

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

13 L-4-07

N° 83 du 27 JUIN 2007

COUR DE CASSATION – CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIERE ET ECONOMIQUE.
ARRÊTS DU 31 OCTOBRE 2006 (N^{os} 1180, 1182 et 1189) et 19 DECEMBRE 2006 (N° 1474)
CONTROLES ET REDRESSEMENTS- CADRE JURIDIQUE
GARANTIES DIVERSES ACCORDEES AUX CONTRIBUABLES
EXERCICE DU CONTROLE
DROITS D'ENREGISTREMENT

(L.P.F. articles L. 10, L. 13, et L.45)

NOR : BUD L 07 00074 J

Bureau J 2

PRESENTATION

Selon une jurisprudence constante de la Cour de cassation, l'administration peut notifier un redressement en matière de droits d'enregistrement en se fondant sur des renseignements extérieurs à l'acte soumis à la formalité, recueillis à l'occasion d'une vérification de comptabilité effectuée régulièrement au titre d'une période au cours de laquelle les droits étaient estimés dus.

Par 4 arrêts rendus les 31 octobre 2006 et 19 décembre 2006, la Cour de cassation est venue préciser les modalités d'articulation entre contrôle fiscal externe et contrôle des droits d'enregistrement.

Revenant partiellement sur sa jurisprudence antérieure, la Cour de cassation admet désormais, que, lorsque le contribuable est astreint à tenir et à présenter des documents comptables à raison de son activité professionnelle, l'administration fiscale peut, dans le cadre de la vérification de cette comptabilité, contrôler les droits d'enregistrement et taxes assimilées dus à l'occasion de l'exercice de cette activité, qui apparaissent ou devraient apparaître en comptabilité.

•

1. Conformément aux dispositions de l'article L.10 du livre des procédures fiscales (L.P.F), l'administration dispose d'un pouvoir général de contrôle des déclarations, ainsi que des actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances. Elle contrôle également les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions, remboursements. Pour exercer ce pouvoir, l'administration peut mettre en œuvre la vérification de comptabilité.

Aux termes de l'article L.13 du L.P.F la vérification de comptabilité ne peut avoir lieu que chez les contribuables astreints à la tenue d'une comptabilité à raison de leur activité professionnelle. Dans ce cadre, l'administration peut assurer le contrôle et l'assiette de l'ensemble des impôts ou taxes dus par le contribuable qu'elle vérifie, conformément aux dispositions de l'article L. 45 du livre précité.

2. A cet égard, revenant partiellement (cf. §4) sur sa jurisprudence antérieure selon laquelle les droits d'enregistrement ne peuvent pas faire l'objet d'une vérification de comptabilité, la Cour de cassation admet désormais, que, lorsque le contribuable est astreint à tenir et à présenter des documents comptables à raison de son activité professionnelle, l'administration fiscale peut, dans le cadre de la vérification de cette comptabilité, contrôler les droits d'enregistrement et taxes assimilées dus à l'occasion de l'exercice de cette activité, qui apparaissent ou devraient apparaître en comptabilité (Cass.Com., 31 octobre 2006, arrêt n° 1182).

3. Ainsi, l'administration des impôts peut exercer son droit de contrôle de la taxe sur les conventions d'assurances en procédant à une vérification de la comptabilité de l'assureur, dès lors que la base d'imposition de cette taxe est déterminée à partir des documents comptables de ce dernier (Cass.Com., 31 octobre 2006, arrêt n° 1189 et Cass.Com., 19 décembre 2006, arrêt n° 1474).

4. Cela étant, la Cour de cassation maintient sa jurisprudence antérieure pour les droits d'enregistrement supportés dans un cadre purement privé et qui n'ont pas de liens avec la comptabilité éventuellement tenue par ailleurs par le redevable à raison de son activité professionnelle (Cass.Com., 31 octobre 2006, arrêt n° 1180).

Dès lors, les droits d'enregistrement qui ne sont pas dus à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle et n'ont pas à figurer en comptabilité, peuvent comme précédemment être contrôlés par l'administration en se fondant sur des renseignements recueillis à l'occasion de la vérification de la comptabilité tenue par le redevable pour son activité professionnelle.

DB liée : 13 L 131 , n° 4

13 J 431, n°1

BOI liés : 13 L-4-86

13 J-1-89

13 L-8-96

13 L-3-99

Le Chef de service

Jean-Pierre LIEB

•

ANNEXE

Cour de cassation, arrêt du 31 octobre 2006, n° 1182

« [...]

Vu les articles 1115 et 257-6° du code général des impôts, L. 10, L. 13, R. 13-1, et L. 45 du livre des procédures fiscales;

Attendu que, lorsque le contribuable est astreint à tenir et à présenter des documents comptables à raison de son activité professionnelle, l'administration fiscale peut, dans le cadre de la vérification de cette comptabilité, contrôler les droits d'enregistrement et taxes assimilées dus à l'occasion de l'exercice de cette activité, qui apparaissent ou devraient apparaître en comptabilité;

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que Mme G, marchand de biens, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au cours de laquelle a été constatée l'absence de tenue régulière de son répertoire professionnel; que l'administration fiscale lui a, en conséquence, notifié la remise en cause du régime de faveur prévu par l'article 1115 du code général des impôts dont elle avait bénéficié à l'occasion de l'acquisition de plusieurs immeubles; que Mme G a contesté les rappels ainsi mis à sa charge devant un tribunal, dont le jugement a été cassé, par un arrêt de la chambre commerciale financière et économique du 13 janvier 1998, rectifié par un arrêt du 19 mai 1998, en ce qu'il avait déclaré "notifié par un agent de l'administration territorialement compétent à cet effet la totalité des redressements litigieux" ; que le tribunal, saisi sur renvoi, a validé la notification de redressement en ce qu'elle portait sur les droits relatifs aux acquisitions de sept immeubles, et a déclaré l'avis de mise en recouvrement régulier à concurrence d'une certaine somme ;

Attendu que, pour réformer cette décision en déclarant la procédure d'imposition irrégulière, la cour d'appel a retenu qu'il résultait du rapport de vérification que les droits d'enregistrement afférents à la période du 1er janvier 1985 au 31 décembre 1987 avaient été vérifiés, ce qui suffisait à établir que l'administration n'avait pas trouvé incidemment dans les documents remis pour les besoins de la vérification de comptabilité les pièces propres à justifier un redressement de droits d'enregistrement mais avait fait porter sa vérification sur ces droits qui n'étaient pas susceptibles d'être contrôlés directement dans le cadre d'une vérification de comptabilité;

Attendu qu'en statuant comme elle a fait, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

PAR CES MOTIFS

CASSE ET ANNULE

[...] »

Cour de cassation, arrêt du 31 octobre 2006, n° 1189

« [...]

Vu les articles L. 10 et L. 13 du livre des procédures fiscales, ensemble l'article R. 341-2 du code des assurances;

Attendu que pour déclarer irrégulière la procédure de redressement en ce qu'elle porte sur la taxe sur les conventions d'assurances, l'arrêt retient que si la procédure de vérification de comptabilité est applicable à tous les contribuables astreints à la tenue d'une comptabilité et que l'administration des impôts peut notifier un redressement en matière de droits d'enregistrement en se fondant sur des renseignements extérieurs à l'acte soumis à la formalité et recueillis lors d'une telle vérification, cette procédure ne peut être motivée directement par un contrôle exercé sur des droits d'enregistrement ou taxes assimilées; que fait partie des taxes assimilées la taxe sur les conventions d'assurances, dès lors qu'elle est prévue au chapitre III "Autres droits et taxes" du titre IV. "Enregistrement, publicité foncière, impôt de solidarité sur la fortune, timbre" du code général des impôts ; qu'il importe peu que le plan comptable prévoie une inscription spéciale des opérations concernant cette taxe et n'en prévoie pas pour les droits d'enregistrement, le régime procédural de l'impôt ne pouvant dépendre de la nomenclature du plan comptable ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors que la base d'imposition de la taxe sur les conventions d'assurances étant déterminée à partir des documents comptables de l'assureur, l'administration des impôts pouvait exercer son droit de contrôle de cette taxe en procédant à une vérification de la comptabilité de ce dernier, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

PAR CES MOTIFS,

CASSE ET ANNULE

[...]»

Cour de cassation, arrêt du 19 décembre 2006, n° 1474

« [...]

Vu les articles L. 10 et L. 13 du livre des procédures fiscales, ensemble l'article R. 341-2 du code des assurances ;

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que la Mutuelle d'assurance M a fait l'objet d'une vérification de comptabilité dans le cadre de laquelle un redressement de taxe sur les conventions d'assurances lui a été notifié; qu'en l'absence de réponse à la réclamation formée auprès de l'administration, la M a sollicité du tribunal le dégrèvement des impositions supplémentaires mises à sa charge à la suite de ce redressement; que cette demande n'a pas été accueillie ;

Attendu que pour infirmer cette décision après avoir constaté l'irrégularité de la procédure suivie, la cour d'appel a retenu que si la procédure de vérification de comptabilité est applicable à tous les contribuables astreints à la tenue d'une comptabilité et que l'administration des impôts peut notifier un redressement en matière de droits d'enregistrement en se fondant sur des renseignements extérieurs à l'acte soumis à la formalité et recueillis lors d'une telle vérification, cette procédure ne peut être utilisée directement pour contrôler les droits d'enregistrement ou taxes assimilées, comme la taxe sur les conventions d'assurances, peu important que le plan comptable prévoie une inscription spéciale des opérations' concernant cette taxe et n'en prévoient pas pour les droits d'enregistrement, dès lors que la procédure de contrôle de l'impôt ne peut dépendre de la nomenclature du plan comptable ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors que la base d'imposition de la taxe sur les conventions d'assurances étant déterminée à partir des documents comptables de l'assureur, l'administration des impôts pouvait exercer son droit de contrôle de la taxe en procédant à une vérification de comptabilité de ce dernier, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

PAR CES MOTIFS

CASSE ET ANNULE

[...] »

Cour de cassation, arrêt du 31 octobre 2006, n° 1180

« [...]

Sur le moyen unique :

Vu les articles L. 10, L. 47 et L. 49 du livre des procédures fiscales ;

Attendu, selon l'arrêt attaqué, qu'en 1988, les époux P ont acquis un ensemble immobilier en acquittant des droits d'enregistrement calculés à un taux réduit en prenant l'engagement d'affecter les locaux à l'habitation pendant une durée minimale de trois ans, conformément aux dispositions de l'article 710 du code général des impôts ; qu'estimant que cet engagement n'avait pas été respecté, l'administration fiscale a remis en cause le bénéfice de ce régime après avoir procédé à une vérification de la comptabilité tenue par M. P pour son activité professionnelle ; qu'après le rejet de sa réclamation, M. P a saisi le tribunal, qui n'a pas accueilli sa demande en décharge des droits rappelés ;

Attendu que pour infirmer cette décision en déclarant irrégulière la procédure suivie par l'administration, la cour d'appel, après avoir relevé qu'il résultait de l'avis de vérification de comptabilité du 14 avril 1997 que la vérification devait porter sur l'ensemble des déclarations fiscales ou opérations susceptibles d'être examinées et portant sur la période du 1er janvier 1994 au 31 janvier 1995, ainsi que sur les déclarations fiscales relatives aux droits d'enregistrement selon les règles de la prescription, a retenu que les droits d'enregistrement ne pouvaient pas être contrôlés directement dans le cadre d'une vérification de comptabilité ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors que la mention des droits d'enregistrement portée sur l'avis de vérification de la comptabilité tenue par M. P à raison de son activité professionnelle n'établissait pas, à elle seule, que les opérations de vérification de cette comptabilité aient porté sur les droits de mutation à titre onéreux litigieux, qui n'étaient pas dus à l'occasion de l'exercice de cette activité, n'avaient pas à figurer en comptabilité, et qui pouvaient être contrôlés par ailleurs par l'administration en se fondant sur des renseignements recueillis à l'occasion de la vérification de comptabilité, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

PAR CES MOTIFS :

CASSE ET ANNULE

[...] »