

N° 374832

**Ministre délégué, chargé du budget
c/ M. A...**

3^e et 8^e sous-sections réunies

Séance du 18 mars 2015

Lecture du 2 avril 2015

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

La présente affaire n'est pas portée devant vos sous-sections réunies pour trancher une question fiscale. Son seul intérêt réside dans une question de procédure contentieuse.

M. A... est gérant et associé unique de l'EURL JPS Conseil, qui exerce une activité composite : conseil, courtage en assurances, transactions sur immeubles et fonds de commerce. A l'issue de divers contrôles, l'administration fiscale a rectifié sur plusieurs points les déclarations souscrites par M. A... au titre de l'impôt sur le revenu pour les années 2004 à 2006. Des suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales ont été mis en recouvrement en conséquence, assortis de majorations de 40 % pour manquement délibéré. Le tribunal administratif de Clermont-Ferrand puis la cour administrative d'appel de Lyon ont successivement prononcé des décharges partielles. Le ministre chargé du budget se pourvoit en cassation et M. A... défend tout en répliquant par un pourvoi incident.

1. Nous passerons rapidement sur le pourvoi du ministre.

Celui-ci conteste les motifs par lesquels la cour a prononcé la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu établie au titre de l'année 2006 correspondant aux bénéfices industriels et commerciaux réalisés par l'EURL JPS Conseil, ainsi que des pénalités afférentes. La cour avait confirmé l'analyse de l'administration suivant laquelle les résultats de l'EURL devaient être imposés, non pas à l'impôt sur les sociétés, au nom de la société mais à l'impôt sur le revenu, entre les mains de M. A.... Toutefois, la cour a ensuite fait droit à une argumentation subsidiaire du contribuable, qui soutenait qu'eu égard à la nature de l'activité de la société, les résultats de l'année 2006 devaient être imposés selon les règles applicables aux bénéfices non commerciaux, et non selon celles des bénéfices industriels et commerciaux. En raison de cette erreur dans la catégorie d'imposition, la cour a prononcé la décharge des impositions correspondantes. Le ministre soutient qu'elle a omis de se prononcer sur une substitution de base légale qu'il sollicitait et ce moyen est fondé. Vous annulerez, pour ce motif, l'article 1^{er} de

l'arrêt attaqué, ainsi que l'article 3 en tant qu'il réforme le jugement du tribunal administratif en ce qu'il a de contraire à l'article 1^{er} de l'arrêt.

2. Le pourvoi incident présenté en représailles par M. A... est hérissé de moyens. Mais vous n'aurez qu'à en examiner quelques-uns, ce pourvoi incident n'étant que partiellement recevable.

2.1. Le pourvoi du ministre ne porte que sur l'impôt sur le revenu et les contributions sociales dues au titre des revenus de l'année 2006. M. A..., selon une jurisprudence constante en matière d'impôt sur le revenu¹, soulève donc un litige distinct en prétendant remettre en cause, en dehors du délai du pourvoi en cassation, la partie de l'arrêt attaqué par laquelle la cour a statué sur l'impôt sur le revenu et les contributions sociales dus au titre des années 2004 et 2005. Vous ne pourrez donc que rejeter dans cette mesure, pour irrecevabilité, son pourvoi incident. Les parties ont été informées de l'éventualité de ce motif de rejet, que vous soulèverez d'office puisqu'il s'agit d'une question d'ordre public.

2.2. Pour le surplus, c'est-à-dire en tant qu'il porte sur des sommes établies au titre de l'année 2006, le pourvoi incident est recevable.

Le litige se trouve ainsi réduit à la question des rectifications apportées par l'administration aux revenus fonciers de l'année 2006. L'administration a remis en cause des déficits fonciers résultant de la déduction de dépenses de travaux entrepris sur un immeuble dont M. A... était propriétaire et qu'il louait par bail commercial. La cour administrative d'appel a confirmé l'analyse de l'administration, qui y voyait des travaux d'amélioration, lesquels ne sont déductibles, en vertu de l'article 31 du code général des impôts, que lorsqu'ils portent sur des immeubles d'habitation ou, lorsqu'ils portent sur des locaux commerciaux, s'ils sont destinés à faciliter l'accueil des handicapés. Le pourvoi incident de M. A... critique l'arrêt sur ce point par trois moyens.

2.2.1. Faisons un sort aux deux moyens critiquant le bien-fondé de l'arrêt attaqué.

D'une part, la cour n'a pas commis d'erreur de qualification juridique des faits en jugeant que les travaux litigieux constituaient des travaux d'amélioration du bien, à ce titre non déductibles. Elle a certes indiqué dans ses motifs qu'une partie de ces travaux avait consisté dans le « remplacement des menuiseries extérieures ». Or les travaux de remplacement relèvent normalement des dépenses d'entretien et de réparation. Mais la cour a également relevé qu'il s'agissait de remplacer ces menuiseries extérieures « exposées aux intempéries par du PVC », c'est-à-dire un matériau résistant mieux aux intempéries.

1

□ Voir CE 20 mars 1996, Min. c/ B..., n° 139844, aux tables du Recueil et à la RJF 5/1996 n° 587 ; CE 4 octobre 2013, 3^e sous-section jugeant seule, Min. c/ Mme I..., inédite au Recueil, RJF 1/2014 n° 90.

2

D'autre part, la cour n'a pas dénaturé les pièces du dossier en jugeant que l'administration avait toujours refusé la déduction des travaux litigieux au motif que les travaux d'amélioration dans des locaux professionnels n'ouvrent pas droit à déduction. La position exprimée par l'interlocuteur départemental dans la lettre qu'il a adressée au contribuable s'écarte quelque peu, c'est vrai, de la motivation figurant dans la proposition de rectification portant sur les revenus fonciers. Toutefois, l'interlocuteur conclut en indiquant qu'il ne « lui paraît pas possible de modifier les propositions de rectification ».

2.2.2. C'est le troisième moyen, par lequel M. A... critique la régularité de l'arrêt, qui conduit à la question de procédure à laquelle nous faisons allusion au début de ces conclusions.

Devant le tribunal administratif, M. A... avait soulevé un moyen tiré de ce que la proposition de rectification datée du 6 juillet 2007 n'était pas suffisamment motivée s'agissant de la remise en cause du déficit foncier déclaré au titre de l'année 2006. Devant la cour administrative d'appel, il soulevait – brièvement, certes – un moyen d'appel tiré de ce que le tribunal avait statué irrégulièrement, en omettant de répondre à ce moyen. Et il soulevait de nouveau, par ailleurs, le même moyen pour obtenir la décharge des impositions correspondant à la rectification de ses revenus fonciers. La cour a bien répondu à ce dernier moyen : elle a jugé la proposition de rectification suffisamment motivée. Mais elle n'a pas répondu au moyen d'appel qui lui était présenté, tiré de ce que le tribunal avait statué irrégulièrement en omettant de répondre à ce même moyen.

M. A... soutient que, ce faisant, la cour a entaché son arrêt d'irrégularité. Le défaut de réponse à moyen est certain. Et vous n'êtes pas dans l'hypothèse dans laquelle le juge d'appel a annulé le jugement au fond, auquel cas vous admettez qu'il s'abstienne de répondre aux moyens d'irrégularité du jugement (CE 25 avril 2003, SNC Diamant et cie, n° 208398, au Recueil, confirmant CE 9 juin 1967, Dlle C..., n° 63107 64929, aux tables du Recueil p. 906). Pour autant, faut-il accueillir le moyen de cassation soulevé par M. A... ?

La question se pose avec une acuité particulière au regard d'une solution récemment adoptée dans une affaire *Société Elres* (CE 19 avril 2013, n° 361721, aux tables du Recueil), conformément aux conclusions de Gilles Pellissier. Vous y avez statué sur un pourvoi dirigé contre l'arrêt d'une cour qui elle-même était saisie à la fois d'un jugement avant dire droit et du jugement au fond rendus dans un même litige. Vous avez jugé que dans cette hypothèse, le juge d'appel, en l'absence de moyen d'irrégularité retenu à l'encontre de l'un ou l'autre des jugements, devait statuer par la voie de l'effet dévolutif. Or la cour, parce qu'elle avait annulé le jugement avant dire droit, s'était crue à tort saisie du litige par la voie de l'évocation. Toutefois vous avez ensuite neutralisé cette erreur de droit en cassation, en jugeant inopérant le moyen correspondant, au motif que le litige se présentait en l'espèce de manière identique au juge d'appel, qu'il statue par la

voie de l'effet dévolutif comme il aurait dû le faire ou par celle de l'évocation qu'il avait empruntée. Votre décision est également mentionnée aux tables du Recueil sur ce point.

Nous ne rappellerons pas dans le détail la distinction entre effet dévolutif et évocation, ces deux techniques contentieuses par lesquelles le juge d'appel est amené à se saisir du litige. A la suite de Gilles Pellissier, nous renvoyons sur ce point aux conclusions très documentées prononcées par Christine Maugüé sur la décision de section *Mlle M...* du 16 mai 2003 (n° 242875, au Recueil). Disons seulement, pour simplifier, que lorsque le juge d'appel annule un jugement pour irrégularité puis statue par la voie de l'évocation, il se retrouve substitué au premier juge, et par là saisi de l'ensemble des moyens présentés en première instance, en plus de ceux relatifs au fond de l'affaire qui lui sont soumis, le cas échéant, en appel² ; alors que lorsqu'il statue sur un jugement régulier, par la voie de l'effet dévolutif de l'appel, il n'est saisi que des moyens que l'appelant lui soumet à hauteur d'appel³.

Dans notre affaire, il est très tentant, par analogie, de transposer la logique du précédent *Société Elres*. En adoptant le même raisonnement hypothétique que dans ce précédent, que constate-t-on ? Si la cour avait examiné le moyen tiré de l'irrégularité du jugement attaqué, elle aurait dû l'accueillir car il était fondé. Elle aurait donc dû annuler le jugement, dans la limite du chef de rectification concerné⁴, c'est-à-dire en tant seulement que le tribunal avait statué sur les impositions correspondant à la remise en cause des déficits fonciers déclarés au titre de l'année 2006. Elle aurait ensuite évoqué l'affaire dans cette même mesure. Et dans les circonstances de l'espèce, il se trouve qu'elle aurait alors été saisie exactement des mêmes moyens que ceux sur lesquels elle s'est effectivement prononcée, statuant par l'effet dévolutif de l'appel, après avoir omis de répondre au moyen tiré de l'irrégularité du jugement.

La difficulté, c'est que le raisonnement que nous venons de tenir repose en vérité sur une double fiction. La première réside dans le fait de supposer que la cour aurait apporté la bonne réponse au moyen tiré de l'irrégularité du jugement. Or dans l'hypothèse inverse, c'est-à-dire si la cour avait écarté le moyen tiré de l'irrégularité du jugement, à tort, il pourrait sembler un peu plus délicat de prétendre neutraliser son erreur en cassation. La seconde fiction réside dans la supposition que la cour aurait évoqué l'affaire plutôt que de la renvoyer au tribunal administratif. Car l'évocation est presque

2

□ CE 4 octobre 1961, Syndicat du personnel des services publics de la préfecture de la Seine et administrations annexes, n° 46004, au Recueil p. 536.

3

□ Pour une synthèse sur ce point voir CE 19 novembre 2008, Société Getecom, n° 292948, au Recueil.

4

□ Puisque telle est votre pratique constante en matière de contentieux fiscal : les conclusions dont est saisi le juge de l'impôt sont en principe divisibles par chef de rectification (voyez par exemple, en cassation, CE 14 février 1996, M. A..., n° 145756, au Recueil).

toujours une simple faculté du juge d'appel⁵, qui lui est ouverte dès lors qu'une partie a présenté des conclusions tendant à ce qu'il statue au fond⁶, mais qu'il peut fort bien ne pas utiliser.

Si nous soulignons cette double fiction, c'est pour bien mettre en évidence les différences qui distinguent la présente affaire du précédent *Société Elres*. Une première différence tient à ce que, dans ce précédent, vous vous êtes borné à redresser une erreur de droit commise par la cour administrative d'appel sur son office, en reconstituant dans quel état le litige lui aurait été soumis si elle n'avait pas commis cette erreur de droit, et en constatant que, le litige se présentant de la même manière, cette erreur de droit était dénuée d'incidence. Un tel redressement est plus constructif dans le cas de l'omission à statuer sur un moyen, dès lors qu'il implique de poser une hypothèse sur la réponse que le juge d'appel y aurait faite. Une seconde différence tient à ce que, dans l'affaire *Société Elres*, la cour avait évoqué à tort. Dans la reconstitution de l'état du litige que vous avez effectuée, c'est-à-dire en examinant de quelle manière il se serait présenté au juge d'appel par la voie de l'effet dévolutif, l'éventualité d'un renvoi au premier juge était exclue⁷. Ici, la configuration est inverse puisque la cour a statué à tort dans le cadre de l'effet dévolutif. Il est moins évident, dans cette configuration, d'affirmer que le litige « se présentait de manière identique ». Car si la cour avait correctement statué en annulant le jugement pour irrégularité, l'option d'un renvoi au tribunal lui aurait été ouverte⁸.

A la réflexion, cette seconde différence ne nous arrête pas.

Bien sûr, en cas d'irrégularité du jugement, un renvoi de l'affaire au tribunal administratif n'est pas indifférent dans le déroulement du litige. Un tel renvoi donne lieu

5

□ Dans le cas général, c'est une faculté : CE 4 mars 1966, Commissaire du gouvernement près la commission régionale des dommages de guerre de Paris, n° 64797, au Recueil. Dans le contentieux des contraventions de grande voirie, contentieux répressif, c'est une obligation : CE 14 juin 1967, Nouveau syndicat intercommunal pour l'aménagement de la vallée de l'Orge, n° 62609, aux tables du Recueil p. 905.

6

□ CE assemblée, 24 juin 1960, SARL « Le Monde », n° 42517, au Recueil p. 412 ; CE section, 6 décembre 1968, Ministre des armées c/ Sieur R..., n° 74284, au Recueil p. 626.

7

□ Puisqu'un tel renvoi, rappelons-le, est impossible dans le cadre de l'effet dévolutif de l'appel : CE section, 19 novembre 1999, Min. du budget c/ SARL « Occases », n° 184318, au Recueil.

8

□ Ce qui revient à se demander si la jurisprudence *Société Elres* est symétrique, c'est-à-dire si vous auriez jugé la même chose si la cour avait commis une erreur de droit sur son office en statuant dans le cadre de l'effet dévolutif de l'appel au lieu d'annuler le jugement pour irrégularité.

à nouvelle instruction, dans le cadre de laquelle les parties peuvent soulever de nouveaux moyens. Mais lorsque le juge d'appel est susceptible d'évoquer, ce qui était le cas en l'espèce puisque M. A... avait présenté des conclusions tendant à ce qu'il statue au fond, l'appelant doit s'attendre à ce qu'il utilise cette faculté. De sorte que dans ce cas, l'appelant n'a jamais, si vous nous passez l'expression, aucune « espérance légitime » d'obtenir un renvoi de l'affaire au premier juge. Il s'agit d'un pouvoir souverain du juge d'appel – qui d'ailleurs échappe au contrôle du juge de cassation⁹. Ce pouvoir, en pratique, n'est exercé que rarement : il n'y a lieu à renvoi, concrètement, que lorsque l'instruction n'est pas suffisamment approfondie, notamment lorsque le tribunal, à tort, s'est déclaré incompétent ou a jugé des conclusions irrecevables. Ce n'était nullement le cas en l'espèce. Aussi nous n'avons aucune difficulté à affirmer que le litige se présentait bien de manière identique au juge d'appel, qu'il statue par l'effet dévolutif de l'appel ou après avoir annulé le jugement pour irrégularité.

Reste toutefois la première différence que nous soulignons par rapport au précédent *Société Elres*. Elle n'est sans doute pas insurmontable. Toutefois, nous ne vous proposons pas d'explorer plus avant la voie d'une transposition de la jurisprudence *Elres* à notre affaire. Il nous semble en effet qu'il est possible d'aboutir à un résultat similaire par un raisonnement différent qui, tout en restant dans la logique de ce précédent, est beaucoup plus direct.

Il consisterait à juger que le moyen d'irrégularité du jugement soumis à la cour administrative d'appel était, dans les circonstances de l'espèce, inopérant, de sorte que la cour a pu s'abstenir d'y répondre sans entacher son arrêt d'irrégularité. Selon nous, cette inopérance découle précisément de ce que, du point de vue de la cour administrative d'appel, le litige se présentait identiquement, qu'elle annule le jugement pour irrégularité et évoque ou qu'elle ne l'annule pas et statue par la voie de l'effet dévolutif de l'appel. Dans un cas comme dans l'autre, elle se trouvait en effet saisie, nous l'avons dit, exactement des mêmes moyens. Et cela, sans qu'ait d'incidence en l'espèce, à notre avis, la circonstance qu'un renvoi de l'affaire au tribunal était théoriquement possible, dès lors qu'il était, nous l'avons dit, concrètement exclu.

Nous vous proposons donc de juger que, lorsque l'appelant soulève un moyen d'irrégularité du jugement alors que le litige se présente de manière identique selon que le juge d'appel statue dans le cadre de l'effet dévolutif de l'appel ou après avoir annulé le jugement pour irrégularité, la question du bien-fondé de ce moyen d'irrégularité est sans incidence sur le litige. Et que par suite, une cour administrative d'appel n'entache pas son arrêt d'irrégularité en s'abstenant de répondre à un tel moyen, qui est inopérant.

Une telle solution s'inscrirait au confluent de deux courants jurisprudentiels. Le premier qui tend à privilégier la voie, plus économe, de l'effet dévolutif de l'appel, par

9

⁹ CE 22 mars 1993, Centre hospitalier régional de Brest c/ Mme F..., n° 129052, au Recueil p. 79.

rapport à celle de l'annulation suivie de l'évocation – vos décisions *SNC Diamant et cie* du 25 avril 2003 et *Mlle M...* du 16 mai 2003, précitées, en sont deux illustrations particulièrement nettes. Le second qui exprime votre préoccupation, en tant que juge de cassation, d'éviter des annulations purement disciplinaires, presque frustratoires pourrait-on dire, lorsque le fond du litige a été bien traité – et votre décision *Société Elres* en est une manifestation très éloquente.

La solution proposée, par ailleurs, ne nous paraît ni particulièrement constructive ni particulièrement audacieuse. D'une part, elle implique simplement d'admettre que l'éventualité d'un renvoi de l'affaire au premier juge en cas d'annulation du jugement pour irrégularité doit s'apprécier d'un point de vue concret – et non dans l'absolu. D'autre part, elle n'aura pas vocation à s'appliquer dans un grand nombre de cas, les litiges se présentant différemment, la plupart du temps, selon que le juge d'appel est saisi par l'effet dévolutif ou après évocation – elle ne peut donc être interprétée comme un signal relativisant cette distinction.

Si vous nous suivez vous jugerez dans cette affaire que le moyen de cassation tiré de ce que la cour a omis de répondre au moyen d'irrégularité du jugement ne peut qu'être écarté, dès lors que ce moyen d'irrégularité était lui-même, dans les circonstances de l'espèce, inopérant devant le juge d'appel.

Par ces motifs nous concluons dans le sens qui suit :

1. Annulation de l'article 1^{er} de l'arrêt attaqué, ainsi que de l'article 3 en tant qu'il réforme le jugement du tribunal en ce qu'il a de contraire à l'article 1^{er} de l'arrêt ;
2. Renvoi de l'affaire, dans cette mesure, à la cour administrative d'appel ;
3. Rejet du pourvoi incident de M. A... et de ses conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.