N° 300662
M. Jacques M…

8ème et 3ème sous-sections réunies
Séance du 17 septembre 2008
Lecture du 7 novembre 2008

CONCLUSIONS

M. Laurent OLLEON, Commissaire du Gouvernement

M. Jacques M…, qui est de nationalité belge, était associé à 98 % d'une société civile immobilière propriétaire du Domaine des Amourettes, situé à La Celle Condé (Cher). La gestion de cette propriété était confiée à la SARL du Domaine des Amourettes, dont M. M… détenait 87 % du capital, et qui avait pour activité l'élevage de chevaux lusitaniens.

M. M… a fait l'objet d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle au titre des années 1994 à 1996. Le vérificateur a conclu à sa domiciliation fiscale en France. Il a identifié des revenus d'origine indéterminée et relevé que le contribuable avait transféré des fonds en provenance de l'étranger en omettant de les déclarer aux services des douanes françaises, ainsi que le prévoit l'article 1649 quater A du code général des impôts.

A la suite de ces opérations de contrôle, des redressements en matière d'impôt sur le revenu au titre des trois années ont été notifiés à M. M…, qui les a contestés en faisant valoir qu'il n'était pas fiscalement domicilié en France, si bien qu'il ne pouvait se voir taxé sur ces revenus de source autre que française. Les redressements ayant été maintenus, M. M… a réclamé contre les suppléments d'impôt sur le revenu mis à sa charge, qui avaient été assortis de la majoration de 40 % pour mauvaise foi, avant de porter le litige devant le tribunal administratif d'Orléans. Les premiers juges ont intégralement fait droit aux demandes de M. M…, par un jugement que le ministre a frappé d'appel devant la cour administrative d'appel de Nantes. Celle-ci a inversé la solution, en remettant à la charge du requérant l'intégralité des suppléments d'impôt sur le revenu auxquels il avait été assujetti au titre des années 1994 à 1996. C'est contre son arrêt, rendu le 13 novembre 2006, que M. M… se pourvoit en cassation.

Ce n'est pas la première fois que vous avez à connaître de cette affaire. En effet, avant de se prononcer par l'arrêt entrepris, la cour administrative d'appel de Nantes avait, par un arrêt rendu le 9 juillet 2004, prononcé le sursis à exécution du jugement du 16 décembre 2003. M. M… s'était pourvu en cassation contre cet arrêt, mais vous avez rejeté son pourvoi dans cette formation, aux conclusions de notre collègue Pierre Collin, par une décision n° 270472 du 19 juin 2006 (RJF 10/06 n° 1273). Soulignons que, par cette décision, vous vous êtes seulement prononcés sur le respect des dispositions de l'article R. 811-16 du code de justice administrative,

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.

relatif au sursis à exécution des jugements, et n'avez aucunement abordé le fond de l'affaire, qui demeure totalement vierge au stade de la cassation.

Venons-en à présent à l'examen du pourvoi.

Devant les juges du fond, M. M… avait soutenu que l'administration n'avait pas respecté l'obligation qui s'impose à elle, en application de votre décision SA Antipolia (CE 3 décembre 1990, n° 103101 : RJF 2/91 n° 200), d'informer le contribuable, avant l'établissement de l'imposition, de l'origine et de la teneur des renseignements recueillis dans l'exercice de son droit de communication et qu'elle a effectivement utilisés pour procéder aux redressements. Cette obligation, vous le savez, vise à mettre l'intéressé à même de demander, avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent, que les documents qui contiennent ces renseignements soient mis à sa disposition. Selon le requérant, le fisc avait, dans sa réponse aux observations du contribuable, confirmé les redressements litigieux en se fondant sur des renseignements recueillis auprès d'un juge d'instruction du tribunal de grande instance de Bourges dans le cadre d'une information judiciaire ouverte à son encontre pour trafic d'armes. Or l'administration ne lui avait pas communiqué la totalité de ces renseignements avant la mise en recouvrement des impositions.

Le tribunal administratif d'Orléans avait jugé que la procédure d'imposition avait, pour ce motif, été irrégulière. La cour administrative d'appel de Nantes a jugé l'inverse, en relevant que si la communication des documents provenant de l'autorité judiciaire avait été incomplète, ces documents n'avaient été invoqués par le vérificateur que pour confirmer une prise de position reposant sur d'autres éléments, si bien qu'ils ne pouvaient être regardés comme ayant fondé les redressements.

C'est ce motif que le requérant conteste devant vous sous l'angle de l'erreur de droit.

Bien évidemment, comme nous venons de le dire, la garantie de procédure que votre jurisprudence a imposée en matière de droit de communication porte exclusivement sur les informations que l'administration fiscale a effectivement utilisées pour fonder les redressements. Aussi le juge écarte-t-il le moyen tiré d'une irrégularité de la procédure d'imposition lorsque le fisc ne s'est pas servi des documents qu'il a recueillis auprès d'un tiers. Mais le cas de figure dont vous êtes ici saisis est particulier. Les renseignements en cause ont bel et bien été utilisés par l'administration. Simplement, ils ne l'ont pas été au stade de la notification de redressements : ils ont servi à « confirmer », à « conforter », dans la réponse aux observations du contribuable, le redressement litigieux.

En cette matière, nous vous invitons à faire clairement prévaloir le principe du tiers exclu, sous peine de plonger, par une jurisprudence trop raffinée, les juges du fond dans des abîmes de perplexité. En d'autres termes, soit un document a été utilisé pour fonder les redressements, soit il ne l'a pas été. Dans le premier cas, la garantie de procédure trouve à s'appliquer, alors qu'elle ne joue pas dans le second. Pour déterminer laquelle de ces deux hypothèses lui est soumise, le juge de l'impôt va bien sûr examiner les pièces du dossier : ainsi, s'il apparaît qu'un document communiqué au fisc est totalement étranger au redressement litigieux, il peut à coup sûr exclure que ce document soit couvert par la garantie de procédure. A

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.

l'inverse, si un document est de nature à fonder le redressement, il entre dans le champ de la garantie de procédure, sauf si l'administration établit que ce document était superflu, et ne l'a en aucune façon aidée à arrêter sa position.

Toute la question est de savoir ce qu'il faut entendre par « documents utilisés pour fonder les redressements ». Faut-il s'en tenir aux seuls éléments mentionnés dans la notification de redressements, ou bien faut-il également inclure les éléments mentionnés dans la réponse aux observations du contribuable ? C'est le pragmatisme et le bon sens qui nous semblent commander la réponse à cette question.

Si l'administration éprouve le besoin de mettre en avant, dans la réponse aux observations du contribuable, d'autres éléments que ceux qui figuraient dans la notification de redressements, c'est qu'elle admet ipso facto que les éléments initialement avancés sont insuffisamment solides, notamment au regard des observations que le contribuable a développées. Elle va ainsi conforter le bien-fondé des redressements en faisant appel à d'autres éléments. Dans certains cas, il peut même arriver qu'elle abandonne totalement les éléments figurant dans la notification de redressements pour en retenir d'autres.

Vous voyez tout de suite ce qu'il y aurait d'absurde à considérer que seuls les éléments mentionnés dans la notification de redressement sont couverts par la garantie de procédure, en particulier dans l'hypothèse que nous venons de décrire, où l'administration les abandonne au stade de la réponse aux observations du contribuable. En effet, la finalité de la garantie de procédure que votre jurisprudence a dégagée est de permettre au contribuable d'obtenir la communication des éléments que l'administration a recueillis auprès de tiers et sur lesquels elle fonde effectivement les redressements, pour pouvoir les contester dans sa réclamation. Or, de ce point de vue, les éléments mentionnés dans la réponse aux observations ont une importance au moins égale à ceux qui figurent dans la notification de redressements : importance égale lorsque l'administration les utilise pour conforter les premiers éléments, et importance supérieure lorsque l'administration les substitue purement et simplement aux premiers éléments.

En d'autres termes, si l'administration n'éprouve pas le besoin de se servir d'éléments recueillis dans l'exercice de son droit de communication pour fonder les redressements, elle ne devrait, en toute logique, les mentionner ni au stade de la notification de redressements, ni au stade de la réponse aux observations du contribuable. A l'inverse, si elle en fait état dans la notification de redressements ou dans la réponse aux observations du contribuable, alors ces éléments entrent dans le champ de la garantie de procédure. La seule exception qu'il faille apporter à cette règle est le cas dans lequel l'administration abandonne totalement, au stade de la réponse aux observations, les éléments retenus dans la notification pour finalement fonder le redressement sur d'autres éléments. En ce cas, il serait absurde de contraindre l'administration à mettre le contribuable à même de consulter des éléments mentionnés dans la notification, puisqu'elle en a elle-même admis l'inutilité. Mais vous voyez en revanche que, dans tous les cas, les éléments mentionnés dans la réponse aux observations du contribuable sont couverts par la garantie de procédure.

Alors, bien sûr, il est toujours possible de faire dans la dentelle, et de se demander si, en réalité, les éléments mentionnés dans la notification de redressements ne suffisaient pas, à

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.

eux seuls, à fonder les redressements litigieux, si bien que les éléments supplémentaires mentionnés dans la réponse aux observations du contribuable ne sont pas déterminants, et donc pas couverts par la garantie de procédure. Il faudrait, pour cela, encourager les juges de l'impôt à se lancer dans une appréciation du caractère principal ou accessoire des éléments retenus par l'administration, appréciation qui sera souvent délicate et source de contestation en appel, puis le cas échéant devant vous, sous l'angle de la dénaturation. Il nous semble que les juges du fond ont mieux à faire que de se poser ces questions, qui n'auraient pas lieu d'être si l'administration appliquait une règle simple, qui est celle que nous vous proposons. Lorsque, pour « conforter » un redressement, elle mentionne dans la réponse aux observations de nouveaux éléments qu'elle a recueillis dans l'exercice de son droit de communication, elle doit s'attendre à ce que le contribuable demande à en avoir connaissance avant la mise en recouvrement des impositions, et elle doit le mettre à même de les consulter.

Que s'est-il passé au cas d'espèce ? Pour estimer que M. M… était fiscalement domicilié en France, le vérificateur s'est fondé, dans la notification de redressements, sur des informations qu'il avait recueillies auprès de l'administration fiscale belge. M. M… a contesté ces éléments dans ses observations. C'est alors qu'en réponse, le vérificateur a mentionné des documents qu'il avait recueillis auprès de l'autorité judiciaire, dans le cadre de l'information ouverte pour trafic d'armes à l'encontre de M. M…, d'où il ressortait que le contribuable avait fixé son adresse privée, entre 1994 et 1996, à La Celle Condé. Avant la mise en recouvrement des impositions, M. Monsieur a demandé à l'administration que lui soient communiqués l'ensemble des documents ayant fondé les impositions. Dans les documents transmis, l'administration n'a pas inclus le procès-verbal, daté du 29 octobre 1996, de l'audition de M. M… par un officier de police judiciaire, dont le vérificateur s'était prévalu dans sa réponse aux observations du contribuable, et dans lequel M. M… faisait état de sa domiciliation privée au domaine des Amourettes. La garantie de procédure, qui vise, rappelons-le, à permettre au contribuable de formuler utilement sa réclamation éventuelle après la mise en recouvrement des impositions, n'a donc pas été respectée. Rappelons en effet que vous jugez que la jurisprudence Antipolia trouve à s'appliquer dans le cas où le document litigieux est un procès-verbal d'audition du contribuable lui-même dans le cadre d'une procédure pénale (CE 13 octobre 1999, n° 181010-181209, Ministre c/Epoux B…: RJF 12/99 n° 1582). L'administration a d'ailleurs codifié cette jurisprudence dans sa doctrine, en précisant que la garantie joue même lorsque le contribuable est l'auteur ou le destinataire des documents obtenus par le service dans le cadre du droit de communication (Inst. 21 septembre 2006, 13 L-6-06 n° 17).

Vous censurerez donc la cour pour erreur de droit. Réglant l'affaire au fond, vous serez saisis de l'appel que le ministre avait interjeté contre le jugement du tribunal administratif d'Orléans qui avait déchargé M. M… des suppléments d'impôt sur le revenu litigieux au motif que la procédure avait irrégulière pour non respect de votre jurisprudence Antipolia. C'est après avoir retracé les faits que nous venons de résumer que vous pourrez écarter le moyen du ministre, en jugeant que l'administration, en ne communiquant pas à M. M…, avant la mise en recouvrement des impositions, le procès-verbal d'audition litigieux, malgré sa demande, a entaché la procédure d'une irrégularité qui entraîne la décharge.

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.

Vous pourrez, dans les circonstances de l'espèce, mettre à la charge de l'Etat, au profit de M. M…, une somme de 4.500 euros au titre des frais exposés par lui, tant en cassation qu'en appel, et non compris dans les dépens.

Et par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 13 novembre 2006 de la cour administrative d'appel de Nantes ;

- au rejet de la requête présentée à cette cour par le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie ;

- à ce qu'une somme de 4 500 euros soit mise à la charge de l'Etat, au profit de M. M…, par application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

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.