

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-JUD-10-30-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

CTX – Contentieux de l'assiette de l'impôt - Procédure devant le tribunal de grande instance - Mesures spéciales d'instruction

Positionnement du document dans le plan :

CTX - Contentieux

Contentieux de l'assiette de l'impôt – Procédure devant les juridictions de l'ordre judiciaire

Titre 1 : Procédure devant le Tribunal de grande instance (TGI)

Chapitre 3 : Instruction des instances et mesures spéciales d'instruction par le TGI

Section 2 : Mesures spéciales d'instruction par le TGI

Sommaire :

I. Expertise

A. Champ d'application de la procédure spéciale d'expertise prévue par l'article R* 202-3 du livre des procédures fiscales

B. Demande d'expertise

1. Formes
2. Nombre et désignation des experts
3. Choix des experts

C. Jugement concernant l'expertise

D. Procédure préliminaire aux opérations d'expertise

1. Droit des parties à l'exécution de l'expertise
2. Récusation d'expert
3. Démission ou empêchement d'un expert et remplacement

E. Opérations d'expertise

1. Fixation de la date d'expertise - Présence des parties
2. Incidents survenant au début de l'expertise
 - a. Demande de récusation d'expert
 - b. Désistement
3. Exécution des opérations d'expertise
 - a. Mission de l'expert - Mode d'évaluation
 - b. Déroulement des opérations
 - c. Contrôle des opérations
4. Établissement et dépôt au secrétariat-greffe du rapport d'expertise
 - a. Établissement du rapport

- b. Dépôt au greffe
- F. Procédure consécutive aux opérations d'expertise
 - 1. Notification aux parties
 - 2. Conclusions des parties
- G. Jugement statuant sur les résultats de l'expertise
- H. Frais d'expertise
 - 1. Liquidation et taxe
 - 2. Attribution et contribution
 - a. Attribution
 - b. Contribution
- II. Vérification d'écriture
- III. Inscription de faux contre les actes authentiques

1

En matière de droits d'enregistrement, la procédure prévue aux [articles R* 202-1 et suivants du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) demeure essentiellement une procédure écrite (cf. [BOI-CTX-JUD-10-30-10](#)). À cet égard, le caractère écrit de la procédure juridictionnelle fiscale a été réaffirmé par l'indication, au 2ème alinéa de l'[article R* 202-2 du LPF modifié par le décret n° 98-127 du 4 mars 1998](#) modifié par le décret n° 98-127 du 4 mars 1998, que les modes de preuves doivent être compatibles avec le caractère écrit de l'instruction.

Par suite, le tribunal ne saurait ordonner en ce domaine, ni une enquête, ni la comparution personnelle des parties, ni l'audition de témoins ([Cass. Com. 20 avril 1970, RJ, n°IV, p.63](#)).

10

En revanche, le tribunal peut prescrire une expertise, une vérification d'écriture, et des modalités spéciales d'examen en cas d'inscription de faux.

Remarque : Il est précisé que cette expertise est même de droit dans les instances mentionnées à l'[article R* 202-1- 2e al. du LPF](#) (portant sur la valeur vénale de différents biens), si elle est demandée par le contribuable ou par l'Administration ([LPF, art. R* 202-3](#)). En revanche, depuis l'entrée en vigueur de la [loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963](#), les parties ne peuvent plus demander de contre-expertise.

20

Par ailleurs, il est fait observer que la preuve par présomption et l'aveu écrit ne sont pas incompatibles avec la procédure écrite (cf. [BOI-CTX-DG-20-20-40](#)). De même, le tribunal peut procéder à une vérification personnelle des faits litigieux, encore que cela soit très rare.

I. Expertise

30

L'article R* 202-3 du LPF prévoit une procédure spéciale d'expertise en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et d'impôt de solidarité sur la fortune, pour les instances touchant à la valeur vénale réelle de certains biens.

40

En dehors de cette procédure spéciale, le tribunal peut, dans les litiges qu'il est appelé à connaître en matière de droits d'enregistrement, commettre toute personne de son choix pour l'éclairer par des constatations, par une consultation ou par une expertise. Ces mesures d'instruction, qui sont peu utilisées, doivent porter sur des questions de fait, et se concilier dans leur déroulement avec les règles spéciales instituées par la loi fiscale, lorsque, bien entendu, le litige entre dans le champ d'application de la procédure spéciale (cf. [BOI-CTX-JUD-10](#)).

50

L'application des règles édictées par l'article R* 202-3 du LPF à l'expertise de droit commun est limitée à la compatibilité du déroulement de celle-ci avec la procédure écrite.

A. Champ d'application de la procédure spéciale d'expertise prévue par l'article R* 202-3 du livre des procédures fiscales

60

La procédure spéciale d'expertise est de droit dans les instances engagées en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et d'impôt de solidarité sur la fortune et relatives à la détermination de la valeur vénale réelle :

- de biens immeubles, de fonds de commerce, y compris les marchandises neuves qui en dépendent, de clientèle, de navires ou de bateaux ;
- d'un droit à un bail ou au bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble.

Remarque :

Il est fait observer que, contrairement à l'**expertise fiscale** qui est **de droit**, l'expertise de droit commun ne peut être ordonnée en vue de suppléer la carence des parties dans l'administration de la preuve et, si elle est ordonnée par le juge, son déroulement doit, en tout état de cause, être **compatible avec les règles de la procédure écrite qui régissent l'instance fiscale** : l'expert, comme le juge, ne peuvent donc retenir des déclarations ou observations autres que celles consignées **par écrit et jointes à son rapport**.

B. Demande d'expertise

1. Formes

70

La demande d'expertise peut être présentée, soit par le redevable, soit par l'Administration.

80

Sauf dans le cas d'irrecevabilité de la demande (par exemple, forclusion), l'expertise est de droit si elle est sollicitée par le redevable ou par l'administration, quels que soient les motifs sur lesquels s'appuie la demande ([art. R* 202-3 du LPF](#)). Le tribunal n'a en effet à apprécier ni l'opportunité, ni l'utilité d'une expertise régulièrement sollicitée.

Rien ne s'oppose, bien entendu, à ce que le tribunal ordonne d'office cette mesure d'instruction.

90

L'expertise peut être demandée :

- soit, par voie d'assignation dans le délai de deux mois à compter du jour de la réception de l'avis portant notification de la décision de rejet de la réclamation ou après l'expiration du délai de six mois prévu à l'[article R* 198-10 du LPF](#) ;
- soit, dans un mémoire signifié postérieurement à l'introduction de l'instance engagée dans les délais indiqués ci-dessus.

Il est précisé que le tribunal de grande instance, n'est tenu de faire droit à une demande d'expertise toutes les conditions prévues par l'article [R* 202-3 du LPF](#) étant par ailleurs remplies que si celle-ci est **demandée dans le cadre de conclusions écrites** .

100

La demande doit, enfin, être conçue en termes suffisamment précis et non équivoques.

2. Nombre et désignation des experts

110

L'expertise est faite par un seul expert ([LPF, art. R* 202-4, 1er al.](#)).

120

L'expert est nommé par le tribunal.

3. Choix des experts

130

Le juge a libre choix du technicien dont il requiert les compétences, sous réserve du droit de récusation dont peut user chacune des parties (cf. ci-après [I D 2](#)).

140

On observera qu'il est dressé chaque année tant en matière civile qu'en matière pénale une liste nationale et une liste par cour d'appel d'experts judiciaires ([décret n° 74-1184 du 31 décembre 1974, art. 1er](#)).

C. Jugement concernant l'expertise

150

L'expertise est ordonnée par un jugement avant-dire droit.

Par ce jugement, le tribunal :

- ordonne la mesure d'instruction sollicitée ;
- désigne l'expert ;
- fixe sa mission ;
- ordonne, le cas échéant, qu'il prêtera serment ;
- précise, enfin, le délai dans lequel il est tenu de déposer son rapport au secrétariat-greffe ([LPF, art. R* 202-4, 2e al.](#)).

Aucun délai n'est imparti au tribunal pour ordonner l'expertise.

Le jugement doit être rendu en audience publique ([LPF, art. 199 B](#)). Il ne déroge, en effet, en aucune manière, par la forme, au principe général de la publicité des instances contentieuses.

Dès le prononcé de la décision nommant l'expert, le secrétaire-greffier lui en notifie copie par lettre simple.

Le jugement peut également être signifié à l'expert par la partie la plus diligente.

160

Ce jugement ayant un caractère préparatoire n'est pas susceptible d'opposition dans le cas où il aurait été rendu par défaut.

En principe, l'appel ou le recours en cassation contre le jugement ordonnant une expertise ne sont ouverts qu'après le jugement définitif et conjointement avec lui (cf. [C. proc. Civ., art. 150](#)), sauf lorsque le jugement avant-dire droit contient des dispositions définitives.

D. Procédure préliminaire aux opérations d'expertise

1. Droit des parties à l'exécution de l'expertise

170

Lorsque le jugement ordonnant l'expertise est intervenu, les parties en présence (contribuable et administration) ont droit à l'exécution de cette mesure d'instruction. Par suite, le contribuable ne peut renoncer à une expertise déjà ordonnée que s'il obtient l'accord de l'administration.

180

De son côté, le tribunal ne peut statuer au fond avant de connaître les résultats de l'expertise.

2. Récusation d'expert

190

Le redevable et l'administration ont le droit de demander la récusation de l'expert.

Bien entendu, si un expert s'estime lui-même récusable, il doit immédiatement le déclarer au tribunal ([C. proc. Civ., art. 234](#)).

En l'absence de dispositions particulières de la loi fiscale, les règles de droit commun trouvent à s'appliquer.

Lorsque l'Administration entend faire récuser l'expert, la demande est présentée par le directeur compétent pour suivre l'instance.

La demande de récusation doit être motivée. Les causes de récusation sont les mêmes que celles concernant les juges ([C. proc. Civ., art. 234](#)) ; elles sont énumérées à l'[article 341 du C. proc. Civ.](#)

La demande est présentée devant le tribunal qui a commis l'expert intéressé. Elle doit parvenir avant le début des opérations ou dès la révélation de la cause de la récusation ([C. proc. Civ., art. 234](#)).

Si la récusation est admise, il est pourvu au remplacement de l'expert récusé ([art. 235 du même code](#)).

3. Démission ou empêchement d'un expert et remplacement

200

Lorsqu'un expert n'accepte pas la mission qui lui a été confiée ou que par suite d'un empêchement légitime, il ne peut accomplir cette mission, ou encore s'il manque à ses devoirs, il est pourvu à son remplacement ([C. proc. Civ., art. 235](#)).

Dans cette dernière situation – manquement à ses devoirs l'expert, après avoir au préalable produit ses explications, est remplacé soit à la demande des parties, soit d'office par le tribunal.

Dans les trois cas envisagés, le tribunal procède à la nomination d'un nouvel expert.

E. Opérations d'expertise

1. Fixation de la date d'expertise - Présence des parties

210

L'expert avise les parties, par lettre recommandée avec accusé de réception ([C. proc. Civ., art. 160](#)), de la date, du lieu et de l'heure du premier rendez-vous. Lorsque les opérations d'expertise sont en cours, les parties comme, le cas échéant, leurs conseils (cf. [BOI-CTX-JUD-10-30-10](#)) sont avisés du prochain rendez-vous soit oralement, s'ils sont présents, soit par voie postale dans le cas contraire.

L'absence des parties aux opérations d'expertise n'est pas une cause de nullité si elles ont été régulièrement convoquées.

Ainsi, ne saurait être admis le moyen du redevable tendant à soutenir qu'il n'a pas assisté aux opérations d'expertise lorsqu'il est constaté, en fait, que toutes les mesures ont été prises pour que ce redevable puisse suivre les opérations et présenter ses observations.

2. Incidents survenant au début de l'expertise

a. Demande de récusation d'expert

220

Lorsqu'au début de l'expertise, une cause de récusation d'un expert se révèle, la partie qui entend s'en prévaloir est fondée, conformément à l'[article 234 du code de procédure civile](#), à demander au juge la récusation de cet expert.

b. Désistement

230

Le contribuable peut renoncer à l'expertise. Dans ce cas, et si l'administration accepte le désistement, l'exécution de l'expertise devient inutile.

3. Exécution des opérations d'expertise

a. Mission de l'expert - Mode d'évaluation

240

La mission de l'expert est déterminée par le dispositif du jugement ordonnant l'expertise. En l'occurrence, cette mesure d'instruction ne peut porter que sur l'estimation de la valeur vénale réelle des biens visés à l'[article R* 202-3 du LPF](#) (cf. ci-dessus [I A](#)).

250

Dans l'exercice même de leur mission, les experts jouissent d'une entière liberté d'appréciation et peuvent choisir en toute indépendance les bases de leur estimation.

Il arrive cependant qu'un tribunal impose à un expert une méthode d'évaluation donnée.

b. Déroulement des opérations

260

D'une manière générale, trois séances sont prévues. La première et la troisième ont lieu au cabinet de l'expert. La seconde se déroule sur les lieux.

En cas de conciliation entre les parties, un protocole d'accord est rédigé. Ce protocole d'accord est ensuite transmis au directeur qui invite le comptable à procéder aux régularisations comptables.

À défaut de conciliation, la procédure suit son cours et l'expert est appelé à rédiger un rapport (cf. ci-après [I E 4 a](#)).

Pendant les opérations d'expertise, l'administration est représentée par un agent désigné à cet effet (en principe, un inspecteur principal).

L'expert informe le tribunal de l'avancement de ses opérations ainsi que des diligences par lui accomplies conformément à l'[article 273 du C. proc. Civ.](#) Il peut d'ailleurs arriver que le juge y assiste, mais cela est très rare en matière fiscale.

c. Contrôle des opérations

270

L'expertise est réalisée sous le contrôle du juge ou de la formation collégiale qui l'a ordonnée ([C. proc. Civ., art. 155](#)).

Cependant, conformément à l'[article 155-1 du C. proc. Civ.](#), le président d'une juridiction de l'ordre judiciaire peut « désigner un juge spécialement chargé de contrôler l'exécution des mesures d'instruction confiées à un technicien ».

En outre, le juge (ou le conseiller) de la mise en état demeure compétent pour contrôler l'exécution des mesures qu'il ordonne, sauf recours au juge spécialisé ([C. proc. Civ., art. 777](#)).

4. Établissement et dépôt au secrétariat-greffe du rapport d'expertise

a. Établissement du rapport

280

À l'issue des opérations d'expertise, l'expert est tenu de consigner ses résultats dans un rapport.

Le rapport doit être établi sur papier non timbré. Il n'est pas obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement.

Il n'obéit dans sa rédaction à aucune règle particulière.

Il importe cependant qu'il soit motivé afin que les juges puissent se rendre compte de la régularité de l'opération et se prononcer en toute connaissance de cause.

Le rapport est daté et signé par l'expert.

Éventuellement, des pièces et des avis d'autres techniciens peuvent être joints au rapport.

b. Dépôt au greffe

290

Dans le délai, éventuellement prorogé, fixé par le tribunal, le rapport est déposé au secrétariat-greffe ([LPF, art. R* 202-4](#)).

À cet égard, aucune disposition légale ne prescrit à l'expert de communiquer aux parties le rapport avant son dépôt au greffe.

Le dépôt du rapport au greffe met fin à la mission de l'expert.

F. Procédure consécutive aux opérations d'expertise

1. Notification aux parties

300

Les parties sont avisées du dépôt du rapport au secrétariat-greffe du tribunal par lettre recommandée avec demande d'avis de réception adressée par le greffier ([LPF, art. R* 202-4](#)). Elles sont invitées à produire leurs observations et conclusions.

2. Conclusions des parties

310

L'article R* 202-4 du LPF précise que les observations du contribuable et de l'administration sur le rapport de l'expert doivent être formulées par conclusions régulières dans les deux mois qui suivent la notification par laquelle les parties sont avisées du dépôt du rapport au greffe du tribunal.

Les conclusions du contribuable et de l'administration sont donc formulées au moyen de mémoires.

Les nullités dont l'expertise pourrait, le cas échéant, être affectée, doivent être proposées « in limine litis », dès le début du procès et avant toute défense au fond. Elles sont couvertes par la défense au fond (cf. [BOI-CTX-JUD-10-40-10](#)).

Le mémoire du directeur est ensuite signifié à la partie adverse par ministère d'huissier (cf. [BOI-CTX-JUD-10-30-10](#)).

De son côté, le contribuable fait signifier ses conclusions au directeur.

Ces conclusions doivent être régulièrement formulées dans le délai de deux mois qui suit la notification par laquelle les parties sont avisées du dépôt du rapport au greffe du tribunal.

Toutefois, l'inobservation du délai de deux mois n'est assortie d'aucune déchéance expresse.

Le directeur dépose au greffe du tribunal le mémoire signifié à la partie adverse (original) et l'acte de signification correspondant (second original) comportant demande d'homologation ou de non homologation du rapport. Le mémoire signifié du redevable doit être également déposé, dans les mêmes conditions, pour être versé au dossier de l'affaire. Le greffe délivre un récépissé de dépôt (cf. [BOI-CTX-JUD-10-30-10](#)).

À l'expiration du délai imparti pour la signification des mémoires, le tribunal est appelé à statuer sur les résultats de l'expertise (LPF, art. R* 202-4), compte tenu par ailleurs des conclusions formulées par chaque partie.

G. Jugement statuant sur les résultats de l'expertise

320

Bien qu'elle soit spécialement réglementée, l'expertise instituée par l'[article R* 202-3 du LPF](#) n'en demeure pas moins une mesure d'instruction destinée à la solution du litige sans pour autant lier les juges.

Les conclusions de l'expert ne revêtent aucun caractère obligatoire.

Le tribunal est libre de les adopter ou de les rejeter, de se déclarer suffisamment ou non renseigné. Il peut éventuellement fixer une évaluation différente de celle proposée par l'expert ou les experts.

Ainsi, lorsque le redevable conteste la valeur vénale d'un bien retenue par l'administration pour asseoir une taxation, le tribunal peut reprendre totalement le travail d'évaluation, au lieu de se borner à l'examen de chaque détail spécialement contesté du calcul de la valeur sur lequel l'administration se fonde.

A partir des éléments fournis par le service pour rejeter le prix énoncé à l'acte, il peut ainsi examiner, à défaut d'accord entre les parties sur la valeur d'un élément particulier, la valeur de chaque élément devant concourir à la fixation d'un prix et déterminer la valeur vénale de l'ensemble immobilier en prenant en considération tout fait invoqué de nature à influencer, en plus ou en moins, sur le résultat brut des comparaisons. ([Cass. Com. 5 octobre 1999, n° 97-15105 Bull.IV n°159, p.135](#)).

Cela étant, rien ne s'oppose à ce que l'expert soit chargé de compléter son rapport, si le rapport est entaché d'omissions, d'erreurs matérielles ou de simples lacunes que le tribunal ne peut rectifier d'office. Aux termes de l'[article 245 du C. proc. Civ.](#), le juge peut d'ailleurs toujours inviter le technicien, en l'occurrence l'expert, à compléter, préciser ou expliquer par écrit ses constatations ou ses conclusions.

330

Quoi qu'il en soit, le jugement qui homologue le rapport d'expertise fait nécessairement sienne l'évaluation des experts.

Cette homologation emporte rejet implicite des critiques dirigées par les parties contre le rapport.

En particulier, répond aux critiques formulées concernant une erreur de calcul de l'expert, le tribunal qui homologue un rapport d'expertise en se fondant non seulement sur le travail d'évaluation directe auquel s'est livré l'expert mais aussi sur un calcul à lui propre rectifiant par là même l'erreur invoquée.

340

Enfin, la signification du jugement a lieu suivant la règle générale (cf. [BOI-CTX-JUD-10-50-50](#)).

H. Frais d'expertise

350

Les conditions dans lesquelles il est procédé à l'attribution des frais d'expertise -qui font partie des dépens- sont fixées par l'[article R* 207-1 du LPF](#).

1. Liquidation et taxe

360

Dès le dépôt du rapport, le juge fixe la rémunération de l'expert et l'autorise à se faire remettre, jusqu'à due concurrence, les sommes consignées au greffe. Il ordonne, s'il y a lieu, le versement de sommes complémentaires dues à l'expert en indiquant la ou les parties qui en ont la charge, ou la restitution

des sommes consignées en excédent dans l'hypothèse où le jugement ordonnant l'expertise a prévu le versement par l'une des parties d'une avance sur la rémunération de l'expert ([C. proc. Civ. art 248](#) et [269](#)).

Il peut également, en fonction « des diligences accomplies, du respect des délais impartis et de la qualité du travail fourni », fixer la rémunération de l'expert à un montant inférieur à celui demandé.

Le juge délivre à l'expert un titre exécutoire ([C. proc. Civ., art. 284](#)).

2. Attribution et contribution

a. Attribution

370

En statuant sur le fond du litige, le tribunal de grande instance attribue les frais d'expertise.

b. Contribution

380

Les frais d'expertise sont supportés par la partie qui succombe. Le contribuable qui obtient partiellement gain de cause participe aux frais dans la mesure où il succombe compte tenu de l'état du litige au début de l'expertise ([LPF, art. R* 207-1](#)). La Cour de cassation a ainsi annulé un jugement qui avait réparti les dépens, y compris les frais d'expertise, par moitié pour chacune des parties en cause, alors que l'administration avait triomphé dans ses prétentions dans une proportion supérieure à 90 % (Cass. Com. 25 avril 1983, n°368).

L'état du litige est fixé d'après l'examen d'une part des prétentions du contribuable telles qu'elles ressortent de la demande d'expertise et d'autre part de celles de l'Administration qui font l'objet de la contestation. Des offres verbales ne sauraient être prises en considération.

En d'autres termes, les frais sont partagés entre les parties dans la proportion où chacune d'elles succombe entre l'estimation qu'elle a proposée à l'origine et celle retenue par le tribunal en définitive.

II. Vérification d'écriture

390

La vérification d'écriture intervient dans le cas où l'une des parties met en doute l'authenticité d'une pièce manuscrite versée au dossier de l'instance, pièce dont l'écriture ou la signature est déniée par son auteur et n'est pas reconnue par l'une des parties.

400

En droit commun, cette mesure d'instruction est régie par les [articles 287 et suivants du C. proc. Civ.](#).

410

En matière fiscale, la vérification d'écriture ordonnée incidemment à un litige -porté devant le tribunal de grande instance en suivant les formes de la procédure spéciale- obéit aux règles de droit commun dans la mesure où elles ne sont pas incompatibles avec les particularités de l'instance fiscale.

Remarque : En particulier, à l'issue de la vérification, la décision du juge revêt la forme soit d'une simple mention au dossier ou au registre d'audience, soit en cas de nécessité, d'une ordonnance ou d'un jugement ([C. proc. Civ., art. 294](#)).

III. Inscription de faux contre les actes authentiques

420

Lorsqu'une partie entend faire écarter de l'instance, comme faux ou falsifié, un acte ayant le caractère authentique, produit par la partie adverse, elle doit s'inscrire en faux.

Remarque : En revanche, s'il s'agit d'un acte sous-seing privé argué faux, la procédure est la même que pour la vérification d'écriture ([C. proc. Civ., art. 299](#)).

430

En droit commun, l'inscription de faux contre les actes authentiques est régie par les [articles 306 et suivants du C. proc.Civ.](#).

440

L'inscription de faux incidente à un litige porté devant le tribunal de grande instance en matière fiscale doit être suivie selon les règles de la procédure spéciale. Il y a lieu en particulier de tenir compte que les parties ne sont pas obligées de recourir au ministère d'avocat et que l'instruction se fait par mémoires écrits et signifiés.