

N° 421409 – Société Le Dôme

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 13 novembre 2020

Lecture du 27 novembre 2020

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteur public

La société Le Dôme, qui exploite le restaurant bien connu du même nom boulevard du Montparnasse, à Paris, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos de 2010 à 2012, prorogée jusqu'au 31 mai 2013 en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée. Ce contrôle a révélé l'utilisation d'un logiciel frauduleux permettant l'effacement d'une partie des recettes réglées en espèces du système de caisse. En conséquence, l'administration fiscale a procédé à la reconstitution extracomptable du chiffre d'affaires et a notifié à la société d'importants suppléments d'impôt sur les sociétés et de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises ainsi que des rappels de taxe sur la valeur ajoutée, assortis de la majoration de 80% prévue par le c) de l'article 1729 du code général des impôts en cas de manœuvres frauduleuses.

La société Le Dôme a sollicité en vain la décharge de ces rehaussements devant le tribunal administratif de Paris. La cour administrative d'appel de Paris, après avoir prononcé un non-lieu à statuer à hauteur de la remise des intérêts de retard et de l'amende prévue par l'article 1759 du code général des impôts, accordée par le comptable public à raison du placement en redressement judiciaire de la société, a rejeté le surplus de sa requête d'appel par un arrêt dont la société vous demande l'annulation.

1. Le moyen le plus délicat est tiré de ce que l'arrêt aurait été rendu au terme d'une procédure irrégulière, le rapporteur public s'étant contenté de faire état du sens de ses conclusions lors de la seconde audience publique qui s'est tenue le 28 mars 2018, en renvoyant, s'agissant de leurs motifs, aux conclusions qu'il avait prononcées lors d'une première audience tenue le 10 janvier 2018, à l'issue de laquelle l'affaire avait été renvoyée.

Comme vous le savez, l'article R. 732-1 du code de justice administrative, relatif à la tenue des audiences devant les tribunaux administratifs et les cours administratives d'appel, dispose que « *le rapporteur public prononce ses conclusions lorsque le présent code l'impose* » après le rapport fait sur chaque affaire par le magistrat-rapporteur. L'article L. 7 de ce code, dont la rédaction est inspirée de votre décision *Gervaise* du 10 juillet 1957 (n° 26517, au rec.),

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

précise que la mission qui incombe au rapporteur public consiste à exposer publiquement, et en toute indépendance, son opinion sur les questions que présentent à juger les requêtes et sur les solutions qu'elles appellent.

Les exigences pesant sur le contenu des conclusions prononcées lors de l'audience n'ont pas donné lieu à une abondante jurisprudence de votre part. Par une décision *Sieur A...* du 13 juin 1975, votre Section du contentieux a jugé que les dispositions de l'article R. 197 du code des TA et des CAA, auxquelles l'article R. 732-1 du CJA a succédé, imposent au commissaire du gouvernement d'exprimer un « *avis motivé* » sur l'affaire : est ainsi irrégulier le jugement rendu à l'issue d'une audience au cours de laquelle celui-ci s'est borné à se rapporter à la sagesse du tribunal (n° 93747, au rec.). Par une décision *Mlle P...* du 11 février 2004, vous avez précisé qu'un commissaire du gouvernement prononçant ses conclusions en audience publique ne pouvait se borner à conclure au rejet d'une requête sans exposer, même succinctement, les motifs de la solution qu'il propose à la formation de jugement d'adopter (n° 232755, aux tables et aux concl. du président Schwartz).

L'hypothèse d'un renvoi pur et simple aux conclusions motivées prononcées sur la même affaire au cours d'une précédente audience, correspond, en revanche, à une configuration inédite. Une telle façon de faire n'est guère satisfaisante. Alors que le rapporteur public est la vitrine de la juridiction à l'audience, elle transmet aux parties l'idée que le renvoi prononcé à l'issue de la première audience était formel et les échanges intervenus depuis inutiles. Rien ne fait obstacle, dans une telle hypothèse, à ce que le rapporteur public résume ses premières conclusions et explique, en une phrase, pourquoi sa position n'a pas varié. Pour contestable qu'elle soit, cette pratique doit-elle être sanctionnée par l'irrégularité de la décision juridictionnelle ?

Deux options s'offrent à vous : vous pouvez retenir une position de principe, en sanctionnant, en toute hypothèse, la motivation par renvoi, qui serait ainsi assimilée à un défaut pur et simple de motivation, ou, au contraire, opter pour une approche souple, en acceptant de vérifier *in concreto* si elle a été de nature à priver les parties d'une garantie.

Relevons tout d'abord que l'absence de caractère systématique de l'intervention du rapporteur public dans les tribunaux et les cours, compte tenu de la faculté de dispense prévue par l'article L. 732-1 du code de justice administrative, ne nous semble pas devoir peser dans ce choix. En effet, la dispense ne s'applique que lorsque la solution de l'affaire paraît s'imposer ou ne soulève aucune question de droit nouvelle (CC, 12 mai 2011, n° 2011-629 DC, cons. 22). A défaut, la garantie que représente le prononcé de conclusions à l'audience doit jouer à plein.

C'est au regard du double rôle joué par le rapporteur public lors de l'audience que vous devrez vous prononcer. Les conclusions ont tout à la fois pour objet d'éclairer les membres de la formation de jugement sur le litige avant qu'ils ne délibèrent et, comme vous l'avez rappelé dans votre décision *Communauté d'agglomération du pays de Martigues* (Section, 21 juin 2013, n° 352427, au rec.) en écho à l'arrêt *Marc-Antoine* de la Cour EDH (4 juin 2013, n° 54984/09), de « *permettre aux parties de percevoir les éléments décisifs du dossier, de*

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

connaître la lecture qu'en fait la juridiction et de saisir la réflexion de celle-ci durant son élaboration tout en disposant de l'opportunité d'y réagir avant qu'elle n'ait statué ».

Vous avez déjà opté pour une approche souple s'agissant de l'exigence de communication du sens des conclusions avant l'audience prévue par l'article R. 711-3 du code de justice administrative. Vous jugez ainsi que si le rapporteur public doit préciser les raisons qui déterminent le sens de la solution qu'appelle le litige, l'absence de communication de ces informations n'entache pas la décision juridictionnelle d'irrégularité (*Communauté d'agglomération du pays de Martigues*, précitée, précisée par CE, 30 mai 2016, Mme R..., n° 381274, aux tables). L'insuffisance du contenu de cette communication n'est sanctionnée que lorsqu'elle ne permet pas de connaître la position du rapporteur public sur tout ou partie du dispositif proposé¹ (CE, 28 mars 2019, Consorts B..., n° 415103, aux tables)². C'est également à l'issue d'une analyse *in concreto* que vous avez sanctionné le défaut des mentions relatives à l'existence d'une dispense de conclusions sur l'avis d'audience, prévues par le deuxième alinéa de l'article R. 711-2 du code de justice administrative, après avoir estimé que ce défaut avait, en l'espèce, privé l'une des parties d'une garantie (CE, 15 décembre 2015, Département de la Seine-Saint-Denis, n° 380634, aux tables).

Rien ne s'oppose à notre sens à ce que vous reteniez également une approche pragmatique à propos du contenu de l'intervention du rapporteur public lors de l'audience.

En l'espèce, le renvoi de l'affaire à l'issue de l'audience du 10 janvier 2018 résulte d'une demande présentée à la barre, après le prononcé des conclusions du rapporteur public, par l'avocat de la société Le Dôme, au motif qu'un mémoire en réplique de l'administration fiscale, enregistré au greffe le 27 novembre 2017, ne lui avait pas été communiqué. La cour a communiqué ce mémoire, de même, cette fois à l'attention du ministre, que les mémoires et les pièces que la société avait présentés en novembre et décembre 2017 ainsi qu'en janvier 2018. A la suite de ces échanges, la société et le ministre ont tous deux produit des mémoires complémentaires, reprenant et précisant des arguments déjà abondamment développés au long de leurs précédentes écritures. A l'issue de la seconde audience publique, qui s'est tenue le 28 mars 2018, la société Le Dôme a produit une note en délibéré, se plaignant de ce que le rapporteur public s'était contenté de reprendre le dispositif de la solution déjà proposée au motif qu'il n'avait rien à ajouter aux conclusions lues le 10 janvier. Elle lui reprochait plus précisément de n'avoir pas pris position sur la consultation du professeur Collet versée aux débats le 5 janvier 2018.

¹ Solution valable même lorsque les parties ne s'en sont pas émues à l'audience ou à l'occasion d'une note en délibéré : CE, 10 février 2010, Me Courtoux, aux tables).

² Témoignent également d'une approche souple, les décisions écartant toute irrégularité de procédure, lorsqu'un requérant se plaint d'un changement de position du rapporteur public (CE, 1er octobre 2015, M. et Mme G..., n° 366538, au rec.), d'une discordance des informations communiquées (CE, 12 juillet 2019, Association de préservation du site d'Octeville-l'Avenel et des communes environnantes, n° 420085, inédit) ou encore lorsqu'il est soutenu qu'il n'a pu être pris connaissance de telles informations (CE, 23 octobre 2015, M. W..., n° 372278, aux tables).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Alors qu'il n'est pas soutenu que la composition de la formation de jugement appelée à se prononcer sur l'affaire aurait varié et que le délai écoulé entre les deux audiences est bref, nous ne pensons pas possible d'estimer que celle-ci aurait été insuffisamment éclairée par les conclusions prononcées au cours de la première audience. Ceci est, à notre sens, d'autant plus le cas que, dans les cours administratives d'appel comme dans les tribunaux administratifs, le rapporteur public assiste aux séances d'instruction, qui réunissent l'ensemble des membres de la formation de jugement appelés à se prononcer sur l'affaire, et qui se tiennent, bien souvent, peu de jours avant l'audience collégiale, ce qui permet au rapporteur public d'y exprimer son point de vue en ayant pleine connaissance du dossier³.

Par ailleurs, la requérante, qui était représentée par son avocat au cours des deux audiences publiques, n'a pas été privée de la possibilité de présenter des observations orales utiles au cours de la seconde d'entre elles, ni de comprendre la façon dont le litige avait été appréhendé. En indiquant qu'il n'avait rien à ajouter à ses précédentes conclusions, le rapporteur public a signifié aux parties que les échanges intervenus postérieurement à la première audience ne l'avaient pas conduit à modifier son analyse du dossier. La requérante a donc pleinement eu l'opportunité d'y réagir et de tenter de convaincre la formation de jugement du contraire en s'appuyant, notamment, sur la consultation du 5 janvier 2018 dont elle estimait qu'elle était de nature à apporter un nouvel éclairage aux débats.

A cet égard, il nous semble qu'il importe assez peu que les mémoires échangés après la réouverture de l'instruction aient, ou non, contenu de nouveaux éléments sur lesquels il aurait été utile que le rapporteur public prenne position dès lors que ce dernier a estimé que tel n'était pas le cas. Celui-ci n'est pas tenu de se prononcer sur chacun des arguments des parties, ni même sur chacun de leurs moyens pourvu que ses conclusions soient motivées. Et vous ne contrôlez ni la pertinence ni l'exhaustivité des conclusions prononcées, lesquelles, si elles s'appuient sur le travail des autres membres de la juridiction, demeurent, avant tout, l'expression de l'opinion personnelle de ceux qui les prononcent. Assimiler la motivation par renvoi à une absence de motifs reviendrait, *in fine*, à ignorer purement et simplement l'existence de la première audience, qui constitue pourtant une étape à part entière de la procédure contentieuse. Compte tenu de la nature orale des conclusions, il serait particulièrement délicat de tracer une frontière, dans l'hypothèse de renvois successifs, relativement fréquente dans les juridictions du fond, entre des conclusions si lapidaires qu'elles devraient être assimilées à un défaut de motivation et des conclusions suffisamment motivées malgré un caractère succinct.

Bien que sa mise en œuvre soit simple dans le cas d'espèce, la voie du pragmatisme pourrait certes, dans d'autres hypothèses, s'avérer moins aisée : la présence effective des parties et la composition de la formation de jugement lors de la première audience ne ressortent en effet

³ La tenue d'une séance d'instruction avant chaque audience collégiale, bien que non imposée par le CJA, s'est généralisée dans les tribunaux et les cours. Dans les tribunaux administratifs, la séance d'instruction, très proche de l'audience, a lieu alors que le rapporteur public a déjà étudié les affaires ce qui lui permet d'y participer activement, ce qui n'est pas toujours le cas dans les cour administrative d'appel (voir C. Maugüe, Jcl, fasc. 1031, Le rapporteur public, n° 24).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

pas toujours des pièces de la procédure. Mais ces difficultés ne nous paraissent pas insurmontables, dans la mesure où des éléments de preuve pourront alors être réclamés à la juridiction dont la décision est contestée et qu'il conviendrait de trancher en faveur du requérant en leur absence. Nous pensons par ailleurs que vous seriez confrontés à d'importantes difficultés probatoires et que vous ouvririez la voie à des contestations opportunistes devant les cours administratives d'appel si vous optiez pour l'assimilation de la motivation par renvoi à un défaut de motivation. La juridiction sera dans l'impossibilité de justifier que tel n'a pas été le cas, alors que, bien souvent, la partie adverse qui est l'administration n'est, ni présente, ni représentée au cours des audiences devant les tribunaux et ne pourra donc apporter aucune contradiction aux affirmations du requérant.

Relevons pour finir, même si l'analogie est très imparfaite, que la motivation par référence des décisions juridictionnelles est admise dans certains cas, alors même que cette exigence participe – à la différence de l'intervention du rapporteur public - des garanties du procès équitable protégées par l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme. Si un jugement ne peut être motivé par référence à une décision rendue dans un autre litige, même lorsque les parties sont identiques (CE, 1er juillet 2009, Département du Nord, n° 318960, aux tables), les juges d'appel peuvent procéder par adoption des motifs retenus par les premiers juges dès lors que la motivation de la première décision est elle-même suffisante et que l'argumentation présentée en appel n'appelle pas de nouvelles précisions (CE, 27 juin 2005, Consorts X..., n° 267597, aux tables). De même, le juge des référés, réexaminant des mesures provisoires précédemment ordonnées dans le cadre de la procédure prévue par l'article L. 521-4 du code de justice administrative, peut se prononcer sur les moyens déjà examinés dans sa première ordonnance par référence à celle-ci (CE, 2 juillet 2008, Syndicat des copropriétaires de la résidence le rond point des pistes 1 et autre, n° 312836, aux tables). Dans les deux cas, rien d'essentiel n'est en cause, pour les parties comme pour la juridiction de contrôle, s'agissant de la continuation d'un même litige.

Nous vous proposons donc de juger que, si le rapporteur public doit exprimer un avis motivé sur l'affaire au cours de l'audience, la motivation par renvoi à de précédentes conclusions, dont il n'est pas contesté qu'elles étaient elles-mêmes motivées, n'a, en l'espèce, pas entaché d'irrégularité l'arrêt attaqué dans la mesure où elle n'a privé les parties d'aucune garantie.

2. Vous pourrez écarter plus rapidement le moyen suivant, tiré de ce que l'arrêt attaqué a été rendu en méconnaissance du principe du contradictoire, le dernier mémoire en réplique du ministre n'ayant pas été communiqué à la société.

En effet, ce mémoire a été enregistré le 1^{er} février 2018 à 15h15, postérieurement à la clôture d'instruction, intervenue à 12h le même jour. Si la cour avait la faculté de rouvrir l'instruction, elle n'en avait, conformément à votre jurisprudence *Lassus* (Section, 5 décembre 2014, n° 340943, au rec.) pas l'obligation, ce mémoire ne contenant l'exposé d'aucune circonstance de fait ou élément de droit dont le ministre n'aurait pu faire état avant la clôture de l'instruction.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Par ailleurs, contrairement à ce qui est soutenu, la cour ne s'est pas fondée sur des éléments contenus dans ce mémoire pour écarter le moyen tiré de la méconnaissance de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales. Elle s'est en effet bornée à analyser la demande d'option adressée par l'administration fiscale le 19 juillet 2013, versée aux débats par la société, à la lumière des règles fixées par votre jurisprudence *M. et Mme B...* et *SARL Le Carlotta* (18 janvier 2017, n° 386458 et n° 386459, aux tables, concl. E. Bokdam-Tognetti, RJF 2017 n° 347, chron. A. Iljic RJF 2017 p. 299), dont les conditions d'application avaient, au demeurant, déjà fait l'objet de prolixes échanges entre les parties.

3. Le troisième groupe de moyens concerne, précisément, la mise en œuvre des dispositions du II de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales, qui fixent les règles applicables à la vérification des comptabilités informatisées.

Celles-ci imposent aux agents de l'administration fiscale, lorsqu'ils envisagent des traitements informatiques, d'indiquer par écrit au contribuable la nature des investigations souhaitées. Ce dernier formalise ensuite son choix parmi trois options correspondant à la réalisation des traitements, soit par l'administration directement sur le matériel utilisé par le contribuable, soit par le contribuable lui-même, soit encore par l'administration sur son propre matériel à partir des copies des documents, données et traitements mis à sa disposition par le contribuable.

La cour a jugé que les indications figurant dans la lettre annonçant à la société Le Dôme la mise en œuvre de tels traitements avaient apporté à celle-ci une connaissance suffisante de la nature tant des investigations que des traitements informatiques envisagés, et lui avaient ainsi permis d'effectuer un choix éclairé entre les trois options offertes par l'article L. 47 A du LPF.

La société invoque l'erreur de droit au motif que ce courrier aurait uniquement précisé la finalité, mais non la nature des traitements envisagés par le vérificateur.

Cette contestation repose sur une interprétation erronée de votre jurisprudence. Il résulte en effet de vos décisions *B...* – *Le Carlotta*, dont vous avez précisé la portée, qui avait soulevé quelques incompréhensions au sein de certaines juridictions d'appel, par votre décision du 7 mars 2019, *SELAS Pharmacie Caluire 2* (n° 416341, aux tables : RJF 6/19 n° 559, concl. R. Victor (C 559), que le vérificateur doit indiquer, au plus tard au moment où il décide de procéder au traitement, par écrit et de manière suffisamment précise, la nature des investigations qu'il souhaite effectuer, c'est-à-dire les données sur lesquelles il entend faire porter ses recherches ainsi que l'objet de ces investigations, afin de permettre au contribuable de choisir en toute connaissance de cause entre les trois options offertes par l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales. Le vérificateur n'est, en revanche, tenu de communiquer la description technique des travaux informatiques à réaliser que dans un second temps, si le contribuable fait le choix d'effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Autrement dit, la nature de l'information qui doit être délivrée au contribuable lors de la première étape qui précède le choix entre les trois options se rapporte au but poursuivi par le vérificateur et non aux moyens techniques d'atteindre ce but.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

En l'espèce, les indications délivrées étaient, en dépit de la généralité de la dernière phrase du courrier, conformes à ces exigences. Et l'on ne peut suivre la société pour considérer que le vérificateur aurait dû indiquer si les traitements envisagés devaient permettre de reconstituer les recettes, s'agissant d'une information délivrée au moment où débute le contrôle, lequel doit précisément permettre d'apprécier le caractère probant ou non de la comptabilité présentée, dont dépend son éventuel rejet.

Vous écarterez par ailleurs le moyen tiré de ce que la cour aurait insuffisamment motivé son arrêt en jugeant suffisant le délai imparti à la société pour faire connaître à l'administration fiscale son choix parmi les trois options ouvertes par le II de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales, la cour ayant suffisamment répondu au moyen dont elle était saisie.

4. Le quatrième groupe de moyens est dirigé contre les motifs par lesquels la cour a écarté la méconnaissance de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, lequel impose à l'administration d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition et de les communiquer à sa demande.

La cour a écarté ce moyen à la racine, en relevant qu'il ne résultait pas de l'instruction que les informations contenues dans l'annexe à la proposition de rectification, à savoir, un rappel sur les caractéristiques des systèmes de caisse analogues à ceux acquis par la requérante et une description détaillée des traitements effectués par le vérificateur, auraient été obtenues par l'administration auprès de tiers.

Nous n'identifions aucune dénaturation dans ces motifs. Il ressort des pièces versées au dossier que l'administration n'a, contrairement à ce qui est soutenu, pas opposé à la société vérifiée les spécifications techniques du logiciel de caisse, ni son code source. Le ministre indiquait en défense que l'annexe technique jointe à la proposition de rectification n'avait pas été constituée à partir des documents techniques obtenus auprès du fournisseur du logiciel ni d'un autre tiers, mais résultait uniquement des travaux menés en interne par le service. La société s'était quant à elle principalement prévalu en appel de l'avis de l'expert qu'elle avait mandaté, affirmant ne pouvoir vérifier la pertinence de l'analyse menée par le vérificateur sans disposer des spécifications fonctionnelles et techniques du logiciel, ou, à défaut, de son code source. Mais il ne peut aucunement s'en déduire que l'administration fiscale aurait nécessairement utilisé ces documents pour les besoins du contrôle. Votre 9^e chambre a d'ailleurs censuré pour erreur de droit l'arrêt rendu le 8 juin 2018 par une autre chambre de la cour administrative d'appel de Paris (n° 17PA02609), qui reposait sur un tel postulat (CE, 12 juin 2020, ministre c/ Société 5F&F, n° 422870). Vous pourrez, par voie de conséquence, écarter le moyen d'erreur de droit invoqué devant vous, les exigences de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales ne s'appliquant qu'aux documents utilisés par l'administration pour établir l'imposition, de même que le moyen d'insuffisance de motivation, qui manque en fait.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

5. Le dernier moyen du pourvoi est tiré de l'erreur de droit qu'aurait commise la cour en écartant comme inopérante l'invocation de l'article 6 § 1 de la convention européenne des droits de l'homme au motif que son champ d'application ne s'étend pas au-delà des procédures contentieuses suivies devant les juridictions.

Il est à peine besoin de rappeler que cet article s'applique aux contestations relatives aux pénalités pour manœuvres frauduleuses, qui ont le caractère d'une « accusation en matière pénale », au sens de la convention (CE, Section, avis, 31 mars 1995, Méric, n° 164008 : RJF 5/95 n° 623 ; CE, 5 octobre 2016, n° 380432 : RJF 12/16 n° 1099). Vous jugez que l'article 6§1 peut être invoqué à l'appui d'une contestation concernant la procédure d'établissement des pénalités lorsque sa mise en œuvre risque d'emporter des conséquences de nature à porter atteinte de manière irréversible au caractère équitable d'une procédure ultérieurement engagée devant le juge de l'impôt (CE, 27 février 2006, K..., n° 257964, aux tables : RJF 5/06 n° 649 ; CE, 17 mars 2010, SARL Café de la Paix, n° 309197, aux tables : RJF 6/10, n° 653).

Certes, vous jugez que l'article 6 n'est pas applicable lorsque le contribuable se borne à contester le bien-fondé des suppléments d'impôt mis à sa charge, sans présenter de contestation propre aux pénalités (Cour EDH 5 octobre 1999, n° 43604/98, Y... c/ France : RJF 4/00 n° 590 ; CE 28 juillet 2000, n° 184510, V... : RJF 11/00 n° 1396). Mais vous ne pourrez pas confirmer l'arrêt pour ce motif, la cour ayant écarté une contestation relative tant au bien-fondé de la pénalité pour manœuvres frauduleuses qu'à la possibilité pour la société d'en obtenir la remise sur le fondement de l'article 1756 du code général des impôts.

Nous vous proposons donc d'annuler l'arrêt attaqué, en tant qu'il se prononce sur cette pénalité et de régler le litige, les moyens d'appel ne posant aucune difficulté.

Vous écarterez d'abord le moyen tiré de la méconnaissance de l'article 6§1 de la CEDH, qui manque en fait, la société se bornant à invoquer, sous l'angle du manquement par l'administration fiscale à son devoir de loyauté, l'absence de transmission des spécifications fonctionnelles du logiciel de caisse. Comme nous l'avons dit, ce document technique n'a pas été utilisé par l'administration pour établir l'imposition et n'était pas en sa possession.

Vous pourrez par ailleurs confirmer le bien-fondé de cette pénalité, l'administration invoquant l'utilisation d'un logiciel permettant de dissimuler une partie des recettes de l'entreprise, procédé qui, à l'évidence, constitue un artifice destiné à égarer l'administration, ainsi que vous l'avez jugé s'agissant de l'utilisation du logiciel permissif Alliance Plus par une officine pharmaceutique (CE 15 mars 2019, 3^e ch, Mme M..., n° 414580 : RJF 8-9/2019 n° 823). Par ailleurs, l'article 1756 du code général des impôts, qui accorde une remise de certaines pénalités lorsque le contribuable est placé en redressement judiciaire ne s'applique pas, selon ses termes mêmes, aux majorations pour manœuvres frauduleuses.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, en tant qu'il se prononce sur la majoration appliquée en vertu du c de l'article 1729 du code général des impôts, au rejet des conclusions d'appel tendant à la décharge de cette majoration et au rejet du surplus des conclusions du pourvoi.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.