

N° 425337

Ministre de l'action et des comptes publics c/ M. S...

10^{ème} et 9^{ème} chambres réunies

Séance du 28 septembre 2020

Lecture du 14 octobre 2020

CONCLUSIONS

M. Laurent Domingo, rapporteur public

Dans le cadre du « volet fiscal » de ce qu'il convient d'appeler l'« affaire Bernard S... », du nom de cet ancien maire de la commune de Bruges, en Gironde, mis en examen, avec d'autres personnes, pour des faits de corruption, vous êtes saisis d'un pourvoi en cassation par le ministre de l'action et des comptes publics, qui pose une question relative au recours, par l'administration fiscale, au délai spécial de reprise dont elle dispose lorsque des omissions ou insuffisances d'imposition sur le revenu sont révélées par une instance devant les tribunaux, tel qu'il figurait alors à l'article L. 170 du livre des procédures fiscales (il est dorénavant prévu, dans une rédaction différente, à l'article L. 188 C du même livre).

En vertu de cet article L. 170 aujourd'hui abrogé, même si les délais de reprise prévus à l'article L. 169 sont écoulés, c'est-à-dire, en principe, pour l'impôt sur le revenu, à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, les omissions ou insuffisances d'imposition révélées par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse peuvent être réparées par l'administration des impôts 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.

Le pourvoi du ministre va vous conduire à préciser votre jurisprudence sur les critères selon lesquels des omissions ou insuffisance sont « révélées » à l'administration fiscale par l'instance judiciaire, alors qu'elle disposait déjà d'informations concernant le contribuable et plus particulièrement d'informations sur ses comptes bancaires à partir desquels elle a établi une imposition en faisant usage du délai spécial de reprise.

M. Bernard S... a tout d'abord fait l'objet d'une vérification de ses déclarations à l'impôt de solidarité sur la fortune au titre des années 2005 et 2006, à l'issue de laquelle l'administration lui a notifié (PR du 18 juin 2007) des rehaussements de respectivement 2 262 et 1 138 euros, seulement assortis des intérêts de retard, sa bonne foi n'étant pas remise en cause. Précisons tout de suite, mais nous y reviendrons, que c'est à l'occasion de ce contrôle que l'administration fiscale s'est intéressée aux comptes bancaires de M. S..., dont un de ses comptes ouverts auprès du Crédit Mutuel et qui servait, selon M. S..., à la société de chasse espagnole, « Coto de Astudillo », dont il était membre.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Ce n'est que plus tard, en 2011, alors que M. S... fait l'objet depuis la fin de l'année 2010 d'une enquête judiciaire, que l'administration fiscale exerce son droit de communication auprès du tribunal de grande instance de Bordeaux et engage, plus largement, un examen de la situation fiscale de l'intéressé au titre des années 2008 et 2009.

De ces contrôles, il va en résulter pour M. S... des rectifications de ses impositions sur le revenu des années 2003 à 2007 (PR du 9 février 2012) et des années 2008 et 2009 (PR du 14 février 2012). En substance, l'administration fiscale a imposé dans la catégorie des BNC les sommes, qu'elle a regardées comme des fonds détournés par M. S..., versées par des entreprises du bâtiment et de promotion immobilière sur son compte bancaire qui devait normalement être utilisé pour la société de chasse « Coto de Astudillo » ; sommes qui ont été appréhendées par M. S..., au moins en partie, à des fins personnelles.

Notons tout de suite que pour les années 2008 et 2009, vous n'avez pas admis le pourvoi (20 mai 2019, n° 425777) dirigé contre l'arrêt (27 septembre 2018, n° 16BX01620) par lequel la CAA de Bordeaux a rejeté l'appel de M. S... contre le jugement du TA de Bordeaux rejetant sa demande de décharge.

Vous examinez aujourd'hui les années 2003 à 2007, pour lesquels l'administration fiscale a fait usage du délai spécial de reprise de l'article L. 170 du LPF. Alors que le tribunal administratif de Bordeaux avait rejeté la demande de M. S..., la CAA de Bordeaux (27 septembre 2018, n° 16BX01622) a déchargé l'intéressé des suppléments d'impôt sur le revenu auxquels il a été assujéti au titre de ces années. La cour a estimé que les insuffisances d'imposition à l'origine des redressements n'ont pas été révélées, au sens des dispositions de l'article L. 170 du livre des procédures fiscales, par la procédure judiciaire engagée à l'encontre de M. S... en 2011, si bien que l'administration ne pouvait se prévaloir du délai spécial prévu par cet article et les années en litige étaient donc fiscalement prescrites.

Pour répondre aux moyens d'erreur de droit et de dénaturation soulevés par le ministre, il faut commencer par rappeler que l'article L. 170 institue un pouvoir de reprise qui présente un « caractère exorbitant » selon la formulation du président Martin (concl. sur CE, Section 29 avril 1987 n° 39998, RJF 6/87 n° 659 avec chronique Mme M. Liébert-Champagne p. 446) et qu'il doit, dans la mesure où il déroge au droit commun, « être interprété strictement, comme tous les textes d'exception » (concl. Glaser sur CE 29 avril 2009 n° 299949, Aubry, RJF 7/09 n° 669, concl. au BDCF 7/09 n° 93). C'est à ce titre que vous vous montrez « sourcilleux » (chron. V. Daumas, « Délai spécial de reprise en cas d'omissions ou insuffisances d'imposition révélées par une instance : la difficile exégèse de la révélation », RJF 2009, p. 547) dans l'appréciation de l'existence d'omissions ou d'insuffisances d'imposition « révélées » par l'instance.

Vous avez en particulier jugé que des insuffisances ou omissions d'imposition ne peuvent pas être regardées comme révélées par une instance devant les tribunaux au sens de l'article L. 170 lorsque l'administration dispose d'éléments suffisants lui permettant, par la mise en œuvre des procédures d'investigations dont elle dispose, d'établir ces insuffisances ou omissions d'imposition dans le délai normal de reprise prévu à l'article L. 169 du LPF (décision Aubry). Autrement dit, ce n'est pas seulement quand l'administration dispose de

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

tous les éléments permettant d'établir l'imposition que le recours à l'article L. 170 est exclu (dans cette configuration, v. par ex. CE 22 mars 1985 n° 42953, RJF 6/85 n° 911 ; CE, Plén. 28 novembre 1986 n° 47147, RJF 2/87 n° 236), mais c'est à partir du moment où elle dispose *d'éléments suffisants* permettant d'établir l'insuffisance ou l'omission que la voie de l'article L. 170 se ferme, à charge pour l'administration de faire usage de ses autres pouvoirs pour réunir l'ensemble des éléments permettant d'adresser une rectification au contribuable.

Vous avez même jugé qu'il en va également ainsi lorsque, à la date à laquelle l'administration dispose de ces éléments suffisants, le délai de droit commun prévu à l'article L 169 du LPF est expiré et qu'elle n'est donc plus en mesure, sur ce seul fondement, de réparer les insuffisances et omissions d'imposition. La circonstance que les informations en question 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 dès lors qu'en pareille hypothèse, ces informations ne peuvent être regardées comme ayant été révélées par cette instance (CE plén. 23 décembre 2013 n° 350967, Patenôtre, RJF 3/14 n° 262, concl. É. Crépey BDCF 3/14 n° 35).

La question que pose le pourvoi du ministre est de savoir dans quelle mesure l'administration fiscale doit être regardée comme disposant d'éléments suffisants, au point qu'ils ne peuvent donc lui être ultérieurement révélés par l'instance judiciaire.

Par l'arrêt attaqué, la CAA de Bordeaux a jugé, après avoir repris le motif de principe de votre décision Patenôtre, que, nous citons, « l'administration, qui avait (...) dès 2007, connaissance de ce que M. S... était titulaire de ce compte et qui l'avait interrogé sur son utilisation, disposait dès cette époque d'éléments qui lui auraient permis, en mettant en œuvre ses pouvoirs de contrôle et d'investigation, de connaître l'origine et l'utilisation des fonds portés au crédit de ce compte, en provenance de diverses entreprises, et de déterminer, le cas échéant, le caractère imposable de ces sommes au regard de l'impôt sur le revenu ».

Indiquons que vous contrôlez au titre de la qualification juridique des faits si l'insuffisance d'imposition est révélée par une procédure juridictionnelle en laissant à l'appréciation souveraine des juges du fond le caractère suffisant des éléments à la disposition de l'administration (CE 12 avril 2013 D..., n° 354551, aux tables et à la RJF 7/13 n° 737).

Le ministre soulève une dénaturation. Vous pourriez hésiter à voir dans l'arrêt attaqué une dénaturation des pièces du dossier, lorsque la cour indique que l'administration fiscale, quand elle procédait à la vérification au titre de l'ISF, avait interrogé M. S... sur l'utilisation du compte bancaire litigieux. Ce n'est pas exactement ce qui ressort des pièces du dossier. L'administration avait connaissance des comptes de M. S... et lui a demandé de lui indiquer, pour chaque compte, son solde et le cas échéant la date à laquelle il a été clôturé. Ce à quoi M. S... a répondu que le compte « Coto de Astudillo » était utilisé pour une société de chasse. On ne peut donc pas dire que l'administration a interrogé M. S... sur l'utilisation de ce compte, car tel n'était pas l'objet du contrôle au titre de l'ISF. Elle cherchait seulement à en vérifier le solde et l'a, compte tenu de la réponse de M. S..., écarté de ses vérifications. Vous pouvez néanmoins lire l'arrêt comme voulant dire que l'administration connaissait l'existence du compte et son utilisation déclarée par le contribuable, et c'est tout.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Le ministre ne soulève en revanche pas d'EQJ à l'encontre de l'arrêt attaqué, alors que, comme nous venons de vous le dire, il ne ressort donc pas des pièces du dossier soumis aux juges du fond que des insuffisances ou omissions d'imposition des revenus de M. S... ont été révélées à l'administration lorsqu'elle contrôlait les déclarations d'ISF de M. S.... Celui-ci n'a évidemment pas avoué à l'administration qu'il utilisait en réalité ce compte à des fins personnelles et l'administration n'avait alors aucune raison d'avoir un doute à ce sujet.

A titre de comparaison, dans l'affaire D..., vous avez jugé que ne commet pas d'erreur de qualification juridique des faits une cour qui juge que l'administration ne disposait pas d'éléments suffisants et pouvait donc se prévaloir du délai spécial lorsqu'un contribuable lui a déclaré une plus-value globale de 202 368,45 francs, alors qu'elle a ultérieurement appris, à l'occasion d'une procédure judiciaire, que cette plus-value s'élevait, en réalité, à un total de 52 484 372 francs. L'administration avait donc connaissance d'une plus-value mais ne disposait pas des éléments laissant à penser qu'il existait une insuffisance d'imposition. De la même manière, l'administration peut avoir connaissance de comptes bancaires, entendre le contribuable qui lui affirme qu'un de ces comptes est utilisé pour les besoins d'une société de chasse et donc ne pas disposer d'éléments suffisants pour penser que des fonds sont détournés de ce compte et occasionnent ainsi une insuffisance d'imposition.

Dans son pourvoi, le ministre se place plus spécifiquement sur le terrain de l'erreur de droit. Il soutient que la cour a fait prévaloir une conception à ce point restrictive de la notion de révélation par une instance devant les tribunaux, qu'en pratique les dispositions de l'article L. 170 du LPF ne trouveraient jamais à s'appliquer s'agissant de taxer des crédits bancaires portant sur les comptes dont l'administration connaît les références et le montant des soldes à une date déterminée.

Nous vous proposons d'accueillir ce moyen.

En effet, comme vous l'explique le ministre, la direction générale des finances publiques est responsable du fichier national des comptes bancaires et assimilés, le FICOBA, qui recense, sur déclaration des établissements gestionnaires (1649A CGI et 164 FB de l'annexe 4), les comptes de toute nature ouverts, modifiés ou clôturés sur le territoire national. Il ne fournit en revanche aucune information sur les opérations effectuées sur le compte ou sur son solde. L'administration fiscale a accès aux données du FICOBA. C'est ainsi qu'elle a pu interroger M. S... sur les comptes ouverts à son nom, et notamment le compte « Coto de Astudillo », alors même que, à la différence d'autres de ses comptes, l'intéressé ne l'avait pas fait figurer sur ses déclarations, notamment à l'ISF.

Dans la mesure où l'administration fiscale connaît nécessairement l'existence des comptes via le FICOBA, la position de la CAA revient à considérer que lorsqu'elle s'intéresse aux soldes de comptes bancaires, elle doit être réputée disposer d'éléments suffisants pour mettre en œuvre ses pouvoirs de contrôle dans le délai de prescription de droit commun pour autant qu'il ne soit pas expiré, et ce alors même que le contribuable lui aurait indiqué que le compte est utilisé pour les besoins d'une association dont il est membre. Pourtant, l'administration ne

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

pouvait raisonnablement penser qu'un tel compte dissimulait des fonds détournés, sauf à pratiquer la susception systématique sur la bonne foi des déclarations des contribuables.

Il n'y a donc pas seulement une EQJ des faits de l'espèce, mais plus largement aussi une erreur de droit dans l'application des dispositions de l'article L. 170 du LPF, au regard de la notion d'éléments suffisants portés à la connaissance de l'administration et par ricochet sur le critère de la révélation faite à l'administration par l'instance judiciaire.

Nous vous proposons donc de faire droit au pourvoi du ministre.

PCMNC, à la cassation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire devant la CAA de Bordeaux et au rejet des conclusions présentées par M. S... au titre des frais.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.