

sement faisant apparaître la déduction du supplément de TVA redressé.

### Observations

L'article L 284 du LPF prévoit que les règles de procédure fiscale ne s'appliquent qu'aux formalités accomplies après leur date d'entrée en vigueur, quelle que soit la date de mise en recouvrement des impositions.

En l'espèce, la question se posait de savoir si l'application de la déduction en cascade devait être regardée comme se rattachant à l'assiette de l'impôt ou constituait une règle de procédure.

La doctrine retient la même solution que la cour : Inst. 8 février 1990, 13 L-1-90 : Doc. F. Lefebvre CF-V-16070.

956

**redressement – réponse du contribuable – déduction en cascade – cascade simple – rehaussement de la base imposable à l'IR à hauteur du montant des rappels de TVA – profit sur le Trésor – TVA non versée sur des cessions d'immeubles par dation en paiement : oui**

*En s'abstenant de verser au Trésor la TVA due sur les cessions d'immeubles opérées dans le cadre d'une dation en paiement, une société civile immobilière réalise un profit, non comptabilisé, que l'administration est en droit de réintégrer dans les résultats déclarés sur la base toutefois du seul profit effectivement réalisé, c'est-à-dire déduction faite de la TVA déductible.*

CAA Lyon 25 juin 1997, n<sup>o</sup> 95-899, 4<sup>e</sup> ch., SCI L'Orée du Parc ; voir ci-dessus n<sup>o</sup> 911.

957

**redressement – réponse aux observations du contribuable – signature de la réponse – absence – irrégularité même si elle porte la mention dactylographiée du nom d'un inspecteur**

*La réponse aux observations du contribuable qui est dépourvue de signature manuscrite est sans valeur, même si elle porte la mention dactylographiée du nom d'un inspecteur.*

CAA Paris 18 avril 1997, n<sup>o</sup> 95-3889, 2<sup>e</sup> ch., Sté Bourcyham.

M. Giro, Prés. – Mme Brin, Rapp. – M. Mendras, Comm. du Gov. – SCP Barsi, Dumit, Pavie, Av.

### (Extraits)

Sur la régularité de la procédure d'imposition :  
Considérant qu'aux termes de l'article L 57 du LPF dans sa rédaction alors applicable : « L'administration adresse au contribuable une notification de redressements qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation. Lorsque l'administration rejette les observations du contribuable sa réponse doit également être motivée. » ; qu'aux termes de l'article 376 de l'annexe II au CGI : « Seuls les fonctionnaires titulaires ou stagiaires appartenant à des corps de catégorie A et B peuvent, dans le ressort du service auquel ils sont affectés, fixer des bases d'imposition ou notifier des redressements » ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que si le document modèle n<sup>o</sup> 3926 par lequel l'administration a, en date du 7 septembre 1989, notifié sa réponse aux observations de la Société Bourcyham sur les redressements initialement notifiés, et dans lequel elle confirmait ces derniers, portait la mention dactylographiée du nom d'un inspecteur des impôts, ce document, faute de signature manuscrite et alors même que ce nom était celui-là même de l'inspecteur qui avait signé la notification initiale, n'avait pas de valeur ; que, par suite, la

société requérante est fondée à soutenir que les impositions qu'elle conteste ont été établies à la suite d'une procédure irrégulière et que, dès lors, c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris ne lui en a accordé qu'une décharge partielle ; que, par suite, il y a lieu d'accorder à la Société Bourcyham la décharge des impositions à l'impôt sur les sociétés restant en litige au titre des exercices 1982 et 1984 ;

Décide : Décharge.

### Observations

Cf. s'agissant des notifications : CE 12 décembre 1990, n<sup>o</sup> 57510 : RJF 2/91 n<sup>o</sup> 206. La cour a estimé que le vérificateur, lorsqu'il répond aux observations du contribuable, exerce, alors même qu'il ne fait que confirmer les redressements notifiés, la compétence de fixation des bases d'imposition que l'article 376 de l'annexe II réserve aux agents de catégorie A et B.

Les *conclusions* du commissaire du Gouvernement *Antoine Mendras*, sont publiées au BDCF 5/97.

958

**redressement – abus de droit – notion – acte dont le but est exclusivement fiscal – « fonds turbo » – pénalité d'abus de droit de l'article 1729 – personnes passibles de l'amende – notion de « partie » à l'acte ou à la convention – questions préjudicielles**

*Questions préjudicielles soumises au Conseil d'Etat par la cour d'appel de Paris :*

1<sup>o</sup> *Dans le montage dit des « fonds turbo », les certificats de crédits d'impôt et l'exactitude du montant de l'avoir fiscal inscrit sont-ils valables au regard des dispositions législatives et réglementaires, ainsi que de la doctrine administrative, en vigueur à l'époque de leur établissement ?*

2<sup>o</sup> a) *L'instruction administrative du 13 janvier 1983, partiellement modifiée par l'instruction du 23 janvier 1987, est-elle légale et peut-elle être utilement invoquée au regard des dispositions de l'article L 80 A du LPF ?*

b) *Quelle interprétation doit recevoir cette instruction qui, d'une part, dispose en son paragraphe 58 que le fonds ne peut transférer à ses membres plus de droit à imputation qu'il n'en aurait eu lui-même s'il était personnellement assujéti à l'impôt et, d'autre part, comporte en son paragraphe 63 une « mesure d'assouplissement » ?*

3<sup>o</sup> *Le contribuable a-t-il, par le paiement des impôts correspondant aux crédits d'impôt certifiés dont l'administration a refusé l'imputation, libéré, en tout ou partie, les gérant et dépositaire du fonds de leur obligation envers le Trésor public quant au montant des crédits d'impôt inscrits sur les certificats délivrés par eux ?*

4<sup>o</sup> *Pour l'application de l'article 1729-3 du CGI qui dispose que l'intérêt et la majoration sont à la charge de toutes les parties à l'acte, l'abus de droit est-il établi ?*

5<sup>o</sup> *Les gérants et dépositaires du fonds, parties aux actes ou conventions qui seraient argués d'abus de droit, sont-ils solidairement tenus de l'intérêt de retard et de la majoration ?*

CA Paris 2 juillet 1997, n<sup>o</sup> 95-28475 et 96-6309, 1<sup>er</sup> ch., Section A, Sté X c/Banque Y ; décision non reproduite.

MM. Canivet, Prés. – M<sup>es</sup> Derouin et Villey, Av.

### Observations

L'administration fiscale ayant refusé l'imputation de crédits d'impôt liés au mécanisme des « fonds turbo » (litige

pendant devant le juge de l'impôt), le contribuable a mis en cause la responsabilité civile des organismes gérants et dépositaires du fonds.

La cour d'appel de Paris soumet à la juridiction administrative les questions fiscales dont dépend la solution de ce litige.

Le Conseil d'Etat, sous réserve qu'il s'estime compétent en premier ressort, se trouve donc saisi de la question des « fonds turbo » par l'intermédiaire de la juridiction judiciaire, alors que jusqu'à présent, à notre connaissance, seul le tribunal administratif de Paris s'est prononcé, par deux fois, sur cette question, en concluant à l'abus de droit (TA Paris 22 octobre 1996, n° 94-17605 : RJF 12/96 n° 1462, conclusions Mme I. Brotons BDCF 5/96 p. 42 et 22 avril 1997, n° 94-15879 : RJF 6/97 n° 596, conclusions F. Bossuroy BDCF 3/97 n° 67).

**1°** La question est celle de la validité des certificats de crédit d'impôt et de l'exactitude du montant des crédits d'impôt certifiés. Représentent-ils valablement « un avoir à raison de l'impôt déjà versé au Trésor » comme le mentionnent les certificats établis sur le modèle de l'administration (article 16 bis de l'annexe IV au CGI), ou s'agit-il de « fausses créances sur le Trésor » comme l'a indiqué Mme Brotons dans ses conclusions sur le jugement du 22 octobre 1996 précité, autrement dit de la « fausse monnaie » selon l'expression du Professeur Cozian (BF Lefebvre 3/97 p. 182), ou encore sont-ils des crédits d'impôt « légalement fictifs » ?

**2° a)** La question est de savoir si les instructions en cause procèdent de l'interprétation de la loi fiscale sans rien ajouter que celle-ci ne contienne au moins implicitement ou bien si elles ajoutent à la loi fiscale et relèvent ainsi du « non-droit » opposable à l'administration selon une application littérale exclusive de toute imputation d'abus de droit (voir, sur ce point, les conclusions de M. Bossuroy sur le jugement du 22 avril 1997, précité, au BDCF 3/97 n° 67).

**2° b)** Sur l'interprétation par le juge d'une doctrine invoquée sur le fondement de l'article L 80 A, cf. CE 30 mars 1992, n° 114926 : RJF 5/92 n° 706 et CE 20 octobre 1995, n° 140239 : RJF 12/95 n° 1360.

**3°** La cour d'appel interroge le Conseil d'Etat sur le point de savoir si, par le paiement des impôts correspondant aux crédits d'impôt certifiés, le contribuable a libéré les établissements payeurs et notamment, les gérants et dépositaires de fonds communs de placement, de leur obligation envers le Trésor public. Implicitement, la cour d'appel se réserve, en cas de réponse positive, le soin de déterminer « sur qui doit peser la charge définitive de la dette » et, le cas échéant, dans quelle proportion.

Cette question procède de la combinaison de la jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle « il résulte de l'article 1251-3° du Code civil que celui qui acquitte une dette qui lui est personnelle peut néanmoins prétendre bénéficier de la subrogation s'il a, par son paiement, libéré envers leur créancier commun celui sur qui doit peser la charge définitive de la dette » (Cass. 1° civ. 3 mars 1987 : Bull. civ. I n° 83 ; Cass. 1° civ. 23 février 1988 : Bull. civ. I n° 50 ; 7 février 1989 : Bull. civ. I n° 72 ; Cass. com. 9 mai 1990 : Bull. civ. IV n° 146) avec les dispositions de l'article 79-2 de l'annexe II au CGI (applicables aux dépositaires de fonds communs de placement par renvoi de l'article 41 sexdecies F de l'annexe III audit Code) qui supposent un principe de « responsabilité (des établissements payeurs) quant au montant de l'avoir fiscal ou du crédit d'impôt inscrit sur les certificats délivrés par eux ».

**4° et 5°** Ces questions procèdent directement des dispositions de l'article 1729-3 du CGI et commandent la solution du recours entre coobligés solidaires lorsque l'un d'eux a payé la totalité de la dette (Code civil art. 1214). Sur la notion de parties à l'acte en cas d'abus de droit, cf. CE 9 novembre 1990, n° 35185 : RJF 1/91 n° 83.

959

**procédures d'imposition d'office – rectifications d'office pour comptabilité irrégulière et/ou non probante – caractère irrégulier et/ou non probant établi – enregistrement global des recettes en fin de journée – absence de justifications – rép. Chamant et Berger**

*1° Au cas où le commerçant enregistre globalement ses recettes en fin de journée, l'absence de pièces justifiant le détail des recettes est de nature à priver la comptabilité de sa valeur probante et à autoriser l'administration à suivre la procédure de rectification d'office.*

*2° Les réponses ministérielles du 21 septembre 1957 à M. Chamant et du 22 juin 1972 à M. Berger et la documentation administrative 4 G-2334 qui autorisent les commerçants enregistrant leurs recettes globalement en fin de journée à justifier du détail de leurs recettes par la présentation de fiches de caisse ou d'une main courante correctement remplie constituent une interprétation formelle de la loi fiscale.*

CE 9 juillet 1997, n° 160433, 8° et 9° s.-s., Monteil ; voir ci-après n° 983.

960

**preuve – modes de preuve : preuve par la comptabilité – preuve apportée par l'administration – opposabilité à l'entreprise de ses propres écritures – inscription au bilan d'une dette de TVA dont le caractère erroné n'est pas établi**

*Refus d'admission du pourvoi dirigé contre l'arrêt du 14 mai 1996 par lequel la cour administrative d'appel de Bordeaux a jugé que le service peut opposer à une entreprise l'inscription à son bilan d'une dette de TVA dont le caractère erroné n'est pas établi.*

CE CAPC 4 juillet 1997, n° 181285, SA Pournin ; voir ci-dessus n° 954.

961

**preuve – modes de preuve : preuve extra-comptable – preuve non apportée – preuve non apportée par le contribuable – critique insuffisante de la méthode administrative – critique non fondée (méthode valable) – appréciation souveraine par le juge du fond de l'absence de caractère sommaire de la méthode**

*Une cour apprécie souverainement la valeur des critiques adressées par un contribuable à la méthode administrative de reconstitution de son chiffre d'affaires dès lors que ces critiques, si elles étaient fondées, caractériseraient une méthode sommaire et non une méthode radicalement viciée.*

CE 9 juillet 1997, n° 160433, 8° et 9° s.-s., Monteil ; voir ci-après n° 983.