

N° 292999  
M. Carnot D...

8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> sous-sections réunies  
Séance du 12 novembre 2007  
Lecture du 30 novembre 2007

## CONCLUSIONS

### M. Laurent Olléon, Commissaire du Gouvernement

M. Carnot Dijoux qui réside au Tampon (La Réunion), exerçait une double activité de ferronnerie et de limonaderie dans cette commune, lorsqu'il a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 1993 au 31 décembre 1995. A l'issue de ce contrôle, des redressements lui ont été notifiés en matière d'impôt sur le revenu et de TVA, mais aussi de taxe d'apprentissage, de participation des employeurs à l'effort de construction et de participation des employeurs à la formation professionnelle continue. L'ensemble des droits rappelés, avec les intérêts de retard, portait sur plus de 250.000 €. M. D... a réclamé contre ces impositions, mais les redressements ont été maintenus. Il a alors demandé au tribunal administratif de Saint Denis de la-Réunion d'en prononcer la décharge. Cette demande a été rejetée par un jugement en date du 28 novembre 2001 contre lequel M. D... a interjeté appel devant la cour administrative d'appel de Bordeaux, qui a confirmé la position des premiers juges par un arrêt en date du 2 février 2006. C'est contre cet arrêt que M. D... se pourvoit en cassation.

Il soutient tout d'abord que l'arrêt est irrégulier en ce qu'il ne comporte la signature ni du président de la formation de jugement, ni du magistrat rapporteur, ni du greffier, contrairement aux prescriptions de l'article R. 741-7 du code de justice administrative. Mais l'examen de la minute de l'arrêt montre que ce moyen manque en fait.

C'est le second moyen du pourvoi qui intéresse votre formation de jugement. Devant les juges du fond, M. D... affirmait que la procédure avait été irrégulière, au motif qu'il avait fait l'objet d'une vérification de comptabilité unique et d'une seule procédure de redressement alors que la pluralité de ses activités, ferronnerie et limonaderie, et leur absence de complémentarité auraient dû conduire l'administration à engager deux procédures distinctes, une pour chaque activité.

Pour juger au contraire que le service n'était pas tenu de suivre une procédure propre à chaque activité, la cour a jugé que si les deux activités exercées par M. D... n'étaient ni similaires, ni complémentaires, ne faisaient pas appel aux mêmes moyens d'exploitation et s'adressaient à des clientèles différentes, elles étaient situées toutes deux à la même adresse et avaient donné lieu à une inscription unique au registre du commerce et des sociétés. Elle a ajouté que si les recettes procurées par les deux activités étaient déclarées dans des

1

*Ces conclusions ne sont pas libres de droit. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelle 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.*

bordereaux distincts de taxes sur le chiffre d'affaires, les résultats imposables faisaient l'objet d'une déclaration unique. Enfin, elle a relevé que l'ensemble des opérations étaient retracées dans une seule comptabilité.

M. Dijoux fait grief à la cour d'avoir commis une erreur de droit. Il soutient qu'il y a lieu, pour apprécier l'unicité ou la pluralité d'entreprises, de retenir la complémentarité des activités, la communauté des moyens d'exploitation et la coïncidence de clientèle, et non l'exercice personnel des deux activités, l'immatriculation unique au registre du commerce et des sociétés et la déclaration fiscale commune, ainsi que vous l'avez jugé par votre décision du 20 mars 1996, n° 123716, Mme A... (RJF 5/96 n° 578, concl. Ph. Martin). Il en déduit que l'immatriculation unique et la déclaration fiscale unique, sur lesquelles la cour s'est fondée, ne sont pas des critères pertinents pour déterminer l'unicité ou la pluralité d'entreprises. Il affirme également que l'administration est tenue de suivre une procédure de vérification propre à chacune des activités professionnelles auxquelles le contribuable se livre et que vous vous fondez principalement, pour opérer cette distinction, sur l'objet et la clientèle respectives des activités concernées (CE 8 juillet 1998, n° 164657, Mana : RJF 8-9/98 n° 903).

C'est par une décision du 9 décembre 1988, n° 37159, N... (RJF 2/89 n° 194, concl. Ph. Martin) que vous avez jugé que l'administration n'avait pas eu à suivre deux procédures de vérifications distinctes dans le cas d'un contribuable qui, s'il exploitait deux magasins distincts, l'un d'horlogerie-bijouterie-lunetterie et l'autre de coutellerie-porcelaine, verrerie et orfèvrerie, était seul inscrit au registre du commerce et des sociétés et avait souscrit des déclarations fiscales retraçant globalement les résultats de son exploitation. Le commentaire de pied d'arrêt à la RJF notait que la notion de pluralité d'entreprises n'avait, jusqu'alors, été abordée par la jurisprudence qu'à propos de l'appréciation des limites du régime forfaitaire. Le commentateur rappelait que les critères cumulatifs de la pluralité d'entreprises dégagés dans ce cadre étaient la différence de clientèle (CE 4 novembre 1985, n° 47.512 : RJF 1/86, n° 27), la différence d'objet (CE 23 novembre 1988, n° 54.384 : RJF 1/89, n° 22) et la distinction des moyens en personnel et en matériel (CE 23 mars 1977, n° 230 : RJF 5/77, n° 313). A lire votre décision Meissonnier, il est clair que, pour apprécier si l'administration doit ou non se livrer à deux procédures de vérification distinctes, vous ne vous êtes pas fondés sur ces critères, mais avez raisonné en mettant en avant des éléments formels : immatriculation unique ou registre du commerce et des sociétés et déclaration unique globale des résultats des différentes activités.

Cette approche nous semble frappée au coin du bon sens. En effet, les critères qui président à l'appréciation d'un dépassement de forfait, où la question est seulement de savoir s'il faut additionner des chiffres d'affaires, n'ont aucune raison d'être les mêmes que ceux qui déterminent s'il y a lieu ou non de procéder à deux vérifications de comptabilité. Dans le second cas, la question de savoir si une seule comptabilité retrace toutes les activités est déterminante, de même que celle de savoir si une seule déclaration a été souscrite par le contribuable pour l'ensemble des activités. C'est ce en quoi la décision A..., citée par le requérant, est sans portée dans le présent litige, puisqu'elle affirme que c'est pour apprécier le respect des limites du forfait qu'il y a lieu de s'intéresser aux critères de la différence de clientèle, des moyens et de l'objet qui caractérisent l'unicité ou la pluralité d'entreprises.

Ainsi, c'est selon nous au prix d'une lecture trop rapide de votre décision Mana du 8 juillet 1998 que le requérant affirme qu'il faut faire prévaloir les critères de l'objet distinct et de la clientèle distincte pour juger s'il y a lieu de procéder à des vérifications distinctes. Cette interprétation est erronée, et la présente affaire doit vous permettre de clarifier les choses.

Dans l'affaire Meissonnier vous avez jugé que dès lors qu'il y avait immatriculation unique au registre du commerce et des sociétés et déclaration unique des résultats, le service n'était pas tenu de suivre deux procédures de vérification, alors même que les activités étaient distinctes par leur objet. Dans l'affaire Mana les circonstances de l'espèce étaient différentes. Pour commencer, l'administration avait adressé au contribuable un avis de vérification qui ne faisait mention que de son activité d'huissier de justice, alors qu'elle avait également contrôlé, au cours des opérations, son activité de commissaire-priseur. En outre, si le contribuable avait souscrit une déclaration unique, celle-ci ne faisait pas apparaître les revenus qu'il avait tirés de son activité de commissaire-priseur. On ne peut donc pas considérer que la déclaration globalisait les revenus tirés de toutes les activités. C'est en l'absence de ces éléments formels que vous avez eu recours aux éléments matériels pour relever que les deux activités étaient différentes par leur objet et leur clientèle et conclure qu'elles justifiaient l'engagement de deux procédures de vérification.

Nous vous proposons de préciser aujourd'hui votre jurisprudence de la façon suivante. Les éléments formels doivent être les critères principaux de la vérification unique de comptabilité, et les éléments matériels les critères secondaires. Pour être clair, lorsque l'administration est en présence d'une déclaration de résultats unique pour plusieurs activités retracées par une comptabilité unique, cela suffit : elle peut légalement n'engager qu'une seule procédure de vérification, sachant que cette procédure vise, précisément, à vérifier la conformité de la déclaration à la réalité. En revanche, si plusieurs déclarations ont été souscrites, et donc s'il n'y a pas d'unicité formelle au vu des documents fiscaux, l'administration ne peut pas engager une procédure de vérification unique, sauf à ce que les critères matériels, subsidiaires, de l'unicité d'entreprise soient remplis. Comme la pluralité d'entreprises s'apprécie par la réunion de trois critères cumulatifs (différence de clientèle, différence d'objet et différence de moyens d'exploitation), il suffit, a contrario, que l'un de ces critères ne soit pas satisfait pour que le service puisse considérer être en présence d'une seule entreprise.

Revenons à présent au cas d'espèce. La cour, avons-nous dit, a relevé que les deux activités exercées par M. D... n'étaient ni similaires, ni complémentaires, ne faisaient pas appel aux mêmes moyens d'exploitation et s'adressaient à des clientèles différentes : les trois critères matériels de la pluralité d'entreprises, ceux que vous mettez en œuvre pour apprécier le respect de la limite du forfait, étaient donc remplis. Pour autant, si vous nous avez suivis, ces critères ne sont que subsidiaires lorsqu'il s'agit de déterminer s'il y a lieu d'engager plusieurs procédures de vérification. Or la cour a notamment relevé que les résultats imposables des deux activités exercées par M. Dijoux avaient fait l'objet d'une déclaration unique et que l'ensemble des opérations étaient retracées dans une seule comptabilité. Par conséquent, les critères formels autorisant l'administration à ne pratiquer qu'une procédure de vérification étaient satisfaits. Comme ces critères priment sur les critères matériels, c'est sans erreur de droit que la cour a jugé que, contrairement à ce que soutenait M. Dijoux, l'administration n'était pas tenue de suivre une procédure de vérification distincte pour

chacune de ses deux activités. Vous écarterez donc ce second moyen. Le rejet du pourvoi fera obstacle à ce que vous fassiez droit aux conclusions dont M. Dijoux vous a saisis au titre des frais exposés par lui et non compris dans les dépens.

Et par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.