir la révision de la valeur d'un immeuble lui appartenant qu'il a lui-même portée dans sa déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune, il doit démontrer que la valeur déclarée ne correspond pas à la valeur vénale du bien en cause à la date du fait générateur de l'impôt (arrêt de la cour de cassation du 12 février 2002).

Par un arrêt rendu le 28 septembre 2004, la cour de cassation a, toutefois, précisé que les dispositions de l'article R.* 194-1 du L.P.F. n'ont pas pour effet de dispenser l'administration de justifier de la régularité formelle de la proposition de rectification lorsque celle-ci est contestée par l'usager.

Tel est notamment le cas lorsque l'usager critique le degré de précision des indications figurant dans cette proposition et destinées à établir le caractère intrinsèquement similaire des biens pris comme termes de comparaison¹.

Annoter : D.B. 13 O 1211 n^{os} 3 et 4.
D.B. 13 L 1513 n^{os} 88 et 89.

Le Sous-Directeur,
Christian COMOLET-TIRMAN

¹ En revanche, l'usager qui conteste la pertinence des termes de comparaison cités par la proposition de rectification critique le bien-fondé du rehaussement et non sa régularité formelle (arrêt de la cour de cassation du 24 mars 1998).

Cour de cassation, arrêt du 12 février 2002, n° 388 FS-D

« Attendu, selon le jugement déféré, que Mme X, après avoir acquitté l'ISF au titre des années 1994 et 1995, a présenté, le 10 juin 1996, une réclamation pour obtenir le bénéfice d'un abattement de 20 % sur la valeur par elle déclarée de l'immeuble sis à Neuilly-sur-Seine qu'elle occupe à titre de résidence principale et se voir restituer les impôts correspondants ; qu'après le rejet de sa réclamation, elle a assigné devant le TGI de Nanterre le directeur des services fiscaux des Hauts-de-Seine Nord en annulation de la décision de rejet ;

Sur le premier moyen, pris en sa deuxième branche :

Vu l'article R 194-1 du LPF, ensemble les articles 666, 761, 885 D et 885 S du CGI ;

Attendu que, pour accueillir la demande de Mme X, le tribunal retient que sa contestation ne porte pas sur les bases qu'elle avait indiquées dans ses déclarations d'ISF pour 1994 et 1995 et qu'il n'incombe donc pas à Mme X, qui ne remet pas en cause l'évaluation de sa résidence principale, de rapporter la preuve de sa valeur vénale ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors que la valeur vénale réelle d'un immeuble correspond au prix qui pourrait en être obtenu par le jeu de l'offre et de la demande sur un marché réel, compte tenu de la situation de fait et de droit dans laquelle l'immeuble se trouve avant la survenance du fait générateur de l'impôt, que, dès lors, en faisant valoir que la valeur déclarée par elle ne tenait pas compte de la situation de fait constituée par l'occupation de l'immeuble litigieux par elle-même, Mme X entendait nécessairement remettre en cause la valeur vénale de l'immeuble litigieux et les bases de l'imposition indiquées dans ses déclarations et qu'en conséquence les dispositions de l'article R 194-1 du LPF étaient applicables, le tribunal a violé les textes susvisés ;

Et sur le troisième moyen, pris en sa première branche :

Vu les articles 761 et 885 S du CGI ;

Attendu que, pour statuer comme il a fait, le tribunal retient encore que la valeur vénale de l'immeuble litigieux concernant les années 1994 et 1995 ne peut correspondre qu'à un immeuble vide de toute occupation puisque ce n'est qu'en 1996, postérieurement à l'arrêt Fleury rendu le 13 février 1996 par la Cour de cassation, que l'administration fiscale a admis l'abattement pour occupation ;

Attendu qu'en se déterminant par ce motif inopérant, sans rechercher si Mme X démontrait que la valeur déclarée par elle n'était pas la valeur vénale réelle de l'immeuble litigieux compte tenu de la situation de fait et de droit dans laquelle l'immeuble se trouvait avant la survenance du fait générateur de l'impôt, le tribunal n'a pas donné de base légale à sa décision au regard des textes susvisés ;

PAR CES MOTIFS : Casse et annule ».

Cour de cassation, arrêt du 28 septembre 2004, n° 1375 F-D

« Attendu, selon l'arrêt attaqué, que l'administration des impôts a notifié à M. X un redressement de droits d'enregistrement fondé sur la remise en cause de la valeur d'un appartement dont ses parents lui avaient fait donation de la nue-proprété ; que M. X a fait assigner le directeur des services fiscaux devant le tribunal de grande instance, qui a annulé la notification de redressement au motif qu'elle ne citait pas de termes de comparaison pertinents ;

Sur le moyen unique, pris en sa première branche :

Vu l'article L. 57 du L.P.F.;

Attendu qu'aux termes de ce texte, la notification de redressement doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation ;

Attendu que pour infirmer le jugement et rejeter la demande de M. X, l'arrêt retient que les caractéristiques des biens immobiliers retenus pour l'évaluation de l'appartement sont, par leur situation géographique, objectivement comparables ;

Attendu qu'en statuant par de tels motifs, impropre à établir que la notification de redressement précisait, de façon à permettre à son destinataire de prendre son parti au vu de ses seules indications, les circonstances établissant le caractère intrinsèquement similaire des biens pris comme éléments de comparaison dans les conditions usuelles sur le marché réel considéré, la cour d'appel a privé sa décision de base légale ;

Et sur le moyen unique, pris en sa seconde branche:

Vu les article L. 57 et R. 194-1 du L.P.F.;

Attendu que, pour statuer comme il l'a fait, l'arrêt retient encore que, dans sa réponse à la notification de redressement, M. X a reconnu le caractère insuffisant de la valeur par lui déclarée ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors que l'accord donné par le contribuable au redressement n'a pas pour effet de dispenser l'administration fiscale de justifier, si elle est contestée, la régularité formelle de la notification de redressement, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

PAR CES MOTIFS : Casse et annule ».