



Actualité premier trimestre 2012 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

CONTROLE – CONTENTIEUX

Avis de vérification, information par téléphone du report de la date de première intervention, à l'initiative de l'administration : irrégularité de la procédure (non)

[\(CAA Versailles 24 janvier 2012 n°10-01061, 6^{ème} ch., SARL Janus ; Revue de droit fiscal n°15, 12 avril 2012, p. 41\)](#)

Un contribuable avait reçu un premier avis de vérification lui laissant un délai inférieur à deux jours francs pour se faire assister d'un conseil (cf. LPF, art. L 47).

La Cour administrative d'appel de Versailles a jugé que :

- ce contribuable est régulièrement informé de l'engagement d'une procédure de vérification s'il est informé par tous moyens de la date de report de la première intervention et dispose alors de deux jours francs à partir de cette date pour se faire assister d'un conseil ;
- l'administration doit être regardée comme ayant informé en temps utile une société du report de la date de la première intervention lorsqu'elle dit l'en avoir avertie par téléphone six jours francs avant la date de report, et fait référence à cette conversation téléphonique dans une lettre parvenue à la société l'avant-veille de la date de la première intervention, dès lors que cette dernière n'en a pas contesté le contenu, ni lors de la réception de la lettre, ni lors de la première intervention.

Durée d'une vérification de comptabilité - vérification poursuivie dans les locaux de l'administration après l'expiration du délai de trois mois (LPF, art. L 52) : irrégularité de la procédure (non)

[\(CAA Lyon 17 novembre 2011 n°11-00143, 5^{ème} ch., M. Tatligun ; Revue de droit fiscal n°15, 12 avril 2012, p. 43\)](#)

Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification sur place des livres ou documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois mois pour les contribuables dont le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou des recettes n'excède pas la limite d'admission au régime simplifié d'imposition (LPF, art. L 52).

Selon la Cour administrative d'appel de Lyon, est irrégulière une vérification de comptabilité qui s'est poursuivie dans les locaux de l'administration après l'expiration du délai de trois mois ainsi qu'en attestaient notamment les termes de la proposition de rectification, qui faisaient référence à des documents datés ou remis en main propre le jour de la réunion dans les locaux de l'administration. Ces éléments établissaient que l'examen des documents comptables et leur confrontation avec les déclarations du contribuable s'étaient poursuivis lors de cette réunion.

Envoi de proposition de rectification par une société de messagerie privée : irrégularité de la procédure (non)

[\(CE 8 février 2012 n°336125, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., Beladina ; RJF 5/12, n°480\)](#)

En l'absence de dispositions le lui imposant, il n'est pas fait obligation à l'administration de recourir exclusivement à l'envoi d'une notification de redressement par lettre recommandée avec accusé de réception. Celle-ci doit, si elle utilise d'autres voies, notamment celle d'une société de messagerie, établir la date de présentation des plis et, si le pli n'a pas été retiré, la distribution d'un avis de passage par des modes de preuve offrant des garanties équivalentes.

Le Conseil d'Etat a jugé que l'administration peut notifier des redressements par la voie d'un pli Chronopost dès lors que cet envoi permet d'établir la preuve de la délivrance du pli selon des garanties équivalentes à celles d'une lettre recommandée avec AR.

Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP), nécessité d'un dialogue contradictoire avant envoi d'une demande d'éclaircissements ou de justifications : procédure irrégulière (non)

[\(CE 9 mars 2012 n°339042, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/Lourdou ; RJF 5/12, n°442\)](#)

Le caractère contradictoire que doit revêtir l'ESFP n'oblige aucunement l'administration, avant d'envoyer au contribuable une demande d'éclaircissements ou de justifications visée à l'article 16 du LPF, à engager avec lui un dialogue sur les discordances qu'elle a pu relever et ce, même si les articles L 47 à L 50 du LPF imposent le caractère contradictoire de l'ESFP et si la charte des droits et obligations du contribuable vérifié énonce que «dans le cadre de l'ESFP, le dialogue joue un rôle très important tout au long de la procédure».

Pénalité de l'article 1759 du CGI (ancien article 1763 A) en cas de distributions occultes, solidarité des dirigeants (prévue actuellement à l'article 1754, V-3 du CGI) : appréciation à la date de la déclaration des résultats de l'exercice de la distribution en l'absence de connaissance de la date de versement

[\(CAA Nantes 17 novembre 2011 n°09-02707, 1^{ère} ch., Cicek ; RJF 5/12, n°473\)](#)

L'article 1763 A du CGI, dans sa rédaction en vigueur au cas d'espèce :

- prévoit une pénalité fiscale sanctionnant le refus par une personne morale de révéler l'identité des bénéficiaires de distributions occultes (dispositions figurant actuellement à l'article 1759 du CGI) ;
- instaure une responsabilité solidaire des dirigeants sociaux de droit ou de fait de la société à la date du versement des revenus distribués ou, à défaut de connaissance de cette date, à la date de déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel ces versements ont eu lieu (dispositions figurant actuellement à l'article 1754, V-3 du CGI).

Au cas particulier, la date de versement des distributions effectuées au cours de l'exercice N n'était pas connue. La Cour de Nantes a jugé que ne peut être regardé comme solidairement responsable du paiement de la pénalité, le gérant qui a cédé ses parts et démissionné de ses fonctions le 31 janvier de l'année suivante et n'est donc plus gérant de cette société au moment de la déclaration des résultats de l'exercice N.

Taxation d'office, défaut de dépôt d'une déclaration dans les six mois du décès : régularité de la procédure (oui)

[\(Cass. com. 14 février 2012 n°11-10765, Mugat ; RJF 5/12, n°536\)](#)

Dès lors que les héritiers, légataires ou donataires sont tenus de souscrire une déclaration détaillée et signée comportant une «affirmation de sincérité», ne constitue pas une telle déclaration un imprimé adressé par le notaire, sur lequel cette rubrique n'est ni renseignée ni signée, et comportant seulement des informations relatives à la défunte et à ses héritiers ainsi qu'une liste d'éléments d'actif et de passif successoral sans préciser leur qualification de biens propres ou communs. La taxation d'office est donc régulière et peut s'appliquer à défaut de régularisation.



Abus de droit, opération d'apport-cession bénéficiant d'un sursis d'imposition : application de la procédure d'abus de droit bien que ce sursis soit automatique (oui)

[\(CAA Versailles 24 janvier 2012 n°09-02218, 1^{ère} ch., Rondest ; RJF 5/12, n°497\)](#)

[\(CAA Versailles 24 janvier 2012 n°09-02217, 1^{ère} ch., Nicolet ; RJF 5/12, n°497\)](#)

La procédure d'abus de droit (LPF, art. L 64) permet à l'administration d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leur auteur et dont le but est exclusivement fiscal.

La Cour administrative d'appel de Versailles a jugé qu'une opération qui s'est traduite par un sursis d'imposition entre dans le champ de l'abus de droit dès lors que celle-ci a nécessairement pour effet de minorer l'assiette de l'année au titre de laquelle l'impôt est normalement dû à raison de la situation et des activités réelles du contribuable.

Le bénéfice du sursis d'imposition d'une plus-value réalisée par un contribuable lors de l'apport de titres à une société qu'il contrôle et qui a été suivi de leur cession par cette société est constitutif d'un abus de droit s'il s'agit d'un montage ayant pour seule finalité de permettre au contribuable, en interposant une société, de disposer effectivement des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société reçus en échange lors de l'apport.

Il n'a en revanche pas ce caractère s'il ressort de l'ensemble de l'opération que cette société a, conformément à son objet, effectivement réinvesti le produit de ces cessions dans une activité économique.

Selon la Cour administrative d'appel de Versailles, la circonstance que le sursis d'imposition n'est pas subordonné à la condition que le contribuable en fasse la demande (caractère automatique du sursis) ne fait pas obstacle à ce que l'administration recoure légalement à la procédure de répression des abus de droit.

La cour de Versailles transpose à l'hypothèse du sursis d'imposition les critères dégagés par le Conseil d'Etat dans des opérations d'apport-cession de titres en report d'imposition (CE 8 octobre 2010 n°301934, Bazire et CE 8 octobre 2010 n°313139, min. c/ Bauchart ; Revue internet du Club Fiscal rubrique jurisprudence, novembre 2010 et CE 3 février 2011 n°329839, min. c/Conseil ; Revue internet du Club Fiscal rubrique jurisprudence, mai 2011).



C'est cet automatisme du sursis de paiement qui auparavant avait conduit le Comité consultatif de répression des abus de droit (CCRAD) à conclure qu'il n'y avait pas d'abus de droit possible (cf. BOI 13 L-3-06 du 30 mars 2006 ; affaires n°2004-63 et 2004-64).

Cependant, l'administration continuait à recourir à la procédure d'abus de droit dans des opérations d'apport-cession bénéficiant du sursis d'imposition, recueillant un écho favorable de certaines cours administratives d'appel (cf. notamment CAA Paris 1^{er} juin 2011 n°09-07171, 9^{ème} ch., min. c/Vicidomini ; Revue internet du Club Fiscal rubrique jurisprudence mars 2012).

Revenant sur la logique de son prédécesseur, le Comité de l'abus de droit fiscal (CAD) a récemment, par deux avis (cf. BOI 13 L-2-12 du 4 mai 2012 ; affaires 2011-16 et 2011-17), apporté les précisions suivantes concernant des apports-cessions :

- le caractère automatique du sursis d'imposition ne fait pas obstacle à la mise en œuvre de la procédure d'abus de droit ;
- une opération d'apport-cession est constitutive d'un abus de droit s'il s'agit d'un montage ayant pour seule finalité de mettre en mesure le contribuable de disposer des liquidités obtenues lors de la cession tout en restant détenteur des titres reçus en échange de l'apport ;
- en revanche, l'abus de droit n'est pas caractérisé s'il ressort de l'ensemble de l'opération que la société a effectivement réinvesti le produit de cette cession dans des activités économiques, pour un montant significatif et dans un délai raisonnable.

Dans l'affaire 2011-16, le réinvestissement a été considéré comme non significatif (moins de 3% du produit de cession des titres) et l'abus de droit a été considéré comme constitué.

Dans l'affaire 2011-17 au contraire, le réinvestissement a été considéré comme significatif (39%), l'abus de droit n'a pas été reconnu par le Comité et l'administration s'est rangée à cet avis.

Abus de droit, remise en cause du régime de la TVA sur la marge applicable à la revente de véhicules d'occasion grâce à l'interposition fictive de particuliers : abus de droit implicite (oui)

[\(CAA Nancy 17 novembre 2011 n°10-01203, 2^{ème} ch., Heinemann ; RJF 5/12, n°500\)](#)

La Cour administrative d'appel de Nancy a considéré qu'en écartant des documents comme dissimulant, grâce à l'interposition fictive de particuliers, la réalité de l'historique de la propriété des véhicules et de leur immatriculation en Allemagne et en invoquant



l'intérêt fiscal s'attachant à cette dissimulation, l'administration a invoqué implicitement mais nécessairement un abus de droit.

La Cour de Nancy a jugé que, le vérificateur n'ayant pas avisé le contribuable qu'il avait la possibilité de saisir le comité consultatif pour la répression des abus de droit, la procédure d'imposition était entachée d'irrégularité (cf. notion d'abus de droit rampant défini par l'arrêt Bendjador du 19 novembre 1986).

Ainsi que le soulignent les commentaires parus au Bulletin Fiscal Francis Lefebvre (BF 5/12, p. 415), cette solution peut être rapprochée de celle d'un arrêt de la Cour administrative d'appel de Nantes retenant l'abus de droit rampant au motif que l'administration avait remis en cause l'activité d'intermédiaire dans des opérations d'achat de véhicules d'occasion à l'étranger exercée par une société française, pour l'assujettir à la TVA sur le montant total du prix des véhicules (CAA Nantes 3 mars 2008 n°06-2005).

Droits de succession, réintégration dans l'actif successoral de deux donations effectuées au moyen de l'utilisation frauduleuse d'une procuration générale donnée à l'un des deux héritiers : application de la prescription de longue durée (oui)

[\(Cass. com. 31 janvier 2012 n°11-10.934, Collin-Dufresne ; RJF 5/12, n°537\)](#)

Aux termes de l'article L 180 du LPF : «Pour les droits d'enregistrement (...), le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle de l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration (...). Toutefois, ce délai n'est opposable à l'administration que si l'exigibilité des droits et taxes a été suffisamment révélée par le document enregistré ou présenté à la formalité, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures».

L'administration a réintégré dans l'actif successoral taxable les biens objets de deux donations, dont les héritiers avaient bénéficié quelques jours avant le décès, en établissant l'utilisation frauduleuse d'une procuration générale de gestion antérieure donnée à l'un d'eux ainsi que des fonds objet d'un don manuel, les deux actes de donation litigieux constituant des tentatives pour tromper l'administration afin de payer des droits moindres que ceux normalement dus.

La prescription de longue durée prévue par l'article L 186 du LPF est applicable dès lors que la déclaration de succession ne permettait pas à elle seule de connaître la consistance des biens dépendant de l'hérédité et qu'en raison des recherches ultérieures auxquelles avait procédé l'administration pour découvrir l'utilisation frauduleuse de la procuration ainsi que des fonds objet du don manuel, l'exigibilité des droits d'enregistrement n'était pas révélée par la déclaration de succession de façon immédiate et certaine.



Comptes et transferts à l'étranger non déclarés : constitutionnalité de la pénalité (oui)

[\(Cons. const. 10 février 2012 n°2011-220 QPC, Hugh A ; RJF 4/12, n°400\)](#)

La pénalité au taux de 40% prévue en cas de défaut de déclaration des comptes ou transferts de fonds à l'étranger est constitutionnelle ; elle ne porte pas atteinte aux principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines qui découlent de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789.

Recours rétroactifs contre les visites domiciliaires prévus par la loi LME du 4 août 2008 (LPF, art. L 16 B) : atteinte à un bien (espérance légitime) au sens du premier protocole additionnel à la CEDH (non)

[\(CE 1^{er} février 2012 n°339387, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., Sté des logements modulaires \(LOGMO\) ; RJF 4/12, n°438\)](#)

Les dispositions de l'article 164 de la loi n°2008-776 du 4 août 2008 (loi LME) prévoyant l'application rétroactive des nouvelles voies de recours ouvertes pour contester les visites domiciliaires et les saisies opérées sur le fondement de l'article L 16 B du LPF ne privent pas les contribuables ayant fait l'objet de telles mesures, avant l'entrée en vigueur de la loi, d'une espérance légitime d'obtenir la décharge des impositions établies sur le fondement de visites menées en méconnaissance des garanties du droit au recours effectif exigées par l'arrêt Ravon de la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH 21 février 2008 n°18497/03 ; Revue internet du Club Fiscal rubrique jurisprudence, avril 2008).

[Consultez l'ensemble des rubriques « Actualité jurisprudence juin 2012 »](#)