N° 358279
M. Jean-Jacques A…

3e et 8e sous-sections réunies
Séance du 19 mars 2014
Lecture du 9 avril 2014

CONCLUSIONS

Vincent Daumas, rapporteur public

M. Jean-Jacques A... a exercé les fonctions de gérant de la SARL Setibat, qui exerçait une activité d'entreprise générale du bâtiment. La société a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au regard de l'impôt sur les sociétés. Au terme de ce contrôle, l'administration a remis en cause, notamment, la déduction d'un grand nombre de dépenses, au motif qu'elles étaient insuffisamment justifiées. Des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle sur l'impôt sur les sociétés ont été établies. A ces suppléments d'impôt, l'administration a ajouté l'amende alors prévue à l'article 1763 A du code général des impôts en cas de non révélation de l'identité des bénéficiaires de distributions occultes[1].

Par un jugement du tribunal de grande instance de Nanterre du 25 juin 2004, statuant en matière correctionnelle, les dirigeants de la société, dont M. A..., ont été condamnés au paiement solidaire des impôts éludés. Ce jugement a été confirmé par un arrêt du 16 février 2006 de la cour d'appel de Versailles. L'administration, par la suite, a poursuivi M. A... pour obtenir le paiement des sommes dues par la société au titre de l'impôt sur les sociétés, de la contribution additionnelle sur cet impôt et de l'amende de l'article 1763 A. Précisons sur ce point que, d'après les termes mêmes du jugement pénal, cette amende n'est pas comprise dans la condamnation prononcée à l'encontre de M. A... : le fondement de la solidarité au titre de laquelle il a été poursuivi n'est pas, s'agissant de l'amende, ce jugement pénal mais les dispositions qui figuraient au second alinéa de l'article 1763 A et sont aujourd'hui reprises à l'article 1754 du CGI. Comme il en avait la possibilité, M. A... a introduit une réclamation d'assiette contestant les différentes sommes mises à la charge de la société pour lesquelles il était recherché en paiement. Sa réclamation rejetée, il a saisi le tribunal administratif de Versailles qui, après avoir constaté un non-lieu à statuer très partiel, a rejeté le surplus de sa demande. Le jugement a été confirmé par la cour administrative d'appel du même lieu. M. A... se pourvoit en cassation.

Deux des moyens de son pourvoi sont fondés et doivent conduire à l'annulation totale de l'arrêt attaqué. L'un nous a paru justifier que vous rappeliez, en sous-sections réunies, l'état de votre jurisprudence.

1. A l'encontre de la partie de l'arrêt statuant sur les suppléments d'IS et de contribution additionnelle sur l'IS, le pourvoi soulève un moyen d'erreur de droit tiré de ce que la cour a méconnu les règles gouvernant la charge et l'administration de la preuve.

[1] Dispositions aujourd'hui reprises à l'article 1759 du CGI.

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.

Ce moyen est fondé. Etaient en cause, nous l'avons dit, un certain nombre de charges déduites par la société mais que l'administration avait estimées non justifiées : certaines parce que les factures correspondantes n'avaient pas été produites ; d'autres parce que les factures produites avaient été regardées comme fictives par l'administration ; d'autres encore parce que l'administration estimaient qu'elles n'avaient pas été exposées dans l'intérêt de l'entreprise – c'est-à-dire que leur déduction était constitutive d'un acte anormal de gestion. Pour répondre à la contestation soulevée en appel par M. A..., la cour a jugé, tout uniment, que celui-ci « n'apporte pas la preuve qui lui incombe du principe même de la déductibilité des sommes en litige ». Comme le fait valoir le pourvoi, ce motif est entaché d'erreur de droit.

Certes, en principe, il incombe toujours au contribuable de justifier du principe même de la déductibilité de ses charges. Toutefois, d'une part, sauf inversion de la charge de la preuve en raison de la procédure d'imposition suivie, c'est toujours à l'administration de prouver que l'entreprise s'est écartée de ce qu'implique une gestion commerciale normale (CE plénière, 27 juillet 1984, SA Renfort Service, n° 34588, au Recueil et à la RJF 10/1984 n° 1233 avec conclusions P.-F. Racine p. 562). Et d'autre part, en dehors de cette hypothèse, vous distinguez selon que le contribuable est en mesure ou non de produire une facture régulière en la forme : lorsque tel est le cas, le contribuable bénéficie d'une quasi-présomption que la charge qu'il a supportée est justifiée dans son principe, sauf pour l'administration à apporter d'autres éléments à l'appui de la contestation de sa déductibilité – et c'est alors une dialectique très proche d'un régime de preuve objective qui s'engage (CE 21 mai 2007, min. c/ société Sylvain Joyeux, n° 284719, au Recueil p. 212 et à la RJF 8-9/2007 n° 953). La cour, peut-être agacée, n'a fait aucune de ces distinctions…

Le moyen d'erreur de droit que le pourvoi soulève sur ce point ne peut entraîner que la cassation de l'arrêt en tant qu'il statue sur les suppléments d'IS et de contribution additionnelle sur l'IS – vous jugez en effet que l'amende alors prévue par l'article 1763 A du CGI est distincte de l'IS et ne peut être regardée comme une pénalité afférente à cet impôt (CE 28 juillet 2011, M. L…, n° 312582, aux tables du Recueil et à la RJF 12/2011 n° 1298 ; CE 25 septembre 2009, société Etablissements Armand Mondiet, n° 309075, aux tables du Recueil et à la RJF 12/2009 n° 1157).

2. A l'encontre de la partie de l'arrêt statuant sur l'amende pour distributions occultes, M. A... soulève un moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que la société n'avait pas désigné avec une précision suffisante les bénéficiaires des distributions.

Vous connaissez le principe de cette amende : lorsqu'il apparaît qu'une personne morale soumise à l'IS a distribué des revenus pour des montants supérieurs à ceux qui ressortent de ses déclarations, l'administration peut l'inviter à désigner les bénéficiaires de ces distributions, sur le fondement de l'article 117 du CGI ; si la société n'y défère pas, l'amende de l'article 1763 A est encourue. Votre jurisprudence a précisé ce qui peut être regardé comme une réponse suffisante de la part de la personne morale interrogée. Vous jugez que les indications fournies doivent présenter un « degré suffisant de précision et de vraisemblance » (CE 28 mai 1980, n° 07533, aux tables du Recueil et à la RJF 7-8/1980 n° 596 ; CE 7 décembre 1983, n° 43100, aux tables du Recueil et à la RJF 2/1984 p. 87, concl. O. Fouquet à Dr. fisc. 1984 comm. 87). Vous excluez ainsi les réponses fantaisistes (par exemple CE 15 octobre 1982, n° 27135, inédite au Recueil, RJF 12/1982 n° 1100). A cette réserve près, vous jugez suffisante une réponse par laquelle sont indiquées l'identité du ou des bénéficiaires des distributions et, à moins que l'administration en ait connaissance, leur adresse (CE plénière, 27 juillet 1988, SA Matériel Terrassement France, n° 54510, au Recueil

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.

p. 307, RJF 10/1988 n° 1070). Et vous avez précisé que l'absence d'indication des montants et des dates des distributions n'était pas de nature à faire regarder une telle réponse comme insuffisante (CE 3 novembre 1986, SARL « Pellemelle et Compagnie », n° 48159, aux tables du Recueil et à la RJF 1/1987 n° 80)[2]. La solution a par la suite été confirmée : voyez, admettant le caractère suffisant d'une réponse désignant trois bénéficiaires sans indication de la répartition entre eux des sommes qui leur auraient été distribuées, CE 10 février 1989, société « stocks américains Schell et Cie », n° 68731 68732 68733, inédite au Recueil, à la RJF 4/1989 n° 416. Depuis lors, cette jurisprudence n'a pas été remise en cause.

La cour nous paraît l'avoir perdue de vue. Pour estimer que la réponse faite à l'administration par la société Setibat était insuffisante, elle a jugé en effet que, dans cette réponse, la société avait désigné les bénéficiaires des distributions et indiqué leur adresse mais n'avait fourni aucune information relative aux dates et aux modalités d'attribution des sommes en question. Précisons que la cour a ajouté à cette circonstance un certain nombre d'autres éléments, selon le type de charges dont l'administration avait prononcé la réintégration dans les résultats de la société. Toutefois, toutes ces précisions sont introduites par un « au surplus » qui signale que, dans le raisonnement de la cour, il s'agit de considérations surabondantes. Si elles étaient critiquées par le pourvoi, vous jugeriez inopérants les moyens soulevés à leur encontre. Et en tout état de cause, plusieurs des éléments ainsi relevés par la cour à titre surabondant nous semblent fragiles.

Terminons en indiquant que, ainsi que le relève le ministre en défense, les juges du fond apprécient souverainement le caractère suffisant de la réponse faite par la société (cf. notamment CE section 1er octobre 1999, association pour l'unification du christianisme mondial, n° 170598, au Recueil et à la RJF 11/1999 n° 1397 avec conclusions G. Bachelier p. 836). Mais cela n'exclut pas un contrôle de l'erreur de droit sur les critères utilisés par les juges du fond pour fonder leur appréciation. En l'occurrence, en exigeant, pour regarder la réponse faite par la société comme suffisante, qu'y figurent des éléments qui ne sont pas nécessaires, la cour a commis l'erreur de droit que lui reproche le pourvoi.

Par ces motifs nous concluons :
- à l'annulation de l'arrêt attaqué ;
- au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Versailles ;
- à ce que l'Etat verse une somme de 3 000 euros à M. A... au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

[2] Ces éléments avaient pu être exigés, il est vrai, par des décisions plus anciennes (par exemple CE 13 novembre 1970, n° 70708, au Recueil p. 672).

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.