

Actualité troisième trimestre 2012 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

CONTROLE – CONTENTIEUX

Vérification de comptabilité, pièces consultées auprès de l'autorité judiciaire par l'administration dans l'exercice de son droit de communication après envoi de l'avis de vérification et avant le début de l'intervention sur place : obligation de soumettre l'examen de ces pièces à un débat oral et contradictoire en vertu de l'article L 47 du LPF (non)

[\(CE 27 juin 2012 n°346392, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., Sté Gérard Poulalion ; RJF 10/12, n°936\)](#)

Aux termes de l'article L 47 du LPF, «un avis de vérification doit être envoyé ou remis au contribuable dès lors que le contrôle envisagé s'analyse en une vérification de comptabilité ou un ESFP. Cet avis doit préciser les années soumises à vérification et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil au cours de la vérification».

Au cas particulier, la société soutenait qu'elle avait été privée, au cours de la vérification de comptabilité, d'un débat oral et contradictoire sur les pièces ayant fondé les redressements et ce contrairement aux dispositions de l'article L 47 du LPF.

Le Conseil d'Etat a jugé que les pièces consultées par l'administration auprès de l'administration judiciaire dans le cadre de l'exercice de son droit de communication ne sont pas soumises à un débat oral et contradictoire dès lors que, si ce droit a été exercé après l'envoi de l'avis de vérification de comptabilité, le service les a consultées avant la première intervention sur place du vérificateur.

Vérification de comptabilité d'une EURL dissoute sans liquidation, destinataire de l'avis de vérification : associé unique à la date où la dissolution de l'EURL est devenue opposable aux tiers (oui)

[\(CE 4 juin 2012 n°345183, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., Nauges ; RJF 8-9/12, n°840\)](#)

Dans le cas d'une vérification de comptabilité d'une EURL après sa dissolution suivie de la réunion des parts en une seule main dans le cadre d'une transmission universelle de

patrimoine, l'administration doit adresser l'avis de vérification à la personne qui était associée unique de cette société à la date à laquelle sa dissolution est devenue opposable aux tiers.

Motivation d'une notification de redressement : obligation de désigner nommément les entreprises en ne communiquant au contribuable que des moyennes (oui)

[\(CE 27 juillet 2012 n°325436, 10^e et 9^e s.-s., Catusse ; RJF 11/12, n°1041\)](#)

Lorsque l'administration fiscale entend fonder un redressement sur des éléments de comparaison issus de données chiffrées provenant d'autres entreprises, elle doit, pour assurer le caractère contradictoire de la procédure, sans méconnaître le secret professionnel protégé par l'article L 103 du LPF, désigner nommément ces entreprises mais ne fournir au contribuable que des moyennes ne lui permettant pas de connaître, fût-ce indirectement, les données propres à chacune d'elles.

Garantie contre les changements de doctrine (LPF, art. L 80 A), Charte du contribuable diffusée par le Ministère du budget en 2005 : opposabilité des mentions de la Charte relatives au délai de réponse du vérificateur (non)

[\(CAA Paris 29 mai 2012 n°10-05558, 10^{ème} ch., Boiry ; RJF 10/12, n°937\)](#)

La Charte du contribuable diffusée par le ministère du budget en 2005, relative à la procédure d'imposition et aux relations entre l'entreprise et l'administration fiscale, ne peut être opposée à cette administration sur le fondement de l'article L 80 A du LPF.

A la différence de la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié opposable à l'administration, aucune disposition législative ne rend la Charte du contribuable opposable à l'administration fiscale et ce, même si le Ministre délégué au budget et à la réforme de l'Etat a indiqué par un communiqué de presse du 17 octobre 2005 que les contribuables peuvent se prévaloir de la Charte auprès de l'ensemble des agents de l'administration fiscale, aucune disposition constitutionnelle, légale ou réglementaire ne donnant compétence au Ministre pour édicter de telles dispositions.

Ainsi, un contribuable ne peut se prévaloir des mentions de la Charte du contribuable selon lesquelles, dans le cadre d'une procédure de rectification, la réponse du vérificateur intervient en principe dans un délai de trente jours ou, éventuellement, dans le même délai que celui accordé par l'intéressé pour présenter ses observations.

Garantie contre les changements de doctrine (LPF, art. L 80 A), situation du contribuable n'entrant pas dans les prévisions d'une doctrine contenue dans une instruction administrative : la circonstance que cette exclusion méconnaît une règle du droit de l'Union européenne est sans incidence (oui)

[\(CAA Versailles 12 avril 2012 n°10-03140, 6^{ème} ch., Sté Prédica ; RJF 10/12, n°904\)](#)

Aux termes du second alinéa de l'article L 80 A du LPF : «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».

Si ces dispositions instituent une garantie contre les changements de doctrine de l'administration, qui permet aux contribuables de se prévaloir des énonciations contenues dans les notes ou instructions publiées, qui ajoutent à la loi ou la contredisent, c'est à la condition que les intéressés entrent dans les prévisions de la doctrine, appliquée littéralement, résultant de ces énonciations.

A cet égard, est sans incidence la circonstance qu'en tant qu'elle exclut leur situation, ladite doctrine méconnaît une règle du droit de l'Union européenne, les contribuables pouvant toutefois, s'ils s'y croient fondés, déférer cette doctrine au juge de l'excès de pouvoir.

Droit de communication de l'administration, renseignements recueillis sur des sites internet ou des serveurs de données : absence d'obligation de communication sauf si le contribuable indique avant la mise en recouvrement qu'il n'a pas pu y avoir accès (oui)

[\(CE 30 mai 2012 n°345418, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/SAS Aficom ; RJF 8-9/12, n°844\)](#)

Il incombe à l'administration, quelle que soit la procédure d'imposition mise en œuvre, et au plus tard avant la mise en recouvrement, d'informer le contribuable dont elle envisage soit de rehausser, soit d'arrêter d'office les bases d'imposition, de l'origine et de la teneur des renseignements obtenus auprès de tiers et qu'elle a utilisés pour fonder les impositions, avec une précision suffisante pour permettre à l'intéressé de demander que les documents qui contiennent ces renseignements soient mis à sa disposition avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent.

Lorsque le contribuable lui en fait la demande, l'administration est tenue, sauf dans le cas d'informations librement accessibles au public, de lui communiquer les documents ou

copies de documents contenant les renseignements obtenus auprès de tiers qui lui sont opposés, afin de lui permettre d'en vérifier l'authenticité ou d'en discuter la teneur ou la portée.

En ce qui concerne les documents ou copies de documents contenant des renseignements recueillis sur des sites Internet ou sur des serveurs de données et utilisés par l'administration pour établir un redressement, il appartient à celle-ci de les mettre à disposition du contribuable avant la mise en recouvrement des impositions qui en résultent si celui-ci lui indique avant cette mise en recouvrement, en réponse à un refus de communication fondé sur le caractère librement accessible des informations en cause, qu'il n'a pu y avoir accès.

Plus-values professionnelles, exonération des plus-values en application de l'article 238 quaterdecies en vigueur avant 2005 : abus de droit si aucun impôt n'est dû en l'absence de cession

[\(CE 23 juillet 2012 n°342017, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., Bazin-Faucon ; RJF 11/12 n°1043\).](#)

Le régime d'exonération des plus-values professionnelles prévu par l'ancien article 238 quaterdecies du CGI dans sa rédaction applicable avant 2005, ne prévoyait pas de conditions tenant à l'absence de liens de dépendance entre le cédant et la société cessionnaire mais l'administration avait indiqué se réserver la possibilité de remettre en cause l'opération sur le fondement de la procédure de répression des abus de droit.

Une contribuable avait placé sous le régime d'exonération prévu à l'article 238 quaterdecies du CGI, la plus-value de cession de la clientèle de son cabinet d'expertise comptable à une société constituée avec son mari

Selon le Conseil d'Etat, cette opération ne peut être regardée comme constitutive d'un abus de droit dès lors qu'elle n'a pas permis à la contribuable d'éluider ou d'atténuer ses charges fiscales normales. En l'absence de cession, elle n'aurait en effet supporté, l'année en cause, aucune charge fiscale au titre de l'imposition des plus-values.

La Haute Assemblée rejette l'analyse de l'administration selon laquelle cette opération avait un but exclusivement fiscal dès lors qu'elle permettait non seulement d'exonérer la plus-value lors de la cession de la clientèle mais également de minorer la plus-value latente à constater lors d'une cession ultérieure éventuelle.

Il convient de remarquer que si la contribuable avait procédé non pas à une cession de son activité mais à un apport en société, le choix de la cession plutôt que de l'apport était fiscalement neutre au titre de l'année de réalisation de l'opération dès lors que la plus-value constatée à cette occasion aurait pu bénéficier du régime de report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI.

Abus de droit, report d'imposition dans le cadre d'un apport-cession de titres : imposition de la plus-value au titre de l'année de l'apport (oui)

[\(CE 10 mai 2012 n°329693, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Dupuis Bardinal ; RJF 8-9/12, n°847\)](#)

L'administration avait remis en cause sur le fondement de l'abus de droit, le report d'imposition de la plus-value sur titres dont un contribuable avait bénéficié dans le cadre d'un apport de ses titres à une société suivi de leur cession à un tiers.

Au cas particulier, le Conseil d'Etat a considéré que l'administration doit imposer la plus-value au titre de l'année au titre de l'année au cours de laquelle les titres ont quitté le patrimoine du contribuable.

Abus de droit, apport-cession de titres dont la plus-value bénéficie d'un sursis (CGI, art. 150-0 B) : opération entrant dans le champ d'application de l'abus de droit, qui n'a pas été retenu au cas particulier, le produit de la cession étant effectivement réinvesti dans une activité économique ; donation-cession de titres absence d'éléments permettant d'établir le versement aux enfants de la contre-valeur de la nue-propiété de ces titres : abus de droit (oui)

[\(CE 27 juillet 2012 n°327295, 10^{ème} et 9^{ème} s.-s., Berjot ; RJF 11/12, n°1042\)](#)

Lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération qui s'est traduite, sur le fondement de ces dispositions de l'article 150-0 B, par un sursis d'imposition au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions en matière d'abus de droit visées à l'article L 64 du LPF. Effet, une telle opération, dont l'intérêt fiscal est de ne pas soumettre à l'impôt, au titre de l'année de l'échange des titres la plus-value réalisée, entre dans le champ d'application de l'abus de droit.

Si le régime de sursis d'imposition n'offre pas au contribuable le choix entre la taxation immédiate de la plus-value et son imposition ultérieure, contrairement au régime du report d'imposition, cette seule circonstance ne fait pas obstacle à l'application de la procédure de répression des abus de droit, dès lors que l'opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, dont l'intérêt fiscal est de différer l'imposition de la plus-value, a nécessairement pour effet de minorer l'assiette de l'année au titre de laquelle l'impôt est normalement dû.

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 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 si la société bénéficiaire de l'apport a, conformément à son objet, effectivement réinvesti le produit de ces cessions dans une activité économique.

La Haute Assemblée valide ainsi la solution retenue par la majorité des juges du fond, notamment les décisions Rondest et Nicolet de la Cour administrative d'appel de Versailles du 24 janvier 2012 (n°09-02217 et 09-02217) et par les avis les plus récents du Comité de l'abus de droit (cf. Revue internet du Club Fiscal, juillet 2012, rubrique «Contrôle et contentieux»).

Par ailleurs, les époux Berjot ont fait une donation-partage de la nue-propiété des actions avec réserve d'usufruit à chacun de leurs deux fils et ont cédé le lendemain la totalité des droits sur ces actions.

Eu égard aux conditions de paiement par cette société des droits attachés à la nue-propiété des titres, l'administration fiscale a estimé que les deux époux avaient en réalité continué à se comporter comme les véritables propriétaires des titres et que les actes de donation présentaient un caractère fictif dès lors que l'opération de donation-partage avec réserve d'usufruit n'avait pas donné lieu à l'exercice de leurs droits et prérogatives de nus-propiétaires par les enfants. En effet, les enfants n'avaient pas reçu la quote-part du produit correspondant à leurs droits attachés à la nue-propiété des titres.

Abus de droit, requalification de plus-values en revenus distribués : montage entrant dans le champ d'application de l'abus de droit (oui)

[\(CE 4 mai 2012 n°338501, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/Hamet ; RJF 8-9/12, n°846\)](#)

Dans cette affaire, l'administration avait remis en cause un montage aux motifs que :

- celui-ci avait permis, dans un but exclusivement fiscal, une appréhension de liquidités ayant la nature d'une distribution irrégulière de revenus ;
- l'application littérale des textes sur l'imposition au taux proportionnel des plus-values sur cession de titres était contraire aux objectifs poursuivis par leurs auteurs, lesquels n'ont pas entendu qu'ils soient applicables à une distribution de revenus.

Le Conseil d'Etat a jugé que la remise en cause de ce montage qui a permis la requalification par l'administration de plus-values sur titres imposées au taux proportionnel en revenus distribués soumis au barème de l'impôt sur le revenu, entre dans le champ d'application de l'abus de droit.



Abus de droit, substitution d'une notification se fondant comme la notification initiale sur l'abus de droit : nécessité pour le contribuable de renouveler sa demande de saisine du comité (oui)

[\(CE 21 mai 2012 n°329032, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., min. c/Arod ; RJF 8-9/12, n°848\)](#)

Lorsque l'administration procède à une nouvelle notification de redressements fondée sur l'abus de droit et se substituant intégralement à la notification initiale fondée elle-même sur l'abus de droit, il appartient au contribuable, s'il l'estime utile, de renouveler, dans le délai de trente jours à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations, sa demande de saisine du comité consultatif pour la répression des abus de droit.

Au cas particulier, l'administration, en ne soumettant pas le litige audit comité n'a pas entaché la procédure d'irrégularité, dès lors que le contribuable n'avait pas renouvelé sa demande de saisine, et alors même qu'elle avait maintenu l'ensemble des redressements.

Pénalités (CGI, art. 1729) : la mauvaise foi du contribuable s'apprécie au moment de la déclaration, son comportement lors du contrôle ultérieur est sans incidence (oui)

[\(CE 27 juin 2012 n°342991, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., min. c/Desprez ; RJF 10/12, n°932\)](#)

Il résulte de l'article 1729 du CGI que la pénalité pour mauvaise foi a pour seul objet de sanctionner la méconnaissance par le contribuable de ses obligations déclaratives.

Pour établir cette mauvaise foi, l'administration doit apporter la preuve, d'une part, de l'insuffisance, de l'inexactitude ou du caractère incomplet des déclarations et, d'autre part, de l'intention de l'intéressé d'éluider l'impôt.

Pour établir le caractère intentionnel du manquement du contribuable à son obligation déclarative, l'administration doit se placer au moment de la déclaration ou de la présentation de l'acte comportant l'indication des éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt. Le défaut de collaboration du contribuable lors du contrôle est postérieur à la déclaration et ne peut être utilement invoqué pour établir le caractère intentionnel du manquement du contribuable à ses obligations fiscales.

Si l'administration se fonde également sur des éléments tirés du comportement du contribuable pendant la vérification, la mention d'un tel motif, qui ne peut en lui-même justifier l'application d'une telle pénalité, ne fait pas obstacle à ce que la mauvaise foi soit regardée comme établie dès lors que les conditions rappelées ci-dessus sont satisfaites.

Pénalité, article 6 § 1 de la convention EDH : absence de pouvoir de modulation du juge en présence d'une pénalité à taux unique prévue par la loi ; absence de méconnaissance de l'article 6 § 1

[\(CEDH 7 juin 2012 aff. 4837/06, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Segame c/France\)](#)

L'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales n'implique pas que le juge de l'impôt puisse moduler le montant d'une pénalité même à taux unique prévue par la loi, en l'occurrence l'amende fiscale de l'article 1761 du CGI.

Cette décision de la Cour européenne des droits de l'Homme valide ainsi l'approche retenue par le Conseil d'Etat dans une série d'arrêts et d'avis (cf. notamment Avis CE 8 juillet 1998 n°195664, Fatell ; RJF 8-9/98, n°970).

Restitution de la TVA acquittée en violation du droit de l'Union européenne : obligation pour l'Etat membre de rembourser la taxe et de verser des intérêts (oui)

[\(CJUE 19 juillet 2012 n°591/10 et 142/11, gr. ch., Littlewoods Retail Ltd\)](#)

Le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'il exige que l'assujetti qui a payé un montant trop élevé de taxe sur la valeur ajoutée, lequel a été perçu par l'Etat membre concerné en violation de la législation de l'Union en matière de taxe sur la valeur ajoutée, ait droit à la restitution de la taxe perçue en violation du droit de l'Union ainsi qu'au versement d'intérêts sur le montant de celle-ci.

Il appartient au droit national de déterminer, dans le respect des principes d'effectivité et d'équivalence, si la somme en principal doit porter intérêts selon un régime d'intérêts simples, un régime d'intérêts composés ou un autre régime d'intérêts.

Droit de visite et de saisie, champ du secret professionnel de l'avocat : courriel à en-tête de l'avocat se rapportant à une activité de gestion et non de défense couvert par le secret professionnel (oui)

[\(Cass. com. 3 mai 2012 n°11-14008, Sté Alexandre Holding ; RJF 8-9/12, n°832\)](#)

En toutes matières, que ce soit dans le domaine du conseil ou dans celui de la défense, les consultations adressées par un avocat à son client ou destinées à celui-ci, les correspondances échangées entre le client et son avocat, entre l'avocat et ses confrères à l'exception pour ces dernières de celles portant la mention «officielle», les notes d'entretien et, plus généralement toutes les pièces du dossier sont couvertes par le secret professionnel.



Les courriels à l'en-tête de l'avocat luxembourgeois de la société, pourvus d'un avis de confidentialité, ne peuvent donc être saisis chez cette dernière, alors même qu'ils se rapportent à une activité de gestion qui aurait pu être exercée par un autre mandataire non protégé (domiciliation des installations de la société au Luxembourg, raccordement téléphonique, établissement du bilan, retards de paiement de l'impôt au Luxembourg, paiement des honoraires du commissaire aux comptes).

Recouvrement de la CSG, de la CRDS et du prélèvement social : extension de la solidarité entre époux prévu en matière d'impôt sur le revenu (non)

[\(CE 20 juin 2012 n°343033, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/Mallart ; RJF 10/12, n°919\)](#)

La solidarité entre époux ne s'applique pas en matière de CSG, de CRDS et de prélèvement social (cf. ancien article 1685, 2 devenu article 1691 bis du CGI).

Suppression rétroactive d'un crédit d'impôt, petite rétroactivité des lois fiscales : application du principe de confiance légitime, motifs d'intérêt général insuffisants (oui)

[\(CE 9 mai 2012 n°308996, plén., min. c/Sté EPI ; RJF 7/12, n°786\)](#)

L'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la convention européenne des droits de l'Homme s'oppose, dans certaines circonstances, à la suppression anticipée en fin d'année d'un avantage fiscal (crédit d'impôt en l'espèce) en prévision duquel le contribuable avait pris certaines dispositions.

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