

N° 257964
M. Jacques K...

8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies
Séance du 5 décembre 2005
Lecture du 27 février 2006

CONCLUSIONS

M. Laurent Olléon, commissaire du gouvernement

M. Jacques K... qui exerçait à Paris depuis octobre 1986 une activité de marchand de biens, a acquis le 6 septembre 1990, pour la somme de 3,9 MF, une propriété située à Saint-Arnoult (Calvados). Il s'est, à cette occasion, placé sous le régime des marchands de biens, défini à l'article 1115 du code général des impôts, qui emporte exonération des droits d'enregistrement en contrepartie d'un engagement de revendre le bien dans un délai de quatre ans.

Le 31 décembre 1993, M. K... a mis un terme à son activité de marchand de biens. L'immeuble, qui avait fait l'objet de travaux de rénovation et d'entretien pour un montant de 600 KF mais n'avait pas encore été revendu, a alors été transféré dans le patrimoine privé du contribuable à sa valeur nette comptable.

A la suite d'une vérification de comptabilité portant, en matière de TVA, sur la période allant du 1^{er} juillet 1991 au 31 décembre 1993, l'administration a estimé, entre autres chefs de redressement, que M. Kr... n'avait jamais manifesté l'intention de revendre la propriété de Saint-Arnoult et qu'il l'avait, au contraire, utilisée comme résidence secondaire. Le service en a déduit l'acquisition du bien ne pouvait se rattacher à son activité de marchand de biens et que, par suite, la TVA ayant grevé les frais engagés pour la rénovation et l'entretien de la propriété n'était pas déductible. En conséquence de ce redressement, M. K... a été assujetti à des compléments de TVA d'un montant de 56.201F, assortis de majorations exclusives de bonne foi et d'intérêts de retard. Ces droits et pénalités ont été mis en recouvrement le 24 octobre 1997.

Un complément de TVA a également été mis à la charge du contribuable à raison d'un autre chef de redressement, tiré de ce qu'une partie des opérations de revente d'un autre immeuble, situé à Touques (Calvados), réalisées avant le 1^{er} juillet 1991, ne relevaient pas du régime particulier de taxation des marchands de biens sur leur marge bénéficiaire, et qu'ainsi le crédit de taxe que le contribuable avait entendu imputer sur la taxe dont il était redevable au titre de la période vérifiée devait être réduit d'une somme de 2.532F.

Après avoir réclamé en vain contre les impositions mises à sa charge, M. K... a porté le litige devant le tribunal administratif de Caen, qui a rejeté ses demandes par un

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.

jugement du 6 juillet 1999. Saisie à son tour, la cour administrative d'appel de Nantes a confirmé la position des premiers juges par un arrêt du 23 avril 2003 contre lequel le requérant se pourvoit régulièrement en cassation. Nous distinguerons, au sein des conclusions de la requête, celles qui portent sur les compléments de TVA et celles qui concernent les pénalités dont ces compléments ont été assujettis.

S'agissant tout d'abord des compléments de TVA, M. K...fait grief à la cour d'avoir statué *infra petita*. Il soutient qu'il avait demandé la décharge de l'ensemble des compléments mis à sa charge, soit 58.553F en droits, alors que la cour n'aurait statué que sur les conclusions dirigées contre le complément de TVA de 56.201F en droits relatif aux travaux réalisées sur la propriété de Saint-Arnoult.

Ce moyen n'est pas fondé : la cour a bien visé "les rappels" de TVA dont M. K... sollicitait la décharge, et elle distingue explicitement, dans un considérant relatif à la régularité de la procédure d'imposition, les deux redressements de TVA litigieux, avant de rejeter l'ensemble des conclusions.

Le requérant soutient ensuite que c'est à tort que la cour a jugé régulier l'avis de mise en recouvrement du 24 octobre 1997, dès lors qu'il ressortait des écritures de l'administration fiscale elle-même que ni cet avis, ni aucun document antérieurement notifié au contribuable ne lui permettait de connaître les bases d'imposition et les éléments de calcul du complément de TVA mis à sa charge. Notamment, la décomposition entre les deux immeubles ne serait apparue que dans les écritures d'appel du ministre.

C'est au titre de l'erreur de droit que vous contrôlez, en cassation, que les avis de mise en recouvrement comportent bien les catégories d'information dont la mention est exigée par les dispositions de l'article R. 256-1 du livre des procédures fiscales. En revanche, l'appréciation portée par les juges du fond sur le caractère suffisamment motivé de l'avis de mise en recouvrement est souveraine, et ne peut être contestée que sous l'angle de la dénaturation : c'est ainsi que nous vous invitons à interpréter le moyen de M. K....

Ce moyen nous paraît inopérant au cas d'espèce. En effet, la cour s'est fondée, pour juger régulier l'avis de mise en recouvrement, sur les termes de l'article 25 de la loi de finances rectificative pour 1999 (loi n° 99-1173 du 30 décembre 1999), qui répute réguliers les avis de mise en recouvrement émis à la suite de notifications de redressement effectuées avant le 1^{er} janvier 2000 en tant qu'elles seraient contestées par le moyen tiré de ce qu'ils se réfèreraient, pour ce qui concerne les informations mentionnées à l'article R. 256-1 du livre des procédures fiscales, à la seule notification de redressement. Or c'est bien sur ce terrain que M. K... se plaçait pour démontrer l'insuffisante motivation de l'avis de mise en recouvrement du 24 octobre 1997. La cour a donc opposé un raisonnement de droit à l'argumentation de fait développée par la requérant, si bien que le moyen de dénaturation soulevé devant vous est ici sans influence.

Il est vrai que M. K... fait également grief à la cour d'avoir méconnu, en faisant application de l'article 25 de la loi de finances rectificative pour 1999 aux litiges en cours, le principe général du droit à un procès équitable reconnu par l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

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.

Rappelons à ce stade que les dispositions législatives de validation en jeu font suite à une décision du 28 juillet 1999, *Ministre c/ SARL FFA Azan* (RJF 10/99 n° 1284), par laquelle vous avez jugé irrégulier un avis de mise en recouvrement relatif à des compléments de TVA qui renvoyait, pour les éléments de calcul des droits réclamés, à la notification de redressement initiale, dès lors qu'entre-temps, à l'occasion de la réponse aux observations du contribuable, l'administration avait modifié ces éléments de calcul. Vous avez ajouté que l'irrégularité était établie quand bien même la modification des éléments de calcul n'aurait eu pour effet que de réduire le montant des droits complémentaires. C'est pour faire obstacle aux effets de cette jurisprudence qu'a été voté l'article 25 de la loi de finances rectificative pour 1999. Soumis au contrôle du Conseil constitutionnel, il a été déclaré conforme à la Constitution (Cons. const. n° 99-425 DC du 29 décembre 1999 : RJF 2/00 n° 249).

Vous avez vous-même tiré les conséquences de l'intervention de cette loi en jugeant qu'elle faisait en tout état de cause obstacle à ce que la régularité de l'avis de mise en recouvrement adressé au contribuable pour avoir paiement de compléments de TVA soit discutée par la voie contentieuse par le motif tiré de ce que l'avis se référait, pour l'indication des éléments de calcul et du montant des droits et pénalités, à une notification de redressement antérieure (CE 31 mai 2000, n° 178122, C... : RJF 7-8/00 n° 956).

Si nous revenons à présent au moyen tiré par M. K... de la méconnaissance de l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, il est inopérant s'agissant de la contestation des compléments de TVA, puisque le contentieux de l'assiette de l'impôt est en dehors du champ de ces stipulations (CEDH 12 juillet 2001, *Ferrazzini c/ Italie* : RJF 1/02 n° 128 ; voyez, pour une application toute récente de cette jurisprudence à des compléments de TVA, CE 1^{er} juin 2005, n° 260401, *Société des Brasseries de Kronenbourg* : RJF 8-9/05 n° 848)). En revanche, nous retrouverons ce moyen dans quelques instants, au sujet des pénalités. Mais achevons d'abord l'examen de l'argumentation de cassation relatives aux droits.

Pour juger que M. K... avait acquis la propriété de Saint-Arnoult à des fins personnelles et non en vue de la revendre dans le cadre de son activité de marchands de biens, la cour a relevé que la maison, acquise en septembre 1990, figurait encore dans son patrimoine à l'issue de la vérification de comptabilité, en juillet 1995, que le contribuable n'avait pas eu recours à la publicité pour vendre cet immeuble, qu'il y avait élu résidence secondaire immédiatement après son achat et avait par la suite été continuellement soumis à la taxe d'habitation à raison de son occupation personnelle et que, par ailleurs, la nature d'une partie des travaux effectués sur la propriété révélait une utilisation personnelle du logement.

Le requérant se prévaut des articles 257-6° et 271 du code général des impôts, ainsi que de la sixième directive TVA, telle qu'interprétée par la CJCE, pour soutenir qu'en se fondant sur des faits postérieurs à l'acquisition, la cour a méconnu le principe selon lequel un droit à déduction s'apprécie à raison de l'activité au moment où la taxe est exigible. Mais ce qu'a fait la cour, à la suite de l'administration, ce n'est pas appliquer à une date d'exigibilité donnée une qualité postérieure, celle de particulier, mais démontrer à l'aide d'événements postérieurs qu'au moment où la taxe est devenue exigible, M. K... avait la qualité de particulier, et non celle de marchands de bien.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciales 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.

Le requérant soutient également qu'en statuant comme nous venons de le dire, la cour a dénaturé les pièces du dossier. Mais le dossier soumis aux juges du fond fait bel et bien ressortir un usage personnel intensif de la propriété et des travaux sans rapport avec une revente. Et l'existence, à côté de ces éléments, d'un avis de la commission départementale des impôts directs favorable au contribuable ne saurait suffire à caractériser la dénaturation du dossier par la cour.

M. K... soutient enfin, sur ce sujet, qu'en retenant des éléments prouvant un usage intensif pour conclure à l'absence d'intention de revendre la propriété, la cour a commis une erreur de droit. Mais nous voyons mal comment l'administration pourrait établir que le marchand de biens n'a pas acheté pour revendre autrement qu'en constatant que le bien n'est pas revendu, que le contribuable n'établit ni même n'allègue avoir entrepris des démarches en ce sens, que les factures de travaux sont à son nom, et non à celui de la société, qu'il occupait régulièrement le bien et qu'il l'a aménagé à sa convenance.

En résumé, les moyens de cassation relatifs à l'arrêt en tant qu'il porte sur les compléments de TVA seront écartés.

S'agissant à présent des pénalités dont ces compléments de taxe ont été assortis, M. K... affirme que la cour a commis une erreur de droit en jugeant qu'il ne pouvait utilement se prévaloir de l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. La cour statue effectivement en ce sens dans un considérant chapeau qui couvre à la fois le bien-fondé des compléments de TVA et les pénalités, en jugeant que le litige ne porte par sur des droits et obligations à caractère civil, ni sur une accusation en matière pénale, si bien que l'article 6 § 1 ne peut être invoqué. Mais, étrangement, pour aboutir à cette conclusion, elle se fonde sur la circonstance que la contestation porte exclusivement sur la régularité formelle de l'avis de mise en recouvrement. Cela est faux, puisque le litige est un litige d'assiette, qui tend à la décharge de droits et pénalités. La contestation de la régularité de l'avis de mise en recouvrement, ultime acte d'assiette, est un moyen pour le requérant d'obtenir satisfaction.

Or, s'il est exact, ainsi que nous l'avons dit, que l'invocation de l'article 6 § 1 est inopérante à l'encontre des droits, il n'en va pas de même à l'encontre des pénalités, au cas d'espèce celles dont les droits ont été assortis sur le fondement de l'article 1729 du code général des impôts (CE 8 mars 2002, n° 221465, *Ministre de l'équipement c/ Sté Cofifap* : RJF 6/02 n° 650). La cour administrative d'appel de Nantes a donc bien commis une erreur de droit qui justifie la censure partielle de son arrêt.

Réglant l'affaire au fond, vous serez donc saisis des conclusions par lesquelles M. K... sollicitait la décharge des pénalités auxquelles il a été assujéti. Vous n'aurez, bien entendu, à examiner que les moyens d'appel relatifs aux pénalités. Il n'est pas question, en particulier, de discuter de ceux par lesquels est contesté le bien-fondé des compléments de TVA.

Alors que les redressements notifiés à M. K... avaient initialement été assortis des pénalités de 80 % pour manœuvres frauduleuses, l'administration a, après intervention 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.

l'interlocuteur départemental, renoncé, par un courrier en date du 19 décembre 1995, à faire application de cette majoration et entendu lui substituer la majoration de 40 % pour mauvaise foi, prévue, comme l'autre, par les dispositions de l'article 1729 du code général des impôts. L'avis de recouvrement du 24 octobre 1997, dont nous avons déjà parlé, ne comportait pas les éléments de calcul de cette nouvelle majoration, et M. K... soutenait qu'ils n'étaient pas davantage contenus dans la notification de redressements du 26 juillet 1995 à laquelle l'avis faisait référence, si bien qu'il méconnaissait donc les prescriptions de l'article R. 256-1 du livre des procédures fiscales. Or le tribunal administratif de Caen a jugé que cette circonstance, à la supposer établie, n'entachait pas d'irrégularité la procédure d'imposition, motif qui traduit une erreur de droit.

Saisis par l'effet dévolutif de l'appel, vous devez, comme l'avait fait la cour, prendre en compte l'intervention de la validation à laquelle a procédé l'article 25 de la loi de finances rectificative pour 1999. Cette disposition purge le vice de l'avis de mise en recouvrement du 24 octobre 1997, qui se borne à renvoyer à la notification de redressement du 26 juillet 1995. Encore faut-il pouvoir l'appliquer. Et vous retrouvez, à ce stade, le moyen tiré de la violation de l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

La conformité à l'article 6 § 1 des lois de validation a fait l'objet d'un arrêt de principe de la CEDH en date du 28 octobre 1999, Zielinski, Pradal, Gonzales et autres c/ France. En principe, une loi de validation, qui constitue une immixtion du pouvoir législatif dans des instances en cours, n'est pas conventionnelle. Sa conventionnalité est toutefois admise lorsque la disposition n'a pas pour objet d'influencer le déroulement judiciaire d'un litige particulier, et qu'un impérieux motif d'intérêt général justifie la validation. Vous faites application de cette jurisprudence (CE 28 juillet 2000, Tête, p. 319). Le Conseil constitutionnel s'y est rallié plus rapidement encore, par sa décision n° 99-425 DC du 29 décembre 1999, rendue précisément au sujet de l'article 25 de la loi de finances rectificative pour 1999 dont vous devez faire application aujourd'hui, décision qui ne parle toutefois que de motif d'intérêt général, alors que vous vous êtes pour votre part calés sur la formulation de motif impérieux d'intérêt général utilisée par la Cour depuis votre avis d'Assemblée du 27 mai 2005, Provin (qui sera publié au recueil Lebon). Relevons qu'alors que le Conseil constitutionnel dresse un bilan entre le but d'intérêt général poursuivi et l'atteinte portée aux droits de justiciables, vous semblez, pour votre part, vous en tenir à la seule recherche d'un motif impérieux d'intérêt général justifiant la validation opérée (voyez, par exemple, CE 7 juillet 2004, B... et Association des fonctionnaires d'Etat des Télécommunications Région Rhône Alpes, aux Tables). C'est ainsi que nous vous invitons à procéder au cas d'espèce.

Notons que, bien que vous ne soyez, par définition, pas saisis d'une contestation de l'article 25 de la loi de finances pour 1999 sur le terrain constitutionnel, mais sur celui de l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, il serait fâcheux que vous parveniez à une solution différente de celle à laquelle le Conseil constitutionnel a lui-même abouti. Cette configuration n'est pourtant pas à exclure par principe : ainsi la CEDH a-t-elle invalidé, dans son arrêt Zielinski précité, une validation législative à laquelle le Conseil constitutionnel n'avait rien trouvé à redire.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciales 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.

Nous vous rassurons d'emblée : ce risque nous paraît aujourd'hui écarté. Le II-B de l'article 25 de la loi de finances rectificative pour 1999 vise à valider la pratique consistant à renvoyer, dans l'avis de mise en recouvrement, à la notification initiale de redressement, dans l'hypothèse où l'administration a, par la suite, modifié les éléments de calcul, pratique que vous aviez condamné par votre décision précitée du 28 juillet 1999, *Ministre c/ SARL FFA Azan*. Cette disposition réserve naturellement le cas des décisions passées en force de chose jugée. Le motif impérieux d'intérêt général qui s'attache à la validation ainsi opérée découle, ainsi que l'a relevé le Conseil constitutionnel, tant de l'importance des sommes en jeu (plus de quatre milliards d'euros, semble-t-il) que du trouble qui serait apporté au fonctionnement des services publics, qu'ils soient fiscaux ou juridictionnels, du fait de la multiplication des réclamations. Cela nous paraît suffire à écarter le moyen par lequel M. Krempff conteste, par la voie de l'exception, la conventionnalité de la validation opérée par l'article 25 de la loi de finances rectificative pour 1999.

M. K... vous dit que, si vous statuez en ce sens, vous prendrez une position inverse à celle qu'a retenue la Cour de cassation, qui a jugé pour sa part que le II-B de l'article 25 de la loi de finances rectificative pour 1999 n'était pas susceptible d'être appliqué à une instance en cours à la date d'entrée en vigueur de cette loi, sous peine de violer les stipulations de l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (Cass. com. 20 novembre 2001, *SARL CIVA*, n° 98-15.597, DF 2002, comm. 91). Mais cette position ne nous paraît pas conforme à la jurisprudence de la CEDH.

Dans l'arrêt *Zielinski*, la cour juge (§ 57) que "le principe de la prééminence du droit et la notion de procès équitable consacrés par l'article 6 de la convention s'opposent, sauf pour motifs impérieux d'intérêt général, à l'ingérence du pouvoir législatif dans l'administration de la justice dans le but d'influer sur le dénouement judiciaire du litige". Cette formulation comprend un *a contrario*, en vertu duquel, si les motifs impérieux d'intérêt général sont établis, l'ingérence en vue d'influer sur le dénouement judiciaire du litige est admise, ce qui veut bien dire que la loi de validation s'applique aux instances en cours.

Vous acceptez d'ailleurs vous-même de faire application de lois de validation à des instances en cours, en jugeant que, dès lors qu'elles sont justifiées par des motifs impérieux d'intérêt général, le moyen tiré de la violation de l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales doit être écarté (CE 7 juillet 2004, *Blaise et Association des fonctionnaires d'Etat des télécommunications région Rhône-Alpes*, aux Tables). Et si, dans l'article 13 du projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2006, actuellement en discussion devant le Parlement, le Gouvernement opère une validation en réservant non seulement le cas des décisions passées en force de chose jugée, mais aussi celui des instances en cours, c'est, selon nous, par mesure de sécurité au regard de l'article 6 § 1 de la convention, dans la mesure où il n'était pas sûr de pouvoir justifier cette validation par un motif impérieux d'intérêt général.

Dans la présente espèce, les sommes en jeu sont tellement colossales qu'elles suffisent certainement à caractériser un motif impérieux d'intérêt général. Rappelons en effet qu'une somme de 500 millions d'euros et des inconvénients d'ordre pratique vous ont paru suffisants à cet égard, dans votre décision du 23 juin 2004, *Laboratoires Genevrier* (publiée au Recueil Lebon).

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.

Le renvoi à la notification de redressement opéré par l'avis de mise en recouvrement étant validé dans son principe, reste à examiner le moyen de procédure par lequel M. Krempff soutenait que la notification du 26 juillet 1995 ne précisait pas les bases d'imposition et éléments de calcul du complément de TVA mis à sa charge. Mais la notification en question comporte les indications nécessaires à la connaissance des compléments litigieux, ainsi que, notamment, les éléments du calcul et le montant des droits correspondants. Le moyen sera donc écarté.

Enfin, M. K... contestait le bien-fondé des pénalités, en protestant de sa bonne foi. Toutefois, un marchand de biens professionnel ne pouvait ignorer que la TVA payée à raison de la réfection de la propriété de Saint-Arnoult, dont il avait fait sa résidence secondaire, n'était pas déductible, si bien que sont justifiées les pénalités dont ont été assortis les droits complémentaires auxquels le contribuable a été assujetti.

Vous pourrez donc, en définitive, confirmer après effet dévolutif le jugement du tribunal administratif de Caen. Si M. K... gagne partiellement en cassation, il perd au fond, ce qui fait obstacle à ce que soient mise à la charge de l'Etat les sommes qu'il demandait, tant devant vous qu'en appel, au titre des frais exposés par lui et non compris dans les dépens.

Et par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 23 avril 2003 de la cour administrative d'appel de Nantes en tant qu'il statue sur les conclusions de la requête d'appel de M. K... relatives aux pénalités exclusives de bonne foi qui ont été mises à sa charge sur le fondement des dispositions de l'article 1729 du code général des impôts ;
- au rejet de ces conclusions d'appel ;
- au rejet du surplus des conclusions du pourvoi de M. K....

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.