

Actualité deuxième, troisième et quatrième trimestre 2013

Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

CONTROLE – CONTENTIEUX

Intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit : application aux erreurs volontaires exclusives de bonne foi, de l'exception concernant les omissions ou erreurs intervenues plus de 7 ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit (non)

[\(CE 25 juillet 2013 n°365679, 10^{ème} s.-s., Abraham : RJF 11/13 n°1062\)](#)

L'article 38, 4 bis du CGI autorisant, par exception à la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, la correction, dans ce bilan, des erreurs commises plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit ne sont pas applicables lorsque des erreurs volontaires exclusives de bonne foi sont à l'origine d'un enregistrement comptable irrégulier au bilan de clôture d'un exercice.

Au cas particulier, le contribuable avait délibérément maintenu au passif du bilan de chacun des exercices en cause des dettes correspondant au coût de travaux qui n'ont jamais été engagés ni même commandés.

Comptabilisation en perte de provisions pour créances douteuses à l'origine de redressements fiscaux : substitution des pénalités pour manquement délibéré aux pénalités pour manœuvres frauduleuses (oui)

[\(CAA Bordeaux 6 juin 2013 n°12-02706, 4^e ch., min. c/ Bonnet ; RJF 12/13, n°1158\)](#)

La Cour administrative d'appel de Bordeaux a jugé que l'inscription en perte au bilan de clôture de l'exercice d'une somme correspondant à des provisions pour créances douteuses constituées au titre d'exercices précédents et dont la déduction a donné lieu à des redressements fiscaux caractérise l'intention du contribuable d'éluder l'impôt alors même que cette passation d'écriture avait pour but de compenser un risque de double imposition, dès lors que le contribuable ne pouvait en ignorer le caractère non déductible.

Le contribuable faisait valoir qu'il avait comptabilisé cette perte pour compenser un risque de double imposition dans la mesure où il avait procédé antérieurement à la reprise des

provisions préalablement comptabilisées, ce qui avait conduit à un rehaussement de son résultat sur ses exercices antérieurs, et que le bien-fondé de la réintégration des provisions opérée par l'administration avait été confirmé en appel ultérieurement. Celui-ci n'avait pas demandé le dégrèvement de l'impôt supporté à tort, à raison des reprises de provisions qu'il avait unilatéralement effectuées, comme le permet la doctrine (BOI-BIC-PROV-50, n°160).

La Cour administrative d'appel de Bordeaux a **substitué** les pénalités pour manquement délibéré (majoration de 40 %) aux pénalités pour manœuvres frauduleuses (majoration de 80 %).

Contrôle fiscal, vérification de comptabilité dans les locaux de l'entreprise : éléments établissant l'absence d'un débat oral et contradictoire (oui)

[\(CAA Nantes 18 avril 2013 n°12-00282, 1ère ch., Sté Michel Creusot ; RJF 12/13, n°1159\)](#)

Lorsque la vérification s'est déroulée dans les locaux de l'entreprise, la possibilité d'engager un débat oral et contradictoire avec le vérificateur est présumée (CE 17 février 1997 n°165573, min. c/ SARL Sté commerciale Paul Brunetti ; RJF 3/97, n°238), et la preuve de son irrégularité est rarement apportée par le contribuable (voir toutefois CE 11 décembre 2009 n°301234, min. c/ Cento ; RJF 3/10, n°255).

Selon la Cour administrative d'appel de Nantes, une société qui a communiqué, sur demande du vérificateur exprimée après sa troisième visite sur place, des renseignements et documents comptables qui ont servi à la détermination des impositions en litige établit avoir été privée de débat oral et contradictoire dès lors qu'il n'est pas contesté que ces éléments n'ont pas pu être discutés lors de la quatrième et dernière visite, au cours de laquelle le vérificateur a procédé, pendant deux heures, à la synthèse des opérations de contrôle.

Contrôle fiscal, vérification de comptabilité : l'intervention des agents d'un groupement d'intervention régional (GIR) pour des infractions relatives à l'emploi de travailleurs clandestins ne constitue pas un contrôle inopiné

[\(CE 13 novembre 2013 n°340349, 10^e et 9^e s.-s., M. Witz ; Revue de droit fiscal n°9, comm. 189\)](#)

Des agents d'un groupement d'intervention régional (GIR) ayant procédé dans une entreprise à des constatations portant sur les personnels, les produits, les encaissements et les stocks liés à l'activité d'un contribuable, qui n'ont pas excédé celles pour lesquelles ils avaient été requis par le procureur de la République afin de caractériser des infractions relatives à l'emploi des travailleurs clandestins, n'ont pas effectué un contrôle inopiné au sens de l'article L 47 du LPF. La procédure d'imposition engagée ensuite par l'administration n'était entachée d'aucun détournement de procédure.

Intégration fiscale, obligation déclarative : amende pour défaut de production de l'état des abandons de créances et subventions ou fourniture de renseignements incomplets, portant sur des sommes versées au cours d'exercices différents mais correspondant aux mêmes catégories de dépenses : infractions distinctes (oui)

[\(CE 20 décembre 2013 n° 357884, 8^e et 3^e s.-s., min. c/ SA Diser ; RJF 3/14, n°230\)](#)

En vertu de l'article 1734 bis du CGI, les contribuables qui n'ont pas produit à l'appui de leur déclaration de résultats de l'exercice l'état des abandons de créances et subventions prévu au sixième alinéa de l'article 223 B ou qui fournissent des renseignements incomplets sont punis d'une amende de 5 % des sommes ne figurant pas sur l'état du seul exercice au titre duquel l'infraction est mise en évidence.

En ne portant pas sur l'état des subventions intragroupe les sommes versées au cours d'exercices différents, une société mère commet des infractions distinctes susceptibles d'être chacune sanctionnée par une amende même si elles portent sur les mêmes catégories de dépenses.

Intégration fiscale, redressement : information de la société mère du montant et des modalités de détermination des pénalités qui assortissent les redressements de ses filiales (oui)

[\(CE 13 décembre 2013 n°338133, 9^e et 10^e s.-s., EURL Pub Finance ; RJF 3/14, n°231\)](#)

L'information donnée à la société mère d'un groupe intégré quant aux conséquences sur le résultat d'ensemble du redressement de ses filiales doit comporter l'indication du montant et des modalités de détermination des pénalités mises en œuvre par l'administration.

Prescription, délai de reprise : possibilité d'une vérification de comptabilité en matière de TVA d'une SCI ayant opté pour la TVA (oui)

[\(CAA Lyon 18 2 juillet 2013 n°12-0194, 2^e ch., SARL M2J La Choue ; Revue de Droit fiscal n°50, comm. 560\)](#)

Une société qui avait été avisée le 23 décembre N de la mise en instance d'un pli contenant une proposition de rectification, fait valoir que son dirigeant n'a pu obtenir ce pli après s'être présenté à plusieurs reprises au bureau de poste, le pli ayant été égaré par les services postaux.

Si une attestation de la Poste fait état d'un retour du pli à l'expéditeur le 9 janvier N + 1, faute d'avoir été réclamé dans les délais par la société, deux autres attestations

postérieures font état d'un « courrier non trouvé », en référence à ce pli et il est constant que l'administration ne l'a jamais reçu en retour.

La Cour administrative d'appel a jugé que l'administration n'apporte pas la preuve que la proposition de rectification a été régulièrement notifiée à la société et que, le contribuable n'ayant pu retirer le pli interrompant la prescription dont le délai expirait le 31 décembre N, le délai de prescription du droit de reprise était expiré lorsque l'administration a notifié une seconde fois la proposition de rectification, en mars N + 1.

Prescription, délai de reprise des plus-values immobilières : dispositions applicables à l'impôt sur le revenu (oui) ; les mentions d'un acte notarié ne valent pas mention expresse exonératoire des intérêts de retard (oui)

[\(CE 23 octobre 2013 n°361233, 8^e et 3^e s.-s., Bouteloup ; RJF 1/14, n°41\)](#)

La Conseil d'Etat a jugé que :

- le droit de reprise de l'administration afférent aux plus-values immobilières passibles de l'impôt sur le revenu s'applique, non dans les conditions applicables aux droits d'enregistrement, à la taxe sur la publicité foncière et aux droits et taxes assimilées, mais selon les dispositions applicables à l'impôt sur le revenu, soit jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'impôt sur le revenu est dû.
- l'indication sur l'acte notarié de cession du fondement et de la nature de l'exonération d'une plus-value immobilière (résidence principale) ne suffit pas, faute d'éléments précis et circonstanciés sur les motifs de fait ou de droit qui justifient la qualification donnée au bien cédé, à exonérer le cédant des intérêts de retard.

Procédure de demande avec délai : primauté de la preuve d'envoi pour l'appréciation du délai de réponse du contribuable

[\(CE 13 novembre 2013 n°344064, 8^e et 3^e s.-s., M. Marcon ; Revue de Droit fiscal n°6, comm. 157\)](#)

Il ressort de cette décision que, chaque fois que l'administration s'adresse à un contribuable en lui demandant une production ou un renseignement, avec indication d'un délai, ce contribuable ne peut se voir opposer quelque tardiveté que ce soit lorsqu'il a envoyé sa réponse avant l'expiration de ce délai, et ceci quelle que puisse être la date effective de sa réception par l'administration.

Délai spécial de reprise en cas d'omission ou d'insuffisance d'imposition révélée à l'administration par une instance ; administration disposant de ces informations après l'expiration du délai de reprise et n'étant plus en mesure de réparer ces omissions ou insuffisances : application du délai spécial (non)

[\(CE 23 décembre 2013 n°350967 plén., Patenotre ; RJF 3/14, n°262\)](#)

Des insuffisances ou omissions d'imposition ne peuvent pas être regardées comme révélées par une instance devant les tribunaux au sens de l'article L 170 du LPF (actuellement, article L 188 C du LPF) et le délai spécial prévu par cet article ne joue pas lorsque l'administration dispose d'éléments suffisants lui permettant, par la mise en œuvre des procédures d'investigations dont elle dispose, d'établir ces insuffisances ou omissions d'imposition dans le délai normal de reprise prévu à l'article L 169 du LPF.

Il en va également ainsi lorsque, à la date à laquelle l'administration dispose de ces informations, le délai prévu à l'article L 169 du LPF est expiré et qu'elle n'est plus en mesure, sur ce seul fondement, de réparer les insuffisances et omissions d'imposition, et ce même si ces informations ont été ultérieurement mentionnées dans une procédure judiciaire.

Vérification de comptabilité : possibilité d'une vérification de comptabilité en matière de TVA d'une SCI ayant opté pour la TVA (oui)

[\(CAA Paris 18 octobre 2013 n°13-00671, 7^e ch., SCI Hayah Mouchka Loubavitch ; RJF 3/14, n°260\)](#)

Alors même qu'elle n'est pas astreinte à la tenue d'une comptabilité en matière de revenus fonciers, une société civile immobilière qui a opté pour la TVA est soumise aux obligations comptables prévues par l'article 286 du CGI et peut donc faire l'objet d'une vérification de comptabilité en matière de TVA.

Montage « coquillard » : abus de droit (oui)

[\(CE 17 juillet 2013 n°352989, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding ; RJF 11/13, n°1064\)](#)

Une société ayant acquis les titres de sociétés qui avaient cessé toute activité, dont les actifs étaient constitués uniquement de liquidités et qui n'employaient aucun salarié, s'est engagée à conserver ces titres pendant une durée de deux ans et les a inscrits en comptabilité à son actif en tant que valeurs mobilières de placement.



Avant la clôture de l'exercice, ces sociétés lui ont versé des dividendes, d'un montant très légèrement supérieur au coût d'acquisition des titres, qui ont bénéficié du régime des sociétés mères prévu par les articles 145 et 216 du CGI. Parallèlement, la société a déduit de son résultat imposable une provision pour dépréciation des titres litigieux en application du deuxième alinéa de l'article 219, I-a ter du même Code. Elle a ainsi dégagé, au titre de cet exercice, un déficit fiscal qui lui a permis de réaliser une économie immédiate d'impôt sur les sociétés.

La Haute assemblée a jugé que l'administration apporte la preuve que ces opérations ont été inspirées par un but exclusivement fiscal et ont méconnu les objectifs poursuivis par le législateur quand il a institué le régime des sociétés mères et qu'elles constituent ainsi un abus de droit dès lors que :

- d'une part, si les distributions auxquelles ces sociétés ont procédé au profit de la société dans les jours qui ont suivi ces acquisitions ont procuré à celle-ci un gain de trésorerie minime, un tel gain était négligeable, sans commune mesure avec l'avantage fiscal retiré de ces opérations, et elles ont eu pour effet de priver définitivement ces sociétés de tout moyen susceptible de leur permettre de retrouver une activité ;
- d'autre part, si la société remplissait les conditions légales pour bénéficier du régime des sociétés mères prévu par les articles 145 et 216 du CGI alors applicables, si elle a pris l'engagement de conserver les titres pendant deux ans et si les opérations litigieuses n'ont pas été rendues possibles par l'interposition d'une ou de sociétés spécialement créées à cette fin, elle n'a pris aucune mesure de nature à favoriser le développement des sociétés qu'elle venait d'acquérir et ne s'est pas comportée à leur égard comme une société mère, mais a au contraire favorisé leur disparition. Les opérations litigieuses ont, en revanche, grâce à la déduction immédiate d'une provision correspondant à la dépréciation des titres et à l'exonération d'impôt dont bénéficiaient, à l'exception d'une quote-part, les dividendes reçus des sociétés filles en application du régime des sociétés mères, permis à la société de dégager un important déficit fiscal imputable sur ses autres bénéfices.

La décision du Conseil d'Etat présente aujourd'hui un intérêt rétrospectif. En effet, depuis l'adoption de l'article 16 de la loi de finances rectificative du 16 août 2012, relèvent désormais du régime du long terme les moins-values et les provisions constatées sur les titres détenus par des sociétés de gestion de titres définies à l'article 219, I-a ter du CGI, à hauteur des distributions qui ont bénéficié de l'exonération prévue par le régime mère-fille au cours de l'exercice de cession (cas des moins-values) ou de comptabilisation (cas des provisions) et des cinq exercices précédents. Cette fraction de moins-value ou provision pour dépréciation n'est donc plus déductible du résultat imposable de la société mère.



Délit de fraude fiscale et délit d'escroquerie : condamnation au titre des mêmes faits (oui)

[\(Cass. crim. 19 juin 2013 n°12-82.733 ; RJF 12/13, n°1178\)](#)

Un contribuable, déjà condamné pour fraude fiscale, peut, à raison des mêmes faits être déclaré coupable du délit d'escroquerie à la TVA.

Contrôle fiscal et recouvrement : irrégularité d'un avis de mise en recouvrement avant l'avis de la Commission départementale (oui)

[\(CA Chambéry 21 mai 2013 n° 12/00712, ch. civ. sect. 1, DGFIP c/ P. ; RJF 12/13, n°1181\)](#)

La Cour d'appel de Chambéry a jugé:

- que l'administration doit, préalablement à l'émission de l'avis de mise en recouvrement, notifier au contribuable l'avis de la commission départementale de conciliation et l'informer du chiffre qu'elle se propose de retenir comme base d'imposition ;
- qu'en l'absence de dispositions spéciales, la date de notification par voie postale à retenir est celle de la réception de la lettre.

Contrôle fiscal et recouvrement : suspension de la mise en recouvrement jusqu'à l'issue de la procédure amiable (oui)

[\(TA Montreuil 26 avril 2013 n°1207347, 10^{ème} ch., Sté Carrefour SA ; RJF 12/13, n°1179\)](#)

Aux termes de l'article L 189 A du LPF : « Lorsqu'à la suite d'une proposition de rectification, une procédure amiable en vue d'éliminer la double imposition est ouverte sur le fondement d'une convention fiscale bilatérale ou de la convention européenne 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées du 23 juillet 1990, le cours du délai d'établissement de l'imposition correspondante est suspendu de la date d'ouverture de la procédure amiable au terme du troisième mois qui suit la date de la notification au contribuable de l'accord ou du constat de désaccord intervenu entre les autorités compétentes ».

Le Tribunal administratif de Montreuil a jugé, dans le cas d'une procédure amiable ouverte sur le fondement de la convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990, que, sauf éléments justifiant une mise en recouvrement immédiate, aucun acte de poursuite ne peut être entrepris postérieurement à la date de l'ouverture de la procédure, y compris lorsqu'un acte de mise en recouvrement a été émis avant cette date.



Revue internet du Club Fiscal

Restitution des impôts perçus en violation du droit de l'Union européenne

[\(CJUE 12 décembre 2013 aff. 362/12, 3^e ch., Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation ; RJF 3/14, n°303\)](#)

Lorsque des contribuables ont le choix entre deux voies de recours possibles en matière de restitution d'un impôt perçu en violation du droit de l'Union européenne, l'une d'elles bénéficiant d'un délai de prescription plus long, les principes d'effectivité, de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime s'opposent à ce qu'une législation nationale réduise ce délai de prescription sans préavis et de manière rétroactive.

[Consultez l'ensemble des rubriques « Actualité jurisprudence juin 2014 »](#)

En partenariat avec



Groupe
Revue Fiduciaire