

N° 398730

M. C...

10ème et 9ème chambres réunies

Séance du 18 septembre 2017

Lecture du 11 octobre 2017

CONCLUSIONS

Mme Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public

Cette affaire pose une question intéressante d'étendue du droit de communication dont bénéficie l'administration fiscale. Bien que de portée purement rétrospective, elle est pimentée par l'existence pour la période en litige d'un cafouillage législatif et surtout par le fait qu'elle concerne les casinos.

C'est en effet parce qu'il fréquente le casino d'Enghien-les-Bains que M. C... s'est vu mettre à sa charge, dans le cadre de la procédure de taxation d'office, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu. Car qui dit casino dit registre des joueurs, dans lequel le casino consigne leur identité lorsqu'ils échangent des modes de paiement au-delà d'un montant fixé par décret. Ayant fait usage de son droit de communication pour obtenir ce registre, l'administration a constaté des discordances entre les transactions opérées par M. C... et ses disponibilités déclarées. Elle en a conclu à l'existence de revenus d'origine indéterminée dont elle a déterminé le montant à l'aide des données consignées dans le registre des joueurs. C'est la contestation de ces impositions qui a conduit l'intéressé devant vous, à l'occasion d'un pourvoi contre un arrêt de la CAA de Versailles.

Outre un moyen de dénaturation qui ne vous retiendra pas – la cour n'a pas commis d'erreur grossière en estimant que les mentions illisibles du passeport n'établissaient pas que l'intéressé se trouvait au Mali et non au casino à la date dite – le pourvoi pivote sur une contestation unique. Elle est tirée de ce que la cour s'est trompée en jugeant que l'administration avait le droit de se fonder sur le registre des joueurs au titre de son droit de communication. La contestation se divise en deux branches : d'une part, le document ne serait pas dans le champ de l'article L. 85 du livre des procédures fiscales (LPF) relative au droit de communication ; d'autre part, l'article R. 564-2-2 du code monétaire et financier faisait obstacle à son utilisation par l'administration fiscale.

Nous vous avons dit que la question est purement rétrospective : c'est parce que dans sa version en vigueur, l'article L. 84 C du LPF dispose expressément que : « Les casinos (...) sont tenus de communiquer à l'administration, sur sa demande, les informations consignées en vertu de l'article L. 561-13 du code monétaire et financier. (...) l'administration peut utiliser ces informations pour l'exercice de ses missions. ». Cette inscription dans la loi a pour origine un pataquès législatif, amorcé dès la création du registre des joueurs de casino.

Cette création intervient du fait de la loi n° 90-614 du 12 juillet 1990 relative à la participation des organismes financiers à la lutte contre le blanchiment des capitaux provenant

du trafic des stupéfiants. Elle prévoit en son article 18 que « Les casinos qui échangent des moyens de paiement, des jetons ou plaques ou qui acceptent les jetons ou plaques d'autres casinos sont tenus d'enregistrer les noms et adresses des joueurs qui échangent ou apportent des jetons et plaques pour une somme supérieure à un montant fixé par décret. » Ainsi que l'indique l'intitulé de la loi, l'objectif était de permettre une traçabilité des sommes et des joueurs dans l'objectif de lutter contre le blanchiment de l'argent de la drogue, dont les casinos sont une lessiveuse bien connue. Ces dispositions ont été codifiées à l'article L. 564-1 du code monétaire et financier, puis déplacées par la loi du 23 janvier 2006, sans modification, à l'article L. 565-1 de ce code. A l'époque, l'article R. 564-2-2 du même code¹, précisait que « Les informations portées sur le registre prévu à l'article L. 565-1 ne peuvent être utilisées qu'à des fins de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme². Ces informations font mention des sommes apportées ou échangées par le joueur. » C'est ce premier état du droit qui est applicable aux impositions en litige.

Cette architecture est modifiée, dans un deuxième état du droit, par l'ordonnance n° 2009-104 du 30 janvier 2009 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme. Celle-ci, dont l'objet était de transposer la troisième directive blanchiment³, a en effet fait le choix de fusionner les articles L. 565-1 et R. 564-2-2 du code monétaire et financier dans un nouvel article L. 561-13, prévoyant que « Les casinos sont tenus, après vérification (...) de l'identité des joueurs, procéder à l'enregistrement de leurs noms et adresses lorsqu'ils échangent tous modes de paiement (...) dont le montant excède un seuil fixé par décret. Ces informations, qui ne peuvent être utilisées à d'autres fins que celles prévues au présent chapitre, sont consignées sur un registre spécifique et doivent être conservées pendant cinq ans. » La restriction de l'usage à des fins de lutte contre le blanchiment a donc été remontée au niveau législatif.

Cette modification a mis dans l'embarras l'administration fiscale, qui avait pris l'habitude de recourir au registre des joueurs, qu'elle estimait relever du champ de son droit de communication, pour les besoins de son activité. Aussi a-t-elle sollicité l'intervention d'une nouvelle disposition législative permettant de renouer avec cette pratique. C'est l'article L. 84 C du LPF que nous évoquions tout à l'heure et qui, dans ce troisième état du droit, impose aux casinos de communiquer le registre de l'article L. 561-13 à l'administration fiscale dans le cadre du droit de communication, c'est-à-dire pour l'établissement de l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts.

De l'exposé de ces tribulations législatives, on ressort avec deux certitudes : d'une part, dans le deuxième état du droit – limitation de l'usage du registre posé par la loi et absence de disposition *ad hoc* au LPF – la législation propre au registre faisait obstacle à son usage par l'administration fiscale ; d'autre part, dans le dernier état du droit, l'article L. 84 C rend assurément cet usage fiscal possible. L'incertitude porte sur le premier état du droit, quand ne coexistaient que les dispositions générales du LPF et la disposition réglementaire du code monétaire et financier.

¹ Sur la légalité du décret n° 92-362 du 1^{er} avril 1992 pris pour l'application de la loi de 1990 et fixant initialement le contenu du registre, CE, 25 mai 1994, *Casinos de France*, n° 137961, p.).

² Cette limitation trouve son origine dans l'article 3 du décret n° 2006-736 du 26 juin 2006 relatif à la lutte contre le blanchiment de capitaux et modifiant le code monétaire et financier.

³ Directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil, du 26 octobre 2005, relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.

Pour déterminer ce que l'administration fiscale pouvait faire du registre des joueurs à cette époque, il convient d'abord de déterminer s'il relevait du champ de l'article L. 85 du LPF. Celui-ci, dans sa version applicable, imposait aux commerçants [donc aux casinos] de communiquer à l'administration, sur sa demande, les livres dont la tenue est rendue obligatoire par le titre II du livre 1er du code de commerce ainsi que tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses.

A première vue, ces dispositions ne visent que les documents à vocation comptable ; or le registre des joueurs n'a pas cette vocation. Toutefois, votre jurisprudence a peu à peu développé une acception extensive des documents soumis au droit de communication. Par une décision de Section *SARL Trace* (CE Sect., n° 208765, p. et RJF 12/00 n° 1497), vous avez jugé que le droit de communication a pour objet de permettre au service de demander à un tiers, ou éventuellement au contribuable lui-même, de manière ponctuelle, des renseignements disponibles sans que cela nécessite d'investigation particulière, ou de prendre connaissance échéant, copie de certains documents existants qui se rapportent à l'activité professionnelle de la personne auprès de laquelle ce droit est exercé. Vous l'avez ce faisant distingué de la vérification de comptabilité, et au regard des contraintes procédurales qui s'appliquent, beaucoup moins lourdes dans le cadre du droit de communication, et quant au champ des pièces consultables à ce titre, n'ayant pas pour le droit de communication à être comptables par vocation. Cette conception extensive – les documents doivent simplement se rapporter à l'activité professionnelle du détenteur – et finaliste – ils sont communicables dès lors qu'utiles à l'établissement, au contrôle ou au recouvrement d'un impôt, a été confirmée, s'agissant des documents détenus par les commerçants. Vous avez jugé que les documents dont la communication peut être demandée par l'administration fiscale sur le fondement de l'article L. 85 comprennent non seulement les documents comptables et financiers, mais aussi les documents de toute nature pouvant justifier le montant des recettes et dépenses (CE, 11 avril 2014, *S...*, n° 354314, T. p. et RJF 7/14 n° 705⁴). Cette inclusion jurisprudentielle des documents n'ayant pas vocation comptable a, postérieurement, été codifiée dans la version de l'article L. 85 applicable au 1^{er} janvier 2015. Elle s'inspirait, du reste, de la solution retenue à propos du droit de communication exercé auprès des membres des professions non commerciales, pour laquelle a été jugé, alors que la lettre de l'article L. 86 du LPF est plus resserrée, que les « pièces annexes au versement 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, ce qui exclut certes les plans d'un immeuble, mais inclut les devis descriptifs de travaux (CE, 5 mai 2008, *B...*, n° 291229, T. p. 668, aux conclusions contraires de Claire Landais qui plaidait pour une approche restrictive). Vous aviez également jugé dans le champ de l'article L. 85 qu'une correspondance commerciale entrait dans le champ du droit de communication.

Dans ces conditions, et au vu de l'orientation prise par la décision *S...*, n° 354314, il nous semble que la circonstance que le registre des joueurs n'ait pas une vocation comptable ne suffit pas à le soustraire au droit de communication. Or dès lors qu'il mentionne le montant

⁴ Vous avez estimé à cette occasion que la décision CE, 18 décembre 1968, *Société des agences de Provence*, n° 70331, p. centré sur les pièces comptable, ne valait pas pour les professions commerciales, et que la décision CE, 26 novembre 1984, *M...*, n° 35104, T. p. excluant la communication à l'administration fiscale d'un « livre de police » dont la tenue est exigée des brocanteurs ne le faisait qu'au vu des circonstances de l'espèce, parce que la demande de communication avait été précédée d'un avis de passage évoquant uniquement les « pièces comptables », et que la demande de communication du livre excédait donc les termes de cet avis. Depuis, le LPF a malgré tout prévu une disposition expresse pour prévoir explicitement la communication de ce registre.

des sommes apportées ou échangées par le joueur, il est bien de nature à rendre compte et à justifier des dépenses et recettes du casino. Comme il est évidemment en lien avec l'activité professionnelle des casinos, il nous semble que, dans le cadre de la jurisprudence extensive qui est la vôtre, il est saisi par le droit de communication de l'article L. 85 du LPF (v. en ce sens CAA Lyon, 16 avril 2007, *M. P...*, N° 03LY02087, RJF 11/07 n° 1287, à propos du « relevé des sommes » engagées par un joueur).

Reste à déterminer si, cette inclusion dans le champ de l'article L. 85 étant acquise, l'article R. 565-2-1 du CMF alors en vigueur, précisant que les informations portées sur le registre ne pouvaient être utilisées qu'à des fins de lutte contre le blanchiment, faisait par lui-même obstacle à l'utilisation du registre par l'administration fiscale, sauf à ce qu'elle établisse que les revenus litigieux procèdent d'un blanchiment. C'est ce qu'avait jugé la CAA de Versailles dans une précédente décision (CAA Versailles 7-7-2015 n° 14VE00024, 3e ch. : RJF 12/15 n° 1034).

Cette solution peut paraître étrange dans la mesure où une disposition réglementaire, même spéciale, peut difficilement faire échec à une disposition législative. Or si l'on estime que l'article L. 85 du LPF permet la communication du registre des joueurs, alors mécaniquement, l'article L. 81 l'autorise mécaniquement à en faire usage sans restriction pour l'établissement de l'impôt. En réalité, les deux montages juridiques permettant de juger que l'article en R du CMF empêche l'usage fiscal consistent soit à le faire rétroagir sur l'inclusion du registre dans le champ du LPF, au motif qu'il lui confère une coloration à ce point non comptable qu'il ne serait pas une pièce justificative même au sens de cet article, soit à estimer qu'il ne fait qu'explicitement une limitation de son usage qui découlerait directement de la loi instaurant le registre.

Deux arguments pourraient plaider en ce sens. D'une part, il est clair qu'en instaurant le registre des joueurs, le législateur, qui n'avait en tête que la lutte contre le blanchiment, lui a assigné une vocation exclusivement tournée vers cet objectif. Il n'est pas innocent à cet égard que les dispositions en cause figurent dans un chapitre du CMF consacré aux obligations relatives à la lutte contre le blanchiment, au titre des obligations de vigilance à l'égard de la clientèle. D'autre part, l'élévation ultérieure de cette limitation d'usage au niveau législatif semble révéler *a posteriori* que l'intention des auteurs du texte était *ab initio* de ne permettre que cet usage.

Ces arguments sont toutefois ténus et, pour une part, réversibles. Si l'on s'attache à l'intention des auteurs du CMF, rien n'indique qu'elle ait été dirigée contre l'administration fiscale et l'on ressort – sans certitude – plutôt avec l'idée qu'elle vise à éviter que les casinos ne s'en servent pour des usages commerciaux. Elle a en tous cas cet effet et, dès lors que limiter les usages commerciaux relève de la loi, la fragilité du texte réglementaire assis sur une vocation du document implicitement posée par le législateur suffit à expliquer l'élévation législative ultérieure, qu'on ne saurait présumer dirigée contre l'article L. 85. En outre, cet article est indifférent à la vocation initiale des documents qu'il saisit : y faire échec ne peut *a fortiori* se concevoir que par le biais d'un interdit législatif explicite. Quant à la création de l'article L. 84 C, elle ne suffit pas à révéler en creux l'exclusion du registre des joueurs du champ de L. 85 dès l'origine, puisqu'elle ne fait que colmater la brèche créée en cours de route par l'article L. 561-13 du CMF.

Bref, il nous semble que le pouvoir législatif a d'abord pêché par excès de silence, en oubliant de préciser que l'usage du registre par les casinos n'était pas libre, avant de s'égarer par excès, en prévoyant une restriction législative dont il n'avait manifestement pas conscience qu'elle touchait l'administration fiscale. En l'absence de tout indice indiquant que la disposition législative d'origine ait entendu faire échec à l'article L. 85, et alors que la fin de l'histoire révèle même que l'équilibre législatif souhaité autorise l'utilisation de ce registre à des fins fiscales classiques, nous ne sommes guères encline à verser dans une lecture constructive des textes faisant produire au décret, par surinterprétation de la loi, le pouvoir de faire échec à une disposition en L. du LPF.

PCMNC – Rejet.