

11 avril 2024

Cour d'appel de Lyon

RG n° 21/05764

1ère chambre civile A

Texte de la décision

Entête

N° RG 21/05764 - N° Portalis DBVX-V-B7F-NXU3

Décision du Tribunal Judiciaire de SAINT ETIENNE

Au fond du 09 juin 2021

(1ère chambre civile)

RG : 20/01871

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

COUR D'APPEL DE LYON

1ère chambre civile A

ARRET DU 11 Avril 2024

APPELANTS :

M. [S] [C] [W] [E]

né le [Date naissance 1] 1952 à [Localité 7] (LOIRE)

[Adresse 3]

[Localité 5]

Représenté par la SCP JACQUES AGUIRAUD ET PHILIPPE NOUVELLET, avocat au barreau de LYON, avocat postulant,
toque:475

Et ayant pour avocat plaidant Me Rudy VOGEL, avocat au barreau de SAINT-ETIENNE, toque : 129

Mme [P] [V] [T] épouse [E]

née le [Date naissance 4] 1956 à [Localité 8] (BELGIQUE)

[Adresse 3]

[Localité 5]

Représentée par la SCP JACQUES AGUIRAUD ET PHILIPPE NOUVELLET, avocat au barreau de LYON, avocat postulant,
toque:475

Et ayant pour avocat plaidant Me Rudy VOGEL, avocat au barreau de SAINT-ETIENNE, toque : 129

INTIMEE :

LA DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, représentée par le Directeur Régional des Finances Publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône

[Adresse 6]

[Adresse 6]

[Localité 2]

Représentée par la SELAS AGIS, avocat au barreau de LYON, toque:1866

* * * * *

Date de clôture de l'instruction : 03 Mai 2022

Date des plaidoiries tenues en audience publique : 07 Décembre 2023

Date de mise à disposition : 21 mars 2024 prorogée au 11 avril 2024, les avocats dûment avisés conformément à l'article 450 dernier alinéa du code de procédure civile

Composition de la Cour lors des débats et du délibéré :

- Anne WYON, président
- Julien SEITZ, conseiller
- Thierry GAUTHIER, conseiller

assistés pendant les débats de Séverine POLANO, greffier

A l'audience, un membre de la cour a fait le rapport, conformément à l'article 804 du code de procédure civile.

Arrêt Contradictoire rendu publiquement par mise à disposition au greffe de la cour d'appel, les parties en ayant été préalablement avisées dans les conditions prévues à l'article 450 alinéa 2 du code de procédure civile,

Signé par Anne WYON, président, et par Séverine POLANO, greffier, auquel la minute a été remise par le magistrat signataire.

Exposé du litige

* * * *

FAITS, PROCEDURE ET PRETENTIONS DES PARTIES

Le 27 février 2018, la direction générale des finances publiques (l'administration fiscale) a adressé à M. et Mme [E] (les époux [E]) une proposition de rectification portant sur les droits dus au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 2015, 2016 et 2017.

En suite des échanges entre les parties, l'administration a maintenu partiellement les rectifications et fixé des rappels à hauteur de 1 865, 3 320 et 4 119 euros, au titre respectif des années 2015, 2016 et 2017.

Le 31 octobre 2018, l'administration fiscale a délivré un avis de mise en recouvrement portant sur la somme totale de 9 902 euros, y compris les intérêts de retard.

Le 23 décembre 2019, les époux [E] ont adressé une réclamation à l'administration fiscale, rejetée par lettre du 5 mars 2020.

Le 22 juin 2020, les époux [E] ont saisi le tribunal judiciaire de Saint-Etienne aux fins d'obtenir l'entier dégrèvement et la restitution des sommes acquittées.

Par jugement du 9 juin 2021, le tribunal judiciaire de Saint-Etienne a :

- débouté les époux [E] de leurs demandes de prononcer le dégrèvement total ou partiel de leur imposition et de leur accorder la restitution de tout ou partie des sommes acquittées;
- débouté les époux [E] de leur demande au titre de l'article 700 du code de procédure civile ;
- condamné les époux [E] aux entiers dépens.

Par déclaration transmise au greffe le 8 juillet 2021, les époux [E] ont relevé appel de cette décision.

Dans leurs conclusions déposées le 27 avril 2022, les appelants demandent à la cour de :

- réformer la décision déférée en ce que :

- elle est entachée d'une erreur de droit, d'une erreur de qualification juridique des faits et, à tout le moins, d'une dénaturation des pièces du dossier, ce qu'il mentionne que

« le capital de la société était divisé en 18 257 actions » que la « Générale de santé clinique [...] détenait 3 000 action soit 14 %, M. [S] [E] [...] détenait 2 558 actions soit 14 % et Mme [G] [...] détenait 2 558 actions soit 14 % » ;

- elle refuse par suite de retenir comme terme de comparaison une mutation préalable du 23 juin 2013 au motif que cette offre de rachat d'actions s'analyserait davantage comme une offre adressée aux petits actionnaires, dont ne font pas partie les époux [E], et qu'elle ne serait pas comparable à une cession de parts de société dans une opération d'investissement sur le marché réel ;

- constater que le rachat par la société de ses propres actions du 23 juin 2013 constitue une mutation de référence justifiant la valorisation unitaire de 26 euros de la participation qu'ils détiennent au capital de la société anonyme IRP (la société) au 1er janvier 2014 ;

- constater que, par référentiel successif, cette valorisation est justifiée au 1er janvier 2015 et au 1er janvier 2016 ;

- prononcer par conséquence l'entier dégrèvement et accorder la restitution des sommes acquittées ;

- constater que les valorisation proposées par l'administration fiscale sont dénuées de pertinence notamment en ce qu'elles ne retiennent ni la décote d'usage pour bien donné en location, ni la décote pour minorité dont ils peuvent se prévaloir à raison de leur participation de 14 % dans le capital de la société ;

- prononcer en conséquence le dégrèvement total ou partiel des impositions mises à leur charge et accorder à due concurrence la décharge de la restitution des impositions contestées ;

- censurer le jugement attaqué comme entaché d'une erreur de droit, d'une erreur de qualification juridique des faits et d'un vice de forme consistant en une insuffisance de motivation, en ce qu'il juge inadaptée la valorisation proposée par M. [O], expert près la cour d'appel, lorsqu'il retient l'application successive d'une décote de 20 %, pour bien donné en location et d'une décote pour minorité de 25% ;

- constater que les valorisations proposées par l'administration fiscale sont dénuées de pertinence notamment en ce qu'elles ne retiennent ni la décote d'usage pour bien donné en location, ni la décote pour minorité dont peuvent se prévaloir les époux [E] en raison de leur participation de 14 % au capital de la SAIRP ;

- censurer le jugement entrepris en ce qu'il est également entaché d'une erreur de droit, d'une erreur de qualification

juridique des faits et d'un vice de forme plus particulièrement, d'une insuffisance de motivation en ce qu'il rejette la valeur mathématique corrigée proposée par l'expert évaluateur M. [O] au motif qu'elle « repose sur une valorisation de l'immeuble établie par un agent immobilier choisi par les demandeurs, contestée par l'administration fiscale et sans que ce soient noués des échanges à partir des termes de comparaison versé au début et discutés » et « plus largement, [qu'il] n'y a pas lieu de retenir une moins-value latente déterminée à partir de l'évaluation non retenu de l'immeuble et sur des taux de rendement contestés » ;

- réformer le jugement en ce qu'il les a déboutés de leur demande d'application au titre de l'article 700 du code de procédure civile ;
- censurer le jugement en ce qu'il conclut que l'administration fiscale a démontré que sa méthode d'évaluation est adaptée à la situation des époux [E] alors que la valeur de productivité retenue par le service est précisément inadaptée et erronée ;
- soustraire aux valorisations rectifiées par l'administration fiscale celles résultant du rapport de l'expert-évaluateur valorisant unitairement la participation à 27 euros au 31 décembre 2014 (ISF 2015), 40 euros au 31 décembre 2015 (ISF 2016), et 50 euros au 31 décembre 2016 (ISF 2017) ;
- prononcer en conséquence le dégrèvement total ou partiel des impositions mises à leur charge et accorder à due concurrence la décharge et la restitution des impositions contestées ;
- réformer le jugement attaqué en ce qu'il les a débouté de leurs demandes au titre de l'article 700 du code de procédure civile et condamnés aux entiers dépens ;
- condamner l'intimée à leur verser la somme de 6 000 euros au titre de l'article 700 du code de procédure civile ainsi qu'à supporter les dépens de l'instance.

Dans ses conclusions déposées le 23 novembre 2021, la DGFP demande à la cour de :

(à titre principal)

- confirmer en toutes ses dispositions le jugement ;
- rejeter l'ensemble des demandes de la partie adverse quant au bien-fondé de la procédure suivie ;
- rejeter les demandes des appelants fondées sur les articles 699 et 700 du code de procédure civile.

Y ajoutant,

- condamner les appelants au paiement à l'administration d'une somme de 1 500 euros au titre de l'article 700 du Code de procédure civile et aux dépens d'appel.

A titre subsidiaire, si la Cour devait donner droit aux arguments de la partie adverse, limiter les valorisations des parts de la société à celles délimitées par le contenu de la réclamation préalable.

L'ordonnance de clôture a été prononcée le 3 mai 2022.

Le 12 décembre 2023, la cour a invité les parties à présenter durant le délibéré les observations qu'elles estimeront utiles quant au respect des dispositions de l'article R* 199-1 du livre des procédures fiscales et à l'éventuelle forclusion du recours des contribuables qui pourrait en résulter.

L'administration fiscale a versé la copie de l'accusé de réception de la lettre du 5 mars 2020 (désignée comme pièce n° 1).

Le 12 décembre 2023, le conseil des appelants a présenté des observations sur le moyen relevé d'office.

Conformément aux dispositions de l'article 455 du code de procédure civile, il y a lieu de se reporter aux conclusions des parties ci-dessus visées, pour un plus ample exposé de leurs prétentions et moyens.

Motivation

MOTIFS DE LA DECISION

Il sera relevé que, en méconnaissance des prescriptions de l'article 954 du code de procédure civile, les appelants mélangent dans le dispositif de leurs écritures leur critique des motifs et des chefs de dispositif du jugement, ainsi que leurs propres moyens et prétentions.

Sur la recevabilité du recours des époux [E]

Selon l'article R* 199-1 du livre des procédures fiscales, l'action du contribuable aux fins de contestation de l'assiette de l'impôt doit être introduite devant le tribunal compétent dans le délai de deux mois à partir du jour de la réception de l'avis par lequel l'administration notifie au contribuable la décision prise sur la réclamation.

En l'espèce, il est constant que l'administration fiscale a rejeté la réclamation préalable obligatoire par lettre recommandée du 5 mars 2020 (pièce n° 5 des appelants), dont l'avis de réception lui est revenu avec la date du 13 mars 2020 (pièce n° 1 de l'intimée).

La lettre de rejet comporte notamment la mention des voies et délais de recours, de deux mois.

Par ailleurs, les époux [E] ont saisi le tribunal judiciaire de leur recours le 22 juin 2020.

Toutefois, et comme l'indiquent les appelants dans leur note en délibéré, les délais de recours ont été prorogés, par l'ordonnance n° 2020-306 du 25 mars 2020, au 24 août 2020.

En conséquence, le recours des appelants doit être déclaré recevable.

Sur la valorisation des titres de la société

Sur la demande principale en dégrèvement total au titre de la méthode comparative

À titre infirmatif, les contribuables reprochent à l'administration fiscale et au tribunal d'avoir écarté la méthode par comparaison, alors que, lors de son assemblée générale du 27 juin 2013, la société a procédé au rachat de 158 de ses propres actions, au prix unitaire de 26 euros. Ils considèrent que le rachat doit être assimilé à l'acquisition au profit d'un tiers et que, en l'espèce, ce rachat a été librement accepté ou refusé par les sortants.

Ils estiment que, dans le marché restreint que représente la cession de ces titres, le prix proposé correspond à la valeur de marché. Ils considèrent que cette valorisation, applicable au 1^{er} janvier 2015, doit également être retenue aux 1^{er} janvier 2016 et 2017 suivants.

À titre confirmatif, l'administration fiscale estime que la notion de marché réel suppose une libre confrontation des offres d'achat et des offres de vente, dans des conditions de pleine concurrence, impliquant une véritable négociation, et que le prix de rachat n'ait ainsi pas été prédéterminé. Elle considère que tel n'est pas le cas en l'espèce puisque le prix a été unilatéralement fixé par l'assemblée générale de la société, ce qui est antinomique du jeu de l'offre et de la demande. Elle indique en outre que les 158 actions cédées à la suite de l'assemblée générale ne représentent que 0,85 % du capital, tandis que les actions des contribuables en représentent 14 %. Elle ajoute qu'en fonction seulement de l'actif net de la société, la valeur unitaire des actions étaient alors, en 31 décembre 2012, de 113,80 euros.

Sur ce,

En application de l'article L. 17 du livre des procédures fiscales, la valeur vénale réelle d'après laquelle les biens sont estimés pour la liquidation des droits est constituée par le prix qui pourrait en être obtenu par le jeu de l'offre et la demande dans un marché réel au jour du fait générateur.

L'évaluation de titres non cotés en bourse doit être ainsi appréciée en tenant compte de tous les éléments disponibles dont l'ensemble permet d'obtenir une évaluation aussi proche que possible de celle qu'aurait déterminé le jeu de l'offre et de la demande dans un marché réel à la date du fait générateur de l'impôt.

Cette valeur doit être déterminée à partir d'une comparaison tirée de la cession, à l'époque de la mutation, de biens intrinsèquement similaires, sauf le cas où, en raison de la singularité du bien soumis aux droits, toute comparaison est impossible.

En l'espèce, les appelants soutiennent à l'appui de leur demande de dégrèvement total la prise en compte, à titre de comparaison, le rachat de titre effectué par la société le 28 juin 2013.

Cependant, d'une part, l'évaluation des titres devant intervenir au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre des années 2015, 2016 et 2017, cet élément de comparaison unique ne peut permettre de référencer la valeur des titres au jour du fait générateur de l'impôt.

D'autre part, c'est par des motifs pertinents, qui répondent aux conclusions d'appel et que la cour adopte, que le tribunal a retenu que cette opération de rachat de titres ne correspondait pas au jeu de l'offre et de la demande dans un marché réel, étant relevé en outre que cette opération repose sur une offre unilatérale de l'assemblée des actionnaires, dès lors dépourvue de toute négociation, et qui a porté sur une infime partie du capital (158), tandis que l'appelant était propriétaire de 2 258 actions, représentant 14 % du capital et représentait l'un des trois plus importants actionnaires de la société.

L'élément de comparaison sur lequel s'appuie les appelants, qui justifierait d'un dégrèvement total, n'est dès lors pas pertinent.

Dès lors, la demande de dégrèvement total doit être rejetée et le jugement sera confirmé de ce chef.

Sur la demande subsidiaire en dégrèvement partiel

À titre infirmatif et subsidiaire, les contribuables sollicitent un dégrèvement partiel en contestant au jugement d'avoir écarté, dans le cadre de l'évaluation par valeur mathématique (ou l'actif net) la décote affectant le bien immobilier détenu par la société de 20 % concernant les biens donnés en location et la décote de minorité de 25 % devant affecter les titres. Concernant la décote pour location, ils considèrent que la valorisation d'un immeuble diffère selon son occupation et que l'actif immobilier destiné à la location ouvre droit à l'application de la décote d'usage pour bien loué. Concernant la décote pour minorité, ils se prévalent de ce qu'ils ne détenaient que 14 %, ce qui constitue une participation minoritaire simple au regard des seuils de détention habituellement retenus par la doctrine fiscale, qui ne leur permettait pas d'être majoritaire.

Ils considèrent que le fait que l'appelant ait été désigné président du conseil d'administration est sans emport sur le caractère minoritaire de la participation qu'ils détiennent.

A l'égard de la méthode d'évaluation des titres par valeur mathématique corrigée, retenue par leur expert, ils estiment que le tribunal l'a écarté en procédant par inversion de la charge de la preuve et que l'expertise immobilière qu'ils produisent justifie valablement de la valeur de l'immeuble.

Concernant la méthode d'évaluation par la valeur de productivité, ils soutiennent que l'administration fiscale ne pouvait réintégrer le montant des amortissements pratiqués, seul le bénéfice pouvant faire l'objet de tels retraitements afin de s'assurer de sa récurrence et de son caractère reproductible et que les taux de rendement qu'ils proposent, contrairement à ceux retenus par l'administration fiscale, sont fondés.

Ils concluent en demandant que soit retenues des valeurs de titres de 27 euros, au 31 décembre 2014, 40 euros au 31 décembre 2015 et 50 euros au 31 décembre 2016.

À titre confirmatif, l'administration fiscale soutient que, pour la méthode de valorisation mathématique, la décote pour location ne concerne que les logements d'habitation. Elle demande également la confirmation du rejet de la décote pour

le caractère minoritaire des titres.

Elle exclut la prise en compte d'une moins-value latente, fondée sur des taux de rendement (8,9 %) non attestés.

Sur ce,

Préalablement, il convient de rappeler que l'administration fiscale, à la suite de la rectification et aux termes des échanges entre les parties (conclusions intimée p. 9), a valorisé les titres à hauteur de 147, 336 et 229 euros au titre des années litigieuses (ISF 2015 à 2017), et a appliqué un abattement de 10 % pour manque de liquidité de titres de sociétés non cotées.

Les moyens développés par les appelants, qui visent à critiquer l'évaluation des titres retenue par l'administration fiscale (particulièrement la méthode d'évaluation par la valeur mathématique ou d'actif net et par le taux de rendement) et à proposer, par le truchement de l'expertise comptable (pièce n 11) et immobilière (pièces n° 12 à 12.5) qu'ils produisent une autre méthode d'évaluation (la méthode d'évaluation par la valeur mathématique corrigée), les conduisent à solliciter, à titre subsidiaire (puisque la demande dégrèvement total a été écartée) dans le dispositif de leurs conclusions la substitution de la valorisation nominale des titres utilisée par l'administration fiscale à celle qu'ils proposent, soit 27 euros pour l'année 2015, 40 euros pour l'année 2015 et 50 euros pour l'année 2016.

Ainsi, la demande de dégrèvement partiel des appelants n'est pas chiffrée en fonction du montant des droits dus mais en fonction des paramètres de l'assiette de ces droits, l'abaissement de la valeur nominale des titres entraînant nécessairement celui de l'assiette et, en conséquence, celui de l'impôt qui est dû.

Toutefois, dans leur réclamation initiale, sur la base de la combinaison de la valeur mathématique corrigée et de la valeur de rendement qu'ils exposaient, les appelants concluaient à des valorisations nominales de 70 euros pour l'année 2015, 82 pour l'année 2016 et 90 euros pour l'année 2017.

Or, ces chiffres sont supérieurs à ceux retenus par les appelants, dans leur demande subsidiaire.

Il en résulte que, à admettre cette évaluation, elle conduirait à opérer au bénéfice des appelants un dégrèvement supérieur à celui qui résulte des valorisations contenues dans la réclamation initiale.

Or, il résulte de l'article L. 199 C du livre des procédures fiscales que le litige relatif à l'imposition porté devant la juridiction est délimité par le contenu de la réclamation préalable adressée à l'administration.

Sur le visa de ce texte, l'administration fiscale soutient ainsi que, l'évaluation des titres sollicitée par les contribuables devant le tribunal judiciaire est inférieure à celle indiquée dans leur réclamation, le principe ci-dessus énoncé n'a pas été respecté et que les demandes des appelants ne sont ni recevables ni fondées.

Les appelants rétorquent que les valorisations de l'expert se situent dans une fourchette couverte par leur réclamation préalable, puisqu'ils sollicitaient dans le cadre de celle-ci un entier dégrèvement sur la base d'une valorisation unique à 26 euros.

Toutefois, comme cela a été précédemment rappelé, seule la demande de dégrèvement total repose sur une valorisation à 26 euros, correspondant à celle retenue dans les déclarations effectuées par les appelants.

La demande, subsidiaire, de dégrèvement partiel repose, selon les termes de la réclamation, sur des valeurs alternatives des titres que les appelants ont eux-même fixé à 70, 82 et 90 euros.

Accueillir la demande de dégrèvement partiel, selon les termes dans lesquels elle est formulée devant la cour, reviendrait à faire droit à des demandes supérieures à celles initialement formulées par les appelants dans leur réclamation.

En outre, c'est par des motifs pertinents et que la cour adopte, qui n'encourent pas les critiques formulées par les appelants, étant relevé particulièrement que l'erreur concernant le nombre de titres et la fraction du capital détenue par la société Générale de clinique est sans emport, que le tribunal a rejeté la valorisation des titres par la méthode mathématique corrigée proposée par l'expert et les critiques des appelants concernant la valorisation par rendement retenue par l'administration fiscale.

Dès lors, il doit être retenu que les appelants ne peuvent être accueillis en leur demande de dégrèvement partiel puisqu'elle conduirait en toute hypothèse à faire droit à des prétentions supérieures à celles qu'ils avaient énoncées dans leur réclamation initiale et qu'elle n'est, du reste, pas fondée.

Le jugement sera dès lors confirmé.

Sur les autres demandes

Les appelants, perdent en leur recours, et en supporteront les dépens.

Par ailleurs l'équité commande de les condamner à payer à l'administration fiscale la somme de 1 500 euros au titre de l'article 700 du code de procédure civile et de rejeter leur demande.

Dispositif

PAR CES MOTIFS

La cour,

Statuant par arrêt contradictoire, rendu en dernier ressort et par mise à disposition au greffe,

Confirme le jugement en toutes ses dispositions ;

Y AJOUTANT,

Condamne M. et Mme [S] et [P] [E] à supporter les dépens d'appel ;

Condamne M. et Mme [S] et [P] [E] à payer à la direction générale des finances publiques la somme de 1 500 euros au titre de l'article 700 du code de procédure civile et rejette leur demande au titre des frais irrépétibles.

LA GREFFIERE LA PRESIDENTE