

Cour de cassation

chambre commerciale

Audience publique du 8 juin 2017

N° de pourvoi: 15-18676

ECLI:FR:CCASS:2017:CO00848

Non publié au bulletin

Rejet

Mme Mouillard (président), président

SCP Gatineau et Fattaccini, SCP Thouin-Palat et Boucard, avocat(s)

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, a rendu l'arrêt suivant :

Sur le moyen unique, pris en ses première, deuxième, troisième, quatrième, huitième et neuvième branches :

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Aix-en-Provence, 24 mars 2015), que l'administration fiscale a notifié à M. et Mme X... une proposition de rectification de leur impôt de solidarité sur la fortune (ISF) au titre des années 2008, 2009 et 2010, en élevant la valeur, déclarée par eux, de leur maison d'habitation ; qu'après mise en recouvrement du supplément d'imposition en résultant et rejet de leur réclamation amiable, M. et Mme X... ont saisi le tribunal de grande instance afin d'être déchargés de ce supplément d'imposition ; Attendu que M. et Mme X... font grief à l'arrêt de rejeter leur demande alors, selon le moyen :

1°/ qu'en application de l'article L 80 B du livre des procédures fiscales, lorsque l'administration fiscale a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait d'un contribuable au regard d'un texte fiscal lors d'une imposition antérieure, elle ne peut, sauf modification des circonstances de fait, revenir sur cette position à l'occasion d'une nouvelle imposition de ce contribuable et procéder à un rehaussement de cette imposition ; qu'en l'espèce, la cour d'appel a expressément relevé qu'aux termes de son arrêt en date du 15 mars 2011, l'administration fiscale avait consenti à retirer de la surface de leur villa, pour le calcul de l'ISF dû par les époux X... au titre des années 2004 à 2007, la surface de 270 m² de locaux considérés comme professionnels pour être affectés à une activité de location meublée, laquelle s'est poursuivie de 2008 à 2010 et a fait l'objet d'une déclaration de revenus au titre des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ; qu'en se contentant de relever que la superficie retenue par la justice dans ses décisions relatives à l'ISF des années précédentes n'avait autorité de chose jugée que pour ces dernières sans rechercher si l'administration fiscale n'était pas tenue, en l'absence de tout changement de la situation de fait au titre de l'ISF due pour les années 2008 à 2010, par

la position qu'elle avait antérieurement prise au titre de cette même imposition pour les années 2004 à 2007 et ayant consisté à déduire 270 m² de SHON à l'usage de location meublée sur la surface de la villa des époux X... pour la détermination de la base taxable de l'ISF, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales et des articles 885 A, 885 E et 885 N du code général des impôts ;

2°/ que la preuve de ce que des biens sont loués à un usage professionnel et doivent être exclus, en conséquence, de la base taxable de l'impôt de solidarité sur la fortune n'est pas subordonnée à la justification d'une déclaration fiscale au titre des bénéfices industriels et commerciaux ; que cette preuve peut être rapportée par tous moyens ; qu'en retenant que les époux X... ne pouvaient prétendre à l'exclusion d'une partie de la surface de leur villa pour usage professionnel de la base taxable de l'ISF faute par ces derniers de produire aucune déclaration fiscale relative à une activité de location de locaux meublés pour la période d'imposition visée par les avis de mise en recouvrement litigieux, la cour d'appel a violé les articles 885 A, 885 E et 885 N du code général des impôts ;

3°/ que dans leurs conclusions d'appel en réplique, les époux X... avaient fait valoir que M. X... avait déclaré son activité de location meublée en BIC au régime micro, ainsi qu'en témoignait sa déclaration à l'administration fiscale en date du 30 mai 2006 sur laquelle il n'était jamais revenu, « ce qui le dispensait de déclaration de bilan et de déclaration de TVA » ; que les demandeurs avaient ajouté que les locations meublées d'une partie de leur villa avaient ainsi été déclarées à l'impôt sur le revenu pour les années 2008 à 2010, ce que l'administration fiscale ne pouvait ignorer pour peu qu'elle procède au rapprochement des éléments fiscaux afférents à leur foyer ; qu'en retenant que les époux X... n'avaient pas déclaré leur activité de location meublée et ne produisaient aucun bilan ni aucune déclaration fiscale, en particulier une déclaration de tva, relative à une activité de location de meublés pour les années 2008 à 2010 de telle sorte qu'ils ne pouvaient retirer de la base taxable de l'ISF la surface de 270 m² sans répondre à ces conclusions d'appel, la cour d'appel a violé l'article 455 du code de procédure civile ;

4°/ que les juges ne peuvent accueillir ou rejeter les demandes dont ils sont saisis sans examiner et analyser tous les éléments de preuve qui leur sont soumis par les parties au soutien de leurs prétentions ; qu'à l'appui de leurs conclusions d'appel en réplique selon lesquelles une partie de leur villa est à usage professionnel de sorte que cette partie devait être exclue de la base taxable de l'ISF, les époux X... avaient versé aux débats différents contrats de location des locaux dédiés à cet usage qui avaient été conclus pour des mariages en ce qui concerne les années ayant fait l'objet d'un redressement au titre de l'ISF ; qu'en ne s'expliquant pas sur ces pièces de nature à justifier l'exclusion de la surface de 270 m² de locaux professionnels de la base taxable de l'ISF, la cour d'appel a violé l'article 455 du code de procédure civile ;

5°/ que le juge ne saurait procéder par voie de simple affirmation ; qu'en se bornant à relever que « pour l'ISF 2010, (la mutation) intervenue le 3 septembre 2008 est un élément valable, au regard d'une imposition dont le fait générateur est apprécié au 1er janvier » sans autrement justifier en quoi cette mutation concernerait un bien susceptible de constituer un terme de comparaison valable avec la propriété des époux X..., ce que ces derniers contestaient dans leurs conclusions d'appel récapitulatives, la cour d'appel a procédé par voie de simple affirmation et violé l'article 455 du code de procédure civile ;

6°/ que l'impossibilité de se voir garantir une absence de risque sanitaire généré par les ondes d'une antenne de téléphonie mobile située à proximité immédiate d'une propriété constitue nécessairement un préjudice dont il doit être tenu compte pour l'évaluation de cette propriété et qui justifie, en raison de la dépréciation de la valeur du bien qu'il entraîne, l'application d'un abattement pour la détermination de la base taxable de l'ISF ; qu'en retenant, pour refuser d'appliquer un abattement sur l'évaluation de la villa des époux X... en raison de la proximité immédiate, à l'arrière de leur maison, d'une antenne de téléphonie mobile, que le caractère nocif de cette antenne de téléphonie mobile n'était

pas démontré et que l'existence d'un préjudice ne peut justifier, à lui seul, l'application d'un abattement, la cour d'appel a violé le principe de précaution ainsi que les articles 885 A, 885 E et 885 N du code général des impôts ;

Mais attendu que, par motifs propres et adoptés, l'arrêt constate que, si une partie des locaux a été reconnue comme étant à usage professionnel de 2004 à 2007, aucun élément ne permet de considérer que celle-ci est toujours affectée à cet usage et que l'absence d'activité déclarée, de bilan et de déclaration de taxe sur la valeur ajoutée ne permet pas de retirer cette superficie de l'assiette de l'ISF afférent aux années 2008 à 2010 ; qu'il retient que la surface utile pour le calcul de l'ISF s'établit à 711 m², ce qui correspond à une surface pondérée de 943 m² tenant compte de la présence des cave, garage, piscine et terrasse ; qu'il retient encore que la propriété litigieuse présente des caractéristiques particulières et remarquables en raison de sa surface habitable, de sa situation au sommet d'une colline jouissant d'une vue panoramique sur la mer, de son jardin paysager, de son caractère architectural marqué et de sa piscine à débordement de 96 m², ce qui justifie le choix d'éléments de comparaison sur les communes avoisinantes par l'administration fiscale et prive de pertinence ceux des demandeurs qui, bien que proches de leur villa, sont moins bien situés avec une vue plus limitée, des surfaces plus modestes et des piscines standard sans caractère luxueux ; qu'il ajoute que l'antenne de téléphonie mobile se situe à l'arrière de la maison, à une distance suffisante pour ne pas affecter la vue des pièces principales sur la baie et les montagnes et que son caractère nocif n'est pas démontré ; que de ces constatations et appréciations, la cour d'appel, qui a répondu aux conclusions dont elle était saisie sans être tenue de suivre les parties dans le détail de leur argumentation, a pu déduire que les demandeurs ne pouvaient prétendre à l'exclusion d'une partie de la surface de leur maison et qu'il n'y avait pas lieu de modifier l'évaluation de celle-ci, telle que fixée par la proposition de rectification du 6 mai 2011 ; que le moyen n'est pas fondé ;

Et attendu qu'il n'y a pas lieu de statuer par une décision spécialement motivée sur le moyen, pris en ses cinquième, sixième et septième branches, qui ne sont manifestement pas de nature à entraîner la cassation ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne M. et Mme X... aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette leur demande et les condamne à payer la somme globale de 3 000 euros au directeur général des finances publiques ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du huit juin deux mille dix-sept.

MOYEN ANNEXE au présent arrêt

Moyen produit par la SCP Gatineau et Fattaccini, avocat aux Conseils, pour M. et Mme X....

Il est fait grief à l'arrêt attaqué D'AVOIR confirmé le jugement du tribunal de grande instance de Draguignan en date du 11 avril 2014 en ce qu'il a débouté les époux X... de l'ensemble de leurs demandes, notamment celles tendant à modifier les évaluations de leur propriété dénommée Villa ...sise, commune de Roquebrune sur Argens, pour les années 2008, 2009 et 2010, à limiter la base taxable pour l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de ces années à la partie habitable de cette propriété diminuée de la partie professionnelle et à prononcer la décharge partielle ou totale de l'intégralité des deux avis de mis en recouvrement du 31 août 2011 au titre de l'impôt de solidarité pour la fortune pour les années 2008, 2009 et 2010 pour un montant total de droits, intérêts de retard et majorations de 251 800 euros ainsi que D'AVOIR confirmé la décision de rejet de l'administration fiscale.

AUX MOTIFS PROPRES QUE par lettre du 6 mai 2011, la direction générale des finances

publiques du Var a notifié des rectifications aux époux X..., dans le cadre d'un contrôle des déclarations de l'impôt de solidarité sur la fortune, pour les années 2008, 2009 et 2010, et que des avis de mise en recouvrement ont été émis le 31 août 2011 ; que par réclamation du 21 octobre 2011, Monsieur et Madame X..., ont contesté les sommes exigées ; que Monsieur Jean-Paul X... et Madame X... sollicitent que la valeur de leur bien immobilier situé au lieu dit Les Issambres, sur la commune de Roquebrune sur Argens (Var), soit fixée en fonction de l'une des évaluations déterminées par les expertises amiables qu'ils ont fait réaliser et que la base taxable ISF soit limitée à la partie habitable de la propriété, diminuée de sa partie professionnelle ; qu'ils réclament la décharge partielle ou totale des deux avis de mise en recouvrement du 31 août 2011 ; que les appelants soutiennent qu'en violation du principe du contradictoire, ni l'administration, ni le premier juge n'ont apporté de réponse aux évaluations des expertises amiables qui ont été régulièrement communiquées ; que si la décision de rejet ne cite pas le nom de l'expert, elle critique sa méthode d'évaluation et répond à ses principales observations ; que le rapport d'expertise daté du 15 octobre 2011 n'a pas été communiqué dans la phase d'observation, mais postérieurement à l'avis de mise en recouvrement ; qu'ainsi il n'apparaît pas que le principe du contradictoire a été violé dans le cadre de la procédure qui doit être déclarée régulière ; qu'ils font valoir que l'arrêt rendu le 15 mars 2011 par la cour d'appel d'Aix-en-Provence a constaté que l'administration a consenti à retirer la surface de 270 m² de locaux considérés comme professionnels, pour être affectés à une activité de location meublée qui s'est poursuivie de 2008 à 2010 et a fait l'objet d'une déclaration de revenus BIC ; que la superficie retenue par la justice dans ses décisions relatives à l'impôt sur la fortune des années précédentes n'a autorité de la chose jugée que pour ces dernières ; qu'en revanche les appelants n'ont jamais contesté le relevé réalisé le 16 décembre 2008 par les agents de la DDE pour la surface de 711 m² ; que Monsieur et Madame X... ne produisent aucune déclaration fiscale relative à une activité de location de locaux meublés pour la période d'imposition visée par les avis de mise en recouvrement litigieux ; qu'ils ne peuvent donc prétendre, en l'espèce, à l'exclusion d'une partie de la surface pour usage professionnel ; qu'ils ne développent pas de critiques pertinentes sur le calcul détaillé de la surface utile de 711 m², portée à 943 m², réalisé par le vérificateur, compte tenu du garage, de la cave de la terrasse et de la piscine ; que les pondérations pratiquées par l'expert Madame Z... et le cabinet B...-A... ne peuvent en effet s'appliquer à ces aménagements, ni au bâtiment principal ; que les appelants ont déclaré, pour l'année 2008, une valeur d'1 030 000 €, pour l'année 2009, une valeur de 740 000 € et pour l'année 2010, une valeur de 740 000 € ; que leurs experts amiables concluent à une valeur d'1 586 000 € et de 3 290 000 € pour 2008, 1 487 000 €, et 2 700 000 €, pour 2009 et 2 230 000 € et 2 338 000 €, pour 2010 ; que les termes de comparaison proposés par le rapport A... ne précisent pas la qualité des constructions, ni leur emplacement et notamment la vue dont leur terrain dispose ; que les services fiscaux ont retenu des valeurs de 5 940 500 €, 6 072 000 € et 6 231 000 € ; que pour procéder à la rectification de l'évaluation d'un bien ayant servi de base à la perception d'une imposition, les services fiscaux doivent notamment évaluer le bien par comparaison avec des cessions, antérieures au fait générateur de l'impôt et en nombre suffisant, de biens intrinsèquement similaires d'un point de vue physique, juridique et géographique et non strictement identique au bien en cause, dans le temps, dans l'environnement et dans l'emplacement ; que selon les époux X..., les termes de comparaison retenus au mètre carré de la superficie pondérée n'ont pas de lien avec leur maison et qu'aucune des références retenues, dont certaines concernent des propriétés à Saint Tropez avec accès à la mer n'est située sur la commune ; que cependant le caractère très particulier de la villa ..., bien immobilier des appelants, tenant à sa surface habitable, sa situation au sommet d'une colline, sa vue panoramique sur la mer, son jardin et son architecture d'inspiration égyptienne a rendu nécessaire la recherche d'éléments de comparaison dans les communes voisines ; que son emplacement est qualifié d'exceptionnel, entre Cannes

et Saint-Tropez sur son site Internet ; que la propriété litigieuse a fait l'objet d'une annonce de vente sur le site ImmoVision, en cours de procédure au prix annoncé de 6 800 000 €, décrivant une propriété d'exception de 760 m² sur un terrain de 4130 m², avec vue mer panoramique, mentionnant notamment plusieurs salles de bains avec " balnéo ", une piscine à débordement, une grande salle de réception, avec bar dans la villa d'amis ; que les évaluations de l'administration fiscale sont fondées sur des cessions intervenues en 2005 et 2006 et 2008 à la Croix Valmer, Ramatuelle et Sainte Maxime, pour des propriétés comportant des maisons d'un nombre de pièces équivalent, sur une superficie de même ordre, avec des équipements de même nature, notamment en ce qui concerne la terrasse et la piscine ; que les éléments de comparaison choisis par l'expert Madame Z... sur la commune, à proximité immédiate de la propriété des époux X... ont une vue mer beaucoup plus réduite et des terrains de surface plus petite, sans bénéficier d'une piscine de grande surface à débordement comme la villa ...; qu'aucun d'entre eux n'est suffisamment luxueux pour bénéficier du classement par les services du cadastre en catégorie A comme cette dernière ; qu'en l'espèce ont été retenues des cessions de biens intrinsèquement similaires, contemporaines et situées dans le même secteur géographique ; que le vérificateur des services fiscaux a ainsi retenu un nombre suffisant de mutations, à titre de comparaison ; que pour l'ISF 2010, celle intervenue le 3 septembre 2008 est un élément valable, au regard d'une imposition dont le fait générateur est apprécié au 1^{er} janvier ; qu'il apparaît, au vu de la photographie prise d'un balcon de la maison versée aux débats que l'antenne de téléphonie mobile signalée par les appelants se situe à l'arrière de la maison, à une distance suffisante pour ne pas être beaucoup visible de la villa et qu'elle n'affecte pas la vue des pièces principales sur la baie de Saint-Raphaël et les montagnes au-delà de Nice ; que son caractère nocif n'est pas démontré ; que l'existence d'un préjudice, notamment esthétique, ne peut justifier, à lui seul, l'application d'un abattement ; que dans ces conditions, il n'y a pas lieu de modifier les évaluations pour les années 2008, 2009 et 2010 de la propriété des époux X..., telles que fixées par la proposition de rectification du 6 mai 2011, ni le montant des droits, intérêts de retard et majorations, visés dans l'avis de mise en recouvrement du 31 août 2011 ; que le jugement est confirmé ; que Monsieur Jean-Paul X... et Madame X... Y... qui succombent, sont condamnés aux dépens.

ET AUX MOTIFS ADOPTES QUE Monsieur et Madame X... ont fait l'objet d'un contrôle fiscal en matière d'impôt de solidarité sur la fortune portant sur les années 2008 à 2010 ; que l'administration fiscale leur a notifié une proposition de rectification du 6 mai 2011 relative à la valeur vénale déclarée de leur résidence principale ; que par réclamation adressée le 21 octobre 2011, les époux X... ont contesté les estimations opérées ; la requête a été rejetée et le présent tribunal saisi ; que 1- Sur la demande de décharge des impositions ; que Monsieur et Madame X... contestent la superficie retenue par l'administration fiscale, les termes de comparaison utilisés et mettent en exergue l'existence d'un pylône à proximité de la villa, source d'un préjudice esthétique ; que 1-1 Sur la surface retenue ; que Monsieur et Madame X... font valoir que la superficie à prendre en compte est de 411 m² déduction faite de la surface de 270 m² de locaux considérés comme professionnels, conformément à l'accord des parties, tel qu'il ressort d'une précédente instance les opposant à l'administration fiscale ; que la direction des finances publiques soutient pour sa part que le bien a été évalué compte tenu d'une surface utile de 711 m² et d'une surface pondérée de 943 m² ; qu'il ressort à cet égard d'un jugement du tribunal de grande instance de Draguignan du 27 janvier 2010, concernant la question de la surface du bien litigieux, que l'administration a procédé le 16 décembre 2008 à un métrage par l'intermédiaire d'agents de la DDE et de la mairie, lesquels ont relevé une surface de 711 m² ; que cette surface a été admise par Monsieur X... et n'a pas été remise en cause depuis lors ; que par suite, la superficie de la maison est de 711 m² ; que s'agissant de la surface à prendre en compte pour le calcul de l'impôt de solidarité sur la fortune, les biens à usage professionnel sont estimés de la base de

calcul ; qu'il appartient donc à Monsieur et Madame X... qui se prévalent d'une déduction de 270 m² de locaux professionnels, d'établir que pour les années considérées, savoir 2008, 2009 et 2010, ils exercent effectivement une activité de location meublée dans leur villa à hauteur de 270 m² ; qu'à cet égard, pour les années en cause, aucun élément ne permet de considérer qu'une partie de la villa est toujours affectée à un usage professionnel ; que certes l'administration fiscale avait consenti à retirer la surface de 270 m² de locaux considérés comme professionnels et les parties s'étaient ainsi mises d'accord sur ce point, lors des impositions se rapportant à l'ISF des années 2004 à 2007 ; que, de plus, des décisions de justice successives ont retenu cette déduction de 270 m² jugement précité du 27 janvier 2010, arrêt confirmatif de la cour d'appel d'Aix-en-Provence du 15 mars 2011 et arrêt de la Cour de Cassation du 15 mai 2012 ayant rejeté le pourvoi contre cet arrêt ; que, cependant, cet accord de l'administration ne vaut que pour les années considérées, c'est-à-dire les années 2004 à 2007 ; que ce qui avait été appliqué jusqu'en 2007 ne peut, ipso facto et sans justificatif, être appliqué aux années postérieures ; qu'or en l'occurrence, l'absence d'activité déclarée, de bilan et de déclaration de TVA pour les années 2008 à 2010, ne permet pas de retirer la surface de 270 m² ; qu'en outre, le jugement précité du 27 janvier 2010, l'arrêt confirmatif de la cour d'appel d'Aix-en-Provence du 15 mars 2011 et l'arrêt de la Cour de Cassation du 15 mai 2012 ayant rejeté le pourvoi se rapportaient à l'ISF des années 2004 à 2007 ; qu'ils n'ont pas autorité de la chose jugée concernant l'activité professionnelle de location d'une partie de la villa pour les années 2008 à 2010 ; que la surface utile pour le calcul de l'impôt de solidarité sur la fortune s'établit par conséquent à 711 m² ce qui correspond à une surface pondérée tenant compte de la présence de cave, garage, piscine et terrasse, de 943 m² ; que 1-2 Sur les éléments de comparaison ; que l'article L 17 du livre des procédures fiscales prévoit que l'administration peut rectifier l'évaluation d'un bien ayant servi de base à la perception d'une imposition lorsque cette évaluation paraît inférieure à la valeur vénale réelle des biens désignés dans les déclarations ; qu'il est de droit pour cela que l'administration doit évaluer le bien par comparaison avec des cessions antérieures au fait générateur de l'impôt et en nombre suffisant de biens intrinsèquement similaires d'un point de vue physique, juridique et géographique, et non strictement identiques au bien en cause dans le temps, dans l'environnement et dans l'emplacement ; qu'en l'espèce, monsieur et madame X... reprochent à l'administration fiscale de ne pas retenir des termes de comparaison comportant des constructions d'un standing analogue à leur propriété ; qu'ils font valoir que leur bien, même s'il n'est pas comparable à des villas standard, n'est cependant pas exceptionnel ou rare ; que cette critique quant à la méthode utilisée est inopérante ; qu'en effet, il est de droit, dès lors que la comparaison n'est pas possible parce qu'il n'existe pas un marché de biens similaires en fait et en droit, que l'administration peut utiliser d'autres méthodes ; qu'en l'occurrence, les impositions en cause se rapportant à l'ISF des années 2008 à 2010 pour lesquelles le fait générateur se situe au 1er janvier de chacune de ces années, l'administration fiscale a retenu à juste titre comme termes de comparaison, - pour l'année 2008, des ventes intervenues les 21 juin 2006, 30 septembre 2005, 23 octobre 2006, 28 avril 2006, - pour l'année 2009, des ventes intervenues le 3 septembre 2008, le 23 octobre 2006, le 21 juin 2006, - pour l'année 2010, des ventes intervenues le 30 mars 2009, le 3 septembre 2008, le 16 décembre 2009, ces éléments étant antérieurs à chacun des faits générateurs de l'imposition ; que concernant la localisation des termes de comparaison, c'est à bon droit que l'administration fiscale a retenu la cession de propriétés dans des communes voisines, sans se cantonner à la seule commune de Roquebrune sur Argens ; qu'en effet, la propriété litigieuse présente des caractéristiques particulières et remarquables : surface habitable, situation au sommet d'une colline jouissant d'une vue panoramique sur la mer, jardin paysager, caractère architectural marqué, prestations de qualité, piscine à débordement de 96 mètres carrés ; que ces caractéristiques justifient le choix d'éléments de comparaison sur les communes avoisinantes de La Croix Valmer, Ramatuelle, Sainte Maxime et Gassin ; qu'à l'inverse, les

éléments de comparaison fournis par les requérants n'ont pas la pertinence de ceux fournis par l'administration fiscale ; qu'ils sont certes situés dans le secteur immédiat de la villa litigieuse mais dans des quartiers moins bien situés, avec une vue plus limitée, des surfaces plus modestes assez classiques, des piscines standard ne révélant aucun caractère luxueux ; que de même, les requérants ne peuvent tirer argument du redressement en matière d'ISF appliqué à une autre villa située dans la même avenue que leur propriété ; qu'en effet, l'évaluation de la villa de leur voisin pour évaluer leur propre maison, n'est pas pertinente, en l'absence d'élément concernant son standing ou sa superficie ; qu'au demeurant, la procédure diligentée envers un contribuable ne peut servir de référence pour évaluer un bien, la jurisprudence ayant retenu en application de l'article L 17 précité les seules cessions antérieures au fait générateur de l'impôt ; que les éléments de comparaison retenus à bon droit par l'administration fiscale font ressortir les prix au mètre carré suivants sur la base d'un prix de cession rapporté à la surface utile pondérée :- pour l'année 2008, 8168 €, 9716 €, 13 816 € et 7729 €,- pour l'année 2009, 9 002 €, 13 816 €, 8 168 €,- pour l'année 2010, 11 049 €, 9 002 €, 8 696 € ; que dès lors, l'administration fiscale a pu retenir valablement un prix au mètre carré moyen de 9 000 € pour l'année 2008, 9 200 € pour l'année 2009 et 9 500 € pour l'année 2010 ; que 1-3 Sur la présence d'un pylône ; que Monsieur et Madame X... considèrent que la présence d'un pylône à proximité de leur propriété constitue une réelle moins-value et contestent la position de l'administration qui ne retient aucune décote à ce titre ; qu'ils se prévalent d'un préjudice esthétique ; qu'à supposer établie la réalité du préjudice invoqué, elle n'est pas de nature à donner lieu à abattement sur l'évaluation du bien immobilier ; qu'en effet, il n'est pas contesté que le pylône en cause se situe à l'arrière de la propriété et qu'il ne nuit pas à la vision panoramique sur la mer ; que par suite, sa présence est sans incidence sur la valeur du bien ; que 1-4 Sur les droits et pénalités ; qu'en considération de l'ensemble des développements qui précèdent, les requérants sont mal fondés à critiquer les droits et pénalités dus au titre des avis de mise en recouvrement litigieux ; qu'il convient de rejeter leur demande tendant à voir prononcer la décharge de l'intégralité des deux avis de mise en recouvrement du 31 août 2011 numéros 05002 et 05001 établis le 9 septembre 2011 au titre de l'ISF 2010-2009-2008 pour un montant total de 251 800 €, en droits et pénalités. ; que la décision de rejet de l'administration fiscale sera confirmée.

1) ALORS QU'en application de l'article L 80 B du livre des procédures fiscales, lorsque l'administration fiscale a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait d'un contribuable au regard d'un texte fiscal lors d'une imposition antérieure, elle ne peut, sauf modification des circonstances de fait, revenir sur cette position à l'occasion d'une nouvelle imposition de ce contribuable et procéder à un rehaussement de cette imposition ; qu'en l'espèce, la cour d'appel a expressément relevé (arrêt p. 3) qu'aux termes de son arrêt en date du 15 mars 2011, l'administration fiscale avait consenti à retirer de la surface de leur villa, pour le calcul de l'impôt de la solidarité sur la fortune (ISF) due par les époux X... au titre des années 2004 à 2007, la surface de 270 m² de locaux considérés comme professionnels pour être affectés à une activité de location meublée, laquelle s'est poursuivie de 2008 à 2010 et a fait l'objet d'une déclaration de revenus au titre des BIC ; qu'en se contentant de relever que la superficie retenue par la justice dans ses décisions relatives à l'impôt sur la fortune des années précédentes n'avait autorité de chose jugée que pour ces dernières sans rechercher si l'administration fiscale n'était pas tenue, en l'absence de tout changement de la situation de fait au titre de l'ISF due pour les années 2008 à 2010, par la position qu'elle avait antérieurement prise au titre de cette même imposition pour les années 2004 à 2007 et ayant consisté à déduire 270 m² de SHON à l'usage de location meublée sur la surface de la villa des époux X... pour la détermination de la base taxable de l'ISF, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article 80 B du livre des procédures fiscales et des articles 885 A, 885 E et 885 N du code général des impôts.

2) ALORS QUE la preuve de ce que des biens sont loués à un usage professionnel et doivent être exclus, en conséquence, de la base taxable de l'impôt de solidarité sur la fortune n'est pas subordonnée à la justification d'une déclaration fiscale au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux ; que cette preuve peut être rapportée par tous moyens ; qu'en retenant que les époux X... ne pouvaient prétendre à l'exclusion d'une partie de la surface de leur villa pour usage professionnel de la base taxable de l'ISF faute par ces derniers de produire aucune déclaration fiscale relative à une activité de location de locaux meublés pour la période d'imposition visée par les avis de mise en recouvrement litigieux, la cour d'appel a violé les articles 885 A, 885 E et 885 N du code général des impôts.

3) ALORS QU'en tout état de cause, dans ses conclusions d'appel en réplique (p. 6, § 1 et les époux X... avaient fait valoir que M. X... avait déclaré son activité de location meublée en BIC au régime micro, ainsi qu'en témoignait sa déclaration à l'administration fiscale en date du 30 mai 2006 (pièce n° 25 du bordereau de communication des pièces) sur laquelle l'exposant n'était jamais revenu, « ce qui le dispensait de déclaration de bilan et de déclaration de tva » ; que les exposants avaient ajouté (p. 7, al. 4 et 5) que les locations meublées d'une partie de leur villa avaient ainsi été déclarées à l'impôt sur le revenu pour les années 2008 à 2010, ce que l'administration fiscale ne pouvait ignorer pour peu qu'elle procède au rapprochement des éléments fiscaux afférents à leur foyer ; qu'en retenant que les époux X... n'avaient pas déclaré leur activité de location meublée et ne produisaient aucun bilan ni aucune déclaration fiscale, en particulier une déclaration de tva, relative à une activité de location de meublés pour les années 2008 à 2010 de telle sorte qu'ils ne pouvaient retirer de la base taxable de l'ISF la surface de 270 m2 sans répondre à ces conclusions d'appel des exposants, la cour d'appel a violé l'article 455 du code de procédure civile.

4) ALORS QUE les juges ne peuvent accueillir ou rejeter les demandes dont ils sont saisis sans examiner et analyser tous les éléments de preuve qui leur sont soumis par les parties au soutien de leurs prétentions ; qu'à l'appui de leurs conclusions d'appel en réplique selon lesquelles une partie de leur villa est à usage professionnel (p. 7) de sorte que cette partie devait être exclue de la base taxable de l'impôt de solidarité sur la fortune, les époux X... avaient versé aux débats (pièce n° 31 du bordereau de communication) différents contrats de location des locaux dédiés à cet usage qui avaient été conclus pour des mariages en ce qui concerne les années ayant fait l'objet d'un redressement au titre de l'ISF ; qu'en ne s'expliquant pas sur ces pièces de nature à justifier l'exclusion de la surface de 270 m2 de locaux professionnels de la base taxable de l'ISF, la cour d'appel a violé l'article 455 du code de procédure civile.

5) ALORS QUE la superficie des pièces en sous-sol devant être déduite de la SHON lorsqu'elles sont dépourvues d'ouvertures sur l'extérieur autres que celles nécessaires à leur aération doit donner lieu à pondération pour le calcul de la base taxable de l'ISF ; que les pièces de la villa des époux X... situées en sous-sol semi enterrées à usage de réserve et de dégagement professionnels, de discothèque et de dégagement vestiaire constituant des pièces aveugles devaient donc nécessairement donner lieu à pondération pour la détermination de la base taxable de l'impôt de solidarité sur la fortune ; qu'en n'expliquant pas en quoi les pondérations pratiquées par l'expert Z... et le cabinet B...-A...ne pouvaient s'appliquer à ces différentes pièces, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 885 A, 885 E et 885 N du code général des impôts.

6) ALORS QUE l'annonce de vente sur le site ImmoVision au prix annoncé de 6 800 000 € décrivant une propriété d'exception de 760 m2 sur un terrain de 4 130 m2 avec vue sur mer panoramique, mentionnant notamment plusieurs salles de bains avec balnéo, une piscine à débordement, une grande salle de réception, avec bar dans la villa d'amis, ne concernait pas la villa des époux X... située ..., commune de Roquebrune sur Argens, mais une propriété sise à Saint Aygulf ; que, dans ses écritures d'appel en réplique (p. 10), les exposants avaient souligné que cette propriété est plus luxueuse et dispose d'une surface

habitable plus importante que celle de leur villa ainsi que d'un terrain de 4 130 m² au lieu de 4 007 m² et qu'elle n'avait pas été vendue à ce jour ; qu'en affirmant que cette annonce de vente, parue sur le site Immovision, concernait la propriété des époux X..., la cour d'appel a dénaturé cette annonce et violé l'article 1134 du code civil.

7) ALORS QUE dans leurs conclusions d'appel en réplique (p. 11, dernier al.), les époux X... avaient fait valoir que Mme Z..., expert, avait souligné que l'apparente « somptuosité » de la construction de la villa « ... » des époux X... provient en réalité d'un choix architectural fondé sur une imitation de style égyptien mais que « cette apparence n'est pas cohérente avec la qualité des matériaux utilisés » que cet expert avait ensuite détaillés ; qu'en se bornant à faire état du caractère très particulier de la villa pour justifier de la recherche d'éléments de comparaison dans les communes voisines sans rechercher si, comme elle y avait été invitée, la moindre qualité des matériaux utilisés pour la construction de cette villa n'était pas susceptible d'entraîner un déclassement de cette dernière de la catégorie A ainsi qu'une moins-value, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 885 A, 885 E et 885 N du code général des impôts.

8) ALORS QUE le juge ne saurait procéder par voie de simple affirmation ; qu'en se bornant à relever que « pour l'ISF 2010, (la mutation) intervenue le 3 septembre 2008 est un élément valable, au regard d'une imposition dont le fait générateur est apprécié au 1er janvier » sans autrement justifier en quoi cette mutation concernerait un bien susceptible de constituer un terme de comparaison valable avec la propriété des époux X..., ce que ces derniers contestaient dans leurs conclusions d'appel récapitulatives (p. 12, 5°), la cour d'appel a procédé par voie de simple affirmation et violé l'article 455 du code de procédure civile.

9) ALORS QUE l'impossibilité de se voir garantir une absence de risque sanitaire généré par les ondes d'une antenne de téléphonie mobile située à proximité immédiate d'une propriété constitue nécessairement un préjudice dont il doit être tenu compte pour l'évaluation de cette propriété et qui justifie, en raison de la dépréciation de la valeur du bien qu'il entraîne, l'application d'un abattement pour la détermination de la base taxable de l'impôt de solidarité sur la fortune ; qu'en retenant, pour refuser d'appliquer un abattement sur l'évaluation de la villa des époux X... en raison de la proximité immédiate, à l'arrière de leur maison, d'une antenne de téléphonie mobile, que le caractère nocif de cette antenne de téléphonie mobile n'était pas démontré et que l'existence d'un préjudice ne peut justifier, à lui seul, l'application d'un abattement, la cour d'appel a violé le principe de précaution ainsi que les articles 885 A, 885 E et 885 N du code général des impôts.

Décision attaquée : Cour d'appel d'Aix-en-Provence , du 24 mars 2015