

N° 429487
SCI Péronne

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 7 septembre 2020
Lecture du 21 septembre 2020

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, rapporteur public

La principale question posée par cette affaire est celle de l'applicabilité à la procédure d'imposition de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (CDFUE), relatif au droit à une protection juridictionnelle effective¹.

La SCI Péronne exerce une activité de location de bâtiments à usage industriel situés dans la commune du même nom. Son gérant et détenteur de 90 % du capital est M. Gilbert B..., bien connu de vos formations de jugement (cf. CE, 18 mai 2016, n° 397826, Inédit : 10 mai 2017, n° 408917, Inédit ; 7 février 2018, n° 402034, Tab. ; 27 juin 2018, n° 411301, Rec. : RJF, n° 10/18). M. B... était au nombre des clients de la banque HSBC dont la liste, saisie par le procureur de la République de Nice dans le cadre d'une perquisition opérée sur commission rogatoire internationale de la justice suisse, a été communiquée à l'administration fiscale française en application de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales (LPF). Après avoir exploité ces fichiers, l'administration fiscale a porté plainte et M. B... a été mis en examen pour divers chefs d'infraction dont la fraude fiscale et l'escroquerie en bande organisée le 12 juin 2012. C'est dans le cadre de l'instruction de cette plainte que divers documents et témoignages, qui ont été communiqués par le magistrat instructeur à l'administration fiscale entre le 9 juillet et le 22 novembre 2012, ont attesté de l'existence d'un système de fausse facturation dans deux sociétés gérées par M. B..., la SCI l'Immobilière de l'Oise et la SCI Péronne. S'agissant de cette dernière, l'administration fiscale a procédé à un contrôle sur pièces portant sur les années 2009 et 2010, à l'issue duquel elle a remis en cause la réalité de plusieurs prestations de travaux dont la SCI avait déduit la TVA. Des rappels de TVA à hauteur de 20 321 euros en droits, assortis d'une majoration de 80 % pour manœuvres frauduleuses, ont été mis en recouvrement le 28 août 2013. Par l'arrêt attaqué du 5 février 2019, la cour administrative d'appel de Douai a confirmé le rejet de la requête de la SCI

¹ Sur cette formulation issue de la jurisprudence européenne, cf. notamment CJUE, Grande chambre, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund SA*, C-682/15, §54.

tendant à la décharge de ces rappels. Notons que dans le cadre de l'imposition personnelle de M. B..., vous avez confirmé de manière définitive le rehaussement des revenus fonciers à raison des mêmes faits par votre décision du 27 juin 2018.

1. La SCI soutient en premier lieu que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'article 47 de la CDFUE n'était pas applicable à la procédure d'imposition. La SCI soutenait devant les juges du fond que ces dispositions avaient été méconnues faute pour l'administration de lui communiquer l'intégralité des pièces du dossier pénal auquel elle avait eu accès. La cour a considéré que ces dispositions ne sont invocables qu'à l'occasion d'une procédure devant un tribunal et que la procédure d'établissement des droits n'est pas une procédure juridictionnelle.

1.1. L'article 47 de la Charte, intitulé « droit à un recours effectif et à accéder à un recours impartial », est une sorte de condensé des articles 6.1 et 13 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CESDH) et la CJUE juge qu'il « assure, dans le droit de l'Union, la protection conférée par l'article 6, paragraphe 1, et l'article 13, de la CEDH » (Grande chambre, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund SA*, C-682/15, §54). Selon ses deux premiers alinéas :

« Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article.

Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter. »

Vous n'avez encore guère eu l'occasion de développer votre jurisprudence sur l'application de ces dispositions, vos décisions en faisant mention se bornant le plus souvent à écarter les moyens les invoquant en les amalgamant avec ceux tirés de la méconnaissance de l'article 6.1 ou de l'article 13 de la CESDH, sans leur conférer de substance propre². La spécificité de la présente affaire est que l'article 47 de la Charte y est invoqué dans un domaine où l'article 6.1 de la Convention ne pourrait trouver application : en effet, le juge de l'impôt ne statue pas en matière pénale, sauf lorsqu'il se prononce sur les pénalités fiscales (CE, Sect., Avis, 31 mars 1995, *Ministre du budget c/ S.A.R.L. Auto-Industrie Méric et autre*, n° 164008, Rec.), et ne tranche pas des contestations sur des droits et obligations à caractère civil (CEDH, Grande chambre, 12 juillet 2001, *Ferrazzini c/ Italie*, n° 44759/98 ; CE, 21 décembre 2001, *SCI Le Complexe*, n° 211663, Rec.). L'article 47 de la Charte n'est pas restreint à ces matières et en vertu de l'article 51, il s'applique dès lors que les Etats membres mettent en œuvre le droit de l'Union. Tel est le cas en matière de TVA (CJUE, Grande chambre, 26 février 2013, *Åkerberg*

² Cf. cependant quelques exceptions : CE, 14 novembre 2018, *GAEC Jeaningros*, n° 415751, Inédit, posant une question préjudicielle sur les implications de l'article 47 de la Charte pour l'examen de certaines requêtes en matière d'appellations d'origine, à laquelle il a été répondu par CJUE, 29 janvier 2020, C-785/18 ; CE, 23 novembre 2016, *Ordre des avocats de Paris*, n° 386143, Inédit, reprenant la solution arrêtée par CJUE, 28 juillet 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a.*, C-543/14 quant à l'assujettissement à la TVA des prestations d'avocat.

Fransson, C-617/10, §19 à 27 ; 16 octobre 2019, *Glencore Agriculture Hungary Kft.*, C-189/18, §59).

La cour administrative d'appel de Douai a bien pris note de l'applicabilité de principe de l'article 47 en matière de TVA et c'est sur la base d'un critère organique qu'elle a écarté le moyen comme inopérant, en considérant que ces dispositions ne régissent que la procédure devant les tribunaux. Cette lecture est certes la plus naturelle au regard de leur lettre.

La SCI se prévaut du récent arrêt *Glencore*. La Cour de Luxembourg, qui n'a fait sur ces points que réitérer des solutions antérieures, y a jugé qu'une « violation du droit d'accès au dossier commise lors de la procédure administrative n'est pas régularisée du simple fait que l'accès au dossier a été rendu possible au cours de la procédure juridictionnelle concernant un éventuel recours visant à l'annulation de la décision contestée » (§52) et qu'il « doit être également permis à l'assujetti d'accéder aux documents qui ne servent pas directement à fonder la décision de l'administration fiscale, mais peuvent être utiles à l'exercice des droits de la défense, en particulier aux éléments à décharge que cette administration a pu rassembler » (§54). S'il n'y avait que cet arrêt dans le paysage jurisprudentiel, nous vous proposerions d'écarter ce moyen. Dans le dispositif de l'arrêt *Glencore*, la Cour a certes fait masse de différentes règles de droit (directive TVA, principe général des droits de la défense et article 47 de la Charte) pour en déduire différentes exigences dont le droit d'accès de l'assujetti à l'ensemble des éléments recueillis par l'administration et sur lesquels elle entend fonder sa décision ou qui seraient utiles à sa défense. Mais lorsqu'on examine les motifs de l'arrêt, on constate que ces prescriptions sont énoncées sous le timbre du principe général des droits de la défense, dont il est acquis qu'il « trouve à s'appliquer dès lors que l'administration se propose de prendre, à l'encontre d'une personne, un acte qui lui fait grief » (CJCE, 18 décembre 2008, *Sopropé*, C-349/07, C-36). La partie de l'arrêt *Glencore* placée sous le timbre de l'article 47 traite d'un autre sujet.

Nous ne croyons cependant pas qu'il soit possible de raisonner comme s'il existait une frontière étanche entre le principe général des droits de la défense, qui s'appliquerait à la procédure administrative, et l'article 47, qui ne concernerait que la procédure juridictionnelle. La CJUE considère l'article 47 comme un principe chapeau qui englobe différentes composantes dont les droits de la défense : selon un arrêt *Europese Gemeenschap c/ Otis NV et autres* (CJUE, Grande chambre, 6 novembre 2012, C-199/11, §48), « le principe de protection juridictionnelle effective figurant audit article 47 est constituée de divers éléments, lesquels comprennent, notamment, les droits de la défense, le principe d'égalité des armes, le droit d'accès aux tribunaux ainsi que le droit de se faire conseiller, défendre et représenter »³. Et cette composante des droits de la défense reçoit dans la jurisprudence européenne un champ d'application très large, plus que le principe correspondant en droit français : si le PGD européen a d'abord été appliqué à « toute procédure susceptible d'aboutir à des

³ Cf. aussi CJUE, 13 septembre 2018, *UBS Europe SE*, C-358/16, §59 : « (...) quant au droit à un procès équitable, garanti par l'article 47, deuxième alinéa, de la Charte, il importe de relever que le respect des droits de la défense représente un aspect particulier du droit à un procès équitable ».

sanctions, notamment à des amendes et des astreintes » (13 février 1979, *Hoffmann-La Roche c/ Commission*, C-85/76 ; 2 octobre 2003, *ARBED SA c/ Commission*, C-176/99 P), il a ensuite été étendu à tout « *acte qui fait grief* », notion que la Cour entend comme les « *décisions qui affectent de manière sensible les intérêts* » de la personne concernée (18 décembre 2008, *Sopropé*, C-349/07, §37 ; Grande chambre, 22 octobre 2013, *Sabou*, C-276/12, §38).

Cette imbrication du principe des droits de la défense et de l'article 47, qui fait remonter les exigences du droit à la protection juridictionnelle jusqu'à la procédure administrative préalable, traduit une logique d'ensemble de la jurisprudence européenne. La CJUE considère que la non-communication du dossier à l'intéressé au cours de la procédure administrative ne peut être réparée par une communication intervenant durant la phase juridictionnelle (arrêt *Glencore* précité, §52), car selon ses termes, « *la prise de connaissance tardive de certains documents du dossier ne replace pas l'entreprise (...) dans la situation qui aurait été la sienne si elle avait pu s'appuyer sur les mêmes documents pour présenter ses observations écrites et orales devant* » l'administration (CJUE, 25 octobre 2011, Grande chambre, *Solvay SA c/ Commission européenne*, C-110/10 P). Dès lors, il est cohérent que la méconnaissance des droits de la défense au cours de la procédure administrative soit regardée comme une atteinte au droit à un procès équitable.

Vous reconnaissez ici un raisonnement développé par la Cour européenne des droits de l'homme au sujet de l'article 6.1 de la Convention, et dont la CJUE s'est inspirée : si l'article 6.1 traite du droit à un procès équitable devant un tribunal, la Cour de Strasbourg, a déjà considéré que des manquements commis durant la procédure administrative pouvaient constituer une violation de cet article dans la mesure où ils avaient irrémédiablement compromis les chances de l'intéressé au cours du procès (CEDH, 3 mai 2001, *J.B. c/ Suisse*, n° 31827/96). Vous n'avez jusqu'ici suivi un tel raisonnement que dans des contentieux portant sur des pénalités fiscales (CE, 27 février 2006, *K...*, n° 257964, Tab. ; 26 mai 2008, *Société Norelec*, n° 288583, Rec.), puisqu'il s'agit du seul volet du contentieux fiscal auquel l'article 6.1 s'applique. Mais dès lors que l'article 47 de la Charte n'est pas restreint aux matières civiles et pénales, vous êtes conduits à appliquer ce même raisonnement à la procédure d'imposition elle-même et plus seulement à la procédure d'établissement des pénalités.

1.2. La question la plus délicate est celle des conséquences de cette application à la procédure d'imposition des garanties de l'article 47 et du principe des droits de la défense. La présente affaire conduit à nous concentrer sur le sujet du droit d'accès au dossier et plus particulièrement aux éléments obtenus par l'administration auprès de tiers.

Le sujet n'est bien sûr pas vierge en droit français. Il est régi par l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, qui impose à l'administration une double obligation : d'une part, '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 ; d'autre part, lui communiquer ces documents avant la mise en recouvrement s'il en fait la demande.

Le fait que la communication ne soit opérée qu'à la demande du contribuable ne soulève pas de difficulté au regard du droit européen. Selon l'arrêt *Glencore*, « *le principe du respect des droits de la défense (...) n'impose (...) pas à l'administration fiscale une obligation générale de fournir un accès intégral au dossier dont elle dispose, mais exige que l'assujetti ait la possibilité de se voir communiquer, à sa demande, les informations et les documents se trouvant dans le dossier administratif et pris en considération par cette administration en vue d'adopter sa décision* » (§56).

L'identification des documents et renseignements couverts par le droit d'accès soulève davantage d'interrogations. Selon votre jurisprudence constante (CE, 30 septembre 1996, *Ministre du budget c/ L...*, n° 139846, Tab. : RJF 11/96 n° 1325, ccl. Bachelier BDCF 6/96 p. 38), les obligations prévues par l'article L. 76 B ne concernent que les renseignements que l'administration « *utilise effectivement pour procéder aux redressements* ». Le droit d'accès tel qu'il est conçu par la CJUE concerne quant à lui deux catégories de documents : ceux sur lesquels l'administration entend « *fonder sa décision* » et ceux qui « *peuvent être utiles à l'exercice des droits de la défense* », qualifiés d'éléments « *à décharge* » (décision *Glencore* précitée ; 7 janvier 2004, *Aalborg Portland SA et autres c/ Commission*, C-204/00 P). La distinction a une incidence sur la charge de la preuve, puisque pour la première catégorie, l'entreprise doit démontrer que l'administration s'est fondée sur le document pour obtenir l'annulation de la décision, alors pour les documents « *à décharge* », elle doit seulement démontrer qu'elle aurait pu les utiliser pour sa défense (CJUE, 13 septembre 2018, *UBS Europe SE*, C-358/16, §68 à 75).

La zone de non-recoupement entre les deux conceptions n'est sans doute pas si grande qu'il y paraît. Si vous n'incluez dans la garantie prévue par l'article L. 76 B que les documents qui ont fondé le redressement, vous exigez la communication de tous ces documents, y compris ceux qui n'auraient joué qu'un rôle confortatif (CE, 16 juillet 2014, *Société Agrarix*, n° 363037, Tab. sur un autre point). Dans la plupart de vos précédents, les documents dont vous avez jugé qu'ils n'étaient pas couverts étaient sans lien direct avec le redressement ou n'avaient servi qu'en amont au ciblage de l'opération de contrôle, et n'auraient sans doute pu être qualifiés de documents à décharge au sens où l'entend la CJUE. La zone de non-recoupement existe cependant, comme l'illustre une affaire *P...* (CE, 6 août 2008, n° 293106, ccl. Collin ; RJF 11/08 n° 1236), où vous avez écarté, par application de la jurisprudence *L...*, l'argumentation d'un requérant qui soutenait que l'administration avait sélectionné parmi les éléments obtenus auprès de tiers les seuls renseignements qui allaient dans son sens.

Des questions pratiques se posent sur l'identification de ces éléments à décharge. La notion a d'abord été développée par la CJUE en matière de pratiques anticoncurrentielles, où le dossier de la procédure d'instruction est un ensemble clos aux limites bien définies. En matière fiscale, l'administration passe au crible divers éléments pour n'en retenir que certains comme pertinents ; les frontières du « dossier » sont donc plus incertaines. Alors que l'article L. 76 B n'impose aujourd'hui d'informer le contribuable que sur l'origine des renseignements sur lesquels l'administration s'est fondée, la logique de la CJUE pourrait conduire à une

présentation plus large des éléments consultés, par exemple sous forme de liste de documents. Bref, l'application de l'article 47 de la Charte et du principe européen des droits de la défense, qui nous paraît inéluctable en matière de TVA au vu de la jurisprudence que nous avons citée, ouvre une zone d'incertitudes.

1.3. Pour en revenir à la présente affaire, si vous devez censurer l'erreur de droit commise par la cour administrative d'appel qui a jugé que le moyen était inopérant, vous pourrez écarter le moyen en opérant une substitution de motifs. En effet, comme l'avait exposé l'administration devant la cour sans être contredite, l'article L. 76 B a été respecté et la SCI n'a pas demandé la communication d'éléments à décharge. D'une part, la proposition de rectification du 20 décembre 2012 indiquait avec précision l'origine des renseignements obtenus dans le cadre du droit de communication auprès de l'autorité judiciaire et comportait une annexe de 24 pages avec l'ensemble des procès-verbaux de la procédure pénale utilisés par l'administration. D'autre part, il est constant que la SCI n'a demandé la communication que des factures citées par la proposition de rectification. Vous pourrez donc substituer au motif retenu par la cour le motif tiré du caractère constant du respect des obligations prévues par l'article L. 76 B et de l'absence de demande de communication d'éléments à décharge par la SCI (cf. sur une substitution de motifs en cassation basée sur le caractère constant de certains faits, CE, 18 janvier 2017, *M. Z...*, n° 386144, Tab.).

2. Les moyens suivants vous retiendront moins longtemps. Il est soutenu en deuxième lieu que la cour a commis une erreur de droit en retenant, en réponse au même moyen tiré de la méconnaissance de l'article 47, que la SCI avait eu accès à l'intégralité du dossier de la procédure pénale puisque son gérant était la personne poursuivie. Ce motif introduit par un « au demeurant » était surabondant et le moyen de cassation est donc inopérant. De plus, si vous nous avez suivi, la substitution de motifs en cassation permet également de se dispenser d'examiner cette question.

La SCI soutient aussi que la cour a commis une erreur de droit en estimant que l'administration n'était pas tenue de produire une liste exhaustive des documents consultés auprès de l'autorité judiciaire. Mais l'arrêt est muet sur ce point et il n'est pas soutenu qu'il soit insuffisamment motivé.

3. La SCI soutient ensuite que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'administration fiscale était en droit de se prévaloir des pièces du dossier pénal de M. B..., en dépit de l'origine illicite des fichiers ayant été soustraits à la banque HSBC. La requérante se prévaut ici de la jurisprudence du Conseil constitutionnel (décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, *Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*), reprise par votre décision *Société Car Diffusion 78* (CE, 15 avril 2015, n° 373269, Rec.)⁴, selon laquelle eu égard aux exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, les dispositions des articles L. 81 et L. 82 C du livre des procédures fiscales ne permettent pas à l'administration de se prévaloir,

⁴ Qui abjure la jurisprudence antérieure *N...* (CE, Sect., 6 décembre 1995, n° 90914, Rec.).

pour établir l'imposition, de pièces ou documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge. Mais la chambre criminelle de la Cour de cassation a rejeté le recours de M. B... tendant à l'annulation de sa mise en examen en jugeant que les fichiers informatiques en cause avaient été régulièrement obtenus lors d'une perquisition (Crim. 27 novembre 2013, n° 13-85042). La cour administrative d'appel de Douai a donc pu valablement en déduire que ces pièces n'avaient pas été obtenues dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge.

4. En quatrième lieu, la cour n'a ni commis d'erreur de droit sur la charge de la preuve ni dénaturé les pièces du dossier en ce qui concerne le caractère fictif des factures remises en cause par l'administration. Elle a bien rappelé que la charge de la preuve incombait en l'espèce à l'administration et a pu valablement considéré que cette preuve était apportée par les déclarations de la société locataire sur l'absence de travaux pendant la période litigieuse, celles de la secrétaire de la SCI reconnaissant avoir établi des fausses factures et celles d'un associé d'une des sociétés lui ayant supposément facturé des travaux.

5. Enfin, s'agissant des majorations de 80 %, la SCI reproche à la cour d'avoir insuffisamment motivé son arrêt en ne constatant pas l'existence de manœuvres frauduleuses, mais la société n'avait développé devant qu'une argumentation tirée du principe de *non bis in idem*.

PCMNC au rejet du pourvoi.