

Actualité premier trimestre 2013 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

CONTROLE – CONTENTIEUX

Garantie contre les changements de doctrine, opposabilité de la doctrine administrative : possibilité pour un contribuable, suite à un recours pour excès de pouvoir d'un acte ou de l'un des actes exprimant l'interprétation ou les interprétations successives de la loi fiscale admise(s) par l'administration, de se prévaloir, sur le fondement de l'article L 80 A du LPF, de l'une ou l'autre de ces interprétations

[\(Avis CE 8 mars 2013 n° 353782, sect., Monzani ; RJF 5/13, n°518\)](#)

Aux termes de l'article L 80 A du LPF : «*Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales*».

Par l'avis Monzani, le Conseil d'Etat juge que, eu égard aux exigences découlant du principe de sécurité juridique poursuivi par l'article L 80 A du LPF et en dépit de l'effet rétroactif qui s'attache normalement à l'annulation pour excès de pouvoir, un contribuable peut se prévaloir d'une doctrine annulée pour les impositions dont le fait générateur est antérieur à cette annulation.

En revanche un contribuable ne peut se prévaloir, au titre de la garantie de l'article L 80 du LPF, d'un acte renfermant une interprétation de la loi fiscale relative à une imposition dont le fait générateur est postérieur à la date de l'annulation de cet acte

La date du fait générateur de l'impôt s'entend :

- du 31 décembre de l'année d'imposition en matière d'impôt sur le revenu ;
- de la date de clôture de l'exercice en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés et les bénéficiaires industriels et commerciaux ;
- du 1^{er} janvier pour les impôts locaux, l'ISF et la taxe annuelle de 3% sur les immeubles ;
- des dates des livraisons ou des prestations de services s'agissant de la TVA ;
- de la date de la transmission en matière de mutation.

Un redevable peut, sur le fondement de l'article 80 A du LPF, opposer à l'administration l'interprétation que celle-ci a formellement admise dans un acte qui, bien qu'illégal, n'a pas été annulé, et quand bien même un autre acte, exprimant la même interprétation, aurait été annulé pour excès de pouvoir.

Un redevable ne peut se prévaloir d'une interprétation de la loi fiscale que dans son dernier état formellement accepté par l'administration ; ainsi, il n'est pas fondé à se prévaloir de l'interprétation initialement admise par l'administration dans un premier acte lorsque, après l'avoir complétée ou modifiée par un deuxième acte, ce dernier a été annulé. Dans ce cas, l'administration doit faire connaître, le cas échéant, l'interprétation qu'elle entend donner à la loi après l'annulation opérée. La loi seule régit la situation du contribuable, tant qu'une nouvelle interprétation n'a pas été exprimée.

Garantie contre les changements de doctrine, opposabilité de la doctrine administrative (LPF, art. L 80 A) : nécessité de figurer dans la base BOFiP pour être opposable (oui)

[\(CE 27 février 2013 n°357537, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s. ; RJF 5/13, n°520\)](#)

Tirant les conclusions de la création de la base «Bofip-Impôts», le Conseil d'Etat a jugé que :

- la doctrine administrative doit figurer sur cette base pour être opposable à l'administration ;
- la doctrine antérieure est abrogée, que celle-ci ait été exprimée sous la forme de la documentation administrative de base, d'instructions, de réponses ministérielles,



de rescrits de portée générale et de réponses apportées dans le cadre du comité fiscal de la mission d'organisation administrative.

Il en résulte qu'une doctrine antérieure non-reprise dans la base «Bofip-Impôts» doit être regardée comme abrogée, même si cette non-reprise n'a pas été délibérée mais résulte d'une inadvertance.

Déclaration rectificative de crédit d'impôt recherche : délai de réclamation expirant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle la date limite de dépôt de la déclaration initiale a expiré (oui)

[\(TA Montreuil 24 janvier 2013 n°1110119, 1^e ch., Sté Tyrol Acquisitions 1; RJF 7/13, n°758\)](#)

Une déclaration rectificative de crédit d'impôt recherche constitue une réclamation contentieuse au sens de l'article L 190 du LPF et ne se confond pas avec la demande de remboursement de ce crédit.

Le délai de réclamation ouvert pour déposer la déclaration rectificative court à compter de la date limite de dépôt de la déclaration spéciale de crédit d'impôt recherche, qui constitue la réalisation de l'événement motivant cette réclamation (cf. LPF, art. R 196-1, c).

La société ne peut pas se prévaloir du délai spécial de réclamation prévu par l'article R 196-3 du LPF en cas de reprise ou de rectification (délai égal à celui de l'administration pour présenter ses observations), dès lors que la procédure de rectification dont elle a fait l'objet portait sur l'impôt sur les sociétés et non sur le crédit d'impôt recherche.

Délai pour réclamer une restitution de TVA : opposabilité du délai de réclamation bien que non mentionné sur le formulaire de déclaration de la taxe, ce formulaire n'étant pas une décision administrative (oui)

[\(CE 20 mars 2013 n°357948, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Gilbaut ; RJF 6/13, n°651\)](#)

Un formulaire de déclaration de TVA n'est pas une décision au sens de l'article R 421-5 du Code de justice administrative selon lequel les délais de recours contre une décision administrative ne sont opposables qu'à la condition d'avoir été mentionnés, ainsi que les voies de recours, dans la notification de la décision.



Ainsi, le délai de réclamation est opposable au contribuable qui demande la restitution de droits de TVA spontanément acquittés bien qu'il ne soit pas indiqué dans le formulaire de déclaration de la taxe.

Cumul de sanctions fiscales et pénales en matière de fraude à la TVA : application du principe «non bis in idem» de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (non)

[\(CJUE 26 février 2013 aff. 617/10, gr. ch., Aklagaren c/ Hans Akerberg Fransson ; RJF 6/13, n°681\)](#)

Le principe «non bis in idem» énoncé à l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ne s'oppose pas à ce qu'un Etat membre impose, pour les mêmes faits de non-respect d'obligations déclaratives dans le domaine de la TVA, successivement une sanction fiscale et une sanction pénale dans la mesure où la première sanction ne revêt pas un caractère pénal, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier.

Visite domiciliaire (LPF, art. L 16 B) : possibilité de saisie de données informatiques stockées dans un serveur extérieur aux locaux visités (oui)

[\(Cass. com. 26 février 2013 n°12-14.772, Sté HR Access Solutions ; RJF 6/13, n°628\)](#)

La société visitée a formé un recours contre les opérations de visite et de saisies autorisées dans ses locaux au cours desquelles les agents de l'administration ont accédé, depuis certains postes informatiques en place dans les locaux visités, à des données et documents accessibles sur deux réseaux communs à l'ensemble du groupe auquel appartient la société concernée par les opérations litigieuses et les ont saisis.

La société soutenait que :

- le législateur a entendu limiter territorialement les visites et saisies domiciliaires à la saisie de documents qui se trouvent physiquement dans les locaux désignés dans l'ordonnance, sous forme papier ou sous forme de fichiers dématérialisés physiquement stockés dans ces locaux ce qui exclut toute saisie sur des réseaux informatiques, les fichiers y figurant provenant d'ordinateurs situés en dehors desdits locaux ;
- la procédure de saisie vise des documents originaux, de sorte que les pièces et documents présents sur support informatique doivent être recueillis par voie de gravure des fichiers sur support CD-ROM ou DVD-ROM non réinscriptibles, un tel procédé étant le seul à permettre de s'assurer de l'origine et de l'intégrité des documents informatiques saisis.



La Cour de cassation rejette le pourvoi. Selon la Cour, l'article L 16 B du LPF :

- permet la saisie de tous documents dématérialisés accessibles depuis les locaux visités ;
- n'impose pas de recueillir les fichiers informatiques saisis sur un support particulier.

Recouvrement sur les biens communs d'une dette de TVA née du chef d'un des époux à raison de son activité professionnelle (oui)

[\(CE 20 mars 2013 n° 350092, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., Piquet ; RJF 6/13, n°666\)](#)

En vertu des articles 1400, 1409, 1413 et 1417 du Code civil, lorsque des époux sont mariés sous le régime de la communauté légale, et sauf le cas de fraude du débiteur et de mauvaise foi du créancier, toute dette fiscale née pendant la communauté du chef d'un époux constitue une dette de la communauté, dont le recouvrement peut être poursuivi sur les biens communs, alors même qu'aucune disposition de la loi fiscale ne prévoirait que les époux sont tenus solidairement au paiement de l'impôt en cause, et sauf la récompense éventuellement due à la communauté.

Droits d'enregistrement : solidarité de paiement des cohéritiers (CGI, art. 1709)

[\(Cass. com. 26 février 2013 n°12-13.877, Douaud ; RJF 6/13, n°669\)](#)

Si l'administration fiscale peut choisir de notifier les redressements à l'un seulement des redevables solidaires de la dette fiscale, la procédure ensuite suivie doit être contradictoire et la loyauté des débats l'oblige à notifier les actes de celle-ci à tous ces redevables.

Tous les cohéritiers solidaires, y compris le seul qui est poursuivi et à qui l'ensemble des actes a été notifié, peuvent se prévaloir de l'irrégularité de la procédure fiscale dès lors que tous les actes n'ont pas été notifiés à tous. Cette irrégularité établie, l'annulation de la procédure erga omnes s'ensuit.

[Consultez l'ensemble des rubriques « Actualité jurisprudence juillet 2013 »](#)