

# Revue de

# DROIT FISCAL

7 SEPTEMBRE 2023, HEBDOMADAIRE, N° 36 - ISSN 1279-8436

Directeurs scientifiques :  
Florence DEBOISSY  
Alexandre MAITROT DE LA MOTTE  
Jean-Luc PIERRE

## APERÇU RAPIDE

- 329 La rectification des déficits fiscaux reportables non imputés : une évolution de la jurisprudence  
Patrice CLAVÉ

## CHRONIQUE

- 271 Droit fiscal de l'Union européenne : chronique de jurisprudence et de législation (1<sup>er</sup> mars 2023 - 31 mai 2023)  
Anne ILJIC, Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, Fabrice PEZET et Flora SICARD

## ÉTUDE

- 272 Les métavers décentralisés sont-ils un nouveau berceau de fraude et d'évasion fiscales ?  
Jennyfer PILOTIN et Nicolas HOFFMANN

## COMMENTAIRES

- 276 Parahôtellerie et TVA : le législateur invité à reprendre la plume  
CE, avis, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 5 juill. 2023, n° 471877, concl. Romain VICTOR, note Filiz ALPARSLAN
- 277 Exonération Dutreil : comment définir les activités « commerciales » pour l'application du régime de faveur ?  
Cass. com., 1<sup>er</sup> juin 2023, n° 22-15.152, note François FRULEUX
- 278 ISF et demandes de justifications : l'erreur de fondement n'est sanctionnée qu'en cas de violation des droits de la défense  
Cass. com., 1<sup>er</sup> juin 2023, n° 21-19.311, note Emmanuel LAPORTE

Président-Directeur Général,  
Directeur de la publication :  
ÉRIC BONNET-MAES

Directrice éditoriale :  
ANNE-LAURENCE MONÉGER

Directrice de rédaction :  
CATHERINE DOMBROWSKI

Rédaction en chef :  
LYDIA MEDJEBAR

Chargée d'édition :  
NOÉMIE MARIANSKI

Ont participé à ce numéro :  
RENÉ BOUSQUET  
EUGÉNIE CAILLET

Publicité :  
CAROLINE SPIRE  
Responsable clientèle publicité  
caroline.spire@lexisnexis.fr  
Tél. : 01 45 58 93 56

Conseiller éditorial :  
MARC MROZOWSKI

**Comité scientifique :**  
MARIE-CHRISTINE DAUBIGNY,  
conseillère, chambre commerciale, financière et économique,  
Cour de cassation

FLORENCE DEBOISSY,  
professeur à l'université de Bordeaux

PHILIPPE DEROUIN,  
avocat au barreau de Paris

JEAN GOURMANDIN,  
responsable fiscal branche Infrastructure & Global Market  
Energy (Trading), Engie

FRÉDÉRIC IANNUCCI,  
chef de service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal,  
DGFIP

BENOÎT LEBRUN,  
expert-comptable, commissaire aux comptes

ALEXANDRE MAITROT DE LA MOTTE,  
professeur à l'université Paris-Est Créteil

PHILIPPE MARTIN,  
président adjoint de la section des finances du Conseil d'État

JEAN-LUC PIERRE,  
professeur émérite à l'université Jean Moulin-Lyon III

JÉRÔME TUROT,  
avocat au barreau de Paris

**Directeur scientifique de 1999 à 2012 :**  
PATRICK DIBOUT †

**Correspondance :**  
rdf@lexisnexis.fr

LEXISNEXIS SA  
REVUE DE DROIT FISCAL  
141 RUE DE JAVEL  
75747 PARIS CEDEX 15

Relations clients :  
TÉL. : 01 71 72 47 70

[www.lexisnexis.fr](http://www.lexisnexis.fr)

Abonnement annuel 2023 :

- France (métropole) : 1 397,75 EUROS TTC (1 369,00 € HT)
- DOM-TOM ET PAYS ÉTRANGERS : 1 511,00 EUROS HT

Prix de vente au numéro :

- FRANCE (MÉTROPOLE) : 50,03 EUROS TTC (49 € HT)
- DOM-TOM ET PAYS ÉTRANGERS : 49 EUROS HT

LEXISNEXIS SA  
SA AU CAPITAL DE 1.584.800 EUROS  
552 029 431 RCS PARIS  
PRINCIPAL ASSOCIÉ :  
REED ELSEVIER FRANCE SA

Siège social :  
141 RUE DE JAVEL  
75747 PARIS CEDEX 15

EVOLUPRINT - GROUPE SPRINT  
PARC INDUSTRIEL EURONORD  
10 RUE DU PARC  
31150 BRUGUIÈRES

Dépôt légal : à parution  
Commission paritaire : N° 0923 T 83553

Origine du papier : Allemagne  
Taux de fibres recyclées : 6 %

Certification : 100 %  
Impact sur l'eau : P<sub>TOT</sub> = 0,01 kg / tonne



## LES AUTEURS DE LA SEMAINE



**Filiz Alparlan** est directeur associé au sein du département fiscalité indirecte du cabinet Fidal (Paris) qu'elle codirige depuis 2018. Elle a rejoint Fidal en 2013 après huit ans d'expérience respectivement chez CMS Francis Lefebvre et PwC Avocats. Elle travaille sur toutes les questions relatives à la TVA, taxe sur les salaires et C3S et a développé des connaissances spécifiques notamment dans le secteur immobilier, bancaire et financier et la TVA des organismes publics et parapublics.

**Jean-Louis Bédier**, ancien élève de l'École nationale d'administration (promotion Jean Monnet, 1988-1990), a présidé jusqu'en mars 2018 l'une des deux chambres fiscales de la cour administrative d'appel de Marseille. Il est également l'auteur du fascicule 405 du *JurisClasseur Procédures fiscales* consacré à l'étude du domaine du contentieux fiscal et de la répartition des compétences entre les deux ordres de juridiction.



**Karin Ciavaldini** est rapporteur public près la 8<sup>e</sup> chambre de la Section du contentieux du Conseil d'État.



**Patrice Clavé** est avocat au sein du cabinet Menu Semeria Broc.



**François Fruleux**, docteur en droit, diplômé supérieur du notariat, est maître de conférences associé à l'université Paris-Dauphine (PSL), membre du Centre de Recherche Droit Dauphine (CR2D - EA 367). Directeur du *JurisClasseur Enregistrement Traité*, membre du comité scientifique de la revue *Actes pratiques et stratégie patrimoniale*, du *JurisClasseur Ingénierie du patrimoine* et du *Lexis Pratique Fiscal*, il collabore également au Cridon Nord-Est en qualité de spécialiste du droit fiscal.

**Céline Guibé** est rapporteur public près la 9<sup>e</sup> chambre de la Section du contentieux du Conseil d'État.



**Nicolas Hoffmann** est doctorant en droit des sociétés et enseignant-chercheur membre du laboratoire Themis-UM, Le Mans Université.



**Anne Ilijc** est maître des requêtes au Conseil d'État et référendaire à la Cour de justice de l'Union européenne.



**Emmanuel Laporte** est avocat au barreau de Paris et exerce au sein du Cabinet Laporte. Il intervient dans les domaines de la fiscalité patrimoniale, de la fiscalité des entreprises, de la fiscalité internationale et dans le suivi de contrôles et contentieux fiscaux. Il est membre de l'IACF (Institut des Avocats Conseils Fiscaux) et coauteur de l'ouvrage *La location meublée* (éditions LexisNexis, collection Droit & Professionnels).



**Alexandre Maitrot de la Motte** est professeur à l'université Paris-Est Créteil, président de la ComUE Université Paris-Est. Il y dirige le Master Droit fiscal, spécialité fiscalité appliquée. Spécialisé en droit fiscal européen et international, il est directeur scientifique de la *Revue de droit fiscal* et directeur de la collection *JurisClasseur Fiscal International*.



**Esther de Moustier** est rapporteur public près la 10<sup>e</sup> chambre de la Section du contentieux du Conseil d'État.



**Fabrice Pezet**, docteur en droit, est maître de conférences en droit public à l'UPEC. Sa thèse de doctorat intitulée *La Fiscalité et le Marché : de l'État fiscal à la Fiscalité de marché* a été récompensée par le Prix SFFP 2018 - Prix Luc Saidj décerné par la Société française de finances publiques.



**Jennyfer Pilotin** est docteur en droit et enseignante-chercheuse en droit fiscal à l'ESPI. Elle est également membre associée du CRJP8, Université Paris VIII.



**Flora Sicard**, docteur en droit, est senior manager au sein du cabinet EY Société d'Avocats.



**Romain Victor** est rapporteur public près la 8<sup>e</sup> chambre de la Section du contentieux du Conseil d'État et professeur associé à l'université Paris-Panthéon-Assas.

© LexisNexis SA 2023

Cette œuvre est protégée par les dispositions du Code de la propriété intellectuelle, notamment par celles de ses dispositions relatives à la propriété littéraire et artistique et aux droits d'auteur. Ces droits sont la propriété exclusive de LexisNexis SA. Toute reproduction intégrale ou partielle, par quelque moyen que ce soit, non autorisée par LexisNexis SA ou ses ayants droit, est strictement interdite. LexisNexis SA se réserve notamment tous droits au titre de la reproduction par reprographie destinée à réaliser des copies de la présente œuvre sous quelque forme que ce soit aux fins de vente, de location, de publicité, de promotion ou de toute autre utilisation commerciale conformément aux dispositions de l'article L. 122-10 du Code de la propriété intellectuelle relatives à la gestion collective du droit de reproduction par reprographie.

Avertissement de l'éditeur : « Toute utilisation ou traitement automatisé, par des tiers, de données personnelles pouvant figurer dans cette revue sont formellement interdits ».

## Garantie des contribuables

### 278 ISF et demandes de justifications : l'erreur de fondement n'est sanctionnée qu'en cas de violation des droits de la défense

**Solution.** – En matière d'ISF, l'administration doit notifier ses demandes de justifications pour la composition de l'actif et du passif du patrimoine sur le fondement de l'article L. 23 A du LPF, et non de l'article L. 10. Mais l'erreur de fondement n'emporte décharge des droits que si le contribuable a été privé du délai de réponse de 2 mois prévu à l'article L. 23 A.

Par ailleurs, même si une dette personnelle à l'égard d'une SCI est prouvée, sa déduction peut être exclue si le contribuable ne produit pas un bilan complet de la SCI permettant la vérification de la valorisation de l'actif.

**Impact.** – La portée de l'erreur de fondement est restreinte : un contribuable n'a pas été privé du délai de 2 mois à défaut de réponse de sa part à une demande de justifications.

En outre, le principe de liberté de la preuve d'existence d'une dette peut être limité lorsque le créancier est une SCI. Cette décision apparaît transposable à l'IFI.

Cass. com., 1<sup>er</sup> juin 2023, n° 21-19.311, FS-B : JurisData n° 2023-008861, note E. Laporte

Publié au Bulletin

Décisions antérieures : TGI Nice, 28 sept. 2018, n° 17/01755. –

CA Aix-en-Provence, pôle 1, ch. 1, 11 mai 2021, n° 18/16830

Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Aix-en-Provence, 11 mai 2021) et les productions, M. [P], résident fiscal monégasque, est porteur de 99,9 % des parts de la société civile immobilière de droit français [Adresse 3] (la SCI). À ce titre, il souscrit chaque année en France une déclaration au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF). Il a porté une certaine somme au passif de ses déclarations au titre de l'ISF sous l'intitulé « capital non libéré ». Constatant que les justificatifs de cette dette n'avaient pas été produits, l'administration fiscale les lui a demandés, puis lui a adressé une proposition de rectification au titre de l'ISF dû pour les années 2012, 2013 et 2014.

2. Après mise en recouvrement des droits dus et des intérêts de retard, et rejet de ses réclamations, M. [P] a assigné l'administration fiscale afin d'obtenir la décharge des impositions et pénalités contestées.

Examen du moyen

Sur le moyen, pris en sa première branche

Énoncé du moyen

3. M. [P] fait grief à l'arrêt de rejeter ses demandes, alors « qu'en application du principe *specialia generalibus derogant*, lorsque l'administration fiscale entend demander à un redevable de l'ISF des éclaircissements et des justifications sur la composition de l'actif et du passif de son patrimoine, elle doit mettre en œuvre la procédure de contrôle spécialement instituée à l'article L. 23 A du Livre des procédures fiscales, et non pas la procédure de contrôle prévue par l'article L. 10 du même livre, de portée générale ; qu'en jugeant que les dispositions de l'article L. 23 A du Livre des procédures fiscales ne faisaient pas obs-

tacle à la mise en œuvre de la procédure de contrôle prévue par l'article L. 10, eu égard à leur caractère facultatif, pour en déduire l'absence de détournement de procédure et d'irrégularité de la procédure d'imposition, quand le caractère spécial de la procédure instituée par l'article L. 23 A du Livre des procédures fiscales interdisait en l'espèce au service de mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 10, l'administration ayant demandé des justifications quant au passif invoqué par M. [P], lié au capital non libéré de la SCI, relativement à l'ISF, la cour d'appel a violé l'article L. 10 du Livre des procédures fiscales par fausse application, L. 23 A du même code par refus d'application, ensemble le principe *specialia generalibus derogant*. »

Réponse de la Cour

4. Il résulte des articles L. 10 et L. 11 du Livre des procédures fiscales que l'administration fiscale peut, dans le cadre du contrôle des déclarations, demander aux contribuables de fournir tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations qu'ils ont souscrites, dans un délai de trente jours à compter de la notification de la demande de renseignements.

5. Selon l'article L. 23 A du Livre des procédures fiscales, dans sa rédaction issue de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011, en vue du contrôle de l'ISF, l'administration peut demander aux redevables des éclaircissements et des justifications sur la composition de l'actif et du passif de leur patrimoine, en leur fixant un délai de réponse qui ne peut être inférieur à deux mois, et peut rectifier les déclarations d'ISF en se conformant à la procédure de rectification contradictoire prévue à l'article L. 55 du même livre en l'absence de réponse dans ce délai ou si les éclaircissements ou justifications sont estimés insuffisants.

6. Ainsi, si l'administration fiscale a la faculté de demander aux redevables de l'ISF tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations qu'ils ont souscrites sur le fondement de l'article L. 10 du Livre des procédures fiscales, c'est sur le fondement de l'article L. 23 A du même livre qu'elle doit, si elle l'estime nécessaire, leur adresser une demande d'éclaircissements et de justifications portant sur la composition de l'actif et du passif de leur patrimoine ou sur le caractère insuffisant de la réponse apportée à cette demande.

7. Il résulte toutefois de l'article L. 80 CA du Livre des procédures fiscales qu'une erreur commise dans la procédure d'imposition n'emporte décharge des droits dus, majorations, amendes et intérêts de retard que lorsqu'elle a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense ou lorsqu'elle est de celles pour lesquelles la nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux conclus par la France. Lorsqu'une erreur non substantielle a été commise dans la procédure d'imposition, la juridiction saisie peut prononcer la décharge des majorations et amendes à l'exclusion des droits dus en principal et des intérêts de retard.

8. L'erreur consistant, pour l'administration, à fonder sa demande sur l'article L. 10 du Livre des procédures fiscales, au lieu de l'article L. 23 A du même livre, qui n'est pas de celles pour lesquelles une nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux conclus par la France, n'emporte décharge des droits mis en recouvrement à la suite de la rectification de la déclaration d'ISF que s'il en est résulté une atteinte aux droits de la défense du contribuable, laquelle n'est constituée que si ce dernier a été privé du délai de deux mois prévu à l'article L. 23 A du Livre des

procédures fiscales pour préparer les éléments de réponse à apporter à l'administration.

9. L'arrêt relève que l'administration a adressé à M. [P], les 7 octobre 2014 et 23 janvier 2015, des demandes de justifications de la dette portée au passif de ses déclarations d'ISF sous l'intitulé « capital non libéré », auxquelles il a répondu le 2 février 2015 et qu'elle lui a ensuite transmis, le 3 février 2015, une demande d'information complémentaire concernant le détail de la valorisation des parts de la SCI à laquelle il a répondu le 10 mars 2015. Il ajoute que, par lettres des 10 avril 2015 et 22 octobre 2015, l'administration fiscale lui a demandé de donner le détail de la valorisation de l'actif de la société dès lors qu'il n'avait pas répondu à cette partie de la question dans sa précédente réponse, demande à laquelle M. [P] n'a pas donné suite, et que l'administration fiscale lui a, le 4 avril 2016, notifié une proposition de rectification, et que ce dernier n'a contesté ni le calcul du redressement ni celui des intérêts de retard.

10. Il en résulte que M. [P], qui a reçu plusieurs demandes de justifications successives entre le 7 octobre 2014 et le 22 octobre 2015, certaines ayant fait l'objet de relances, et qui a fait le choix de ne pas répondre à la dernière demande, qui lui a été transmise à deux reprises à six mois d'intervalle, n'a pas été privé du délai de deux mois prévu à l'article L. 23 A du Livre des procédures fiscales pour préparer les éléments de réponse à apporter à l'administration fiscale, de sorte que, conformément au principe énoncé au point 8, l'erreur commise par l'administration fiscale n'a pas porté atteinte à ses droits et qu'il n'est donc pas fondé à demander décharge des droits en principal et des intérêts de retard, auxquels se limitait la proposition de rectification.

11. Par ce motif de pur droit, substitué à ceux critiqués, dans les conditions prévues par les articles 620, alinéa 1<sup>er</sup>, et 1015 du Code de procédure civile, la décision se trouve légalement justifiée.

12. Par conséquent, le moyen ne peut être accueilli.

#### Sur le moyen, pris en ses deuxième et troisième branches

##### Énoncé du moyen

13. M. [P] fait le même grief à l'arrêt, alors :

« 2°/ que le passif déductible de l'assiette de l'ISF peut être justifié par tous modes de preuve ; qu'en jugeant que la dette personnelle de M. [P] à l'égard de la SCI ne pouvait être démontrée que par la production du bilan complet de cette dernière, pour en déduire que les services fiscaux étaient fondés à réclamer la communication de l'intégralité du bilan, quand la preuve de cette dette était libre et avait, ainsi, été valablement rapportée par le biais, notamment, de la production du grand livre de la SCI faisant état d'un « capital non libéré » de 1 257 000 euros, la cour d'appel a violé l'article 768 du Code général des impôts ;

3°/ qu'il est interdit au juge de dénaturer les documents de la cause ; qu'en jugeant que M. [P] avait fourni « des montants approximatifs en ce qui concerne les prêts » de la SCI dont il faisait état, quand l'échéancier produit indiquait, de manière très détaillée, les montants correspondant au capital à rembourser, aux intérêts et à l'assurance à payer, pour chaque échéance, la cour d'appel, qui a dénaturé les termes clairs et précis de cet échéancier, a violé le principe susvisé. »

##### Réponse de la Cour

14. Après avoir rappelé que, selon l'administration fiscale, si la preuve de l'existence d'une dette de 1 250 000 euros a bien été rapportée par la production de la page du bilan de la SCI correspondante, il restait à l'administration à s'assurer que cette dette n'avait pas déjà été prise en compte dans la valorisation de la SCI, soit en la mettant au passif de la SCI, soit en minorant l'actif, l'arrêt retient que la production d'un extrait du grand livre général portant la somme litigieuse sous l'intitulé « capital non libéré » ne permettait pas, à défaut de production de l'ensemble du bilan, de vérifier, par un examen global de la situation comptable de la SCI, la manière dont la valorisation de l'actif était comptabilisée.

15. Par ces seuls motifs, dont il se déduit que le contribuable ne justifiait pas du bien-fondé de la déduction de la somme de 1 250 000 euros de l'assiette de l'ISF, quand bien même sa dette du même montant à l'égard de la SCI serait établie, la cour d'appel a légalement justifié sa décision.

16. Le moyen, qui critique des motifs erronés mais surabondants, doit donc être rejeté.

Par ces motifs, la Cour rejette le pourvoi (...)

## NOTE

1 – Par courriers des 7 octobre 2014 et 23 janvier 2015, l'administration fiscale a demandé à un contribuable, propriétaire de 99,9 % des parts sociales d'une société civile immobilière (SCI), de fournir le justificatif d'une somme de 1 257 000 € déclarée au passif de ses déclarations d'ISF 2013 à 2015 sous l'intitulé « capital non libéré ». Le 2 février 2015, le contribuable a produit un extrait du grand livre général de la SCI confirmant l'existence d'une dette de ce montant. Le 3 février 2015, l'administration lui a adressé une demande d'information complémentaire sollicitant le détail de la valorisation des parts de la SCI. Le 10 mars 2015, le contribuable a répondu en détaillant notamment le passif de la SCI à l'appui des justificatifs d'un prêt bancaire en cours. Par lettres des 10 avril et 22 octobre 2015, l'administration lui a demandé de transmettre le détail de la valorisation de l'actif de la SCI. Le contribuable n'ayant pas répondu à ces lettres, l'administration lui a notifié une proposition de rectification le 4 avril 2016 au titre des ISF 2013 à 2015, remettant en cause la déductibilité de la dette de 1 257 000 € au passif de ses déclarations, au motif que cette dette n'était pas justifiée au sens de l'article 768 du CGI.

Par jugement n° 17/01755 rendu le 28 septembre 2018, le tribunal de grande instance de Nice a débouté le contribuable de ses demandes tendant à obtenir la décharge des cotisations supplémentaires d'ISF et des pénalités laissées à sa charge. Interjetant appel devant la cour d'appel d'Aix-en-Provence, le contribuable a notamment fait valoir, d'une part, que les demandes d'éclaircissements et de justifications afférentes à la composition de l'actif et du passif de son patrimoine auraient dû être mises en œuvre sur le fondement spécial de l'article L. 23 A du LPF et, d'autre part, qu'il convient de distinguer le passif de la SCI et son passif propre qui peut être justifié par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite en vertu de l'article 768 du CGI, l'administration ayant admis que l'existence d'une dette de 1 250 000 € a bien été apportée par la production d'une page du bilan de la SCI. La cour a confirmé le jugement en estimant notamment, d'une part, que l'article L. 10 du LPF, de portée générale, permet à l'administration de demander au contribuable tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites tandis que les demandes d'éclaircissements et de justifications prévues par l'article L. 23 A du LPF ont un caractère facultatif et, d'autre part, que l'existence d'une dette personnelle à l'égard d'une SCI ne peut être démontrée dans les conditions exigées par l'article 768 du CGI que par la production du bilan complet de la SCI qui n'a pas été déposé auprès de l'administration fiscale ni auprès du registre du commerce (*CA Aix-en-Provence, pôle 1, ch. 1, 11 mai 2021, n° 18/16830*).

Le contribuable s'est pourvu en cassation sur la base d'un moyen unique dont deux branches ont principalement retenu l'attention de la Cour suprême pour prononcer le rejet du pourvoi.

En premier lieu, le contribuable a soutenu qu'en conférant un caractère facultatif à la procédure prévue par l'article L. 23 A du LPF, la cour d'appel a violé l'article L. 10 du LPF par fausse application, l'article L. 23 A du même code par refus d'application, ensemble le principe *specialia generalibus derogant*. Sur ce point, la Cour de cassation a confirmé que si l'administration fiscale peut demander aux redevables de l'ISF tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs à leurs déclarations sur le fondement de l'article L. 10 du LPF, « c'est sur le fondement de l'article L. 23 A du même livre qu'elle doit, si elle l'estime nécessaire, leur adresser une demande d'éclaircissements et de justifications portant sur la composition de l'actif et du passif de leur patrimoine ou sur le caractère insuffisant de la

*réponse apportée à cette demande* ». Toutefois, la Haute Cour a relevé qu'il résulte de l'article L. 80 CA du LPF qu'« *une erreur commise dans la procédure d'imposition n'emporte décharge des droits dus, majorations, amendes et intérêts de retard que lorsqu'elle a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense ou lorsqu'elle est de celles pour lesquelles la nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux conclus par la France. Lorsqu'une erreur non substantielle a été commise dans la procédure d'imposition, la juridiction saisie peut prononcer la décharge des majorations et amendes à l'exclusion des droits dus en principal et des intérêts de retard* ». En particulier, selon la Cour suprême, l'erreur consistant, pour l'administration, à fonder sa demande sur l'article L. 10 du LPF, au lieu de l'article L. 23 A du même livre, qui n'est pas de celles pour lesquelles une nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux conclus par la France, n'emporte décharge des droits mis en recouvrement « *que s'il en est résulté une atteinte aux droits de la défense du contribuable, laquelle n'est constituée que si ce dernier a été privé du délai de deux mois prévu à l'article L. 23 A du Livre des procédures fiscales pour préparer les éléments de réponse à apporter à l'administration* ». En l'espèce, la Cour de cassation a considéré qu'en ayant fait le choix de ne pas répondre à la dernière demande de l'administration du 22 octobre 2015, qui lui a été transmise à deux reprises à 6 mois d'intervalle, le contribuable n'a pas été privé du délai de 2 mois et l'erreur commise par l'administration n'a pas porté atteinte à ses droits.

En second lieu, le contribuable a relevé qu'en jugeant que sa dette personnelle à l'égard de la SCI ne pouvait être démontrée que par la production du bilan complet de cette dernière, quand la preuve de cette dette était libre et avait, ainsi, été valablement rapportée par le biais, notamment, de la production du grand livre de la SCI faisant état d'un « *capital non libéré* » de 1 257 000 €, la cour d'appel a violé l'article 768 du CGI. Mais selon la Cour, même « *si la preuve de l'existence d'une dette de 1 250 000 € a bien été rapportée par la production de la page du bilan de la SCI correspondante, il restait à l'administration à s'assurer que cette dette n'avait pas déjà été prise en compte dans la valorisation de la SCI, soit en la mettant au passif de la SCI, soit en minorant l'actif, l'arrêt retient que la production d'un extrait du grand livre général portant la somme litigieuse sous l'intitulé « capital non libéré » ne permettait pas, à défaut de production de l'ensemble du bilan, de vérifier, par un examen global de la situation comptable de la SCI, la manière dont la valorisation de l'actif était comptabilisée* ». Au cas présent, la Haute Cour a estimé qu'il se déduit de ces motifs que le contribuable ne justifiait pas du bien-fondé de la déduction de la somme de 1 250 000 € de l'assiette de l'ISE, « *quand bien même sa dette du même montant à l'égard de la SCI serait établie* ».

Le principal enseignement de cette décision relativement sévère est l'appréciation restrictive d'une erreur de fondement commise dans une demande de justifications en matière d'ISF (1). Mais cette décision limite aussi la liberté de la preuve en admettant que la déductibilité d'une dette personnelle et établie envers une SCI puisse être conditionnée au contrôle du bilan complet de cette SCI (2).

## 1. Fonder à tort une demande de justifications sur l'article L. 10 du LPF n'a d'incidence qu'en cas de violation des droits de la défense

### A. - Une interprétation stricte des termes de l'article L. 80 CA du LPF

2 – Il n'est pas indifférent de rappeler que, par comparaison, le juge administratif analyse traditionnellement les erreurs commises dans la procédure d'imposition à l'aune de la notion d'irrégularité substantielle qui comprend la violation de l'ensemble des garanties dues aux contribuables ; l'atteinte aux droits de la défense, plus limitée, désigne la violation des garanties qui ont pour objet de permettre au contribuable d'être informé et de se défendre. L'article L. 80 CA du LPF entraîne ainsi la nullité de la procédure d'imposition et la décharge de l'imposition en cas d'erreurs substantielles commises dans la procédure d'imposition, la décharge des droits et pénalités en cas de violation des droits de la défense ou de nullité expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux conclus par la France, qui ne sont pas pour autant les deux seuls cas d'erreurs substantielles (CE, 8 févr. 1991, n° 69712, *Lemonnier*. – CE, 8 févr. 1991, n° 61093, *SA Compagnie William Gillet, Guillet, Rennepont*. – Et, CE, 8 févr. 1991, n° 61025, *Assoc. CNAI : RJF 3/91, n° 359 et 360 ; Dr. fisc. 1991, n° 10, comm. 490, concl. J. Arrighi de Casanova*). Le Conseil d'État sanctionne au cas par cas comme substantielles les erreurs ayant pour effet de porter atteinte aux garanties des contribuables (et pas seulement aux droits de la défense), sans nécessairement faire référence à l'article L. 80 CA du LPF. Pour le juge administratif, les vices de la procédure fiscale sont présumés constituer la violation d'une garantie mais, si une circonstance laisse apparaître que le contribuable n'a pas été privé d'une garantie et que l'administration était en droit de mettre en œuvre ses pouvoirs d'établir l'imposition, le vice de procédure est sans influence sur le sens de la décision de rectification.

En matière de demandes d'éclaircissements ou de justifications, le juge administratif a à connaître, en particulier, des conditions d'application de l'article L. 16 du LPF. Par exemple, dans le cas d'une demande de justifications accordant un délai de réponse d'un au lieu de 2 mois et alors même que le contribuable est resté silencieux plus de 2 mois après la date de réception de ladite demande (comme en l'espèce), le tribunal administratif de Montpellier a jugé que l'administration a entaché la procédure de taxation d'office mise en œuvre d'une irrégularité substantielle (*TA Montpellier, 7<sup>e</sup> ch., 7 mars 2006, n° 00-5411, Ménard : RJF 1/07, n° 5*). Par une importante décision, le Conseil d'État a pu juger que l'administration ne peut pas adresser aux contribuables des demandes de justifications, fondées notamment sur l'article L. 16 du LPF, mais en dehors du champ d'application de ce dernier texte et en induisant les contribuables en erreur, en leur indiquant qu'ils s'exposaient à une procédure de taxation d'office en ne répondant pas dans les délais prescrits : la procédure de vérification est alors entachée d'irrégularité. Mais dans la mesure où les pièces produites auraient dû l'être même sans demande de justifications, dans le cas jugé, pour justifier des frais réels déductibles des salaires, le Conseil d'État a estimé que l'irrégularité commise n'a privé le contribuable d'aucune garantie et n'entraîne pas la décharge des impositions (CE, *sect.*, 16 avr. 2012, n° 320912, *Meyer : JurisData n° 2012-009300 ; RJF 7/12, n° 679 ; Dr. fisc. 2012, n° 27, comm. 366, concl. D. Hedary, note O. Fouquet*).

Par le passé, la Cour suprême a pu, elle aussi, avoir recours à la notion d'irrégularité tirée de l'omission d'une formalité substantielle, en constatant, par exemple, la disparition de la procédure d'im-