

# Contentieux fiscal de l'évaluation : du bon usage de textes méconnus

Par Thierry Saint-Bonnet,  
Expert-Comptable  
et Commissaire aux Comptes, expert  
près la Cour d'appel de Paris  
et des Cours administratives d'appel  
de Paris et de Versailles

**Il y a une dizaine d'années, le Gouvernement et le Parlement ont manifesté le souhait d'améliorer la sécurité juridique des relations entre l'Administration fiscale et les contribuables. Une nouvelle approche devait être mise en œuvre, concrétisée par les articles 1651 M et 1653 du CGI<sup>1</sup>. Elle s'est également manifestée dans un rapport commandité en juin 2008<sup>2</sup>.**

Ces mesures visaient à faire intervenir un expert indépendant, notamment sur les problématiques d'évaluation des droits sociaux, au stade du précontentieux. Force est de constater que le premier texte n'a pas reçu une application fréquente et que la proposition n° 25 du rapport n'a pas été traduite dans un texte législatif. Par ailleurs, il faut rappeler qu'il existe depuis 1981, un texte codifié à l'article R\* 202-3 du LPF qui stipule, dans certains domaines et dans les instances judiciaires en matière de droits d'enregistrement (et d'ISF) ou de taxe de publicité foncière, que l'expertise est de droit si elle est demandée par le contribuable. La rédaction de cet article étant quelque peu ambiguë, son application a rencontré quelques difficultés.

## Expertise dans le précontentieux

### Expertise des articles 1651 M (contentieux administratif) et 1653 BA (contentieux judiciaire) du CGI

Il faut préciser que ces articles ne sont pas réservés aux seuls litiges relatifs à l'évaluation d'entreprises ou de droits sociaux. En effet, ils sont susceptibles de s'appliquer à toutes les contestations portées devant :

- les commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ;
- la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ;

- les commissions départementales de conciliation.

Les deux articles du CGI prévoient la possibilité de **recourir à un expert pour éclairer les travaux des commissions appelées à intervenir**, à titre consultatif, dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire. Leurs dispositions sont applicables aux propositions de rectification adressées à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2008. Ce sont fréquemment des problématiques de valeur qui sont portées devant les commissions paritaires, au premier rang desquelles les contestations entre l'Administration fiscale et les contribuables, en matière de valorisation d'entreprises et de titres de sociétés non cotées.

Les dispositions issues de la loi du 25 décembre 2007 devaient être commentées par la DGFIP, s'agissant en particulier :

- des modalités pratiques du recours aux experts (moment de leur intervention dans la procédure, formalités requises, ...) ;
- des conditions éventuelles relatives à leur personne et à leurs qualités ;
- des conséquences de leurs conclusions sur l'avis rendu par les commissions.

Près de dix ans après la publication de la loi, on peut constater qu'aucune instruction fiscale n'a été publiée et que le BOFIP-Impôts est assez laconique sur le sujet. Pourtant, le rapporteur général du texte avait souligné qu'il s'agissait « d'une réforme importante » pour les besoins de la fiscalité des transactions<sup>3</sup>.

Avant d'aborder l'aspect pratique du sujet, il convient de préciser que si les articles 1651-M et 1653 BA du CGI prévoient la possibilité pour le contribuable de demander au président des commissions de désigner un expert pour éclairer celles-ci, seul le président est décisionnaire. En d'autres termes, la décision, sans recours possible, ressort du pouvoir discrétionnaire du président des commissions. Faute de pouvoir s'appuyer sur des commentaires administratifs, les présidents de commission se sont montrés réticents pour désigner des experts dans les litiges opposant le fisc et les contribuables. Nonobstant, des conseils avisés (experts-comptables et avocats fiscalistes) se sont avérés suffisamment persuasifs pour obtenir des présidents de commissions l'application de la loi. C'est ainsi que plusieurs expertises ont été mises en œuvre au cours des derniers mois<sup>4</sup>.

L'aspect opérationnel pose notamment les questions suivantes.

#### ■ Choix de l'expert

Plusieurs voies sont possibles :

- choix direct par le président,
- recours à une liste d'experts, laquelle ?

#### Notes

1. L. 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007, art. 17.

2. Rapport au Ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, "Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables", Olivier Fouquet, président de section au Conseil d'Etat, juin 2008.

3. Philippe Marini, Séance du Sénat du 17 décembre 2007.

4. V. T. Saint-Bonnet, "L'expertise des articles 1651 M et 1653 BA du CGI (et retour sur l'article L. 103 A du LPF)", Dr. fisc. n° 19-20, Etudes 303, 7 mai 2015.

- liste spécifique,
- tableau de l'ordre des experts-comptables,
- liste des commissaires aux comptes,
- experts de justice inscrits,
- membres de compagnies spécialisées (CCEF, A3E, SFEV, ...),
- sur proposition du contribuable.

En toute hypothèse, les experts susceptibles d'être désignés doivent avoir une compétence appropriée en évaluation d'entreprises et un minimum de connaissance en matière de contentieux fiscal. Les membres du Club Fiscal des experts-comptables, s'ils peuvent compléter leur formation en matière d'évaluation d'entreprises en suivant des cursus tels que proposés par la CCEF<sup>5</sup> ou la CNCC<sup>6</sup>, devraient répondre aux critères requis.

#### ■ Définition de la mission

Le président de la commission doit délimiter la mission qu'il confie à l'expert. En pratique, il reprend la demande formulée par le contribuable, mais il peut l'amender si celle-ci n'est pas suffisamment précise ou tend à des manœuvres dilatoires.

#### ■ Saisine de l'expert

Le secrétaire de la commission avise l'expert de sa mission et lui adresse les documents examinés par les commissaires.

#### ■ Lettre de mission

L'expertise étant sollicitée par le contribuable et à ses frais, il est nécessaire d'établir une lettre de mission, car il s'agit d'une mission contractuelle.

#### ■ Déroulement des opérations d'expertise

En pratique, il est possible de s'inspirer du processus habituel mis en œuvre par les experts de justice. En réalité, il s'agit d'une « mini » expertise judiciaire en raison des délais impartis, mais qui doit respecter le principe du contradictoire. Il est conseillé de formuler au président la demande de désignation au plus tôt, afin que l'expert dispose de délais compatibles.

La commission peut communiquer à l'expert, sans méconnaître la règle du secret professionnel, les renseignements destinés à lui permettre de remplir sa mission. Les personnes consultées sont tenues au secret

professionnel dans les conditions prévues à l'article L 103 du LPF.

#### ■ Portée du rapport de l'expert

L'expertise vise à « éclairer la commission ». Les conclusions de l'expert ne peuvent donc en aucune façon, s'imposer à la commission qui restera libre de les suivre ou de les écarter.

#### ■ Economie de la mesure

Dans les cas justifiés, il faut encourager le recours par les présidents de commissions fiscales paritaires à l'expertise des articles 1651 M et 1652 BA du CGI. Cette mesure peut débloquent les situations, avant d'engager un contentieux coûteux et toujours trop long. Elles peuvent se traduire également par une reprise du dialogue et une ébauche de solution à la satisfaction des intéressés et à coût nul pour les finances publiques, puisque les honoraires de l'expert sont supportés par le contribuable.

### Rapport Fouquet de juin 2008 : une approche avortée

#### ■ Proposition n° 25 du rapport

La proposition 25 visait à inscrire dans le LPF, en cas de désaccord sur l'évaluation de titres non cotés (et de biens immobiliers) d'une valeur supérieure à 200 K€, la possibilité de désigner un expert devant la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou la commission de conciliation. Devant ces commissions, le contribuable aurait eu la possibilité de demander la nomination qui aurait été de droit, d'un expert désigné d'un commun accord avec l'Administration fiscale (à défaut, celui-ci serait désigné en référé par le juge des référés du TA ou du TGI, ou bien encore, autre solution, par le président de la commission).

Certains membres du groupe de travail avaient proposé de prévoir la faculté de désigner un expert, dès le stade du rejet des observations du contribuable pour accélérer la procédure. Toutefois, les représentants de l'Administration fiscale avaient fait valoir qu'en instituant cette faculté à ce stade précoce, on privait la commission départementale et la commission de conciliation d'une partie de leur intérêt.

#### ■ Suite du rapport

La proposition 25 qui tendait à rendre l'expertise de droit, à partir d'un enjeu supérieur à 200 K€, n'a pas été suivie d'effet. En effet, l'Administration fiscale se montre toujours réticente à l'intrusion d'un expert indépendant dans les litiges l'opposant aux contribuables, en matière de contentieux portant

sur la valeur. En outre, il était envisagé de répartir les frais d'expertise au prorata de l'écart entre la déclaration du contribuable, d'une part, et la valeur retenue par la commission départementale, d'autre part. Par exemple, pour une valeur déclarée de 100, redressée à 300, fixée à 150 par l'expert et la commission départementale, la répartition des frais d'expertise aurait été ventilée à hauteur de 25 % pour le contribuable et 75 % pour l'Administration fiscale. Si cette proposition pouvait permettre d'éviter des redressements fantaisistes, elle avait des conséquences budgétaires qui ont contribué à ne pas la mettre en œuvre.

*Remarque : si l'on peut comprendre les critiques formulées à l'égard de la proposition 25 du rapport Fouquet, on ne peut s'expliquer le silence de Bercy sur les modalités d'application des articles 1651 M et 1653 BA du CGI. La DGFIP s'honorait à commenter un texte qui a bientôt dix ans et qui a démontré son efficacité lorsqu'il a pu être mis en œuvre. Il faut donc encourager le recours à l'expertise dans le précontentieux de l'évaluation, d'autant qu'il est à coût nul pour les finances publiques. Le rôle des experts-comptables est important en la matière, car si un nombre forcément limité d'entre eux a vocation à être désignés en qualité d'expert, ils doivent absolument recourir à ce processus en qualité de conseil des contribuables.*

### Expertise spéciale de l'article R\* 202-3 du LPF

Sur le fondement de l'article R\* 202-3 du LPF, en matière de droits d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière (et d'ISF par renvoi), l'expertise est de droit si elle est demandée par le contribuable ou par l'Administration dans les instances qui font suite aux décisions prises sur les réclamations indiquées à l'article R\* 202-1 al. 2 du LPF.

#### Procédure d'expertise

L'article R\* 202-1 précise qu'en matière de droits d'enregistrement (et d'ISF), les décisions prises sur les réclamations relatives à la valeur vénale réelle d'immeubles, de fonds de commerce et des marchandises neuves qui en dépendent, de clientèles, de droit à un bail ou au bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, de navires ou de bateaux peuvent être attaquées devant le TGI. L'article R\* 202-3

#### Notes

5. Spécialisation en évaluations d'entreprises, CCEF, cursus sur 2 ans.

6. CNCC Formation des CAC, Spécial évaluation, 3 niveaux, 10 modules : fondamentaux, approfondissement, expert.



stipule que l'expertise est de droit si elle est demandée par le contribuable ou par l'Administration.

La rédaction de ces deux articles pose des difficultés pratiques. Un arrêt récent de la Cour de cassation permet de faire le point sur la question<sup>7</sup>.

## Caractère impératif de la mesure

Le tribunal n'a à apprécier ni l'opportunité, ni l'utilité d'une expertise régulièrement sollicitée. Ainsi, la Cour de cassation a jugé que la demande ne peut être refusée aux motifs qu'elle n'est pas opportune, ni probablement réaliste en raison de l'ancienneté des faits. Il en est de même si les arguments invoqués par le contribuable ne justifient pas une expertise ou si l'Administration a adopté l'avis exprimé par la Commission départementale de conciliation.

La jurisprudence de la Cour de cassation est constante sur le caractère impératif de la mesure.

Avec l'arrêt du 20 septembre 2016, on ajoutera désormais que l'expertise est de droit, même dans l'hypothèse où la valorisation constatée est celle du contribuable, telle que cela est relaté dans la décision de la Cour. En conséquence, le texte doit être interprété strictement, au moins en matière de recours à l'expertise. Il faut cependant qu'une demande soit formulée par l'une des parties. Rien ne s'oppose, bien entendu, à ce que le tribunal ordonne d'office une mesure d'instruction, mais celle-ci ressort de l'expertise classique des articles 263 et suivants du Code de procédure civile. Au cas d'espèce, notre propos vise l'expertise « spéciale » de l'article R\* 202-3.

La demande doit être explicite et non équivoque. L'article R\* 202-3 prévoit qu'il n'est pas possible de cumuler les demandes d'expertise tout au long du contentieux. L'arrêt de la Cour consacre une application stricte du texte sur le recours à l'expertise, mais apparaît plus flexible pour l'applicabilité aux droits sociaux.

## Application de la procédure d'expertise aux droits sociaux

### ■ Textes

Dans la liste des biens susceptibles de faire l'objet de l'expertise spéciale de l'article R\* 202-3, on peut relever un grand absent : les droits sociaux, du moins si on s'en tient à une interprétation du texte de l'article R\* 202-1. Cette omission est regrettable car la valorisation des titres non cotés demeure l'un des exercices les plus complexes en matière d'évaluation des biens.

### ■ Commentaires administratifs

Le BOFiP est pour le moins lapidaire<sup>8</sup>. Il se borne à rappeler le texte, mais il n'est pas fait mention des droits sociaux, ni des décisions de jurisprudence favorables aux recours à l'expertise en la matière.

### ■ L'évolution jurisprudentielle

L'interprétation littérale des articles R\* 202-1 et R\* 202-3 ne permet pas, *a priori*, d'inclure les droits sociaux dans l'énumération des biens dont l'évaluation est susceptible d'être réalisée dans le cadre de la procédure spéciale. Cependant, certains praticiens ont une lecture plus souple du texte en soulignant l'évolution jurisprudentielle<sup>9</sup>.

En effet, la Cour de cassation estime que le contribuable est fondé à demander une expertise lorsque l'Administration a procédé à l'évaluation des titres à partir de la valeur du fonds de commerce composant l'actif de la société. Inutile de souligner que toute entreprise possède un « *fonds de commerce* » ou équivalent et que toute évaluation d'entreprise repose sur l'évaluation du *goodwill*.

A ce stade, il est intéressant de rappeler l'historique de certains arrêts rendus par la Cour de cassation : un arrêt de 1984 concerne une société exploitant une brasserie, un autre de 1989 est rendu au bénéfice d'une société du secteur céréalier, puis en 1993, la Cour se prononce en faveur d'une société de peinture et de vitrerie. Enfin, l'expertise est déclarée de droit en 1998 pour une société industrielle. Ces quelques arrêts se démarquent progressivement de la notion traditionnelle de fonds de commerce dont l'évaluation ressortait de barèmes utilisés par les experts et les tribunaux. Ce bref rappel permet de souligner que la jurisprudence fait une application souple du texte de 1980. Dans les différents arrêts précités, la Cour de cassation a pris en compte l'élargissement progressif de la notion de fonds de commerce qui est passée du commerce de détail au fonds industriel, puis au fonds d'entreprise. Cette évolution est justifiée si on se réfère aux diverses définitions actuelles du fonds de commerce (juridique, fiscale, comptable, économique).

*Remarque : les entreprises revêtent de nos jours le plus souvent la forme de sociétés et le législateur devrait un tirer les conséquences. Il serait judicieux de compléter la liste des biens susceptibles de faire l'objet de l'expertise spéciale en l'étendant aux droits sociaux.*

*Il serait également pertinent que l'Administration prenne en compte le cheminement*

*de la jurisprudence et modifie le BOFiP en conséquence. La prise en compte de l'évolution du droit économique évitera des contentieux toujours trop longs et trop coûteux pour les contribuables.*

*L'expert désigné par le Président du TGI sera le plus souvent un expert judiciaire, mais le rôle des experts-comptables, conseils privilégiés des contribuables, est fondamental car ils doivent attirer l'attention de leurs clients sur l'intérêt de recourir à l'expertise de l'article R\* 202-3.*

## Considérations finales

L'Administration montre peut d'appétence à l'intervention d'un expert indépendant dans les litiges concernant les évaluations d'entreprises et de droits sociaux. Elle préfère aller au contentieux où elle pense que les magistrats seront réceptifs à ses pratiques issues du Guide de l'évaluation des entreprises et des titres de sociétés, publié fin 2006. Cette démarche n'est pas légitime car la jurisprudence ne reconnaît aucune valeur juridique au Guide, trop souvent pris pour une bible par ses utilisateurs. Les tribunaux sont parfaitement fondés à écarter les mauvaises évaluations, qu'elles émanent des contribuables ou du fisc.

Il serait souhaitable que le positionnement de l'Administration soit influencé par l'arrêt du 20 septembre 2016 car, c'est le fin mot de l'histoire, l'expert a déterminé des valeurs proches de celles retenues par le Service. Certes, la méthodologie mise en œuvre par l'expert a été assez différente de celle appliquée par l'Administration, mais cela n'altère pas la démonstration.

L'évaluation des droits sociaux est un exercice délicat, aussi le recours à des professionnels compétents est-il hautement souhaitable dans les litiges opposant l'Administration et les contribuables. En l'espèce, les experts-comptables ont un rôle à jouer : évaluateurs, s'ils ont les compétences et, en toute hypothèse, conseil car ils doivent connaître et faire appliquer des textes méconnus, mais dont la mise en œuvre peut être judicieuse. ■

## Notes

7. Cass. com. 20 sept. 2016, n° 14-30065 ; V. T. Saint-Bonnet, "Évaluation de droits sociaux. Du bon usage des dispositions de l'article R\* 202-3 du LPF : application stricte d'un texte encore (un peu) ambigu", Dr. fisc. n° 49, Com. 637.

8. BOI-CTX-JUD-10-30-20, 12 sept. 2012.

9. Doc. Fisc. Lefebvre, ENR-VII -19560.