

N° 315940

M. et Mme Daniel Lanoux

10^{ème} sous-section jugeant seule

Séance du 23 mars 2010

Lecture du 14 avril 2010

CONCLUSIONS

Mme Julie BURGUBURU, Rapporteur Public

Mme Marie-Elisabeht Strub, épouse Lanoux, est associée de la SNC Strulan ayant pour activité la location en meublé et constituée en octobre 1993 avec son frère Jean-Jacques Strub.

Chacun des associés a imputé sur son revenu global les déficits générés par cette société au titre des années 1993 à 1997. A la suite de la VC de la société au titre de cette même période, l'administration a remis en cause l'application du régime fiscal des loueurs professionnels sur le fondement de la procédure de répression des abus de droit. Les redressements correspondants ont été notifiés à la société le 23 décembre 1998 et le même jour à Mme Lanoux pour sa quote-part lui revenant dans la SNC. A la suite de leurs observations, l'administration leur a adressé une notification « complétive » le 6 juillet 1999.

Une première réclamation, formulée en octobre 2000, a fait l'objet d'une admission partielle mais une seconde réclamation du 31 décembre 2002 formée par M. et Mme Lanoux a été rejetée par décision du 16 juin 2003 soumise au TA de Strasbourg. Celui-ci l'a rejeté par jugement du 29 juin 2006, confirmé par un arrêt de la CAA de Nancy du 28 février 2008, contesté devant vous en cassation par M. et Mme Lanoux qui invoquent deux moyens.

1. Le premier moyen, en deux branches, est tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit en écartant le moyen tiré de la violation de l'art. L. 47 et L. 51 du LPF, la VC ayant été reprise sans avis préalable, ou L. 52, la VC ayant excédé trois mois.

En l'espèce, après la dernière intervention sur place du vérificateur, le 14 décembre 1998, le service a adressé à une NR le 23 décembre 1998. Mais, il a, ensuite, adressé une nouvelle NR le 6 juillet 1999 portant sur les mêmes redressements.

Sur ce point, la cour a jugé « qu'il résulte de l'instruction que la notification de redressements « complétive » en date du 6 juillet 1999 ne comporte pas d'éléments impliquant un examen critique des données issues de la comptabilité de la SNC Strulan ; que dès lors elle ne peut être regardée comme le résultat d'une reprise des opérations de vérification ou le début d'une nouvelle procédure ».

Vous laissez à l'appréciation souveraine des juges du fond la durée d'une VC (CE 11 février 1988 n° 170416, Gabillard : RJF 4/98 n° 430), mais ici le moyen semble plutôt être formulé comme une erreur de droit (ou une insuffisance de motivation).

Le reproche tiré de ce que la cour n'aurait pas recherché à quelle date la VC avait pris fin doit être écarté, même s'il est vrai que la motivation de la cour est sommaire, notamment eu égard à l'argumentation développée devant elle, qui était assez conséquente. En considérant que la nouvelle NR ne procédait pas d'une nouvelle VC, la cour a, implicitement mais nécessairement, jugé que la première VC n'avait pas excédé la durée de trois mois, ce qui implique qu'elle a considéré qu'elle avait pris fin le 14 décembre 1998.

Quant à la branche fondée sur l'erreur de droit et d'insuffisance de motivation à avoir considéré qu'il n'y avait pas eu confrontation avec les écritures comptables de la société, il ne peut également qu'être écarté. D'une part, comme le montre la citation de l'arrêt, la cour a bien répondu au moyen selon lequel il y avait eu confrontation avec les écritures comptables. Et d'autre part, il résulte de la 2nde NR que les éléments nouveaux qu'elle contient (remboursement par son fils à Mme Strub de la moitié des loyers qu'elle avait versés, caractère fictif de la location à la SCI Epi, constaté lors de la VC de cette société et par l'examen de documents saisis lors d'une perquisition d'une société tierce) ont été obtenus par le biais du droit de communication et non dans le cadre d'une reprise de la VC, ce qui n'est pas irrégulier (CE 17 décembre 2003 n° 247988, Nguyen : RJF 3/04 n° 298, pour une hypothèse encore plus topique où le vérificateur était revenu sur place).

2. Le second moyen tiré de ce que la cour n'a pas répondu au moyen tiré de ce que « l'administration n'a jamais remis en cause la normalité du loyer ni la réalité des encaissements de ceux-ci », violant ainsi l'art. L. 64 du LPF et inversant la charge de la preuve, ne peut qu'être écarté.

La cour a répondu à ce moyen dans son considérant consacré à l'imputation des déficits sur le revenu global, dans lequel elle s'est appropriée les motifs du TA. Elle indique clairement que l'administration ne considérait pas que les loyers en cause étaient anormaux ou n'avaient pas été encaissés, mais que la location du bien à la mère de Mme Lanoux était purement fictive, remboursant, en fait la moitié du loyer qu'elle payait. La diminution de charge fiscale résultait de la possibilité, propre au régime des loueurs professionnels, de bénéficier de la déduction des déficits sur le revenu global.

Et le tribunal a rappelé que l'administration avait la charge de la preuve dans un tel cas. S'il est vrai que la rédaction du considérant de fond semble plutôt placée sur le terrain de la preuve objective, cette approximation est insuffisante pour retenir une inversion de la charge de la preuve.

S'agissant de l'erreur de droit dans l'application de l'article L. 64, il est reproché à la cour de ne pas avoir caractérisé l'existence d'un « montage purement artificiel » lequel serait nécessaire dans la branche de l'abus de droit relative au but exclusivement fiscal. Mais un tel moyen est voué au rejet, dès lors que le montage purement artificiel, issu des arrêts Sagal et Pleiade n'est pas un critère supplémentaire mais une forme particulière de la seconde branche, dans laquelle le but exclusivement fiscal et le détournement de l'esprit de la loi sont confondus et révélés simultanément par ce montage. Or, la cour, par TA interposé, s'est placée dans le cadre de la première branche, la plus classique, de l'abus de droit, celle des actes fictifs passés en vue d'éluider l'impôt, dont on trouve plusieurs exemples s'agissant de

baux fictifs (CE 11 octobre 1978 n° 6744 : RJF 11/78 n° 475 et, a contrario, CE 17 janvier 1994 n° 120157, Chollet : RJF 3/94 n° 304). Il est vrai que le TA indique que l'opération « avait ainsi un but purement fiscal », mais il ne s'agit pas là de se placer sur ce second terrain, sur lequel elle aurait dû également rechercher si les requérants avaient agi comme des Phariséens et aurait pu, dans certaines hypothèses, considérer que l'existence d'un montage purement artificiel suffisait à établir les deux éléments de cette seconde branche de l'abus de droit.

Si vous nous suivez pour écarter ces deux moyens, vous pourrez rejeter le pourvoi ainsi que la demande présentée sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA.

C'est en ce sens que nous concluons.