

N°354314

M. S...

9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies

Séance du 31 mars 2014

Lecture du 11 avril 2014

CONCLUSIONS

M. Frédéric ALADJIDI, rapporteur public

1 – En juillet 1998, le requérant a déposé un brevet pour un capuchon destiné à permettre le passage d'un médicament entre un flacon et une poche en assurant une bonne étanchéité aux liquides et aux gaz, lequel présentait la particularité de ne pas être vissable mais « *encliquetable* », c'est-à-dire que des languettes assuraient, par simple pression, le maintien du dispositif autour des goulots ayant un diamètre de même taille.

Deux mois plus tard, il créait une EURL pour fabriquer, vendre, importer et exporter du matériel médical. Et pour bénéficier du régime d'exonération du ***I de l'article 44 sexies du CGI***, il implantait cette entreprise dans un territoire rural de développement prioritaire.

A la suite d'un VC, l'administration a, toutefois, remis en cause ce régime, au regard du ***III de l'article précité***, au motif que l'entreprise avait été créée dans le cadre d'une « *extension d'activité préexistante* ». Et elle a assujéti le requérant à de lourdes cotisations d'IS au titre de 1998-1999, assorties des pénalités pour manœuvre frauduleuses de ***l'art 1729 du CGI***.

Après rejet de sa réclamation par l'administration, le contribuable a obtenu une décharge par un ***jugement du TA de Grenoble du 26 mars 2009*** qui était fondé sur un exercice irrégulier par l'administration de son droit de communication. Le contribuable se pourvoit contre ***l'arrêt du 27 septembre 2011*** par lequel ***la CAA de Lyon***, sur requête du ministre, a annulé le jugement et remis à sa charge les impositions et pénalités litigieuses.

2 – S'agissant du bienfondé de celles-ci, la position prise par la cour n'est pas criticable.

a) La cour n'a, en 1^{er} lieu, commis ni insuffisance de motivation, ni méconnaissance de ***l'article 64 du LPF***, ni dénaturé en estimant que l'administration n'avait pas procédé à la répression de ce qu'il est convenu d'appeler un « *abus de droit rampant* » depuis la décision de ***Plénière du 21 juillet 1989, n° 59 970, B ... : RJF 8-9/89 n° 998, conclusions Mme Liébert-Champagne Dr. fisc. 1/90 c. 28***. Elle s'est, en effet, fondée sur le fait que l'une des conditions du régime des entreprises nouvelles n'était pas remplie, ce qui rendait inopérante l'argumentation précitée du requérant (cf. ***CE 16 décembre 1998, n° 159393, 9e et 8e s.-s., SARL Suny : RJF 1999, n°138 – Conclusions G. Goulard***) ;

b) La cour n'a, en 2^{ème} lieu, ni méconnu **l'article 44 sexies**, ni inexactly qualifié ou dénaturé les faits en jugeant que l'EURL avait été créée dans le cadre de « *l'extension d'une activité préexistante* », comme l'avait fait avant elle la CA de Chambéry dans un **arrêt du 10 décembre 2008** condamnant l'intéressé à 15 000€ d'amende pour fraude fiscale.

Les éléments rassemblés par l'administration et repris par la cour, sont, en effet, accablants pour le contribuable au regard de votre jurisprudence **CE 8 septembre 1999, n° 196426, P... : RJF 1999, n°1344 – Conclusions J. Arrighi - Chronique E. Mignon** selon laquelle une telle qualification doit être retenue à l'égard des entreprises « *qui, eu égard à la similarité ou à la complémentarité de leur objet par rapport à celui d'entreprises antérieurement créées, et aux liens de dépendance qui les unissent à ces dernières, sont privées de toute autonomie réelle et constituent de simples émanations de celles-ci* ».

Comme l'arrêt l'a, en effet, relevé, en s'appuyant sur les constatations de faits qui ont été retenus par le juge pénal et qui sont, donc, revêtus de l'autorité de la chose jugée :

- l'activité de l'EURL, tout d'abord, était, en dépit de son objet social large, uniquement la fabrication et la distribution du capuchon breveté par le requérant ;
- il ressortait, ensuite, de trois **courriers datés de mai 1997 à juin 1998**, que la SA gérée par son père, dont il avait été salarié et actionnaire et qui avait également pour objet la fabrication et la commercialisation de matériels médicaux, avait démarché un laboratoire, bien connu pour ses aspirines, pour un contrat de fourniture de « *capuchons encliquetables* » ;
- il ressortait, par ailleurs, d'un **courrier de juin 1998** adressé à l'EURL, que ce laboratoire avait accepté la dernière offre pourtant présentée par la SA ;
- ce constat étant, enfin, confirmé par une quadruple circonstance, tirée, en 1^{er} lieu, du fait que les **plans** destinés au brevet du capuchon avaient tout d'abord été libellés au nom de la SA avant d'être modifiés au nom de l'EURL, en 2^{ème} lieu, qu'un moule d'essai pour un « *transfert à clip* » avait été facturé par une société du nom d'ERP à la SA dès décembre 1996 et que des livraisons avaient été facturées à l'EURL sous le même numéro client que la SA; en 3^{ème} lieu, que la commune, propriétaire des locaux occupés par l'EURL avait, à l'origine, été contactée par le père du contribuable pour la recherche desdits locaux, et en 4^{ème} lieu, que le début de la production par l'EURL en septembre 1998 avait nécessité la fourniture de plus d'une tonne de « *matière première* » de la part de la SA.

c) Et le dernier moyen, qui est tiré de ce que la cour aurait méconnu **l'article 1729 du CGI** et inexactly qualifié les faits en jugeant que les pénalités pour manœuvres frauduleuses étaient justifiées, n'est pas davantage fondé, dans la mesure où, comme la cour et l'administration, avant elle, l'ont relevé, les relations économiques entre la SA et l'EURL ainsi que les conditions réelles de début de l'activité de cette dernière avaient été masquées et donnaient une apparence tronquée, notamment par la disparition du compte fournisseur de la 1^{ère} et la suppression d'écritures comptables correspondantes dans l'édition du grand livre informatique qui a été présenté par la 2^{nde} au vérificateur, ce qui était de nature à égarer l'administration, dans l'exercice de son pouvoir de contrôle, conformément au critère dégagé par votre décision **CE 27 juillet 1984, n° 30143, 7e et 8e sous-sections : RJF 1984, n°1215**.

3 – Le moyen le plus intéressant du présent pouvoi porte sur la partie de l'arrêt où la Cour a inversé la solution retenue par le TA quant à la régularité de la procédure d'imposition en jugeant que l'ensemble des documents que l'administration s'était procurés à

propos de l'EURL auprès de ses fournisseurs et de son client « *se rapportait à l'activité professionnelle de cette entreprise, était nécessaire à la détermination de ses impositions, et était ainsi au nombre des documents dont les dispositions combinées des **articles L. 81 et L. 85 du LPF** permettent à l'administration d'obtenir communication* », alors que le TA, pour sa part, avait estimé que le *croquis* et les *plans industriel* du capuchon ainsi que les *correspondances commerciales* échangées par la SA ne constituaient ni des « *documents annexes* » à la comptabilité de celle-ci, ni des « *pièces de recettes ou de dépenses* ».

Le moyen qui est tiré par le requérant de ce que la cour aurait, ce faisant, commis une EDD en s'abstenant de rechercher si les documents en question étaient « *corrélés avec la comptabilité* » de son EURL va, en effet, vous amener à vous prononcer, pour la 1^{ère} fois, sur la question de savoir si c'est au regard de ce critère qu'il faut déterminer ce que recouvrent « *les livres dont la tenue est rendue obligatoire par le titre II du livre Ier du code de commerce ainsi que tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses* » que **l'article L. 85 du LPF** impose aux personnes ayant la qualité de commerçant de communiquer à l'administration sur sa demande, alors que c'est ce critère qu'ont retenu:

- l'administration, dans sa doctrine (cf. aujourd'hui **BOI-CF-COM-10-20-10 n° 40 ss**)
- la Cour de cassation (cf. **Cass. com. 26 février 2013 n° 12-14.771 (n°211 F-PB), Sté HR Access Solutions : RJF 6/13 n° 627**)
- et la CAA de Versailles (cf. **CAA Versailles, 1re ch., 16 déc. 2010, n° 09VE01418, min. c/ M. G..., note S. Dhers : Droit fiscal n° 16, 21 Avril 2011, comm. 318**).

4 – On sait que le droit de communication a été défini, prétoriquement, par votre décision de **Section du 6 octobre 2000 n° 208765 SARL Trace : RJF 12/00 n° 1497 avec chronique J. Maïa p. 895, concl. G. Bachelier BDCF 12/00 n° 139** comme ayant « *seulement pour objet de permettre au service, pour l'établissement et le contrôle de l'assiette d'un contribuable, de demander à un tiers ou, éventuellement au contribuable lui-même, sur place ou par correspondance, de manière ponctuelle, des renseignements disponibles sans que cela nécessite d'investigations particulières, ou dans les mêmes conditions, de prendre connaissance, et le cas échéant, copie de certains documents existants qui se rapportent à l'activité professionnelle de la personne auprès de laquelle ce droit est exercé.* » .

Mais, dans la mesure où cette définition a été donnée de manière générale pour la vingtaine de cas différents dans lesquels s'exerce ce droit, dans des conditions à chaque fois particulières, sa dernière partie ne peut pas signifier que la seule chose qui importe serait que les documents se rapportent à « *l'activité professionnelle* » de la personne interrogée : il s'agit, en effet, clairement dans la manière même où elle est présentée, d'une condition certes nécessaire, comme l'utilité pour « *l'établissement ou le contrôle de l'assiette* » (cf. **CE 29 janvier 1982 n° 18537 : RJF 4/82 n° 407, concl. C. Schricke Dr. fisc. 45/82 c. 2161**), mais pas suffisante.

5 – L'analyse à conduire est comparable à celle que vous avez retenue, dans une décision **CE 5 mai 2008 n° 291229, B... : RJF 8-9/08 n° 988 – chr. E. Glaser p. 787, concl. Mme C. Landais BDCF 8-9/08 n° 110**, à propos du **b de l'article L. 86 du LPF** qui, pour certaines professions non commerciales, limite le droit de communication à « *l'identité du*

client, le montant, la date et la forme du versement ainsi que les pièces annexes de ce versement ».

Vous avez, alors, jugé, aux **conclusions contraires de C. Landais**, mais à la lumière des **TP** explicites de **l'article 77 de la loi 80-30 du 18 janvier 1980**, que ces pièces « comprennent non seulement les documents comptables et financiers établis à l'occasion du versement mais aussi les documents de toute nature pouvant justifier le montant des travaux effectués ou des dépenses totales exposées par le contribuable, tels que les devis, mémoires ou factures ».

6 – Pour ce qui est des documents énumérés par **l'article L. 85**, leur origine est bien plus ancienne puisqu'elle remonte à **l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 portant fixation du budget général de l'exercice 1920**.

L'exposé des motifs indiquait que cet article et le précédent qui a été repris à **l'article 1991** puis à **l'article L. 81 du CGI** en tant qu'il rappelle que le droit de communication vise à « permettre l'établissement de l'assiette et le contrôle des impôts », « sans établir un régime d'inquisition fiscale de nature à inquiéter les commerçants honnêtes, permettront un meilleur rendement de l'impôt grâce à la collaboration des divers organes administratifs et aux renseignements que les agents du Trésor pourront trouver dans la comptabilité du redevable ».

Que ce soit au regard de cette dernière précision ou de la rédaction qui a été retenue, le lien avec la « comptabilité » est donc certainement un élément à prendre en compte, surtout comparé à la rédaction retenue, plus récemment, notamment pour les artisans (**L. 85-0 B**) et les agriculteurs (**L. 85 A**) qui sont tenus de communiquer, entre autres et de manière très générale, « les documents relatifs à leur activité ».

Cette lecture s'impose d'autant plus qu'en 1920, les députés avaient dû accepter de supprimer la mention « etc .» qui figurait dans le **projet de loi** à la fin de l'énumération des pièces visées, afin de surmonter le refus du Sénat, en 1^{ère} lecture, de voter la disposition au motif que cela ne couvrirait pas uniquement « le livre-journal, la copie de lettres et le livre des inventaires » ainsi que « tous les livres et documents annexes, c'est-à-dire les livres non obligatoires, et, en outre les pièces de recette et de dépense ». Il fallut, d'ailleurs, un rectificatif au JO sur ce point car la loi avait été, initialement, publiée, à tort, avec cette mention...

7 - On pourrait être tenté de déduire d'une décision **CE 18 décembre 1968 Société Agence de Provence n° 70331 : Dr. fisc. 5/69 c. 189** que les documents visés par **l'article L. 85** doivent même avoir « le caractère de pièces comptables » puisque cette décision s'appuie sur le fait que des fiches et notes relatives à des immeubles vendus par l'intermédiaire d'une agence ne présentaient pas un tel caractère pour en déduire qu'elles n'étaient pas communicables. Mais c'était au regard de dispositions propres aux courtiers et intermédiaires qui étaient rédigées en des termes différents puisque s'ils mentionnaient aussi « les livres dont la tenue est prescrite par le code de commerce », l'énumération se terminait par « tous autres livres, registres, titres, pièces de recette, de dépense et de comptabilité ».

De même, si la décision **CE 26 novembre 1984, n° 35104 : RJF 1985, n°99 – Conclusions N. Chahid-Nourai** se fonde sur le fait qu'un « livre de police » dont la tenue est

exigée des brocanteurs « *ne constitue pas un document comptable* » pour censurer la demande de communication qui les concernait, c'est par référence à « *l'avis de passage* » qui avait été, en l'espèce, adressé au contribuable en lieu et place d'un avis de vérification et qui se bornait à indiquer que « *le contribuable devait tenir à disposition ses documents comptables* ».

Par ailleurs, la notion de « *pièces justificative de comptabilité* » qui nous semble très proche de celle que vise **l'article L. 85** englobe des documents qui ne sont pas *prima facie*, de nature comptable, puisque vous avez admis que relevait de cette catégorie une convention intitulée « *contrat d'association* » qui avait été conclue entre quatre vétérinaires et qui « *définissait les conditions de la mise en commun des connaissances et des apports, ainsi que les relations financières entre les associés quant aux versements initiaux et à la réparation des charges, des bénéfices et des pertes* » (cf. **CE 6 juin 1984, n° 42802, 7e et 9e sous-sections : RJF 1984, n°1014 – Conclusions O. Fouquet**).

8 – Si vous nous suivez, vous pourrez transposer la solution retenue dans votre **décision précitée de 2008 B...**, qui portait sur des pièces qui sont, d'après les **TP de la loi de 1980**, une sous-partie de celles qui nous intéresse, en jugeant que ces dernières visent aussi « *non seulement les documents comptables et financiers, mais aussi les documents de toute nature pouvant justifier le montant des recettes et des dépenses* ».

a) Pour **l'article L. 86-b**, vous aviez mentionné « *les devis, mémoires ou factures* » car cette énumération figurait dans les TP. La notion de « *mémoire* » est un peu désuète mais reste utilisée dans certaines professions non commerciales pour « *facture* » et dans le milieu de l'artisanat. Elle est, sans doute, moins pertinente pour les commerçants, même si on peut lire, dans **le dictionnaire de l'Académie française de 1762** qu'une facture est un « *mémoire qu'un marchand envoie à celui qui lui a donné commission et qui contient la quantité et la qualité des marchandises qu'il lui envoie, avec le prix de chacune* ».

b) Pour **l'article L. 85** en général, et dans la présente affaire en particulier, la question qui se pose est de savoir si, et le cas échéant, dans quelle mesure, des correspondances et documents graphiques peuvent relever du droit de communication.

Autant la question est inédite pour le 2nd type de pièces, autant elle ne l'est pas pour le 1^{er} puisqu'il a été jugé, dans une décision **CE 26 octobre 1942 Sieur X, au Rec p. 294**, que des « *lettres adressées par le contribuable dans l'exercice de sa profession, à des entreprises commerciales faisant partie de sa clientèle, ne constituaient pas une correspondance personnelle* » et « *qu'elles étaient donc au nombre des documents dont l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 (...) permettent à l'administration d'obtenir la communication* ».

L'administration s'est fait, elle-même, l'écho de cette solution, dans sa **doctrine précitée**, en indiquant que les « *documents annexes comprennent les correspondances reçues et les copies de lettres envoyées.* », ce qui est plus souple encore, mais peu convaincant si l'on se rappelle que les **TP de 1920** assimilaient les « *documents annexes* » aux « *livres non obligatoires* ».

Il n'y a pas lieu, selon nous, d'abandonner, dans son principe, la **jurisprudence de 1942**, même si elle est ancienne et a été rendue dans un contexte historique particulier. Il convient, en revanche, de préciser qu'elle ne vaut que pour les courriers qui sont, selon le critère déjà énoncé, « *de nature à justifier le montant des recettes et des dépenses* », comme

peuvent l'être des lettres échangées entre fournisseur et client détaillant, si l'on transpose la définition de l'académie française « *la quantité et la qualité des biens vendus avec le prix de chacun* ».

Le fait qu'en matière d'IR, **l'article 54 du CGI** précise, s'agissant des exploitants individuels titulaires de BIC et ne relevant pas du régime dit des micro-entreprises, qu'ils « *sont tenus de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration* » ne nous semble pas devoir être lu comme élargissant le droit de communication pour les contribuables intéressés mais simplement comme explicitant, la même règle que celle que nous vous appelons à consacrer.

En l'espèce, il nous semble que les **quatre courriers commerciaux** cités par la cour relevaient du droit de communication puisque, dans les trois 1ers, la SA détaillait, comme pour un devis, les quantités, délais et prix en fonction desquels les capuchons pouvaient être fournis et que dans le dernier, le laboratoire donnait son accord et précisait les conditions de sa commande.

La question est plus délicate pour les documents graphiques qui, par définition, ne sont pas chiffrés, même s'il est vrai qu'ils peuvent parfois pallier les limites des descriptions littérales. Pour ce qui est de la présente affaire, nous nous faisons en nous-mêmes la réflexion, en évoquant les caractéristiques du « *capuchon encliquetable* » au début de ces conclusions que, comme le disait Napoléon Bonaparte « *un bon croquis vaut mieux qu'un long discours* ». Et il est vrai qu'il était bien plus aisé de rapprocher la facture relative à un assez mystérieux « *transfert de clip* » du capuchon en cause lorsque l'on savait à quoi ressemblait cet objet

9 – Quoiqu'il en soit, vous pourriez vous contenter d'annuler pour EDD l'arrêt invoqué en précisant, dans le sens des observations qui précèdent, la règle générale permettant de déterminer si un document est couvert ou non par **l'article L. 85** et en laissant le soin à la cour de renvoi de l'appliquer, en faisant usage de son pouvoir d'appréciation souveraine.

Nous précisons pour le règlement au fond de l'affaire, au regard de votre décision **CE 1er juillet 1987 n° 54222, M... : RJF 10/87 n° 1020 avec concl. O. Fouquet p. 505, GA 4e éd. n° 54**, qu'à supposer que tout ou partie des documents que l'administration s'était procurée ne releverait pas de son droit de communication, ceci n'entraînerait la décharge des redressements litigieux que :

- si, d'une part, l'administration s'était prévalu de ce droit assorti de sanction pour obtenir ces pièces, ce qui était probablement le cas ici ;
- et si, d'autre part, les redressements procédaient de ces pièces, condition que l'on pourrait hésiter ici, comme dans **l'affaire B...**, n° 291229, à regarder comme remplie, si seuls étaient écartés les documents graphiques.

Si vous nous suivez, vous pourrez, au titre de **l'article L. 761-1 du CJA**, mettre à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 2000 € au requérant, qui a gain de cause devant vous.

Et PMNC :

- à l'annulation de l'arrêt attaqué ;
- au renvoi de l'affaire devant la CAA de Lyon
- et à l'octroi des frais irrépétibles.