

9 septembre 2024  
Cour d'appel de Paris  
RG n° 22/14444

Pôle 5 - Chambre 10

Texte de la décision

**Entête**

RÉPUBLIQUE FRAN'AISE

AU NOM DU PEUPLE FRAN'AIS

COUR D'APPEL DE PARIS

Pôle 5 - Chambre 10

ARRÊT DU 09 SEPTEMBRE 2024

(n° , 8 pages)

Numéro d'inscription au répertoire général : N° RG 22/14444 - N° Portalis 35L7-V-B7G-CGIMH

Décision déferée à la Cour : Jugement du 24 Mai 2022- TJ de Paris- RG n° 20/07283

APPELANT

Monsieur LE DIRECTEUR RÉGIONAL DES FINANCES PUBLIQUES D'ILE DE FRANCE

Le Directeur Régional des Finances Publiques d'Ile de France et du département de Paris

en ses bureaux du Pôle Fiscal Parisien

1, Pôle Juridictionnel Judiciaire,

[Adresse 1]

[Localité 6]

Représenté par Me Guillaume MIGAUD de la SELARL ABM DROIT ET CONSEIL AVOCATS E.BOCCALINI & MIGAUD, avocat au barreau de VAL-DE-MARNE, toque : PC129

INTIMÉ

Monsieur [C] [M]

[Adresse 5]

[Localité 7]

Représenté par Me Emmanuelle FARTHOUAT - FALEK, avocat au barreau de PARIS, toque : G097

COMPOSITION DE LA COUR :

L'affaire a été débattue le 16 Mai 2024, en audience publique, devant la Cour composée de :

Madame Christine SIMON-ROSSENTHAL, présidente

Monsieur Xavier BLANC, Président

Madame Sylvie CASTERMANS, Magistrat honoraire exerçant des fonctions juridictionnelles

qui en ont délibéré, un rapport a été présenté à l'audience par Madame Sylvie CASTERMANS, Magistrat honoraire exerçant des fonctions juridictionnelles dans les conditions prévues par l'article 804 du code de procédure civile.

Greffier, lors des débats : Madame Sylvie MOLLÉ

ARRÊT :

- contradictoire

- par mise à disposition de l'arrêt au greffe de la Cour, les parties en ayant été préalablement avisées dans les conditions prévues au deuxième alinéa de l'article 450 du code de procédure civile.

- signée par Christine SIMON-ROSSENTHAL, et par Sylvie MOLLÉ, Greffier, présent lors de la mise à disposition.

## Exposé du litige

### FAITS ET PROCÉDURE

Mme [O], veuve [R], a, par testament authentique reçu le 9 octobre 2009, établi ses trois petits neveux par alliance légataires universels, à charge pour eux de délivrer différents legs à titre particulier. Elle est décédée le [Date décès 4] 2013. Une déclaration de succession a été déposée le 26 novembre 2013 et enregistrée le 6 décembre 2013.

La de cujus était propriétaire d'un bien sis [Adresse 2] dans le [Localité 3]. Le bien, sa résidence principale, était constitué d'un appartement, d'un studio en sous-sol et de deux places de parking. Il était évalué à la somme de 2 370 000 euros dans la déclaration de succession. Ce bien a été vendu le 10 juin 2014 pour un prix de 2 920 000 euros.

Dans le cadre d'un contrôle de la déclaration de succession, l'administration fiscale a estimé que la valeur déclarée de ce bien était inférieure à sa valeur vénale qu'elle estime à 2 827 000 euros. Une proposition de rectification a été envoyée à Mme[C] [M] le 16 mars 2016. Cette dernière a fait part de ses observations le 24 mars 2016, auxquelles il a été répondu le 17 mai 2016. Le 15 octobre 2018, la commission de conciliation a maintenu la valeur proposée par l'administration.

Le 15 novembre 2018, les droits de mutations à titre gratuit correspondant à ce rehaussement de la valeur vénale de cet immeuble ont été mis en recouvrement, soit un montant de 93 400 euros outre 10 461 euros d'intérêts de retard.

Par lettre reçue le 26 décembre 2018, M [C] [M] a déposé une réclamation contentieuse qui a été rejetée le 12 mai 2020.

Par acte du 10 juillet 2020, M [C] [M] a fait assigner la Direction régionale des finances publiques d'Ile-de-France et de Paris devant le tribunal judiciaire de Paris.

Par jugement en date du 24 mai 2022, le tribunal judiciaire de Paris a statué comme suit :

- Dit que dans le cadre du présent litige, pour le calcul des impositions dues par M [C] [M], la valeur vénale de l'immeuble situé [Adresse 2] à [Localité 3] doit être fixée à la somme de 2 600 000 euros ;
- Rejette le surplus des contestations ;
- Condamne le directeur général des finances publiques d'Ile-de-France et de Paris aux dépens ainsi qu'à payer à M [C] [M] la somme de 1 000 euros au titre de l'article 700 du code de procédure civile.

Par déclaration du 28 juillet 2022, le Directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et de Paris a interjeté appel de ce jugement.

Par dernières conclusions signifiées le 19 avril 2024, le directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et de Paris demande à la cour de :

- Réformer le jugement entrepris en ses dispositions relatives au prononcé de l'évaluation de l'immeuble fixé à 2 600 000 € et de la décharge partielle des impositions supplémentaires mis à la charge du contribuable ;
- Confirmer le jugement pour le surplus ;

En conséquence,

- Juger le rappel fondé en droit et en fait ;
- Confirmer la décision administrative de rejet du 12 mai 2020 ;
- Confirmer les rappels effectués par l'administration ;
- Débouter M [C] [M] de toutes ses demandes, fins et conclusions ;
- Condamner M [C] [M] aux entiers dépens de première instance et d'appel ;
- Condamner M [C] [M] à verser à l'État la somme de 3 000 € au titre de l'article 700 du code de procédure civile.

Par dernières conclusions signifiées le 13 février 2024, M [C] [M] demande à la cour de :

Vu notamment les articles 666 du code général des impôts, et L. 17 et L. 59 du Livre des procédures fiscales,

A titre principal :

- Infirmer le jugement rendu par le tribunal judiciaire de Paris le 24 mai 2022 en ce qu'il a dit que la valeur vénale de l'immeuble situé [Adresse 2] à [Localité 3] doit être fixée à la somme de 2 600 000 euros ;

Et statuant à nouveau :

- Déclarer et juger que l'administration fiscale est tenue de rapporter la preuve de la sous-évaluation qu'elle avance ;
- Déclarer et juger que les éléments de cession sélectionnés par l'administration fiscale ne constituent pas des comparables objectifs au bien litigieux ;
- Déclarer et juger que M [C] [M] justifie de l'exactitude de la valeur déclarée dans le cadre de la déclaration de succession de Madame [R] ;
- Déclarer et juger que le redressement proposé par le Service à M [C] [M] n'est pas fondé ;
- Déclarer et juger que la valeur déclarée de 2 370 000€ correspondait effectivement à la valeur vénale réelle de l'appartement litigieux au jour du décès de Madame [R] ;
- Annuler en conséquence la décision de rejet de réclamation contentieuse ;
- Débouter la Direction Régionale des Finances Publiques d'Ile de France de l'ensemble de ses demandes ;
- Déclarer et juger que Madame [C] [M] est bien fondée à solliciter la décharge intégrale des rehaussements mis à sa charge par l'Administration fiscale ;

A titre subsidiaire :

- Confirmer le jugement en toutes ses dispositions ;
- Débouter la Direction Régionale des Finances Publiques d'Ile de France de l'ensemble de ses demandes ;

En tout état de cause :

- Condamner la Direction Régionale des Finances Publiques d'Ile de France au paiement de la somme de 6 000 € au titre de l'article 700 du code de procédure civile et aux entiers dépens conformément à l'article 695 du même code.

Une demande de report de clôture a été formulé par Mme [M] le 22 avril 2024, le temps de prendre connaissance des nouvelles conclusions déposées par l'administration fiscale. L'ordonnance de clôture a donc été reportée au 6 mai 2024. Depuis, aucunes nouvelles conclusions n'ont été déposées par Mme [M]. Par conséquent, ce sont les moyens tirés de ses dernières conclusions qui ont été repris ci-après.

## Motivation

MOTIVATION

Les moyens

(1.) A) Sur la motivation de la proposition de rectification

La méthode d'évaluation par comparaison et la charge de la preuve

L'administration fiscale soutient au visa de l'article L. 17 du LPF, qu'elle peut rectifier l'évaluation d'un bien compris dans une succession lorsqu'elle lui paraît inférieure à sa valeur vénale réelle au jour du décès du de cujus. Elle rappelle que la valeur vénale d'un immeuble correspond au prix qui pourrait être obtenu 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 des clauses de l'acte. Pour ce faire, elle affirme avoir utilisé la méthode par comparaison au prix de cession de biens intrinsèquement similaires mais non strictement identiques, comme le permet une jurisprudence constante de la Cour de cassation.

M. [M] souligne que l'administration tente d'inverser la charge de la preuve. Or, il fait valoir, que dès la proposition de

rectification, il revient à l'administration de justifier de l'évaluation qu'elle retient et ce, en fonction d'éléments de comparaison suffisants portant sur des biens intrinsèquement similaires. En outre, il soutient avoir apporté la preuve de l'exactitude de la valorisation.

De plus, il rappelle qu'en vertu de l'article 666 du CGI, la valeur vénale correspond au prix que le jeu normal de l'offre et de la demande permettrait de retirer de la vente du bien au jour du fait générateur de l'impôt. Il ajoute que la méthode la plus fiable est celle par comparaison consistant à déterminer la valeur vénale par au moins trois termes de comparaisons tirés de transactions sur des biens similaires, d'une époque antérieure au fait générateur.

#### Réponse de la cour

Il résulte des dispositions de l'article L.17 du Livre des procédures fiscales (LPF) que l'administration peut rectifier l'évaluation d'un bien lorsqu'elle paraît inférieure à sa valeur vénale réelle, sous réserve d'apporter la preuve de l'insuffisance des prix exprimés ou des évaluations fournies.

Il est constant que la valeur vénale d'un immeuble correspond au prix qui pourrait être obtenu 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 des clauses de l'acte. Il appartient dès lors à l'administration de justifier de l'évaluation qu'elle retient et ce, en fonction d'éléments de comparaison suffisants portant sur des biens intrinsèquement similaires.

#### B) Sur la détermination de la valeur vénale du bien

L'administration fiscale soutient, qu'au regard de sa superficie, de son emplacement, du nombre de pièces, des dépendances, ou encore de l'accès privatif à la terrasse que l'appartement a été sous-évalué.

Elle estime, par comparaison avec trois cessions de biens similaires dans le [Localité 3], que le bien litigieux doit être réévalué à hauteur de 2 827 000 euros. Elle soutient que les trois appartements qu'elle a utilisés à titre de comparaison sont conformes aux exigences jurisprudentielles en la matière (situés à quelques minutes à pied du bien de Mme [M], d'une surface comparable, immeubles construits à la même époque, etc.).

S'agissant de l'évaluation proposée par la contribuable, elle affirme que les six cessions, référencées dans le rapport d'expertise utilisé par les légataires, ne sont pas pertinentes : tantôt les ventes sont inconnues, tantôt postérieures à la date du fait générateur, voire ne présentent aucun critère de similarité avec le bien en cause, etc. Par conséquent, elle assure que les termes de comparaison supplémentaires apportés par la contribuable ne sont pas de nature à faire changer sa position.

S'agissant de l'évaluation faite par le tribunal en première instance, l'administration fiscale rejette la valorisation à

2 600 000 retenue et affirme qu'elle n'est pas justifiée. Elle ajoute que le tribunal ne saurait lui reprocher d'avoir utilisé des termes de comparaison non strictement identiques aux biens litigieux puisque la Cour de cassation impose seulement de se référer à des biens intrinsèquement similaires et de proposer plusieurs éléments de comparaison.

M [M] fait valoir qu'il s'agit d'un appartement situé au 4ème étage d'une superficie de 204 m<sup>2</sup> et dont il résulte du jugement que le bien est « à rafraîchir et à moderniser » car les derniers travaux datent de 1976 (ex. électricité non aux normes, isolations à refaire, etc.). Quant aux dépendances, notamment le studio situé en sous-sol, semi-enterré, il ne dispose ni de WC privatif, ni de cuisine ; de sorte qu'il ne peut être loué en l'état.

Quant au droit de jouissance exclusive du toit, il rappelle d'une part que ce droit est limité par le règlement de copropriété et d'autre part, qu'il ne s'agit nullement d'un droit de propriété puisque le règlement est susceptible d'évoluer aux fins de donner accès aux autres copropriétaires.

Quant à sa localisation, il souligne que le bien est excentré par rapport aux commerces et aux transports en commun ; qu'il est impacté par l'importante circulation ; etc.. Cette situation constituant une moins-value. Contrairement à ce qu'affirme l'administration, la vue n'est pas dégagée en raison de la hauteur des arbres plantés sur les bords de l'avenue et de la hauteur des constructions voisines.

Concernant les trois éléments de comparaison retenues par l'administration, il estime qu'elle a simplement donné l'illusion d'une preuve. Il note que ces biens ne sont pas comparables tant en raison de leur situation géographique que de leur structure ou des droits qu'ils recouvrent. In fine, l'administration a retenu des cessions de bien objectivement différents de l'immeuble litigieux (l'approche retenue par l'administration conduit à constater des écarts avec les prix moyens allant de 38,61% à 64,82%) et a fait fit de ceux qu'elle a pu apporter, alors même qu'ils sont situés dans le même immeuble ou dans la même rue.

#### Réponse de la cour

Le débat porte sur l'évaluation d'un appartement au 4ème et dernier étage d'un immeuble situé au [Adresse 2] à [Localité 11] dans le [Localité 3], ainsi que d'un studio au sous-sol du bâtiment et de deux emplacements pour voiture.

Le tribunal a jugé que la valeur vénale des biens immobiliers situés [Adresse 2] à [Localité 3] devait être fixée à la somme de 2 600 000 euros en estimant que l'administration n'avait pas suffisamment tenu compte des éléments de moins value affectant le bien.

L'administration fiscale considère que le tribunal n'a pas motivé la valeur qu'il a retenue. Elle expose qu'au regard de sa superficie, de son emplacement, du nombre de pièces, des dépendances, ou encore de l'accès privatif à la terrasse que l'appartement a été sous-évalué



au prix de 2 370 000 € soit 11 617 € par m<sup>2</sup> Elle a réévalué les lots détenus à hauteur de 2 827 000 € (13 861 € par m<sup>2</sup>). Mme [M] conteste les éléments de cession sélectionnés par l'administration fiscale et les éléments de preuve de la valorisation de l'administration.

L'administration présente 3 termes de comparaison.

Il est indéniable que l'emplacement du bien est un élément important dans l'appréciation de sa valeur vénale et que la valeur du bien doit être appréciée par comparaison avec des bien similaires.

Au regard de la localisation de l'appartement en litige, ainsi que l'a jugé le tribunal, deux de ces termes de comparaison se situent dans des quartiers du [Localité 3] plus recherchés ([Adresse 9] et [Adresse 12]).

L'appartement en litige est situé [Adresse 2], dans le [Localité 3], quartier [Adresse 8], a proximité du périphérique. Il est précisé qu'à cet endroit, le boulevard périphérique est recouvert et n'offre aucune nuisance (vue, bruit )

Le premier élément de comparaison retenu par l'administration est un immeuble situé [Adresse 12], il s'agit d'une adresse prestigieuse, l'appartement choisi dispose d'une vue exceptionnelle, situé a proximité d'ambassades et de consulats. La localisation n'est objectivement pas similaire à celle de l'appartement en litige.

Le second terme de comparaison se situe [Adresse 9], l'appartement est situé au coeur d'une rue commerçante, éloigné du boulevard périphérique et dispose d'un droit de passage par la [Adresse 14], ce qui lui confère une situation bien plus prestigieuse que celle du bien comparé.

Seul, le 3e bien, [Adresse 13], situé à 1 km de l'immeuble litigieux, respecte le critère de proximité et peut être considéré comme étant similaire. Dans ces conditions l'administration ne produisant qu'un seul élément comparable, est défailante dans son obligation.

Au surplus, la valeur vénale d'un appartement dépend à la fois de facteurs physiques tels que la surface, la date de construction, la qualité architecturale, l'état d'entretien et de vétusté.

En l'espèce, sur les trois éléments retenus, si les surfaces et le nombre de pièces sont comparables, les qualités intrinsèques des biens diffèrent sensiblement, l'administration fiscale n'a pas suffisamment tenu compte des éléments de moins value affectant le bien litigieux. Les biens choisis ont été construits en 1968 et 1965, sont situés au 9e et 7e étage, jouissent d'une vue exceptionnelle et font partie des biens remarquables.

L'appartement litigieux est situé au 4e étage d'un immeuble avec ascenseur pour une surface loi Carrez de 203 m<sup>2</sup>. L'administration précise qu'il comprend hall, salle à manger, trois chambres, deux salles de bain, trois walter-closets, des dégagements et placards, office et cuisine. Il jouit également d'un balcon filant disposant d'une triple orientation, d'une surface de 70 m<sup>2</sup> et la jouissance d'une terrasse de 180 m<sup>2</sup>.

Le rapport d'expertise indique que le bien, construit en 1959, est à rafraichir. Il souligne que les prestations de bonne qualité sont en état d'usage, que l'électricité, la plomberie et les pièces humides doivent être modernisées. Il apparaît ainsi que l'état de l'appartement qualifié par l'administration de : "de très bon standing", doit être relativisé compte nu de l'état général du bien et des travaux de rénovations à entreprendre.

S'agissant du droit de jouissance exclusive du toit, l'administration retient que le bien occupe tout le niveau 4e et dernier étage de l'immeuble et que l'accès à la terrasse au 5e étage se fait par un escalier privatif. Elle ajoute que la terrasse offre une vue dégagée sur le Bois de [Localité 10] et l'hippodrome d'[Adresse 8].

Or ces critères doivent être nuancés dans la mesure où les photographies versées aux débats démentent la vue dégagée sur le Bois de [Localité 10]. De plus, l'expert immobilier souligne que les droits du copropriétaire sont limités par le règlement de copropriété, qu'il dispose en réalité d'une jouissance exclusive du toit et non d'un droit de propriété. Il précise par ailleurs que la terrasse est encombrée et non aménagée (..) que les gardes corps métalliques sont à remettre aux normes.

Concernant les dépendances, il sera relevé que le fichier Patrim n'intègre pas ces données pour fixer la valeur vénale au m<sup>2</sup> et qu'en l'espèce les locaux dénués de tout confort, ne pouvaient être loués.

Il en résulte que l'administration ne justifie pas de biens comparables, la décision déférée sera confirmée de ce chef.

Les premiers juges n'ayant pas justifié de la valeur vénale de l'immeuble situé [Adresse 2] à [Localité 3], qu'ils ont fixé à la somme de 2 600 000 euros, la décision sera dès lors infirmée sur ce dernier point.

Statuant à nouveau, il sera jugé que Mme[C] [M] justifie au regard des pièces produites, de l'exactitude de la valeur déclarée dans le cadre de la déclaration de succession de Madame [R], soit la somme de 2 370 000 euros.

Sur les autres demandes

En application de l'article 696 du code de procédure civile, l'administration fiscale, partie perdante, sera condamnée aux dépens. Elle sera déboutée de sa demande d'indemnité de procédure.

Il paraît équitable d'allouer à Mme [M] la somme de 2 000 euros au titre des frais irrépétibles qu'elle a exposés.

## Dispositif

PAR CES MOTIFS

La cour,

Confirme la décision déferée en ce qu'elle a jugé que l'administration n'avait pas suffisamment tenu compte des éléments de moins value affectant le bien ;

L'infirmes en ce qu'elle a fixé la valeur vénale de l'immeuble situé [Adresse 2] à [Localité 3] à la somme de 2 600 000 euros

Et statuant à nouveau,

Fixe à la somme de 2 370 000 euros la valeur vénale de l'immeuble ;

Déboute le Directeur régional des Finances Publiques d'Ile de France et de Paris de l'ensemble de ses demandes ;

Ordonne la décharge intégrale des rehaussements mis à sa charge par l'administration fiscale ;

Condamne l'administration fiscale aux entiers dépens ;

Déboute le Directeur régional des finances publiques d'Ile de France et de Paris de sa demande d'indemnité de procédure ;

Condamne le Directeur régional des finances publiques d'Ile de France et de Paris à payer à Madame [C] [M] la somme de 2 000 euros au titre de l'article 700 du code de procédure civile.

LE GREFFIER LA PRÉSIDENTE

S.MOLLÉ C.SIMON ROSSENTHAL