

fiscal news



L'EVALUATION DES BIENS IMMOBILIERS TRANSMIS A TITRE GRATUIT

On entend par mutations à titre gratuit celles qui ne comportent aucune contrepartie par leur bénéficiaire, lorsqu'elles sont l'effet de la volonté des intéressés, elles procèdent d'une intention de libéralité.

Elles peuvent résulter du décès, transmissions *ab intestat* ou testamentaires, ou avoir lieu entre vifs, donations.

C'est à ce titre que ces mutations peuvent être passibles de droits d'enregistrement assis sur la valeur des biens immobiliers transmis.

Ce principe, a priori simple, est malgré tout source de nombreux contentieux avec l'administration fiscale et a donné lieu à une abondante jurisprudence.

01 LA VALEUR VÉNALE

02 LES DÉROGATIONS À LA VALEUR VÉNALE

03 LES DIFFICULTÉS LIÉES À L'INDIVISION

01

LA VALEUR VÉNALE

Il résulte des dispositions de l'article 761 du code général des impôts (CGI) que, pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, les immeubles, quelle que soit leur nature, sont estimés d'après leur **valeur vénale réelle** à la date de la transmission, d'après une déclaration détaillée et estimative des parties.

Le même article précise que pour **les immeubles dont le propriétaire a l'usage à la date de la transmission, la valeur vénale réelle est réputée égale à la valeur libre de toute occupation.**

La notion de « valeur vénale » n'est pas précisée par le CGI.

Selon l'administration, 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 concerné à d'autres similaires.

Cette valeur doit donc être appréciée en tenant compte de tous les éléments dont l'ensemble permet d'obtenir un chiffre aussi proche que possible de celui qu'aurait entraîné le jeu de l'offre et de la demande.

La référence au prix du marché sera la plupart du temps le mode opératoire le plus pertinent. A ce titre les contribuables peuvent avoir recours aux agences immobilières locales, aux notaires, ou à des experts judiciaires et ce afin d'obtenir une valeur la plus proche de la réalité.

Un immeuble occupé par son propriétaire, qui n'est grevé d'aucun engagement de location, ne peut être évalué que comme un immeuble libre.

01

LA VALEUR VÉNALE

Cependant **si cet immeuble fait l'objet d'une location en bonne et due forme il est admis couramment l'application d'un abattement de 20 %.**

L'inexistence d'un marché de biens similaires en fait ou en droit, maison d'exception par exemple, peut être source de difficultés rendant l'exercice d'évaluation très difficile. Aussi il conviendra d'être très prudent compte tenu du fait que les services fiscaux en charge du contrôle peuvent mettre d'autres méthodes en œuvre.

A cet égard, il convient de noter qu'**il appartient à l'administration fiscale d'apporter la preuve de la sous-évaluation en exposant sa méthode et ses termes de comparaison qui pourront être critiqués par le contribuable mis en cause.**

On rappellera que la valeur des actifs taxables à l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) doit être déterminée en appliquant les mêmes règles décrites ci-avant. Ces actifs doivent donc être évalués à leur valeur vénale au jour du fait générateur de cet impôt, c'est-à-dire au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

En cas de persistance du différend entre le contribuable et l'administration la commission départementale de conciliation peut être saisie de la nature du litige.

Cette instance est composée d'un magistrat du siège, de représentants de l'administration, d'un notaire et de représentants des contribuables.

Après avoir entendu l'administration et le contribuable la commission, après délibération, donne son avis sur la valeur vénale de l'immeuble concerné.

02

LES DÉROGATIONS À LA VALEUR VÉNALE

2.1. Cas particulier des immeubles constituant au jour du décès la résidence principale du défunt

Par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 761 du CGI, l'article 764 bis du CGI prévoit que, **pour la liquidation des droits de mutation par décès, un abattement de 20 % sur la valeur vénale réelle de l'immeuble constituant au jour du décès la résidence principale du défunt est effectué dès lors que les deux conditions suivantes sont remplies :**

- L'immeuble constitue au jour du décès la résidence principale du défunt ;
- L'immeuble est occupé à cette même date, à titre de résidence principale, par au moins une des personnes suivantes, limitativement énumérées :
 - Le conjoint survivant ;
 - Le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité ;
 - Les enfants mineurs ou majeurs protégés du défunt ;
 - Les enfants mineurs ou majeurs protégés du conjoint du défunt ou de son partenaire.

2.2. Une dérogation limitée

Mais il est important de souligner que cette règle d'évaluation des immeubles est spécifique **aux droits de mutation par décès** et ne peut donc trouver à s'appliquer **aux droits de mutation à titre gratuit entre vifs**.

L'administration a précisé que l'appréciation des conditions tenant à la qualification de résidence principale et à l'occupation effective de l'immeuble au jour du décès est effectuée avec bienveillance, lorsque, au jour du décès, le défunt ou l'une des personnes mentionnées à l'article 764 bis du CGI n'occupait pas l'immeuble pour des raisons indépendantes de leur volonté (hospitalisation ou séjour temporaire dans une maison de repos).

03

LES DIFFICULTÉS LIÉES À L'INDIVISION

L'indivision est la situation dans laquelle se trouvent des biens immobiliers sur lesquels s'exercent des droits de même nature appartenant à plusieurs personnes.

Par principe, et selon l'administration, la valeur vénale d'un immeuble transmis à titre gratuit s'apprécie sans tenir compte de l'éventuelle indivision née de la transmission. Dans cette hypothèse le contribuable ne peut revendiquer aucune décote.

La question devient plus compliquée lorsque c'est la partie indivise qui fait l'objet d'une transmission.

Dans cette situation la question posée est de savoir si la valeur vénale de la fraction d'un immeuble indivis, au moment de la transmission, est moindre que celle qu'elle aurait eue si cet immeuble n'avait pas été indivis.

Dans ce cas le contribuable pourrait éventuellement faire état d'une « décote » justifiant une diminution de la valeur vénale du bien transmis.

L'administration doit normalement se référer à des éléments de comparaison tirés de la cession de biens intrinsèquement similaires et spécialement de droits immobiliers indivis, dont la valeur propre diffère de la seule fraction de la valeur totale du bien correspondant à la proportion des droits indivis.

La réponse de la jurisprudence est nuancée. Il a été admis que l'administration peut évaluer la valeur de droits indivis par comparaison avec des cessions portant sur des immeubles entiers détenus en indivision :

- lorsqu'elle se trouve dans l'impossibilité de réunir des éléments issus de cessions de droits indivis ne portant pas sur la totalité de l'immeuble;
- et
- quand les cessions dont sont issus les éléments d'évaluation retenus concernent des biens immobiliers qui présentent des caractéristiques de construction et d'emplacement similaires à celles du bien sur lequel portent les droits à évaluer.

03

LES DIFFICULTÉS LIÉES À L'INDIVISION

En fait et selon la Cour de cassation il convient de déterminer à partir de quel stade les difficultés entre les indivisaires sont de nature à justifier une décote sur la valeur vénale des biens et des droits indivis transmis. A ce titre il convient d'établir l'existence de ces difficultés en fonction de divers critères qui ont une incidence sur la valeur vénale du bien.

Il peut s'agir d'indivision familiale, d'indivision forcée ou de situations où les coïndivisaires n'ont aucun lien entre eux. Le fait que les coïndivisaires soient des parents ou des alliés n'a pas pour effet de faire disparaître ces contraintes.

L'évolution de la jurisprudence qui semble se dessiner s'agissant de la valorisation des biens et des droits indivis pour la détermination de l'assiette des droits d'enregistrement revient à faire abstraction des contraintes inhérentes par nature à ce mode de détention des biens et des droits.

C'est ainsi que la chambre commerciale de la Cour de cassation a jugé que l'état d'indivision d'un immeuble acquis conjointement par des époux mariés sous le régime de la séparation de biens et constituant leur résidence principale n'affectait pas sa valeur vénale dès lors qu'il était peu probable que l'un d'eux envisage de céder sa quote-part sur ce bien.

Il en a été jugé de même dans la situation d'une donation de la mère à son fils de la nue-propriété de la moitié d'un immeuble situé à Vincennes, l'autre moitié lui appartenant déjà en pleine propriété.

CONCLUSION

L'évaluation de biens immobiliers transmis dans le cadre d'une donation ou d'une succession, mais aussi dans la détermination de la base imposable à l'IFI, est source de nombreux contentieux avec l'administration fiscale.

La prudence en la matière est de mise et il convient de s'entourer des conseils avisés de spécialistes afin de déjouer tout contentieux en procédant à des évaluations objectives fondées sur des comparables pertinents.

**Mieux vous informer,
nous rapprocher de vous
et encore mieux
vous conseiller.
Notre spécialiste fiscal
reste à votre écoute.**

