N° 380459
M. B...

3e et 8e sous-sections réunies
Séance du 18 janvier 2016
Lecture du 12 février 2016

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

M. B... exerçait à titre individuel une activité de plombier. Cette activité a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre de la période du 1er janvier 2004 au 31 décembre 2005, à l'issue de laquelle des rehaussements en matière d'impôt sur le revenu et de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) lui ont été notifiés. Ces rehaussements ont été accompagnés de la majoration de 80 % pour manœuvres frauduleuses, prévue à l'article 1729 du code général des impôts (CGI).

M. B... a saisi le tribunal administratif de Cergy-Pontoise de deux litiges d'assiette, l'un en matière de TVA, l'autre en matière d'impôt sur le revenu. Le tribunal administratif a statué par un jugement unique : après avoir constaté un non-lieu à statuer partiel, il a rejeté le surplus des conclusions du contribuable. M. B... a fait appel devant la cour administrative d'appel de Versailles. Celle-ci, après avoir annulé le jugement pour irrégularité, a décidé d'évoquer. Elle a statué par deux arrêts distincts, dans le litige de TVA d'une part, dans le litige d'impôt sur le revenu de l'autre. Dans le litige de TVA, elle a prononcé une décharge partielle et rejeté le surplus des conclusions de M. B.... Celui-ci vous saisit d'un pourvoi en cassation à l'encontre de cet arrêt et de celui-ci seulement. N'est donc plus discuté, à hauteur de cassation, que le litige de TVA.

A l'appui de son pourvoi, M. B... soulève deux critiques, toutes deux intéressantes.

1. La première est dirigée contre les motifs par lesquels la cour a statué sur la régularité de la procédure ayant conduit à l'établissement des impositions en litige.

Vous savez que, parmi les garanties entourant la mise en œuvre d'une vérification de comptabilité, figure l'obligation pour le vérificateur de mettre le contribuable à même d'avoir avec lui un débat oral et contradictoire. C'est votre jurisprudence qui a déduit cette garantie de la nature de ce contrôle, au regard notamment de la circonstance qu'il se déroule, en principe, au sein même de l'entreprise qui fait l'objet de la vérification (CE section, 21 mai 1976, Sieur X…, n° 94052, au Recueil et à la RJF 7-8/1976 n° 344).

Vous avez ensuite précisé la manière dont cette garantie devait s'appliquer lorsque l'administration, parallèlement à la vérification de comptabilité, exerce ses autres pouvoirs de contrôle, et notamment les différents aspects de son droit de communication, qui lui permet d'obtenir divers renseignements ou documents de la part de tiers. Vous avez jugé que la garantie du débat oral et contradictoire s'impose lorsque l'administration, au cours de la vérification, consulte toute ou partie de la comptabilité tenue par l'entreprise vérifiée mais se trouvant chez un tiers ; en revanche, vous avez jugé que cette garantie ne joue pas lorsque

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

sont communiqués à l'administration des documents qui ne présentent pas le caractère de pièces comptables de l'entreprise vérifiée (CE 22 novembre 2006, Min. c/ M. et Mme B…, n° 280252, aux tables du Recueil et à la RJF 2/2007 n° 180).

Cette garantie du débat oral et contradictoire se distingue de celle, également dégagée par votre jurisprudence et ensuite codifiée à l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, qui impose à l'administration d'informer au préalable le contribuable de l'origine et de la teneur de renseignements obtenus de tiers qu'elle entend utiliser pour établir des impositions, et de lui communiquer, sur demande, les documents en sa possession qui constituent, le cas échéant, le support de ces renseignements. Ce n'est pas le respect de cette dernière garantie qui est débattue par le pourvoi. Seule est en cause la garantie du débat oral et contradictoire, propre à la vérification de comptabilité.

En l'espèce, au vu des faits relevés par l'arrêt attaqué, qui n'est pas argué de dénaturation, que s'est-il passé ?

Le vérificateur, après l'engagement de la procédure de vérification de comptabilité de l'entreprise individuelle de plomberie exploitée par M. B..., a exercé le droit de communication de l'administration fiscale à l'égard des établissements bancaires, pour obtenir de deux d'entre eux, la Caisse régionale du crédit agricole de Paris et d'Ile-de-France et la Banque postale, les relevés de deux comptes courants ouverts au nom de M. B.... L'examen de ces comptes a révélé qu'il s'agissait de comptes « mixtes », c'est-à-dire utilisés par le contribuable à la fois à des fins personnelles et à des fins professionnelles, pour encaisser des chèques émis par des clients de son entreprise. Au vu, notamment, de ces éléments, le vérificateur a rejeté la comptabilité présentée comme dénuée de valeur probante et a procédé à la reconstitution du chiffre d'affaires.

Devant la cour, M. B... soutenait que le vérificateur avait entaché la procédure de vérification d'irrégularité en s'abstenant de soumettre les relevés de compte obtenus au débat oral et contradictoire. La cour, s'appuyant sur votre jurisprudence du 22 novembre 2006, a écarté le moyen au motif que ces relevés de comptes ne présentaient pas le caractère de pièces de la comptabilité de M. B... détenues par un tiers. Ce motif est critiqué par un moyen d'erreur de droit que nous allons vous inviter à écarter.

Au préalable, on peut se demander s'il n'y aurait pas lieu de requalifier le moyen en erreur de qualification juridique des faits. Seule l'erreur de droit est soulevée mais l'argumentation soumise à l'appui du moyen revient à critiquer le refus opposé par la cour de regarder les relevés de comptes obtenus par le vérificateur comme des éléments de la comptabilité de M. B.... Ce qui revient à poser la question de votre contrôle, en cassation, sur la notion de « pièces comptables de l'entreprise vérifiée », au sens et pour l'application de votre jurisprudence du 22 novembre 2006. Question qui nous paraît inédite[1] et, en tout cas, qui n'a donné lieu à aucune décision publiée au Recueil ou mentionnée dans ses tables. La réponse n'est pas tout à fait évidente mais dès lors, d'une part, que la notion qu'il s'agit de contrôler présente une certaine densité juridique et, d'autre part, qu'elle commande le champ d'application d'une garantie offerte au contribuable, nous penchons plutôt pour un contrôle de qualification juridique des faits. Ceci dit, si vous ne souhaitez pas prendre position sur cette

[1] Dans CE 26 janvier 2011, M. W…, n° 311808, au Recueil sur un autre point, RJF 4/2011 n° 489, vous écartez un moyen d'erreur de qualification juridique des faits ; dans CE 19 février 2014, Min. c/ M. B…, n° 348062, inédite au Recueil, RJF 5/2014 n° 472, vous accueillez un moyen d'erreur de droit.

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

question dans la présente affaire, rien ne vous oblige à requalifier le moyen – vous pouvez vous contenter de l'examiner tel qu'il se présente, c'est-à-dire comme un moyen d'erreur de droit.

M. B... se prévaut à son appui de votre jurisprudence selon laquelle les relevés d'un compte bancaire utilisé par un contribuable à des fins professionnelles, fût-ce partiellement, font partie des pièces justificatives de ses dépenses et de ses recettes professionnelles, et présentent dès lors le caractère de documents comptables : voyez CE 5 mars 1986, M. D…, n° 47877, inédite au Recueil, RJF 5/1986 n° 522 ; CE 3 décembre 1990, M. L…, n° 66385, aux tables du Recueil sur un point connexe, RJF 2/1991 n° 205 ; CE 18 novembre 1991, M. L…, n° 82062, inédite au Recueil, RJF 1/1992 n° 97. Nous entendons bien l'argument mais nous croyons qu'il est impropre à convaincre du bien-fondé du moyen soulevé. Ces décisions ont en effet été rendues pour l'application de la règle interdisant en principe les emports de documents comptables – autre garantie entourant la vérification de comptabilité, destinée à empêcher que le vérificateur transforme ce contrôle sur place en un contrôle effectué depuis son bureau, tout en privant l'entreprise vérifiée de documents qui constituent sa propriété. Nous n'avons aucun doute que les relevés de comptes professionnels ou de comptes mixtes que détient l'entreprise vérifiée sont, dès lors que sa comptabilité retrace certains des mouvements qui les affectent, des pièces justificatives de cette comptabilité. Toutefois, il n'est pas question, en l'espèce, de relevés de compte détenus par l'entreprise vérifiée mais de *copies* de ces relevés obtenues par le vérificateur auprès de tiers – les établissements bancaires auprès desquels ces comptes avaient été ouverts.

N'est donc pas en cause un élément de la comptabilité de l'entreprise vérifiée – alors même que les copies consultées par le vérificateur sont, ni plus ni moins, des doubles des relevés de compte détenus par M. B.... Vous avez déjà été confronté à cette hypothèse dans laquelle le vérificateur se procure chez un tiers, par l'exercice de son droit de communication, des documents qui entretiennent un rapport d'identité parfaite avec les pièces comptables de l'entreprise vérifiée. C'était précisément le cas dans l'affaire du 22 novembre 2006, le vérificateur ayant obtenu communication, auprès des fournisseurs de l'entreprise vérifiée, des doubles des factures originales dont celle-ci avait été destinataire : vous avez jugé que ces doubles ne constituaient pas des éléments de la comptabilité de l'entreprise vérifiée. Même solution dans le cas inverse dans lequel le vérificateur se procure, auprès des clients de l'entreprise vérifiée, les originaux des factures émises par celle-ci, adressés à ses clients : il ne s'agit pas là de pièces comptables de l'entreprise vérifiée (CE 19 février 2014, Min. c/ M. B…, n° 348062, inédite au Recueil, RJF 5/2014 n° 472[2]).

Vous n'avez pas eu jusqu'à présent à trancher le cas des relevés de comptes professionnels ou mixtes mais nous ne voyons aucune raison de vous inviter à vous écarter de la logique constamment suivie depuis 2006 par votre jurisprudence. Claire Legras l'avait parfaitement exposé dans ses conclusions[3] sur la décision du 19 février 2014 : il s'agit de maintenir la distinction entre deux pouvoirs de contrôle distincts de l'administration, vérification de comptabilité d'une part, droit de communication de l'autre, qui ne sont pas entourés des mêmes garanties. Le droit de communication peut être utilisé par le vérificateur en cours de vérification, à des fins de recoupement des informations recueillies dans le cadre de cette vérification notamment, sans que les garanties propres à celle-ci ne s'étendent à

[2] Voir aussi, dans la même configuration, CE 9e sous-section jugeant seule, 25 septembre 2014, Min. c/ M. et Mme G…, n° 370582, inédite au Recueil.
[3] Disponibles sur ArianeWeb (http://www.conseil-etat.fr/Decisions-Avis-Publications/Decisions/ArianeWeb).

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

l'exercice du droit de communication. La seule réserve, expressément prévue par votre jurisprudence du 22 novembre 2006, tient à l'hypothèse dans laquelle l'administration exerce son droit de communication pour consulter tout ou partie de la comptabilité tenue par l'entreprise vérifiée mais se trouvant chez un tiers[4] – réserve à laquelle il faut évidemment ajouter, comme toujours, celle d'un éventuel détournement de procédure.

Si vous nous suivez vous écarterez la première critique du pourvoi en jugeant que la cour n'a pas commis d'erreur de droit – et pas plus, si vous souhaitez afficher ce degré de contrôle, d'erreur de qualification juridique des faits.

2. La seconde critique soulevée par M. B... vise les motifs de l'arrêt par lesquels la cour a confirmé l'application des majorations de 80 % pour manœuvres frauduleuses.

Il soulève sur ce point, tout à la fois, une erreur de droit, une insuffisance de motivation et une erreur de qualification juridique des faits. Ces deux derniers moyens sont étroitement liés, M. B... reprochant à la cour d'avoir insuffisamment caractérisé l'existence de manœuvres frauduleuses.

Il y a manœuvres frauduleuses au sens de l'article 1729 du CGI si deux éléments sont réunis :

- d'une part, la conscience de la part du contribuable d'éluder l'impôt, élément intentionnel, subjectif, qui est aussi mobilisé pour caractériser la notion de mauvaise foi ou de manquement délibéré donnant lieu à l'application des pénalités de 40 % également prévues à l'article 1729 ;
- d'autre part, la création d'apparences de nature à égarer l'administration dans l'exercice de ses pouvoirs de contrôle, élément objectif (voir sur cette définition des manœuvres frauduleuses par exemple CE 8 janvier 1997, M. F…, n° 139711, aux tables du Recueil et à la RJF 3/1997 n° 195).

Pour admettre l'existence en l'espèce de manœuvres frauduleuses, la cour a relevé, d'une part, qu'un compte bancaire dont l'existence n'avait pas été révélée au vérificateur a été utilisé par le contribuable pour dissimuler des recettes, pour des montants élevés, d'autre part, que la comptabilité présentée ne faisait pas apparaître l'intégralité des prestations effectuées par l'entreprise. La cour a déduit de ces éléments que le contribuable avait cherché à égarer l'administration et à restreindre ses possibilités de contrôle.

La critique d'erreur de droit du pourvoi est difficile à accueillir, dès lors que la cour a bien vérifié les deux conditions à la réunion desquelles est subordonnée la caractérisation de manœuvres frauduleuses : d'une part une intention de dissimuler de la matière imposable, d'autre part l'existence d'actes de nature à égarer l'exercice par l'administration de ses pouvoirs de contrôle.

En revanche, nous croyons fondé le moyen d'erreur de qualification juridique des faits – telle est bien l'étendue de votre contrôle en cassation, même si nous n'avons pas trouvé de décision publiée au Recueil ou mentionnée dans ses tables sur ce point (mais voyez la décision du 8 janvier 1997 précitée ainsi que, pour les majorations exclusives de bonne foi,

[4] Très souvent, le juge judiciaire, à la suite d'une saisie intervenue dans le cadre d'une procédure pénale : voir par exemple CE 13 novembre 1996, Min. c/ Sarl Au Cheval Blanc, n° 148578, aux tables du Recueil, RJF 1/1997 n° 54 ; CE 2 octobre 2002, Min. c/ Mlle de N…, n° 224786, au Recueil, RJF 12/2002 n° 1399.

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

CE 3 septembre 2008, SA Jules Béchet, n° 300998, aux tables du Recueil, RJF 12/2008 n° 1392[5]).

Aucun des deux éléments relevés par la cour ne nous semble en effet caractériser la mise en place par le contribuable d'apparences de nature à égarer l'administration dans l'exercice de ses pouvoirs de contrôle. L'omission, dans la comptabilité, d'une partie importante des recettes de l'entreprise, versées sur un compte bancaire dont les mouvements ne sont pas retracés dans cette comptabilité, peut sans doute caractériser une intention délibérée de dissimuler cette matière imposable. En revanche, nous voyons mal en quoi ce comportement est de nature à entraver l'exercice par l'administration de ses pouvoirs de contrôle.

Certes, la cour a également relevé que l'existence du compte bancaire sur lequel le contribuable a versé une partie des recettes de son entreprise individuelle n'avait pas été révélée au vérificateur. Mais cette circonstance est, en toute rigueur, inopérante pour retenir l'existence de manœuvres frauduleuses. Comme votre décision du 8 janvier 1997 le relève expressément, s'agissant d'une majoration qui a pour objet de sanctionner une inexactitude ou une omission déclarative, le comportement du contribuable doit être apprécié à la date à laquelle il souscrit ses déclarations. Son attitude lors des opérations de contrôle n'entre donc pas, en principe, en ligne de compte – vous pouvez voir, pour un rappel de ce point, dans une affaire concernant les pénalités pour manquement délibéré, CE 27 juin 2012, Min. c/ M. D…, n° 342991, aux tables du Recueil et à la RJF 10/2012 n° 932.

Cet élément mis à part, ce que la cour reproche au contribuable se résume au fait de n'avoir pas retracé en comptabilité l'encaissement d'une partie importante de ses recettes. Bien sûr, la comptabilité d'une entreprise constitue un moyen de contrôle, par l'administration, de l'exactitude des déclarations qu'elle a souscrites. Toutefois, la comptabilité de l'entreprise est également l'objet même de son contrôle : l'examen critique des documents et pièces comptables de l'entreprise fait partie intégrante de la vérification de comptabilité[6].

Et c'est bien pour cette raison, nous semble-t-il, que vous ne regardez pas de « simples » lacunes, omissions ou irrégularités comptables comme suffisant à caractériser l'existence de manœuvres frauduleuses : voyez par exemple, dans le cas de dissimulations de recettes et d'irrégularités commises dans la tenue d'une comptabilité, CE 27 juillet 1979, n° 6717 et 6718, inédite au Recueil, RJF 11/1979 n° 662 ; dans le cas de l'omission de comptabiliser une fraction des achats et de déclarer les recettes correspondantes, CE 15 juin 1987, M. F…, n° 54965, inédite au Recueil, RJF 8-9/1987 n° 864 ; ou encore dans le cas d'un contribuable qui ne tient aucun inventaire des stocks et n'enregistre pas en comptabilité la totalité de ses opérations commerciales, CE 29 juin 1988, M. C…, n° 50885, également inédite au Recueil, RJF 10/1988 n° 1123.

[5] Voir aussi par analogie, au contentieux général, CE 13 novembre 2013, Société Powersource Computer Systems, n° 351066, aux tables du Recueil : contrôle de qualification juridique, à partir des faits souverainement appréciés par les juges du fond, de la question de savoir si des pratiques revêtent le caractère de manœuvres frauduleuses au sens des dispositions de l'ancien article L. 920-9 du code du travail.

[6] Voyez par exemple CE 25 juin 2012, Min. c/ société Yvelines Sols Industriels, n° 332089, aux tables du Recueil et à la RJF 10/2012 n° 934 ; CE section, 6 octobre 2000, SARL Trace, n° 208765, au Recueil et à la RJF 12/2000 n° 1497 ; CE 3 juin 1983, Min. du budget c/ M. X…, n° 34253, RJF 8-9/1983 n° 997.

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

En revanche, vous jugez que sont constitutifs de manœuvres frauduleuses les agissements d'un contribuable consistant à effectuer de nombreux achats et ventes réglés en espèces, sans que soient enregistrées dans les écritures comptables les opérations correspondantes, de façon à minorer le montant des opérations réalisées par l'entreprise et à rendre plus difficile le contrôle de l'administration : CE 27 septembre 1991, M. R…, n° 64005, inédite au Recueil, RJF 11/1991 n° 1411. Même solution dans le cas d'une société qui s'était abstenue de porter en comptabilité une partie importante de ses achats et dont la gérante dissimulait, d'une part, ces achats en les réglant au moyen de mandats-poste et, d'autre part, les recettes sociales en les encaissant à son compte personnel : CE 4 février 1985, n° 39600, inédite au Recueil, RJF 4/1985 n° 595. La différence avec les précédentes décisions citées s'explique très bien : lorsque le contribuable s'abstient tout à la fois de comptabiliser une partie de ses achats et une partie de ses ventes, l'examen critique de la comptabilité ne permet pas au vérificateur d'y identifier des incohérences et l'efficacité de la vérification de comptabilité s'en trouve réduite. Vous retenez également, bien sûr, la qualification de manœuvres frauduleuses lorsque le contribuable porte dans sa comptabilité des mentions fictives ou falsifiées (CE 6 mars 1981, M. S…, n°s 20018 et 20376, inédite au Recueil, RJF 5/1981 n° 482) ou encore lorsqu'il tient une comptabilité occulte (CE 9 novembre 1981, M. H…, n° 19500, inédite au Recueil, RJF 1/1982 n° 110).

Rien de tel dans le cas de M. B..., à qui il est reproché de s'être abstenu de porter en comptabilité une partie de ses recettes, encaissées sur un compte ouvert à son nom. Nous aurions peut-être hésité s'il avait procédé à ces encaissements sur un compte ouvert au nom d'un tiers. Mais au regard des éléments de fait relevés par la cour, nous pensons que la qualification de manœuvres frauduleuses n'est pas justifiée et nous vous invitons à accueillir le moyen d'erreur de qualification juridique des faits du pourvoi. L'argumentation du ministre en défense au pourvoi est d'ailleurs assez faible sur ce point. Il se contente de citer une décision de votre 9e sous-section jugeant seule[7], restée inédite aussi bien au Recueil qu'à la Revue de jurisprudence fiscale et à Droit fiscal. Si celle-ci paraît effectivement retenir une conception large des manœuvres frauduleuses, cela s'explique peut-être par la circonstance qu'était en cause l'encaissement de recettes professionnelles sur un compte ouvert à l'étranger, que le contribuable avait dissimulé alors qu'il était tenu de le déclarer. Et quoiqu'il en soit cette décision ne vous lie nullement, en tout état de cause.

Par ces motifs nous concluons dans le sens qui suit :

1. Annulation de l'article 3 de l'arrêt attaqué, en tant qu'il rejette les conclusions de M. B... tendant à la décharge des pénalités pour manœuvres frauduleuses dont ont été assortis les rappels de TVA restant en litige ;

2. Renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel, dans la mesure de la cassation prononcée ;

3. Mise à la charge de l'Etat d'une somme de 3 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

4. Rejet du surplus des conclusions du pourvoi.

[7] CE 9e sous-section jugeant seule, 30 décembre 2010, M. D…, n° 318327.

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