

SUCCESSIONS

Assiette imposable - Évaluation

Études F-63 700, F-63 450, F-63 500 et F-66 350-20

Aménagement des règles d'évaluation des entreprises transmises par décès (Art. 98)

Pour l'évaluation des titres non cotés ou des actifs incorporels en cas de transmission d'une entreprise par décès, la loi prévoit désormais expressément la prise en compte de la dépréciation résultant du décès. Ces dispositions s'appliquent aux successions ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2005.

RÉGIME ACTUEL

500. En matière de transmissions à titre gratuit, les biens sont évalués à leur valeur vénale (CGI, art. 666). Les biens doivent être compris dans les bases de l'impôt pour leur valeur vénale au jour du fait générateur de l'impôt, soit, en matière de successions, au jour du décès (V. étude F-66 200-2). Pour les biens meubles (autres que les valeurs mobilières cotées et les créances à terme) la valeur servant de base à l'impôt est déterminée par la déclaration détaillée et estimative des parties (CGI, art. 758).

Modalités d'évaluation des titres non cotés de sociétés

501. S'agissant des valeurs mobilières non cotées en bourse, la valeur vénale doit être appréciée d'après l'ensemble des éléments qui permettent d'obtenir un chiffre aussi voisin que possible de celui qu'aurait entraîné le jeu normal de l'offre et de la demande (V. étude F-63 700).

502. Les divers éléments susceptibles d'influer sur la valeur sont, notamment :

- le bilan, dont on peut tirer une valeur mathématique du titre ;
- le rendement, à partir duquel on peut aussi déterminer une valeur ;
- le prix de transactions récentes portant sur des titres identiques ;
- l'activité et le crédit de la société ;
- l'évolution des bénéfices et du chiffre d'affaires ;
- les perspectives d'avenir de la société dans le secteur considéré.

503. La possibilité de prendre en compte les perspectives d'avenir comme élément d'évaluation a été reconnue par la Cour de cassation, étant précisé que seules les perspectives existant à la date du fait générateur de l'impôt sont à prendre à considération, abstraction faite, par conséquent, des perspectives qui pourraient se révéler postérieurement, notamment à la date du contrôle (Cass. com., 19-12-1989, n° 88-13.519.- Cass. com., 7-12-1993, n° 91-21.795).

Modalités d'évaluation des fonds de commerce et clientèles

504. Un fonds de commerce se compose d'éléments incorporels et corporels, la réunion de ces divers éléments concourant à la valeur vénale du fonds (V. étude F-63 450).

505. Les éléments incorporels sont constitués par :

- la clientèle et l'achalandage ;
- le droit au bail ;
- le nom commercial et l'enseigne ;
- d'autres éléments incorporels tels que, notamment, les brevets d'invention, les dessins et modèles industriels, les marques de fabrique, les licences, la propriété littéraire et artistique.

Chacun des éléments ci-dessus peut, en raison de l'influence de certains facteurs, avoir une valeur autonome et, par conséquent, une importance relative variable. Le fonds de commerce peut donc exister alors que certains de ces éléments font défaut.

506. En règle générale, la valeur des fonds de commerce est déterminée essentiellement à partir du chiffre d'affaires de l'entreprise, de la situation et de l'importance des locaux, du bail et de ses différentes clauses.

Dans le guide de l'évaluation des biens de l'Administration fiscale, un barème d'évaluation des fonds de commerce est établi en fonction des usages spéciaux à chaque profession (V. étude F-63 550).

Toutefois, de nombreux autres facteurs, comme par exemple la renommée de l'exploitant ou les perspectives d'avenir, ont une influence sur l'augmentation ou la diminution de la valeur d'un fonds de commerce.

507. En ce qui concerne l'évaluation des clientèles des professions libérales et des offices publics et ministériels, les facteurs essentiellement pris en compte, en plus du montant des recettes, sont les suivants :

- notoriété et qualités professionnelles ;
- localisation géographique ;
- disposition des locaux professionnels ;
- existence d'un bail.

RÉGIME NOUVEAU

508. L'article 98 de la loi de finances rectificative pour 2004, qui résulte d'un amendement adopté par le Sénat, a pour objet de prendre en compte, pour l'évaluation d'une entreprise transmise par décès, la dépréciation résultant du décès de la personne qui occupe une place déterminante dans l'entreprise.

509. Ainsi, l'article 764 A, nouveau, du CGI, prévoit qu'en cas de décès du dirigeant, il est tenu compte, pour la liquidation des droits de mutation par décès, de la dépréciation éventuelle résultant dudit décès et affectant la valeur des titres non cotés ou des actifs incorporels ainsi transmis.

Dirigeants concernés

510. Les dirigeants dont le décès est susceptible d'entraîner une dépréciation de l'entreprise sont précisément énumérés par le nouveau texte. Il s'agit :

- du gérant d'une SARL ou d'une société en commandite par actions non cotée ;
- de l'un des associés en nom d'une société de personnes ;
- de l'une des personnes qui assument la direction générale d'une SA non cotée ;
- de l'exploitant d'un fonds de commerce ou d'une clientèle ;
- du titulaire d'un office public ou ministériel.

Biens concernés

511. Les biens dont la dépréciation peut être prise en compte du fait du décès sont exclusivement :

- les titres non cotés de sociétés ;
- les actifs incorporels.

512. La prise en compte des incidences du décès du dirigeant, qui pouvait déjà faire partie des éléments concourant à l'évaluation de ces biens, dans le cadre de l'appréciation des perspectives d'avenir (V. n° 503, n° 506 et n° 507), est désormais expressément posée par la loi.

513. Toutefois, cette appréciation de l'incidence du décès sur la perte de valeur des biens concernés pourra se révéler particulièrement délicate dans certains cas.

En outre, la dépréciation résultant du décès devra être évaluée à la date du fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire à la date du décès, sans que des incidences qui se révèlent postérieurement puissent être prises en compte. Cette règle pourrait conduire à des difficultés pour faire valoir auprès de l'Administration la dépréciation des biens en cause.

On attendra avec intérêt les précisions de l'Administration sur ces questions.

Entrée en vigueur

514. À défaut de disposition particulière, ces dispositions s'appliquent aux successions ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2005 (lendemain de la publication de la loi de finances rectificative pour 2004 au JO). ■

CESSIONS DE FONDS DE COMMERCE, DE CLIENTÈLES ET CONVENTIONS ASSIMILÉES CESSIONS D'OFFICES PUBLICS ET MINISTÉRIELS

Exonérations

Études F-64 000, F-68 100, F-68 200, F-68 500 et F-91 500

Restriction du champ d'application du dispositif temporaire des droits de mutation à titre onéreux afférents à la cession d'une branche complète d'activité (Art. 52)

Afin d'enrayer le développement d'opérations de refinancement ou de réévaluation d'actifs réalisées essentiellement dans un but fiscal, le présent article restreint le champ d'application du dispositif temporaire d'exonération des plus-values professionnelles institué par la loi « Sarkozy », afin de le recentrer sur son objet initial qui est de favoriser la reprise ou le transfert d'activités dans les centres villes et les zones rurales

Sont ainsi exclues du champ d'application du dispositif d'exonération, les opérations dans lesquelles le bénéficiaire de la cession est une société ou un groupement :

- dont plus de 50 % des droits de vote sont détenus par le cédant et les personnes de son groupe familial ;
- ou dans lequel le cédant assure la direction effective.

Ces nouvelles dispositions, qui concernent également le champ de l'exonération de droits d'enregistrement, s'appliquent aux cessions intervenues entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2005.

Toutefois, la remise en cause de l'exonération des plus-values professionnelles lorsque la condition d'absence de liens entre le cédant et le bénéficiaire de la cession n'est pas respectée au cours des trois années qui suivent la réalisation de la cession, ne s'applique pas aux droits d'enregistrement.

515. Pour un commentaire détaillé de cette mesure, voir, dans la rubrique BIC/IS, n° 78 et s. ■

Mesures diverses

Nous signalons brièvement ci-après les autres mesures de la loi de finances rectificative pour 2004 intervenues en matière d'enregistrement et de timbre.

Assujettissement au droit fixe de la déclaration d'insaisissabilité de la résidence principale (Art. 95, V et VI)

516. La loi n° 2003-721 sur l'initiative économique du 1^{er} août 2003 (JO 5-8-2003) a apporté un moyen supplémentaire de protection de l'entrepreneur individuel, en lui donnant la faculté de déclarer insaisissable sa résidence principale (V. Revue D.O 30/2003, n° 61 s. ; V. étude A-10 300-23).

517. Ainsi, aux termes de l'article L. 526-1 du Code de commerce, une personne physique immatriculée à un registre de publicité légale à caractère professionnel ou exerçant une activité professionnelle agricole ou indépendante peut déclarer insaisissables ses droits sur l'immeuble où est fixée sa résidence principale. Cette déclaration, publiée au bureau des hypothèques (ou, dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle, au livre foncier), n'a d'effet qu'à l'égard des créanciers dont les droits naissent, postérieurement à la publication, à l'occasion de l'activité professionnelle du déclarant.

Lorsque l'immeuble est à usage mixte professionnel et d'habitation, la partie affectée à la résidence principale ne peut faire l'objet de la déclaration que si elle est désignée dans un état descriptif de division.

518. Le droit fixe d'enregistrement de 15 € prévu à l'article 846 bis du CGI s'applique désormais aux **déclarations et états descriptifs de division établis en vue de la déclaration d'insaisissabilité** effectuée en application des articles L. 526-1 à L. 526-3 du Code de commerce. Ces dispositions s'appliquent aux **déclarations et états publiés au fichier immobilier à compter du 1^{er} janvier 2005.**

Cette mesure avait été annoncée au cours des débats au Sénat sur la loi de finances pour 2005 (V. D.O Actualité 43/2004, n° 2).

519. À compter du 1^{er} janvier 2006, le droit fixe prévu à l'article 846 bis du CGI sera porté à 25 €.

Faculté pour les maires de consulter les registres de l'enregistrement sans ordonnance du juge (Art. 99)

520. À compter du 1^{er} janvier 2005, les maires (ou les personnes agissant à leur demande) peuvent, sur délibération du conseil municipal, **obtenir des extraits des registres de l'enregistrement** clos depuis moins de 100 ans pour les besoins des recherches relatives à la **dévolution d'un bien vacant**, sans qu'il soit besoin de demander l'ordonnance du juge du tribunal d'instance (étude F-63 100-84).

Cet article complète l'article L. 106 du LPF afin de rendre applicable l'article 147 de la loi du 13 août 2004 sur les responsabilités locales, qui prévoit la dévolution des biens vacants aux communes.

Aménagement de l'affectation du droit de timbre perçu pour la validation du permis de chasser (Art. 123)

521. À compter du 1^{er} janvier 2005, le droit de timbre de 9 € prévu à l'article 964 du CGI et perçu pour la validation du permis de chasser, est affecté, à hauteur de 4 €, aux fédérations départementales des chasseurs, lorsque les redevances cynégétiques sont encaissées par un régisseur de recettes de l'État placé auprès d'elles (étude F-62 100).■