

N°371652

M. R...

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

Séance du 1^{er} décembre 2014

Lecture du 30 décembre 2014

CONCLUSIONS

Mme Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public

L'article L. 170 du livre des procédures fiscales, dans sa version applicable au litige¹ aujourd'hui reprise à l'article L. 188 C², disposait à propos de l'impôt sur le revenu que : « Même si les délais de reprise (...) sont écoulés, les omissions ou insuffisances d'imposition révélées par une instance devant les tribunaux (...) peuvent être réparées (...) jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la décision qui a clos l'instance et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. » La présente affaire vous impose de préciser les contours de la notion « d'instance devant les tribunaux » au sens de cet article en décidant si l'ouverture d'une enquête préliminaire et l'examen des poursuites par le ministère public méritent, en matière répressive, cette qualification.

M. R... exerce une activité de guérisseur-magnétiseur dont il a longtemps entretenu le caractère occulte y compris vis-à-vis de l'administration fiscale³. Celle-ci a toutefois procédé, au cours de l'année 2006, à un examen de sa situation fiscale et à une vérification de comptabilité qui ont conduit à un certain nombre de redressements. Des droits supplémentaires de taxe sur la valeur ajoutée ont été mis à la charge de M. R... au titre de la période du 1^{er} janvier 2001 au 31 décembre 2005 ; il a été assujéti, à titre personnel, à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu pour la période du 1^{er} janvier 2001 au 9 juillet 2004 ; il a enfin été assujéti, conjointement avec sa nouvelle épouse, à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu au titre de la période du 9 juillet 2004 au 31 décembre 2005.

Si M. R... a contesté sans succès l'ensemble de ces redressements devant le tribunal administratif, seule une partie des sommes est encore en litige devant vous. D'une part, la cour administrative d'appel de Marseille a scindé en deux l'appel dont elle était saisie et réglé par un arrêt distinct, dont vous n'avez pas à connaître⁴, le litige relatif aux sommes conjointement mises à la charge de M. R... et de son épouse ; d'autre part, l'administration

¹ Issue de la loi n° 89-935 du 29 décembre 1989 de finances pour 1990 et abrogée par la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

² Et étendue : l'article concerne désormais l'ensemble des impôts.

³ Il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué qu'il n'a déclaré qu'en 2004 cette activité exercée depuis 1997, et de façon très lacunaire.

⁴ Un pourvoi enregistré sous le n° 371654 a fait l'objet d'une décision de non-admission.

fiscale a dégrevé en cours d'instance d'appel M. R... d'une partie des cotisations d'IR⁵ mises à sa seule charge au titre des années 2001 à 2003. **Vous interprétez donc son pourvoi comme ne contestant que l'article 3 de l'arrêt** rejetant le surplus de ses conclusions relatives aux autres cotisations supplémentaires d'IR et aux droits supplémentaires de TVA.

Nous vous proposons d'écarter le seul moyen susceptible de faire tomber cet article dans son ensemble. Il est tiré de la **dénaturation** qu'aurait commise la cour en estimant que les dispositions de l'article **L. 76 B du livre des procédures fiscales**⁶, relatif à l'information du contribuable sur les renseignements ou documents obtenus auprès de tiers, ont été respectées. Les pièces du dossier soumis aux juges du fond confirment les énonciations de l'arrêt, selon lesquelles la proposition de rectification indiquait, pour chacune des années vérifiées, l'origine des renseignements en cause, en précisant qu'ils avaient été recueillis auprès de la Banque postale par l'exercice du droit de communication le 21 septembre 2006, ainsi que l'indication de la date, de la nature et du montant de chacun des mouvements de fonds détectés sur le compte bancaire et portés à la connaissance de l'administration fiscale.

Les deux autres moyens du pourvoi ne sont opérants qu'à l'encontre des redressements en matière d'IR. Nous vous épargnons l'examen en détail du moyen de **dénaturation** à avoir évalué à 10% du chiffre d'affaire les **dépenses professionnelles** de M. R..., qui ne nous apparaît pas fondé. Nous vous proposons de faire droit à l'autre moyen, qui a justifié l'inscription de l'affaire en sous-sections réunies.

Il est tiré de l'**erreur de droit à avoir assimilé l'ouverture d'une enquête préliminaire et l'examen des poursuites par le ministère public à des instances au sens de l'article L. 170 du LPF**. Cette assimilation est frontalement opérée par l'arrêt⁷. En y procédant, la CAA de Marseille a emboîté le pas à plusieurs juridictions du fond qui s'étaient prononcées en ce sens : v. par exemple l'arrêt de la CAA de Bordeaux du 18 juillet 2006 (n° 03-2124, RJF 1/07 n° 57) ou celui de la CAA de Paris du 16 octobre 2006 (n° 04-2834, RJF 4/07 n° 475⁸)

Vous pourriez être tentés de censurer cette assimilation par un raisonnement assez expéditif. L'instance est une notion processuelle⁹, que l'on pourrait définir comme le développement procédural découlant de la saisine du juge par la personne qui en a pris l'initiative. Pour qu'il y ait instance, il faut donc des parties et un juge : il n'y a ni l'un ni l'autre au stade de l'enquête préliminaire. En outre, l'article L. 170 LPF parle d'instances « devant les tribunaux ». Or nous n'avons ici pas de tribunal non plus.

⁵ Et pénalités y afférentes.

⁶ « L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande. »

⁷ Point 13

⁸ Egalement : Cf. TA Dijon 19 septembre 2002 n° 01-2786 et 01-2787 : RJF 3/03 n° 340 ; TA Lille 16 décembre 2004 n° 02-1445, 02-1448, 02-1449, 02-1446 et 02-1450 : RJF 4/05 n° 357. TA Montpellier 9 mars 2006 n° 00-5847 : RJF 1/07 n° 56.

⁹ A noter que le code de procédure pénale n'aborde pas la notion d'instance aussi explicitement que le font, en matière civile, les articles 1 à 3 et 367 et suivants du code de procédure civile.

Bien que nous parvenions finalement à cette conclusion, nous devons à l'honnêteté de vous dire que les choses ne sont pas si simples.

Si la question d'aujourd'hui est inédite devant vous, votre jurisprudence relative à la notion d'instance au sens de l'article L. 170 LPF est relativement fournie, sans doute parce que la rédaction de ce texte ancien – il trouve son origine dans les dispositions d'une loi du 13 janvier 1941¹⁰ – n'est pas d'une grande limpidité.

Vous avez commencé par juger, ce qui plaide plutôt contre l'arrêt, que la notion d'instance devait s'y entendre dans son sens le plus juridictionnel, ce qui impose de faire de la première instance et de l'appel deux instances distinctes. (CE, 15 novembre 1985, *Ministre des finances, c/ F...*, n° 47319, p. et RJF 1/86 n° 84). Le commissaire du gouvernement Philippe Martin plaide pour une lecture restrictive de ces dispositions dérogatoires¹¹.

Mais vous avez ensuite, dans le cadre de cette définition procédurale, développé une approche extensive. Dans le cas où deux actions civile et pénale sont jointes, vous jugez que la décision clôturant l'instance pour le tout est la dernière rendue par la juridiction (CE, 20 octobre 1982, *M. X.*, n° 19211, RJF 12/82 n° 1149). L'instance qui a donné lieu à révélations peut concerner une autre personne que le contribuable à l'encontre duquel ces révélations sont utilisées (CE, 5 mai 2008, *SA Etablissements Gérard Le Clainche*, n° 280496, T. p. et RJF 8-9/08 n° 995). Surtout, depuis une décision CE, 27 avril 2009, *B...*, (n° 295346, T. p. et RJF), l'instance doit être regardée comme incluant la phase de l'instruction conduite par le juge d'instruction.¹²

L'un des fondements de cette solution, telle qu'éclairée par les conclusions de Nathalie Escaut, plaide dans le sens de la solution retenue par la cour. Il tient à l'intérêt d'assurer un fonctionnement cohérent de « l'ensemble fonctionnel » que constituent d'une part les dispositions de l'article L. 170 du LPF et d'autre part de celles articles L. 82 C et L. 101 du LPF, relatives au droit de communication. Le droit de communication n'a en effet d'intérêt que si les informations obtenues peuvent être utilisées à des fins fiscales. Et cette utilité est incontestablement maximisée par une interprétation des textes permettant de contourner la prescription. Or vous avez déjà interprété l'article L. 101 du LPF, qui soumet l'autorité judiciaire au droit de communication, comme visant notamment le ministère public (CE, 10 décembre 1999, n° 181977, *L...*, RJF 2/00 n° 237 et T. p., conclusions Arrighi). Dans sa chronique à la RJF de la décision *B...*, Vincent Daumas en déduisait qu'à la question, qualifiée de « pas évidente », de savoir si l'examen des poursuites par le ministère public doit être regardée comme une phase de l'instance, il serait cohérent de répondre par l'affirmative.

Nous ne sommes pas, à la réflexion, en faveur de cette lecture.

¹⁰ Loi portant simplification, coordination et renforcement des dispositions du Code général des impôts directs : JORF du 3 février 1941 p. 537.

¹¹ V. aussi ses conclusions sur l'affaire CE, Section, 29 avril 1987, *F...*, n° 39998 : RJF 6/87 n° 659 et celles d'Emmanuel Glaser sur CE, 29 avril 2009, *A...*, n° 299949 : RJF 7/09 n° 669 avec chronique V. Daumas p. 547.

¹² La double conséquence en est, d'une part, que le déclenchement de l'instruction suffit à ouvrir le délai de reprise, quand bien même elle se conclurait par la suite par une décision de non-lieu, d'autre part, que l'administration peut utiliser les informations obtenues dans le cadre de l'instruction sans attendre l'issue du procès (CE, 8 juillet 2004, *S...*, n° 248542, RJF 11/04 n° 1166, confirmée par *B...*).

Au fondement de la décision *B...* se trouve en effet un autre motif, tiré de ce que ce que, si l'instruction pénale n'est pas le procès pénal à proprement parler, le juge d'instruction est un juge, et qu'il est même qualifié de « juridiction d'instruction ». La solution *B...* se raccroche donc à l'idée qu'il existe, dans le cas de l'instruction, un juge et un tribunal. Elle a entendu faire des textes une interprétation souple, mais pas s'en écarter.

S'agissant des enquêtes préliminaires, elles sont certes effectuées sous la surveillance du procureur général¹³. Mais elles ne sont pas toujours réalisées sur instruction du ministère public, puisqu'elles peuvent l'être d'office par tout officier de police judiciaire, qui n'est tenu d'en rendre compte au procureur de la République que lorsqu'elle est menée depuis plus de 6 mois¹⁴. Quant à l'examen des poursuites, on peine à y identifier une phase procédurale clairement délimitée. D'où une certaine gêne à l'égard de la position de la cour, tenant non pas à l'absence de garanties juridictionnelles au cours de la phase d'enquête – ces garanties se retrouveront dans la procédure fiscale – mais à l'écart à la lettre du texte de l'article L. 170 que représente ce nouveau pas de côté. S'agissant d'un texte dont l'objet est de déroger aux règles de prescription de droit commun, il était déjà hardi de l'interpréter souplesment : il nous semble exclu de s'en abstraire totalement.

En outre, la jurisprudence relative à l'article L. 170 du LPF la plus récente porte en germe un certain resserrement de sa portée dérogoire. Ainsi, dans l'affaire de plénière fiscale *M. P...* (CE, 23 décembre 2013, n° 350967, p. et RJF 3/14 n° 262), vous avez jugé que lorsque l'administration dispose d'éléments suffisants lui permettant, par la mise en œuvre des procédures d'investigation, d'établir des insuffisances ou omissions d'imposition, mais que le délai normal de reprise est alors expiré, la circonstance que ces informations seraient ultérieurement mentionnées dans une procédure judiciaire n'ouvre pas à l'administration le droit de se prévaloir de l'article L. 170 du LPF. On peut lire cette décision comme tempérant par avance les excès d'une dilution de la notion d'instance. On peut aussi l'interpréter, à la lumière des conclusions d'Edouard Crépey, comme le signe d'une volonté de porter un coup d'arrêt à l'extension du champ de la réouverture du délai de reprise.

Ces conclusions évoquaient la nécessité d'empêcher le contournement des règles de prescription par l'administration, qui pourrait être tentée de provoquer une instance uniquement pour déclencher la levée de la prescription. En assimilant à une instance la simple enquête préliminaire, quand bien même elle ne déboucherait même pas sur des poursuites engagées par le procureur, vous faciliteriez de tels contournements.

Vous n'avez pas à trancher aujourd'hui la question de l'articulation de cette solution avec la jurisprudence *P...*. Vous pourriez être arrêtés par la circonstance que, dans les cas où l'administration aurait exercé dès l'enquête son droit de communication et obtenu des informations suffisantes pour des exercices prescrits, l'application de la jurisprudence *P...* ne lui permettrait pas, en cas d'ouverture d'une information judiciaire à l'issue de l'enquête, de bénéficier de la réouverture du délai de reprise. On pourrait imaginer pour ce cas de figure une dérogation à *P...* au motif que l'enquête, qui n'est pas une instance autonome, s'incorpore

¹³ Article 75 du code de procédure pénale.

¹⁴ Art. 75-1.

à l'instance ouverte par l'engagement des poursuites. Plus vraisemblablement, on pourrait estimer que dans les cas, qui ne sont pas les plus fréquents, où l'administration tiendrait de la seule enquête, en amont des poursuites, des informations suffisantes portant sur des exercices prescrits, sa paralysie par la jurisprudence *P...* serait le prix à payer pour éviter une dilution du champ d'application des règles dérogatoires posées l'article L. 170 LPF. Pour notre part, nous croyons finalement ce prix raisonnable au regard de l'effort qu'impliquerait une interprétation assimilant la l'enquête à une instance devant les tribunaux.

Nous vous proposons donc de censurer l'assimilation faite par la cour de l'enquête préliminaire et de l'examen des poursuites à une instance autonome, permettant à elle seule et sans attendre le déclenchement d'éventuelles poursuites de rouvrir un délai de reprise expiré.

Nous vous proposons également de faire droit aux conclusions de M. R... par lesquelles il demande que l'Etat lui verse la somme de 3 000 euros au titre des frais dits irrépétibles.

PCMNC – Annulation de l'article 3 de l'arrêt de la cour en tant qu'il statue sur le supplément d'impôt sur le revenu mis à la charge de M. R... pour les exercices restant en litige / Renvoi dans cette mesure de l'affaire à la CAA de Marseille / Octroi à M. R... de 3 000 euros L. 761-1 / Rejet du surplus des conclusions du pourvoi.