

AIX-MARSEILLE UNIVERSITÉ
ÉCOLE DOCTORALE DES SCIENCES JURIDIQUES ET POLITIQUES
FACULTÉ DE DROIT ET DE SCIENCE POLITIQUE

CONTRIBUTION À L'ÉTUDE DE LA PREUVE EN DROIT
FISCAL FRANÇAIS

Thèse pour l'obtention du titre de doctorat en droit présentée et soutenue par

Catherine KOUBAR

Le 22 Janvier 2018

Jury

M. Thierry LAMBERT, Professeur à Aix-Marseille-Université (**Directeur**)

Membres du Jury

M. Olivier DEBAT, Professeur à l'Université de Toulouse 1- Capitole
(**Rapporteur**)

M. Christophe de LA MARDIÈRE, Professeur du Conservatoire national des
arts et métiers, titulaire de la chaire de fiscalité des entreprises (**Rapporteur**)

M. Didier LECOMTE, Ancien bâtonnier, avocat, maître de Conférences-HDR
associé à l'Université de Cergy-Pontoise

M. Gilbert ORSONI, Doyen honoraire, Professeur émérite à Aix-Marseille-
Université

Aix-en-Provence

La faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Les propos et réflexions sont propres à l'auteur et ne représentent nullement une position officielle de cette institution.

A mes parents, Jamileh et Sobhi

A mes sœurs, Suzane et Jima et mon frère Maxim

A Sidy...

SOMMAIRE

INTRODUCTION

PARTIE I : L'ADMINISTRATION DE LA PREUVE FISCALE : UNE INSPIRATION DE LA THÉORIE GÉNÉRALE DE LA PREUVE CIVILE

Titre I : L'identification d'un droit de la preuve en matière fiscale

Chapitre I : Le fondement de la preuve en matière fiscale

Chapitre II : La délimitation des acteurs dans le cadre du procès fiscal

Titre II : L'administration de la preuve en droit fiscal

Chapitre I : Le permis et l'interdit en matière d'administration de la preuve fiscale

Chapitre II : Les obstacles inhérents à l'administration de la preuve

PARTIE II : LA CONSÉCRATION D'UNE THÉORIE DE LA CHARGE DE LA PREUVE EN DROIT FISCAL FRANÇAIS

Titre I : Les règles d'origine légale relatives à la charge de la preuve en matière fiscale

Chapitre I : La détermination de la partie supportant la charge de la preuve

Chapitre II : La charge de la preuve en dehors de toute procédure d'imposition

Titre II : Les règles de preuve d'origine jurisprudentielle

Chapitre I : La création prétorienne de la notion et de la preuve de l'acte anormal de gestion

Chapitre II : Le retour à la preuve objective

CONCLUSION

SIGLES ET ABRÉVIATIONS

A.J.D.A	Actualité juridique de droit administratif
Art.	Article
Ass. plén.	Assemblée plénière du Conseil d'Etat
B.F	Bulletin fiscal
BA	Bénéfices agricoles
BCD	Bulletin des contributions directes, de taxe sur la valeur ajoutée et des impôts indirects (Dupont)
BDCF	Bulletin des conclusions fiscales
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	Bénéfices non commerciaux
BOCD	Bulletin officiel des contributions directes
BOI	Bulletin officiel des impôts
Bull.	Bulletin
Bull. civ.	Bulletin civil de la Cour de cassation
Bull. crim.	Bulletin criminel de la Cour de cassation
CAA	Cour administrative d'appel
CADA	Commission d'accès aux documents administratifs.
Cass	Cour de cassation
CCIP	Chambre de commerce et d'industrie de Paris
CE	Conseil d'Etat
CEDH	Cour européenne des Droits de l'Homme
CGI	Code général des impôts
Civ	Chambre civile

CJCE	Cour de justice des Communautés européennes
Com.	Chambre commerciale
Comm	Commentaire
Concl.	Conclusions
CPC	Code de procédure civile
D.G.I	Direction générale des impôts
D.P.	Dalloz périodique
DADS	Déclaration annuelle des données sociales
DL	Dalloz
Doc. Adm.	Documentation administrative
Dr. Fisc	Revue de droit fiscal
DSF	Direction des services fiscaux
EDCE	Etudes et documents du Conseil d'Etat
ESFP	Examen de la situation fiscale personnelle
IHEJ	Institut des hautes études sur la Justice
J.D.I	Journal de droit international
JCP	La Semaine juridique
JORF	Journal officiel de la République française
L.G.D.J.	Librairie générale de droit et de jurisprudence
Lebon	Recueil Lebon des arrêts du Conseil d'Etat
LPA	Les Petites Affiches
LPF	Livre des procédures fiscales
N°	numéro
Obs.	Observations
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques

op. cit	Opus citatum : locution latine qui signifie œuvre citée
p.	page
P.U.F	Presses Universitaires de France
QPC	Question prioritaire de constitutionnalité
RFAP	Revue française d'administration publique
R.J.D.A	Revue de Jurisprudence de Droit des affaires
R.O	Recueil officiel
R.S.F	Revue de science financière
R.T.D.C.	Revue trimestrielle de droit civil
Rec. CE	Recueil des décisions du Conseil d'Etat
Rec. Const.	Recueil des décisions du Conseil constitutionnel
Rép. Min.	Réponse ministérielle
req.	Arrêt du Conseil d'Etat rendu sous la requête n°
Rev. Adm.	Revue administrative
Rev. crit. dr. int. Pr	Revue critique de droit international privé
Rev. Lamy dr. Civ	Revue Lamy de Droit civil
RFFP	Revue française de finances publiques
RID. éco.	Revue internationale de droit économique
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
RSF	Revue de science financière
RSLF	Revue de Sciences et législation financière
RTD. Civ.	Revue trimestrielle de droit civil
SA	Société anonyme
SARL	Société à responsabilité limitée

sect.	Conseil d'Etat réuni en section
Soc.	Chambre sociale
Sous la dir.	Sous la direction
spéc.	spécial
ss-sect.	Sous-sections
T.	Tome
T.I	Tribunal d'instance
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
Vol.	Volume

INTRODUCTION

*« Ce qui peut être affirmé sans preuve peut être nié sans preuve »
Euclide.*

1. Les propos introductifs de Christian Louit au colloque sur « les relations entre l'administration fiscale et le contribuable », qui a eu lieu à Aix-en-Provence en 1979 sont d'une importance majeure pour préciser les contours d'un sujet aussi épineux que celui de la preuve en droit fiscal français. « La réconciliation dans le domaine exemplaire du prélèvement fiscal de l'Administration et des administrés suppose d'abord une acceptation du système fiscal. Elle suppose ensuite une adaptation de l'Administration et de ses moyens d'action qui, sans désarmer cette dernière, offre néanmoins au contribuable des garanties sérieuses »¹. Ainsi, dans cette perspective qui tend à réconcilier à la fois les intérêts de l'administration de lutte contre les manœuvres frauduleuses et d'assurance d'une meilleure rentabilité budgétaire et les intérêts du contribuable d'être à l'abri de toute atteinte à ses garanties essentielles parmi lesquelles figure son droit à un procès équitable, se situe l'étude de la preuve en droit fiscal.

I – Définition générale de la notion de preuve

2. Dans le langage courant, la preuve signifie l'établissement de la réalité d'un fait ou l'existence d'un acte juridique², la démonstration de l'existence d'un fait ou d'un acte dans les formes admises ou requises par la loi³. Selon Jean Domat, la preuve est ce qui persuade l'esprit d'une vérité. Selon Alain Plantey, prouver consiste à démontrer la réalité d'un fait ou la véracité d'une information, à présenter des éléments de conviction de nature à entraîner la décision d'un partenaire comme d'un adversaire, d'une autorité politique ou administrative, voire de l'opinion publique⁴. Pierre Pactet, quant à lui, émet des réserves par rapport à la possibilité de définir la preuve avec la plus grande précision parce que, selon lui, il serait

¹ INSTITUT DE DROIT DES AFFAIRES ET CENTRE D'ETUDES FISCALES, *Les relations entre l'administration fiscale et le contribuable*, (Sous la dir. de LOUIT (Ch)), Table ronde organisée à Aix en Provence le 11 janvier 1979, p.8.

² GUINCHARD (S), DEBARD (T), ALBERT (J.-L.), ASQUINAZI-BAILLEUX (D) et AVOUT (L), *Lexique des termes juridiques*, Dalloz, 27^{ème} édition, Paris, 2017, p. 728.

³ CORNU (G), *Vocabulaire juridique*, PUF, 11^{ème} édition mise à jour, Paris, 2016, p. 801.

⁴ PLANTEY (A), « La preuve devant le juge administrative », JCP 1986 (I), 3245.

difficile d'en donner une définition « simple et satisfaisante »⁵. Parallèlement à ce langage courant, la preuve n'a pas manqué d'intéresser les juristes. Ainsi, dans le langage juridique, la preuve est définie en utilisant les mêmes termes, tout en s'adressant au juge, de telle sorte qu'il faut bien convaincre ce dernier de la « vérité » d'une allégation (même si la finalité de la preuve n'est pas la vérité en soi).

3. La définition la plus complète et la plus simple est celle que nous trouvons dans les manuels de droit civil français. Représentative de la prise de position de la majeure partie de la doctrine civiliste⁶, elle est le groupement des trois aspects indissociables de la preuve. Ainsi, la preuve serait « le fait de produire devant le juge des éléments de conviction susceptibles d'établir la vérité d'une allégation ». C'est aussi l'ensemble des « éléments de conviction considérés en eux-mêmes » c'est-à-dire les outils ou les supports utilisés par une partie afin de convaincre le juge ou l'autre partie de la réalité de ses allégations et c'est à ce stade que nous distinguons entre différents modes de preuves, la preuve littérale, la preuve testimoniale la preuve par le serment ou par l'aveu pour ne citer que quelques-uns. C'est enfin « le résultat de la production de ces éléments sur l'intime conviction du juge », en d'autres termes, la conséquence de l'emploi du procédé sur le juge ou sur l'autre partie⁷. Dans sa dernière acception, la preuve a deux effets possibles : si elle concrétise sa vocation en convaincant le juge, elle serait complète. Dans le cas contraire, elle serait plus ou moins complète.

4. En droit fiscal, aucun texte fiscal, ni d'origine légale ni même administrative, ne prévoit une définition de la preuve. Toutefois, les fiscalistes ne se sont pas privés de traiter de la notion dans tous ses aspects. Ainsi, à défaut de définition légale, le juge s'est doté d'un plus large degré d'interprétation et la doctrine fiscaliste d'une plus grande marge d'adaptation de la notion civiliste de la preuve aux particularités du droit fiscal, qui ont été pendant longtemps une source d'inspiration aux fiscalistes les plus renommés. La preuve serait ainsi « l'ensemble des principes et des règles de droit destinés à établir notamment à l'intention du juge, le bien-fondé des prétentions contradictoires des parties en litige »⁸.

⁵ PACTET (P), *Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative*, Éditions A. PEDONE, Paris, 1952, p.4.

⁶ AUBRY (Ch) et RAU (Ch-F), *Cours de droit civil français*, T. XII, Marchal et Billard, 5^{ème} édition, revue et mise au courant par. BARTIN (E), Paris, 1922, § 749 et MOURALIS (J-L), *La preuve*, Répertoire de droit civil, Dalloz.fr, Janvier 2011, dernière mise à jour en janvier 2014.

⁷ *Ibidem*.

⁸ PHILIP (L) (Sous la dir. de.), *Dictionnaire encyclopédique de Finances publiques*, Economica, Paris, 1991, p. 1220.

5. A ce sujet, nous estimons judicieux de situer le débat relatif à la preuve fiscale par rapport à une théorie générale de la preuve établie en droit civil. Pour cela, nous mettons en exergue la « spécificité » ou « particularité » du droit fiscal, selon les différents points de vue doctrinaux.

II – Situer la preuve fiscale dans la théorie complète de la preuve en droit civil

6. Eu égard les tentatives continues de faire du droit fiscal une branche autonome, nous nous interrogeons sur l'emplacement de la preuve fiscale par rapport à la théorie de la preuve en droit civil. Pour répondre à cette question, il convient d'évoquer le débat suscité par l'« autonomie » du droit fiscal. Nombreuses sont les écritures qui ont traitées de la théorie de l'autonomie du droit fiscal, œuvre de Louis Trotabas, le maître d'Aix en Provence. Cette théorie a d'abord été élaborée par Trotabas qui l'a défendue dans son article « Essai sur le droit fiscal » et l'a exprimée dans les termes suivants : « au regard des autres branches du droit public comme au regard du droit privé, la loi fiscale possède une indépendance qui lui permet d'établir ses propres règles, le droit fiscal, comme « charbonnier » est maître chez lui »⁹. Innovatrice pour son époque, cette thèse a été vivement critiquée par François GénY, le maître de Nancy, qui reconnaissait au droit fiscal un seul particularisme. GénY a développé ses idées dans une intéressante étude¹⁰ où il a tenté d'exposer « une critique objective, aussi serrée que possible »¹¹ de la notion de l'autonomie du droit fiscal. De même, cette controverse doctrinale n'a pas échappé aux analyses de Philippe Bern, selon lequel il s'agit d'une « querelle de mots »¹² entre l'autonomie, la spécificité et le particularisme du droit fiscal » et il tire la conclusion selon laquelle « le droit fiscal est une branche spécifique du droit administratif, lequel on, le sait, est autonome par rapport au droit privé »¹³.

7. La fin de ce débat est constatée brillamment dans un article de Maurice Cozian « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal ». Le fiscaliste évoque alors la réelle cause de l'invention de cette théorie de l'autonomie du droit fiscal par le Doyen Trotabas. Selon lui, le Doyen Trotabas « fut amené à « inventer » la théorie de l'autonomie du droit fiscal face à des dossiers perdus d'avance si on appliquait les règles de

⁹ TROTABAS (L), « Essai sur le droit fiscal », RSLF, 1928, 2^{ème} fascicule, p.225.

¹⁰ GÉNY (F), « Le particularisme du droit fiscal », RTD. Civ. 1931, p.797.

¹¹ *Ibidem*, p. 798.

¹² BERN (Ph), *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, L.G.D.J., 1972, p.151.

¹³ *Ibidem*, p.154.

droit privé, mais qu'il a finalement gagnés devant le Conseil d'État au nom de cette nouvelle théorie qu'il avait forgée pour les besoins de la cause »¹⁴. Une lettre du 29 mars 1983 adressée de Trotabas à Cozian explique comment le premier était amené à inventer la théorie. Trotabas dresse dans sa conclusion la phrase mythique qui limite la portée excessive accordée à ce débat : « le droit fiscal est moins autonome qu'on le prétend »¹⁵. Le Professeur de La Martinière explique très clairement la confusion qui a souvent lieu entre le réalisme et le souci du juge de l'impôt d'être proche des réalités économiques, notamment lorsqu'il se réfère aux usages professionnels¹⁶ et précise que c'est grâce à Maurice Cozian que « cette chimère juridique » a pu disparaître. D'autres auteurs ont tenté par la suite de réanimer le débat sur l'autonomie du droit fiscal en précisant qu'il serait plus légitime de s'interroger sur le degré d'autonomie du droit fiscal par rapport au droit administratif¹⁷ ou en remplaçant la notion d'autonomie du droit fiscal par le concept de réalisme. Toutefois, nous partageons l'avis du Professeur de La Martinière selon lequel la notion de réalisme est aussi marginale que dangereuse. « D'abord, le droit fiscal doit d'autant moins être autonome et réaliste qu'il constitue une matière de superposition. Il se situe au-dessus des activités humaines pour en extraire ce qui l'intéresse : l'argent. En somme, il n'est qu'un vernis. Lorsqu'il présente une difficulté qui tient à ses règles de fond, une fois le vernis fiscal gratté, on arrive très vite au droit privé. S'il est question de procédure, on rencontre tout aussi rapidement le droit administratif »¹⁸.

8. En dépit de son autonomie « limitée », le droit fiscal est doté de certaines particularités, difficiles à trouver dans d'autres branches de droit. Ceci est d'autant plus affirmé en matière de preuve fiscale où plusieurs paramètres sont en jeu, ce qui laisse une grande place à des solutions étrangères au « droit commun ». Le droit fiscal est particulier, dans le sens où il met en évidence un jeu déséquilibré entre l'administration fiscale et le contribuable. Le déséquilibre est la conséquence d'une multitude de facteurs : d'abord, un ensemble de prérogatives exorbitantes au droit commun dont dispose l'administration, l'organisation même de l'administration et les moyens techniques et financiers dont elle jouit. Ajoutons à tous ces facteurs un contribuable qui n'a pas nécessairement les moyens pour faire valoir sa cause et qui n'est pas assez protégé par la loi. Tous ces indices, en plus que d'autres tels que par exemple le

¹⁴ COZIAN (M), « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », Dr. Fisc.1999, n°13, p.530.

¹⁵ *Ibidem*, p.535.

¹⁶ DE LA MARTINIÈRE (Ch), « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal » *In Ecrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, LexisNexis Litec, 2009, p. 137.

¹⁷ CASTAGNÈDE (B), « Nature et caractères du droit fiscal », Dr. Fisc.n° 25, n° hors-série, 1er Juin 2007.

¹⁸ DE LA MARTINIÈRE (Ch), « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal » *In Ecrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian, op. cit.* p. 142.

privilège du préalable donne à l'administration fiscale la position « enviable »¹⁹ de défenderesse et place aussi le contribuable dans une situation d'insécurité juridique, mettant en péril ses libertés individuelles. « Un sentiment d'impuissance face à l'administration fiscale, aggravée par la complexité des textes, domine néanmoins et nourrit les rancœurs et l'impression d'arbitraire »²⁰.

9. Ce constat de déséquilibre entre le fisc et le contribuable incite le législateur à réagir afin de réduire l'écart entre les deux acteurs de la vie fiscale du pays. A cet effet, le législateur français dispose de nombreux outils dont le régime de la preuve fiscale qui se situe au cœur du procès fiscal, voire bien avant. La réforme des procédures fiscales et douanières qui a eu lieu avec la loi dite Aicardi²¹ en est le parfait exemple. Grâce à cette réforme, une multitude de garanties a été mise en place afin d'accorder au contribuable un droit d'accès à un procès équitable, en dépit du déséquilibre constant constaté en faveur de l'administration. Dans ce cadre général de particularisme atténué du droit fiscal, il ne serait pas anodin d'affirmer que le droit fiscal de la preuve est régi par des règles spécifiques sans pour autant nier ses origines civilistes et administratives. En effet, il serait difficile de transcender l'assertion de Deruel, qui en reprenant la tripartie de la preuve civile, affirme avec une grande rigueur « l'autonomie de la preuve fiscale ». « L'autonomie de la preuve fiscale est faite de trois éléments dont l'originalité est croissante :

- une série d'emprunts à la théorie générale des preuves, transformés et moulés dans les données propres à la matière fiscale
- une construction entièrement originale fondée sur la collaboration du contribuable au service public de l'impôt, dans une phase entièrement administrative de l'impôt.
- un ensemble de règles mettant en jeu, à des degrés divers, les prérogatives de la puissance publique »²².

10. Le droit de la preuve est régi par les dispositions du Code civil et du Code de procédure civile qui constituent le droit commun de la preuve dans le procès civil. Les dispositions du Code civil régissent la preuve des obligations et de paiement, « même en dehors

¹⁹ COURTIAL (J), « Des moyens de preuve illicites », AJDA 1995, p. 245.

²⁰ INSTITUT DE DROIT DES AFFAIRES ET CENTRE D'ETUDES FISCALES, *Les relations entre l'administration fiscale et le contribuable*, (Sous la dir. de LOUIT (Ch)), *op. cit.* p.12.

²¹ Loi n°87-502 du 8 juillet 1987 dite Aicardi modifiant les procédures fiscales et douanières, JORF du 9 juillet 1987, p.7470.

²² DERUEL (F-P), « Quelques aspects du problème de la preuve en matière fiscale », *Dr. Fisc.* 1962, n°37, page de couverture.

de tout procès »²³ et celles du Code de procédure civile sont relatives à la preuve judiciaire, peu importe son objet. Toutefois, l'idée selon laquelle un droit de la preuve existe en dehors du procès civil n'a pas le même effet que l'existence d'un droit de la preuve fiscale antérieurement au déclenchement d'un conflit et éventuellement d'un procès. L'analyse des articles 1315 et suivants du Code civil relatifs à la preuve montre que le droit de la preuve, telle qu'il est y traité, prépare le procès et n'a pas de valeur en dehors de tout procès. A quoi servent la preuve littérale, la preuve testimoniale, les présomptions, l'aveu de la partie et le serment si ce n'est pour être présenté devant un juge afin qu'il statue sur leur recevabilité et leur valeur ? En effet, nous sommes convaincus qu'en droit civil, la preuve juridique est une preuve « judiciaire », contrairement à ce qui est le cas en droit fiscal, parce que la réussite du procès civil pour l'un ou l'autre des adversaires repose sur leur capacité à convaincre le juge de la valeur d'un élément de preuve déterminé. Par contre, en droit fiscal, le recueil des preuves, tout en constituant une étape préliminaire au procès, est en soi une phase distincte du déroulement éventuel d'un procès entre l'administration et le contribuable. Ce temps fort de discours déclenché entre l'administration et le contribuable détermine ce que sera la phase suivante : soit une satisfaction des deux parties et donc un règlement du conflit, soit un mécontentement de l'une et/ ou de l'autre et donc un recours à la justice. L'attention accordée au recueil des preuves au cours d'un conflit opposant l'administration et le contribuable est un moyen de prévention du procès. C'est d'ailleurs une particularité du droit de la preuve fiscale.

11. L'étude de la preuve en droit fiscal ne pourrait pas être complète sans mettre l'accent sur l'administration et la charge de la preuve, qu'il convient de définir.

12. L'administration de la preuve peut être définie comme « la manière dont celui qui supporte le fardeau de la preuve apporte la démonstration qui lui incombe, étant rappelé que le but est d'emporter la conviction du juge à l'issue d'un débat contradictoire au cours duquel la charge de la preuve sera renvoyée de l'une à l'autre partie et qu'il arrive que celle à laquelle cette charge incombe à un moment donné ne triomphe que sur une médiocre démonstration faite pour son adversaire d'être capable d'apporter un démenti sérieux aux éléments qu'il avance »²⁴. Il s'agit donc de traiter de tous les principes qui régissent cette manière d'apporter la preuve, que ce soit en évoquant les principes relatifs à la procédure elle-même ou aux moyens de preuve. Comme le démontre les textes fiscaux, l'administration de la preuve emprunte des

²³ AYNES (A) et VUITTON (X), *Droit de la preuve, Principes et mise en œuvre processuelle*, LexisNexis, Collection Droits et Professionnels, Paris, 2013, p. 2.

²⁴ LATIL (G), *Contentieux Fiscal, (Réclamations, Sursis de paiement, Recours juridictionnels, Modèles et formulaires)*, Éditions Francis Lefebvre, Levallois, 2002, p.63.

règles au régime de la preuve dans le contentieux administratif général. Ainsi, l'écrit occupe une place cruciale dans le débat fiscal. En effet, les enjeux financiers sont tellement importants pour l'administration et le contribuable qu'il faut se protéger contre toute source d'insécurité comme des allégations à l'oral qui ne trouveront une plus grande difficulté à être prouvées. nous pouvons C'est ce qui ressort de l'article R 202-2 du LPF selon lequel « Les modes de preuve doivent être compatibles avec le caractère écrit de l'instruction ». Si l'écrit semble être contraignant pour les deux parties, il est toutefois allégé par un principe fondamental régissant l'administration de la preuve fiscale, c'est celui de la liberté de preuve ou de l'absence de formalisme dans l'administration de la preuve. Conséquence est l'élimination de toute hiérarchie entre les moyens de preuve procurés au juge.

13. L'administration de la preuve tout comme sa charge sont souvent source de problèmes en raison de la complexité apparente et parfois l'incompréhensibilité des règles de la preuve en droit fiscal. « A l'évidence, le triomphe du plaideur devant une juridiction implique deux séries d'éléments. Il doit tout d'abord soutenir une thèse qui s'inscrit en conformité avec le droit en vigueur mais il doit également prouver la réalité d'un certain nombre de faits qui constituent le fond du débat juridique »²⁵, d'où l'importance des règles relatives à la charge de la preuve. Loin d'être une mission facile et dépourvue de complications, apporter la preuve dans un procès fiscal est soumise à des règles prédéterminées par la loi, sans pour autant nier au juge un large pouvoir d'interprétation dont il dispose en la matière. Partagé entre une lutte radicale contre la fraude fiscale et un souci accru de démocratisation du débat fiscal entre le fisc et le contribuable, le législateur se contredit quelques fois en édictant à la fois des règles alourdissant la charge de la preuve et d'autres accordant des souplesses en faveur du contribuable. Dans l'idéal, l'équité serait l'objectif ultime que le législateur chercherait à atteindre via les règles relatives à la charge de la preuve. Mais la réalité en est autre chose. Comme l'explique à juste titre le commissaire du Gouvernement au Conseil d'État Emmanuelle Mignon, « si l'on considère l'équité au sens d'une égalité des armes entre l'administration et le contribuable, il est évident que la preuve constitue une contrainte lourde pour tous les contribuables, que ceux-ci aient ou non respecté leurs obligations fiscales. Sur ce point, le déséquilibre entre le contribuable et l'administration est bien réel »²⁶. Le combat mené contre

²⁵ BERGERES (M-Ch), « Quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal », *Gazette du Palais*, 14 avril 1983, 1^{ère} semaine, p. 149.

²⁶ MIGNON (E), « La charge de la preuve : peut-on parler d'équité ? » *In* CHAMBRE DE COMMERCE ET D'INDUSTRIE DE PARIS, *Droits du contribuable : état des lieux et perspectives*, (Sous la dir. de Hatoux (B)), organisé le 17 octobre 2000, *Economica*, Collection « Entreprises et perspectives économiques », Paris, 2002, p. 61.

ce déséquilibre passe nécessairement par les voies du juge fiscal qui joue le rôle d'un régulateur des dérives pouvant exister. Certains auteurs ne se contentent pas toutefois de ce rôle de régulateur mais vont jusqu'à faire peser la charge de la preuve sur le juge lui-même. Comme le fait remarquer Charles Debbasch, « puisque le juge a un rôle actif dans l'instance, n'en découle-t-il pas que la recherche de la vérité est son affaire et que demandeur et défendeur ne supportent pas une charge mais sont simplement invités à jouer cartes sur table c'est-à-dire à mettre à nu devant le juge les éléments de conviction dont ils disposent ? »²⁷.

14. L'étude des différents aspects du fardeau de la preuve nous permet de faire plusieurs constats : d'abord, la répartition du fardeau de la preuve n'est pas équitable entre le fisc et le contribuable. Au contraire, elle est loin de l'être. Ensuite, le législateur est à la fois source de garanties accordées au contribuable mais aussi source de situations déséquilibrées entre les deux parties au litige. Enfin, le rôle actif du juge, dont parle le Professeur Debbasch, ne serait pas absolu. C'est d'ailleurs ce que soutient Pierre Pactet dans sa thèse. « Celui qui supporte la charge de la preuve, c'est celui qui ne bénéficie pas du doute. Il est bien évident, dans ces conditions, que la charge de la preuve incombe nécessairement et toujours aux parties en présence et non au juge »²⁸. C'est dans la combinaison de tous ces facteurs entrant en jeu que la preuve fiscale trouve son intérêt.

III- L'intérêt général de l'étude de la preuve en droit fiscal

15. La preuve se situe au cœur de tout procès et cela est appuyé par l'adage : « *parum non esse et non probari* » qui signifie que ce qui ne peut être prouvé n'a pas d'existence. Bien qu'unanimement admis, cet adage ne s'applique que devant le juge et relève de la phase contentieuse.

A- *Idem est non esse et non probari.*

16. Dans toutes les branches du droit, l'adage « *Idem est non esse et non probari* » est unanimement admis. Les auteurs n'hésitent pas à signaler l'importance de la preuve dans un procès en faisant référence audit adage. Colin et Capitant précisent dans leur cours qu'« un

²⁷ DEBBASCH (Ch), « La charge de la preuve devant le juge administratif », Recueil Dalloz Sirey 1983, p. 43

²⁸PACTET (P), *Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative*, op. cit. p. 58.

droit dont on ne peut pas faire la preuve ne présente aucune utilité »²⁹. Dans le même sens, Pierre Pactet affirme qu'« un droit ne présente pour son titulaire d'utilité véritable que pour autant qu'il peut être établi en justice : un droit qui ne peut être prouvé est un droit pratiquement inexistant ».³⁰ De façon générale, la preuve « assure le triomphe du droit »³¹. Elle permet, devant le juge, aux parties de convaincre et à la vérité de vaincre³².

17. Si telle est l'importance de la preuve en droit civil et administratif, son intérêt est d'autant plus manifeste en droit fiscal, où les enjeux financiers et économiques sont fort puissants. Comme l'expose Deruel, « la règle de la preuve doit assurer au contribuable les moyens de défense les plus étendus pour éviter la perception des impôts qui ne seraient pas dus : l'obligation de percevoir tous les impôts prévus par le législateur s'accompagne de l'obligation de ne percevoir que les cotisations autorisées par lui »³³. En plus, la preuve est intimement liée à l'idée de la justice fiscale. « L'égalité devant l'impôt suppose que la loi fiscale soit appliquée avec la plus grande exactitude ; toute fraude étant génératrice d'inégalité, tous les mécanismes de preuve doivent être conçus en fonction de l'idée que de leur efficacité dépend, dans une très grande mesure, l'accomplissement ou la déformation des principes les plus sacrés de la fiscalité »³⁴ Par ailleurs, la preuve en droit fiscal est étroitement liée à la notion de « la garantie des droits » évoquée à l'article XVI de la Déclaration Universelle des Droits de l'Homme de 1789 et à la notion de l'exigence d'un droit d'accès effectif et équitable au juge en France qui résulte de l'article 6-1 de la Convention européenne des droits de l'homme. Constituant « la clé de tout système procédural »³⁵, la preuve en droit fiscal pose plusieurs problèmes de droit déclenchés par la spécificité du contentieux fiscal.

18. La preuve assure une meilleure garantie des droits. Toutefois, elle peut être, dans certains cas, une source d'insécurité. En effet, le processus d'élaboration des règles relatives à la preuve le témoigne. En vertu de l'article 34 de la Constitution, la loi fixe « les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. La jurisprudence a apporté des précisions quant à l'application de cet article ; le Conseil d'État

²⁹ PACTEAU (B), « Preuve », Répertoire de contentieux administratif, Dalloz, septembre 2009, Dernière mise à jour en juin 2011 In COLIN (A) et CAPITANT (R), *Cours élémentaire de droit civil français*, Paris, 2^{ème} édition, 1919, Dalloz, t. 1, p. 91.

³⁰ *Ibidem*, p.3.

³¹ BRETHER DE LA GRESSAYE (J), LABORDE-LACOSTE (M), *Introduction générale à l'étude du droit*, Librairie du Recueil Sirey, Paris, 1947, n° 414.

³² PACTEAU (B), « Preuve », Répertoire de contentieux administratif, *op. cit.*

³³ DERUEL (F-P), « Quelques aspects du problème de la preuve en matière fiscale », *op. cit.*, page de couverture.

³⁴ *Ibidem*.

³⁵ PACTET (P), *Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative*, *op. cit.* p.3.

français a jugé que « les dispositions législatives qui régissent la nature de la preuve à apporter et la désignation de la partie à qui incombe la charge de la preuve sont indissociables des règles qui régissent la procédure d'imposition et de celles qui définissent le fait générateur, l'assiette et le taux de l'impôt. Il y a donc lieu de se référer à la législation applicable à la période d'imposition litigieuse, quelles que soient la date d'établissement de l'impôt ou les conditions dans lesquelles l'instance contentieuse a été engagée et s'est poursuivie devant le juge de l'impôt. Ainsi, à la différence des règles relatives à la procédure contentieuse, les règles nouvelles ne sont pas, en pareille matière, immédiatement applicables »³⁶.

19. Faisant l'objet d'une codification législative, les règles de preuve fiscale peuvent donc être une source d'instabilité et de complexité mettant en cause le principe de sécurité juridique défini par la CJCE dans les termes suivants : « le principe de sécurité juridique impose la clarté et la précision des règles de droit et des actes individuels qui constituent à un certain moment le cadre juridique dans lequel les autorités exercent leurs compétences et les particuliers leurs activités »³⁷. La multiplicité des textes régissant la preuve en droit français est une source d'insécurité juridique pour les contribuables en France. En effet, comme l'explique Molfessis, « l'insécurité juridique se nourrit de l'inflation normative comme de l'instabilité ou encore du déclin de l'art de légiférer. Parce qu'elle fait obstacle à la connaissance des règles, elle provoque une situation d'angoisse face au droit »³⁸. On peut même ajouter que l'obscurité des lois, des règlements et des circulaires est également une source d'insécurité parce qu'il y a possibilité que « l'Administration elle-même se perde dans le dédale des textes et il n'existe pas toujours de précédent jurisprudentiel pour éclairer le contribuable et ses conseils, sans parler des revirements de jurisprudence toujours possibles »³⁹. Cette inflation et obscurité des lois et règlements a poussé certains auteurs à se demander s'il fallait réécrire le Code général des impôts⁴⁰.

³⁶ CE, 12 mars 1980, n°15168, site de Dalloz, 2011.

³⁷ FOUQUET (O), BURGUBURU (J), LUBEK (D) et GUILLEMIN (S), *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche* - Rapport au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique (juin 2008), Dr. Fisc. n° 27, 3 Juillet 2008, 403 *In* Conclusions de l'avocat général Fintan-Duff, 15 février 1996. – En ce sens, CJCE, 16 juin 1993, aff. C-325/91, France c/ Commission : Rec. CJCE 1993, I, p. 3283, § 26.

³⁸ MOLFESSIS (N), « Combattre l'insécurité juridique ou la lutte du système juridique contre lui-même », EDCE 2006, p.391.

³⁹ INSTITUT DE DROIT DES AFFAIRES ET CENTRE D'ETUDES FISCALES, *Les relations entre l'administration fiscale et le contribuable*, (Sous la dir. de LOUIT (Ch)), Table ronde, *op. cit.* p.64.

⁴⁰ MAITROT DE LA MOTTE (A), « Faut-il réécrire le Code général des impôts ? », *In La sécurité fiscale*, (Sous la dir. de BUISSON (J)), L'Harmattan, Finances publiques, Paris, 2011, p. 75

20. Il nous semble alors indispensable de simplifier autant que possible les règles de preuve afin de réduire cette insécurité que peut engendrer la multitude de lois et de permettre une meilleure information des contribuables au sujet des principes gouvernant la preuve fiscale en dépit des pouvoirs de l'administration qui lui sont conférés afin de lutter contre la fraude fiscale du contribuable.

B- La portée de l'adage « *idem est non esse et non probari* »

21. L'opposition entre la finalité du droit⁴¹ et l'intérêt tiré de la définition de la preuve ne suscite aucun doute quant à la relation étroite entre le droit et la preuve. En effet, bien que la finalité du droit ne soit pas essentiellement la recherche de la vérité, la preuve demeure « pratiquement » indispensable dans tout procédé juridique et même bien avant le déclenchement de tout procès. Cette relation ne se justifie qu'à travers la difficulté d'établir l'effectivité d'un droit, devant un juge, en étant démunie de sa preuve. L'existence du droit reste valable et réelle mais en pratique, si son titulaire ne peut pas apporter sa preuve, « il est en grand danger de ne jamais pouvoir l'exercer »⁴². La traduction littérale⁴³ de l'adage « *idem est non esse et non probari* » en est la preuve. Toutefois, cet adage ne peut être interprété que d'un point de vue judiciaire, c'est-à-dire en tant qu'adage appliqué par le praticien du droit, en l'occurrence le juge, parce que si le prétendant titulaire d'un droit se trouve dans l'impossibilité d'administrer sa preuve, le juge ne peut admettre l'existence de ce droit et par la suite, le prétendant titulaire ne pourra pas bénéficier des prérogatives qui résultent de l'exercice du droit en question. Le droit matérialisé par le fait ou l'acte existe en dehors de sa preuve mais son effectivité est remise en cause. Un raisonnement à contrario appuiera notre point de vue : il est impossible d'apporter la preuve d'un droit qui n'existe pas. Pour le prouver, le droit existe d'abord. Son existence ne fait aucun doute mais seule la preuve donnera à son titulaire une justification juridique afin de disposer légalement des prérogatives qui en découlent. La preuve est donc intrinsèque à la reconnaissance du droit et non à son existence. Cette relation étroite

⁴¹ Nous nous référons aux propos de Xavier Lagarde pour mieux comprendre la finalité du droit dans le contexte évoqué ci-dessus. « Le droit, dispositif d'ordonnancement d'une société civile et politique, n'a pas prioritairement pour objet l'établissement de la vérité des énoncés qu'il contient : une règle de droit n'est ni vraie ni fausse ; elle consiste dans une proposition dont la validité est essentiellement fonction de la légitimité de celui qui l'énonce ». D'autant plus que dans le Code civil, le terme « vérité » n'est utilisé qu'une seule fois à l'article 10 qui dispose : « Chacun est tenu d'apporter son concours à la justice en vue de la manifestation de la vérité ». CADIET (L), (Sous la dir. de), *Dictionnaire de la justice*, Dalloz, PUF, Paris, 2004, p. 1033.

⁴² TRUILHE-MARENGO (E), *Preuve scientifique, preuve juridique*, Édition Larcier, Droit des technologies, Bruxelles, 2012, p.7. In GHESTIN (J) (Sous la dir. de), *Traité de droit civil, Introduction générale*, Paris, L.G.D.J., 4^{ème} édition, n°628.

⁴³ C'est la même que de ne pas être ou de ne pas être prouvé

entre la preuve et l'effectivité du droit (aboutissant à la jouissance de son titulaire des prérogatives qui en résultent) est aussi valable en droit civil qu'en droit fiscal.

22. Le droit à la preuve est indispensable pour garantir une meilleure justice de telle sorte qu'il est « un droit sanctionné » c'est-à-dire sa violation par la juridiction devant laquelle il s'exerce aboutit à la nullité de la procédure suivie⁴⁴. Il en résulte ainsi un rôle positif du juge de l'impôt afin de s'assurer que le droit de la preuve ne soit pas violé et par conséquent que la justice est rendue dans les meilleures conditions. Le juge, par application des textes, oriente les parties dans le processus d'administration de la preuve. Alors que les parties sont tenues de produire devant lui des éléments de conviction afin de défendre leur point de vue, le juge tranche d'abord la question de la charge de la preuve et ensuite statue sur la recevabilité des moyens de preuve apportés c'est-à-dire « les éléments de conviction considérés en eux-mêmes ». Son rôle dépasse le domaine d'application des textes ; il joue aussi régulateur qui est relativement différent selon qu'il s'agisse en France de la cour de cassation compétente en matière de contributions indirectes et taxes assimilées, de droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière, des droits de timbre et de l'impôt sur la solidarité sur la fortune ou du Conseil d'État compétent en matière de contributions directes et des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilée.

23. Nous ajoutons à cela la possibilité pour le juge de s'immiscer dans la production des moyens de preuve ; il use alors de son pouvoir d'instruction, un pouvoir tiré du caractère inquisitorial de la procédure devant le juge de l'impôt, il dirige l'instruction et peut contribuer à l'évolution du droit de la preuve⁴⁵. Il est censé « en vue d'une bonne justice corriger par son interventionnisme adéquat l'inégalité des parties »⁴⁶. En effet, « le rôle du juge de l'impôt apparaît capital. Comme dans toutes les matières qui opposent la puissance publique et les administrés, ce rôle est double. D'une part, la pression fiscale est si forte qu'elle ne saurait être mal appliquée : le contribuable doit bénéficier d'une protection juridictionnelle efficace, assurée par des recours contentieux largement ouverts. D'autre part, la législation fiscale est si complexe que les difficultés d'application ou d'interprétation, l'apparition de situations marginales ou paradoxales tout à fait imprévues, voire même les imperfections ou les lacunes des textes règlementaires élaborés par l'administration, sont courantes et pratiquement

⁴⁴ PACTET (P), *Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative*, op. cit. p.9

⁴⁵ DALBIES (B), *La preuve en matière fiscale*, Thèse, Université de droit, d'économie et des sciences d'Aix Marseille, 1992, p.7.

⁴⁶ CHAPUS (R), « De l'office du juge : contentieux administratif et nouvelle procédure civile », EDCE 1977-1978, n°29, p.13.

inévitables : elles doivent être palliées autant que possible par une jurisprudence ferme et sûre »⁴⁷. Donc, le juge de l'impôt est doté d'une « double tache protectrice et prétorienne » dont le but est de « faire échec aux manœuvres ou fraudes fiscales proprement dites, sans pourtant méconnaître le droit du contribuable de choisir à son activité un cadre juridique ou à ses opérations une qualification régulière qui impliquent pour lui, eu égard aux textes en vigueur, les conséquences fiscales les moins lourdes »⁴⁸.

24. Ce rôle primordial du juge lorsqu'il s'agit de définir de nouvelles règles de droit relatives à la preuve en droit fiscal s'inspire largement de l'autonomie du droit fiscal ou du moins de sa spécificité. Lasry qui expose son refus de la théorie de l'autonomie du droit fiscal si elle veut dire que « la matière du droit fiscal est régie par des règles exorbitantes aux normes traditionnelles et même aux règles positives de notre droit, droit privé ou droit administratif, et qu'ainsi existeraient une façon de penser et une façon de juger spéciales, caractéristiques des administrations et des juridictions fiscales »⁴⁹ analyse ce rôle. Pour lui, le juge de l'impôt statue, sans restrictions ni réserves autres que celles du partage des compétences entre les tribunaux administratifs et judiciaires, sur le fond même du droit ; inversement il ne peut censurer que la méconnaissance d'un droit. Etant donné d'autre part, que les droits et obligations des contribuables ne peuvent se définir que par rapport aux textes qui déterminent l'assiette et le fait générateur de l'impôt, le contentieux fiscal est un contentieux de légalité, en ce sens du moins que le bien-fondé d'une imposition et par conséquent la solution d'un litige dépendent uniquement de la qualification d'une certaine situation de fait ou de droit au regard de telles ou telles dispositions législatives ou réglementaires. C'est cette compétence du juge de l'impôt, très générale quant à l'examen du fond du litige, très spécialisée quant à la règle du droit applicable, qui donne au contentieux fiscal une physionomie propre et une apparente autonomie »⁵⁰.

IV – Problématique générale

25. Notre étude ne prétend pas à l'exhaustivité du traitement de tous les aspects de la preuve. D'abord, parce qu'il serait impossible de contenir dans une seule étude autant de problématiques relatives à un sujet épineux comme celui de la preuve, ensuite, parce que la preuve nous intéresse du point de vue du fiscaliste soucieux de réconcilier entre le contribuable

⁴⁷ LASRY (C), « Le Conseil d'État, juge de l'impôt », EDCE 1955, p.58.

⁴⁸ *Ibidem*.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 62

⁵⁰ *Ibidem*, p.63

et l'administration, en dehors comme au sein du procès. Il s'agit ainsi d'appliquer de la meilleure façon la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, adoptée le 26 août 1789, un texte qui concilie à la fois « la garantie des droits »⁵¹ et « l'entretien de la force publique et les dépenses de l'administration »⁵².

26. Nous sommes convaincus qu'aussi importante soit la mission sacrée de l'administration de recouvrement d'une « contribution commune nécessaire », selon des conditions déterminées, le droit des contribuables à pouvoir contester et corriger une telle imposition ne peut être mis en cause pour quelque raison ; la contestation passe nécessairement par la preuve. « Une cohabitation raisonnée entre l'intérêt général et l'intérêt particulier »⁵³ est indispensable pour l'État de droit. Au cours des dernières décennies, cette « voie d'équilibre »⁵⁴ est devenue un objectif primordial pour l'administration fiscale française.

27. Avant d'exposer la problématique de notre étude, il faut rappeler quelques évidences nécessaires. La notion de preuve en droit fiscal n'est pas des plus faciles à délimiter. D'abord, parce que le droit fiscal est complexe et très technique, ensuite, parce que ses particularités font de telle sorte que nous ne pouvons pas se contenter d'une transposition des règles de la théorie civile de la preuve. Il est vrai que dans certains cas, une telle transposition demeure indispensable voire inévitable. Mais dans d'autres cas, plus nombreux, la technicité du droit fiscal impose un traitement différent. La complexité et l'incompréhensibilité de certaines règles de droit fiscal ne vont pas sans poser de problèmes aux contribuables dans la compréhension de leurs obligations et de leurs droits. En effet, si une telle complexité ou incompréhension touche une règle relative à la charge ou à l'administration de la preuve, c'est encore plus dangereux parce qu'elle touche alors aux droits de défense et aurait pour conséquence de changer la donne par rapport à la partie qui emporte le procès.

28. Lors des débats sur la loi de finances pour 1977, Monsieur Papon, qui était à l'époque le rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée Nationale affirmait que « si les relations entre les français et leur administration fiscale sont mauvais, c'est d'abord parce que le Code général des impôts est un véritable maquis favorable aux manœuvres

⁵¹ Article XIII de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789: « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de constitution ».

⁵² Article XVI de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ».

⁵³ DRIE (J-C), *Procédures de contrôle fiscal. La voie de l'équilibre*, Collection L'Harmattan, Paris, 2005, p.30

⁵⁴ *Ibidem*.

frauduleuses comme aux investigations plus ou moins discrétionnaires des vérificateurs »⁵⁵. On ajoute à cette défaillance une autre qui se manifeste par la sévérité de certaines règles à l'égard du contribuable. Pour cela, le domaine de la preuve ne doit pas souffrir d'une telle défaillance. « Certaines des règles propres à la procédure fiscale se signalent par leur sévérité à l'égard du contribuable »⁵⁶. Elles témoignent « de l'inégalité des droits qui subsiste encore, même sur le plan procédural, entre le fisc et le contribuable »⁵⁷.

29. Ces défaillances sont nuisibles tout particulièrement au domaine de la preuve fiscale, un domaine qui touche particulièrement les droits de la défense et toute entrave n'est absolument pas recommandé dans un État de droit. Pour cela, le législateur n'a pas cessé de réformer dans le domaine des garanties accordées au contribuable en matière procédurale dans le but de renforcer sa position en tant qu'acteur principal du débat fiscal. Tel était, par exemple, le cas pour la loi de finances pour 1987. Les réformes apportées par cette loi établissaient les « premières bases d'un nouvel équilibre entre le fisc et les contribuables »⁵⁸ dans une matière « où les prérogatives de la puissance publique, supposant, par nature, des relations fondamentalement inégalitaires entre l'administration et les administrés »⁵⁹.

30. Partant de tous ces constats et évidences, notre problématique s'intéresse à démontrer que la preuve fiscale est régie par des règles qui s'inspirent de la théorie civiliste de la preuve, mais qui sont tellement marquées par les particularités du droit fiscal qu'elles arrivent à se démarquer finalement. La preuve fiscale, est à notre sens, un domaine privilégié où la théorie de l'autonomie du droit fiscal prend toute son ampleur. Nous nuancions, quand même, notre propos en établissant une distinction entre les règles qui régissent le droit de la preuve et son administration de celles qui gouvernent la charge de la preuve. L'autonomie du droit fiscal s'affirme de manière accentuée au niveau de la charge de la preuve. L'administration de la preuve fiscale demeure plus ou moins régie par des règles relatives au contentieux administratif et s'inspire profondément des principes qui régissent la théorie de la preuve en droit civil.

⁵⁵ INSTITUT DE DROIT DES AFFAIRES ET CENTRE D'ETUDES FISCALES, *Les relations entre l'administration fiscale et le contribuable*, (Sous la dir. de LOUIT (Ch)), *op. cit.* p.8

⁵⁶ DUGRIP (O), « La loi de finances pour 1987, à la recherche d'un nouvel équilibre entre le fisc et les contribuables », LPA 1987, n°132, p.19.

⁵⁷ DUGRIP (O), « La loi de finances pour 1987, à la recherche d'un nouvel équilibre entre le fisc et les contribuables », *op. cit.* p.19 In LAMARQUE (J), Note sous CE, 19 février 1971, *Ministre de l'Economie et des Finances c/Delle X*, AJDA 1971, p.622.

⁵⁸ *Ibidem* p.10

⁵⁹ *Ibidem*.

31. A cette dichotomie partagée entre l'administration et la charge de la preuve, un « nouvel » aspect de la preuve fiscale vient s'ajouter. C'est la notion de preuve objective. Le Professeur Christophe de La Martinière, dans une étude consacrée au sujet⁶⁰, estime qu'il s'agit d'une « innovation d'importance pour le contentieux fiscal ». Il précise que son utilisation est accrue depuis plusieurs années, quoique implicitement et ce en référence à des décisions de justice qui utilisent la mention « il résulte de l'instruction ». Selon lui, une analyse de ces arrêts montrent que le juge se réfère davantage à des éléments extérieurs au sujet (le contribuable) par opposition à l'application du critère légal qui, « dès lors qu'il utilise la charge de la preuve afin de punir le mauvais contribuable, suppose d'apprécier le comportement de celui-ci »⁶¹.

32. Toutefois, ce n'est pas pour autant que nous pouvons considérer la preuve objective comme une nouveauté dans le contentieux fiscal. A la base, c'est un mécanisme de contentieux administratif de se référer aux éléments de l'instruction pour que le juge puisse établir son intime conviction. D'ailleurs, c'est ce que le professeur de La Martinière dit très clairement dans son étude. « En lui-même, ce système probatoire (c'est-à-dire la preuve objective) n'a rien de nouveau. Il correspond en effet au droit commun du contentieux administratif. Par principe le juge administratif tranche les litiges qu'on lui soumet en fonction des résultats de l'instruction, c'est-à-dire selon l'intime conviction et sans qu'aucune des parties n'ait, *a priori*, à supporter la charge de la preuve ». En contentieux administratif, « l'absence de texte de portée générale organisant le régime de la preuve a conduit le juge administratif à déterminer lui-même les règles applicables en se détournant de celles qui régissent la procédure civile. Il l'a fait en étant sensible à l'inégalité des parties résultant de la présence de l'Administration au procès et en tenant compte du privilège du préalable en vertu duquel l'administré a presque toujours la position de demandeur »⁶². Il serait alors facile de transposer ce schéma en contentieux fiscal lorsque la preuve est difficile ou impossible à apporter par l'une des parties et aussi lorsqu'aucun texte ne régit la charge de la preuve en droit fiscal, sans pour autant insister sur le caractère innovant de cette transposition.

V – Plan de l'étude

33. Afin de répondre à toutes les ambiguïtés suscitées par la notion de la preuve en droit fiscal, nous étudierons dans une première partie l'administration de la preuve en droit fiscal en distinguant entre deux terrains : là où la preuve fiscale se rapproche de la preuve en

⁶⁰ DE LA MARTINIÈRE (Ch), « La preuve objective dans le contentieux fiscal », Dr. Fisc. n° 14, 6 Avril 2006, p. 13.

⁶¹ *Ibidem*.

⁶² DE GAUDEMAR (H), « La preuve devant le juge administratif », Droit Administratif, Juin 2009, n°6, étude 12.

droit civil et là où elle se démarque. Dans une seconde partie, notre étude sera concentrée sur la charge de la preuve, les prescriptions législatives qui la régissent et les amendements jurisprudentiels qui lui ont été apportés. Ainsi, notre plan d'étude sera divisé en deux parties :

Première Partie – L'administration de la preuve fiscale : une inspiration de la théorie générale de la preuve en droit civil.

Seconde Partie – La consécration d'une théorie de la charge de la preuve en droit fiscal français.

PARTIE I – L’administration de la preuve fiscale : une inspiration de la théorie générale de la preuve en droit civil

34. Pour traiter de l’inspiration, voire de l’impact que la théorie générale de la preuve en droit civil a sur l’administration de la preuve fiscale, il faut d’abord définir en quoi consiste une théorie générale et ensuite définir ce qu’est l’administration de la preuve. Par théorie générale, nous entendons « un ensemble de définitions et de principes ordonnés autour d’un certain objet dans le dessein d’expliquer de manière cohérente les solutions positives et de guider les solutions future »⁶³. Selon un autre auteur, la théorie générale est « une organisation intellectuelle et une présentation pédagogique des règles de droit relatives à un objet »⁶⁴. Lorsqu’on parle donc d’une théorie générale de la preuve, cela veut dire « rassembler les règles éparpillées du droit positif, les agencer dans un ordre qui fait apparaître, non seulement une construction logique, mais surtout une présentation intelligible »⁶⁵. Bien que certains auteurs contestent la théorie générale de la preuve en droit civil en la jugeant imparfaite⁶⁶, nous partons de l’idée qu’une telle théorie c’est à dire l’ensemble de règles qui régissent la matière existe. Et c’est sur ce fondement que l’administration de la preuve en droit fiscal sera étudiée. Tous les ouvrages d’introduction au droit témoignent de l’existence de la théorie générale de preuve en droit civil. Elle est régie par des principes dont la plupart figurent dans le Code civil (la légalité de la preuve, la neutralité du juge, les principes relatifs à la charge de la preuve...) et ce qui n’y est pas est comblé par la jurisprudence et la doctrine, qui ne cessent pas de réformer ce droit de la preuve.

35. L’influence de la doctrine civiliste de la preuve se manifeste au niveau de l’administration de la preuve ; d’abord au niveau des principes qui gouvernent la preuve fiscale et ensuite au niveau des modes de preuve. L’administration de la preuve est « la manière dont celui qui supporte le fardeau de la preuve apporte la démonstration qui lui incombe, étant rappelé que le but est d’emporter la conviction du juge à l’issue d’un débat contradictoire au

⁶³ JESTAZ (Ph) et JAMIN (Ch), *La doctrine*, Dalloz, Paris, 2004, p. 231.

⁶⁴ PIMONT (S), « Peut-on réduire le droit en théories générales? Exemples en droit du contrat », *RTD civ.* 2009, p. 417.

⁶⁵ VERGÈS (E), « Éléments pour un renouvellement de la théorie de la preuve en droit privé » *In Mélanges en l’honneur du professeur Jacques-Henri ROBERT*, LexisNexis, Paris, 2012, p. 853.
<http://blogs.upmf-grenoble.fr/etienneverges/files/2013/05/E1%C3%A9ments-pour-un-renouvellement-de-la-th%C3%A9orie-de-la-preuve-en-droit-priv%C3%A9-2012.pdf>

⁶⁶ Selon le professeur Verges, la théorie générale de la preuve se confond avec les modes de preuves. Le Code civil ne contient pas vraiment une théorie générale de la preuve ; il contient des principes généraux qui régissent la preuve mais qui ne sont pas suffisants pour former cette « organisation intellectuelle et présentation pédagogique » dont Pimont parlait.

cours duquel la charge de la preuve sera renvoyée de l'une à l'autre partie et qu'il arrive que celle à laquelle cette charge incombe à un moment donné ne triomphe que sur une médiocre démonstration, faute pour son adversaire d'être capable d'apporter un démenti sérieux aux éléments qu'il avance »⁶⁷.

36. Partant de l'évidence selon laquelle la preuve en droit civil constitue un corps de règles définies par le Code civil et complétées par la doctrine et la jurisprudence, notre objectif est de démontrer que l'administration de la preuve fiscale dépend dans une grande partie des principes du droit civil mais elle garde sa façon d'être par rapport à l'application de ces principes. Pour cela, nous délimitons d'abord le droit de la preuve en droit fiscal (Titre I) avant de traiter la question de l'administration des moyens de preuve au niveau du procès et en dehors de tout procès (Titre II).

⁶⁷ LATIL (G), *Contentieux Fiscal, (Réclamations, Sursis de paiement, Recours juridictionnels, Modèles et formulaires)*, op. cit. p.63.

Titre I – L’identification d’un droit de la preuve en matière fiscale

37. Il n’y a aucun doute sur la nature de « l’acte de prouver ». Prouver est un droit qui ne doit subir aucune transgression parce qu’il relève d’une des garanties essentielles accordées à chaque partie à l’instance, voire à tout individu en dehors de tout procès, qui est celle du droit à un procès équitable. Ainsi, chaque partie au procès doit en bénéficier. Pour cela, il n’est pas surprenant que le droit de la preuve ait intéressé de nombreux auteurs et qu’il occupe une place importante dans les jurisprudences du Conseil d’État et de la Cour de cassation.

38. De nombreux auteurs ont milité pour une autonomie complète du droit fiscal par rapport au droit civil, d’autres étaient plus réticents vis-à-vis une telle dissociation et préféreraient parler d’une « spécificité » du droit fiscal. Toutefois, ces appellations ne sont distinctes l’une de l’autre que par l’étymologie puisqu’elles convergent toutes vers une seule et unique conséquence : le droit fiscal existe, se distingue sur de nombreux aspects des autres branches de droit sans rompre complètement les liens avec le droit commun. Nous sommes convaincues que cette prise de position est transposable au domaine du droit de la preuve fiscale. Ainsi, le droit de la preuve fiscale subit le même sort, de telle sorte qu’il puise ses fondements dans les droits civil et administratif et se distingue particulièrement à d’autres niveaux où il acquiert une « spécificité » complète.

39. Cet objectif d’identification d’un droit spécifique de la preuve en droit fiscal ne pourra pas être compris sans traiter de la notion du droit commun, évoquée à de maintes reprises dans notre étude. Le droit commun est alors défini comme étant l’ensemble des règles juridiques applicables à toutes les situations qui ne font pas l’objet de règles spéciales ou particulières. Pour ce qui est de la preuve en droit fiscal, le droit commun auquel on se réfère est le droit civil, qui est le fondement de toutes les autres branches de droit, et le droit administratif, qui demeure lui-aussi le père biologique du droit fiscal.

40. Notre choix de limiter le droit commun au droit civil et administratif n’est pas hasardeux. En effet, c’est bien de ces deux droits que le droit fiscal essaie de se détacher et se distinguer et c’est avec ces deux droits en particulier, que le droit fiscal a le plus grand nombre de similitudes. Par exemple, alors qu’en droit civil le juge dispose d’une liberté restreinte dans l’appréciation des moyens de preuve, le juge administratif est plus libéral et est créateur de la norme probante.

41. Il ne s'agit pas au cours des prochains développements d'évoquer de manière générale « l'autonomie » ou « la spécificité » du droit fiscal par rapport aux autres branches de droit mais plutôt d'identifier le fondement de la preuve en matière fiscale (Chapitre 1) et de déterminer ensuite les acteurs qui jouent un rôle dans le cadre du procès fiscal (Chapitre 2).

Chapitre I – Le fondement de la preuve en matière fiscale

42. Afin de conclure à une spécificité du droit de la preuve en matière fiscale, il faudra commencer par traiter les contours de son fondement et par situer le droit de la preuve par rapport à la procédure. Le fondement est défini de façon générale par « la base ou l'élément essentiel sur lequel s'appuie tout le reste »⁶⁸. En d'autres termes, c'est l'ensemble des « principes sur lesquels se fonde un système »⁶⁹. Ces principes sont très divers et variés pour ce qui est de la preuve en droit civil. En effet, la loi n'est pas le seul fondement du droit de la preuve en droit civil. S'ajoute aux prescriptions législatives des influences anciennes d'autres droits, notamment ceux issus des systèmes probatoires romain et germanique⁷⁰, et aussi des efforts permanents du juge afin d'assurer sa mission d'arbitre. En ce sens, « si le Code civil semble faire office de point de repère de la doctrine civiliste, il ne constitue en réalité qu'une charnière dans l'histoire du droit de la preuve. Il condense, en quelques dispositions, des siècles d'évolutions et d'influences. Il régleme certains modes de preuve, héritage du droit romain et de l'ancien droit, mais il définit également des principes relatifs à la charge de la preuve, provenant de la conception germanique du procès ; ce dernier étant conçu comme un combat dans lequel le juge fait figure d'arbitre »⁷¹. Située au cœur du procès, « la preuve est aussi et avant tout un rouage de la machine judiciaire »⁷². En droit civil, la preuve acquiert toute son ampleur devant le juge lorsque chacune des parties cherche, par tous les moyens, à convaincre ce dernier de son point de vue et à faire triompher sa cause. Qui dit droit de la preuve dit obligatoirement « droit de la procédure probatoire »⁷³. Dans le même sens, Jeremy Bentham disait que « l'art de la procédure n'est essentiellement que l'art d'administrer les preuves »⁷⁴.

43. En droit fiscal, la preuve se situe au cœur de la procédure judiciaire mais pas seulement. Avant même d'entamer le début du procès, les parties sont en mesure d'exercer leur droit de preuve afin de prévaloir leurs points de vue. Pour cela, des principes concourent pour assurer l'application du droit processuel de la preuve, des principes que nous trouvons en droit civil

⁶⁸ Dictionnaire de français LAROUSSE, Version web.

⁶⁹ *Ibidem*.

⁷⁰ LEGAIS (R), *Les règles de preuve en droit civil, « Permanences et Transformations »*, Thèse pour le doctorat en droit, soutenue le 3 novembre 1954, Faculté de Droit de l'Université de Poitiers, Paris, L.G.D.J., 1955, p. 8 et 9.

⁷¹ VERGÈS (E), « Éléments pour un renouvellement de la théorie de la preuve en droit privé » *In Mélanges ROBERT (J-H)*, *op.cit.* p. 853.

⁷² MEKKI (M), « Preuve et droits fondamentaux. Réflexion sur les dangers d'un « droit à la vérité » ? », Version pdf en ligne, p. 2.

<http://www.mekki.fr/files/sites/37/2015/09/Mekki-fondamentalisation-preuve-RELU-AVANT-BAT.pdf>

⁷³ *Ibidem*.

⁷⁴ BENTHAM (J), *Traité des preuves judiciaires*, T. I, Bossange, 2^{ème} édition, Paris, 1830, p. 3.

mais qui s'appliquent différemment au droit de la preuve en droit fiscal. La densité des écrits qui traitent des principes régissant la preuve en droit fiscal nous incite à la sélection de quelques-uns, que nous jugeons inséparables de tout système de preuve. Nous distinguons alors entre des principes qui sont intrinsèques à tout système de preuve (Section I) et des principes qui sont propres à la preuve en droit fiscal et qui mettent en exergue sa spécificité (Section II).

Section I – Des règles partagées entre le droit fiscal et le droit civil de la preuve

44. Le droit civil de la preuve est régi par les articles 1315 à 1369 du Code civil et par les articles 9 à 11 et 132 à 322 du Code de procédure civile. En droit administratif, d'origine prétorienne, la preuve n'est pas régie par des règles légales et la procédure contentieuse administrative est inquisitoire. Ces deux paramètres font que le juge administratif soit le maître du régime de la preuve. Même en présence de règles légales, il a le droit d'interpréter librement les dispositions générales de droit. Le droit fiscal, en matière de preuve, réunit les caractéristiques des deux régimes. En effet, bien que la preuve en droit fiscal soit régie par les articles du code général des impôts et le livre des procédures fiscales (article L191 à L195A) c'est-à-dire qu'elle puise ses sources dans un texte de loi, il n'en demeure pas moins que le juge joue un rôle important dans l'appréciation de la valeur probante des éléments de preuve et dans le déroulement du procès afin d'établir un certain équilibre entre la recherche de la vérité et l'application stricte de la règle de droit.

45. Les principes liés à l'analyse du droit de la preuve sont nombreux. Si nous revenons au Code civil, nous constatons, par exemple, que le principe de la légalité de la preuve occupe une place très importante. Pour que l'étude de la preuve fiscale soit complète, il faut d'abord déterminer pourquoi nous prouvons. Pour répondre à cette interrogation, il convient de traiter la finalité du droit de la preuve. Il ne s'agit pas d'un principe mais d'un but auquel aspire tout système de preuve. En outre, c'est cette finalité qui orientera les principes régissant la preuve. Ces derniers sont au service de la finalité de la preuve. Ainsi, dans une section première, nous traitons de la finalité du droit de la preuve et dans une deuxième section, nous évoquerons la distinction entre le fait et le droit, comme principe directeur de tout système de preuve.

§1- La finalité du droit de la preuve : Un partage entre une approche doctrinale et une réalité procédurale

46. « Le droit, dispositif d'ordonnement d'une société civile et politique, n'a pas prioritairement pour objet l'établissement de la vérité des énoncés qu'il contient une règle de droit n'est ni vraie, ni fausse ; il consiste dans une proposition dont la validité est essentiellement fonction de la légitimité de celui qui l'énonce. Sans doute, cet ensemble de propositions générales et abstraites que sont les règles de droit ont-elles vocation à s'insérer dans la réalité qu'elles prétendent saisir, de sorte qu'à un moment ou un autre, et sauf considérer de manière un peu courte que le droit est pur formalisme, il conviendra de vérifier l'exactitude de leurs présupposés »⁷⁵.

47. Il n'y aurait pas de meilleur propos au sujet de la finalité du droit que celle de Lagarde. Qu'en est-il de la finalité du droit de la preuve ? Est-elle la même que celle du droit de façon générale ? L'étude des Codes montrent un rare usage de la notion de « vérité » par le législateur, le terme vérité n'est mentionné qu'une seule fois dans le Code civil⁷⁶ et il est inexistant dans les deux Codes fiscaux (Code général des impôts et Livre des procédures fiscales). Nous ne pensons pas que cela puisse être un hasard. Au contraire, le législateur, tout comme le juriste, est conscient que l'objectif des règles de droit n'est pas d'établir la vérité, bien que cela soit souhaité, mais de régir une situation donnée pour empêcher la survenance d'un litige ou bien de les appliquer à un litige afin de trouver une solution.

48. Si tel est de façon générale la finalité des règles de droit, les règles relatives à la preuve n'ont pas une finalité prédéfinie. Alors que la grande majorité de la doctrine est convaincue que l'ultime finalité de la preuve est la recherche de la vérité, nous ne sommes pas aussi sûrs de ce constat (A). A notre sens, la recherche de la vérité est la finalité apparente et en permanence recherchée de la preuve. Mais, au-delà de cet objectif (trop idéal pour être atteint), il existe une finalité plus concrète et plus accessible : C'est la conviction du juge (B).

⁷⁵LAGARDE (X), « Vérité » In CADIET (L), *Dictionnaire de la justice*, op. cit. p. 1324.

⁷⁶ Article 10 du Code civil : « Chacun est tenu d'apporter son concours à la justice en vue de la manifestation de la vérité ».

A- L'association apparente de la finalité du droit de la preuve à la vérité.

49. La preuve est « ce qui montre la vérité d'une proposition, la réalité d'un fait »⁷⁷. Elle est « ce qui démontre, établit la vérité d'une chose »⁷⁸. A la définition de la preuve, s'associe donc le mot « vérité » comme si les deux notions étaient des sœurs jumelles. Et si la définition de la preuve ne fait pas mention expresse de la notion de « vérité », elle y renvoie. Tel est le cas par exemple du Vocabulaire juridique de Gérard Cornu. Selon lui, la preuve est « la démonstration de l'existence d'un fait (matérialité d'un dommage) ou d'un acte (contrat, testament) dans les formes admises ou requises par la loi ». Et pour plus de précisions sur la preuve, Cornu nous renvoie à la définition de la vérité d'où la corrélation entre preuve et vérité.

50. L'examen de ces deux définitions montre un lien inévitable entre la vérité et la preuve, un lien décrit comme « consubstantiel »⁷⁹. Ce lien s'affiche le plus au moment du procès. En effet, chacune des parties essaie de privilégier sa conception de la vérité, et de son côté, le juge, lui-même, statue selon les éléments de « vérité » qu'il dispose et selon également sa propre manière d'envisager ce qui est vrai. Le procès met en évidence la vérité juridique grâce à « des procédures légalement organisées »⁸⁰ conduisant « à des conclusions irrévocables »⁸¹. Comme l'exprime Lévy-Bruhl, « la preuve est intimement liée au procès dont elle constitue la pièce essentielle »⁸²

51. Alors que la définition de la preuve est abondante, celle de la vérité est plus difficile. En effet, il relève de la sagesse selon Cornu de ne pas définir la vérité, tout comme les autres notions élémentaires⁸³. Faute de définir ce qu'est la vérité, les auteurs élaborent différentes formes de vérités afin de pouvoir les définir, une à une, chacune selon les particularités du domaine auquel elle s'attache. On peut alors conclure qu'ils ont réussi à définir une vérité et non la vérité.

52. Nous pensons que la définition de Domat est la plus sage dans ce domaine parce qu'en même temps qu'il associe la preuve à la vérité, il admet que la vérité n'est pas unique, elle varie

⁷⁷ Littré, Voir « Preuve ».

⁷⁸ JEUGE-MAYNART (I) et NIMMO (C), *Le Petit Larousse Illustré*, Larousse, Paris, 2017, Voir « Preuve »

⁷⁹ MEKKI (M), « Vérité et Preuve », version web en pdf, p.1.

[http://www.henricapitant.org/sites/default/files/France%20\(M.%20Mekki\).pdf](http://www.henricapitant.org/sites/default/files/France%20(M.%20Mekki).pdf)

⁸⁰ LAGARDE (X), « Vérité et légitimité dans le droit de la preuve », *Revue Droits* 1996, n°23, p. 32.

⁸¹ *Ibidem*.

⁸² LEVY-BRUHL (H), *La preuve judiciaire. Etude de sociologie juridique*, Librairie Marcel Rivière et Cie, Série A : Auteurs contemporains, Paris, 1964, p. 23.

⁸³ CORNU (G), « La vérité et le droit » *In* CORNU (G), *L'art du droit en quête de sagesse, Doctrine juridique*, PUF, Collection Doctrine juridique, Paris, 1998, p. 211.

aussi bien selon le temps, le lieu que selon la discipline en question. Selon lui, « on appelle preuve ce qui persuade l'esprit d'une vérité ; et comme il a des vérités de diverses sortes, il y a aussi de différentes espèces de preuves »⁸⁴. Ainsi, nous distinguons entre, par exemple, la vérité scientifique et la vérité juridique parce que la recherche de la vérité ne se situe pas au même degré selon qu'il s'agisse des sciences dures ou des sciences sociales. Il existe également « une vérité éthique », « une vérité scientifique », « une vérité historique », « une vérité juridique » et chaque spécialiste tente de s'approprier une forme du concept de la vérité. Ce raisonnement est d'autant plus justifié que Domat fait référence dans la définition de la preuve à « une vérité » et non pas à la « vérité ».

53. Faute d'être scientifique, ni même historien, nous nous contentons de l'analyse du droit de la preuve en prenant en compte la vérité juridique, celle à laquelle contribuent les parties, chacune selon sa conception et dont le juge cherche d'atteindre, du moins d'un point de vue théorique. Cette vérité est qualifiée par Cornu de « construite »⁸⁵ parce qu'elle est élaborée par la loi qui pose les règles d'admissibilité de tel ou tel moyen de preuve.

54. Cornu l'exprime très bien en affirmant que « la vérité que les législations font régner dans leur système de preuves, même extrajudiciaire, est largement artificielle »⁸⁶. Il ajoute que « la loi joue avec la vérité. Dans sa souveraineté, elle attribue à l'un le bénéfice d'un doute, à l'autre le risque de la non-preuve. Dans tous les cas, elle risque de distribuer une vérité décalée par rapport à la réalité »⁸⁷. Partant de la citation de Cornu, nous nous demandons que si la vérité que les lois relatives à la preuve établissent est « artificielle », quelle serait la réelle finalité de ces lois ?

⁸⁴ GIRARD (F), *Essai sur la preuve dans son environnement culturel*, T. I, Laboratoire de droit privé et de sciences criminelles, Presses Universitaires Aix-Marseille, Aix-en-Provence, 2013, p. 34 In DOMAT (J), Œuvres complètes de J. DOMAT, Nouvelle édition, revue, corrigée et précédée d'une notice historique sur Domat, augmentée de l'indication des articles de nos codes qui se rapportent aux différentes questions traitées par cet auteur, T.2, Alex-Gobelet Librairie, Paris, 1835, p. 138.

⁸⁵ CORNU (G), *L'art du droit en quête de la sagesse, Doctrine juridique, op. cit.* p.217.

⁸⁶ *Ibidem*.

⁸⁷ *Ibidem*.

B - La véritable finalité du droit de la preuve : la réalité des faits

55. En matière judiciaire, prouver c'est « déterminer au moyen de procédés admis par la loi, la conviction du juge par rapport à un fait litigieux »⁸⁸. Grâce aux moyens de preuves apportés, les parties réussissent à convaincre le juge fiscal de leur point de vue. Toutefois, cela n'est pas toujours le cas. Il est des situations dans lesquelles les preuves présentées sont insuffisantes et parfois impossibles, mettant les parties et le juge dans une impasse.

1-Le principe de la conviction du juge

56. La vérité est « l'image doctrinale du droit de la preuve »⁸⁹ et la réalité est la finalité procédurale de ce droit. En effet, tout ce que le juge et les parties au procès recherchent c'est la réalité des choses, la réalité des faits qui se sont produits et de ceux qui n'ont pas eu lieu. Cela est d'autant plus vrai en droit fiscal où plusieurs situations s'apparentent à être réelles, sans toutefois être vraies. Cette réalité, une fois établie, aboutira à la conviction du juge et donc à une solution au litige. Le schéma, tel que décrit, n'est pas aussi simple que l'on ne croit. En voici la preuve.

57. Il n'y a pas de doute que les codes fiscaux accordent une plus grande importance à la réalité qu'à la vérité. Preuve en est l'utilisation du terme réalité une fois dans le Code général des impôts et cinq fois dans le Livre des Procédures fiscales. Bien que cet indice ne suffise pas à lui seul pour étayer notre point de vue concernant la finalité de la preuve, toutefois, il s'agit pour nous d'un commencement de preuve attestant que la « réalité » est plus fréquente et pesante que la « vérité » pour le droit fiscal.

58. Loin de nous contenter des apparences et du nombre d'apparitions de la « vérité » ou de la « réalité » dans les codes, nous estimons que le lien inévitable entre la vérité et la preuve, décrit plus haut à travers les définitions de la preuve par plusieurs auteurs, n'est pas vraiment réel. En effet, si la majorité de la doctrine s'efforce de nous convaincre que l'objet, voire même l'objectif de la preuve serait d'établir la vérité, cela nous paraît idéaliste, compte tenu des lois en vigueur et des tenants et aboutissants du procès.

⁸⁸ BOURSIER (M-E), *Le principe de loyauté en droit processuel*, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de thèses, Paris, 2003, p. 75 In MOTULSKY (H), *Principes d'une réalisation méthodique du droit privé*, réédition 1991, spéc. n°115.

⁸⁹ LAGARDE (X), *Vérité et légitimité dans le droit de la preuve*, *op. cit.* p. 32

59. Idéalement, la finalité de tout procès et donc de toute preuve judiciaire serait d'aboutir à révéler la vérité. La vérité, dont on parle, n'est pas la vérité absolue, dévoilée par un historien ou un scientifique. Il s'agit bien de la vérité judiciaire. Au monde du juridique correspond la vérité judiciaire. A ce sujet, le Doyen Carbonnier affirme « que dans l'univers juridique, on ne prétend pas atteindre la vérité ». Dans la pratique, la vérité est bien loin de ça. En effet, les parties au procès, lorsqu'elles administrent les preuves, cherchent à prévaloir leur propre version des choses donc leurs propres conceptions des faits et compréhension de l'application des règles de droit aux faits en question. En conclusion, elles cherchent à convaincre le juge.

60. La conviction du juge, vue comme finalité de la preuve, n'est pas nouvelle. Pour Lévy-Bruhl, « prouver c'est faire approuver. Une proposition prouvée est une proposition admise, acceptée, faisant désormais, au moins pour un temps, partie des vérités officielles. On voit en quel sens on est en droit de dire que la fonction de la preuve est la recherche de la conviction, ou si l'on préfère, de l'homologation »⁹⁰.

61. Par ailleurs, ce n'est qu'après une riche étude à la fois, comparative et critique, que Lévy-Bruhl a fini par écarter la notion de vérité au profit de la conviction afin de déterminer la finalité de la preuve. « Ce terme (c'est-à-dire la conviction), auquel je me suis arrêté après quelques hésitations, me paraît préférable à celui de « vérité », auquel j'avais d'abord songé »⁹¹.

62. Dans leur ouvrage sur la « théorie générale du procès », Cadiet et ses co-auteurs distinguent entre deux fonctions de la preuve. Une fonction qui se situe dans l'immédiat et qui serait l'établissement de la réalité des faits litigieux⁹² et une autre fonction finale, qui est la conviction et pour étayer leur point de vue concernant cette dernière fonction, ils font référence à un passage de Lévy-Bruhl, selon qui « toute preuve, en dehors même de sa fonction d'ordre intellectuel, qui est généralement la seule à laquelle on songe, a une fonction sociale qui consiste à faire accepter la thèse que l'on soutient »⁹³.

63. Ce qui nous paraît intéressant dans les propos de ces auteurs est que l'un (Lévy-Bruhl) écarte la vérité comme finalité de la preuve et la remplace par la conviction et que les autres

⁹⁰ LEVY-BRUHL (H), *La preuve judiciaire. Etude de sociologie juridique*, op. cit. p. 22.

⁹¹ *Ibidem*, p. 21.

⁹² CADIET (L), NORMAND (J), AMRANI MEKKI (S), *Théorie générale du procès*, PUF, Thémis droit, 2ème édition mise à jour, Paris, 2013, p. 842, §252.

⁹³ LEVY-BRUHL (H), *La preuve judiciaire. Etude de sociologie juridique*, op. cit. p. 22.

(Cadiet et les co-auteurs) s'abstiennent de mentionner de prime abord le terme « vérité » et s'attache à la réalité des faits *primo* et à la conviction *secondo*.

64. Nous ne pouvons que partager leur point de vue par rapport à l'écartement de la vérité comme arrière-plan de la preuve. En effet, la vérité est un concept abstrait, qui suscite en droit une ambiguïté parce que difficile à atteindre. Les juristes manquent la certitude dont dispose le scientifique et du temps dont dispose l'historien afin d'arriver au summum d'une démarche scientifique ou historique : la vérité. C'est bien pour cela, peut-être, parmi d'autres raisons évidemment, que les ordres de juridictions ne se situent pas à un seul degré et que la chance est donnée aussi bien aux parties qu'au juge pour rectifier des faits qui étaient jugés, à un moment du procès, comme étant vrais.

65. En effet, les preuves, présentées par les parties ne sont pas aussi parfaites que celles qui sont conçues dans un laboratoire, par un scientifique. Elles ne sont pas certaines et elles admettent toujours une marge d'erreur. Même un aveu émanant de la personne concernée peut ne pas être vrai, si un certain degré de subjectivité, pour ne dire de mensonge, est venu s'y ajouter. Quant au juge, aussi longtemps qu'il souhaite s'attarder à dévoiler la vérité, il ne dispose pas d'une éternité, contrairement à un historien. Il doit donner « très vite » une solution au litige et satisfaction aux parties, faute de quoi, il risque de troubler l'ordre social. Il est tenu par un laps de temps raisonnable afin d'éviter de nuire aux intérêts financiers des parties parce que le procès coûte de l'argent et le temps qui s'écoule a aussi une valeur.

66. Si nous admettons que la finalité des règles de preuve soit la conviction du juge, nous ne pouvons pas se passer de traiter de cette conviction. Comment est-elle construite ? Sur quelles bases ? Comme nous l'avons déjà évoqué, le juge est obligé de donner une solution au litige. Son rôle n'est pas si facile que nous le puissions imaginer. Comment le juge raisonne-t-il face à des éléments de preuve, présentés par chacune des parties afin de prévaloir sa vérité prétendue ? Et quel serait l'échappatoire au cas où les éléments dont il dispose ne suffisent pas à former son intime conviction ?

67. S'il est bien un domaine où le juge peut et doit jouer un rôle important, c'est bien celui de la preuve en matière fiscale⁹⁴. Tout en essayant de surmonter la difficulté engendrée par l'inégalité entre l'administration fiscale, généralement en position de force, et le contribuable, ce juge apprécie la pertinence des éléments présentés afin de construire son intime conviction ;

⁹⁴ DALBIES (B), La preuve en matière fiscale, Thèse, *op. cit.* p. 5.

la conviction du juge faisant partie intégrante de la notion même de la preuve, telle que définie par Lévy-Bruhl⁹⁵.

68. Il ne s'agit pas de développer ici la question du retour à l'intime conviction du juge fiscal, au vu des éléments fournis par les parties, sans que l'une ou l'autre n'ait *a priori* à supporter la charge probatoire, soit le principe de la preuve objective⁹⁶. Mais l'intime conviction du juge sera présentée comme étant l'objectif réel à atteindre par l'une et l'autre des parties, au moment de la présentation par chacune d'entre elles de ses moyens de preuve et par le juge lui-même, qui ne peut, en principe, rendre une décision de justice sans en être convaincu.

69. De façon générale, on entend par intime conviction le point de vue formé par le juge en se basant sur les éléments qui lui sont soumis. Ces éléments ne sont pas restrictivement les preuves administrées par les parties au cours d'un procès, mais aussi les éléments qu'il peut lui-même réunir en faisant usage de son pouvoir d'instruction. Ainsi, le raisonnement juridique du juge se construit grâce au concours des parties et de son initiative personnelle. Nous ne disons pas qu'il cherchera lui-même telle ou telle preuve afin de faire triompher la position de l'une ou l'autre des parties. En effet, son rôle est actif tout en étant encadré par le respect de la Règle de droit.

70. Lorsque les preuves présentées par les parties sont suffisantes pour former l'intime conviction du juge, ce dernier ne prend aucune mesure supplémentaire et se contente de ce qu'il a afin de clôturer l'affaire. En outre, il a le droit de refuser une demande d'expertise, régulièrement demandée, s'il estime qu'il est suffisamment informé et que cette demande serait sans intérêt sur la solution. C'est ce qui ressort d'une jurisprudence constante du Conseil d'État, selon laquelle « la circonstance d'omettre de répondre explicitement à des conclusions à fin d'expertise n'est pas, par elle-même, de nature à vicier des jugements, dès lors qu'il ressort clairement des motifs de fond retenus par le Tribunal, que celui-ci, eu égard à ces motifs, a entendu par voie de conséquence écarter l'expertise comme sans intérêt pour la solution du litige »⁹⁷.

⁹⁵ LEVY-BRUHL (H), *La preuve judiciaire. Etude de sociologie juridique*, *op. cit.* p. 21. « La preuve est un mécanisme destiné à établir une conviction sur un point incertain ».

⁹⁶ DE LA MARDIÈRE (Ch), Comm Sous CE, 3e et 8e ss-sect., 21 mai 2007, n° 284719, min. c/ Sté Sylvain Joyeux : Juris-Data n° 2007-081126, Précisions sur l'obligation de preuve des écritures de charges incombant à l'entreprise, Dr. Fisc. n° 46, 15 Novembre 2007, comm. 970.

La théorie de la preuve objective est chère au Professeur de La Madière, qui juge « raisonnable, dans certaines conditions, de renoncer à un critère d'attribution de la charge de la preuve, qu'il soit issu de la loi ou de la jurisprudence dans le but d'épargner aux parties une preuve impossible ».

⁹⁷ CE, 22 décembre 1976, req. N° 1843 et 1851, Dr. Fisc.1977, n°48, comm. 1700, p. 1096

71. Que se passe-t-il alors au cas où le juge n'était pas en mesure de former sa conviction, eu égard aux preuves présentées par les parties ?

2-La participation active du juge fiscal à la formation de sa propre conviction

72. Dans cette hypothèse, la loi a remédié à cette lacune en dotant le juge d'un certain nombre de prérogatives, lui permettant ainsi de jouer un rôle actif dans « l'administration de la preuve » et dans la formation de sa propre conviction. Il s'agit notamment de l'expertise⁹⁸ et d'autres mesures d'instruction, qui en termes d'abondance s'avèrent être moins importantes.

73. Bien que moins abondantes que l'expertise, l'enquête, la visite des lieux, la vérification d'écriture et la pratique du supplément d'instruction sont des mesures d'instruction mises au service du juge administratif de façon générale et donc du juge fiscal pour l'aider à recueillir des preuves fiables. Ces mesures sont régies par le code de la Justice administrative.

74. Pour justifier l'applicabilité des articles du Code de justice administrative aux mesures d'instruction prises par le juge fiscal, on se réfèrera à l'article R 200-1 du LPF qui rend applicable l'ensemble des dispositions du Code de justice administrative, sauf texte contraire, aux affaires portées devant le tribunal administratif ou la Cour administrative d'appel. Ainsi, le juge de l'impôt pourra facultativement et selon son propre gré user des mesures d'instruction prévues par le Code de justice administrative pour éluder les litiges fiscaux.

75. L'enquête⁹⁹ « consiste à recueillir le témoignage des tiers, pour éclairer des faits dont la réalité semble douteuse »¹⁰⁰. Alors que la preuve testimoniale (orale) est interdite devant le juge de l'impôt, celle découlant d'une enquête ordonnée par le juge ne l'est pas. Tel que présenté, l'enquête pourrait paraître comme une atteinte au principe de la prohibition des preuves testimoniales en matière fiscale. Toutefois, ce n'en est pas ainsi pour deux raisons. d'abord, parce que c'est la preuve testimoniale orale qui fait l'objet d'une interdiction ; la preuve testimoniale par écrit étant acceptée, sans avoir « la valeur de l'écrit (véritable) »¹⁰¹. Ainsi, il semblerait que l'interdiction de la preuve testimoniale n'est pas liée au témoignage en tant que

⁹⁸ L'expertise fera l'objet d'un développement distinct des autres mesures d'instruction. Vu son importance qualitative et quantitative, nous la traiterons sous une perspective différente c'est-à-dire en dehors de sa contribution à former la conviction du juge.

⁹⁹ Les articles R 623-1 à R 623-8 du Code de justice administrative.

¹⁰⁰ DE LA MARDIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal*, LexisNexis Litec, Paris, 2009, p. 31.

¹⁰¹ *Ibidem*, p. 18.

tel mais plutôt à sa forme. La preuve en droit fiscale étant écrite, le témoignage ne peut déroger à ce principe. Ensuite, parce que suite à l'enquête, un procès-verbal sera dressé et donc le témoignage des personnes choisies par l'administration et le contribuable sera établi par écrit ; cela ne compromettant pas le principe de l'écrit en droit fiscal.

76. La visite des lieux, régie par l'article R 622-1 du code de justice administrative, n'est utile que dans certains cas, lorsqu'il s'avère indispensable le déplacement du juge dans un endroit donné afin de vérifier par lui-même l'état des lieux et pour « y faire les constatations et vérifications déterminées par sa décision ». Dans le respect du principe du contradictoire, les parties sont informées du jour et de l'heure de déroulement de la visite. Et comme pour l'enquête, il est exigé un procès-verbal de la visite.

77. La vérification d'écritures¹⁰² est utilisée au cas où l'une des deux parties conteste la signature ou l'écriture de l'autre sur un document ou même lorsqu'elle dénie avoir signé ou rédigé un document. Cette contestation et dénégation affecte la valeur probante du document, d'où la nécessité de recourir à un expert pour vérifier si le document contesté émane ou non de la personne désignée. Il est intéressant d'évoquer l'arrêt de la Cour d'appel de Lyon du 28 juin 1995 « Maury » relatif à l'authenticité de signatures figurant sur des notifications de redressement. Ainsi, le juge a désigné trois experts pour vérifier les allégations du requérant, qui soutenait que ces signatures n'étaient pas celles de l'inspecteur ayant procédé au contrôle et dont le nom était dactylographié sur les documents. Pour statuer, la Cour d'appel de Lyon s'est appuyée sur l'avis de deux des trois experts désignés et a démenti les allégations du requérant. La rareté des arrêts rendus par le juge fiscal suite à une vérification d'écritures nous fait croire « au caractère exceptionnel du recours à cette mesure d'instruction par le juge administratif »¹⁰³.

78. L'article R. 633-1 du Code de justice administrative organise la procédure selon laquelle une pièce peut être arguée de faux par l'une des parties. La pièce produite par le contribuable et arguée de faux par l'Administration était déterminante pour l'issue du litige. Pendant longtemps, suite à une jurisprudence constante du Conseil d'État, le juge administratif était obligé de renvoyer toutes les actions en inscription de faux, présentées devant lui, à l'occasion d'un litige administratif, devant le juge civil et donc sursoir de statuer jusqu'à ce que le juge civil prononce son jugement. A partir de 1948, date d'un arrêt¹⁰⁴ du Conseil d'État, la situation a changé et le

¹⁰² Régie par les articles R624-1 et R 624-2 du Code de justice administrative.

¹⁰³ CAA Lyon, 28 juin 1995, req. n° 93-354, Maury : Dr. Fisc. n°43, 1995, comm. 2047.

¹⁰⁴ CE, section, 20 février 1948, Ferrandi : Rec. CE 1948, p. 88.

principe de renvoi exclusif devant le juge civil des actions en inscription de faux connaît désormais une exception. « Sauf le cas où une loi prévoit expressément que les mentions d'un acte administratif font foi jusqu'à inscription en faux, le principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires posé par la loi des 16-24 août 1790 s'oppose à ce que l'exactitude des mentions contenues dans les actes administratifs soit appréciée par un tribunal de l'ordre judiciaire selon les règles du Code de procédure civile »¹⁰⁵.

79. Parallèlement à l'injonction d'instruction utilisée par le juge administratif pour contraindre l'administration à fournir un élément de preuve, le juge fiscal connaît la pratique du supplément d'instruction. Cette pratique est courante en droit fiscal. En effet, le Conseil d'État n'hésite pas à ordonner un supplément d'instruction aux fins pour l'Administration de produire les pièces du dossier fiscal du redevable principal lorsque cela s'avère être nécessaire et utile à l'exercice du droit de réclamation du débiteur solidaire, dans la limite de la solidarité prononcée à son encontre¹⁰⁶.

80. Toujours dans le but d'apporter des éclaircissements par rapport aux moyens de preuve présentés et dans le but de former une intime conviction du juge, ce dernier peut ordonner un supplément d'instruction, lorsque, par exemple, la preuve de l'enrichissement sans cause du contribuable par l'administration s'avère impossible. Ainsi, par un arrêt de 19 juin 2013, le Conseil d'État affirme le rôle du juge d'apprécier si l'enrichissement allégué est établi, après un supplément d'instruction. En l'espèce¹⁰⁷, il s'agissait de la contestation par l'administration de la restitution de l'intégralité des taxes indûment perçues au redevable, au motif que cette restitution pourrait engendrer un enrichissement sans cause.

§2- La distinction entre le droit et le fait, un principe directeur de tout système de preuve

81. Le droit à la preuve est la faculté donnée à une partie au procès de prouver un fait auquel le droit rattache un effet juridique de telle sorte que la preuve apportée puisse avoir une conséquence décisive sur le litige. Le principe de ne prouver que les faits est commun au droit civil, administratif et fiscal. Comme à chaque principe ses exceptions, ce principe de ne prouver que les faits, hormis le droit, connaît une exception.

¹⁰⁵ LANDAIS (C), Concl. Sous CE, section, 30 novembre 2007, n° 266500, M. Pucci : Juris-Data n° 2007-081225, Dr. Fisc. 2008, n° 3, comm. 71

¹⁰⁶ CE, 9e et 7e ss-sect., 1er juin 1990, n° 65822, Bouxom : Dr. fisc. 1990, n° 51, comm. 2411

¹⁰⁷ CE, 2e et 7e ss-sect., 19 juin 2013, n° 358240, Sté Bouygues Télécom, Droit Fiscal, n° 26, 27 Juin 2013, act. 361

82. L'objet de la preuve résulte même de sa définition qui est celle d'établir la réalité des faits litigieux. En effet, il est admis par la grande majorité des auteurs que "la notion de preuve ne s'applique qu'aux données de fait"¹⁰⁸. Si tel est le principe, ses applications ne sont pas autant simples que nous le croyons. Il nous semble ainsi indispensable d'évoquer la preuve des faits séparément de la preuve du droit.

A-La preuve des faits en droit fiscal français.

83. Les faits sont évoqués dans leur signification la plus large. Ainsi, on ne se contente pas de la preuve des faits sans les actes juridiques, ou de l'élément matériel sans l'élément intentionnel. Au contraire, prouver signifie lever le doute sur un fait juridique ou même un acte juridique et sur une donnée matérielle comme sur une intention, lorsqu'il s'agit d'apporter la preuve de l'élément intentionnel d'une infraction. Par exemple, en droit fiscal, le délit de fraude fiscale aux termes de l'article 1741 du CGI est consommé par la réunion des deux éléments : matériel qui consiste en l'existence de faits matériels tendant à permettre au contribuable de se soustraire totalement ou partiellement au paiement de l'impôt et intentionnel qui est « une intention délibérée de fraude ». Par conséquent, au cas où l'administration fiscale accuse un contribuable de fraude fiscale, elle doit prouver qu'il ait commis ou tenté de commettre des faits matériels en ayant l'intention claire et nette de commettre ces faits punis par la loi ¹⁰⁹. Pour traiter de la preuve des faits en droit fiscal, nous devons éclaircir la notion des faits selon le droit civil et la manière dont les commissions consultatives de droit fiscal conçoivent les faits.

1- La conception classique des faits

84. La distinction entre les actes et les faits juridiques en droit fiscal est basée sur celle qu'on trouve dans la théorie générale du droit. Ainsi, un acte juridique est une manifestation de volonté destinée à produire des effets de droit et le fait juridique est l'évènement qui peut entraîner des effets de droit.

¹⁰⁸ CADIET (L), NORMAND (J), AMRANI MEKKI (S), *Théorie générale du procès*, op. cit p. 223.

¹⁰⁹Cass. crim., 25 mai 1987 n° 85-95191.

<http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriJudi.do?oldAction=rechJuriJudi&idTexte=JURITEXT000007525086&fastReqId=1687834610&fastPos=2> : « Aux termes de l'article L. 227 du Livre des procédures fiscales, en cas de poursuites pénales tendant à l'application des articles 1741 et 1743 du Code général des impôts, le Ministère public et l'Administration doivent apporter la preuve du caractère intentionnel des infractions ».

85. L'intervention du « fait juridique » dans l'avènement comme dans la manifestation de volonté, dans la donnée matérielle comme dans l'intention ne signifie pas pour autant que tous les faits doivent être prouvés. En effet, bien que l'objet du litige soit l'affaire des parties et que les faits, en particulier, en soient leur domaine privilégié, celles-ci doivent se contenter de la preuve des faits pertinents, concluants et contestés pour des raisons de simplicité et de commodité du procès.

86. Selon l'article 9 du Code de Procédure Civile (CPC), « il incombe à chaque partie de prouver conformément à la loi les faits nécessaires au succès de sa prétention ». Cet article exclut à la fois la règle de droit de toute preuve (principe qui subit quelques atténuations que nous développerons plus tard) et définit avec l'article 6 du CPC¹¹⁰ une première caractéristique du fait à prouver: le fait prouvé doit être allégué au soutien et au succès de sa prétention, donc il doit être pertinent. Comme l'affirme Lagarde, « dès lors qu'une prétention s'affirme nécessairement au détriment d'autrui, il ne saurait y être fait droit par le seul fait de son affirmation: le jugement d'un tiers s'impose, comme s'impose la nécessité de la convaincre »¹¹¹. Un fait pertinent a une incidence directe sur la résolution du litige; par conséquent, est exclue la preuve de tout ce qui est évident et notoire. L'article 7 du CPC contribue aussi à la délimitation de la nature des faits à prouver. Selon cet article, « le juge ne peut fonder sa décision sur des faits qui ne sont pas dans le débat ». En effet, le droit civil comme le droit fiscal exigent des parties d'apporter la preuve des faits contestés dont la loi n'interdit pas la contestation et dont la preuve n'est pas impossible. Aussi étonnant que puisse être l'existence de preuves interdites ou impossibles, le législateur n'a pas manqué d'en apporter une solution à travers ce qu'on appelle les présomptions. Par exemple, en droit civil, la date exacte de la conception d'un enfant est impossible à déterminer. Ainsi, le Code civil, à l'article 311, présume que « l'enfant a été conçu pendant la période qui s'étend du trois centième au cent quatre-vingtième jour, inclusivement avant la date de la naissance ». L'importance du fait concluant va jusqu'au point où certains auteurs estiment qu'« entre la recherche de la vérité et celle du caractère « concluant » du fait litigieux, la priorité logique appartient sans nul doute, à ce dernier travail »¹¹².

¹¹⁰ Article 6 du CPC : « A l'appui de leurs prétentions, les parties ont la charge d'alléguer les faits propres à les fonder »

¹¹¹ LAGARDE (X), « Preuve » *In* CADIET (L), *Dictionnaire de la justice, op. cit.* p. 1033.

¹¹² MOTULSKY (H), *Principes d'une réalisation méthodique du droit privé. La théorie des éléments générateurs des droits subjectifs*, Dalloz, Réédition présentée par Marie-Anne Frison-Roche, Paris, 2002, p. 86.

87. « Ce qui n'est pas contesté doit être accepté par le juge pour vrai »¹¹³. L'absence de contestation d'un fait n'empêche pas le juge d'en vérifier son bien-fondé. Le juge peut « peut prendre en considération même les faits que les parties n'auraient pas spécialement invoqués au soutien de leurs prétentions » (alinéa 2 de l'article 7 du CPC) et « peut inviter les parties à fournir les explications de fait qu'il estime nécessaires à la solution du litige » (article 8 du CPC).

88. La contestation des faits doit être connue mutuellement par les parties au procès. Cette exigence trouve son fondement dans le principe du contradictoire qui est indispensable au bon déroulement de tout procès, civil comme fiscal. Il est invoqué par l'adage « *Audi alteram partem* », qui signifie « que soit entendue aussi l'autre partie ». Il doit être respecté à tout moment de la procédure. Son but est de donner une chance égale aux deux parties dans l'échange de leurs points de vue et de leurs moyens de preuve. « En réalité, cette condition, dont le principe est pratiquement incontrôlable, au contentieux, paraît surtout destinée à inciter l'administration à ne pas systématiser les travaux sur pièces dans ses bureaux au détriment du contact humain irremplaçable, susceptible de s'établir chez le contribuable lui-même »¹¹⁴.

2- La conception des faits du point de vue des commissions administratives

89. L'importance des « faits » n'est pas négligeable en droit fiscal. Les faits déterminent, voire conditionnent la compétence de certains organismes très actifs de la fiscalité française. Ces organismes sont la commission communale des impôts directs (article 1650 du CGI), la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (article 1651 du CGI), la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (article 1651H du CGI), la commission départementale de conciliation (article 667 du CGI) et les commissions centrales des impôts directs (articles 1652 et 1652 bis du CGI).

90. Il ressort de l'étude de ces articles que toutes ces commissions sont compétentes pour l'examen des faits de l'affaire et non du droit. Par exemple, la commission nationale des taxes sur le chiffre d'affaires est compétente « pour les litiges relatifs à la détermination du bénéfice ainsi que du chiffre d'affaires des entreprises qui exercent une activité industrielle ou commerciale et dont le chiffre d'affaires hors taxes excède 50 000 000 € s'il s'agit d'entreprises

¹¹³ Cass. soc., 6 novembre 1972, Bull. V, n°626 jugeant que l'absence de toute contestation précise opposée à un chef de demande permet de tenir le droit pour acquis ou le fait pour conforme à la vérité

¹¹⁴ MARTIN-LAPRADE (B), Comm sous CE, section, 21 mai 1976, req. n° 94052: RJF 1976, n° 7-8, 250, p. 226

dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou de 25 000 000 € s'il s'agit d'autres entreprises »¹¹⁵, ou bien la commission départementale de conciliation donne un avis pour « tous les actes ou déclarations constatant la transmission ou l'énonciation :

1° De la propriété, de l'usufruit ou de la jouissance de biens immeubles, de fonds de commerce, y compris les marchandises neuves qui en dépendent, de clientèles, de navires, de bateaux ou de biens meubles ;

2° D'un droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble »¹¹⁶.

91. Ainsi, ces commissions n'étudient que des questions de fait, d'où l'intérêt de distinguer les faits et le droit et de n'apporter que la preuve des faits, sans le droit, par l'administration et le contribuable. Nous choisirons, en raison de la diversité de ces commissions administratives, de nous pencher sur la compétence de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et d'étudier la notion de faits, selon son point de vue. La compétence de cette commission est prescrite à l'article L. 59 du LPF ; elle intervient « lorsque le désaccord persiste entre l'administration et le contribuable sur les rectifications notifiées ». Des précisions ont été apportées par la jurisprudence puis par la loi au sujet de cette compétence.

92. Il peut nous paraître facile, à la suite de la lecture de la doctrine administrative¹¹⁷, de préciser les cas¹¹⁸ où la commission est compétente pour donner son avis. Mais il n'en est pas

¹¹⁵ Article 1651 H du CGI

¹¹⁶ Article 667 du CGI

¹¹⁷ BOI-CF-CMSS-50-20120912 du 12/09/2012.

<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1571-PGP.html?identifiant=BOI-CF-CMSS-50-20120912>

¹¹⁸ « La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires intervient lorsque le désaccord porte sur l'un des domaines suivants :

- le montant du résultat industriel et commercial, non commercial, agricole ou du chiffre d'affaires, déterminé selon un mode réel d'imposition (la commission est donc compétente lorsque le résultat de l'entreprise est déficitaire ;
- les conditions d'application des régimes d'exonération ou d'allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvelles, à l'exception de la qualification des dépenses de recherche mentionnées au II de l'article 244 quater B du code général des impôts (CGI) (pour les régimes concernés et les exclusions, cf. I-A-7 § 160) ;
- l'application du 1° du 1 de l'article 39 du CGI et d de l'article 111 du CGI relatifs aux rémunérations non déductibles pour la détermination du résultat des entreprises industrielles ou commerciales, ou du 5 de l'article 39 du CGI relatif aux dépenses que ces mêmes entreprises doivent mentionner sur le relevé prévu à l'article 54 quater du CGI ;
- la valeur vénale des immeubles, des fonds de commerce, des parts d'intérêts, des actions ou des parts de sociétés immobilières servant de base à la taxe sur la valeur ajoutée, en application du 6° et du 1 du 7° de l'article 257 du CGI ».

ainsi parce que la limite tracée entre les faits et le droit est parfois très fragile et la commission risque de la frôler.

93. Ayant été vaguement précisée par le législateur, la distinction question de fait-question de droit est l'œuvre de la casuistique du juge. Comme l'exprime le Professeur Lambert, « si l'on restait à la surface des choses, on pourrait dire que la question de fait s'attache au contrôle de la matérialité ou à l'appréciation de celle-ci. La question de droit signifierait que la solution du litige passe par une appréciation, par la qualification juridique d'actes, d'opérations ou par une interprétation des textes fiscaux »¹¹⁹.

94. Ainsi, est une question de fait le point de savoir si des travaux ont eu ou non pour effet de prolonger la durée d'utilisation du local dans lequel ils ont été effectués ou d'en augmenter la valeur¹²⁰ ou bien l'appréciation de l'effet que peuvent avoir les réparations effectuées sur les camions d'une entreprise de transport c'est-à-dire la prolongation de manière durable la durée de leur utilisation et donc la modification du traitement comptable et fiscal de ces réparations¹²¹ est une question de fait. Est aussi une question de fait l'étude de l'insuffisance du taux de marge ressortant de la comptabilité d'un restaurateur par rapport au taux moyen de la profession¹²².

95. Par ailleurs, « par question de droit, on entend une question dont la solution implique soit l'appréciation de la portée des textes fiscaux, soit la qualification juridique d'actes ou d'opérations, soit enfin l'appréciation de la loi »¹²³. Ainsi, constitue une question de droit, excluant la compétence de la commission la qualification donnée par l'Administration à l'indemnité perçue pour la résiliation de son contrat de concession exclusive de vente de poids lourds, sans critiquer l'analyse que le service avait faite des circonstances et du montant du versement¹²⁴ ou bien même un litige portant sur le bénéfice d'une exonération, donc sur le principe même de l'imposition et non sur le montant du bénéfice industriel et commercial mentionné par l'article L.59A du LPF à l'occasion d'un litige opposant une entreprise nouvelle et l'administration¹²⁵.

¹¹⁹ LAMBERT (Th), « Le droit et le fait devant la commission départementale des impôts », Bulletin Fiscal Francis Lefebvre 2006, 10, p. 894.

¹²⁰ CE, 3e et 8e ss-s., 26 février 2001, req. n° 213 883, M. Drugmanne, Dr. Fisc. n° 29, 18 Juillet 2001, comm. 700.

¹²¹ CE, 7e et 8e ss-s., 21 février 1990, req. n. 58.482, S.A. Béjot, Dr. Fisc. n° 42, 17 Octobre 1990, comm. 1918

¹²² CE, 8e et 9e ss-s., 4 juin 1986, req. n. 38.915, Dr. Fisc. n° 39, 24 Septembre 1986, comm. 1616.

¹²³ ROBLOT-MINSEN (I), HAYAT (M), « Commission des Impôts : un nouveau souffle ? », JCP Entreprise et Affaires, n°43, 22 octobre 2009, comm. 2018, p. 49.

¹²⁴ CE, 9^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 14 avril 1995, req. n° 121 832, Société « Établissements R. Buge », Dr. Fisc. n° 42, 18 Octobre 1995, comm. 2010.

¹²⁵ CE, 10e et 9e ss-s., 30 juillet 2003, req. n° 234 706, M. Lesueur, Dr. Fisc. n° 6, 5 Février 2004, comm. 227

96. Bien que la distinction catégorique entre les questions de droit et de fait soit flagrante au sein de la jurisprudence fiscale, nous ne pouvons pas ne pas relever la réflexion de Jean-François Racine, alors Président de la Cour administrative d'appel de Paris, lors des travaux de synthèse de deux colloques organisés à Paris sur la commission départementale des impôts en 2003 et en 2005. Comme il le précisait, Racine ne dispose pas de « solution miracle » pour la difficulté soulevée par la démarcation question de droit-question de fait. Toutefois, il nous invite à rechercher la solution dans l'esprit de la loi dite Aicardi de 1986 qui voulait que la CDI soit une « bulle » qu'il faut préserver de toute incidence contentieuse excessive. « *La CDI n'est pas là pour donner un point décisif à une partie contre une autre, elle est là pour favoriser un règlement amiable, c'est pour cela qu'il ne faut pas trouver ou chercher la solution au problème en essayant d'inventer une frontière improbable entre le droit et le fait* »¹²⁶. En outre, ces tentatives continues aussi bien par le législateur que par la jurisprudence pour tracer « le fil rouge » entre le droit et le fait n'aboutiront jamais « parce qu'à part les cas très rares où le débat porte sur la pure interprétation de la loi, il y aura toujours du fait quelque part »¹²⁷.

97. Les différentes affaires exposées ne sont qu'un échantillon d'une jurisprudence abondante et riche en matière de distinction entre le droit et le fait. Ceci dit, se pose aussi le problème de la preuve des règles de droit devant le juge fiscal. Si le principe est l'exclusion de la preuve du droit, des exceptions en demeurent.

B- La preuve des règles de droit en droit fiscal

98. Le principe majoritairement admis selon lequel le droit est exclu du domaine de la preuve connaît des exceptions ou plutôt des atténuations. Il faut rappeler que la règle de droit est « la norme juridiquement obligatoire, quelle que soit sa source (règle légale, coutumière), son degré de généralité (règle générale, règle spéciale), sa portée (règle absolue, rigide, souple... »¹²⁸. On pourra même ajouter que la règle de droit dont il s'agit peut émaner d'une autorité nationale comme d'une autorité étrangère. La seule différence constatée réside dans l'application des règles de preuve.

¹²⁶ CHAMBRE DE COMMERCE ET D'INDUSTRIE DE PARIS, Actes du Colloque du 24 novembre 2003, *Un nouvel élan pour la commission départementale des impôts*, p. 43

http://www.cci-paris-idf.fr/sites/default/files//cfc/wysiwyg/colloque_cdi_20031124.pdf

¹²⁷ CHAMBRE DE COMMERCE ET D'INDUSTRIE DE PARIS, Actes du Colloque du 30 mai 2005, *La CCIP et les commissions départementales des impôts dans un nouveau contexte*, p. 27

http://www.cci-paris-idf.fr/sites/default/files//cfc/wysiwyg/colloque_cdi_20050530.pdf

¹²⁸ CORNU (G), *Vocabulaire juridique*, op. cit. p. 882

99. La règle de droit national n'a pas à être prouvée. Elle est connue des parties selon l'adage « Nul n'est censé ignorer la loi ». A fortiori, le juge la maîtrise parfaitement vu qu'elle constitue le fondement de son travail. Cette connaissance est soulignée par Paniol qui se référait à ce fameux avertissement qui a jadis interrompu plus d'une plaidoirie : « avocat, passez au fait, la Cour sait le droit »¹²⁹. Par conséquent, il n'est pas question pour les parties d'en établir l'existence ou le contenu au soutien de leur prétention. Le juge est responsable lui-même de rechercher la règle de droit applicable au litige. Toutefois, il est des circonstances relatives au droit national dans lesquelles les parties sont obligées d'apporter la preuve d'une « règle de droit », à défaut de quoi le juge, dispensé de devoir rechercher la norme en question, rejettera sa demande. "Ce renversement de la charge de la preuve du droit n'intervient que dans des hypothèses très particulières, dans lesquelles la règle de droit se situe, en réalité, à la frontière du droit et du fait"¹³⁰. Plus concrètement, on parle des usages et des conventions collectives.

100. Selon la définition de Serge Braudo, « les usages sont des règles non écrites suivies par les habitants de certaines régions ou par des personnes exerçant des professions déterminées qu'ils considèrent obligatoires pour régler leurs rapports »¹³¹. Lorsqu'une partie au procès se prévaut de l'existence d'un usage, elle est tenue de déterminer le contenu de la règle coutumière et de distinguer les circonstances, les lieux et les personnes auxquels cet usage s'applique. C'est ce qui ressort d'un arrêt de la chambre civile de la Cour de cassation¹³² selon lequel « il incombe à la partie qui invoque à son profit l'existence d'un usage local de justifier à la fois de cette existence mais aussi de sa consistance ».

101. L'inflation législative dans un domaine donné laisse une moindre place aux usages. Le droit fiscal n'a pas des usages qui lui sont propres mais se réfère dans l'application de certaines de ses règles aux usages d'une industrie donnée. Par exemple, conformément aux dispositions du 2° du 1 de l'article 39 du code général des impôts (CGI), les amortissements déductibles fiscalement sont les amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation. Plusieurs applications jurisprudentielles se sont référées à cet article pour

¹²⁹ CADIET (L), NORMAND (J), AMRANI MEKKI (S), *Théorie générale du procès*, op. cit. p. 761 In PLANIOL (M), *Traité de droit civil*, par RIPERT (G) et BOULANGER (J), LGDJ, 1956, I, n°717.

¹³⁰ COUR DE CASSATION, Rapport annuel, *La preuve*, La documentation française, 2012, p. 107

¹³¹ BRAUDO (S), *Dictionnaire de droit privé*, version en ligne.

<http://www.dictionnaire-juridique.com/definition/usages.php>

¹³² Cass. 3ème Civ., 11 février 1987, pourvoi n° 85-14.840

interpréter la référence aux usages par les parties. En voici quelques exemples : dans un arrêt¹³³ du Conseil d'État, la Cour a jugé que, selon les termes de l'article 39 du CGI, l'établissement du bénéfice net se fait suite à la déduction des "amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation". En d'autres termes, il revient à l'administration de s'assurer que « les amortissements pratiqués par une entreprise sont conformes à ceux qui sont généralement admis pour l'élément d'actif dont il s'agit dans le secteur professionnel auquel appartient l'entreprise et que les caractéristiques particulières du bien à amortir n'appellent pas une dérogation au taux d'amortissement résultant des usages ». En l'espèce, il s'agissait des usages pratiqués dans l'industrie du raffinage et de la distribution des hydrocarbures. L'administration n'a pas apporté la preuve nécessaire selon laquelle les caractéristiques ou les conditions d'utilisation des bouteilles de gaz figurant dans les immobilisations de société, en question, justifient que soit retenu un taux d'amortissement différent du taux de 10 % consacré par ces usages et ne peut donc se prévaloir d'un taux d'amortissement inférieur à celui consacré par les usages. Cet arrêt n'a rien d'innovant concernant les règles de détermination du bénéfice net. Mais en matière de preuve, il nous apporte un éclaircissement concernant la preuve contraire d'une "règle" établie par les usages et dont l'existence influe la décision du juge fiscal.

102. Un autre arrêt relatif aux usages dans la profession de distribution des œuvres cinématographiques et audiovisuelles juge que la partie concernée par l'utilisation de l'usage à son profit (en l'occurrence la société) doit établir la réalité des circonstances particulières justifiant l'application d'un tel usage. Ainsi, le fait d'invoquer une doctrine administrative prévoyant une durée sous certaines conditions, des durées d'amortissement favorables pour les actifs concernés, ne constitue pas une preuve suffisante pour l'existence d'un usage en la matière et justifie alors la prise de position de l'administration qui a eu recours au contrat de cession afin de déterminer le taux d'amortissement. En outre, le Conseil d'État évoque la nécessité d'établir la preuve d'un « usage généralement admis dans le secteur professionnel auquel la société appartient »¹³⁴. C'est la communauté de l'usage en cause dans le milieu professionnel qu'il est censé régir qui doit être prouvée.

¹³³ CE, 24 février 1988, n° 81761

<http://www.juricaf.org/arret/FRANCE-CONSEILDETAT-19880224-81761>

¹³⁴ CE, 29 octobre 2012, n°326813

<http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000026555832&fastReqId=982117833&fastPos=7>

103. Dans un autre arrêt¹³⁵, le Conseil d'État définit les usages comme étant « les pratiques qui, en raison notamment de leur ancienneté, de leur fréquence ou de leur généralité, sont regardées comme normales dans le secteur d'activité considéré ». Cet arrêt est important parce que le Conseil d'État admet que des documents émanant de diverses organisations professionnelles soient source d'usage et qu'ils puissent être utilisés comme moyens de preuve. En effet, en procurant au juge ces documents professionnels, la société a apporté la preuve de l'usage invoqué à son profit et a pu bénéficier d'une décharge du supplément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'année 1983. Bien que la place accordée à l'écrit s'accroît de plus en plus, il n'en demeure pas moins que les usages existent depuis de nombreuses années et le seront toujours parce qu'ils sont antérieurs au droit écrit et sont intrinsèques à chaque profession, qui s'autorégule par elle-même selon les exigences du temps et de l'espace.

104. A côté des usages, les conventions collectives posent également un problème de preuve. Il est d'une évidence incontestable que les conventions collectives s'imposent au juge et ce en vertu de l'article 12, alinéa 1 du CPC « le juge tranche le litige conformément aux règles de droit qui lui sont applicables ». Parmi ces règles de droit, figurent les conventions collectives qui sont des accords conclus entre un employeur (ou un groupement d'employeurs) et une (ou plusieurs) organisations syndicales représentatives des salariés. Elles complètent la législation du travail par des dispositions propres à un champ d'application donné.

105. La Cour de cassation a apporté plusieurs éclaircissements quant à la portée de ces conventions au cours d'un litige. On distingue entre la recherche par le juge de l'existence d'une convention collective, éventuellement applicable au contrat de travail en question, et l'application, par le juge, de cette convention, une fois son existence prouvée par l'une ou l'autre des parties.

106. Les deux cas ont fait l'objet d'arrêts de la Cour de cassation. En effet, il a été jugé que le juge n'est en aucun cas tenu de rechercher la convention collective applicable¹³⁶. La raison est simple : les conventions collectives sont diverses, ce qui pourrait constituer un frein pour le juge dans l'avancement du procès. D'un autre côté, il a été jugé que « s'il n'appartient pas au juge de rechercher s'il existe une convention collective applicable au contrat de travail qui lui

¹³⁵ CE 6 juillet 1994, n°116079

http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do;jsessionid=345469F6BF93F2B458A9A9E8360D0641.tpdjo12v_2?oldAction=rechExpJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000007855958&fastReqId=1847652394&fastPos=4

¹³⁶ Cass. soc. 17 juillet 2001, TPS 2001, comm. 396

est soumis, il n'en va pas de même lorsqu'une partie invoque une convention collective précise ; qu'il incombe dans cette hypothèse au juge de se procurer par tous moyens ce texte qui contient la règle de droit éventuellement applicable au litige, au besoin en invitant les parties à lui en faire parvenir un exemplaire»¹³⁷. Donc, lorsque l'une des parties invoque l'existence d'une convention collective, l'autre partie et le juge sont tenus de se la procurer d'eux-mêmes, sans qu'il y ait besoin de la première de produire l'acte en question. Cette jurisprudence confirmée par la Cour de cassation dans plusieurs de ses arrêts est justifiée par « la nature d'un véritable règlement »¹³⁸ de la convention collective qui est susceptible comme le précise un arrêt de la Cour de cassation de contenir « la règle de droit éventuellement applicable au litige »¹³⁹.

107. La référence aux conventions collectives n'est pas étrangère au droit fiscal. En effet, la connexité entre le droit du travail et le droit fiscal n'est pas négligeable. On la trouve par exemple dans le statut du travailleur à domicile. L'article 80 du CGI considère comme salaires les rémunérations perçues par les travailleurs à domicile. Ainsi, afin de pouvoir déterminer ces rémunérations, le juge fiscal est dans l'obligation de recourir au droit du travail pour définir le travailleur à domicile. Selon l'article L7412-1¹⁴⁰ du Code du travail, le travailleur à domicile est un travailleur qui « contre une rémunération forfaitaire fixée à l'avance, sur la base d'un tarif horaire et d'un temps d'exécution, exécute chez lui des travaux pour un ou plusieurs chefs d'établissements industriels, commerciaux ou artisanaux »¹⁴¹. Ce qui nous intéresse dans la notion du travailleur à domicile est le mode de sa rémunération. Prévu aux articles L7422-4 jusqu'à l'article L7422-8, le tarif minimum applicable aux travaux exécutés à domicile est le produit du salaire horaire par le temps d'exécution de l'ouvrage donné. Le salaire horaire est, en principe, fixé par voie de convention ou d'accord collectif de travail. À défaut, le préfet peut constater le salaire habituellement payé dans la région aux ouvriers de la même profession

¹³⁷ Soc., 5 octobre 1993, pourvoi n°89-41.644, Bull. 1993, V, n°224

¹³⁸ Rapport annuel, Cour de cassation, La preuve, *op. cit.* p. 109

¹³⁹ Soc., 5 mai 2009, pourvoi n° 07-43.558, site de Dalloz.

¹⁴⁰ Selon l'article L7412-1 du Code du travail, « Est travailleur à domicile toute personne qui :

1° Exécute, moyennant une rémunération forfaitaire, pour le compte d'un ou plusieurs établissements, un travail qui lui est confié soit directement, soit par un intermédiaire ;

2° Travaille soit seule, soit avec son conjoint, partenaire lié par un pacte civil de solidarité, concubin ou avec ses enfants à charge au sens fixé par l'article L. 313-3 du code de la sécurité sociale, ou avec un auxiliaire.

Il n'y a pas lieu de rechercher :

a) S'il existe entre lui et le donneur d'ouvrage un lien de subordination juridique, sous réserve de l'application des dispositions de l'article L. 8221-6 ;

b) S'il travaille sous la surveillance immédiate et habituelle du donneur d'ouvrage ;

c) Si le local où il travaille et le matériel qu'il emploie, quelle qu'en soit l'importance, lui appartient ;

d) S'il se procure lui-même les fournitures accessoires ;

e) Le nombre d'heures accomplies ».

¹⁴¹ <http://vosdroits.service-public.fr/particuliers/F58.xhtml>

travaillant en atelier et, le cas échéant, fixer ce salaire. Le temps d'exécution de l'ouvrage est également établi par les conventions et accords collectifs de travail. À défaut, le préfet dresse le tableau de ces temps ou bien c'est le ministre du Travail les fixe par voie d'arrêté.

108. Il est fort probable alors qu'un litige opposant l'administration et un contribuable fasse intervenir une convention collective, par exemple si le contribuable en question est un travailleur à domicile. Quelle serait dans ce cas la valeur probante accordée par le juge fiscal à la convention collective ?

109. Les conventions collectives invoquées devant le juge fiscal sont prouvées de la même manière que devant la Cour de cassation. En effet, en l'absence de textes fiscaux particuliers imposant un traitement spécifique de la preuve des conventions collectives devant le juge fiscal, nous pensons que les règles du droit civil y seront appliquées. Par conséquent, le juge est tenu de se procurer par tous les moyens une convention collective, si le contribuable (entreprise ou particulier) y est soumis. Si la convention collective applicable à l'activité principale d'une entreprise n'est pas étendue, elle ne s'impose qu'aux seuls employeurs adhérents aux organisations patronales signataires. L'employeur peut ainsi choisir d'appliquer ou non cette convention collective. L'application volontaire d'une convention collective peut être :

- partielle: l'employeur peut se limiter à l'application de certaines clauses ou n'en faire bénéficier qu'une partie des salariés ;
- ponctuelle : l'employeur n'est pas tenu d'appliquer les avenants éventuels pouvant être conclus dans l'avenir. Elle a simplement la valeur d'un usage auquel l'employeur peut choisir de mettre fin. Toutefois, si la convention collective a fait l'objet d'un arrêté d'extension ou d'élargissement du Ministère du travail (convention collective étendue ou élargie), l'employeur (dont l'activité est régie par la convention) entre ainsi dans son champ d'application. Dans ce cas comme dans les autres cas où l'employeur est soumis à une convention collective, il doit en faire référence sur le bulletin de paie des salariés. Si l'entreprise n'est soumise, compte tenu de son activité principale, à aucune convention collective, le bulletin de paie doit simplement indiquer la référence aux dispositions du Code du travail relatives à la durée des congés payés et du préavis (article R. 143-2 du Code de travail) et en surplus, bien évidemment, la mention « pas de convention collective applicable ».

110. Par conséquent, lorsque des conventions collectives interviennent dans un procès fiscal, leur preuve est régie par les règles de droit commun. Tel n'est pas le cas lorsqu'un litige fait intervenir un ou plusieurs droits étrangers.

111. Il est évident que la présomption de connaissance de la loi nationale par le juge français ne pourra pas être transposée au droit étranger. En effet, le juge est incapable de maîtriser tous les droits étrangers, d'où l'intérêt d'analyser l'applicabilité de la loi étrangère devant le juge fiscal français avant de traiter de la preuve de cette norme extérieure. Le droit fiscal est un droit qui touche aux intérêts financiers de l'État, qui conditionne l'existence de l'État « sans impôt, il n'y a pas d'État ». Au regard de son rôle dans la vie de l'État, nous ne pouvons pas concevoir qu'il soit l'émanation d'une autorité distincte de l'autorité française. En d'autres termes, le droit fiscal est le droit de l'État, il est destiné à régir les relations entre l'administration fiscale et les contribuables, selon des règles définies par le législateur national.

112. Alors que les juges des tribunaux civils « ont le plus souvent une tendance innée, et bien naturelle, à appliquer leur propre droit »¹⁴², le juge fiscal est animé par d'autres raisons pour écarter l'application de la loi étrangère dans un litige qui lui est soumis. En effet, loin d'être dû à l'infériorité¹⁴³ de la loi étrangère à la loi nationale ou bien au principe de la stricte territorialité des lois en droit public¹⁴⁴, les autorités administratives et judiciaires françaises n'appliquent pas le droit étranger lors d'un litige fiscal parce que, comme l'explique bien Pierre Mayer, « s'agissant de recouvrer les impôts dus à l'État français, seule la loi française est susceptible d'en déterminer le montant, ainsi que les modalités de recouvrement »¹⁴⁵. C'est le principe même de la légalité fiscale selon lequel la compétence de la loi française est exclusive en matière fiscale¹⁴⁶. Toutefois, cette compétence peut se trouver limitée par les accords fiscaux bilatéraux ou multilatéraux, qui organisent les rapports fiscaux entre deux ou plusieurs États

¹⁴² DAVID (C), *La loi étrangère devant le juge du fond*, Librairie Dalloz, Bibliothèque de droit international privé, Paris, 1965, p. 3

¹⁴³ Selon le même auteur (Cyrille David), « Sur le plan procédural l'infériorité de la loi étrangère apparaît immédiatement : elle n'a pas à être appliquée d'office par le juge, et ce sont les parties qui en doivent faire la preuve »

¹⁴⁴ MAYER (P), « Le rôle du droit public dans le droit international privé », *Revue internationale de droit comparé*. Vol. 38 N°2, Avril-juin 1986. *Études de droit contemporain. Contributions françaises au 12e Congrès international de droit comparé* (Sydney-Melbourne, 18-26 août 1986), p.468, *In V. JACQUET*, « La norme juridique extraterritoriale dans le commerce international », *J.D.I. Clunet*, 1985, 327, spec. p. 332.

« Qualifier une loi de strictement (ou absolument, ou formellement) territoriale implique qu'elle est insusceptible d'être appliquée par les autorités, notamment judiciaires. Ce principe appliqué avant la Seconde Guerre mondiale par le juge français ne l'est plus aujourd'hui grâce à une évolution jurisprudentielle, dans laquelle on trouve l'affirmation inverse : « Attendu qu'en droit international privé il est de règle en France que les droits acquis à l'étranger en vertu d'une loi de droit public peuvent être valablement invoqués dans la mesure où ils ne sont pas contraires à l'ordre public » (Rouen 20 mars 1968, *Rev. crit. dr. int. pr.*, 1970, 70, note JAMBU-MERLIN)

¹⁴⁵ Mayer (P), « Le rôle du droit public dans le droit international privé », *op.cit.* p. 473

¹⁴⁶ Selon l'article 34 de la Constitution de la République française, « la loi fixe les règles concernant : l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie ».

dans le but d'éliminer la double imposition. Nous précisons aussi que le développement du droit communautaire limite aussi la compétence du législateur français en matière fiscale, le souci étant d'harmoniser les législations fiscales au niveau de l'Union Européenne. Par conséquent, les législateurs nationaux cèdent certaines de leurs compétences dans des matières bien délimitées au profit d'un droit fiscal européen harmonisé et homogène, sans pour autant être uniforme. Les traités peuvent aussi avoir comme objectif l'assistance au recouvrement entre les pays.

113. A cette limite de la compétence nationale fiscale, s'ajoute le cas de l'assistance au recouvrement. Les autorités fiscales d'un État donné ne peuvent procéder au recouvrement des impôts, dus à la possession par le même contribuable de plusieurs actifs dans des pays différents, à l'extérieur de leurs frontières. Pour le faire, il faut qu'il y ait « une base juridique bilatérale ou multilatérale »¹⁴⁷. Cette assistance est prévue dans des textes internationaux tels que les conventions fiscales bilatérales, les conventions bilatérales sur l'assistance mutuelle au recouvrement des créances fiscales, les conventions multilatérales conçues spécialement pour assurer une assistance administrative en matière fiscale, telle la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE¹⁴⁸), au sein de l'Union européenne et par les directives spécifiques à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales, telle par exemple la directive 2010/24UE du Conseil du 16 mars 2010.

114. Selon l'article 27 de la convention¹⁴⁹ modèle de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, l'État requis procède au recouvrement des créances fiscales de l'État requis, qui le lui demande, comme s'il s'agissait de ses propres créances fiscales. Par conséquent, la créance étrangère doit être exécutée et recouvrée, conformément aux lois de l'État requis comme si la demande émanait de cet État. En revanche, la question de l'existence de la créance et de l'instrument permettant son recouvrement demeure exclusivement régie par la législation de

¹⁴⁷ Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre de l'assistance en matière de recouvrement des impôts, p.5. Approuvé par le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE le 26 janvier 2007. <http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/39265333.pdf>

¹⁴⁸ La France a ainsi signé le 17 septembre 2003 la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale élaborée conjointement par le Conseil de l'Europe (approbation du 6 avril 1987) et l'OCDE (approbation du 25 janvier 1988) et son protocole qui permet l'assistance au recouvrement

¹⁴⁹ OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune au 22 juillet 2010, <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/47213777.pdf>

l'État requérant. Ainsi, les actions intentées contre l'existence, la validité ou les montants de la créance doivent être intentées devant les tribunaux ou organes administratifs de l'État requérant.

115. Tout en gardant à l'esprit l'importance de distinguer entre le droit et les faits en matière de preuve, cette dernière demeure « activité intellectuelle, une opération et cette activité prend ordinairement la forme d'une démonstration »¹⁵⁰. En outre, que sa finalité soit comme le prétendent certains auteurs la vérité ou comme nous le pensons la réalité, elle ne peut se faire de manière déloyale. La fin ne doit pas justifier les moyens en droit fiscal.

Section 2 – Vers l'affirmation d'un principe de loyauté en droit fiscal ?

116. La loyauté est indispensable au déroulement de la procédure. Certains auteurs considèrent cependant qu'un réel principe de loyauté existe et se dégage des dispositions liminaires du nouveau Code de procédure civile¹⁵¹. D'autres comme Motulsky, y voient une composante des droits de la défense¹⁵².

117. Aucun texte ni en droit civil, ni en droit fiscal ne traite de la notion de la loyauté dans le procès de façon générale et dans l'administration de la preuve de façon particulière. Toutefois, l'administration reconnaît être soumise à une obligation de loyauté¹⁵³ dans la Charte du contribuable ; cette obligation figure sous le titre « une administration équitable ». Par ailleurs, elle impose la même obligation au contribuable¹⁵⁴. Bien que la Charte du contribuable ne semble pas avoir la même valeur juridique que la Charte du contribuable vérifié et « ne constitue qu'un code de bonne conduite visant à améliorer, ce qui est louable, les relations entre

¹⁵⁰ CADIET (L), NORMAND (J), AMRANI MEKKI (S), *Théorie générale du procès*, op. cit. p. 835.

¹⁵¹ Rapport au Garde des Sceaux, Ministre de la Justice présenté par MAGENDIE (J-C), Président du Tribunal de grande instance de Paris, *Célérité et qualité de la justice, La gestion du temps dans le procès*, Mission Magendie, 15 juin 2004, p. 35 de la version électronique en Pdf In GUINCHARD (S), « Les métamorphoses de la procédure à l'aube du troisième millénaire » In *Clés pour le siècle*, Droit et science politique, information et communication, sciences économiques et de gestion, Université Panthéon-Assas, Dalloz, 2002, spéc. n° 1287 et s., p. 1184 et s.

¹⁵² MOTULSKY (H), « Le droit naturel dans la pratique jurisprudentielle, les droits de la défense en procédure civile » In *Mélanges en l'honneur de Paul Roubier, Droit privé. Propriété industrielle littéraire et artistique*, Tome II, Librairies Dalloz et Sirey, Paris, 1961, p. 175.

¹⁵³ « Nous avons une obligation de loyauté. Nous appliquons les textes fiscaux avec discernement et apprécions les situations avec impartialité, réalisme et cohérence. Nous ne cherchons pas à vous prendre en faute ».

¹⁵⁴ « Vous exposez votre situation telle qu'elle est. Si vous sollicitez un examen gracieux de votre situation afin que nous tenions compte de vos difficultés, vous exposez les faits avec loyauté. Vous fournissez tous les éléments utiles à la bonne appréciation de votre cas, sans omission ni déformation de la réalité ».

l'administration fiscale et le contribuable »¹⁵⁵, le fait qu'elle fasse référence à une obligation de loyauté n'est pas négligeable, ni même anodin. Au contraire, cela montre à l'évidence que la loyauté constitue l'une des composantes fondamentales d'une « administration équitable » et donc d'une bonne relation entre cette dernière et les contribuables.

118. N'ayant trouvé aucun texte juridique¹⁵⁶ faisant expressément mention à la loyauté en droit fiscal, il serait alors judicieux pour l'analyser de se référer à la jurisprudence et à la doctrine.

119. Pour le droit fiscal, l'examen de la loyauté n'est pas facile. Le prétendu amoralisme du droit fiscal, fondé sur la finalité¹⁵⁷ de ce droit, ne facilite pas la mise en place d'un principe général de loyauté. En effet, bien que « tout semble éloigner l'éthique et la fiscalité : l'éthique est porteuse de valeurs individuelles ou collectives alors que la fiscalité embrasse des réalités, qui parfois ne sont pas dépourvues de considérations éthiques. La fiscalité n'est pas indifférente aux considérations éthiques »¹⁵⁸. Dans ce qui suit, nous justifierons de cette connexité entre l'éthique et la fiscalité par l'ascension de la loyauté en droit fiscal. Il n'en demeure pas moins que nous nous poserons la question aussi sur la portée de cette notion. Est-ce seulement une exigence de loyauté ? Ou bien le principe est-il déjà établi ?¹⁵⁹

120. Si pour certains la loyauté est une atténuation au principe de liberté de preuve en droit fiscal, nous ne partageons pas cet avis et nous pensons que l'étude de la loyauté de la preuve ne doit pas être subordonnée à celle de la liberté de la preuve. La liberté de la preuve et l'exigence de l'écrit en matière fiscale sont deux principes dont l'application se limite à l'administration de la preuve. Au contraire, la loyauté transcende le droit de la preuve et doit être exigée à tout moment du procès. Elle doit être associée au comportement de l'administration et du contribuable. Son rang doit s'élever à celui d'un principe, exactement comme l'est la liberté de

¹⁵⁵ Lamy fiscal 2014, Partie 11 « Contrôle et contentieux de l'impôt », division 1 « Contrôle fiscal », Chapitre 1 « Organisation et règles du contrôle fiscal », Section 3 « Garantie contre les changements de doctrine », §1 « L'article L. 80 du LPF », A « Conditions d'application », n° 8025.

¹⁵⁶ La charte du contribuable n'est pas un texte juridique contrairement à la Charte du contribuable vérifié qui est opposable à l'administration, comme le prévoit l'article L. 10 du LPF et qui reprend des articles du CGI et du LPF en les codifiant dans un document simplifié expliquant les droits et obligations du contribuable qui va faire l'objet d'une vérification fiscale.

¹⁵⁷ « Les préoccupations primitives du fisc ne sont pas d'ordre moral ; sa mission essentielle est d'assurer la pérennité des rentrées budgétaires et de garantir, au mieux, la rentabilité de l'impôt ». GOUYET (R), « Administration de la preuve et déontologie de l'imposition », LPA, 28 juin 2002, n°129, p. 4. Voir aussi pour le même auteur « Le droit fiscal est-il amoral ? », LPA, 7 mai 1999, n°91, p. 11.

¹⁵⁸ LAMBERT (Th), « Ethique et Fiscalité », LPA, 1^{er} décembre 2011, n°239, p. 6.

¹⁵⁹ SALOMON (R), « Droit pénal fiscal », Dr. Fisc., 23 janvier 2014, n°4, comm. 86.

la preuve en matière fiscale ou bien le principe du contradictoire (§1). En effet, « l'engouement pour un fonds commun processuel a conduit certains auteurs à déceler l'existence d'un principe de loyauté en droit processuel, qui aurait l'avantage de prendre le relais du principe du contradictoire là où ce dernier ne suffit pas »¹⁶⁰.

121. Si tel est notre point de vue, l'état actuel de la législation et de la jurisprudence fiscale (§2) ne nous donnent pas assez d'espoir pour une éventuelle consécration d'un véritable principe de loyauté. En effet, l'ampleur de la fraude fiscale¹⁶¹ et le souci d'augmenter les rentrées budgétaires poussent le législateur à sacrifier les exigences morales au profit d'une meilleure situation financière de l'État et donnent donc plus de marge de manœuvre à l'administration fiscale, en lui autorisant certains comportements déloyaux.

§ 1 – La loyauté dans la recherche de la preuve en droit fiscal : entre l'obligation à double visage et la consécration d'un principe

122. Le doyen Carbonnier relevait qu'en matière de loyauté « Les coups bas sont interdits, les simples ruses de guerre ne le sont pas : il y a dans le procès un combat, à tout le moins un match »¹⁶². Cette interdiction de « coups bas » est l'équivalent en matière juridique de l'« obligation », du « devoir » ou du « principe » de la loyauté. Cette diversité des qualificatifs employés pour identifier la loyauté est due à la portée distincte qu'occupe cette notion en droit civil et fiscal.

123. Dans l'idéal, la loyauté doit régir toutes les relations humaines, en dehors comme au cours du procès. Elle doit s'appliquer aux comportements des parties au litige comme au juge avec la même rigueur. Dans l'idéal aussi, elle doit être définie comme un principe directeur du procès. La loyauté, régissant les comportements des citoyens, est un excellent signe du développement d'un État de droit. En droit fiscal, son importance est encore plus significative parce qu'elle permet d'établir un climat de confiance entre l'administration fiscale et les

¹⁶⁰ CADIET (L), NORMAND (J), AMRANI MEKKI (S), *Théorie générale du procès*, op. cit. p. 639.

¹⁶¹ Avis n° 1125 présenté au nom de la commission des finances, de l'Economie et du contrôle budgétaire sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière (n°1011) par Mme Sandrine MAZETIER, députée, déposé le 11 juin 2013 (mis en ligne le 14 juin 2013 à 21 heures) : « Dans un rapport publié en janvier 2013 « Évasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal », le syndicat national Solidaires Finances Publiques propose une évaluation situant entre 60 et 80 milliards d'euros le montant de cette fraude pour l'État et les collectivités locales en 2012, soit entre 15 % et 25 % des recettes fiscales brutes »

¹⁶² DONNEDIEU de VABRES-TRANIÉ (L), « La loyauté dans l'administration de la preuve », *Gazette du Palais*, 24 mai 2012 n° 145, p. 44.

contribuables. Mais la loyauté est une notion ambiguë. Pour cerner la notion, il faut d'abord préciser son fondement. Comment peut-on se référer à la notion de loyauté si aucun texte ne la prévoit ?

A- La loyauté : notion et fondement.

124. Nous pensons qu'il est plus facile de définir ce qui n'est pas loyal que de définir ce qu'il l'est. Preuve est qu'en 1961, dans son article consacré au « droit naturel dans la pratique jurisprudentielle », Motuslky traite de la déloyauté pour affirmer l'obligation d'observer dans le procès le minimum de loyauté « la déloyauté peut suffire à faire échouer une action quand bien même elle n'atteindrait pas l'intensité d'une véritable fraude »¹⁶³. Issue du latin *Legalis* qui veut dire conforme à la loi, la loyauté peut être confondue avec d'autres notions qui renvoient toutes à un comportement décent, comme par exemple la bonne foi¹⁶⁴, la licéité ou la légalité.

125. La légalité est la conformité à la loi¹⁶⁵. La licéité est le caractère de ce qui est conforme au droit, non seulement à l'ordre public mais aux bonnes mœurs (en ce sens licite englobe moral)¹⁶⁶ et la loyauté est définie par Cornu, par la droiture ou plus spécialement dans le débat judiciaire, le bon comportement qui consiste, pour chaque adversaire, à mettre l'autre à même d'organiser sa défense, en lui communiquant en temps utile ses moyens de défense et de preuve¹⁶⁷. La loyauté est donc à la fois légalité et licéité, mais aussi un devoir moral, qui fait appel à un idéal de justice¹⁶⁸ dans les relations entre les acteurs du procès. Elle « renvoie à l'obligation positive de se comporter de manière découverte à l'égard de son adversaire, et emporte en contrepoint l'obligation négative de ne pas agir de manière sournoise à l'insu de celui-ci »¹⁶⁹.

126. Cependant, les différences relevées dans les définitions de la loyauté et de la légalité ne sont pas de telle sorte à dissocier les deux notions et à nier tout genre de corrélation entre elles.

¹⁶³ MOTULSKY (H), « Le droit naturel dans la pratique jurisprudentielle, les droits de la défense en procédure civile » *In Mélanges en l'honneur de Paul Roubier, op. cit.* p. 189.

¹⁶⁴ Pour Jacques Mestre, la loyauté est la sœur de la bonne foi. Voir MESTRE (J), « Bonne foi », *Droit et patrimoine*, 2003, n° 113, p. 42.

¹⁶⁵ CORNU (G), *Vocabulaire juridique, op. cit.* p. 600.

¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 614.

¹⁶⁷ *Ibidem*, p. 629.

¹⁶⁸ Boursier (M-E), *Le principe de loyauté en droit processuel, op. cit.* p. 78.

¹⁶⁹ BENOIT-RENODIN (C), « La loyauté de la preuve », *Rev. Lamy Dr. Civ.* Octobre 2010, p. 78.

La confusion entre preuves déloyalement obtenues et preuves illégalement obtenues est omniprésente, en dépit de la différence du domaine d'application des deux notions¹⁷⁰.

127. Sans vouloir prétendre à l'exhaustivité de notre étude en matière de loyauté, nous nous contentons des aspects de cette notion en droit processuel et notamment en droit de la preuve. Les origines de la loyauté remontent à un arrêt de la Cour de cassation de 1889¹⁷¹. A l'époque, « les règles de loyauté » servaient à qualifier le comportement du juge d'instruction comme étant contraire aux devoirs et à la dignité du magistrat et étaient aussi utiles pour que la Cour de cassation juge que « toute information judiciaire doit être conduite et suivie avec loyauté ».

128. Aujourd'hui, la référence à la loyauté fut accentuée. N'étant toujours pas un principe directeur du procès, ni d'ailleurs une notion juridique autonome¹⁷² (contrairement à ce que nous souhaitons) la loyauté est rattachée à des principes tels que les droits de défense et gagne de plus en plus en ampleur. Il ne s'agit plus désormais que du simple respect des règles de loyauté mais d'une obligation et d'un devoir.

129. Alors que le critère de la conformité des preuves apportées à la loi est légal, celui de la loyauté des preuves ne trouve pas son fondement dans les textes. En effet, l'article 9 du code de procédure civile stipule « il incombe à chaque partie de prouver conformément à la loi les faits nécessaires au succès de sa prétention » et établit alors le principe de la légalité des preuves reconnu comme un principe directeur du procès civil.

130. Par défaut de référence textuelle explicite à la loyauté, comment pourrait-on expliquer l'importance croissante de la loyauté en jurisprudence ? Nous pouvons imaginer qu'il y ait une référence implicite à la loyauté dans le Code de procédure civile à l'article 9 précité. Toutefois, la licéité ou la légalité des moyens ne signifie pas nécessairement l'exigence de la loyauté, comme nous l'avons développé ci-haut. En effet, l'obligation de loyauté est un devoir moral¹⁷³ envers soi-même de prime abord et envers la société et les autres en dernier lieu. C'est aussi une exigence générale de comportement, qui n'est pas propre au droit de la preuve¹⁷⁴.

¹⁷⁰ BOUZAT (P), « La loyauté dans la recherche des preuves » *In* INSTITUT DE DROIT COMPARÉ DE LA FACULTÉ DE DROIT DE PARIS, *Problèmes contemporains de procédure pénale*, Recueil d'études en hommage à Louis HUGUENEY, Sirey, Paris, 1964, p. 161 : « Légalité et loyauté ont un domaine différent : la première est d'ordre social, la seconde plutôt d'essence morale ».

¹⁷¹ Cass. Chambres Réunies, 31 janvier 1888 : S. 1889, Première Partie, p. 241.

¹⁷² BOUZAT (P), « La loyauté dans la recherche des preuves », *op. cit.* p. 160.

¹⁷³ CANTRE-SPERBER (M), (Sous la dir.), *Dictionnaire d'éthique et de philosophie morale*, T. 2, PUF, Paris, 2004, p. 1142.

¹⁷⁴ AYNES (A) et VUITTON (X), *Droit de la preuve. Principes et mise en œuvre processuelle*, *op. cit.* p. 88.

131. Nous avons même pu constater que certains¹⁷⁵ ont précisé que certaines principes établis comme le droit au respect de la vie privée, ou au secret professionnel, droits de la défense ou au respect de l'égalité des armes pourraient être la traduction de la loyauté. Pour ce qui est du respect de la vie privée (prévu à l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme) et du secret professionnel, ce sont deux limites à la loyauté. En d'autres termes, si des preuves ont été recherchées en enfreignant les dispositions relatives au secret professionnel ou à la vie privée du contribuable, elles seront illégales mais leur déloyauté reste à vérifier. Ce qui pourrait se rapprocher le plus de la loyauté est le concept des droits de la défense ou même l'égalité des armes.

132. Nous pourrions aussi rechercher le fondement de cette obligation de loyauté à l'article 6, §1 de la Convention Européenne des droits de l'homme. Le droit de tout justiciable à avoir un procès équitable peut être vu comme une allusion à l'exigence d'une loyauté au cours du procès. Il n'y a aucun doute qu'implicitement les preuves loyales contribuent à un tel procès, du moins implicitement. Mais nous ne pensons pas que cet article puisse être le fondement d'un éventuel principe de loyauté en droit fiscal parce qu'un procès équitable est un procès qui met à pied d'égalité les deux parties. Cette égalité est envisageable même lorsque des « coups bas » sont permis par l'une et l'autre des parties. En effet, en donnant aux parties simultanément l'opportunité de présenter des preuves déloyales, le procès serait aussi équitable. C'est la raison pour laquelle nous ne sommes pas adhérents de la thèse du fondement de la loyauté sur l'article 6, §1 comme fondement de l'obligation de loyauté.

133. Un autre fondement de la loyauté réside dans l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. C'est ce qui ressort d'un arrêt de la Cour d'appel de Paris¹⁷⁶, selon lequel « l'obligation de loyauté inscrite à l'article 6 de la convention EDH précitée comme à l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques doit présider la recherche des preuves ».

¹⁷⁵ Avis n° 1125 présenté au nom de la commission des finances, de l'Economie et du contrôle budgétaire sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière (n°1011) par Mme Sandrine MAZETIER, députée, déposé le 11 juin 2013 (mis en ligne le 14 juin 2013 à 21 heures). <http://www.assemblee-nationale.fr/14/rapports/r1125.asp>

¹⁷⁶ CA Paris, 10 novembre 2009, n°2008-18277 : D. 2010, 2671, obs. DELEBECQUE (Ph).

134. Nous sommes partisans de l'idée selon laquelle la loyauté doit faire partie des droits de la défense qui sont « la toute première garantie des droits et des libertés de l'individu »¹⁷⁷ et doit donc s'inscrire dans la suite des concepts constituant les principes directeurs du procès comme le principe du contradictoire. D'ailleurs la loyauté ne se limite pas à la preuve mais doit acquérir une importance autonome en dehors de tout système de preuve. La probité intellectuelle nous empêchera de donner une valeur absolue à la loyauté ; nous pensons qu'il ne faut pas que la loyauté constitue un obstacle à l'aboutissement d'une bonne justice et que certaines exceptions pouvaient être admises au principe de loyauté, du moment que l'intérêt en cause est considérable. Ces exceptions prendront de l'ampleur en droit fiscal parce que la confiance que permet d'établir l'exigence de loyauté n'empêche pas un contrôle administratif, parfois déloyal, pour lutter contre les déviances du contribuable.

135. La relation opposant l'administration fiscale au contribuable est d'une singularité particulière ; en effet, l'administration dispose d'une large palette de pouvoirs lui permettant la recherche de preuves qui pourraient justifier son point de vue mais aussi démontrer les défaillances des preuves apportées par le contribuable. Ces pouvoirs, bien que larges, ne sont pas toutefois absolus et obéissent à un certain nombre de règles, entre autres la loyauté dans la recherche des moyens de preuve.

B- La mise en œuvre de la loyauté en matière de preuve

136. Alors que la recherche des preuves par le contribuable pourrait être parfois anarchique, celle effectuée par l'administration est règlementée et se fait dans le cadre d'un recours à des procédures bien encadrées afin de protéger le contribuable contre tout abus de l'administration et de lui assurer la garantie de se défendre convenablement. L'administration a donc le droit, si ce n'est l'obligation, de rechercher des informations et de recueillir des informations sur la situation fiscale des contribuables. Elle dispose pour le faire de plusieurs possibilités, allant du plus simple (droit de communication¹⁷⁸) au plus compliqué (demande de justifications et d'éclaircissements¹⁷⁹) jusqu'aux prérogatives anciennes exigeant une autorisation du juge (droit

¹⁷⁷ GUINCHARD (S), CHAINAIS (C), FERRAND (F), *Procédure civile, Droit interne et droit de l'Union européenne*, Dalloz, 33^{ème} édition, Paris, 2016, p. 524 In ZOLLER (E), *Droit constitutionnel*, 2^{ème} édition, P.U.F., 1999, n°287

¹⁷⁸ Article L 81 et R 81-1 du LPF

¹⁷⁹ Article L 16 du LPF

de visite et de saisie¹⁸⁰) ; au fait, tout dépend du degré du doute et de ses soupçons des actes frauduleux pouvant être commis par le contribuable.

137. Il ne s'agit pas d'étudier les modalités de chacune de ces procédures mais plutôt de traiter de leurs effets, au cas où elles étaient mal menées, sur l'aboutissement du procès, notamment si des preuves déloyales s'en sont découlées.

1- La loyauté dans l'exercice du droit de communication

138. Le droit de communication est le moyen basique situé sur une longue liste de moyens dont dispose l'administration pour recueillir des informations et des preuves. Il soulève la question « d'un équilibre entre le devoir de l'administration de rechercher les éléments nécessaires à son contrôle et les garanties du contribuable, qui sont moindres qu'en cas de vérification de comptabilité »¹⁸¹. Il « permet aux agents de l'administration des impôts pour l'établissement de l'assiette et le contrôle des impôts d'avoir connaissance d'un certain nombre de documents établis par la loi »¹⁸². Ce droit peut être exercé à l'encontre des contribuables et des tiers. Au cas où ces tiers sont soumis à ce droit, ils sont obligés de répondre à la demande de l'administration de prendre connaissance d'un quelconque document. Mais dans le cas où le tiers n'est pas soumis à ce droit, l'administration peut exercer son droit à leur encontre mais ils ne sont pas obligés d'y répondre. Tel a été la solution donnée par un arrêt du conseil d'État datant de 1975¹⁸³, confirmée par un autre arrêt de 1982¹⁸⁴, selon laquelle « considérant que si l'agent vérificateur a demandé à des tiers des attestations portant sur les achats de M. X, cette circonstance n'est pas de nature à entacher la vérification d'irrégularité, dès lors que les personnes interrogées, dans la mesure où elles n'étaient pas soumises au droit de communication, n'étaient pas tenues de répondre aux questions posées ». Toutefois, cette jurisprudence ne nous donne aucune précision sur les conséquences de la privation du tiers de son droit de s'abstenir de répondre aux interrogations posées par l'administration dans le cadre d'exercice de son droit de communication. Serait-il déloyal de sa part de ne pas signaler cette faculté aux tiers ? Les renseignements ainsi recueillis auront-ils été obtenus de façon déloyale ?

¹⁸⁰ Articles L26 à L44 du LPF

¹⁸¹ DIBOUT (P), « Le dialogue précontentieux : bilan et perspectives » *In Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport Aicardi. Compte rendu et documentation*, (Sous la dir. de COZIAN (M), DIBOUT (P) et PIERRE (J.-L.)), LexisNexis, Litec, Colloques et débats, Paris, 2008, p. 10.

¹⁸² BIENVENU (J-J), LAMBERT (Th), *Droit Fiscal*, Collection Droit fondamental, PUF, 4^{ème} édition revue et mise à jour, 2010, p. 144.

¹⁸³ CE, 19 décembre 1975, n°88. 119 : RJF 2/76 n°52.

¹⁸⁴ CE, 14 juin 1982, n°23.661 : RJF 8-9/82, n°840.

139. Afin de répondre à cette question, nous nous référons aux conclusions de M. Olivier Fouquet à l'occasion d'un autre arrêt¹⁸⁵, qui se situe dans la même ligne jurisprudentielle que les arrêts de 1975 et 1982. Comme le dit Fouquet, tant que la demande de renseignements du service n'a pas induit le tiers en erreur sur les conséquences de son abstention c'est-à-dire que l'administration n'a pas adressé au tiers concerné une lettre se référant à l'exercice du droit de communication dont le refus serait sanctionné, il est tout à fait légal de prendre en considération les informations qu'elle a recueillies auprès de ce dernier. Selon lui, « si les demandes de renseignements irrégulières n'ont été adressées qu'à un petit nombre des tiers concernés par l'enquête, nous pensons que la non-prise en considération par le juge des informations obtenues de façon irrégulière n'est pas de nature à fausser le sens général des conclusions de l'enquête et que l'administration peut continuer à invoquer ceux des renseignements qu'elle a obtenus régulièrement auprès des tiers concernés par l'enquête et soumis au droit de communication. Si, en revanche, les demandes de renseignements irrégulières ont été adressées à un nombre important des tiers concernés par l'enquête qui risque de s'en trouver faussée, il n'est plus possible alors de faire une distinction entre les demandes de renseignements régulières et irrégulières et le juge doit écarter les résultats de l'enquête dans leur ensemble¹⁸⁶ ».

140. L'exercice du droit de communication à l'encontre d'un tiers engendre des informations qui pourraient être utilisées afin de procéder à des redressements vis à vis du contribuable contrôlé, d'où l'intérêt de se poser la question par rapport à la valeur de ces informations et à la manière dont elles peuvent être utilisées par le fisc. L'article L. 76 du LPF nous livre la réponse à notre question. En vertu de cet article, « les bases ou éléments servant au calcul des impositions d'office et leurs modalités de détermination sont portées à la connaissance du contribuable trente jours au moins avant la mise en recouvrement des impositions ». L'administration est alors obligée de fournir au contribuable contrôlé l'origine et la teneur des renseignements recueillis dans l'exercice de son droit de communication, notamment lorsque ces informations ont été utilisées pour procéder aux redressements. Dans ce sens, il a été jugé qu'il « incombe à l'administration, quelle que soit la procédure de redressement mise en œuvre, d'informer le contribuable dont elle envisage soit de rehausser, soit d'arrêter d'office les bases d'imposition, de l'origine et de la teneur des renseignements recueillis dans l'exercice de son droit de communication et qu'elle a effectivement utilisés pour procéder aux redressements, afin que l'intéressé ait la possibilité de demander, avant la mise en recouvrement des impositions

¹⁸⁵ FOUQUET (O), « Droit de communication de l'administration », Concl. Sous. CE, 1^{er} juillet 1987, n°54.222, 7^{ème} et 8^{ème} ss-sect., : RJF 10/87, p. 505.

¹⁸⁶ *Ibidem*, p. 507.

qui en procèdent, que les documents qui contiennent ces renseignements soient mis à sa disposition »¹⁸⁷. Cette position du Conseil d'État est une application parfaite de l'article L. 76 du LPF notamment que la défense du contribuable pourrait changer en fonction de l'origine des documents qui ont été mis à sa disposition. Il nous paraît très utile de reprendre le raisonnement du commissaire du gouvernement Emmanuelle Mignon à l'occasion de l'arrêt susmentionné. Non seulement elle insiste que la nécessité de la communication au contribuable de l'origine des informations recueillies et ayant servi aux redressements mais elle pousse son raisonnement jusqu'à dire que cette obligation assure en quelque sorte une loyauté du débat fiscal. « Qu'il s'agisse d'une procédure contradictoire ou d'une procédure d'imposition d'office, l'objectif est en toute hypothèse le même : il s'agit de mettre le contribuable en mesure d'organiser sa défense. Or, même en l'absence de documents communicables, il est tout à fait certain que la ligne de défense du contribuable est différente selon l'origine des renseignements sur lesquels l'administration s'appuie pour procéder au redressement : par exemple, le contribuable doit être en mesure de faire savoir, si tel est le cas, que la personne à l'origine du renseignement est une personne avec laquelle il est en différend et qui, pour ce motif, est susceptible de lui nuire. Au surplus, l'intérêt pratique de votre jurisprudence se double de plus en plus du souci d'une certaine loyauté du débat fiscal, même si le fondement juridique et la nécessité de cette droiture sont parfois contestés »¹⁸⁸. Toutefois, le Conseil d'État a jugé que la simple absence d'information donnée par l'administration au contribuable sur l'origine du renseignement recueilli par elle, dans le cadre de l'exercice de son droit de communication et utilisé pour le redressement n'était pas considérée comme une erreur substantielle susceptible de vicier la procédure d'imposition¹⁸⁹.

141. Le droit de communication doit être exercé dans les règles dans le but de recueillir des informations et des renseignements susceptibles d'aider l'administration dans la procédure d'imposition. En aucun cas, il ne devra constituer un obstacle devant le contribuable et l'empêcher de se défendre convenablement. Il s'agit d'une application de la règle du respect des droits de la défense.

¹⁸⁷ CE 29 décembre 2000, n° 209523, 8^e et 3^e ss-sect., Rouch ; RJF 2001, comm. 341.

¹⁸⁸ MIGNON (E), Concl. Sous CE, 29 décembre 2000, n° 209523, 8^e et 3^e ss-sect., Rouch, BDCF 3/2001, n°42.

¹⁸⁹ CE, 29 juin 2005, n°256163, 8^{ème} et 3^{ème} s-s., Rouch, RJF 10/05, n°1067

2- La loyauté dans les demandes d'informations, d'éclaircissements ou de justifications

142. Parmi les moyens de contrôle de l'administration, figurent les demandes de renseignements. Il peut s'agir d'une demande non contraignante faite par l'administration, de façon informelle par application de l'article L10 du LPF ou bien d'une demande d'éclaircissements et de justifications, codifiée à l'article L 16 du LPF. En vertu de l'article L10 du LPF, l'administration fiscale dispose de la faculté de « demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés ». Cette demande n'a pas de caractère contraignant pour le contribuable, qui dispose de la faculté de ne pas y répondre. Toutefois, faut-il qu'il le sache.

143. Selon le juge administratif, « il ne résulte d'aucune disposition législative ou réglementaire que la demande adressée par l'administration à un contribuable faisant l'objet d'une vérification approfondie de sa situation fiscale d'ensemble de lui communiquer les relevés de ses comptes bancaires aurait un caractère contraignant ni que l'administration serait tenue d'informer ce contribuable du caractère non contraignant d'une telle demande »¹⁹⁰. En outre, le même arrêt considère que l'administration n'est pas tenue d'informer le contribuable du caractère non contraignant de l'examen de la situation fiscale personnelle dans l'avis de vérification qu'elle lui adresse. Cette position du Conseil d'État est constante et se réitère à l'occasion d'autres arrêts plus récents¹⁹¹. Au contraire, la Cour de cassation adopte une position différente et juge qu'« attendu que, dans le cadre des « renseignements, justifications et éclaircissements » visés à l'article L.10 du LPF, l'administration fiscale était en droit de solliciter de Mme Schebat la communication de relevés des comptes du défunt, dans la mesure où l'intéressée était dûment avisée du caractère facultatif de sa réponse¹⁹² ». Nous jugeons utile qu'il y ait une similitude entre les deux positions des juges judiciaire et administratif. En effet, quoique l'ESFP n'entraîne pas les mêmes lourdes conséquences qu'une demande d'éclaircissements à laquelle le contribuable refuse de répondre, nous pensons que ce dernier a le droit de savoir que l'ESFP a un caractère facultatif d'abord pour sa propre information et ensuite parce que ce à quoi nous aspirons c'est une relation de confiance entre le contribuable et le fisc et omettre une telle information conduirait le contribuable en erreur. L'instauration d'une « obligation d'informer le contribuable du caractère non contraignant de l'ESFP » constitue, selon nous,

¹⁹⁰ CE, 9 octobre 1992, n°86531, Chollet : RJF 12/92, n°1612, concl. M.-D HAGELSTEEN.

¹⁹¹ Ce, 27 juillet 2009, n°300.456, Billon : RJF 12/2009, n°1085.

¹⁹² Cass. com., 23 février 1999, n°446 D, schebat : Dr. Fisc. 1999, n°25, comm. 499.

une application de la loyauté dans les débats entre le contribuable et l'administration fiscale. La référence au devoir de loyauté de l'administration est expresse dans un arrêt du Conseil d'État selon lequel « si l'administration fiscale, qui est tenue à un devoir de loyauté, ne saurait induire en erreur les contribuables auxquels elle adresse des demandes en application de ces dispositions, elle n'est pas pour autant tenue de les informer expressément de leur caractère non contraignant »¹⁹³. Nous pensons que le devoir de loyauté ne pourra pas être combiné avec l'absence de devoir du fisc d'informer expressément le contribuable du caractère non contraignant d'un ESFP.

144. S'agissant des demandes d'éclaircissements et de justifications, elles sont régies par l'article L. 16 du LPF. Alors que « les demandes d'éclaircissements peuvent porter sur n'importe quel élément de la déclaration de revenu global afin d'obtenir des explications sur certaines anomalies, sur des discordances entre les énonciations et des renseignements détenus par l'administration, les demandes de justifications ont au contraire un objet plus limité : situation et charges de familles, charges retranchées du revenu global, éléments faisant ressortir que le contribuable a pu avoir des revenus plus importants que ceux qui ont été déclarés ainsi que les éléments de base servant à la détermination du revenu »¹⁹⁴. Les demandes de justifications ont un domaine d'intervention limité exclusivement aux points énumérés aux deux premiers alinéas de l'article L. 16 du LPF.

145. Pouvant engendrer de graves conséquences, le Conseil d'État a jugé indispensable que ces demandes avertissent expressément le contribuable que le défaut de réponse le met en danger et risque de déclencher une procédure de taxation d'office¹⁹⁵. Si ces demandes servent à obtenir des précisions sur les variations de la consistance du patrimoine du contribuable, elles doivent être justifiées par des indices sérieux servant de présomption véritable pour l'existence de ressources occultes. Donc, l'administration doit pouvoir justifier sa demande d'éclaircissements ou de justifications.

3- La loyauté dans l'exercice du droit de visite et de saisie

146. Le droit de visite et de saisie constitue une des prérogatives de l'administration fiscale dans la détection des infractions commises par le contribuable. Il sert à la collecte des

¹⁹³ CE, 26 mai 2010, n°296.808, Beckman : Dr. Fisc. 2010, n°37, comm. 483.

¹⁹⁴ BIENVENU (J-J), LAMBERT (Th), *Droit Fiscal, op.cit.* p. 151.

¹⁹⁵ CE, 2 décembre 1977, n°99058, Dr. Fisc. 1978, n°44, comm. 1711.

preuves à l'encontre d'un contribuable présumé d'avoir commis des fraudes, révélées par des indices énumérés par la loi¹⁹⁶. Il a été institué par la loi de finances rectificative pour 1984 et est régie par les articles L. 16 B (pour les impôts directs et la TVA) et L. 38 (pour les impôts indirects et autres taxes) du livre des procédures fiscales, d'une part, et par l'article 64 du code des douanes, d'autre part. Son but est la recherche de preuves lorsque l'administration dispose d'indices sérieux relatifs à une fraude commise par le contribuable, sans pour autant mettre en péril les garanties accordées au contribuable par rapport au respect de sa vie privée et à son droit à un procès équitable. L'obligation pour l'administration fiscale de solliciter le juge des libertés et de la détention du Tribunal de grande instance dans le ressort duquel sont situés les lieux à visiter, afin que la visite soit autorisée, témoigne du caractère exceptionnel de ces visites et saisies (article L. 16 B, II). Pour cela, il est entouré de plusieurs contraintes que l'administration est tenue de respecter, conférant une certaine sécurité juridique au contribuable. Il doit alors se faire dans le respect de l'article 66 de la Constitution française qui accorde à l'autorité judiciaire la sauvegarde du droit de toute personne de ne pas être détenue arbitrairement. Les visites doivent être autorisées « par une ordonnance des libertés et de la détention du Tribunal de grande instance dans le ressort duquel sont situés les locaux à visiter ». En outre, vu l'importance des droits du contribuable mis en cause lors de telles visites, la demande d'autorisation présentée par l'administration au juge doit être bien fondée et doit être suffisamment justifiée pour qu'il lui accorde le droit de visite. Quant au juge, il n'accorde l'autorisation qu'après examen des éléments de fait et de droit qui font présumer l'existence de l'infraction dont les preuves sont recherchées.

147. Les articles 6, §1 et 8 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme entrée en vigueur le 3 septembre 1953 ont constitué un motif de condamnation de l'État français dans le cadre des visites et saisies domiciliaires et par conséquent ont justifié des modifications apportées aux articles L. 16 B et L. 38 du LPF. La justice française a été condamnée à plusieurs reprises sur la base des articles 6, §1 et 8 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme pour violation des droits du contribuable. Sous prétexte d'égalité fiscale, un État ne peut pas justifier de l'utilisation abusive de son droit de visite. Nous citons à titre

¹⁹⁶ En vertu de l'article L. 16 B du LPF, les présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou de la taxe sur la valeur ajoutée existent lorsque ce dernier se livre à des achats ou à des ventes sans facture, en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ou omet sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou passe ou en fait passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts.

d'exemple l'arrêt Ravon¹⁹⁷. En l'espèce, le requérant avait attaqué l'État français devant la CEDH sur le fondement des articles 6, §1, 13 et 8, respectivement relatif au droit à un procès équitable, au droit à un recours effectif et au droit au respect de la vie privée et familiale. La question qui se posait devant la Cour était de savoir si le requérant avait accès à un véritable recours devant un tribunal. Etant donné que selon le droit français applicable à l'époque des faits¹⁹⁸, le requérant avait uniquement la possibilité d'exercer un recours contre l'ordonnance devant la Cour de cassation et que seuls des motifs de pur droit et non de fait peuvent être soulevés, la Cour de Strasbourg a jugé que le requérant n'ont pas eu droit à un « tribunal » et que par conséquent l'administration a violé l'article 6, §1 (droit à un procès équitable).

148. Jusqu'à 2008, le droit de visite et de saisie avait pour objet de collecter des preuves sur les présomptions de fraude énumérées dans la loi. La loi de finances rectificative de 2008 a élargi le pouvoir du juge qui désormais peut autoriser le vérificateur à procéder non seulement à de simples collectes d'informations matérielles mais à solliciter les personnes présentes par des contrôles d'identité et par des demandes de renseignements. « Au cours de la visite, les agents des impôts habilités peuvent recueillir, sur place, des renseignements et justifications concernant les agissements du contribuable, auprès de l'occupant des lieux ou de son représentant et, s'il est présent, de ce contribuable, après les avoir informés que leur consentement est nécessaire. Ces renseignements et justifications sont consignés dans un compte rendu annexé au procès-verbal et qui est établi par les agents des impôts et signé par ces agents, les personnes dont les renseignements et justifications ont été recueillis ainsi que l'officier de police judiciaire présent » (article L. 16 B du LPF III bis).

149. Suite à l'exercice du droit de visite et de saisie, toutes les informations et renseignements collectés peuvent servir le fisc à procéder au contrôle fiscal plus tard et c'est pour cette raison que l'inspecteur a l'obligation d'indiquer au contribuable la teneur et l'origine des renseignements figurant dans les pièces et documents saisis sur lesquels sont fondés les rehaussements d'impôts. concernés.

¹⁹⁷ CEDH, Ravon et autres c. France, 21 février 2008, req. n° 18497/03.

¹⁹⁸ Suite à l'arrêt Ravon, les articles L. 38 et L. 16 B du LPF ont été modifiés par la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie. Désormais, l'ordonnance du Président du Tribunal de grande instance peut faire l'objet d'un appel devant le premier président de la Cour d'appel, selon les règles prévues par le Code de procédure civile.

150. L'exigence de la loyauté dans le cadre de l'exercice par l'administration de ses opérations de contrôle n'implique pas automatiquement l'interdiction d'utilisation de moyens de preuve, procurés déloyalement. Cette dernière interdiction fut le produit d'un travail aussi dense de la Cour de cassation et du Conseil d'État, à un moindre degré.

§ 2- La loyauté, entre le mythe de la vertu et la réalité de la jurisprudence fiscale

151. Le droit fiscal ne cherche pas à jouer un rôle d'ordre moral bien qu'il « possède incontestablement une fonction sociale et morale régulatrice »¹⁹⁹. Vu qu'il vise à assurer les rentrées budgétaires indispensables à la survie de l'État, il n'est pas inenvisageable qu'il ait recours à certaines pratiques, dites immorales, afin d'arriver à ses fins. Cependant, comme tous les procès, le procès fiscal ne peut être envisagé en dehors de toute loyauté. En effet, « évoquer la loyauté, c'est faire référence à un comportement attendu des parties comme du juge, à une qualité humaine que l'on exige aujourd'hui dans toutes les relations juridiques, lors de la conclusion d'un contrat comme de son exécution, ou encore à l'occasion de la mise en œuvre d'un droit »²⁰⁰.

152. Dans un système déclaratif comme le système fiscal français, on associe le contribuable au mécanisme d'établissement des impôts par la déclaration fiscale parce qu'on estime que lui seul dispose des informations qui correspondent à sa situation fiscale. En plus, on présume qu'il agira loyalement et qu'il omettra de mentir ; la Charte du contribuable est la preuve d'une telle présomption. Ces exigences requises du contribuable doivent trouver leur contrepartie dans les agissements de l'administration fiscale. En effet, « *la loyauté que l'on exige des contribuables dans le système de la déclaration (même contrôlée)* »²⁰¹ est la même qui devrait être exigée de l'administration ; « la moralité fiscale ne devrait pas emporter moins d'obligations pour l'administration que pour le contribuable »²⁰².

153. Les pratiques déloyales sont nombreuses, elles sont le fruit d'un contribuable intelligent et malin et d'une administration forte et cupide. N'ayant pas la volonté de développer ces pratiques, nous évoquerons les positions du Conseil d'État et de la Cour de cassation par

¹⁹⁹ GOUYET (R), « Le droit fiscal est-il amoral ? », LPA 7 mai 1999, n°91, p. 11.

²⁰⁰ LEBORGNE (A), « L'impact de la loyauté sur la manifestation de la vérité ou le double visage d'un grand principe », RTD civ., Juillet-Septembre 1996, p. 536 In PICOD (Y), *Le devoir de loyauté dans l'exécution du contrat*, L.G.D.J., 1989.

²⁰¹ MARTINEZ (J.-C.), *Le statut du contribuable*, L.G.D.J., Paris, 1980, p.137.

²⁰² *Ibidem*.

rapport à ces agissements (A) et nous traiterons aussi de l'état nouveau du droit suite à la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et contre la délinquance économique et financière (B).

A- Des positions différentes du Conseil d'État et de la Cour de cassation vis-à-vis la loyauté des preuves

154. Considérée comme la gardienne des libertés et droits fondamentaux, la Cour de cassation se montre plus exigeante en matière d'application du principe de la loyauté des preuves. On peut même dire qu'elle « reproche à titre principal au fisc d'avoir mis en œuvre des moyens illégitimes, contraires à la morale et aux principes généraux de droit, pour témoigner du comportement indélicat du contribuable »²⁰³. Par contre, « le juge administratif paraît accorder davantage d'importance à la valeur probante des pièces ou des renseignements obtenus qu'aux méthodes ayant permis de recueillir l'information »²⁰⁴.

1- Une jurisprudence judiciaire sévère.

155. La Cour de cassation prête une très grande attention à l'origine des preuves recherchées, aussi bien par l'administration que par le contribuable et elle en sanctionne l'origine déloyale en annulation de la procédure d'imposition ou bien en infligeant le vice d'irrégularité à la procédure même. Nous partageons l'idée selon laquelle « le juge judiciaire de l'impôt cherche à prévenir les comportements inappropriés de l'Administration en lui fixant un devoir de loyauté »²⁰⁵.

156. Depuis longtemps, il a été jugé par la Cour d'appel de Paris que « les principes généraux de droit prohibent la recherche de la vérité par n'importe quel procédé et interdisent au juge d'admettre une preuve qui aurait été obtenue par un moyen frauduleux »²⁰⁶. Cet arrêt a été confirmé par la Cour de cassation le 28 octobre 1991²⁰⁷. Nous nous demandons si la position de la Cour de cassation a subi une quelconque atténuation ou bien se caractérise-t-elle toujours par la même rigidité.

²⁰³ GOUYET (R), « Administration de la preuve et déontologie de l'imposition », LPA, 28 juin 2000, n° 129.

²⁰⁴ *Ibidem*

²⁰⁵ ANGOTTI (A) et MARTINET (F), « Conseil d'État et Cour de cassation, juges de l'impôt : étude comparative (deuxième volet) », Dr. Fisc 2013, n°39, Étude 435.

²⁰⁶ Cour d'appel de Paris, JCP Entreprise et affaires 1991 II, 15935, note PANNIER (J).

²⁰⁷ Cass. Com. 28 octobre 1991, R.J.D.A 1/92, n°113.

- 157.** L'étude de la jurisprudence de la Cour de cassation révèle une sévérité de traitement de la partie qui présente des moyens de preuve obtenus déloyalement, voire frauduleusement. Cette rigueur est d'autant plus remarquable en matière de dénonciation. Prévue par la loi, la dénonciation n'est pas à l'abri du contrôle de la Cour de cassation.
- 158.** La dénonciation, procédé par lequel une personne privée, pour des raisons qui lui sont propres, informe l'administration des agissements ou infractions suspects d'une autre personne, des infractions pouvant nécessairement porter préjudice aux intérêts financiers de l'État, est une pratique, qui loin d'être déloyale dans la forme, pourrait donner lieu à des moyens de preuve obtenus déloyalement. La dénonciation, en droit fiscal, trouve son fondement légal dans l'article 1825 F du CGI : « aucun indicateur ne peut prétendre à une remise ou rémunération quelconque s'il n'est justifié par écrit que les renseignements qu'il a fournis l'ont été avant le procès-verbal ». Est donc expressément prévue par la loi une rémunération pour les aviseurs fiscaux. Si *a priori* cette pratique ne devait être valable qu'en matière de contributions indirectes parce qu'elle est décrite sous le C intitulé « contributions indirectes » du CGI, une réponse ministérielle de la part de Carcassonne, datée le 8 mai 1968 a étendu son application à toutes les impositions²⁰⁸. La dénonciation revêt deux formes. Soit, elle est spontanée et dans ce cas, une tierce personne se porte volontaire pour donner des renseignements sur la situation fiscale douteuse de quelqu'un, par le biais d'une déclaration, généralement anonyme. Soit, elle est officielle, passant par la voie du recours de l'administration au service de quelqu'un, toujours dans le but de lui procurer des informations fiscales au sujet d'une personne.
- 159.** De façon générale, la dénonciation revêt une importance théorique réduite. En effet, il est rare qu'une dénonciation donne lieu à des suites ou à des investigations de la part de l'administration parce que pour la plupart d'entre elles, elles sont mensongères²⁰⁹. Il a été jugé que pour qu'elle soit prise en compte, une déclaration anonyme doit être soumise au juge au moyen d'un document établi par les enquêteurs et signé par eux, permettant ainsi d'en apprécier la teneur et doit être aussi associée à d'autres éléments de preuve, pouvant l'appuyer²¹⁰.

²⁰⁸ Rép. Min. Carcassonne, Sénat, 8 mai 1968, p. 219.

²⁰⁹ DE LA MARDIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal*, op. cit. p. 242.

²¹⁰ Cass. Com. 26 octobre 1993, n°1601, SA Trabet et autres, RJF 1/94, comm. 56

160. Cette jurisprudence n'est que l'application d'un arrêt de principe datant de 1991 où la dénonciation anonyme n'était pas accompagnée de la remise de documents. A l'occasion de cet arrêt²¹¹, la Cour de cassation, gardienne des droits fondamentaux et des libertés individuelles, a traité de la question de savoir si le juge est tenu de vérifier l'origine des documents présentés par l'administration fiscale (qui en l'espèce provenaient d'un envoi anonyme) afin de justifier sa requête d'autorisation d'une visite domiciliaire et dans l'affirmative, comment il s'y prend.

161. Les observations rédigées à l'occasion de cet arrêt sont cruciales. et vu leur importance, nous reprenons ce qui nous intéresse en matière de preuve tel qu'il a été dit. « Le juge se prononce, en toutes matières, au vu des éléments de preuve légalement admissibles. Il en est ainsi pour le juge civil, qu'il statue au fond, en référé ou sur requête, que les procédures soient contradictoires ou non. Lorsque la procédure n'est pas contradictoire, et donc que les preuves ne peuvent pas être contestées par celui à qui on les oppose, le juge doit vérifier d'office l'admissibilité et la pertinence des éléments qui lui sont soumis. Ce principe n'est pas limité aux cas où la preuve est règlementée et s'applique aussi lorsque la preuve peut être apportée par tous les moyens. Ce principe est également applicable au juge pénal. Dans tous les cas, en effet, le principe général « *fraus omnia corrumpit* » trouve à s'appliquer et conduit à écarter les preuves illicites ».

162. Par cet arrêt, il a été retenu que pour fonder sa décision d'autorisation de visite domiciliaire, le juge doit vérifier l'origine des documents présentés par l'administration afin de s'assurer de leur licéité. Cette vérification est d'autant plus exigée lorsque les documents en sa possession résultent d'un envoi anonyme et il peut se contenter des présomptions à l'appui de l'existence des agissements dont la preuve est recherchée. C'est la même position que nous trouverons ultérieurement dans une réponse ministérielle selon laquelle « les dénonciations ne reçoivent en règle générale aucune suite, sauf toutefois, dans certains cas particuliers, où les fraudes dénoncées étant graves et les renseignements corroborés par le contenu du dossier du contribuable, le service des impôts peut être conduite à entreprendre une vérification »²¹².

²¹¹ Cass. Com. 27 novembre 1991, n°1496P, Michaut et n°1495 P, J. Lefebvre (en matière de concurrence).

²¹² LETANG (J), « Dénonciation et loyauté de la preuve en droit fiscal et douanier », Gazette du Palais, 25 décembre 1993 (2^{ème} semestre), p. 1376 *In* Rép. Min. Sergheraert, Ass. Nat., 8 décembre 1980, p. 5111.

163. L'origine des documents n'est donc pas anodine ou hasardeuse pour la Cour de cassation. Reste à savoir la réaction du conseil d'État par rapport à une origine déloyale, voire illicite des documents.

2- Une jurisprudence administrative moins exigeante que la jurisprudence judiciaire

164. Etant donné qu'aucun texte ne définit les critères d'une preuve loyalement obtenue, ni même ce que c'est la loyauté de façon générale, le juge administratif en matière fiscale interprète différemment la loyauté ou la déloyauté des preuves au gré des situations. Il est un principe selon lequel l'administration ne peut pas agir à sa guise dans sa relation avec le contribuable. Elle doit agir dans le respect de la loi donc elle doit rechercher les preuves de manière légale et doit se conformer aux modalités d'exercice de son droit de contrôle. Le principe d'agir dans le respect de la loi ne l'interdit pas pour autant d'utiliser des preuves qui ont été déloyalement obtenues par d'autres organismes ou administrations, du moment que ces preuves furent portées à sa connaissance de façon régulière. En effet, ces preuves, bien que déloyalement obtenues à l'origine, existent matériellement ; donc ce serait inutile de faire perdre à l'administration l'opportunité de s'en servir.

165. Nous rappelons un arrêt de la Cour d'appel de Lyon²¹³ relatif à la notion de la fiabilité des preuves. « Si l'administration peut établir les redressements sur la base d'éléments de preuve légalement admissibles de toute nature, elle ne peut en revanche valablement s'appuyer sur des pièces qu'elle a obtenues ou qu'elle détient de manière manifestement illicite ».

166. Ce principe d'obtention loyale des preuves a subi une transformation en 2010 grâce à la jurisprudence Beckman²¹⁴. En effet, une manifeste référence au devoir de loyauté de l'administration a pu être constatée dans l'attendu du Conseil d'État ; l'administration fiscale est soumise à un devoir de loyauté. En l'espèce, la société Ber, dont M. Beckman, de nationalité suédoise est associé et gérant, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos en 1991, 1992 et 1993. Suite à ce contrôle, le vérificateur s'est rendu compte que M. Beckman n'a jamais souscrit de déclarations d'ensemble de ses revenus, au titre des années 1992 à 1994. Alors il a été notifié des redressements en matière d'impôt sur le revenu et de contribution sociale généralisée, dans la catégorie des revenus

²¹³ CCA Lyon, 5 juillet 1994, n°92-392 et 92619, plén. SARL O'Palermo : Dr. Fisc. 1994, n°51, 2237.

²¹⁴ CE, 10e et 9e ss-sect., 26 mai 2010, n° 296808, M. Beckman : Dr. fisc. 2010, n° 37, comm. 483 ; RJF 8-9/2010, n° 76 ; BDCF 8-9/2010, n° 83, concl. J. Boucher.

de capitaux mobiliers. Enfin, il a été taxé d'office pour les revenus de l'année 1992, n'ayant pas souscrit une déclaration d'ensemble de ses revenus pour cette année et selon la procédure contradictoire pour les années 1993 et 1994. A l'occasion de cet arrêt, le Conseil d'État juge que « si l'administration fiscale, qui est tenue à un devoir de loyauté, ne saurait induire en erreur les contribuables auxquels elle adresse des demandes en application de l'article L. 10 du LPF, elle n'est pas pour autant tenue de les informer expressément de leur caractère non contraignant ».

167. Toutefois, il ne faut pas beaucoup se réjouir de la portée de l'arrêt Beckman parce qu'en 2012, l'obligation de loyauté semble subir un « éclipse »²¹⁵. En 2012, à l'occasion de l'arrêt Meyer²¹⁶, la section du contentieux du Conseil d'État a repris les mêmes termes des arrêts antérieurs à l'arrêt Beckman, sans pour autant se référer à un quelconque devoir de loyauté qui s'impose à l'administration fiscale.

168. « En prenant ses distances avec la notion de loyauté, le Conseil entend sans doute calmer les ardeurs de certains plaideurs et leur tendance à brandir cette notion au moindre comportement administratif inapproprié »²¹⁷.

169. Parallèlement à la position jurisprudentielle récente du Conseil d'État suite à l'arrêt Meyer, analysée comme un « éclipse » du devoir de loyauté, un principe classique du contentieux administratif²¹⁸ qui s'applique aussi en contentieux fiscal constitue aussi un frein à la consécration d'un principe de loyauté en droit fiscal et en droit de la preuve spécifiquement. « Le principe d'indépendance des procédures est le principe en vertu

²¹⁵ COLLET (M), « Quelles conséquences attacher aux erreurs procédurales de l'administration fiscale », JCP Édition générale, n°23, 4 juin 2012, comm. 687, p. 1124

²¹⁶ CE, section, 16 avril 2012, req. n° 320912, Meyer : JurisData n° 2012-009300 : JCP Édition générale, n°23, 4 juin 2012, comm. 687 : « Considérant que si l'administration fiscale est en droit d'utiliser, pour les besoins de l'établissement de l'assiette et du contrôle des impositions de toute nature, tous les renseignements qu'elle a pu recueillir auprès des contribuables, elle ne peut pas, pour obtenir ces renseignements, adresser aux contribuables des demandes de justifications, sur le fondement de dispositions telles que celles de l'article L.16 du Livre des procédures fiscales, en dehors du champ d'application de ces dispositions et en induisant les contribuables en erreur sur l'étendue de leurs obligations et sur les conséquences qu'elle pourrait tirer, sur le fondement des articles L. 69 et L. 73 du livre des procédures fiscales relatifs à la taxation et à l'évaluation d'office, de leur défaut de réponse ».

²¹⁷ COLLET (M), « Quelles conséquences attacher aux erreurs procédurales de l'administration fiscale », *op. cit.* p. 1124.

²¹⁸ CE, Section, 11 mai 1956, Domat : Lebon p. 200 « Lorsque les faits reprochés à un fonctionnaire ont été constatés lors d'une opération de police judiciaire déclarée irrégulière par le juge pénal, l'autorité administrative reste en droit de les retenir pour fonder une sanction disciplinaire dès lors qu'ils sont matériellement établis et de nature à justifier la sanction » cité par GOULARD (G), Concl. Sous CE, Section, 6 décembre 1995, n°90014, Navon et CE, Section, 6 décembre 1995, n°126826, SA Samep ; RJF 1996, n°1, p. 4.

duquel la procédure fiscale suivie par l'administration n'est pas affectée par le sort des autres procédures administratives ou judiciaires »²¹⁹. Reprenant l'analyse du maître des requêtes au Conseil d'État M. Goulard, ce principe comporte « un triple aspect ». Ainsi, il est appliqué lorsque des procédures sont menées à l'égard de personnes distinctes, ou lorsqu'il y a une procédure fiscale et une procédure pénale menée à l'encontre de la même personne. Il peut également être opposé à un contribuable lorsque l'irrégularité dont il se prévaut concerne à la fois une procédure pénale et un autre contribuable²²⁰.

170. « Il s'agit d'un principe prétorien en vertu duquel le contentieux de l'assiette de l'impôt et le contentieux de la fraude sont respectivement traités par le juge administratif – sauf dans certaines matières relevant de la compétence du juge judiciaire – et le juge pénal sans que la décision prise par l'un ne s'impose à l'autre lorsqu'ils sont amenés à statuer sur les mêmes faits. Les juridictions pénales en ont longtemps déduit qu'il était impossible pour le contribuable de se prévaloir devant elles des éventuelles irrégularités commises par l'administration fiscale au cours d'opérations de contrôle et, corrélativement, les juridictions administratives refusaient de priver l'administration fiscale de la possibilité de se prévaloir de pièces annulées par les juridictions répressives alors qu'elles avaient été obtenues par l'exercice régulier de son droit de communication »²²¹.

171. Par application de ce principe, on remet forcément en cause la loyauté en matière de recherche des preuves. En effet, si l'on permet au juge de négliger l'illicéité de certaines pièces ou documents déclarés comme tel par un autre juge, cela ne fait qu'encourager indirectement la déloyauté. En voici quelques illustrations.

172. Par un arrêt de 1989 relatif à la constitution d'une société de fait pour l'exploitation d'une entreprise, le Conseil d'État a jugé que « l'irrégularité éventuelle des conditions dans lesquelles ces indications ont été recueillies est dans l'espèce sans effet sur leur valeur probante »²²². En l'espèce, il s'agissait de 4 vétérinaires qui avaient constitué une société de fait et qui n'avaient souscrit aucune déclaration de résultats, ce qui a conduit

²¹⁹ GOULARD (G), Concl. Sous CE, Section, 6 décembre 1995, n°90014, Navon et CE, Section, 6 décembre 1995, n°126826, SA Samep, RJF 1996, n°1, Chronique, p. 2.

²²⁰ *Ibidem*, p. 3

²²¹ TOUILLIER (M), « Le Conseil constitutionnel à la recherche de la juste proportion dans la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière », *Revue des Droits de l'Homme*, 2 janvier 2014. <https://revdh.revues.org/499>

<http://revdh.org/tag/independance-des-procedures-fiscale-et-penale/>

²²² CE, Ass. Plén., 21 juin 1989, req. n° 52385, Marie : Dr. Fisc. 1989, n° 50, comm. 2372.

l'administration à arrêter les bénéfices imposables de la société pour les années 1973 à 1976 et assujetti chacun d'eux à l'impôt sur le revenu pour la part lui revenant dans ces bénéfices, en se fondant sur les résultats d'une enquête « irrégulièrement diligentée ».

173. La jurisprudence Marie est appuyée par d'autres arrêts dans lesquels il y a « un retour au principe traditionnel d'indépendance des procédures »²²³, un principe qui aboutit à conforter l'autonomie du droit fiscal. Tel qu'il est interprété par le Conseil d'État dans les deux arrêts Navon²²⁴ et SA Samep²²⁵, il est clair que ce principe est un renforcement explicite de l'autonomie du droit fiscal et de son réalisme parce qu'il empêche toute interférence entre les décisions de la juridiction administrative et la juridiction pénale. Mais il peut aussi être source de décisions jurisprudentielles peu équitables, voire contradictoires lorsque, par exemple, un contribuable est condamné pénalement pour fraude fiscale alors que le juge fiscal le décharge de toute violation de la loi fiscale. Pour cela, certains auteurs jugent nécessaires de remédier à ces imperfections découlant du principe de l'indépendance des procédures fiscales et pénales. Il faut alors « approfondir les pistes de réflexion consistant soit à faire obligation au juge fiscal de se dessaisir au profit du juge pénal lorsque celui-ci est saisi d'une affaire relevant de sa compétence, soit, inversement, à obliger le juge pénal à surseoir à statuer lorsqu'une instance fiscale est en cours à propos des mêmes faits pour omission de déclaration par exemple alors que plus tard le Conseil d'État juge qu'il ne relevait pas d'un régime déclaratif »²²⁶.

174. Les différentes prises de positions, tant par le Conseil d'État que par la Cour de cassation, en matière de loyauté se sont encadrées en 2013 avec la promulgation de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la délinquance économique et financière. L'utilisation par l'administration des fichiers volés est-elle désormais légale ?

²²³ CE, Section, 6 décembre 1995, n°90014, Navon et CE, Section, 6 décembre 1995, n°126826, SA Samep ; RJF 1996, n°1, p. 2.

²²⁴ CE, Section, 6 décembre 1995, n° 90914, Navon, RJF 1/96, n°62.

²²⁵ CE, Section, 6 décembre 1995, n° 126826, SA Samep, RJF 1/96, n°61.

²²⁶ GUTMANN (D), « La véritable signification de l'indépendance des procédures fiscale et pénale », Site C/M/S Bureau Francis Lefebvre, Accueil- Services en ligne- Paroles d'experts du 26/4/2011. Article paru aussi dans la Revue Option Finance le 21 mars 2011. <http://www.cms-bfl.com/La-veritable-signification-de-lindependance-des-procedures-fiscale-et-penale-04-26-2011>

B- Une atténuation textuelle du « principe de loyauté » : l'objectif renforcé de lutte contre la fraude fiscale

175. L'importance de la loyauté semble avoir reçue récemment un coup dur de la part du législateur avec la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière²²⁷. Cette loi a introduit un nouvel article dans le Livre des procédures fiscales. L'article L. 10-0 AA prévoit désormais : « Dans le cadre des procédures prévues au présent titre, à l'exception de celles mentionnées aux articles L. 16 B et L. 38, ne peuvent être écartés au seul motif de leur origine les documents, pièces ou informations que l'administration utilise et qui sont régulièrement portés à sa connaissance soit dans les conditions prévues au chapitre II du présent titre ou aux articles L. 114 et L. 114 A, soit en application des droits de communication qui lui sont dévolus par d'autres textes, soit en application des dispositions relatives à l'assistance administrative par les autorités compétentes des États étrangers ».

1- Le contexte préparatoire à l'article L. 10-0 AA du LPF

176. La rédaction de l'article L. 10-0 AA résulte de la volonté du législateur à encadrer l'état des lieux jurisprudentiel en matière d'admissibilité des preuves dont l'origine est illicite. Son application s'avère utile dans les situations où l'administration se procure des fichiers contenant les noms des clients de banques étrangères, notamment suisses, comme c'était bien le cas avec l'ancien informaticien de HSBC, Hervé Falciani, qui a divulgué en 2008 des fichiers bancaires permettant à l'administration fiscale de découvrir des milliers d'évadés fiscaux dans le monde.

177. Vu l'importance de l'affaire et les échos médiatiques qu'elle a eus, nous rappelons très brièvement les faits. En 2009, Falciani a pu procurer à l'administration fiscale française, en tant qu'ancien employé de la banque HSBC Private Bank Genève, des informations sur des personnes physiques et morales disposant ou ayant disposé de comptes auprès de cette banque. En effet, les documents retrouvés chez M. Falciani, décryptés, avec son aide par l'administration française ont servi à repérer 2846 personnes disposant d'une adresse en France avec des encours bancaires positifs. A partir de ces informations, l'administration fiscale a entamé les procédures de contrôle. Afin de justifier l'utilisation par

²²⁷ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, JORF n°0284 du 7 décembre 2013 p. 19941, texte n° 4

l'administration des informations contenues dans ces documents volés, le ministre du budget de l'époque disait : « ce qui aurait été choquant, c'est de ne pas utiliser ces informations. La vraie question, ce n'est pas de savoir comment on obtient ces informations, c'est de savoir au fond qui vole qui »²²⁸.

178. A l'issue de cette affaire, deux arrêts de la Chambre commerciale de la Cour de cassation²²⁹ sont intervenus. Ces deux arrêts se situent dans la même ligne jurisprudentielle de la Cour de cassation en matière de licéité des preuves exigées²³⁰. Il a été alors jugé que « la licéité des pièces qui accompagnent la requête de l'administration doit être appréciée à la date de la requête ; que l'annulation de l'autorisation de visite, à raison de l'illicéité de pièces, ne peut être prononcée que si, à la date de la requête, les pièces produites à l'appui de la requête étaient détenues illicitement ; qu'en l'espèce, le juge du fond a constaté que les pièces produites avaient été transmises par le ministère public à l'administration sur le fondement de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales préalablement à la présentation de la requête ; qu'en décidant néanmoins que cette circonstance était indifférente, dès lors que l'administration avait eu connaissance de ces pièces, antérieurement à cette transmission, et les avait exploitées, le juge du fond a violé les articles L. 16-B et L. 101 du livre des procédures fiscales ».

179. L'affaire Falciani n'était qu'une application récente de l'exigence de la loyauté en matière de preuve, illustrée par un arrêt de principe²³¹ très important à la suite duquel la Première Présidente de la Cour de Cassation a tenu à préciser, dans le communiqué de presse, que : « En statuant ainsi, la plus haute formation de la Cour de cassation marque son attachement au principe de la loyauté, qui participe pleinement à la réalisation du droit fondamental de toute partie à un procès équitable et s'applique en tout domaine,(...). Si les enjeux économiques ne doivent pas être ignorés du juge, ils ne peuvent cependant le détourner de l'obligation de statuer suivant les principes fondamentaux qui fondent la légitimité de son action²³²».

²²⁸ RAVON (D) et MARSAUDON (A), « La justice civile sonne le glas de l'aventure des fichiers volés HSBC », version électronique. <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/02/00/3092895785.pdf>

²²⁹ Cass. Com., 31 janvier 2012, n°11-13.097 et n°11-13.098.

²³⁰ Cass. Com., 27 novembre 1991, n°90-10.607. « Attendu que le juge statuant en vertu de ce texte [Art. L16B du LPF] ne peut se référer qu'aux documents produits par l'Administration demanderesse détenus par celle-ci de manière apparemment licite ».

²³¹ Cass. Plén., 7 janvier 2011, n° 587.

²³² RAVON (D) et MARSAUDON (A), « La justice civile sonne le glas de l'aventure des fichiers volés HSBC », *op. cit.*

2- La portée de l'article L. 10-0 AA du LPF : une atteinte légale à la loyauté des preuves

180. Bien que le principe de loyauté se situe au cœur des exigences de la Cour de cassation en matière de preuves, le législateur n'a pas pu s'empêcher de procurer un cadre légal à l'utilisation de documents par l'administration fiscale, peu importe leur origine. On peut même dire que le législateur a donné un coup dur à la loyauté exigée en matière de preuve dans le but général affiché par la loi de 2013 qui est la lutte contre la fraude fiscale et la délinquance économique et financière. Ceci dit, nous nous interrogeons sur les raisons qui ont animé le législateur a adopté une telle disposition. Est-ce que parce que la fin fiscale justifie les tous les moyens, même déloyaux ? Est-ce qu'il est permis de sacrifier un principe aussi important tel que la loyauté des preuves afin de satisfaire la « faim de rentrées fiscales inespérées en ces périodes de disette budgétaire»²³³ ?

181. L'adoption de l'article L. 10-0 AA du LPF n'est pas la seule fois où le législateur prévoit une exception à la loyauté des preuves. Il l'a déjà fait, dans d'autres branches de droit, à l'article 706-81, 706-35-1 et 706-47-3 du code de procédure pénale. Toutefois, en droit fiscal, c'est une première législative de renoncer à la loyauté des preuves pour lutter contre la fraude fiscale. Mais dire cela n'est pas tout à fait exact parce que la rédaction de l'article L. 10-0 AA du LPF est faite de telle sorte que l'administration ne puisse pas abuser pas de ce droit.

182. Depuis décembre 2013, les procédures d'enquête, de saisie, à l'exclusion des visites domiciliaires, de contrôle, d'imposition et de rectification mises en œuvre par l'administration fiscale fut sécurisées « afin que cette dernière ne puisse se voir opposer le caractère illicite d'informations collectées, alors que ces dernières ont été régulièrement transmises par l'autorité judiciaire d'une part et des autorités fiscales étrangères d'autre part, dans le cadre, respectivement, de la mise en œuvre d'un droit de communication ou d'une assistance administrative internationale »²³⁴. Deux exigences sont alors requises eu égard l'origine des documents recueillis par l'administration fiscale. D'abord, ces preuves doivent être régulièrement portées à la connaissance des services fiscaux par une autorité judiciaire

²³³ *Ibidem.*

²³⁴ Avis n° 1125 présenté au nom de la commission des finances, de l'Economie et du contrôle budgétaire sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière (n°1011) par Mme Sandrine MAZETIER, députée, déposé le 11 juin 2013 (mis en ligne le 14 juin 2013 à 21 heures. <http://www.assemblee-nationale.fr/14/rapports/r1125.asp>

ou dans le cadre d'une assistance administrative internationale. Une seconde réserve est constituée par l'exclusion des procédures de visites domiciliaires (prévues aux articles L. 16 et L. 38 du LPF).

183. L'article doit être interprété restrictivement de telle sorte qu'il n'y a que deux possibilités devant l'administration pour se procurer des documents dont l'origine est illicite ; une autorité judiciaire ou bien dans le cadre d'une assistance administrative internationale. Il en découle naturellement que les informations résultant des dénonciations réalisées de façon anonyme ne pourront pas être exploitées. En outre, cet article ne s'oppose pas au courant de la jurisprudence de la Cour de cassation puisqu'il exclut de son domaine d'application les visites domiciliaires dont la compétence revient à la Cour de cassation.

184. En effet, avec l'article L 10-0 AA, rien n'a changé mais une consécration législative d'un courant jurisprudentiel est désormais mise en place. Comme d'ailleurs l'explique Mme, la députée, Mazetier, « l'article 10 ne remet donc pas en cause la jurisprudence civile de la Cour de cassation, mais permet de clarifier le régime juridique des preuves venant au soutien des autres procédures de contrôle à caractère contradictoire »²³⁵. Le but unique de cette nouvelle disposition est de « sécuriser les procédures de contrôle fiscal à caractère contradictoire, eu égard au risque d'extension de la règle jurisprudentielle interdisant la production de preuve obtenues de façon illicite, au soutien d'une demande de visite domiciliaire »²³⁶.

185. Nous adhérons à l'idée selon laquelle si l'article 10-0 AA du LPF « validant ainsi l'utilisation par l'administration fiscale d'informations mentionnés sur des fichiers volés, peut surprendre le lecteur qui verra là une atteinte directe à la loyauté de la preuve, l'observation de son contenu, scrupuleusement cantonné par le législateur, laisse penser que cette disposition légale ne pourra pas être efficacement contestée »²³⁷. Toutefois, nous estimons que l'article L. 10-0 AA du LPF a un but paradoxal, malgré les finalités apparentes (décentes) qu'on essaie de lui attribuer. D'abord, parce qu'il instaure une nouvelle inégalité entre le contribuable et l'administration fiscale ; l'administration fiscale peut se prévaloir

²³⁵ *Ibidem*.

²³⁶ Avis n° 1125 présenté au nom de la commission des finances, de l'Economie et du contrôle budgétaire sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière (n°1011) par Mme Sandrine MAZETIER, députée, déposé le 11 juin 2013 (mis en ligne le 14 juin 2013 à 21 heures. <http://www.assemblee-nationale.fr/14/rapports/r1125.asp>

²³⁷ LASSERRE CAPDEVILLE (J), « Vers la reconnaissance légale de l'utilisation par l'administration fiscale de fichiers volés », Gazette du Palais, 5 et 6 juin 2013, n°156 à 157, p. 1146.

de preuves recueillies de façon illicite, donc déloyale et le contribuable n'aura jamais cette possibilité. Ensuite, parce que le sacrifice de la loyauté des preuves, bien qu'encadré, reste une atteinte à une des garanties fondamentales d'un débat juste, efficace et fructueux entre l'administration et le contribuable.

Conclusion du Chapitre I

186. La délimitation des principes qui régissent la preuve en droit fiscal n'est pas des tâches les plus faciles parce que la preuve est étroitement liée au contentieux fiscal et notamment à l'idée d'un procès équitable, défendue à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Si nous considérons que la vocation du principe, comme toute autre règle, est de « s'appliquer à un nombre indéterminé de fois à des situations réalisant son hypothèse (généralité logique)²³⁸ », la distinction entre le droit et le fait pourrait être définie comme l'un des principes communs entre le droit fiscal et le droit commun, sans pour autant négliger l'interprétation spéciale donnée au droit et au fait aux yeux des commissions consultatives. Une forte inspiration du droit commun est donc constatée dans la détermination de l'objet de la preuve fiscale.

187. D'autres notions par contre n'ont toujours pas acquis la valeur d'un principe, bien qu'elles soient indispensables, si nous aspirons à un procès équitable entre deux parties ne jouissant ni des mêmes droits, ni des mêmes obligations. Nous pensons surtout à la loyauté dans le domaine de la recherche des moyens de preuve. Cette notion connaît toujours des exceptions aux dépens du contribuable, ce qui est à notre sens inadmissible dans un État de droit et risque de compromettre les garanties offertes au contribuable.

²³⁸ GERARD (Ph), « Aspects de la problématique actuelle des principes généraux de droit », *Déviance et société*, 1988, Vol. 12, n°12-1, p. 78.

Chapitre II – La délimitation des acteurs dans le cadre du procès fiscal

188. Le contentieux fiscal « désigne toute contestation ou conflit opposant l'administration fiscale et le contribuable sur leurs droits respectifs, quels que soient les moyens par lesquels les parties tentent de les résoudre »²³⁹. Partant de cette définition, nous identifions deux acteurs dans le cadre du contentieux : l'administration fiscale et le contribuable. Ils délimitent l'objet de leur litige, précisent son contenu et y mettent un terme. Le contentieux fiscal revêt un caractère particulier. « De part la spécificité de son objet, dès lors qu'il concerne l'impôt. Ou du fait de la qualité de ses acteurs, puisqu'il oppose, en termes nécessairement inégalitaires, le contribuable à l'administration fiscale. Mais aussi, de par le caractère paradoxal de son ordonnancement : il doit débiter devant l'une des parties au procès du fait de l'institution par le législateur de la réclamation préalable devant le service des impôts »²⁴⁰. Vu cet aspect inégalitaire du contentieux fiscal, nous pouvons imaginer l'intervention du juge et du législateur afin de réduire cette inégalité, ce qui n'est toujours pas le cas, et donc contribuer davantage à l'instauration d'un État de droit.

189. Les parties sont libres dans la délimitation des contours du procès fiscal. Comme l'affirme le Professeur Normand, « parce qu'ils sont maîtres de leurs droits, parce qu'ils sont libres de décider si, et dans quelle mesure ils doivent en exiger la reconnaissance et le respect, les litigants définissent eux-mêmes l'objet et l'étendue de leurs prétentions respectives, ce sont eux qui précisent la cause, c'est-à-dire le fondement sur lequel ils s'entendent s'appuyer, qui soumettent à l'examen du juge les éléments générateurs du droit réclamé »²⁴¹. Ceci dit, la présentation des parties au procès est indispensable dans la définition du régime juridique de la preuve en matière fiscale.

190. En contentieux administratif, bénéficie du droit à la preuve « toute partie à une instance en cours devant un organisme juridictionnel administratif »²⁴². L'acception de « partie à l'instance » est adoptée dans son sens large du fait de l'existence d'un important contentieux objectif en droit administratif. Cette définition transposable au droit fiscal nécessite donc la détermination des parties au procès fiscal et par conséquent des bénéficiaires du droit de la preuve.

²³⁹ LAMBERT (Th), *Contentieux fiscal*, Les fondamentaux Droit, Hachette supérieur, Paris, 2011, p. 11.

²⁴⁰ NOËL (G), *La réclamation préalable devant le service des impôts*, Thèse, Université d'Orléans, 1983, p. 7.

²⁴¹ NORMAND (J), *Le juge et le litige*, Thèse de doctorat : Droit, Lille, 1961, p. 29.

²⁴² PACTET (P), *Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative*, op. cit. p. 11.

- 191.** Lorsqu'il s'agit de contentieux fiscal, tous les auteurs opposent l'administration fiscale et le contribuable, que l'on soit devant une juridiction administrative ou une juridiction judiciaire. Quant au juge, il ne faut pas se tromper sur son rôle au cours du procès. Il n'est pas partie au procès. Son intervention avec le législateur en matière de preuve fiscale n'est que « ponctuelle »²⁴³ parce que c'est grâce à la réactivité des parties du procès que ce dernier avance et connaît une fin. D'ailleurs, le mécanisme de la preuve est l'un des éléments qui attestent de cette réactivité.
- 192.** L'intérêt d'identifier les parties au procès est double ; d'un côté, il est impératif de préciser qui a le droit d'intervenir activement au procès et de présenter des preuves pouvant affecter le cours du litige et d'un autre côté, il faut savoir qui des deux parties joue le rôle de demandeur ou de défendeur. Le procès dont on parle est celui qui « résulte en effet d'une combinaison subtile du temps, de l'espace et des symboles sociaux. Il rompt le temps linéaire de la durée par un moment qui délimite un avant, un pendant et un après, en consacrant un espace voué à la rencontre physique des protagonistes d'une affaire dans un même lieu en la présence d'un tiers de justice »²⁴⁴. C'est au prix de cette très complexe machinerie qu'il arrive à apporter un épilogue à des controverses qui modifient pacifiquement le cours de la vie sociale.
- 193.** Les preuves administrées par les parties orientent le procès fiscal mais elles ne sont pas les seules à le faire. (Section I). D'une part, le législateur intervient indirectement par la promulgation des lois dont certaines dispositions affectent considérablement le régime de la preuve (loi dite Aicardi du 8 juillet 1987 ou même la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la délinquance économique et financière du 6 décembre 2013). D'autre part, le juge fiscal, dans une procédure inquisitoriale, comme l'est la procédure fiscale est « un véritable maître d'œuvre doté des pouvoirs les plus étendus pour faire éclater la vérité, au besoin contre le gré des personnes en cause »²⁴⁵ (Section II).

²⁴³ CHAUTARD (A), *La mutabilité de l'instance fiscale et le droit à un procès équitable*, L'Harmattan, Collection Finances Publiques, 2003, p. 18, §7.

²⁴⁴ Rapport de la mission de réflexion confiée par Madame Christiane Taubira, garde des Sceaux, à l'Institut des hautes études sur la justice, sur l'évolution de l'office du juge et son périmètre d'intervention, La prudence et l'autorité, *L'office du juge au XXIème siècle*, Rapport de l'IHEJ, Mai 2013, p. 67, site internet : http://www.ihej.org/wp-content/uploads/2013/07/rapport_office_du_juge_mai_2013.pdf

²⁴⁵ CHAUTARD (A), *La mutabilité de l'instance fiscale et le droit à un procès équitable*, op. cit. p. 139 In SOLUS (H) et PERROT (R), Procédure de première instance, Sirey, 1991, n°77.

Section 1 – L'identification des parties au procès fiscal

194. Tous les écrits de droit fiscal déplorent l'inégalité de traitement entre l'administration fiscale et le contribuable. Nous rattachons cette situation d'inégalité à deux causes, qui sont communes au droit administratif. D'abord le caractère exécutoire qui caractérise les décisions administratives. Ensuite, la nécessité de recourir à une réclamation préalable avant l'accès au juge. La première est relative à l'action de l'administration et constitue l'un des principes fondateurs du droit administratif ; la deuxième va dans le sens de la relation contribuable-administration fiscale et conditionne le recours au juge.

195. L'administration fiscale est le maître de l'imposition. Elle est puissante parce qu'elle établit l'imposition, éventuellement contestée. Elle possède parfaitement la maîtrise de la matière fiscale et dispose de prérogatives et de moyens importants ; « Sur un plan organique, l'Administration fiscale dispose – à divers échelons – de services contentieux structurés et documentés. Sur un plan matériel, elle bénéficie de privilèges exorbitants du droit commun qui renforcent « sa position dominante », ainsi du privilège d'exécution d'office qui conduit l'administration fiscale à toujours avoir occupé la position plus « enviable » de défendeur au procès »²⁴⁶.

196. Le contribuable est le maillon faible du contentieux fiscal. Il ne suffit pas de lui donner le droit de contester les modalités d'exercice du privilège de l'administration. Mais il faut entourer ce droit de garanties ou « de moyens propres à compenser dans une certaine mesure le déséquilibre résultant de sa situation d'assujéti, dans le cadre d'une procédure contradictoire assurant une certaine égalité de traitement entre les parties, de nature à garantir un déroulement équitable du procès »²⁴⁷. Il est soumis au caractère exécutoire des actes administratifs. Toutefois, il n'est pas dépourvu de garanties procédurales, des garanties qui s'avèrent être son seul outil pour réduire les éventuels abus de l'administration. Le contribuable, qui conteste une imposition établie par l'administration, le fait en premier lieu devant cette même administration ; la suite du débat dépend alors de ce que l'administration pense des preuves apportées par le contribuable à l'appui de ses

²⁴⁶ NOËL (G), *La réclamation préalable devant le service des impôts*, op. cit. p. 25. In DUVERGER (M), *Finances Publiques*, Thémis, P.U.F., p.441.

²⁴⁷ RICHER (D), *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, L. G. D. J., Paris, 1997, p. 9.

prétentions. « La solution de la majorité des litiges tient à la question de la preuve »²⁴⁸, que ce soit devant l'administration ou bien devant le juge.

§ 1 – L'administration fiscale

197. L'administration fiscale est l'ensemble des services de l'État qui sont chargés d'établir l'impôt et d'assurer son recouvrement pour assurer les rentrées budgétaires nécessaires à la vie étatique. Elle est aussi responsable de contrôler les agissements des contribuables pour empêcher toute tentative de fraude ou autre délit fiscal. « Les administrations fiscales rassemblent les services compétents en matière d'assiette, de liquidation et de contrôle des impositions ainsi que les services chargés du recouvrement »²⁴⁹. Plus précisément, il s'agit des agents de la Direction générale des finances publiques et la Direction générale des douanes et des droits indirects. « La multiplicité des interlocuteurs et la complexité des procédures »²⁵⁰ n'est pas très avantageuse pour le contribuable. En outre, les impôts auxquels il est assujéti sont nombreux et à chaque impôt ses règles et ses applications, ce qui pourrait porter atteinte à la sécurité juridique, dont il doit bénéficier.

198. Cette structure complexe ne constitue nullement un obstacle à la communication entre les agents des administrations fiscales elles-mêmes (communication interne), ni même entre elles et le contribuable (communication externe). Au contraire, l'administration est bien consciente de la nécessité de « responsabiliser ses agents afin de satisfaire à un impératif d'efficacité et de résultats »²⁵¹. En outre, elle essaie depuis des décennies d'améliorer ses rapports avec le contribuable à tous les niveaux ; lui assurer une bonne information de ses droits et de ses obligations et un accès plus facile à l'information, participer à un débat fructueux et développer le civisme fiscal en essayant d'améliorer l'image négative que le contribuable a d'elle.

199. Les efforts entrepris par l'administration fiscale sont bien réels et efficaces. Mais parfois ils se trouvent dépourvus d'effets à cause de certaines prérogatives²⁵² dont elle dispose et

²⁴⁸ AFSCHRIJFT (Th), *Traité de la preuve en droit fiscal*, Larcier, 2^{ème} édition, Bruxelles, 2004, p. 9 In WIDEERKEHR, JCL. civil, *Contrats et obligations*, articles 1315-1316, I, n°13.

²⁴⁹ BOUVIER (M), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, L.G.D.J. Lextenso Éditions, 13^{ème} édition, Issy-Les-Moulineaux, 2016, p. 212. Voir p. 212 et suivants pour plus d'informations sur la composition des administrations fiscales.

²⁵⁰ *Ibidem*, p. 212.

²⁵¹ *Ibidem*, p. 221.

²⁵² Richer développe dans les pages 283 et suivantes les causes de la rupture d'égalité entre les parties au procès fiscal. Selon lui, le débat contentieux se singularise par un certain nombre de déséquilibres intrinsèques,

qui la placent dans une position de force par rapport au contribuable et qui sont inhérentes à la nature même de son activité. A ces prérogatives s'ajoutent sa position en tant que défenderesse à l'instance fiscale, une position qui lui confère une force dans le mécanisme de la preuve et lui facilite la tâche dans la défense de ces droits.

A- Les prérogatives de l'administration fiscale

200. L'administration fiscale, en tant que puissance publique, dispose du privilège du caractère exécutoire de ses décisions de telle sorte que le contribuable exécute d'abord, puis entame une procédure pour contester. En outre, un autre privilège vient s'ajouter au précédent : c'est celui du recours obligé du contribuable, en cas de contestation, devant l'administration afin de lier le litige. Ainsi, la personne morale dont les décisions sont contestées devient alors « juge » doté du « pouvoir » de décider du sort de la contestation, même si sa décision n'est ni définitive ni incontestable. Sans cette réclamation, le recours au juge devient fermé et inaccessible. Ces deux privilèges ne sont pas propres au droit fiscal, ils constituent l'essence même du droit administratif.

1- Le caractère exécutoire des décisions de l'administration fiscale

201. La première des prérogatives de la puissance publique est celle « de prendre des décisions s'imposant par la seule volonté de leur auteur et par conséquent indépendamment du consentement de ceux qu'elles concernent »²⁵³. Dénommée par Maurice Hauriou « le privilège du préalable », cette prérogative est un principe fondamental du droit public, tel qu'il a été jugé par le Conseil d'État à l'occasion de son arrêt Huglo²⁵⁴. En droit public, « d'une part, l'administration n'a pas besoin, pour modifier les droits et obligations d'autrui, du consentement de l'intéressé ; d'autre part, en cas de contestation, loin de devoir recourir préalablement à la justice, elle pourrait se rendre justice elle-même et se donner un titre exécutoire. Celui-ci en vertu du privilège du préalable bénéficie d'une véritable présomption de légalité, en ce sens que la décision unilatérale affirmant une situation

l'application de la dialectique en est un. En outre, l'administration dispose d'un droit de repentir qui lui permet de réparer certaines erreurs et dont elle tire avantage sans que cela puisse jouer en faveur du contribuable.

²⁵³ CHAPUS (R), *Droit administratif général*, T. 1, L.G.D.J., Domat Droit public, Montchrestien, 15^{ème} édition, Paris, 2001, p. 501, § 668

²⁵⁴ CE, Ass. 2 juillet 1982, Huglo et autres, AJ 1982, p. 657.

juridique donnée est présumée conforme au droit et que la dénégation du particulier est, dit-on, impuissante à elle seule à renverser cette présomption »²⁵⁵.

202. En droit fiscal, l'article L 252 A du Livre des procédures fiscales définit les titres exécutoires. Ce sont « les arrêtés, états, rôles, avis de mise en recouvrement, titres de perception ou de recettes que l'État, les collectivités territoriales ou les établissements dotés d'un comptable public délivrent pour le recouvrement des recettes de toute nature qu'ils sont habilités à recevoir ». Alors que le rôle d'impôt est destiné à recouvrer l'impôt sur les revenus, les impôts directs locaux, la contribution sociale généralisée, la CRDS (contribution pour le remboursement de la dette sociale) et les prélèvements sur les revenus du patrimoine, la plupart des taxes d'urbanisme et l'impôt de solidarité sur la fortune (pour les redevables dont le patrimoine est compris entre 1,3 M € et 3 M €, à compter de 2012), l'avis de mise en recouvrement est destiné à recouvrer l'impôt sur les sociétés, les contributions additionnelles et l'IFA, les taxes sur le chiffre d'affaires, les droits d'enregistrement et assimilés, l'ISF quand il n'est pas recouvré par voie de rôle, les taxes assises sur les salaires, diverses taxes spéciales, et de nombreuses retenues et prélèvements à la source (sur les produits de placement à revenu fixe, etc.). La caractéristique commune au rôle et à l'avis de mise en recouvrement est qu'ils sont des titres exécutoires permettant à l'administration de procéder aux mesures d'exécution au cas où le contribuable ne paie pas le montant de sa dette à l'échéance. Mais chacun des deux titres obéit à un régime juridique précis.

203. Emettre des titres exécutoires est le privilège de la puissance publique parce que cela la « dispense de demander au juge la délivrance d'un titre de perception d'impôt pour le recouvrement de l'impôt, le Trésor public se délivrant à lui-même son propre titre exécutoire »²⁵⁶. Ce privilège est une force parce qu'il permet à l'administration de s'approprier la maîtrise du jeu. Mais cette dernière ne joue pas toute seule ; le contribuable a aussi son mot à dire. Il est doté d'une garantie visant à atténuer cette prérogative de puissance publique. Ainsi, il a le droit de contester devant le juge l'acte administratif en question. Toutefois, ce même droit connaît lui-même une limite. Le contribuable ne peut s'adresser au juge sans avoir lié le litige avec l'administration fiscale à travers la réclamation préalable.

²⁵⁵ AFSCHRIFT (Th), *Traité de la preuve en droit fiscal*, op. cit. p. 52 In FLAMME (M.-A), *Droit administratif*, T.1, 1989, p.331, n°138.

²⁵⁶ DOUAY (M), « Titres du recouvrement de l'impôt. Rôle d'impôt, avis d'imposition, avis de mise en recouvrement », JCL. Notarial, Fasc. n°515, 1^{er} octobre 2012.

2- La réclamation préalable : une condition à l'accès au juge

204. La réclamation préalable caractérise le contentieux de l'imposition et le contentieux du recouvrement. Elle est préalable à toute contestation relative à l'établissement ou au recouvrement de l'impôt. Comme son nom l'indique, il s'agit d'une réclamation contentieuse portée devant l'administration fiscale avant la saisine du juge de l'impôt ou du juge de l'exécution. Elle a une double fonction ; « elle permet, d'abord, le règlement des questions de légalité ne présentant aucun caractère litigieux. Elle constitue, ensuite, un filtre contentieux destiné à désengorger les prétoires en permettant de régler certains litiges selon des formes simplifiées, pour être dépourvues de caractère juridictionnel »²⁵⁷. Elle « traduit le souci du législateur de préserver le plus longtemps possible les chances du dialogue entre administration et contribuable »²⁵⁸

205. La règle est ancienne. Elle date de 1927 pour les impôts directs (loi du 27 décembre 1927) et de 1963 pour les impôts indirects (loi du 27 décembre 1963). Elle figure à l'article R. 190-1 du Livre des procédures fiscales²⁵⁹ et est dotée d'un caractère absolu de telle sorte qu'elle n'admet aucune exception. Son importance se situe à deux niveaux : formellement, toute contestation devant le juge sans que le litige ne soit lié d'abord avec l'administration est jugée irrecevable. Et matériellement, elle précise le fondement du litige et son étendue parce qu'elle précise l'objet de la contestation.

206. L'interdiction absolue soulignée par l'article R. 190-1 du LPF est globalement acceptée par la jurisprudence et doctrine. Ce qui ressort des arrêts du Conseil d'État²⁶⁰ constitue la preuve de l'attachement de la jurisprudence à cette exigence préalable à tout litige. En outre, les auteurs mettent l'accent sur la réclamation préalable dans leurs écrits. C'est ainsi, par exemple, que M. Chevalier déclare que tout recours contentieux doit obligatoirement débiter par une réclamation devant le directeur départemental des impôts »²⁶¹.

²⁵⁷ LAMARQUE (J), NEGRIN (O) et AYRAULT (L), *Droit fiscal général*, LexisNexis, 2^{ème} édition, Paris, 2011, p. 1301.

²⁵⁸ GROSCALUDE (J), MARCHESSOU (Ph), *Procédures fiscales*, Éditions Dalloz, Cours Dalloz, série de droit public, 8^{ème} édition, 2016, p. 291.

²⁵⁹ Article R. 190-1 du Livre des procédures fiscales : « Le contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt qui le concerne doit d'abord adresser une réclamation au service territorial, selon le cas, de la direction générale des finances publiques ou de la direction générale des douanes et droits indirects dont dépend le lieu de l'imposition ».

²⁶⁰ CE, 28 octobre 1981, n°22280, Dr. Fisc. 1982, comm. 322, concl. M. Rivière, RJF 12/1981, n° 1033 et CE, 8^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 14 mai 1980, req. n°14.309, Dr. Fisc. 1980, n°42, comm. 2086.

²⁶¹ NOËL (G), *La réclamation préalable devant le service des impôts*, L.G.D.J, Bibliothèque de science financière, Paris, 1985, p. 29 In CHEVALIER (J.-P.), *La relativité de l'autorité de la chose jugée dans le contentieux fiscal*, PUF, Paris, 1975, p.22

207. La réclamation préalable définit l'objet de la contestation et son étendue. L'article R 200-2 du Livre des procédures fiscales prévoit que « le demandeur ne peut contester devant le tribunal administratif des impositions différentes de celles qu'il a visées dans sa réclamation à l'administration ». Le contribuable est alors tenu de faire un exposé clair et précis de ses conclusions c'est-à-dire déterminer l'objet et le montant de sa demande. Comme le précise l'article précité, le contribuable ne peut pas revenir sur la demande figurant dans sa réclamation au cours du procès. C'est ce que certains appellent « cristallisation de l'objet et du quantum de la demande »²⁶². Mais cela n'empêche pas le contribuable d'adresser une autre réclamation préalable dont l'objet et le montant de la demande sont différents et ce afin d'éviter que le juge ne rejette pas une nouvelle demande si cette dernière ne figure pas dans sa réclamation préalable.

208. La réclamation préalable place l'administration fiscale dans une position de force pour deux raisons : d'abord, l'accès au juge se trouve conditionnée par la réclamation préalable de telle sorte que pour atteindre le juge, il faut passer par l'administration. Ensuite, parce que l'administration fiscale se dote à nouveau d'un pouvoir décisionnel par rapport à la demande qui lui est adressée. Il n'est pas envisageable, à l'heure actuelle, une éventuelle réforme du processus de la réclamation préalable, du moins, devant l'administration fiscale sous prétexte qu'elle évite l'encombrement des tribunaux. Toutefois, cette condition que le législateur estime indispensable pour introduire l'instance fiscale limite l'accès que l'accès au juge qui doit être un principe général de droit ne subissant aucune limite, ni contrainte. Mais comme le démontre l'article R 190-1 du Livre des procédures fiscales, entre l'accès absolu au juge et l'empêchement de l'encombrement de ce dernier, le législateur semble avoir privilégié la deuxième alternative.

209. Par ailleurs, le formalisme qui entoure la réclamation préalable ne facilite pas souvent la tâche du contribuable. En effet, ce dernier est tenu de respecter des conditions de délais et de forme pour que sa réclamation soit recevable. Le contribuable doit adresser sa réclamation préalable au service dont dépend le lieu de l'imposition. Ce service vérifie alors sa compétence. Le cas échéant, il ne peut pas émettre une décision administrative au risque qu'elle ne soit entachée d'invalidité. Il vérifie ensuite les conditions de délais et de forme.

²⁶² LAMARQUE (J), NEGRIN (O) et AYRAULT (L), *Droit fiscal général*, 2011, *op.cit.* p. 1322, §2161.

Par contre, la forme écrite de la réclamation et le récépissé délivré suite à son dépôt constitue une garantie formelle importante qui permet de fixer le calendrier procédural²⁶³

210. En ce qui concerne les délais, l'article R 196-1 du Livre des procédures fiscales définit les délais et leur commencement pour les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts directs locaux et les taxes annexes à ces impôts et l'article R 196-2 du même Code traite des délais des réclamations relatives aux impôts directs locaux et les taxes annexes à ces impôts. Ces délais sont relativement longs contrairement au délai général de deux mois dont dispose l'administré pour les recours dirigés contre les actes de l'administration. Pour cela, nous nous interrogeons sur l'efficacité d'une telle longueur, notamment que la matière fiscale met en cause des intérêts financiers importants et peut avoir de graves conséquences sur l'exercice d'un droit par le contribuable. La question de l'intérêt d'un tel délai a été posée à l'occasion d'une affaire traitée par la Cour d'appel de Nantes²⁶⁴ à l'issue de laquelle il a été jugé que « l'existence d'un délai de réclamation ne fait pas, par elle-même, obstacle au droit à un recours effectif prévu par les stipulations précitées de l'article 13²⁶⁵ de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales ».

211. Pour ce qui est de la forme de la réclamation, elle est prévue aux articles R. 197-1 et suivants du Livre des procédures fiscales. La réclamation est individuelle mais cela n'exclut pas des réclamations collectives pour « les contribuables imposés collectivement, les membres de sociétés de personnes qui contestent les impôts à la charge de la société et les maires qui sollicitent au nom de leurs administrés un dégrèvement de taxe foncière pour pertes de récoltes »²⁶⁶. Elle doit être écrite, bien qu'aucune mention légale ne l'exige expressément. Mais cela est déduit implicitement du c) de l'article R*197-3 du Livre des procédures fiscales qui exige la signature manuscrite de son auteur. Le défaut de signature n'entache pas automatiquement la réclamation d'irrégularité. En effet, en cas de défaut de signature, l'administration invite son auteur à la régulariser dans un délai de trente jours. Dépassé ce délai, la réclamation est considérée irrecevable si la signature de son auteur lui

²⁶³ DUSSART (V), « Les garanties du contribuable dans la procédure contentieuse », *In La sécurité juridique et le contribuable*, (Sous la dir. de BOYER (A) et SCHMITT (S)), Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Aix-en-Provence, 2016, p. 163.

²⁶⁴ CAA Nantes, 20 avril 2005, n°03-1170, Léon : RJF 11/2005, n°1256

²⁶⁵ Article 13 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales : « Toute personne dont les droits et libertés reconnus dans la présente convention ont été violés a droit à l'octroi d'un recours effectif devant une instance nationale, alors même que la violation aurait été commise par des personnes agissant dans l'exercice de leurs fonctions officielles »

²⁶⁶ Article R*197-1 du LPF

en manque. Il en découle l'irrecevabilité de toute réclamation verbale produit par le contribuable au sein des locaux de l'administration.

212. La réclamation doit être accompagnée soit de l'avis d'imposition, d'une copie de cet avis ou d'un extrait du rôle, soit de l'avis de mise en recouvrement ou d'une copie de cet avis, soit, dans le cas où l'impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement. En cas de non-production de l'une de ces pièces, le défaut peut être régularisé à tout moment. La réclamation doit mentionner l'imposition contestée, elle doit aussi contenir l'exposé sommaire des moyens et les conclusions des parties. En cas de défaut de l'une de ces mentions, les conséquences ne sont pas les mêmes selon qu'elles se rapportent à l'un ou à l'autre de ces deux éléments. Il est inenvisageable d'accepter une réclamation préalable qui ne fait aucune référence à un motif de droit. Si le contribuable adresse une telle réclamation, c'est exactement pour présenter les raisons juridiques pour lesquelles il considère l'imposition illégale, sans qu'il soit tenu de procéder à une argumentation juridique détaillée. Par ailleurs, contrairement à « la cristallisation de l'objet et du quantum de la demande », les motifs de droit ne sont pas figés au stade de la réclamation. Le contribuable peut devant le juge fiscal soulever tout autre moyen qu'il juge opportun, même s'il est distinct de celui évoqué dans la réclamation.

213. La force de l'administration qui découle de la réclamation préalable est due aux conséquences engendrées par ce recours contentieux. D'abord, la réclamation préalable introduit l'instance fiscale et donne à l'administration la chance de corriger certaines erreurs et omissions qu'elle a révélées. Ensuite, elle n'entraîne aucun effet suspensif de l'exigibilité de l'imposition contestée. L'administration fiscale qui se trouve devant une réclamation préalable peut maintenir sa position et estimer que les allégations du contribuable sont injustifiées. Comme elle peut aussi aux termes de l'article L. 170 du Livre des procédures fiscales réparer les erreurs et les omissions révélées par la réclamation, ce qui pourrait être avantageux au contribuable. Par contre, être dans l'obligation de payer l'imposition contestée, en dépit de la réclamation préalable, n'est pas totalement bénéfique pour le contribuable. En effet, par transposition d'une solution classique du droit administratif, la présomption de légalité attachée, dès son édicton, à l'acte d'imposition interdit de conférer à la réclamation contentieuse un caractère suspensif de l'exigibilité de l'imposition

contestée »²⁶⁷. Le contribuable se trouve donc dans une situation délicate parce qu'il est contraint d'exécuter le paiement de l'imposition, indifférence faite de sa contestation.

214. Pour remédier à ce problème, le législateur lui a conféré deux possibilités : le sursis de paiement et le référé-suspension. Les deux procédures sont complémentaires. Le sursis de paiement permet au contribuable de différer le paiement des impositions contestées et des pénalités y afférentes à condition qu'il ait expressément formulé la demande dans sa réclamation et précisé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit. Les effets d'une telle demande sont prévus à l'alinéa 2 de l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales. « L'exigibilité de la créance et la prescription de l'action en recouvrement sont suspendues jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par l'administration, soit par le tribunal compétent ». La réclamation préalable est donc le seul moyen qui puisse permettre au contribuable de formuler sa demande de sursis de paiement. Toute demande formulée en dehors de la réclamation est irrecevable, même s'il constitue les garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt²⁶⁸. Se pose alors la question de la preuve de la demande de sursis de paiement. Il ressort de la jurisprudence du Conseil d'État que la preuve de la demande de sursis de paiement incombe au contribuable. Dans un arrêt²⁶⁹ du 9 novembre 2005, plusieurs précisions au sujet d'une telle preuve ont été apportées. D'abord, le Conseil d'État a confirmé que la charge de la preuve pèse sur le contribuable lorsqu'il s'agit de la demande de sursis de paiement. Ensuite, il a évoqué plusieurs incidents qui ne puissent pas être considérés comme une preuve de la demande de sursis de paiement. Le fait qu'il y eu arrêt de poursuites pendant un certain temps ne constitue pas une preuve que la demande ait été formulée, ni même une feuille volante, non intégrée à la réclamation. Subit le même sort une demande de sursis de paiement intégrée à une demande qui n'est pas une réclamation. Comme l'affirme très clairement le commissaire de gouvernement, M. Olléon « la messe est dite »²⁷⁰ du moment qu'aucune preuve n'ait été administrée au sujet de la demande du sursis de paiement. Toutefois, comme toute procédure, le sursis de paiement est entouré de garanties qui profitent à l'administration. Le contribuable doit être en mesure d'offrir des garanties propres à assurer le recouvrement des impositions contestées sauf si le montant des droits est inférieur à 4500 euros (article R. 277-7 du Livre des procédures fiscales). La

²⁶⁷ LAMARQUE (J), NEGRIN (O) et AYRAULT (L), *Droit fiscal général*, 2011, *op. cit.* p. 1324, §2165.

²⁶⁸ CE, 2 juin 1989, req. n° 55514 : RJF 1989, 531

²⁶⁹ CE, 9 novembre 2005, req. n°269670, Danglehant : RJF 2006, n°202.

²⁷⁰ OLLEON (L), *Concl. Sous CE*, 9 novembre 2005, req. n°269670, Danglehant, RJF 2006, n°202 ; BDCF 2006, n°25

procédure d'acceptation ou de refus de ces garanties par le comptable est méticuleuse et régie par des délais et des formes. L'article R.*277-1 du Livre des procédures fiscales impose au comptable d'inviter le contribuable à constituer les garanties. Ce dernier dispose d'un délai de 15 jours pour le faire à compter de la réception de l'invitation et le comptable dispose d'un délai de 45 jours pour notifier sa décision au contribuable tout en la motivant. A défaut d'une notification dans le délai prescrit, les garanties sont réputées acceptées. La notification se fait « par pli recommandé avec demande d'avis de réception postal ». En cas de refus par le comptable des garanties offertes, le contribuable peut porter sa contestation par simple demande écrite devant le juge du référé administratif qui est un membre du tribunal administratif désigné par le Président de ce tribunal.

215. L'autre procédure qui permet au contribuable d'éviter le recouvrement des impositions contestées est le référé-suspension. Prévues à l'article L. 521-1²⁷¹ du Code de justice administrative, cette procédure est accessoire à un recours au fond et est une procédure d'urgence. En effet, pour être recevable, la requête en référé-suspension doit accompagner un recours en annulation ou en réformation contre l'acte administratif dont la suspension est demandée. La réclamation préalable est considérée comme un recours en annulation et peut donc inclure une telle requête. Comme pour la procédure de sursis de paiement, il incombe au contribuable de justifier de l'introduction de la requête en référé-suspension, que ce soit dans une réclamation préalable ou dans un recours juridictionnel et ce en présentant la preuve de l'une de ces deux derniers recours.

216. Alors qu'aucune exigence d'un motif particulier ne figure pour la demande de sursis de paiement, la requête en référé-suspension exige qu'il y ait « un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux quant à la légalité de la décision » et aussi il faut qu'il que « l'urgence le justifie ». La preuve de ces deux éléments incombe au demandeur, naturellement. Ainsi, la définition d'un doute sérieux et de l'urgence est faite au cas par cas par la jurisprudence. La condition d'urgence est liée à la nature des conséquences que pourrait avoir le refus de la demande en référé-suspension et incite le juge à étudier la situation financière de l'intéressé alors que le motif d'un doute sérieux tient à la légalité de la décision contestée. Par exemple, est considérée comme une condition d'urgence la situation dans laquelle les mesures conservatoires prises par le comptable « risquent

²⁷¹ « Quand une décision administrative, même de rejet, fait l'objet d'une requête en annulation ou en réformation, le juge des référés, saisi d'une demande en ce sens, peut ordonner la suspension de l'exécution de cette décision, ou de certains de ses effets, lorsque l'urgence le justifie et qu'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux quant à la légalité de la décision ».

d'entraîner pour le contribuable, à brève échéance, des conséquences graves »²⁷². Les conséquences graves peuvent être d'ordre financier ou même de nature incorrigible de telle sorte que la situation ne pourrait plus être pareille à celle qui était avant la prise de ces mesures conservatoires. A contrario, ne peut être considérée comme une condition d'urgence remplie le fait que le contribuable soit obligé de payer une certaine somme d'impositions (en l'espèce, 20469 euros) alors qu'il disposait d'un actif net de 764 000 euros composé essentiellement de biens immobiliers et qu'il n'ait pas établi la gravité des conséquences que pourrait causer un tel paiement²⁷³. Dans un autre arrêt, il a été jugé que « l'engagement d'une procédure de divorce et l'inscription d'une hypothèque légale du Trésor par le comptable public sur la résidence principale des contribuables ne suffisaient pas à caractériser l'urgence. Le Conseil d'État valide cette position en considérant que l'inscription d'une hypothèque légale n'empêche pas de céder l'immeuble qui en est grevé et que, de toute manière, la liquidation du patrimoine conjugal n'est pas une condition préalable à la poursuite de la procédure de divorce »²⁷⁴. Quant au doute sérieux, il peut être un doute sur le bien-fondé des impositions litigieuses²⁷⁵ ou bien sur la régularité de la procédure d'imposition²⁷⁶.

- 217.** Si ces procédures constituent une forme de garanties accordées au contribuable qui conteste dans les délais et les formes requis les impositions établies par l'administration, elles ne sont pas pour autant efficaces pour atténuer la force de l'administration fiscale. Toutefois, ces garanties se trouvent renforcées par une qualité du contribuable : sa bonne foi.

B- La position privilégiée de l'administration fiscale en tant que défenderesse

- 218.** Selon l'heureuse formule de M. Appleton « dans la querelle du loup et de l'agneau, c'est le loup qui a tort, en principe ; s'il a raison, qu'il le prouve »²⁷⁷. Cette proposition ne trouve malheureusement pas sa place dans la « querelle » entre l'administration et l'administré de façon générale, encore moins entre l'administration fiscale et le contribuable parce que le contribuable a toujours la position de demandeur du moins devant le tribunal de première

²⁷² CE, 6 novembre 2002, n° 246830 : JurisData n° 2002-080243 ; Dr. fisc. 2003, n° 9, comm. 175

²⁷³ CE, 30 septembre 2005, req. n°273388, Formey : RJF 2006, n°95

²⁷⁴ Obs sous CE, 10e et 9e ss-sect., 19 février 2014, n° 372395, M. et Mme Moreau, Dr. Fisc. n° 15, 10 Avril 2014, comm. 273

²⁷⁵ CE, 3 décembre 2003, req. n°258480, Sté Hornet : RJF 2004, n°158

²⁷⁶ CE, 3e et 8e ss-sect., 28 mai 2004, req. n° 261289, M. Lassus, Dr. Fisc. n° 43, 21 Octobre 2004, comm. 801.

²⁷⁷ PACTET (P), *Essai sur la théorie de la preuve devant la juridiction administrative*, op. cit., p. 90 In APPLETON, Note sous CE, 22 décembre 1924, Les travailleurs français, D.P. 1925, III, 9.

instance. Pour Richer, « la situation n'est paradoxale qu'en apparence dans la mesure où l'intéressé fait valoir des droits pour se défendre, c'est bien en raison du privilège du préalable qui fait que « d'agressé » par l'administration fiscale dans le cadre d'une procédure administrative il ne peut contre-attaquer que par une réclamation ou une demande adressée au tribunal »²⁷⁸.

219. Les prérogatives exorbitantes du droit commun dont jouit l'administration (privilège du préalable et caractère exécutoire de ses décisions) ne sont pas la seule justification de sa position de force. Les règles de preuve jouent aussi un rôle dans ce domaine. Ces règles au lieu de rééquilibrer le débat fiscal entre le contribuable et l'administration fiscale créent un fossé en octroyant du moins pratiquement le statut de défenderesse à l'administration fiscale. Être défenderesse dans un procès implique un état d'attente jusqu'à ce que le demandeur présente les preuves de ses allégations et une plus grande probabilité de gain du litige. sont aptes à placer l'administration dans une position de force, les règles de preuve qui régissent la phase précontentieuse et la phase contentieuse du débat fiscal sont capables de rééquilibrer. Nous pensons que « Le terme de défense a, en procédure civile, un sens étroit et précis ; en droit public, l'expression « droits de la défense » est prise, dans une acception beaucoup plus large : la défense comprend tous ceux contre lesquels une action en justice ou une décision administrative est dirigée et que l'on qualifie de défendeur quiconque est susceptible d'être directement lésé par la décision juridictionnelle ou administrative à intervenir »²⁷⁹. Si la règle en droit civil établie par l'article 1315 du Code civil par rapport à la qualité du demandeur et du défendeur est claire, elle est souvent écartée en droit administratif et fiscal. En effet, en droit civil, la partie qui prend l'initiative d'intenter une action en justice doit être munie des moyens de preuve justifiant sa « demande ». Ceci n'est pas une nouveauté. C'est ce qui ressort de l'adage « *actori incumbit probatio* » repris à l'article 1315 du Code civil. En procédure administrative, le requérant est demandeur du moment qu'il demande à la juridiction administrative la réparation d'un dommage causé par l'administration ou l'abrogation d'une décision qu'il estime illégalement prise par cette dernière.

220. Par contre, en droit fiscal, la détermination du défendeur et du demandeur est étudiée différemment. Et la réponse à la question « Qui demande quoi ? » n'est pas aussi simple que nous puissions l'imaginer. Et c'est justement pour éviter toute ambiguïté que nous

²⁷⁸ RICHER (D), *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op. cit. p.14.

²⁷⁹ ODENT (R), « Les droits de la défense », E.D.C.E. 1953, p. 55.

proposons une distinction entre la phase précontentieuse et la phase contentieuse dont la limite est marquée par la réclamation préalable. A la phase précontentieuse, c'est le contribuable qui se trouve le maître du jeu. Dans le système fiscal déclaratif, le contribuable collabore à l'établissement de l'impôt, l'administration fiscale l'associe à ce processus et lui réclame alors de remplir ses obligations déclaratives. Pour cela, elle acquiert le statut de demandeur à l'impôt, concept créé par Deruel dans sa thèse sur « la preuve en matière fiscale »²⁸⁰. Si nous revenons à la cause du déclenchement du débat fiscal, nous dirons que c'est l'administration qui fait le premier pas dans ce débat. Le contribuable qui accomplit son devoir déclaratif est « attaqué » par l'administration qui prétend à l'inexactitude de sa déclaration. En d'autres termes, l'administration lui demande de rectifier les écritures de sa déclaration fiscale et se trouve à ce stade même « demanderesse ». En effet, la détermination du demandeur est une question qui ne peut être tranchée définitivement. C'est pour cela que les auteurs ont adhéré à la théorie de la dissociation entre la charge effective et la charge juridique de la preuve. Cette théorie trouve déjà ses prémices dans un ouvrage de droit civil la demande revêt un autre aspect. Il ne s'agit pas de demander au juge Vus sous cet angle, les droits de défense font du contribuable un demandeur permanent devant le Tribunal de première instance. Ce n'est qu'en appel ou devant le Conseil d'État que les rôles peuvent être bouleversés et l'administration devient alors elle-même demandeur à la procédure. A notre sens, ce constat n'est pas totalement justifié. D'abord, parce que le discours fiscal n'est pas déclenché par le contribuable, et ce constat est inhérent même à la logique du système fiscal français, de nature déclarative. du moins pour ce qui est des impôts déclaratifs. Pour ces impôts, le contribuable qui respecte ses obligations déclaratives. Un tel constat peut être justifié par le fait que le contribuable conteste les impositions établies par l'administration et donc c'est lui qui demande.

221. Il nous paraît indispensable de définir en premier lieu la notion du demandeur et du défendeur au procès et au fond du litige. Théoriquement, l'administration est le véritable demandeur. N'est-elle pas la partie qui conteste la déclaration du contribuable en lui infligeant des impositions rectifiées ? N'est-elle pas à l'origine du débat fiscal ? Comme le signale le Professeur Martinez, l'administration est le véritable demandeur réclamant l'exécution d'une obligation – le paiement des impositions – et à ce juste titre, elle doit systématiquement apporter la preuve de ses allégations²⁸¹. Deruel, quant à lui, énonce un principe selon lequel « l'État est demandeur à l'impôt et à ce titre, supporte la charge de la

²⁸⁰ DERUEL (F-P), *La preuve en matière fiscale*, Thèse, Paris, 1962, p. 18 et suivants.

²⁸¹ MARTINEZ (J-C) : 1789-1989, *La révolution fiscale à refaire*, LITEC, Paris, 1987, p. 97.

preuve en matière fiscale »²⁸². Nous aurions pu imaginer que les règles de preuve en matière fiscale allaient servir à diminuer les effets de l'inégalité entre les deux parties au procès, mais la réalité en est autrement. Au contraire, la qualification de défendeur et de demandeur à l'instance fiscale accentue l'écart entre l'administration et le contribuable en distinguant entre un demandeur au fond et un demandeur du point de vue de la procédure. Tous les auteurs de droit fiscal sont unanimement favorables à cette dissociation. L'idéal serait alors de faire de l'administration fiscale le demandeur perpétuel à l'instance sous prétexte qu'elle est dotée de prérogatives exorbitantes du droit commun lui permettant d'arriver à ses fins. Cette solution trouverait donc son fondement dans l'article 1315 du Code civil qui précise que « celui qui réclame l'exécution d'une obligation doit la prouver. Réciproquement, celui qui se prétend libéré doit justifier le paiement ou le fait qui a produit l'extinction de son obligation ». Il est évident qu'une pareille suggestion aurait eu comme effet une discrimination positive au profit du contribuable étant donné que l'État qui réclame l'exécution de l'obligation fiscale, en l'occurrence le paiement de l'impôt, se trouverait condamné, systématiquement, à prouver son existence. Il pouvait en être ainsi en droit fiscal si la réalité juridique ne nous offrait pas une liste d'exemples où le contribuable se trouve contraint de justifier ses allégations, sans avoir pour autant le statut de demandeur.

222. Par opposition au droit fiscal, le droit civil offre une solution différente à la définition du demandeur et du défendeur au procès. En droit civil, « pour déterminer qui est demandeur ou défendeur, il ne faut pas considérer le fond du droit, mais se placer uniquement au point de vue de la procédure. Le demandeur est celui qui a pris l'initiative du procès, qui a lancé l'assignation ; le défendeur est celui à qui l'assignation a été signifiée »²⁸³. Si une telle citation s'appliquait en droit fiscal, la question de demandeur et de défendeur au cours de la procédure fiscale ne poserait pas autant d'ambiguïté parce qu'il serait facile de préciser la situation de chacune des parties. Le contribuable serait toujours le demandeur au point de vue de la procédure puisqu'il assigne toujours l'État en justice devant le tribunal administratif et l'administration acquerrait donc automatiquement le statut de défendeur.

223. Toutefois, cette affirmation ne peut pas être le principe applicable en droit fiscal, voire en droit administratif. En effet, la logique du droit fiscal est différente de celle du droit

²⁸² DERUEL (F-P), *La preuve en matière fiscale*, Thèse, Paris, 1962, p. 20.

²⁸³ MOREL (R), *Traité élémentaire de procédure civile*, Librairie du Recueil Sirey, 2^{ème} édition, Paris, 1949, p. 264, §313.

civil ; le droit fiscal met en relief deux parties dont la force et les obligations sont inégales, ce qui justifie des dérogations au droit commun et par conséquent, la dissociation entre demandeur effectif et demandeur juridique en devient une illustration. Avant même que Pierre Pactet ne traite abondamment de la théorie de la charge effective et la charge juridique de la preuve, nous en trouvons les prémices dans un ouvrage de procédure civile. « En cas d'opposition à un commandement ou à une poursuite d'exécution, on admet généralement que l'opposant est demandeur au procès, mais défendeur quant au fond de la contestation »²⁸⁴. Ensuite, en 1952, nous trouvons la riche argumentation de Pierre Pactet au sujet de la dissociation entre l'effectivité et la juridicité de la charge de la preuve. De sa théorie, résultent donc les statuts de « demandeur effectif » et « demandeur juridique ». Selon lui, « par charge juridique, nous entendons désigner l'obligation dont se trouve tenue la partie qui doit, la première, apporter la preuve – positive ou négative – des faits allégués par le demandeur ; elle incombe normalement à ce dernier. Par charge effective, nous entendons désigner la charge pesant sur la partie qui rencontre en fait les difficultés les plus grandes pour emporter l'intime conviction du juge, quels que soient l'ordre dans elle intervient pour produire sa preuve et l'objet de cette dernière ; on sait qu'elle aussi incombe ordinairement au demandeur ».

224. En droit fiscal, le demandeur peut être celui qui conteste la décision de l'administration et dans ce cas il s'agit bien du contribuable et il peut être aussi celui qui demande au contribuable l'accomplissement de son obligation fiscale, le paiement de l'impôt et il s'agirait bien dans ce cas de l'administration fiscale. Donc, selon la prise de position adoptée, la définition de demandeur change. Il est donc clair que distinguer entre demandeur à l'impôt et demandeur à la procédure pourrait être une solution à cette ambiguïté.

225. Contrairement aux termes de cette affirmation, Deruel considère l'administration comme le véritable demandeur à l'impôt et au procès. Il va jusqu'à en faire un principe. « L'État, donc, est demandeur à l'impôt et, à ce titre, supporte la charge de la preuve »²⁸⁵. Pour Deruel, ce principe a le mérite d'être « une base solide qui contient la solution de tous les litiges pour lesquels aucune règle particulière n'a été édictée. En outre, il guide l'interprétation de toutes les solutions dérogatoires dans un sens restrictif interdit, notamment, d'alourdir les obligations des contribuables sans autorisation expresse »²⁸⁶.

²⁸⁴ *Ibidem*, p. 264, §313.

²⁸⁵ DERUEL (F-P), *La preuve en matière fiscale*, op. cit. p. 20.

²⁸⁶ *Ibidem*, p. 20.

226. Le fondement d'une telle répartition des rôles se trouve à l'article 1315 du Code civil. Cet article précise très clairement que l'un des points forts de la thèse de Deruel sur la preuve en matière fiscale est l'étude élaborée au sujet du « principe » Contrairement à ce que nous pouvons imaginer, l'administration fiscale qui « demande » au contribuable de payer ses impôts n'a pas le statut de demanderesse. Au contraire, comme toute qualification, être partie au procès fiscal engendre des conséquences ; elle implique l'éventualité d'être condamnée aux dépens, la garantie de pouvoir bénéficier des voies de recours contre les jugements et aussi l'interdiction de témoigner pour soi-même, afin de défendre sa propre cause²⁸⁷. Cette définition est une illustration des obligations et des garanties conférées par le statut de « partie au procès » à une personne juridique, surtout qu'elle se réfère à un aspect de la preuve.

227. Parallèlement et dans un sens opposé à ce principe civiliste, Deruel affirme que le droit fiscal reconnaît un autre principe, spécial et capital,²⁸⁸ qui fait de l'administration fiscale le véritable demandeur, peu importe que le jeu de la preuve se situe devant le juge ou même devant l'administration elle-même. Par ailleurs, cette position du droit fiscal est l'un des aspects de son autonomie par rapport au droit civil.

228. Sans vouloir détailler toutes les prérogatives de l'administration fiscale qui sont exorbitantes du droit commun, nous traitons celles qui sont relatives à la preuve fiscale. De nombreux auteurs relient le déséquilibre du contentieux fiscal à la question de la charge de la preuve et notamment à la position de l'administration en tant que « demandeur ». La charge de la preuve sera longuement développée au cours de la deuxième partie de notre thèse mais ce qui nous intéresse ici est la détermination de la qualité du demandeur et de défendeur des deux parties du procès fiscal, parce que cette détermination est cruciale et est l'une des causes de force de l'administration fiscale. Lorsqu'elles sont relatives à la preuve, ces prérogatives constituent une atteinte à la garantie du procès équitable au sens de la Cour européenne des droits de l'homme.

229. Nous ajoutons que seules les parties au procès sont autorisées à présenter des preuves en qualité de défendeur ou de demandeur. Cette définition de la notion de « partie au procès fiscal » est adaptée au contentieux administratif lorsqu'il s'agit uniquement d'un contentieux subjectif. Par contre, lorsque le contentieux est objectif, la définition de « partie

²⁸⁷ MOREL (R), *Traité élémentaire de procédure civile*, op. cit. p. 264, §315.

²⁸⁸ DERUEL (F-P), *La preuve en matière fiscale*, op. cit. p. 17.

au procès » devient plus large. Dans ce dernier cas, la partie au procès s'applique « à toute personne recevable à présenter des observations sur l'affaire en cause, c'est-à-dire toute personne invoquant un intérêt reconnu légitime par la juridiction saisie »²⁸⁹.

§2- Le contribuable

230. Nous ne trouvons ni dans le Code général des impôts, ni même dans le Livre des procédures fiscales une définition du contribuable qui est un acteur indispensable dans le dialogue fiscal avec l'administration. Ceci ne peut qu'être regrettable comme l'a précisé Tournié : « Ainsi, sans qu'on puisse déceler la moindre intention conceptuelle, le terme de *contribuable* est utilisé concurremment avec ceux d'assujetti ou de redevable, et parfois, dans le même dispositif légal, ils sont mentionnés en tant que synonymes. Cette désinvolture linguistique provoque certaines difficultés lorsque dans le processus fiscal, interviennent pour une même et seule imposition plusieurs personnes car parmi celles-ci le choix de celle qui supportera les obligations est loin d'être différent »²⁹⁰. On peut toutefois le définir en se basant sur l'origine latine *contribuere* qui veut dire contribuer. Le contribuable est alors celui qui supporte *la contribution commune*, à laquelle la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen fait référence dans son article 13. Il assume ainsi cette contribution dans le but de couvrir les *dépenses de l'administration et l'entretien de la force publique*. Il peut s'agir d'une personne physique comme d'une personne morale.

231. Le contribuable est le corollaire de l'administration fiscale dans l'évolution de l'État de droit. Pour cela, il ne pouvait pas être délaissé face à une administration forte, sans aucun mécanisme de défense. En effet, face aux prérogatives de la puissance publique, le contribuable est présumé être de bonne foi, présomption ayant pour conséquence la preuve par l'administration de son manquement délibéré²⁹¹. En outre, dans un système fiscal principalement déclaratif comme l'est le système français, la collaboration du contribuable au processus d'imposition implique une chose certaine : la présomption d'exactitude de ses déclarations.

²⁸⁹ PACTET (P), *Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative*, op. cit. p. 12.

²⁹⁰ SID AHMED (K), *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Les droits d'origine non procédurale du contribuable, Etude comparative, Tome I*, L'Harmattan, Finances Publiques, Paris, 2007, p. 22. In TOURNIE (G), *De l'impôt et des mots : réflexions sur le déficit conceptuel du droit fiscal in Constitution et finances publiques* (études en l'honneur de Loïc Philip), Economica, 2005, p. 608.

²⁹¹ L'ordonnance N° 2005-1512 du 7 décembre 2005 qui a procédé à une refonte du régime des pénalités fiscales a notamment remplacé l'expression « mauvaise foi » par l'expression « manquement délibéré ». Il s'agit d'une simple modification formelle qui n'emporte aucune conséquence juridique, notamment sur les éléments constitutifs des infractions.

A-La présomption générale de bonne foi du contribuable

232. En droit civil, il y a un postulat légal de bonne foi selon lequel « la bonne foi est toujours présumée et c'est à celui qui allègue la mauvaise foi à la prouver »²⁹². Joseph Gorphe explique ce postulat avec les termes suivants : « Ce postulat est que, toujours dans la recherche de la volonté juridique, on parte de la supposition que les hommes sont animés d'une intention sincère et loyale, qu'ils se comportent avec bonne foi, c'est-à-dire avec conscience, droiture, honnêteté »²⁹³. Cette bonne foi trouve sa raison d'être dans la nature même des relations juridiques qui lient les parties. Aucune relation ne peut être bâtie correctement si les parties sont animées par un esprit de tromperie. Ainsi, nous ne pouvons qu'admettre que les parties situées à un pied d'égalité souhaitent réussir leurs affaires et pour cela elles n'ont qu'à s'armer de la bonne foi et de l'honnêteté. La situation paraît naturelle pour le droit civil mais plus compliquée pour le droit fiscal pour la simple raison : le contribuable et l'administration ne sont pas égaux dans leurs rapports fiscaux. Est-ce cela pour autant la raison pour laquelle on pardonnerait au contribuable sa mauvaise foi? Bien sûr que non. Par ailleurs, c'est à cause de l'inégalité de traitement constatée entre l'administration et le contribuable que celui-ci est doté comme un simple particulier de la présomption de bonne foi. L'intention du contribuable trouve une place très importante dans le droit fiscal. Nous pensons que l'expression « l'intention est l'âme de l'acte, son cœur et son soutien »²⁹⁴ est aussi valable pour le droit fiscal que pour le droit civil.

1- Le fondement légal de la présomption de bonne foi en droit fiscal

233. En tant que notion, la bonne foi est citée quatre fois²⁹⁵ dans le Code général des impôts et 7 fois²⁹⁶ dans le Livre des procédures fiscales. En tant que présomption, la bonne foi du contribuable ne trouve aucun fondement légal. En effet, aucun texte de loi ne mentionne expressément cette présomption. En outre, le Conseil constitutionnel ne l'a pas reconnue comme un principe, ni comme une règle à valeur constitutionnelle, comme le souhaitaient certains sénateurs, lors du contrôle de constitutionnalité de la loi de finances pour 2000²⁹⁷.

²⁹² Article 2268 du Code civil.

²⁹³ GORPHE (F), *Le principe de bonne foi*, Thèse pour le Doctorat (Sciences juridiques), Paris, Librairie Dalloz, 1928, p. 25.

²⁹⁴ *Ibidem*, p. 20 in JOSSERAND, *De l'esprit des droits et de leur relativité. Théorie dite de l'abus des droits*. Paris, Dalloz, 1927, p. 281.

²⁹⁵ Articles 1584 bis, 302 bis K, 1594 F sexties et 1727 du code général des impôts

²⁹⁶ Articles L 18, 62, L 80A, L 80B, L 80CB, L 62 et L 247A du Livre des Procédures fiscales

²⁹⁷ A l'occasion du contrôle de constitutionnalité de la loi de finances pour 2000 et notamment de son article 103, les sénateurs ont écrit dans leurs observations « Le régime fiscal français est fondé sur la présomption de bonne foi des contribuables qui constitue l'un des principes fondamentaux du droit fiscal. Le présent article prévoit une

Toutefois, certains auteurs sont favorables à une telle présomption. Par exemple, Bienvenu, depuis 1987, affirmait que « *la bonne foi du contribuable est toujours présumée et c'est à l'administration de faire la preuve de son absence* »²⁹⁸. Par ailleurs, la présomption de bonne foi figure depuis octobre 2005 à la Charte du contribuable. La Charte du contribuable est un document émanant de l'administration, elle est destinée à améliorer les relations entre l'administration fiscale et le contribuable et regroupe 34 mesures dont les unes ne font que reprendre des principes du droit fiscal tels que le respect par l'administration des personnes et des droits, le principe d'équité et l'obligation de loyauté et les autres sont plus innovantes et établissent de nouvelles garanties au profit du contribuable comme le droit à la sécurité juridique, l'engagement de la rapidité de l'administration et la bonne foi du contribuable. Toutefois, cette Charte ne peut être considérée comme un fondement légal de la présomption de bonne foi. Par contre, elle peut être révélatrice de la signification de la bonne foi, parmi une multitude d'acceptions caractérisant le droit commun.

234. Telle que énoncée à la Charte du contribuable, la bonne foi du contribuable c'est son droit à l'erreur. « Votre bonne foi est présumée. Vous pouvez vous tromper ». Pour éviter toute ambiguïté sur la valeur de la Charte, le ministre délégué au Budget et à la Réforme de l'État précisait « le contenu de la charte engage l'administration et que chaque contribuable pourra s'en prévaloir ». Mais le Directeur général de la Direction générale des Finances Publiques avait atténué cette valeur solennelle susmentionnée en précisant « Il ne faut pas voir la charte comme un document juridique ayant une valeur normative mais plutôt un contrat moral qui engage l'administration, un guide de bonne pratique qui récapitule les droits et les obligations des contribuables et de l'administration ». Face à ce dilemme, le soin est laissé au juge pour préciser la valeur des principes qui figurent à la Charte.

235. Indifféremment de la valeur que puisse avoir le contenu de la Charte, il est désormais une présomption selon laquelle le contribuable est de bonne foi et c'est à l'administration de prouver le contraire. IL s'agit d'une présomption simple qui tombe sous l'effet d'une

majoration de 80% en cas de découverte d'une activité occulte. Son objectif, à savoir la lutte contre la fraude fiscale, a valeur constitutionnelle, mais il doit être concilié avec une autre valeur constitutionnelle, à savoir la présomption de l'innocence. Or, cet article porte atteinte au principe de la présomption de bonne foi, sans apporter les garanties nécessaires ». GUILLET (P-S), *Les présomptions en droit fiscal*, Thèse, Université de droit, d'économie et des sciences Paul Cézanne, Aix-Marseille III, 2008, p. 233 *In Disponible sur Internet* www.conseilconstitutionnel.fr/decision/1999/99424/saisine2.htm

En réponse à ces observations, le Conseil constitutionnel a précisé que « la disposition critiquée ne porte atteinte à aucun principe, ni à aucune règle de valeur constitutionnelle ». Décision n°99-424 DC du 29 décembre 1999, disponible sur le site du conseil constitutionnel français

²⁹⁸ BIENVENU (J-J), *Droit fiscal*, Collection « Droit fondamental », Paris, PUF, 1987, p. 168

preuve contraire. Une application imminente de la bonne foi figure aussi à la Charte elle-même. Depuis 2005, le contribuable qui ne souscrit pas sa déclaration dans le délai légal ne reçoit plus une lettre recommandée avec accusé de réception mais un simple courrier de « relance amiable » lui proposant de régulariser sa situation sans intérêts de retard, ni pénalités. De même, la relance amiable est venue incarner notre souhait de mieux distinguer les contribuables de bonne foi, par une procédure simple et rapide. Fin 2005, elle avait déjà bénéficié à plus de 400 000 contribuables, qui ont pu ainsi corriger sans pénalité aucune un oubli ou une erreur de bonne foi. De même pour les entreprises de bonne foi, elles peuvent régulariser leur « La relance amiable avait déjà bénéficié, fin 2005, à plus de 400 000 contribuables, qui ont pu ainsi corriger sans pénalité, tout oubli ou erreur de bonne foi »²⁹⁹.

236. N'ayant aucun fondement textuel, la présomption de bonne foi trouve son explication dans le système fiscal déclaratif lui-même. Le système déclaratif implique le recours à la coopération et la collaboration du contribuable dans la détermination de la matière imposable. Partant de l'idée que le contribuable est celui qui détient le plus d'informations, si ce n'est toute la vérité³⁰⁰, sur sa situation fiscale, il établit par la déclaration, qui est un acte unilatéral, une situation de droit qui le lie désormais à l'administration fiscale. Nous insistons sur cet aspect de collaboration et de coopération qui est l'essence même du système déclaratif afin d'affirmer que la bonne foi ne peut être qu'intrinsèque à une telle relation. S'il s'agit bien d'une collaboration entre l'administration et le contribuable, une telle relation ne peut être réussie que du moment où la confiance est établie de part et d'autre. Donc, la bonne foi, affirmée dans la Charte du contribuable ne peut être qu'un signe de la confiance manifestée par cette dernière envers le contribuable.

2- L'applicabilité de la notion civiliste de la bonne foi en droit fiscal

237. Aucune définition textuelle de la notion de bonne foi n'a été repérée dans les textes fiscaux. Même si la bonne foi fait référence au droit à l'erreur dans la Charte du contribuable, ceci ne nous paraît pas suffisant pour reconnaître ses différents aspects, ni même pour distinguer désormais entre un contribuable de bonne foi et un autre qui ne l'est pas. Le droit civil souffre du même défaut. Aucune définition légale de la bonne foi n'est explicite en droit commun. Cela pourrait justifier l'abondance des écrits sur la bonne foi en

²⁹⁹ PARENT (B), *Editorial du Rapport annuel de performance 2005*, Rapport annuel de performance 2005, Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, Direction générale des impôts, version web, p. 4 http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/Rapport/dgi_rapport_performance_2005.pdf

³⁰⁰ LA MARDIERE (Ch), *La preuve en droit fiscal*, *op. cit* p. 4

droit civil, encore moins en droit fiscal. Afin de comprendre la bonne foi du contribuable, il faut d'abord définir ce que c'est la bonne foi en droit civil puis vérifier sa compatibilité avec l'esprit et le contenu du droit fiscal.

238. Selon le Vocabulaire juridique de Gérard Cornu, la bonne foi est une « attitude traduisant la conviction ou la volonté de se conformer au Droit qui permet à l'intéressé d'échapper aux rigueurs de la loi »³⁰¹. Il peut s'agir soit « *d'une croyance erronée en l'existence d'une situation juridique régulière* », soit « *d'une attitude d'intégrité et d'honnêteté* ». Pour certains, il s'agit d'abord d'« *un état psychologique* »³⁰² dont la recherche aboutit au perfectionnement du droit. La majorité des auteurs partage l'idée selon laquelle deux acceptions de la bonne foi sont envisageables. Le premier sens repose sur l'idée d'une croyance au sujet de la régularité d'une situation juridique ou d'un acte, bien que fondée sur une erreur. Le deuxième sens est défini par la négative et correspond à l'absence de la mauvaise foi. Ce deuxième sens porte à confusion avec la loyauté mais nous pensons que la bonne foi et la loyauté ne sont pas identiques. Mestre l'exprime très bien en affirmant que la bonne foi est la sœur de la loyauté³⁰³. Pour François Gorphe, la notion de bonne foi est liée à la fois à la psychologie et à la morale. D'abord, « elle comprend des concepts psychologiques d'intention et de croyance, mais qui ne sont pas retenus dans leur pure subjectivité »³⁰⁴. « Elle a une base morale : il faut que l'intention soit bonne, la croyance consciencieuse »³⁰⁵.

239. La notion de bonne foi est doublement identifiée : tantôt par un aspect théorique, idéologique parce que relatif à une croyance, à une idée et tantôt par un aspect pratique qui réside dans une bonne attitude et un sincère comportement. Au-delà de la notion de bonne foi, le droit civil est en avance par rapport au droit fiscal parce qu'il associe ce concept à la vie civile des personnes ; la bonne foi est foncièrement présente aussi bien dans le droit des biens que le droit des contrats. Les articles 550³⁰⁶ et 1134³⁰⁷ en témoignent.

³⁰¹ CORNU (G), *Vocabulaire juridique*, op. cit. p. 133

³⁰² LYON-CAEN (G), « De l'évolution de la notion de bonne foi », RTD Civ., Tome XLIV, Librairie du Recueil Sirey, Paris, 1946, p. 75.

³⁰³ MESTRE (J), « Bonne foi », *Revue Droit et patrimoine*, 2003, n° 113, p. 42.

³⁰⁴ GORPHE (F), *Le principe de bonne foi*, op. cit. p.14

³⁰⁵ *Ibidem*.

³⁰⁶ Selon l'article 550 du Code civil, « Le possesseur est de bonne foi quand il possède comme propriétaire, en vertu d'un titre translatif de propriété. Il cesse d'être de bonne foi du moment où ces vices lui sont connus ».

³⁰⁷ Selon l'article 1134 du Code civil, « Elles (les conventions légalement formées) doivent être exécutées de bonne foi ».

240. En droit civil, la notion de bonne foi trouve son application dans le droit des biens et le droit des contrats. La bonne foi, dans le droit des biens, correspond à une ignorance légitime qui aboutit à emporter un droit par celui qui entend se conformer à la règle de droit. Par contre, en droit des contrats, la bonne foi est évoquée légalement au stade de l'exécution des conventions. Mais en pratique, elle doit accompagner le processus contractuel dès son commencement, d'où l'affirmation de Gorphe selon laquelle « *la bonne foi est l'âme des relations juridiques* »³⁰⁸.

241. En droit des biens, la bonne foi peut résulter d'un titre putatif. C'est le cas d'un possesseur qui peut jouir des fruits d'un bien qu'il possède en vertu d'un titre translatif de propriété du moment qu'il ignore ses vices. Toutefois, à partir du moment où il connaît les vices, en l'espèce, c'était le moment où le vendeur assigne l'acquéreur en paiement des fruits qu'il a perçus, il ne peut plus être de bonne foi³⁰⁹. Elle peut aussi résulter d'une erreur de droit et d'une erreur de fait. Il a ainsi été jugé qu'un courrier reçu deux fois par la plaignante lui faisant croire qu'elle avait gagné une grande somme d'argent lors d'un jeu est susceptible d'induire une personne de bonne foi en erreur et d'engager alors la responsabilité de la société, au cas où cette dernière ne paie pas la somme alléguée.³¹⁰

242. En droit des contrats, la bonne foi ne peut être réduite à l'absence de mauvaise foi, ni même à la loyauté. La loyauté et la mauvaise foi sont deux aspects de la bonne foi. Entre la loyauté et la bonne foi, il y a une différence. Alors que la loyauté se rattache à un bon comportement, la bonne foi est à la fois une croyance légitime et une attitude, donc un comportement. La bonne foi pourrait inclure la loyauté. Quant à l'absence de mauvaise foi, elle ne peut être assimilée à une bonne foi. En effet, la mauvaise foi dans un contrat peut se manifester dans le dol, vice du consentement et aboutit à l'annulation du contrat. Par contre, la bonne foi exige une attitude positive de la part des deux parties faisant preuve d'une volonté commune de réussir leur engagement en toute honnêteté et en dehors de tout schéma vicieux. Textuellement, la bonne foi n'est exigée qu'au moment de l'exécution des conventions. Son rôle traditionnel est celui d'opérer à ce stade de la relation contractuelle. Son importance est de telle sorte que le non-respect de la bonne foi entraîne de graves

³⁰⁸ GORPHE (F), *Le principe de bonne foi*, op. cit. p. 45

³⁰⁹ Cass. 3^{ème} civ., 27 novembre 2002 ; SA Pétroles Shell c/ SCIP Petit Martigny : Juris-Data n°2002-016562 ; JCP Édition générale, n°4, 22 janvier 2003, 1137, p. 155

³¹⁰ Cass. civ., 7 janvier 1990, n°89-12916, Bull. Civ., II 1990, n°130, p. 68 « que les deux courriers reçus par Mme de Visme l'ont particulièrement prédisposée à croire à la réalité de son gain, qu'ils ne peuvent qu'avoir induit en erreur une personne de bonne foi, que de tels procédés ne sauraient se substituer à une publicité nécessaire à l'information ».

conséquences ; le juge serait amené soit à écarter la clause invoquée sans bonne foi soit à prononcer la résolution du contrat et l'engagement de la responsabilité contractuelle de la partie défaillante. Nous retrouvons la notion de bonne foi dès le commencement du processus contractuel parce que le comportement des parties doit être le même durant la formation et l'exécution du contrat et que ces deux étapes ne peuvent être dissociées. Les rédacteurs du Code civil, dit-on, ont voulu rédiger l'alinéa 3 de l'article 1134 de cette manière « Elles (les conventions) doivent être contractées et exécutées de bonne foi ». Mais, selon Portalis, « les dispositions antérieures le rendent inutile »³¹¹. Partant de là, la bonne foi des parties contractantes ne peut être négligée. Son importance est exacerbée de plus en plus. Elle est étendue désormais à la phase même des pourparlers. Il n'est pas envisageable de rompre les pourparlers de manière abusive parce que tout abus est contraire à l'obligation de bonne foi de la partie contractante et engage alors sa responsabilité délictuelle. C'est ce qui ressort d'un arrêt de principe de la Cour de cassation³¹². Cet arrêt était l'occasion pour que la Cour de cassation statue sur l'étendue du préjudice révélé suite à une rupture abusive des pourparlers. Cette rupture était jugée comme une méconnaissance de la bonne foi exigée de la partie contractante même au cours des pourparlers, que ces derniers mènent ou non à la conclusion du contrat. Étendre la bonne foi au stade de la négociation des contrats se situe dans la logique même de l'obligation de bonne foi au moment de sa conclusion nécessaire parce que celui qui se ne montre pas de bonne foi lors de la formation d'un contrat ne pourra pas jamais être vu comme faisant de son mieux pour que l'exécution soit conforme au droit.

243. Au-delà de la simple exigence d'une bonne foi à la phase précontractuelle, certains auteurs lui revendiquent une place privilégiée³¹³. Ils réclament qu'elle soit au rang des conditions de validité des conventions. En d'autres termes, la bonne foi doit avoir la même valeur juridique que les quatre conditions essentielles pour la validité des conventions citées à l'article 1108 du Code civil (« le consentement de la partie qui oblige, sa capacité de contracter, un objet certain qui forme la matière de l'engagement et une cause licite dans l'obligation»). Desgorges fait référence à un arrêt de la Cour de cassation qui semblait ne pas émettre de restriction par rapport à cette idée « ... *l'arrêt attaqué n'a fait que reconnaître ce principe, que la bonne foi est nécessaire pour la validité des contrats* »³¹⁴. Mais pour le

³¹¹ DESGORGES (R), Comm Sous Cass. 1ère civ., 13 mai 2003 ; SA Crédit industriel de l'Ouest (CIO) c/ Épx Fouquet, Juris-Data n° 2003-018952 ; JCP n° 38, 17 Septembre 2003, II 10144 *In Fenet, Recueil complet des travaux préparatoires du Code civil, 15 vol., Paris, 1836, t. 13, p. 54*

³¹² Com. 26 novembre 2003, n° 00-10.243 et n° 00.10-949.

³¹³ DESGORGES (R), Comm Sous Cass. 1ère civ., 13 mai 2003 ; SA Crédit industriel de l'Ouest (CIO) c/ Épx Fouquet, Juris-Data n° 2003-018952 ; JCP n° 38, 17 Septembre 2003, II 10144

³¹⁴ Cour de cassation du 14 mars 1831, *S. 1834, I, p. 718*

moment, elle n'y est pas pour des raisons de sécurité juridique. En effet, à défaut de pouvoir envisager une liste exhaustive des cas où la bonne foi ne serait pas respectée, le juge pourrait être amené à dénaturer les conventions en recherchant le respect de cette condition. Le rôle du juge doit en tout état de cause se limiter à la recherche de l'esprit de la convention et non à sa dénaturation et sa déformation.

244. En partant de l'idée que la bonne foi est une notion qui devrait être commune à toutes les branches de droit, le droit fiscal ne doit pas y échapper. La traduction « *d'une croyance erronée en l'existence d'une situation juridique régulière* » ou « *d'une attitude d'intégrité et d'honnêteté* » trouve son homologue, à un degré nuancé, en droit fiscal. La nature même des textes fiscaux peut créer une certaine confusion chez le contribuable et l'amener à une mauvaise application des dispositions, sans aucune mauvaise intention. En outre, sa relation avec l'administration ne peut réussir que si la bonne foi règne et que chacun s'engage à respecter les règles du jeu de son côté ; le contribuable doit faire preuve d'une intégrité et ne doit pas frauder la loi fiscale et l'administration doit inciter à ce genre de comportement droit en adoptant « une certaine souplesse quant à l'application des règles fiscales par le contribuable à partir du moment où celui-ci agit avec intégrité et honnêteté »³¹⁵. La bonne foi est étudiée, le plus souvent, en droit fiscal du point de vue du contribuable, c'est à ce dernier qu'on exige le plus souvent un comportement faisant preuve de sa bonne foi.

245. Dans une belle étude, Kornprobst détaille la notion de bonne foi et son application au droit fiscal français. Selon lui, il y a trois types de bonne foi caractérisant le comportement du contribuable. D'abord, la bonne connaissance du contribuable qui est « *une notion active et créative de droit, qui exclut le doute, impose à celui qui l'invoque la charge de la démonstration de la légitimité de sa croyance et empêche le prononcé des sanctions résultant d'une mauvaise application de la loi*³¹⁶ ». Il y a aussi la « *bonne foi de comportement dans les rapports entre le contribuable et les services fiscaux chargés de l'assiette et du recouvrement de l'impôt, qui ne peut qu'être présumée, à peine de risquer d'être amené à considérer l'ensemble des contribuables comme des fraudeurs en puissance*³¹⁷ » et finalement, Kornprobst crée une autre dimension de la bonne foi qui se révèle dans « *une cohérence de l'action professionnelle dans les prises de décision qui à*

³¹⁵ GUILLET (J-S), *Les présomptions en droit fiscal*, Thèse, Université de droit, d'économie et des Sciences, Paul Cézanne, Aix-Marseille III, 2008, p. 241

³¹⁶ KORNPROBST (E), *La notion de bonne foi. Application au droit fiscal français*, L.G.D.J., Bibliothèque de droit privé, Paris, 1980, p. 46.

³¹⁷ *Ibidem*.

mi-chemin entre les deux précédentes, s'apprécie par comparaison avec ce que l'on peut demander de la part d'un bon redevable gestionnaire³¹⁸ ».

246. La bonne foi du contribuable est d'abord recherchée dans son interprétation des textes fiscaux. L'interprétation d'un texte fiscal n'est pas l'œuvre du juge et du législateur uniquement. Le contribuable en a le pouvoir. C'est ce qui ressort de l'alinéa 1 de l'article 1649 quinquies E du CGI qui dispose : *« Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration ».*

247. Il est sans intérêt à notre sens de rappeler le débat théorique qui entoure le statut du contribuable, qui remonte à la nature juridique du contentieux fiscal pour démontrer que l'erreur du contribuable est admise en matière d'interprétation des textes fiscaux. Le texte susmentionné en est la preuve la plus parlante à ce sujet et nous épargne donc une telle démarche. En droit fiscal, il est plus facile de déterminer ce qui relève du manquement délibéré que ce qui relève de la bonne foi, surtout lorsqu'il s'agit de la bonne foi exigée pour se prévaloir de l'interprétation d'un texte. Si l'on revient à la définition de la bonne foi-croyance erronée de Lyon-Caen, nous constatons que selon l'auteur aucune « croyance positive n'est exigée... la bonne foi c'est l'erreur sur la régularité ou l'irrégularité d'une situation ou d'un acte juridique³¹⁹. Pour d'autres comme Gorphe³²⁰, « une simple ignorance d'un défaut de droit » ne suffit pas mais il faut « une véritable conviction d'une plénitude de droit ». Nous sommes partisans de l'idée selon laquelle il ne suffit pas au contribuable de se prévaloir de ce qu'il a pensé en appliquant telle ou telle disposition. Au contraire, il faut qu'il soit actif dans sa recherche de la signification du texte et agir tel un bon père de famille, conscient de ses obligations. Comme le précise Gorphe, « pour pouvoir être qualifiée de bonne, la croyance erronée de celui qui invoque sa bonne foi, ne doit être ni aveugle, ni négligente, mais consciencieuse, éclairée et appuyée sur un examen critique de la légitimité du droit acquis³²¹. Kornprobst exprime très bien cette idée en faisant référence à la notion de doute. « Tant qu'un doute subsistera dans l'esprit du redevable, ou de façon négative, tant que sa conviction ne reposera pas sur des principes

³¹⁸ *Ibidem*.

³¹⁹ LYON-CAEN (G), « De l'évolution de la notion de bonne foi », Extrait de la RTD Civ., Tome 44, 1946, p. 99.

³²⁰ GORPHE (F), *Le principe de bonne foi*, op. cit. p. 117.

³²¹ *Ibidem*, p. 124.

d'interprétation scientifiques sûrs et efficaces, il ne pourra se prévaloir de sa bonne foi »³²². Même si la définition donnée par Kornprobst semble être la plus satisfaisante, cependant, la preuve même de l'absence d'un quelconque doute ou hésitation dans l'esprit du contribuable n'est pas facile. Pour cela, deux éléments peuvent nous aider dans la recherche d'une telle preuve : d'abord, l'existence d'un texte interprétable, ensuite une démarche d'interprétation légitime.

248. L'administration fiscale entend par interprétation « la précision du sens et de la portée des textes légaux ou règlementaires applicables dans un cas particulier »³²³. Cette acception semble être restrictive; il ne s'agit pas uniquement de rechercher le sens d'un texte pour l'appliquer à une situation particulière ; il faut aussi rechercher la volonté de son auteur, généralement, le législateur, sans que cela ne dénature le texte. L'interprète ne peut pas « rechercher derrière ce que le législateur a voulu, ce qu'il aurait dû rationnellement vouloir, de façon à corriger les fautes ou les erreurs de ses déductions »³²⁴. Le contribuable interprète le texte pour que ses intérêts financiers soient les mieux protégés, tout en respectant les dispositions de la règle. Mais cette interprétation n'est pas pour autant fiable, d'abord parce que le contribuable, à moins qu'il ne soit spécialiste en fiscalité, ne puisse pas être au courant des tenants et aboutissants de la règle, ni maîtriser tout le contexte social, économique et politique qui ait pu favoriser la promulgation d'une telle loi. Enfin, vu le nombre des redevables, il y aurait autant d'interprétations que de redevables, chacun interprétant le texte pour en tirer profit. Pour encadrer cette alternative donnée au contribuable, un certain nombre de règles doit être respecté, des règles relatives au texte et d'autres à la méthode d'interprétation.

249. S'agissant du texte que le contribuable est amené à interpréter, il faut d'abord un texte. Il ne s'agit pas du cas où le contribuable ignore l'existence du texte³²⁵. Ce cas relèverait de l'étude de l'applicabilité de l'adage « nul n'est censé ignorer la loi » en droit fiscal. Ensuite, il faut que ce texte soit applicable à la situation du contribuable. Enfin, le texte ne doit pas être clair et sans ambiguïté, ce qui nous ramène aux caractéristiques générales de l'interprétation en droit commun. En exploitant la doctrine d'Aubry et Rau, un texte

³²² KORNPROBST (E), *La notion de bonne foi. Application au droit fiscal français*, op. cit. p. 69.

³²³ Instruction du 3 novembre 1975 de la D.G.I., D.F. 1975, n°46-47.

³²⁴ KORNPROBST, *La notion de bonne foi. Application au droit fiscal français*, op. cit. p. 74 In GENY (F), *Méthode d'interprétation et sources de droit positif privé*, T.I, édition 1932, p. 301, n°106.

³²⁵ Une récente étude de 2007 a abondamment traitée de l'adage « Nul n'est censé ignorer la loi fiscale ». MESSI (M), *Nul n'est censé ignorer la loi fiscale*, Collection L'Harmattan, Paris, 2007.

nécessite interprétation dans deux hypothèses uniquement : « Lorsque la rédaction employée par le législateur ne présente pas par elle-même un sens clair et complet, soit à raison de la signification plus ou moins vague des termes, soit à raison d'une construction de phrase plus ou moins vicieuse et lorsque cette rédaction, quoique présentant un sens nettement déterminé, n'exprime pas exactement la pensée du législateur »³²⁶.

250. A ces deux hypothèses, nous pouvons aussi rajouter l'hypothèse où deux ou plusieurs textes sont applicables à la situation du contribuable, sauf qu'appliqués en même temps, ils se trouvent être contradictoires et donc compliquent leur sens insaisissable par le contribuable. Cette hypothèse est fort probable en droit fiscal vu la densité des textes et la complexité qui en découle. L'objet de l'interprétation est un texte qui n'est pas clair parce que mal rédigé ou mal compris ou bien un texte dont les termes sont clairs mais sans pour autant refléter la pensée de son auteur. Les mêmes exigences concernant la clarté du texte sont requises pour interpréter un texte fiscal. Lorsque le texte de droit fiscal est clair et précis, il n'y a aucun doute que le contribuable doit l'appliquer littéralement. Il ne doit pas créer un doute dans la lettre du texte alors qu'il n'y en a pas un. Son rôle est inexistant dans ce cas. Quand le texte souffre d'imprécision, il faut approfondir son analyse afin de découvrir l'intention de son auteur et l'esprit qui l'animait au moment de la création de la norme. Cette intention peut être révélée à partir des travaux préparatoires, de l'exposé des motifs et des discussions parlementaires.

251. S'agissant des méthodes d'interprétation, le Doyen Trotabas disait justement que « la seule chose certaine, c'est qu'aucune disposition de la loi écrite ne prescrit, en droit français, une méthode d'interprétation particulière pour les lois fiscales »³²⁷. Dans son travail d'interprétation, nous ne pouvons pas exiger du contribuable moins que ce que l'on exige du juge, sous prétexte qu'il n'est pas spécialiste en la matière ou bien qu'il ne dispose pas des mêmes moyens. Prendre le risque d'interpréter un texte ne doit pas anéantir toute la rigueur dans la méthode d'interprétation. Il doit alors se fier notamment aux travaux préparatoires afin de dégager l'esprit du texte et la volonté du législateur, ensuite il utilisera les différents procédés « genèse des textes, exégèse, principes du droit fiscal, économie générale du texte ou encore des solutions jurisprudentielles antérieures »³²⁸.

³²⁶ AUBRY (Ch) et RAU (Ch.-F.), *Cours de droit civil français*, T. 1, 6^{ème} édition, Paris, 1942, p. 242.

³²⁷ MORANGE (G), « L'interprétation des lois fiscales », RSF 1951, p. 640 In TROTABAS (L), *Sources du droit financier, Recueil d'Etudes en l'honneur de François Gény*, p. 101.

³²⁸ KORNPORST, *La notion de bonne foi. Application au droit fiscal français*, op. cit. p. 105

252. Alors que le premier aspect de la bonne foi du contribuable est fondé sur une erreur de droit, une croyance légitime en la légitimité d'un droit ou d'un avantage auquel le contribuable n'en a pas droit, le second est basé sur une erreur de fait ; on exige du contribuable une gestion normale de son patrimoine et c'est cette normalité dans sa gestion qui est une preuve de sa bonne foi. Il est nécessaire d'évoquer ce que c'est une gestion normale du patrimoine.

253. La bonne foi du contribuable n'est pas uniquement son droit à l'erreur en interprétant un texte, elle se manifeste aussi dans une gestion normale du patrimoine du contribuable. A ce stade, nous excluons naturellement l'hypothèse de l'abus de droit qui se distingue de l'acte anormal de gestion. Bien que la distinction entre les deux actes ne soit pas évidente, elle s'articule autour de l'intérêt poursuivi par l'acte. Ainsi, comme l'exprime le Président Fouquet, « *l'acte anormal de gestion suppose que soit poursuivi un intérêt étranger à l'entreprise. L'abus de droit, hormis le cas de l'acte fictif, suppose que soit poursuivi l'intérêt exclusivement fiscal de l'entreprise* »³²⁹ et exclut manifestement la bonne foi du redevable.

254. Pour le bon déroulement des affaires, des risques doivent être pris. Aussi paradoxal que cela puisse être, la notion de risque est étroitement liée à celle des affaires. Prendre un risque est une décision dont le but doit être, en principe, l'épanouissement des affaires et le gain d'un certain profit ou avantage sans exclure la possibilité d'erreur sur l'ampleur du gain à réaliser. Pour être valable, une prise de risque doit aussi être accompagnée de la bonne foi du contribuable. Comment alors pourrions-nous distinguer entre une prise de risque rationnelle et une autre fautive voire irréfléchie ? L'erreur est-elle tolérée dans les actes de gestion et de comptabilité ? Quel est l'élément de distinction entre une erreur de gestion et un acte anormal de gestion ? Deux principes directeurs animent la matière de la prise de décisions par le redevable. Il y a d'abord celui de la libre gestion par le redevable de ses affaires et de ses biens. D'un autre côté, il y a un autre principe qui complète le premier ; celui de la non-immixtion de l'administration fiscale dans cette gestion.

255. Le principe de la liberté de gestion trouve sa consécration dans les termes d'un arrêt du Conseil d'État selon lequel « le contribuable n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profits que les circonstances lui auraient permis de réaliser »³³⁰. Il

³²⁹ FOUQUET (O), Concl. Sous CE, 3 juin 1992, SA Eugène et Henry Dyant, Dr. Fisc. 1992, n°46, comm. 2151

³³⁰ CE, 7 juillet 1958, n°35977, Dr. Fisc. 1958, n°44, comm. 938

n'est pas propre au droit fiscal. Sa version civiliste se manifeste au nom de l'autonomie de la volonté et en droit pénal, on le connaît sous l'adage « tout ce qui n'est pas interdit est *a priori* permis. Ce principe signifie que le chef d'entreprise est maître de son affaire, il dispose de la liberté de choix de ses objectifs et de ses méthodes de gestion pour atteindre ces objectifs. Il a un pouvoir de décision absolu en la matière. Pour cela, il endosse la responsabilité de ses actes et des risques pris. Ce principe va même jusqu'à approuver « une gestion maladroite, une certaine inertie et un désintéressement »³³¹. Ainsi, l'administration n'a pas le droit de juger sa gestion. Elle « a tout intérêt à laisser pleine latitude aux chefs d'entreprise pour réaliser leur objectif et de se contenter, à travers l'impôt, de récolter à juste proportion leur part des bénéfices réalisés par l'entreprise »³³². N'étant pas partie à la décision prise au sein de l'entreprise et ne supportant aucune responsabilité, ni aucun risque, l'administration a l'obligation de rester à l'écart de toute intervention voire suggestion dans la vie de l'entreprise. Elle ne peut donc pas lui reprocher son abstinence à faire un choix fiscal qui lui aurait conféré des avantages fiscaux en plus ou bien un choix qu'il a pris et qui a eu des conséquences désastreuses sur sa gestion. Est-ce pour autant elle ne doit pas contrôler cette gestion ? Bien sûr que non.

256. Les choix fiscaux n'étant pas sans incidence sur le résultat de l'entreprise et sur les rentrées fiscales, le principe de la liberté de gestion connaît deux limites. D'abord, la loi interdit certains actes selon leur objet et ne tolère pas d'autres selon leur but. Le chef d'entreprise n'est pas autorisé à tout faire. Par exemple, il ne sera toléré une décision par laquelle le chef de l'entreprise tente de réduire les charges fiscales voire de les éliminer complètement. Pour cela, l'intervention de l'administration est indispensable. Nous l'avons déjà dit : le but du droit fiscal est d'assurer les rentrées budgétaires nécessaires à la vie de l'État et l'administration a l'obligation de veiller à atteindre ce but. Elle se trouve contrainte à estimer les choix de gestion afin de sanctionner ce qui relève de l'anormalité et « pardonner » au contribuable ses mauvais choix d'où la grande importance accordée à la bonne foi du contribuable.

257. L'intention est l'âme de toute action. Un chef d'entreprise doit agir dans l'intérêt de son entreprise. Il est le mieux placé afin de dégager ce qui lui est bénéfique. Mais certains agissements ne sont pas acceptables, la loi fiscale les rejette selon leur objet. Pour d'autres actes, elle les rejette selon leur but. L'intention qui anime un chef d'entreprise dans la prise

³³¹ BIENVENU (J-J), LAMBERT (Th), *Droit fiscal, op. cit.* p. 197

³³² TAUZIN (E), *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, L'Harmattan, Finances Publiques, Paris, 2011, p.203

de décisions ou d'actes est indispensable pour limiter l'atteinte au principe de non-immixtion de l'administration dans les affaires de l'entreprise. Celui qui agit de bonne foi se trouve à l'abri de l'interventionnisme étatique. Tel que défini par Kornprobst, « l'acte de gestion normal est l'acte passé sans intention de créer de discordance interne, c'est-à-dire entre la représentation que l'on pouvait se faire des résultats et les buts du décideur »³³³. Le critère de la normalité de l'acte est la bonne foi parce que la sanction administrative ne pourrait être empêchée que du moment où le redevable n'est pas animé par la volonté de créer « une discordance interne ». La bonne foi du chef d'entreprise doit être appréciée à chaque décision ou acte dans le contexte économique et social de son entreprise. Certains éléments doivent être étudiés « éléments personnels au décideur : qualification professionnelle, formation économique de façon à déterminer les conséquences que celui-ci pouvait normalement attendre de son acte, l'environnement du décideur : importance de l'entreprise, existence d'un service de programmation et de prévision, de comptabilité, la taille et l'activité réelle de l'entreprise, dans le présent et dans le futur prévisible »³³⁴. Mais cette bonne foi est le plus souvent difficile à prouver. L'administration se trouve alors obligée d'apporter la preuve d'une anormalité dans le comportement gestionnaire du chef d'entreprise pour anéantir l'hypothèse de la bonne foi du chef d'entreprise.

258. L'anormalité n'est pas unique. Elle revêt plusieurs aspects. Il peut s'agir d'une erreur, d'une erreur comptable, d'une décision de gestion anormale ; chacune de ces anormalités dispose d'une degré de gravité différent et entraîne l'intervention de l'administration à différents niveaux. Pour ce qui est de l'erreur comptable, le commissaire du gouvernement Fabre la définit comme « une défaillance involontaire dans le recollement ou dans la traduction comptable de données de fait dont l'enregistrement comptable ne laisse place à aucune option »³³⁵. L'erreur suppose la bonne foi de son auteur. Du moment qu'une intention volontaire de se tromper est révélée, nous passons au domaine de l'acte anormal de gestion qui implique une volonté et non une simple « défaillance involontaire ». Un arrêt du conseil d'État exprime très clairement cette idée de volonté « ... *Considérant, en premier lieu, qu'il résulte de l'instruction que ce n'est pas par erreur ou inadvertance, mais, au contraire, volontairement que la société civile immobilière de construction Azur a surestimé d'un montant égal à celui de l'ensemble des dépenses litigieuses la valeur de son actif net à la clôture des exercices vérifiés ; qu'en raison du caractère délibérément erroné et*

³³³ KORNPROBST (E), *La notion de bonne foi. Application au droit fiscal français, op. cit.* p. 175

³³⁴ *Ibidem*, p. 177

³³⁵ FABRE, Concl. Sous CE, 4 juillet 1979, req. n° 5 511, Dr. Fisc. 1980, n°16, comm. 890

irrégulier de ces écritures, celles-ci sont opposables à la société »³³⁶. La volonté de prendre un acte ayant pour conséquence d'affecter négativement le résultat ou le patrimoine de l'entreprise, en toute connaissance de cause, ne peut relever de la bonne foi, ni même de la bonne gestion. En se comportant comme tel, le redevable n'agit pas en tant qu'un bon père de famille, soucieux de la conservation de ses biens et de son patrimoine. Nous distinguons à ce sujet entre deux types d'erreur : les erreurs de fait et les erreurs de droit. Selon l'analyse faite par Delmas-Marsalet, l'erreur de fait « porte sur l'existence, la nature, la consistance en la valeur des éléments de patrimoine ou des opérations que la comptabilité a pour tâche d'enregistrer »³³⁷. Sont qualifiées comme erreurs de fait l'omission de certains éléments dans la comptabilité à condition que cette omission soit involontaire³³⁸. Par contre, si l'administration prouve que l'omission était volontaire, dans ce cas il ne s'agit plus d'une simple erreur comptable mais d'un acte opposable à l'entreprise. Il en est ainsi lorsqu'il s'agit d'une omission de comptabilisation d'une dette contractée envers un fournisseur du moment que cette dette est liée à l'activité de l'entreprise. La nature commerciale de la dette élimine toute liberté de choix de l'inscrire ou non en comptabilité³³⁹. Par contre, l'erreur de droit, selon la définition de Delmas-Marsalet est relative au « mode d'enregistrement comptable d'opérations dont la nature n'est pas contestée, lorsque la loi fiscale impose aux contribuables, pour ces opérations, une imputation comptable déterminée ». ainsi, est une erreur de droit la comptabilisation d'éléments d'actif sous un poste erroné³⁴⁰, la comptabilisation de charges sous un poste erroné³⁴¹. Par contre, une décision de gestion est la décision de procéder à une écriture ou à un ensemble d'écritures comptables dont la passation est facultative, ou de fixer le quantum de ces écritures en utilisant une marge de choix que les prescriptions légales laissent ouvertes³⁴². La distinction entre une erreur et une décision réside dans le choix accordé par la loi au redevable pour opter telle ou telle option. Alors que pour l'erreur, aucun choix fiscal n'a été confié au contribuable, la décision de justice est l'acte par lequel ce dernier exerce son pouvoir en tant que décideur au sein de son entreprise ou par rapport à ses biens.

³³⁶ CE, 2 octobre 1985, req. n° 37 791, RJF 1985, n°11, comm. 1414

³³⁷ DELMAS-MARSALET, Concl. Sous CE 4 novembre 1970, req. n° 75 564, Bulletin Bleu Francis Lefebvre 1972, n°3, comm. 215

³³⁸ CE, 9 novembre 1960, req. n° 45752, BCD 1960, 521

³³⁹ VERNY, Obs. sous CE, 18 mars 1983, req. n° 33 032, RJF 1983, n°5, comm. 610

³⁴⁰ CE, Plén. 3 février 1984, req. n° 27 227, Dr. Fisc. 1984, n°21-22, comm. 1015

³⁴¹ CE, 6 novembre 1985, req. n° 41 290, RJF 1986, n°1, comm.8

³⁴² FABRE, Concl. Sous CE, 4 juillet 1979, req. n° 5 511, Dr. Fisc. 1980, n°16, comm. 890

259. Une distinction a été récemment élaborée par le Conseil d'État au sein de la catégorie même de décisions de gestion. Dans un arrêt du 23 janvier 1961³⁴³, on distingue entre décisions de gestion « non contraire à une disposition législative ou réglementaire » et les décisions « contraires à une disposition de la loi ou du règlement ». Delmas-Marsalet définit les décisions de gestion régulières comme « l'exercice ou le défaut d'exercice par le contribuable d'une simple faculté qui lui est ouverte par la loi fiscale »³⁴⁴. Ainsi, « en l'absence de faculté ou d'option ouverte au contribuable par la loi fiscale, la notion de décision de gestion sera appliquée le plus souvent aux irrégularités commises par lui dans l'intérêt de son entreprise et qui ont pour effet de réduire son bénéfice imposable par rapport à ce qu'eût donné une exacte application de la loi. Tel est le cas lorsque le contribuable passe des écritures qui ont pour objet ou pour effet de dégager des éléments venant en déduction du bénéfice imposable, éléments que le contribuable n'était autorisé à déduire que sous une forme ne lui procurant pas des résultats équivalents ». Cette définition des décisions de gestion irrégulières ne peut que susciter des critiques. En effet, du moment que l'option n'était pas prescrite par la loi fiscale, on ne peut qu'assimiler cet acte à une erreur. En outre, du moment que l'élément intentionnel est présent et que le chef d'entreprise avait la volonté d'agir de la sorte, alors il a commis une erreur volontaire, ce qui exclut naturellement sa bonne foi et aboutit à ce que l'acte lui soit opposable. Nous retrouvons cette critique dans les écrits de Martin-Laprade selon lequel « ... *la notion de décision de gestion irrégulière qui recouvre toutes les erreurs volontairement commises par le contribuable pour diminuer sa base imposable en infraction avec les dispositions législatives ou réglementaires paraît mal dénommée au regard de ce critère* »³⁴⁵. Afin de combler la lacune de ce critère, M. Fabre propose une autre appellation des décisions de gestion irrégulières ; il s'agit selon lui d'incorrection comptable délibérée. Cette même appellation a subi une précision de la part de M. Austry qui considère qu'une distinction doit être faite entre la « décision de gestion irrégulière » et « l'incorrection comptable délibérée » ; « alors que cette dernière ne concerne selon nous que les écritures comptables incorrectes, la catégorie des décisions de gestion irrégulières vise avant tout les options irrégulières formées par le contribuable hors comptabilité »³⁴⁶. En dépit de toutes ces

³⁴³ CE, 23 janvier 1961, req. n° 47 543, Lebon 50, BOCD 1961, II, 1507, BCD 1961, n°3, 44

³⁴⁴ PLAGNET (B), L'opposabilité des écritures comptables,

<http://www.fdsf.rnu.tn/useruploads/files/plagnet18.pdf> In DELMAS-MARSALET, Concl. Sous CE 4 novembre 1970, req. n° 75 564, Bulletin Bleu Francis Lefebvre 1972, n°3, comm. 215

³⁴⁵ MARTIN-LAPRADE, Chronique sous CE, 4 décembre 1974, n° 91 384, 9^{ème} et 8^{ème} ss-sect., « Décision de gestion et erreur comptable », RJF 1975, n°7-8, p. 227.

³⁴⁶ AUSTRY (S), « Une survivance de «moralisme» en droit fiscal : la théorie des erreurs comptables délibérées », RJF 1997, n° 6, p. 359.

critiques, le Conseil d'État n'a pas modifié sa position par rapport aux erreurs comptables volontaires, elles sont toujours opposables au redevable et seront rectifiées par l'administration si leur but était d'éviter à l'impôt³⁴⁷.

260. La position du Conseil d'État est claire par rapport à la gestion normale du patrimoine du contribuable. On exige une bonne foi de ce dernier, faute de quoi, il sera sanctionné et l'acte lui sera opposable et rectifié, si son but est exclusivement fiscal. La bonne foi en matière de gestion de son patrimoine est à la fois une intention d'agir dans l'intérêt de l'entreprise et l'ignorance de l'éventualité de la qualification de l'acte comme erreur ou de la décision comme anormale. La gestion du patrimoine est un terrain propice où joue énormément l'intention du contribuable. Ceci dit, il convient à l'administration d'apporter la preuve que telle décision ait été prise dans un intérêt purement fiscal ou que le contribuable ait eu connaissance de l'erreur qu'il commet. En effet, dès que la volonté intervient dans une mauvaise prise de la décision, il ne reste plus de place à la bonne foi et le contribuable supporte les conséquences de ses actes, surtout si la loi fiscale elle-même, ne lui accorde pas d'alternative dans ses choix fiscaux.

261. Le dernier aspect de la bonne foi du contribuable est celui de la bonne foi-loyauté c'est-à-dire la bonne foi du contribuable dans ses rapports avec l'administration fiscale. Ces rapports commencent avec la déclaration fiscale. Cette bonne foi est à la fois un avantage pour le contribuable et une obligation. Dire que le contribuable est de bonne foi le dispense de toute preuve de l'exactitude de ses premiers dires entretenus avec l'administration. Il incombe à cette dernière d'apporter la preuve de sa mauvaise foi ou de l'inexactitude de ses dires pour mettre un terme aux effets de cette présomption. C'est aussi une obligation parce que le contribuable, soucieux de la réussite de sa relation avec l'administration, doit construire une relation de confiance avec l'administration, en dehors de tout mensonge ou tout comportement déloyal. Sa bonne foi est exigée. Aucun texte ne mentionne expressément la présomption de bonne foi. Toutefois, elle est admise à l'unanimité par l'ensemble de la doctrine³⁴⁸, l'Administration³⁴⁹ et le législateur³⁵⁰, elle dépend dans une

³⁴⁷ CE, 12 mai 1997, req. n° 160 777, SARL Intraco, RJF 1997, n°6, comm. 535.

³⁴⁸ KORNPROBST (E), *La notion de bonne foi. Application au droit fiscal français*, op. cit. p. 194. « Faute de texte contraire, on a coutume de considérer que la bonne foi d'un contribuable est présumée ».

³⁴⁹ Charte du contribuable vérifié

³⁵⁰ GUILLET (P-S), *Les présomptions en droit fiscal*, Thèse, op. cit. p.247 in BOULIN (R) : JO, Déb., Sénat, 13 décembre 1963, p. 3198 : « j'indique que le principe essentiel apporté par la réforme au régime des pénalités fiscales est que pour tous les impôts, la bonne foi du contribuable est toujours présumée ». Propos tenus lors de la discussion de la loi n°63-1316, 27 décembre 1963, portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale, JO lois et décrets du 29 décembre 1963, p. 11827

grande mesure de la volonté du contribuable. Elle ne se manifeste que lorsque l'impôt est déclaratif et nécessite donc une collaboration du contribuable pour la détermination de la matière imposable.

- 262.** Dans ses relations avec l'administration, la présomption de bonne foi du contribuable est l'équivalent de la présomption d'exactitude de la déclaration fiscale, premier acte de volonté caractéristique du système déclaratif français.

B- La présomption d'exactitude de la déclaration fiscale

- 263.** Issue du latin « declarare » qui signifie « rendre clair, révéler, dévoiler, faire la lumière »³⁵¹, la déclaration fiscale est l'acte initial par lequel le contribuable reconnaît entrer dans le champ d'application de l'une des dispositions du CGI et engage de ce fait, avec l'administration, un dialogue de nature à permettre à celle-ci d'établir sur des bases en principes exactes, une cotisation d'impôt³⁵². La déclaration est également « une technique qui consiste à obliger le contribuable à déclarer tous les éléments nécessaires à la détermination de la base d'imposition, l'administration fiscale disposant des revenus nécessaires pour vérifier son exactitude et éventuellement le redresser »³⁵³. Elle est employée pour l'impôt sur le revenu (art. 170 du CGI), pour l'impôt sur les sociétés (art. 229 du CGI), pour la TVA (art. 270 du CGI), pour les droits d'enregistrement (art. 638 du CGI). Initialement conçue pour la formalité de l'enregistrement imposée sur les actes portant mutation de propriété en France, nous constatons un grand usage de la déclaration fiscale et tous les impôts directs et indirects sont concernés sauf pour ce qui concerne les impôts dits locaux dont le régime ne prévoit pas la souscription d'une déclaration annuelle par les contribuables parce que ces impôts sont établis sur la base de la valeur des biens réels dont l'existence et la consistance sont déterminées « selon le bail en cours, ou par comparaison à des locaux également loués ou à défaut par appréciation directe »³⁵⁴ pour la taxe foncière des propriétés bâties et selon la valeur locative cadastrale pour la taxe sur les propriétés non bâties.

³⁵¹ DE LA MARDIÈRE (Ch), « La déclaration fiscale », RFFP 2000, n°71, p.122.

³⁵² LOBRY, Concl. Sous CE, section 22 octobre 1976, 92182, Dr. Fisc. 1977, comm. 677.

³⁵³ BIENVENU (J-J), LAMBERT (Th), *Droit fiscal*, op. cit. p. 120.

³⁵⁴ BETCH (M), *Droit Fiscal*, Dyna'Sup Droit, Vuibert, 4^{ème} édition, Paris, 2012, p. 312.

264. La déclaration fiscale est présumée exacte. C'est ce qui ressort de l'article 17³⁵⁵ de la loi du 15 juillet 1914. Depuis, cette présomption d'exactitude n'a jamais été mise en cause même avec la transformation du système fiscal instauré par la loi du 15 juillet 1914. La présomption d'exactitude de la déclaration est à la manifestation de la bonne foi du contribuable. La déclaration est présumée sincère parce qu'elle émane d'un contribuable, présumé, lui aussi de bonne foi. Il serait illogique de ne pas la doter d'une telle présomption si son auteur est réputé agir en toute intégrité et droiture.

265. « Il faut bien voir, en effet, que la déclaration contrôlée présente tous les avantages, mais aussi tous les inconvénients d'une confession »³⁵⁶. Le contribuable peut dire toute la vérité au sujet de sa situation fiscale, comme il peut omettre quelques revenus. Le risque de fraude est sérieux « dans les pays où l'éducation du contribuable est insuffisante. Tel est, il faut le reconnaître, le cas en France, où la morale fiscale ne coïncide pas toujours avec la morale tut court »³⁵⁷. Pour Bodin, auteur de « La République », la déclaration permet de résoudre toutes les tromperies, duplicités et envies qui empoisonnent les mœurs »³⁵⁸.

266. Depuis 1914, le législateur a voulu accorder une présomption d'exactitude à la déclaration en faisant supporter la charge de la preuve de l'inexactitude de ses mentions à l'administration fiscale. Le fondement de cette présomption n'est pas unique. Il n'est pas non plus unanimement accepté par les auteurs. Alors que Jèze fonde cette présomption d'exactitude sur son caractère obligatoire et repose en grande partie sur sa théorie de l'acte unilatéral d'imposition résultant de la volonté de l'administration fiscale³⁵⁹, Bergerès fonde la présomption d'exactitude sur la procédure de rectification contradictoire. Selon ce dernier, « cette valeur juridique s'inscrit essentiellement dans la logique de la déclaration contrôlée qui se voit renforcée par l'existence d'une procédure dans laquelle le respect du

³⁵⁵ Article 17 de la loi du 15 juillet 1914 : « Lorsqu'une insuffisance de revenu déclaré aura été constatée par l'administration après l'établissement du rôle, la cotisation correspondant à cette insuffisance pourra être réclamée au contribuable soit dans l'année même, soit au cours des cinq années suivantes. Si une réclamation est introduite, le tribunal saisi du litige apprécie les motifs invoqués par l'administration et par le contribuable et fixe la base d'imposition, la charge de la preuve incombant à l'administration ».

³⁵⁶ CASIMIR (J-P), *Les signes extérieurs de revenus. Le contrôle et la reconstruction du revenu global par l'administration fiscale*, L.G.D.J. et Librairie de l'Université, Paris, 1979, p. 38 In DE LA MARTINIÈRE (D), *Finances Publiques*, cours ronéotypé, Institut d'Études Politiques de Paris, 1972-1973, t.1, p. 217.

³⁵⁷ CASIMIR (J-P), *Les signes extérieurs de revenus. Le contrôle et la reconstruction du revenu global par l'administration fiscale*, op. cit., p. 38 In DE LA MARTINIÈRE (D), *Finances Publiques*, cours ronéotypé, Institut d'Études Politiques de Paris, 1972-1973, t.1, p. 84.

³⁵⁸ GROSCALUDE (J), MARCHESSOU (Ph), *Procédures fiscales*, op. cit. p. 64.

³⁵⁹ JEZE (G), « Nature et régime de la créance d'impôt », RSF 1936, p.195. « La créance d'impôt prend naissance par une manifestation unilatérale de volonté des agents administratifs compétents en exercice ».

principe des droits de défense est assuré »³⁶⁰. Les deux fondements ne manquent pas d'être critiqués. Pour Christophe de la Martinière, le lien réciproque entre la présomption d'exactitude de la déclaration contrôlée, règle de fond, et son caractère obligatoire, condition de forme³⁶¹. D'autant plus que ce lien ne fonctionne qu'à « un sens unique » ; s'il est vrai que le contribuable qui ne souscrit pas sa déclaration ou la souscrit tardivement ne peut bénéficier de la présomption d'exactitude de sa déclaration et se voit ainsi la charge de la preuve renversée, cette déclaration ne bénéficiera pas nécessairement et automatiquement de l'exactitude de son contenu, même si elle est déposée à temps. Ce sens unique est à notre sens critiquable parce qu'il n'existe pas. Une déclaration déposée à temps et dans les conditions formelles requises par la loi bénéficie directement de la présomption simple d'exactitude qui tombe du moment où l'administration fiscale prouve que son contenu est inexact. Quant au fondement proposé par Bergerès, nous pensons qu'il y a confusion entre l'effet de la présomption et sa raison d'être. Vu les maintes critiques adressées à cette multitude de fondements précités, nous proposons un retour à la source de la déclaration contrôlée, c'est-à-dire au texte de 1914. A l'époque, le souci de l'État était de maximiser les rentrées budgétaires, il fallait convaincre le contribuable de déclarer ses revenus en toute sincérité. La présomption d'exactitude de ses déclarations s'est manifestée ainsi comme un moyen de « persuasion »³⁶². En déposant sa déclaration, le contribuable bénéficiait d'un *a priori* de sincérité³⁶³.

267. La démarche entreprise par Imbert nous permet d'envisager la bonne foi du contribuable comme le seul fondement logique et non juridique de la présomption d'exactitude de la déclaration, un fondement en conformité avec l'esprit de la loi de 1914. Imbert traite de cette bonne foi sous un angle d'opportunité. Selon lui, il s'agit « d'un cadeau gratuit fait, par la loi, au contribuable : c'est une prime à la déclaration »³⁶⁴. A l'époque de la loi de 1914, le souci du législateur était d'encourager le contribuable à participer au processus d'établissement de l'imposition, en l'incitant à souscrire une déclaration simple, peu importe qu'elle soit correcte, exacte ou voire sincère. « le législateur moderne n'envisage plus l'être humain comme un simple sujet passif, comme un simple destinataire des injonctions juridiques, mais le considère comme un collaborateur conscient et actif appelé

³⁶⁰ BERGERES (M-Ch), « La valeur juridique de la déclaration contrôlée », Gazette du Palais, 17 mai 1984, p. 246.

³⁶¹ DE LA MARTINIÈRE (Ch), « La déclaration fiscale », RFFP, Septembre 2000, n°71, p. 136.

³⁶² BERGERES (M-Ch), « La valeur juridique de la déclaration contrôlée », *op. cit.* p. 137.

³⁶³ IMBERT (G), *Le contrôle de la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu*, Thèse, Université de Lyon, Faculté de droit, 1924, p. 29.

³⁶⁴ IMBERT (G), *Le contrôle de la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu*, *op. cit.* p. 31.

à contribuer effectivement au progrès et au bonheur commun »³⁶⁵. La bonne foi présumée du contribuable qui lui est accordée suite à une politique de collaboration envisagée par le législateur n'a un sens que si le contrôle fiscal admet la véracité des mentions contenues dans la déclaration. A ce stade, l'administration a le pouvoir de contrôler la bonne foi du contribuable qui ne doit pas avoir « l'intention d'é luder l'impôt, ni un comportement déloyal à l'égard de l'administration »³⁶⁶.

268. Par conséquent, la présomption de bonne foi accordée au contribuable lui confère un avantage qu'il peut utiliser en sa faveur dans son dialogue avec l'administration. Mais cet avantage lui est automatiquement enlevé si des soupçons de malhonnêteté sont identifiés dans son comportement. Nous pouvons même affirmer que cette présomption recadre les statuts des deux parties au procès et réduit limitativement la situation de supériorité dans laquelle se trouve l'administration.

Section 2 – L'intervention du juge et du législateur dans le mécanisme de la preuve

269. Bien que le juge et le législateur ne soient pas partis au procès fiscal, au sens strict du terme, leur intervention est cruciale. D'ailleurs, nous pourrions affirmer que l'un et l'autre « dirigent » le procès à travers les règles de droit. Ils y contribuent et interviennent sans pour autant avoir le dernier mot.

§ 1- Le rôle croissant du juge fiscal en matière de preuve

270. Le dilemme relatif au rôle du juge fiscal en matière de preuve tient à savoir laquelle des deux conceptions est adoptée par le contentieux fiscal par rapport au degré de l'intervention du juge dans le procès : le contentieux fiscal fait-t-il primer le principe de la neutralité du juge ou bien le principe des droits de la défense des parties? Le juge fiscal est-il « l'arbitre impartial et éclairé » tel que vu par Portalis³⁶⁷, un « automate à qui l'on fournit les matériaux du procès pour en retirer un jugement »³⁶⁸ ? Pour les défenseurs du principe de la neutralité, « les parties sont maîtresses du procès en ce sens qu'elles ont le pouvoir de fixer la matière litigieuse ; le juge ne peut fonder sa décision que sur les faits invoqués par elles et sur les

³⁶⁵ KORNPROBST (E), *La notion de bonne foi. Application au droit fiscal français*, op. cit. p. 7 In MICHALEIDES-NOUAROS, RTDC 1966, 234.

³⁶⁶ IMBERT (G), *Le contrôle de la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu*, op. cit. p. 31.

³⁶⁷ AFSCHRIFT (T), *Traité de la preuve en droit fiscal*, op. cit. p. 12 In LOCRÉ (B), *Législation civile, commerciale et criminelle*, T.1, p.158.

³⁶⁸ AFSCHRIFT (T), *Traité de la preuve en droit fiscal*, op.cit. p. 12.

preuves qu'elles ont fournies »³⁶⁹. Par contre, pour d'autres auteurs, il y a « substitution du principe du respect des droits de la défense à celui de la neutralité du juge »³⁷⁰.

271. La répartition des pouvoirs entre le juge et les parties est facteur du caractère inquisitoire ou accusatoire de la procédure. Alors qu'en procédure civile, « on parle plutôt de la preuve et de son administration, en procédure administrative contentieuse, il est toujours question de l'instruction »³⁷¹. En d'autres termes, dans une procédure accusatoire, les parties doivent prouver les faits au soutien de leur cause, le juge ne fait qu'arbitrer en fonction des moyens de preuve qui lui sont soumis. Mais dans une procédure inquisitoire, le juge dirige le procès afin de faire triompher la vérité et les parties ne sont pas tenues de lui apporter une quelconque aide pour faire prévaloir leur propre version des faits. Ces précisions sont très étanches et ne sont pas nécessairement représentatives de la réalité des choses. En réalité, dans les deux procédures, le juge et les parties ne sont pas complètement inactifs ou actifs. Partant de ce constat, on pourrait affirmer de prime abord que contrairement au juge civil qui dispose d'un rôle limité au cours du procès, le juge administratif de manière générale et le juge fiscal en particulier est « maître » de l'affaire. Selon la formulation du Conseil d'État lui-même, le juge « dirige l'instruction »³⁷². Il laisse aux parties le soin de définir le terrain de la contestation et de produire les preuves, c'est son intime conviction qui est mise en relief d'autant plus que dans les cas où les parties ont des difficultés à le convaincre avec leurs propres moyens, il fait jouer son pouvoir d'instruction et oriente la procédure de manière générale.

A- Un rôle du juge conditionné par les prérogatives accordées aux parties

272. Pour le droit fiscal, la procédure contentieuse est caractérisée par la prédominance de l'inquisitorial³⁷³. Le juge dirige alors l'instruction. Selon Solus, il est « un véritable maître d'œuvre doté des pouvoirs les plus étendus pour faire éclater la vérité, au besoin contre le

³⁶⁹ AFSCHRIFT (T), *Traité de la preuve en droit fiscal*, op. cit. p. 13 In GLASSON (E), TISSIER (A), *Traité théorique et pratique d'organisation judiciaire, de compétence et de procédure civile*, T. II, 3^{ème} édition, Paris, 1926, p. 659.

³⁷⁰ AFSCHRIFT (T), *Traité de la preuve en droit fiscal*, op. cit. p. 13 In TISSIER (A), *Le centenaire du Code de procédure civile et les projets de réforme*, RTD Civ., 1906, p. 608.

³⁷¹ LEGER (D), *La preuve devant le juge administratif*, Rapport, version non paginée, Site <http://www.juradmin.eu/colloquia/1972/france-1.pdf> In DEBBASCH (C), *Procédure administrative contentieuse et Procédure civile*, 1962 p. 367

³⁷² CE, 4 juillet 1962, Paisnel, Rec. Tab., 1077. La loi du 22 juillet 1889 (disponible au JORF du 24 juillet 1889 page 3637) affirme que la procédure est dirigée par le juge administratif

³⁷³ GEST (G), « La dualité de la juridiction fiscale », in *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, Actes de colloque de la société française de droit fiscal : PUF, Collection Université d'Orléans, t. IX, 1989, p. 60.

gré des personnes en cause »³⁷⁴. Ceci dit, il n'est pas le seul à agir dans un procès fiscal. Les parties détiennent à elles seules le pouvoir d'introduire l'instance et d'invoquer les faits qui, selon elles, sont litigieux et doivent être réglés.

273. L'introduction de l'instance est le domaine privilégié des parties au procès fiscal. Elle est l'œuvre du contribuable dans la quasi-totalité des cas. Le juge ne peut pas se saisir d'office. Cette règle est la conséquence du principe selon lequel « les plaideurs conservent la liberté d'entamer le procès, de lui donner le contenu qu'ils désirent, de le suspendre ou de l'arrêter »³⁷⁵. Pour introduire l'instance, il faut, comme nous l'avons déjà précisé, une réclamation préalable. Mais cette dernière ne constitue pas l'introduction de l'instance en elle-même. Elle sert à nouer le litige avec l'administration fiscale. Et ce n'est que suite à la réponse explicite ou implicite de rejet de sa demande que le contribuable est en mesure de saisir le juge. Devant les juridictions administratives, le juge fiscal est saisi suite au rejet explicite, total ou partiel, ou implicite de la réclamation préalable. Devant les juridictions judiciaires, il faut d'abord un rejet de la réclamation préalable et le contribuable procède par la suite à introduire sa demande en justice par assignation (article R 202-2 du LPF). Le rôle du juge, voire le commencement de ses missions, est conditionné en droit fiscal par la réclamation préalable et l'introduction de l'instance éventuellement.

274. En outre, l'objet du litige est prédéfini dans la réclamation préalable du contribuable et ensuite dans le mémoire introductif d'instance. Comme le disait Gaudemet, « le cadre de l'activité juridictionnelle du juge est constitué par les termes des conclusions présentées par les parties lors de l'instruction ou à la barre le jour de l'audience »³⁷⁶. C'est ce qui ressort de l'article 4 du NCPC selon lequel « *l'objet du litige est déterminé par les prétentions respectives des parties* ». Les parties précisent de manière souveraine l'objet du litige. Elles choisissent d'invoquer librement les faits qui peuvent constituer un soutien dans la défense de leur cause. En outre, le juge ne peut modifier les éléments de l'instance. Il n'a pas le pouvoir de statuer ni *infra petita* ni *supra petita*. Cette règle résulte en droit civil de l'article 5 du NCPC selon lequel « le juge doit se prononcer sur tout ce qui demandé et seulement

³⁷⁴ SOLUS (H) et PERROT (R), Procédure de première instance, Sirey, 1991, n°77

³⁷⁵ CHAUTARD (A), *La mutabilité de l'instance fiscale et le droit à un procès équitable*, op. cit. p. 141 In GUILLIEN (R) et VINCENT (J), Lexique des termes juridiques.

³⁷⁶ GAUDEMET (Y), *Les méthodes du juge administratif*, L.G.D.J., Lextenso Éditions, Anthologie du Droit, Paris, 2014, p. 17.

sur ce qui est demandé ». La même règle est appliquée devant le juge administratif. Le Conseil d'État a consacré la même solution dans un arrêt³⁷⁷ qui date de 1920.

275. Pour le juge de l'impôt, l'interdiction de statuer *infra petita* signifie qu'il ne doit pas négliger une imposition (lors que plusieurs impositions sont contestées), ni une année d'imposition, ni même une demande de sursis de paiement³⁷⁸, ni une demande de majoration pour ajournement abusif du versement de l'impôt³⁷⁹. La jurisprudence administrative est riche d'exemples attestant une omission de statuer de la part du juge. En voici quelques-uns. Le juge ne peut pas se contenter de statuer sur les contestations relatives au principal des droits sans se prononcer sur celles concernant les pénalités formulées dans des moyens³⁸⁰, il ne peut non plus retenir pour l'imposition un fondement qui n'a pas été soulevé par les parties³⁸¹. En outre, le juge fiscal commet une omission de statuer lorsque sa réponse est succincte ou approximative³⁸². Donc, le juge est obligé de respecter les limites du cadre défini par les parties lors de l'introduction de l'instance. Toutefois, cela ne signifie pas qu'il est obligé de statuer sur tous les moyens. Certains moyens inopérants c'est-à-dire insusceptibles de produire une quelconque incidence sur l'issue du litige ne reçoivent aucun traitement de la part du juge³⁸³. Le juge ne commet pas non plus une omission de statuer en ne répondant pas dans son jugement au fond à un moyen relatif à une question de droit, déjà tranchée par son jugement avant dire droit³⁸⁴.

276. Une autre règle dicte le travail du juge : c'est l'interdiction de statuer *ultra petita* qui signifie que le juge ne doit pas statuer plus qu'il ne lui est demandé donc au-delà des conclusions des parties. Selon Chautard, « cette règle résulte du principe d'immutabilité du litige et du principe dispositif qui interdisent au juge d'introduire de nouvelles prétentions dans le litige »³⁸⁵ Il ne doit pas dépasser le cadre prédéterminé par les parties. Pour le professeur Jean-Marie Auby, cette règle est l'expression d'une conception procédurale du droit français dans laquelle le juge est passif. Il n'a pas la possibilité de se saisir de sa seule

³⁷⁷ CE, 20 février 1920, Compagnie des produits chimiques de Saint-Fons, Rec. Lebon 1920, p. 171.

³⁷⁸ CE, 8^{ème} ss-sect., 15 novembre 1963, n°37976, Dupont 1964, p. 189.

³⁷⁹ CE, 23 novembre 1966, Dupont 1967, p. 148 ; B.O.C.D. 1967 – II – 3671 ; Rec. Lebon, p. 695.

³⁸⁰ CE, 8^{ème} ss-sect., 1^{er} juillet 1964, Dupont 1964, p. 760.

³⁸¹ CE, CE, 8^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 30 décembre 1998, n° 176801, Janin, R.J.F. 2/99, n°12.

³⁸² CE, 7^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 4 novembre 1983, n°30963, R.J.F. 1/84, n°64 : « Un jugement qui se borne à une réponse sommaire alors que le tribunal était saisi de moyens précis et circonstanciés est insuffisamment motivé »

³⁸³ CE, 8^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 10 novembre 1982, n°26046, R.J.F. 1/83, n°39.

³⁸⁴ CE, 7^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 11 mai 1984, n°40043 et 45278, R.J.F. 7/84, n°835.

³⁸⁵ CHAUTARD (A), *La mutabilité de l'instance fiscale et le droit à un procès équitable*, op. cit. p. 155.

initiative des questions qu'il aura à trancher³⁸⁶. Mais statuer *ultra petita* ne constitue pas une irrégularité procédurale qui se soulève d'office³⁸⁷. La jurisprudence nous offre de maints exemples sur l'application de cette règle. Ainsi, le juge ne peut prononcer un dégrèvement ou une restitution que dans la limite de ce qui a été primitivement sollicité par le requérant dans sa réclamation préalable ou dans ses conclusions³⁸⁸. Il ne peut pas non plus accorder la décharge d'une imposition concernant un impôt, sans que cette décharge n'ait été demandée³⁸⁹, ni une décharge totale du rappel d'impôt alors que ce que le requérant a demandé n'est qu'une réduction d'impôts³⁹⁰. Concernant le rapport du juge avec l'administration fiscale, il ne peut pas augmenter les droits fixés par le rôle parce qu'il n'a pas le droit de se substituer à l'administration, dont le devoir est l'établissement de l'impôt. Le juge ne peut pas non plus statuer à l'encontre d'un tiers, qui n'est pas partie au procès, cela signifie qu'il dépasse ses pouvoirs³⁹¹.

277. L'introduction de l'instance et la délimitation du cadre du litige par les parties ne constitue pas un frein au rôle positif et actif que joue le juge dans le procès fiscal et notamment dans l'interprétation des règles fiscales.

B- Un rôle actif grâce à la résolution des difficultés liées au droit et aux fait

278. M. Latournerie disait « contrairement à ce que pensent non seulement la plupart des personnes étrangères au droit, mais encore nombre de juristes, le juge, avant de vaquer aux œuvres de logique, est fréquemment réduit à forger ses propres instruments, et parfois même à se procurer jusqu'aux prémices de son raisonnement. Ce travail préalable représente, dans bien des cas, la plus difficile part de sa besogne. C'est là que son habileté et sa virtuosité techniques, dans le sens le plus favorable de ces termes, produisent le meilleur de leurs effets. Elles n'opèrent d'ailleurs sous cet aspect qu'avec une discrétion extrême »³⁹².

³⁸⁶ AUBY (J-M), « L'ultra petita dans la procédure contentieuse administrative » *In Mélanges offerts à Marcel Waline, Le juge et le droit public*, Tome II, L.G.D.J., Paris, 1974, p.269.

³⁸⁷ CE, section, 13 Octobre 1961, n° 13265 et n° 13265 bis, *Ville de Marseille et ministre des PTT c/ Sté Marseillaise de trafic maritime* : Rec. CE 1961, p. 567.

³⁸⁸ CE, 7^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 19 janvier 1975, n°92020 et 92763, R.J.F 4/75, n°199.

³⁸⁹ CAA Nantes, 1^{ère} chambre, 26 janvier 1994, req. n° 92-325, min. c/ SIVOM de Lorient : Dr. Fisc. n° 40, 5 Octobre 1994, comm. 1697.

³⁹⁰ CE, 8^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 20 octobre 1995, n°135695, Gobert, R.J.F 12/95, n°1421.

³⁹¹ CE, 14 mai 1952, Auzolle, Bonello et autres, Rec. Lebon, p. 253.

³⁹² GAUDEMET (Y), *Les méthodes du juge administratif*, op. cit. p. 25 *In* LATOURNERIE (R), *Essai sur les méthodes juridictionnelles du Conseil d'État*, p. 232 *In* *Livre Jubilaire du Conseil d'État*, Paris, Sirey, 1952, p. 177 à 275.

279. Cette habileté et virtuosité techniques sont d'autant plus exigées lorsqu'il s'agit d'une matière aussi complexe que le droit fiscal. En effet, non seulement les textes sont parfois incompréhensibles mais aussi leur application engendre des difficultés techniques importantes devant lesquelles le juge se trouve incapable. Pour faire face aux problèmes de la complexité des textes, le juge dispose d'un large pouvoir d'interprétation. En outre, de la caractéristique inquisitoriale de la procédure contentieuse fiscale, le juge tire son pouvoir d'instruction qui lui donne la possibilité de résoudre des difficultés de fait.

1- Le pouvoir d'interprétation des textes fiscaux

280. Face à de nombreux textes promulgués, tous les ans, dans des contextes économiques et politiques différents et délicats, le juge fiscal se trouve contraint d'interpréter des lois, parfois imprécises et obscures. M. Savatier explique très bien les raisons de la complexité du droit fiscal ; il s'agit principalement de l'inflation législative et de la technicité du droit fiscal³⁹³. Aussi incompréhensibles et intelligibles que soient les lois fiscales, le juge qui refuse de statuer, sous ce prétexte, sera coupable de déni de justice. C'est ce qui ressort de l'article 4 du Code civil, valable également dans les litiges fiscaux. Pour éviter une telle sanction, le juge a recours à des méthodes d'interprétation du texte dans le but de rechercher le sens voulu par le législateur. Ainsi, selon la formule d'Esmein, « interpréter, c'est rechercher le sens d'un texte, la pensée qu'il exprime. A l'entendre ainsi, tout texte comporte une interprétation »³⁹⁴. Le pouvoir d'interprétation accordé au juge fiscal est une manière de résoudre une difficulté de droit due à une incompréhension ou à une obscurité du texte.

281. L'interprétation des textes fiscaux n'est pas que l'œuvre du juge fiscal. L'administration fiscale est aussi un acteur important dans le processus d'interprétation. En plus de son rôle d'exécuter les lois et appliquer les normes édictées par les pouvoirs publics, elle dispose d'un pouvoir d'interprétation. Ainsi, les circulaires interprétatives, les instructions et les notes de service et les réponses ministérielles ont valeur juridique et sont légales tant qu'elles ne portent pas atteinte pas l'ordre juridique existant.

³⁹³ SAVATIER (R), « L'inflation législative et l'indigestion du corps », D. 1977, p. 43 à 48.

³⁹⁴ MARCHESSOU (Ph), *L'interprétation des textes fiscaux*, Collection Droit des affaires et de l'entreprise, Série : Etudes et Recherches, Economica, Paris, 1980, p. 5 *In* Note sous Cass. réun. 9/03/1927, 28/5/1932 et 16/06/1933 ; S. 1934, I, 241.

282. Nous tenons quand même à préciser que, même si le pouvoir d'interprétation est reconnu au juge, en tant que pouvoir public, il est encadré par des exigences et des obligations que le juge ne peut pas outrepasser. Soumis au principe de légalité, le juge ne peut pas rechercher le sens d'un texte comme bon lui semble, « la démarche intellectuelle qu'il développe doit être suffisamment rigoureuse pour ne pas encourir le reproche d'illégalité »³⁹⁵. Le principe de légalité de l'impôt, auquel le juge fiscal est soumis dans ses démarches interprétatives, est un principe à valeur constitutionnelle, il est énoncé explicitement à l'article 34 de la Constitution et nous pouvons aussi le déduire des termes de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Son importance est telle qu'aucune dérogation ne puisse être tolérée. Ce principe signifie que le citoyen ne sera jamais soumis à un impôt auquel il n'a pas démocratiquement consenti. Bien que le principe de la légalité de l'impôt confère au législateur, représentant de la volonté nationale, une compétence exclusive dans la création des normes fiscales, il ne fait pas, pour autant, du juge « la bouche qui prononce la parole de la loi »³⁹⁶.

283. Les méthodes d'interprétation du juge fiscal français sont diverses. Nous notons d'abord la méthode de l'interprétation stricte qui « consiste, en présence d'un texte clair et précis, à adapter ses dispositions en l'espèce, sans leur donner une portée plus large ou plus étroite que ne le permet leur contenu formel »³⁹⁷. Cette méthode n'enlève pas au juge un certain degré de liberté dans l'interprétation et lui laisse une petite marge de manœuvre. L'intérêt de cette liberté s'impose *de facto* vu la complexité et technicité des textes fiscaux, aussi clairs soient-ils. En effet, la combinaison d'un litige simple et d'un texte clair, qui ne soulève aucune ambiguïté, est une hypothèse rare en droit fiscal. Marchessou évoque les dangers d'une telle interprétation en ce qu'elle ne prend pas en compte « les éléments extérieurs qui pourraient préciser sa signification », et cela ne peut être possible que lorsque le texte est parfaitement clair, ce qui se produit rarement en droit fiscal.

284. Il en est autrement lorsque le texte fiscal n'offre pas une clarté pour le comprendre, voire l'appliquer. Dans ce cas, le juge choisit parmi plusieurs interprétations possibles celle qui conviendrait le plus au contribuable et qui lui serait plus avantageuse. C'est ce qui ressort de l'adage « *in dubio contra fiscum* ». Il ne s'agit plus de se contenter des termes du texte

³⁹⁵ MARCHESSOU (Ph), *L'interprétation des textes fiscaux*, *op. cit.* p. 128.

³⁹⁶ COPPENS (P-F), « Le principe de légalité de l'impôt et l'interprétation des textes fiscaux », *Pacioli* n° 327, Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés, 10-23 octobre 2011, p. 1, Version web. http://www.ipcf.be/Uploads/Documents/doc_3226.pdf

³⁹⁷ MARCHESSOU (Ph), *L'interprétation des textes fiscaux*, *op. cit.* p. 141

pour pouvoir saisir son sens, parce que le texte n'est pas clair. Toutefois, le juge ne pourra pas se donner un pouvoir arbitraire qui mènerait à une interprétation incorrecte, voire abusive du texte. « Les lois d'impôt doivent recevoir une interprétation stricte, et le doute sur le sens de ces lois doit profiter aux contribuables »³⁹⁸. La démarche entreprise par le juge fiscal dans l'interprétation d'un texte fiscal imprécis ou obscur n'est pas différente de celle du juge civil. En effet, il a recours à des informations complémentaires, qui peuvent servir d'appui pour le texte d'origine. Nous citons par exemple les travaux préparatoires du texte, les débats parlementaires qu'a suscités le texte, des notions générales telles que l'équité sur lesquelles peut se fonder le juge dans le processus de l'interprétation. Ainsi, il recherche, pour mieux comprendre le texte, l'esprit de la loi c'est-à-dire « l'ensemble des composantes implicites du texte, les principes fondamentaux qui sont à l'origine de son adoption », le but poursuivi par le législateur c'est-à-dire « la fin impartie à la norme par son auteur » et l'objet de la disposition litigieuse c'est-à-dire « le cadre dans lequel elle doit intervenir, l'utilité qu'elle remplit à l'intérieur de ce cadre et par conséquent l'effet qu'elle doit produire »³⁹⁹. Nous notons cependant la réticence d'un juge administratif, de part de son expérience qui affirmait qu'il n'est toujours pas facile, comme nous pouvons l'envisager, de « trouver dans lesdits travaux, dans les débats parlementaires, les éléments techniques permettant de dire à coup sûr nos représentants avaient telle intention lorsqu'ils ont voté le texte »⁴⁰⁰. Chabanol se demande même si le recours à tels débats ne serait pas pour camoufler le rôle que le juge administratif s'approprie en tant que créateur de certaines normes⁴⁰¹.

2- L'expertise, une solution aux difficultés de fait

285. En plus du pouvoir d'interprétation des règles fiscales, le juge profite aussi du caractère inquisitorial de la procédure fiscale afin de former son intime conviction. « Dans un sens large, une procédure inquisitoriale est une procédure écrite, secrète ou non contradictoire, qualificatif empreint d'une nuance péjorative. Plus étroitement, inquisitorial est le caractère d'un système de preuve dont le juge a la maîtrise »⁴⁰². Dire que le juge a la maîtrise du procès fiscal implique un rôle considérable de ce dernier dans la résolution de toutes les difficultés de fait auxquelles il peut être confronté au cours de l'instruction.

³⁹⁸ MARCHESSOU (Ph) *L'interprétation des textes fiscaux*, op. cit. p. 161 In DEMANTE, *Principes de l'enregistrement*, 4^{ème} édition, T.I, n°9

³⁹⁹ *Ibidem*, p. 170

⁴⁰⁰ CHABANOL (D), *Le juge administratif*, L.G.D.J, Systèmes, Paris, 1993, p. 103.

⁴⁰¹ *Ibidem*, p. 103.

⁴⁰² CORNU (G), *Vocabulaire juridique*, op. cit. p.553.

286. Apparaît ainsi l'expertise comme « la mesure d'instruction à laquelle pense tout juge qui se sent embarrassé par une difficulté de fait »⁴⁰³. L'expertise permettra au juge de « réunir les éléments du litige fiscal »⁴⁰⁴. Bien qu'elle soit l'un des domaines où le juge fiscal exerce son pouvoir d'instruction et de maîtrise du procès, elle « allonge considérablement la durée de l'instance et est très onéreuse »⁴⁰⁵. L'expertise met en œuvre des pouvoirs du juge et confirme le rôle de ce dernier dans l'orientation du procès fiscal. Toutefois, des limites s'imposent à la mission de l'expert afin d'éviter un transfert de la compétence juridictionnelle à son profit, ce qui aboutit à des conséquences importantes sur le système de la preuve. N'est-ce pas le but d'ordonner une expertise serait la recherche des éléments de preuve ?

a- L'expertise, un outil mis à la disposition du juge pour le recueil des preuves

287. Précédemment, nous avons évoqué quelques mesures d'instruction dont dispose le juge afin de se procurer des modes de preuve susceptibles de guider sa conviction dans la résolution du litige. L'expertise est l'une de ces mesures les plus utilisées par le juge lorsqu'un problème de fait se pose et que le juge ne parvient pas à le résoudre. En effet, l'expertise est l'une des manifestations de la procédure inquisitoriale qui caractérise le contentieux fiscal. Elle se situe à mi-chemin entre l'exercice du pouvoir du juge fiscal de maîtriser le procès et la garantie accordée aux parties d'apporter la preuve par tous les moyens. Le régime juridique de l'expertise est particulier. Elle est d'abord facultative. Le juge n'est pas obligé de l'ordonner mais en refusant de l'ordonner, il ne doit pas priver le contribuable ni même l'administration de leur droit d'apporter par l'expertise la preuve de leurs allégations. Ainsi, elle est ordonnée soit parce que le juge l'estime nécessaire pour former son intime conviction, soit parce que l'une des parties ne dispose pas des preuves suffisantes pour appuyer sa requête ; elle a ainsi recours à l'expertise. En effet, le Conseil d'État a jugé que la faculté d'ordonner d'office une expertise est absolument générale pour le tribunal administratif, qui peut prescrire cette mesure d'instruction même si le requérant et l'administration estiment qu'il n'y a pas lieu d'y recourir, mais à condition toutefois que

⁴⁰³ DUCHON-DORIS (J-C), « Évolution du rôle de l'expertise dans le contentieux fiscal », BF de Francis Lefebvre 3/90, Études, p. 159 In ODENT, *Contentieux administratif*, p. 1186.

⁴⁰⁴ TOURNIE (G), « L'expertise dans le contentieux fiscal soumis au juge administratif », RSF 1969, p. 316.

⁴⁰⁵ DUCHON-DORIS (J-C), « Évolution du rôle de l'expertise dans le contentieux fiscal », *op. cit.* p. 159 In ODENT, *Contentieux administratif*, p. 1186.

ladite mesure soit utile à la solution du litige⁴⁰⁶. Si l'une des parties juge utile de la demander, elle peut le faire à tout moment de l'instruction.

288. Si l'expertise n'est pas une mesure obligatoire, même pas lorsque l'une des parties la demande et que le juge conserve la faculté d'accepter ou de refuser sa demande, ce dernier est tenu de motiver son refus. En effet, il y a deux cas où le juge statue sur le fond de l'affaire, sans se soucier d'une demande d'expertise régulièrement sollicitée : lorsqu'il dispose des éléments suffisants pour juger et lorsque les éléments qui pourraient être apportés par une éventuelle expertise ne seront pas utiles pour l'avancement du procès. M. Chabanol qualifie une telle expertise de « frustratoire »⁴⁰⁷. Par ailleurs, nous relevons un seul cas où l'expertise est de droit : c'est le cas prévu à l'article R 202-3 et R 202-1 du LPF selon lesquels « dans les instances qui, en matière de droits d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière, font suite aux décisions prises sur les réclamations relatives à la valeur vénale réelle d'immeubles, de fonds de commerce et des marchandises neuves qui en dépendent, de clientèles, de droit à un bail ou au bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, de navires et de bateaux, l'expertise est de droit si elle est demandée par le contribuable ou par l'administration ». Dans tous les autres cas, même lorsque les parties s'entendent sur l'inutilité de l'expertise, le juge a valablement le droit de l'ordonner s'il ne dispose pas d'éléments suffisants pour éclaircir l'affaire.

289. En outre, la possibilité est donnée aux deux parties, au cas où le juge refuserait d'ordonner l'expertise demandée, de lui présenter le rapport d'une expertise privée, qu'elles ont-elles-mêmes prise en charge. Dans un arrêt du Conseil d'État de 1989, le contribuable a pu emporter le litige grâce à une étude établie par une personne tierce indépendante⁴⁰⁸. Il en est de même pour l'administration. Elle a la possibilité de désigner un expert privé lorsque le litige soulève des points très techniques, qu'elle ne serait pas en mesure de résoudre. C'est ce qui ressort de l'article L 103 A du LPF. « L'administration des impôts peut solliciter toute personne dont l'expertise est susceptible de l'éclairer pour l'exercice de ses missions d'étude, de contrôle, d'établissement de l'impôt ou d'instruction des réclamations, lorsque ces missions requièrent des compétences ou des connaissances particulières ».

⁴⁰⁶ CE, 23 février 1895, n° 79348, RO, 6234, Recueil Lebon, p. 191.

⁴⁰⁷ CHABANOL (D), « Répertoire Contentieux administratif », Dalloz, février 2000, Dernière mise à jour octobre 2014, V° Expertise, n°6.

⁴⁰⁸ CE, 27 janvier 1989, req. n° 61422, Valangin : Dr. Fisc. 1989, n°25, 1229

290. L'expertise ne peut être ordonnée que pour des questions de fait. Une question de droit relative à un problème de qualification juridique ou d'interprétation d'un texte ou d'une jurisprudence ne peut être étudiée par un expert. Cette mission est exclusivement l'œuvre du juge. Relève de la compétence d'un expert la question de savoir s'il existe une société de fait entre un exploitant agricole et ses deux fils majeurs⁴⁰⁹, la question de la valeur accordée aux justifications extracomptables dont se prévaut un contribuable⁴¹⁰, le point de savoir si, en raison des changements survenus dans le cours des loyers, le prix de louage résultant d'un bail ne correspond plus à la valeur locative actuelle des locaux⁴¹¹. Par contre, ne constitue pas une question de fait relevant de la compétence des experts le fait d'interpréter les clauses d'un bail⁴¹² ni même le point de savoir si la pension versée par un contribuable, en vertu d'un acte dont l'existence n'est pas contestée par l'administration, a le caractère d'une rente payée à titre obligatoire⁴¹³. L'expert ne peut pas non plus être en mesure de dire si un logement est occupé ou inoccupé⁴¹⁴. Ces derniers exemples relèvent des questions de droit qui tombent sous la compétence du juge en tant qu'interprète de la loi.

291. L'expertise est ordonnée par un ou plusieurs jugements avant dire droit qui précise le cadre de la mission de l'expert, l'étendue des moyens afin de mener ses investigations et aussi le délai dont il dispose pour remettre son rapport. Le juge essaie d'encadrer d'une manière précise la mission de l'expert afin que ce dernier ne la transgresse pas, ce qui mettrait en cause son rapport d'expertise. L'expert désigné a la mission de vérifier les faits litigieux d'où la nécessité d'intervenir que pour des faits utiles à la solution du litige. L'expert, comme nous l'avons déjà précisé, n'examine que des questions de fait ; même lorsque des questions de fait et de droit se trouvent enchevêtrés, il n'est tenu d'étudier que des questions de fait.

292. Comme l'expertise a un caractère facultatif, il est de même du contenu du rapport de l'expertise. En effet, l'expertise engendre deux conséquences par rapport au travail du juge. D'abord, il ne peut pas statuer avant que la mission de l'expert ne soit achevée et le rapport déposé, ce dernier étant une formalité substantielle de l'expertise. Il y a deux cas où le juge est amené à statuer sur le fond du litige avant même de recevoir ledit rapport. Lorsque de

⁴⁰⁹ CE, 24 janvier 1949, req. n° 97453, RO, p. 133

⁴¹⁰ CE, 13 juillet 1967, req. n° 69817, RJ, 2^{ème} partie, p. 197

⁴¹¹ CE, 27 juillet 1936, RO, 6532

⁴¹² CE, 16 janvier 1920, req. n° 59981, RO, 4707, Leb. Chron., p. 43, 1^{ère} esp.

⁴¹³ CE, 15 décembre 1941, req. n° 64727, RO, p. 347, Leb. Chron., p. 222, 4^{ème} esp.

⁴¹⁴ CE 17 décembre 1956, min. Reconstruction et logement c/ dlle Dubreuil, *Rec.*, p. 484

nouveaux faits ont survécu et ont rendu l'expertise inutile, ces faits peuvent, par exemple, apporter des éclaircissements aux points litigieux que le juge souhaitait régler via l'expertise. Il peut aussi statuer directement sur le fond sans attendre les résultats de l'expertise et la preuve qu'ils pouvaient contenir lorsqu'un fait commis du contribuable rend l'expertise inutile. A cet égard nous pouvons citer un arrêt du Conseil d'État où le juge a ordonné une mesure d'expertise dans le but d'établir le montant de la diminution des recettes de gérance éventuellement supportée par une société exploitant une entreprise de gestion immobilière au cours d'une période déterminée. Toutefois, l'expert désigné n'a pas pu accomplir sa mission parce qu'il n'a pas pu trouver ladite société à l'adresse indiquée par celle-ci comme étant son siège, ni même la nouvelle adresse de la société. Ainsi, l'expertise était rendue impossible du fait du contribuable. Il est aussi des cas où l'expert ne puisse pas recueillir les preuves requises pour l'accomplissement de sa mission. Ainsi, dans ce cas précis, le juge est dans son plein droit de statuer sur le fond du litige en se fondant sur les preuves dont il dispose et en négligeant l'expertise.

293. Le lien entre le juge et le rapport d'expertise est intéressant. En effet, le juge dispose d'une liberté totale dans l'appréciation du rapport d'expertise. Ainsi, il peut retenir certaines conclusions et en rejeter d'autres⁴¹⁵. Cette liberté nous donne le droit de s'interroger sur l'utilité véritable de l'expertise, en tant que mesure d'instruction. En effet, si après avoir ordonné une expertise coûteuse en termes d'argent et de temps, le juge ne tiendra pas en compte les résultats auxquels elle a abouti, son intérêt serait remis en cause. Pour cela, dans la majorité des cas, le magistrat ne contredit pas une personne plus compétente que lui⁴¹⁶ et accorde une importance aux résultats de l'expertise à condition que cette dernière n'ait pas d'incidence sur le jeu de la charge de la preuve.

b- L'expertise et la charge de la preuve

294. « L'importance de l'expertise dans le contentieux de l'impôt découle nécessairement des règles qui régissent la charge et l'administration de la preuve en droit fiscal »⁴¹⁷. Il est

⁴¹⁵ CE, 8e et 7e ss-sect., 13 novembre 1974, n° 91456 : Rec. CE 1974, p. 934 : « *Considérant que le juge administratif, qui n'est jamais tenu de suivre l'avis des experts, peut retenir à l'appui de sa décision les seules conclusions d'un rapport d'expertise qui lui paraissent conformes à la situation de fait ; qu'en particulier il peut retenir certaines conclusions, bien qu'elles soient défavorables au contribuable, et en écarter d'autres, même si elles sont favorables à celui-ci* ».

⁴¹⁶ DE LA MARDIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal*, op. cit. p. 35 In DUBOUIS (L), *Les rôles respectifs du juge administratif et du technicien dans le contentieux judiciaire*, Xème colloque des Instituts d'Etudes judiciaires, PUF, 1976, p. 105.

⁴¹⁷ TOURNIÉ (G), « L'expertise dans le contentieux fiscal soumis au juge administratif », op. cit. p. 315.

un principe selon lequel « la mission de l'expert doit respecter la charge de la preuve »⁴¹⁸. Apparaît ainsi la charge de la preuve comme une limite à la mission de l'expert. En effet, une expertise ordonnée par le juge ne doit pas avoir pour objet de renverser la charge de la preuve au profit de la partie, à laquelle incombe initialement cette charge. Elle doit aider le juge à combler une carence dans la recherche des preuves. En d'autres termes, elle doit compléter un commencement de preuve dont dispose une partie, laquelle réussit à convaincre le juge qu'une expertise servira sa cause et établira son intime conviction. « L'expertise n'a pas pour objet et ne saurait avoir pour effet de décharger celui des adversaires qui supporte la charge de la preuve de ses obligations, même si elle vient grandement à son secours : il appartient à la partie intéressée de fournir un début de preuve qui donne à penser qu'une mesure d'expertise permettra d'obtenir un complément d'information utile »⁴¹⁹. Ce début de preuve ne peut consister en des informations vagues qui ne sont pas susceptibles de soutenir la partie réclamant l'expertise dans ses allégations ; dans ce cas, le juge n'ordonne pas l'expertise⁴²⁰. Il a été jugé que lorsqu'il incombe à l'administration de prouver le bien-fondé d'un redressement, le juge refuse d'ordonner une expertise ayant pour but de vérifier des justifications apportées par le contribuable. Dans un autre sens, lorsque la charge de la preuve incombe au contribuable, l'expertise ne peut légalement porter que sur l'examen des justifications produites par ce dernier⁴²¹. Cette limite selon laquelle l'expertise ne doit pas aboutir à un renversement de la preuve fut stricte jusqu'à ce que le juge ordonne des expertises même lorsqu'il n'y a pas véritablement de partie qui supporte ladite charge ou bien que chacune des deux parties ait apportée la preuve de ses allégations. En outre, le fait que l'expertise soit favorable à une partie ne la dispense pas d'apporter la preuve qui lui incombe normalement⁴²².

295. L'effet que peut avoir l'expertise sur la preuve contraint le juge à l'ordonner lorsque les exigences du procès l'imposent. L'expertise est une issue de secours lorsque le procès n'avance pas sur le terrain de la preuve. Il est récurrent que le juge puisse faire preuve de compassion avec l'une des deux parties et ordonner une expertise dans le but de lui épargner une preuve difficile, voire impossible. Mais une telle démarche pourrait être dangereuse notamment lorsque le rapport de l'expert n'accorde aucune faveur à cette partie et qu'au

⁴¹⁸ DUCHON-DORIS (J-C), « Evolution du rôle de l'expertise dans le contentieux fiscal », *op. cit.* p. 161.

⁴¹⁹ RICHER (D), *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, *op. cit.* p. 322.

⁴²⁰ CE, 10 février 1989, req. n°52303 : RJF 4/89, n°403.

⁴²¹ DUCHON-DORIS (J-C), « Évolution du rôle de l'expertise dans le contentieux fiscal », *op. cit.* p. 161 in CE, 3 mars 1934, n° 36586, R.O. p. 25.

⁴²² CE, 6 Octobre 1989, req. n° 73093 : Dr. Fisc. 52/ 89, comm. 1529.

contraire il fait ressortir des preuves que cette dernière partie serait dans l'impossibilité de contredire. Pour toutes ces raisons, l'usage de l'expertise doit être encadré et réfléchi et pour cela, le juge dispose d'une grande marge de liberté afin de juger opportun ou non d'ordonner une telle mesure.

§2- Le rôle du législateur dans le mécanisme de la preuve

296. Il pourrait paraître étonnant d'intégrer le législateur dans le mécanisme de la preuve. Au fait, nous pensons que le droit de la preuve se prépare dans les coulisses du parlement et il se définit bien avant que les parties n'arrivent au tribunal. Le droit de la preuve est un ensemble de règles juridiques qui régissent la preuve. Notre point de départ est des « règles » qui sont principalement le fruit de l'activité législative. Le législateur participe directement à la définition de la politique fiscale en matière de preuve et influe par conséquent directement sur le cours des procès fiscaux. L'étude du rôle du législateur en matière de preuve est davantage justifiée par l'inévitable place qu'occupe le principe de légalité de l'impôt en matière fiscale. Ce principe est l'un des fondements de la fiscalité française. Il est la traduction de la nécessité du consentement de l'impôt par les représentants des contribuables. Énoncé à l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, ce principe est constamment rappelé. Aujourd'hui, il a son fondement à l'article 34 de la constitution de 1958. Ce dernier article énumère les matières qui relèvent exclusivement de la compétence du législateur, y compris « l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ». Gény évoquait ce principe de la manière la plus explicite « puisque les impôts dépendent essentiellement de la volonté quelque peu arbitraire de l'État souverain qui se réserve jalousement le pouvoir exclusif de les établir par sa loi formelle, il apparaît évident que la technique fiscale ne peut trouver ses bases légitimes que dans les textes légaux ou réglementaires édictés suivant les principes constitutionnels et qu'à la condition seulement d'être formellement légalisée elle est fondée à atteindre ou à entamer le droit commun qui par ailleurs la domine de toute sa valeur universelle ».

297. En partant de l'énoncé de ce principe, nous nous interrogeons sur la nature de la règle de preuve en droit fiscal. La détermination de la nature de la règle emporte des conséquences juridiques sur le cours du procès, d'où l'intérêt d'évoquer cette question.

298. La détermination de la nature de la règle de preuve fiscale a suscité un débat entre les auteurs. Ce débat a été clôt par une décision du Conseil constitutionnel qui date de 1980. Pour reprendre les termes exacts de son considérant principal : « considérant que si l'article 34 de la Constitution réserve au législateur le soin déposer les règles concernant la procédure pénale ainsi que celles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, les dispositions de la procédure à suivre devant les juridictions civiles ou administratives relèvent de la compétence règlementaire dès lors qu'elles ne concernent ni la procédure pénale, ni l'assiette, le taux ou les modalités de recouvrement des impositions et qu'elles ne mettent en cause aucune des règles ni aucun des principes fondamentaux placés dans le domaine de la loi par l'article 34 de la Constitution : qu'il appartient de même au pouvoir règlementaire d'édicter les mesures d'application qui sont nécessaires à la mise en œuvre des règles fixées par le législateur »⁴²³. Louis Favoreu, quant à lui, s'exprime en disant que « quelle que soit la matière concernée, il n'y a jamais totalement compétence législative ou compétence règlementaire mais un dosage faisant place, dans une plus ou moins grande proportion, à l'une ou à l'autre de ces compétences ». L'analyse de Favoreu est intéressante parce qu'il répartit les compétences du législateur de manière horizontale et verticale. Ainsi, selon lui il faut d'abord distinguer entre les deux parties de ce considérant c'est-à-dire les deux domaines où uniquement le législateur peut intervenir. Des règles spécifiques à des thèmes bien déterminés (la procédure pénale, l'assiette, le taux ou les modalités de recouvrement) et des règles générales qui méritent approfondissement (toutes les fois où des règles et des principes fondamentaux sont mis en cause). L'analyse de Favoreu va jusqu'à dire que « la détermination de la charge de la preuve touche et met en cause des règles relatives à l'assiette, au taux ou au recouvrement des impositions et relève donc de la compétence législative »⁴²⁴. D'autre part, il développe les compétences de manière verticale en établissant une distinction entre les règles de mise en œuvre et les règles de mise en cause. Celles qui mettent en cause des domaines relatifs à la compétence du législateur ne peuvent relever que de cette compétence alors que celles qui mettent en œuvre ces domaines afin d'assurer une bonne application relèvent du pouvoir législatif.

299. Si les règles relatives à la charge de la preuve relèvent du domaine d'intervention du législateur parce qu'elles « affectent les droits et obligations du contribuable et met ainsi en

⁴²³ FAVOREU (L), Comm. Sous Cons. Const. Déc. 2 décembre 1980, n°80-119L, Rec. Const., p. 74 : Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger 1981, n°3, p. 623.

⁴²⁴ *Ibidem*, p. 624

cause les règles relatives à l'assiette... des impositions », il n'en est pas ainsi des règles relatives à la détermination des éléments et de l'objet de la preuve, qui relèvent du pouvoir réglementaire, selon une décision du Conseil constitutionnel du 24 octobre 1980. « Considérant que, si l'article 34 de la Constitution réserve au législateur le soin de poser les règles concernant la procédure pénale ainsi que celles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, les dispositions de la procédure à suivre devant les juridictions civiles ou administratives relèvent de la compétence réglementaire dès lors qu'elles ne concernent ni la procédure pénale ni l'assiette, le taux ou les modalités de recouvrement des impositions et qu'elles ne mettent en cause aucune des règles ni aucun des principes fondamentaux placés dans le domaine de la loi par l'article 34 de la Constitution : qu'il appartient de même au pouvoir réglementaire d'édicter les mesures d'application qui sont nécessaires à la mise en œuvre des règles fixées par le législateur »⁴²⁵. Donc, le rôle du législateur est d'autant plus important lorsqu'il s'agit des règles relatives à la charge de la preuve.

⁴²⁵ Décision du conseil constitutionnel du 24 mai 1980 *In* FAVOREU (L), *op. cit.* p. 623

Conclusion du Chapitre II

300. Dans une relation aussi complexe comme celle qui lie l'administration fiscale et le contribuable, se fonder sur le mécanisme de la preuve afin de retrouver un quelconque équilibre est très important. Vu les prérogatives de l'administration fiscale calquées sur celles de l'administration de façon générale et parfois aggravées en raison des particularités du droit fiscal, la preuve constitue l'un des moyens qui permettraient au contribuable de se défendre face à l'administration. C'est ainsi que la présomption d'exactitude de la déclaration pourrait servir au contribuable comme moyens de défense contre une administration puissante. Le contribuable qui détient la vérité sur sa réalité de sa situation fiscale doit aider l'administration à la mieux comprendre et appréhender son cas afin d'éviter tout conflit.

301. Envisagée de cette manière, la relation entre l'administration et le contribuable pourrait être équilibrée. Le juge intervient le plus souvent comme étant un régulateur de toutes ces injustices procédurales auxquelles le contribuable est confronté dans son conflit avec l'administration. Il s'avère parfois qu'il soit plus conscient de ces difficultés que le législateur même, éditeur de la norme. Ce dernier n'est pas dépourvu de rôle en matière de détermination d'un régime de preuve fiscale et les différentes réformes qui ont été menées dans ce domaine en sont le parfait exemple.

Conclusion du Titre I

302. Identifier un droit à la preuve en droit fiscal consiste à développer les règles et principes qui régissent ce droit afin de préparer une bonne administration de la preuve. En effet, nous ne pouvons pas imaginer un droit de la preuve en matière fiscale sans un certain nombre de règles et de principes qui l'entourent. Il en va de la sécurité juridique du contribuable et aussi de la réalisation par l'administration de ses objectifs liés au bon fonctionnement des services fiscaux. Depuis quelques années, le fisc a fixé comme objectif l'amélioration de ses rapports avec le contribuable. Pour le faire, les contours de la relation fisc-contribuable doivent être précisés afin d'éviter des abus de la part de l'un comme l'autre.

303. La présomption de bonne foi du contribuable serait le point de départ de la relation entre le fisc et le contribuable. D'un côté, le contribuable bénéficie de la présomption d'exactitude de ses déclarations souscrites dans le délai légal et d'un autre côté, le fisc est obligé de motiver les propositions de rectifications qu'il adresse au contribuable. La présomption d'exactitude pourra servir au contribuable comme un moyen de preuve indirect grâce auquel il sera exonéré d'une première preuve. Toutefois, l'administration n'étant pas démunie des moyens pour contraindre le contribuable à fournir des justifications sur sa situation fiscale (nous pensons ici notamment aux demandes d'éclaircissements et de justifications), l'effet de la présomption d'exactitude tombe très vite et le contribuable se trouve obligé à justifier la réalité des informations contenues dans sa déclaration. A ce jeu de preuve initiée par la déclaration fiscale et par le pouvoir de contrôle de l'administration fiscale, s'associent deux acteurs dont le rôle est influent sur le droit de la preuve. Le législateur et le juge ne peuvent pas être négligés dans le mécanisme des règles régissant le droit fiscal de la preuve.

Titre II- L'administration de la preuve en droit fiscal

304. Depuis 1973, date à laquelle le Médiateur de la République a été instauré, l'amélioration des relations entre l'administration et les administrés se situe au cœur des politiques publiques et constitue l'objet de plusieurs textes législatifs et réglementaires⁴²⁶. « Ce véritable arsenal législatif et réglementaire constitue, sans nul doute, le soubassement juridique de la nécessité, affirmée plus récemment, d'une simplification du droit et d'une facilité d'accès au droit. Le Code des Relations entre le Public et l'Administration, entré en vigueur depuis janvier 2016, est le fruit de ce processus d'amélioration et de modernisation des rapports entre le public et l'administration. Il n'est pas arrivé là aux hasards des calendriers électoraux et des politiques publiques, il est l'aboutissement d'une réflexion entamée depuis plusieurs années sur la nécessité de « codifier » les règles applicables à ces relations »⁴²⁷.

305. Cette politique générale de démocratisation administrative⁴²⁸ s'étend aux relations entre le fisc et les contribuables. Ainsi, la conciliation entre la lutte contre la fraude fiscale et le respect des acquis des contribuables en matière de contrôle et de contentieux fiscal est l'une des préoccupations majeures aussi bien des dirigeants politiques que de l'administration elle-même. Si l'objectif de cette dernière est d'assurer des rentrées budgétaires, elle ne doit pas ôter aux contribuables des garanties qui leur ont été « offertes » au fil des années. C'est une limite à ne pas franchir. Le procès est nécessairement l'un des terrains d'équilibre de la relation entre l'administration et le contribuable, et ce à travers des règles de procédure équitables mais plus particulièrement grâce aux règles de preuve. C'est exactement ce qu'exprime Richer dans sa thèse. « Pour être efficace, le droit de preuve doit concilier les exigences du rendement fiscal et de justice fiscale, c'est-à-dire permettre à l'administration de rectifier les impositions des dissimulateurs, mais aussi au contribuable loyal d'échapper à la surtaxation en pouvant se défendre utilement »⁴²⁹.

⁴²⁶ Nous citons à titre d'exemples le décret du 28 novembre 1983 concernant les relations entre l'administration et les usagers et la circulaire du 23 février 1989 relative au renouveau du service public

⁴²⁷ ESPAGNO-ABADIE (D), « Une histoire courte des relations entre l'administration et le public mise à la portée de tout le monde » *In Les relations entre le public et l'administration*, (Sous la dir. de SAUNIER, CROUZATIER-DURAND et ESPAGNO-LABADIE), Journal du Droit Administratif (JDA), 2016, Dossier 02, Version web. <http://www.journal-du-droit-administratif.fr/?p=833>

⁴²⁸ CHEVALLIER (J), « De l'administration démocratique à la démocratie administrative », RFAP 2011/1, p. 217-227. « Il s'agit de construire un nouveau modèle d'administration, une administration modernisée moins bureaucratique et plus démocratique ».

⁴²⁹ RICHER (D), *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op. cit. p.287.

306. La communication entre l'administration et les contribuables est facilitée par une information qui circule plus vite et par des moyens de communication plus efficaces. Cette même communication en dehors de tout procès est exigée lorsque l'administration et le contribuable ne trouvent aucun terrain d'entente et se retrouvent devant le tribunal. Or, au cours d'un procès, on ne peut communiquer qu'à travers des preuves, porteurs de la conviction de chacune des parties et peut-être dissidentes des allégations de l'autre. Il s'agit d'une administration efficace et réelle de la preuve, jouée par les parties et orchestrée par le juge. Ainsi, le procès se gagne ou se perd en fonction de la nature des moyens de preuve soumis par l'administration, la valeur probante qui leur est accordée par le texte et l'impact qu'elles ont sur l'intime conviction du juge. La présentation des moyens de preuve par chacune des parties, de leur propre initiative ou sur demande du juge, et les effets juridiques qui en émanent sont les composantes de l'étude de l'administration de la preuve. Entre le permis et l'interdit (Chapitre I) et le possible et l'impossible, les parties se trouvent devant une grille nuancée des moyens de preuve. Aussi voulue et épineuse que soit la recherche de la vérité et par conséquent la conviction du juge, la fin ne doit pas justifier pas les moyens. En outre, l'émergence de certaines exigences telles que le secret professionnel et d'autres obstacles inhérents au statut du contribuable est à l'origine d'un déséquilibre procédural inquiétant (Chapitre 2).

Chapitre I – Le permis et l’interdit en matière d’administration de la preuve fiscale

307. L’une des différences majeures entre le contentieux administratif et le contentieux civil réside dans l’étendue de l’admissibilité des moyens de preuve. Alors que la preuve civile est régie par le principe de la légalité des moyens de preuve, toutes les preuves sont « admissibles, sans hiérarchie »⁴³⁰ devant le juge administratif. Ce principe de la liberté de la preuve n’est pas sans limite. En droit fiscal, la loi n’est pas intervenue pour préciser les règles relatives à l’admissibilité de certains modes de preuve, en dépit de leur importance dans la détermination de la solution du litige ; ces règles étant d’une grande influence sur le cours du procès, ça aurait été d’une grande utilité que la loi intervienne apporter des précisions sur le droit de preuve en droit fiscal. La loi n’émet pas non plus des réserves quant à l’admissibilité de certains moyens de preuve. Ces réserves sont la conséquence des caractéristiques de la procédure contentieuse devant les juridictions administratives caractérisée par la liberté de la preuve et par l’écrit. « Devant les juridictions administratives, le système suivi pour la production de la preuve se rapproche davantage du système de la preuve morale que du système de la preuve légale. Il existe à cela deux raisons. D’une part, la loi ne prévoit généralement pas par quels procédés la preuve doit être administrée. Il faut donc considérer que c’est à la juridiction saisie qu’il appartient d’apprécier quels moyens de preuve sont susceptibles d’être reçus devant elle, ce qui revient à dire que tous les procédés de preuve sont admis. D’autre part, lorsqu’exceptionnellement la loi énumère les divers modes de preuve qui doivent être utilisés devant une juridiction donnée, elle n’établit pas entre eux une hiérarchie s’imposant au juge »⁴³¹.

308. Il n’y a aucun doute sur l’importance de l’écrit en tout système de preuve. L’écrit est une sorte d’assurance parce qu’il est le meilleur moyen pour refléter la volonté de celui qui l’a rédigé. C’est ce qui explique la réticence du droit fiscal à accepter les témoignages et les aveux comme preuves ; la parole suscite le doute. Cette réticence n’étant pas absolue ; il y a des cas où le témoignage et l’aveu sont admis en contentieux fiscal, sous réserve de conditions.

⁴³⁰ JEULAND (E), *Droit processuel général*, L.G.D.J., Lextenso Éditions, Domat Droit privé, 3^{ème} édition, Paris, 2014, p. 477.

⁴³¹ PACTET (P), *Essai d’une théorie de la preuve devant la juridiction administrative*, op. cit p. 136.

309. Le contradictoire, par contre, est l'expression d'une aspiration commune à une meilleure justice. Dans une société démocratique, nous ne pouvons imaginer que des faits soient reprochés à une personne, sans qu'il ait la possibilité d'en discuter devant un juge impartial. En outre, en droit fiscal, les enjeux sont encore plus importants ; les intérêts financiers des contribuables et de l'État sont souvent considérables. Si nous pouvons critiquer le caractère écrit d'une procédure ou bien son caractère inquisitoire en plaidant pour l'accusatoire, le contradictoire est sans aucun doute un principe irréprochable.

Section1- L'écrit : une limite à ne pas franchir en matière de preuve fiscale

310. Haïm évoquait « une sorte de sainte trinité de la procédure administrative, se caractérisant par la conjonction de trois caractères fondamentaux : elle est écrite, inquisitoire et contradictoire »⁴³². Le Code de procédures fiscales traite très clairement de cet aspect écrit de la procédure et des modes de preuve pour ce qui est des droits d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière. C'est ce que prévoit l'article R*195-1 du LPF selon lequel « En matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre et autres droits et taxes assimilés, les modes de preuve doivent être compatibles avec la procédure écrite ». Cette même disposition est reprise à l'article R 202-2 du LPF qui exige la compatibilité des modes de preuve avec le caractère écrit de la procédure devant le Tribunal de grande instance et la Cour d'appel. Par contre, pour ce qui est de l'écrit en matière de preuve devant le tribunal administratif, la Cour d'appel administrative et le Conseil d'État, le Code l'exige implicitement en évoquant l'application des règles de procédure administrative qui figurent au code de justice administrative.

311. Avant d'envisager l'étude de la preuve écrite en droit fiscal et les limites à son utilisation, il convient de définir ce que nous entendons par écrit, compte tenu de toutes les évolutions et les révolutions en matière d'écrit numérique. Nous n'avons pas pu trouver une définition de l'écrit dans les textes fiscaux ni même dans le Code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel. Par contre, une définition figure dans le Code civil (article 1316) selon lequel « la preuve littérale ou preuve par écrit résulte d'une suite de lettres, de caractères, de chiffres ou de tous autres signes ou symboles dotés d'une signification intelligible, quels que soient leur support et leurs modalités de transmission ». Cet article ne fait aucune distinction entre la nature du support, porteur de ces chiffres et

⁴³² HAIM (V), « L'écrit et le principe du contradictoire dans la procédure administrative contentieuse », A.J.D.A 1996, p. 715.

lettres. Toutefois, l'écrit numérique n'a la même valeur probante que l'écrit sur support papier que s'il réunit deux conditions : « il doit dûment identifier la personne dont il émane » et « il doit être établi et conservé dans des conditions de nature à en garantir l'intégrité ». La plus difficile de ces deux conditions est le procédé d'identification de la personne dont émane l'écrit numérique. Vu la dissociation entre l'information (le contenu) et le support (le contenant), ceci pourrait donner l'impression que l'écrit numérique est moins fiable que l'écrit sur support papier. Le seul moyen d'éviter cette confusion est d'apposer au support électronique une signature électronique, permettant d'identifier la personne dont il émane. La signature électronique est le fruit d'un procédé complexe d'identification. « Elle consiste en l'usage d'un procédé fiable d'identification garantissant son lien avec l'acte auquel elle s'attache. La fiabilité de ce procédé est présumée, jusqu'à preuve contraire, lorsque la signature électronique est créée, l'identité du signataire assurée et l'intégrité de l'acte garantie, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État »⁴³³. Les exigences de rapidité et d'économie de temps et d'argent expliquent le recours au support électronique. Le droit fiscal n'échappe pas à cette révolution en matière de preuve et utilise aussi le support électronique. En droit fiscal, l'usage du numérique est très abondant. Preuve en est l'usage des télédéclarations, obligatoires dans certains cas et des factures électroniques.

§1- L'écrit traditionnel

312. Le droit fiscal met en jeu des intérêts financiers ayant des répercussions sur le Trésor de l'État et aussi sur le patrimoine des particuliers et des professionnels. Il est normal, voire nécessaire d'assurer une certitude dans les relations entre l'administration et le contribuable et de veiller à ce qu'aucune ambiguïté ne soit présente lors du dialogue entre l'administration et le contribuable. Par l'écrit, tout doute est éliminé ; l'écrit est censé représenter la volonté et la pensée de celui dont il émane. Pour cela, l'écrit est exigé à tout moment de la procédure. En outre, il imprègne la procédure fiscale de sorte que certains modes de preuve tels que l'aveu et le témoignage se trouvent condamnés lorsqu'ils ne sont pas écrits.

⁴³³ Article 1316-4 du Code civil.

A- L'exigence de l'écrit à tout moment de la procédure

313. L'écrit est un dénominateur commun entre le droit administratif et le droit fiscal. La procédure fiscale est caractérisée par une confiance accrue aux preuves écrites. Par ailleurs, l'écrit ne se limite pas aux moyens de preuve mais se situe à tous les stades du débat entre l'administration et le fisc.

1- La production par écrit des requêtes et des mémoires en défense

314. Pour rappel, la juridiction administrative est compétente « en matière d'impôts directs, de taxes sur le chiffre d'affaires, ou de taxes assimilées et des litiges issus de contestations nées de la fixation des abonnements prévus à l'article 1700 du CGI pour les établissements soumis à l'impôt sur le spectacles, bien que celui-ci se rattache à la catégorie des contributions indirectes »⁴³⁴. Si l'instruction des instances devant les tribunaux administratifs est écrite et se fait par le juge lui-même, les parties doivent, elles aussi, produire des éléments sous forme d'écrit. Ces éléments constatent leurs argumentations et constituent les preuves appuyant leurs logiques. Devant le tribunal administratif, la requête est obligatoirement écrite. Elle contient non seulement les faits invoqués par le contribuable mais aussi son argumentation détaillée de ces faits et les motifs pour lesquels il trouve la position de l'administration fiscale injustifiée. Ainsi, il ne lui est pas interdit de s'appuyer sur l'avis des commissions consultatives afin de convaincre le juge. Sa preuve écrite figure au sein de sa requête, elle est formée par des citations de la loi, de la jurisprudence et de la doctrine administrative. Dans un autre sens, la défenderesse, qui devant le tribunal administratif est systématiquement l'administration, est obligée d'adresser un mémoire en défense, faute de quoi, elle acquiesce aux faits exposés dans les mémoires du requérant. Elle aussi est tenue de présenter par écrit ses modes de preuves. Les deux parties peuvent aussi se prévaloir de nouveaux moyens dans leurs mémoires en réplique selon l'article L. 199 C du LPF, devant les juridictions de premier et de second degré des deux ordres de juridictions. Cette exigence de l'écrit au cours de l'instance disparaît partiellement durant l'audience publique. En effet, tel que prévu à l'article R 732-1 du Code de justice administrative, exceptionnellement et au cours de l'audience, il est admis que le juge demande des éclaircissements à toute personne présente dont l'une des parties souhaiterait l'audition. Ce même article donne au juge le droit d'entendre les agents de l'administration compétents ou de les appeler devant lui pour lui fournir des explications. Il a été jugé que

⁴³⁴ LAMBERT (Th), *Contentieux fiscal*, Hachette supérieur, Fondamentaux droit, Paris, 2011, p. 13.

le droit de présenter des observations orales n'est donné qu'aux parties et leurs avocats et que le refus du juge d'entendre toute autre personne est sans influence sur la régularité du jugement attaqué⁴³⁵.

315. Devant la Cour administrative d'appel, l'introduction de l'instance est aussi écrite, sauf en matière d'urgence. L'exigence d'une requête motivée explique la nécessité du recours à l'écrit. La requête ne doit pas reprendre ce qui a été présenté devant le tribunal administratif, sous peine d'irrecevabilité. Les juges du tribunal administratif et les juges d'appel disposent des mêmes mécanismes de fonctionnement dans l'appréciation des moyens de preuve présentés par le contribuable.

316. Le Conseil d'État est le juge de droit. Il ne juge pas les faits. Il apprécie la qualification juridique des faits qui ont été évoqués devant le tribunal administratif et la Cour d'appel. Ainsi, il ne peut statuer sur de nouveaux moyens qui n'ont pas été soumis aux juges de fond. C'est ce qui ressort de l'article L 199 C du LPF. S'il paraît légitime de s'interroger sur la nature de la preuve, devant le juge judiciaire de l'impôt, selon qu'elle soit en conformité avec la nature de la juridiction ou bien avec la nature du contentieux, l'ambiguïté est vite dissipée par l'article R 202-2 du LPF selon lequel les modes de preuve devant le Tribunal de grande instance et la Cour d'appel doivent être compatibles avec le caractère écrit de l'instruction.

2- L'écrit en cours d'instance

317. La preuve fiscale est à mi-chemin du principe de liberté et du formalisme du droit fiscal. S'il est vrai qu'aucun formalisme n'est exigé en matière de preuve, une seule limite s'impose à ce postulat : l'écrit. L'administration et le contribuable peuvent défendre leur prise de position par tout moyen de preuve écrit. Tous les modes de preuve sont admis.

318. Lorsqu'il s'agit de preuve écrite, nous parlons donc de pièces portées à la conviction du juge en langue française. La langue est un élément indispensable pouvant affecter l'existence même de la pièce produite aux yeux du juge. D'abord, il convient de signaler qu'il est strictement interdit de produire des requêtes dans une langue autre que le français. C'est que qui ressort d'une jurisprudence du Conseil d'État⁴³⁶ ; que la requête soit produite

⁴³⁵ CE, 27 mars 1981, 8^{ème} et 9^{ème} ss-sect., RJF 6/81, comm. 633, p. 337.

⁴³⁶ CE, section, 22 novembre 1985, req. n° 65 105, M. Quillevère : Dr. fisc. 1986, n° 4, comm. 103

devant les instances judiciaires ou administratives, il faut qu'elle soit en français. Par contre, pour les pièces du dossier, il est possible de les produire dans une langue étrangère sous peine du défaut de vérification par le juge de leur contenu si leur traduction n'est pas produite. En effet, le juge n'est pas censé vérifier le contenu de pièces apportées en langue étrangère⁴³⁷ et qui ne sont pas traduits en français. Par contre, certaines pièces rédigées en anglais peuvent être prises en considération si aucune contestation concernant la traduction de la part de l'autre partie n'a eu lieu⁴³⁸. Ainsi, lorsqu'un contrat est rédigé en langue anglaise et que les deux parties s'accordent à donner un sens à leur contenu, le juge a la faculté de demander une traduction aux parties mais rien ne l'oblige à le faire. Devant une telle faculté, il serait ainsi préférable et conseillé aux parties de produire toutes les pièces du dossier en langue française ou leur traduction afin de s'assurer qu'elles seront prises en considération dans le jugement du juge et qu'il ne pourra pas les écarter sous motif du handicap de la langue.

319. En contentieux fiscal, il est un principe selon lequel aucune hiérarchie n'existe entre les pièces produites. Toutefois, nous constatons que dans l'esprit du juge la hiérarchie est établie selon l'authenticité de la pièce qui affecte sa valeur probante. La diversité des preuves est à la fois un avantage pour les parties qui peuvent par tout moyen justifier leur point de vue et un inconvénient pour le juge qui serait obligé d'étudier des pièces, de nature différente, pour former son intime conviction. Ces pièces peuvent être des actes authentiques, des actes sous seing privés, des actes judiciaires, des pièces d'état civil, des livres de commerce, des procès-verbaux, des registres portatifs, des titres de mouvement ou des certificats de décharge, des documents privés (correspondance notamment), des attestations écrites, des avis de réception postaux. Selon le commissaire de gouvernement Mandelkern « pour qu'une pièce soit justificative, il faut qu'elle revête, en quelque sorte, un caractère contradictoire, lequel suppose à son tour la réunion de deux conditions : la possibilité de recoupement avec les comptes ou la déclaration d'un tiers, l'existence d'une opposition d'intérêts, ou tout au moins, l'absence d'une convergence d'intérêts entre le contribuable et ce tiers »⁴³⁹.

⁴³⁷ CE, 10 juin 1998, req. n°188942, Bitton ; RJF 1998, n°10, 1073.

⁴³⁸ GOULARD (G), Concl. Sous CE, 15 décembre 2000, req. n° 194696, SA Polyclad Europe ; Dr. Fisc. 2001, n°16, p. 687.

⁴³⁹ CE, 24 avril 1974, req. n°84053, mentionné aux tables du recueil Lebon.
<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1968-PGP>

320. Un autre élément influençant l'authenticité des pièces produites, c'est leur date. La date procure au document une référence dans le temps afin de situer sa constitution par rapport au procès. Ainsi, les documents dotés d'une date certaine disposent d'une valeur probante sûre. Par rapport à la date des documents, nous pouvons constater deux attitudes différentes selon qu'on soit devant l'administration ou le juge. L'administration refuse de manière générale de prendre en compte un document dont la date est incertaine. Georges Latil juge ce comportement d'abusif parce que certains actes, bien que dépourvus de date incertaine, peuvent être situés dans la chronologie des faits contestés⁴⁴⁰. Par contre, le juge est plus souple en la matière ; il demande la production d'un autre moyen de preuve pour remplacer un document dont la date est incertaine. Grâce à la formalité de l'enregistrement, un document est doté d'une date certaine. L'enregistrement est la reproduction textuelle d'un acte ou la relation d'une opération juridique sur un registre tenu par un fonctionnaire public. En droit fiscal, l'enregistrement est « une formalité accomplie par le comptable de la DGFIP, selon des modalités variables, mais présentant le caractère commun de comporter à leur base une analyse, dont il est conservé trace ou non, d'événements juridiques, d'après les résultats de laquelle il est normalement perçu un impôt »⁴⁴¹. Ainsi, que l'acte ou la relation juridique soit obligatoirement soumis à cette formalité ou volontairement par la partie intéressée, le fait qu'il soit rédigé ou relaté devant un officier public lui confère une date certaine et ne crée pas de doute au sujet de sa survenance ni dans l'esprit de l'administration, ni dans celui du juge. En effet, grâce à l'enregistrement, le comportement abusif de l'administration peut être anéanti.

321. L'enregistrement n'est pas le plus souvent une condition de validité de l'acte ou de la relation juridique qu'il constate. Toutefois, quelques textes d'exception subordonnent la validité ou l'opposabilité de certains actes à leur enregistrement. L'article 635 du CGI en est un exemple. La relation entre l'enregistrement et la preuve est évidente. Dans l'administration de la preuve, le juge accorde une importance considérable aux formalités d'enregistrement exigées par la loi. Aux termes de l'article 1328 du Code civil, l'enregistrement donne date certaine aux actes sous seing privé à l'égard des tiers, c'est-à-dire des ayants cause à titre particulier des parties. Cette date est marquée par la date du décès de celui ou de l'un de ceux qui les ont souscrits ou du jour où leur substance est constatée dans les actes dressés par des officiers publics. Les actes sous seing privé sont des

⁴⁴⁰ LATIL (G), *Contentieux Fiscal, (Réclamations, Sursis de paiement, Recours juridictionnels, Modèles et formulaires)*, op. cit. n°306.

⁴⁴¹ BOI-ENR-DG-10-10-20131021 du 21 décembre 2013.
<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/874-PGP.html>.

actes rédigés par les particuliers, par opposition aux actes authentiques, reçus par un officier public agissant dans la limite de sa compétence avec les solennités requises (article 1317 du Code civil). Lorsque la formalité d'enregistrement est respectée, l'acte ne pose pas de problème et il demeure alors opposable aux tiers y compris l'administration. Mais le problème surgit lorsque l'acte n'a pas été enregistré à condition que la formalité de l'enregistrement ne soit qu'une condition pour son opposabilité et non pour la validité de l'acte. Dans ce dernier cas, la jurisprudence fiscale admet la preuve par tout moyen de l'acte. Telle a été sa position par rapport à la preuve d'un acte de cession de créance qui n'avait pas été enregistré⁴⁴².

322. En plus de la date certaine du document, certaines pièces ont une valeur probante plus forte que d'autres ce qui met en question le principe de la non hiérarchisation des moyens de preuve. Ainsi, est l'original par rapport à la copie. En matière de TVA, le droit fiscal est exigeant par rapport à la conservation des factures originales. Par application des deux articles L 102 B et L. 102 C du LPF, les pièces justificatives ouvrant droit à déduction en matière de taxes sur le chiffre d'affaires sont celles qui sont originelles, peu importe qu'elles soient sous forme papier ou électronique. Cette sévérité de traitement des copies pourrait être contestée notamment si la copie est la reproduction fidèle et durable de l'original, aux termes de l'article 1348 du Code civil. D'autant plus qu'actuellement, il existe des techniques et des machines capables de reproduire une copie identique à l'original, de telle sorte que la différenciation devient impossible. Mais pour éviter toute ambiguïté par rapport à la qualité du document produit (copie ou original), les contribuables sont invités à conserver l'original de leurs actes, pendant le délai légal prévu par la loi afin de les présenter, lorsqu'ils leur seront demandés, à l'administration ou au juge.

323. La date de l'écrit est importante non seulement parce que l'écrit doit avoir une date certaine ou exacte mais parce que cette même date permet de définir le moment de constitution de la preuve. Dans la logique même du contentieux, il serait inadmissible d'accepter qu'un document soit constitué après la survenance du litige parce que cela laisserait une plus grande marge de manœuvre à la partie concernée pour détourner la preuve. En droit fiscal, les preuves admises sont celles qui sont à la disposition de la partie avant l'opération de contrôle. La jurisprudence fiscale s'est penchée sur la question au sujet de la qualification en traitements et salaires d'une somme accordée à un joueur de football

⁴⁴² CE, 10e et 9e ss-sect., 24 juillet 2006, n° 256914, Sté Relais Auto du Fiumorbo ; Dr. Fisc. n° 47, 23 Novembre 2006, comm. 730

sous forme de prêt⁴⁴³. Cet arrêt a le mérite de résoudre plusieurs problèmes relatifs à l'administration de la preuve en matière fiscale. Alors que le requérant apporte l'inscription dans la comptabilité de son employeur de la somme en question comme un prêt, cette preuve n'est pas, du point de vue de l'administration, valable parce qu'elle conteste l'existence même d'un tel prêt. « L'inscription en comptabilité ne peut suppléer l'absence de contrat ayant une date certaine ». Ensuite, le fait de souscrire un nouveau contrat de prêt, ayant été soumis à la formalité de l'enregistrement, ne signifie pas qu'il y ait eu un contrat de prêt initial et ne permet pas de présumer la date certaine du soi-disant prêt initial. Enfin, même le remboursement du prêt ne pourrait être l'expression de l'application du contrat entre les parties parce qu'il est intervenu postérieurement aux opérations de contrôle, alors qu'il doit être « spontané » et « ne doit pas être dicté par aucune considération que la volonté d'honorer un engagement ». Cette position de la jurisprudence est une garantie contre les agissements des contribuables qui pourraient déguiser des suppléments de salaires, non déclarés, sous forme de prêts, lorsque suite à une opération de contrôle, ces sommes sont requalifiées en traitements et salaires. Mais elle pourrait aussi porter préjudice au contribuable de bonne foi qui a consenti un prêt, sans l'avoir soumis à la formalité de l'enregistrement et dont le remboursement était prévu à une date postérieure aux opérations de contrôle (éventuelles). Pour cela, l'exigence de l'écrit est elle-même exigeante. Il ne s'agit pas de n'importe quel écrit pour faire valoir ses dires. Cet arrêt est un exemple parmi tant d'autres sur la nécessité pour les contribuables d'adopter un comportement vigilant et de dater leurs actes de dates certaines, afin de ne pas tomber dans le piège de requalification par l'administration des actes accomplis.

3-Les cas particuliers de l'aveu et du témoignage

324. En application de la règle générale du contentieux administratif selon laquelle les modes de preuve doivent être compatibles avec la procédure écrite, l'aveu et le témoignage doivent être interdits comme modes de preuve, lorsqu'ils sont administrés oralement.

325. Selon la définition classique d'Aubry et Rau, l'aveu est une « déclaration par laquelle une personne reconnaît pour vrai et comme devant être tenu pour avéré à son égard, un fait de nature à produire contre elle des conséquences juridiques »⁴⁴⁴. Alors qu'en droit civil,

⁴⁴³ DUCHON-DORIS (J-C), Concl. Sous CAA Marseille, 9 mai 2001, req. n°97-287, Papin : Dr. Fisc. 2001, n° 22-23, 523.

⁴⁴⁴ GHESTIN (J), GOUBEAUX (G) et FABRE-MAGNAN (M), *Traité de droit civil*, L.G.D.J., 4^{ème} édition, Paris, 1994, p. 703 In AUBRY (Ch) et RAU (Ch.-F.), *Cours de droit civil français*, T.12, §751, p. 91

l'aveu peut être oral ou écrit, il ne peut émaner que d'un écrit en droit fiscal afin de produire des effets juridiques. L'aveu est « un acte comportant reconnaissance de la part du redevable » selon l'article L189 du LPF et « la déclaration par laquelle une personne reconnaît un fait de nature à produire à son détriment des conséquences juridiques », selon la doctrine administrative⁴⁴⁵. L'aveu tire sa force du fait qu'il assure un renversement de la preuve au profit de la personne adverse à celle dont il émane et qu'il fait donc foi contre la personne qui l'a fait.

326. Quant à la preuve testimoniale, elle se définit comme « celle qui résulte des déclarations faites par des personnes qui relatent ce qu'elles ont vu ou entendu »⁴⁴⁶. Rarement utilisée en droit fiscal, elle n'est pas prohibée complètement. Elle revêt le plus souvent la forme d'attestations ou de certificats écrits.

a-L'aveu en droit fiscal

327. L'aveu est un mode de preuve en droit civil soumis aux règles prescrites aux articles 1354, 1355 et 1356 du Code civil. Au contraire, en droit fiscal, l'allusion faite à l'aveu figure dans un article relatif à la prescription. Le plus souvent, ce sont les aveux émanant du contribuable qui sont les plus problématiques et la jurisprudence fiscale en est le témoin. Quant à l'administration, il est possible qu'elle admette la survenance de certains faits qui seront en faveur du contribuable ; ils seront pris ainsi en considération par le juge.

328. A l'instar du droit civil, le droit fiscal reconnaît aussi la division des aveux entre aveu judiciaire et aveu extra-judiciaire. La différence entre ces deux types d'aveu est, comme leur nom l'indique, que le premier doit être fait devant le juge, au cours de l'instance dans laquelle le fait avoué était en cause. Par contre, l'aveu extra-judiciaire est celui qui n'est pas émis devant le juge compétent en cours de l'instance devant laquelle le fait sur lequel il porte joue un rôle décisif dans le procès.

329. L'aveu « extra-contentieux » est celui qui se manifeste avant la mise en recouvrement de l'impôt ; dans ce cas, il a pour effet d'interrompre la prescription et de déclencher un nouveau délai durant lequel l'administration pourrait exercer son droit de reprise. C'est ce qui ressort de l'article 2240 du code civil selon lequel « la reconnaissance par le débiteur du droit de celui contre lequel il prescrivait interrompt le délai de prescription ». Il peut

⁴⁴⁵ BOI-CTX-DG-20-20-40-20120912

⁴⁴⁶ GHESTIN (J), GOUBEUX (G) et FABRE-MAGNAN (M), *Traité de droit civil, op. cit.* p. 694

s'agir soit d'une déclaration initiale ou rectificative déposée après la date limite de souscription mais avant l'expiration du droit de reprise, donnant ainsi à l'administration un nouveau droit de reprise afin de recouvrer sa créance.

330. La forme sous laquelle un aveu est identifié est généralement recherchée dans la jurisprudence relative à la prescription. Ainsi, il a par exemple été jugé qu'une déclaration rectificative de revenus souscrite par le contribuable, énonçant « sans ambiguïté », le montant d'une plus-value de cession de valeurs mobilières réalisée par celui-ci dans le cadre de son entreprise individuelle, emporte reconnaissance de la dette fiscale de l'intéressé et interrompt ainsi la prescription⁴⁴⁷. Dans un autre arrêt du Conseil d'État⁴⁴⁸, il a été jugé que l'aveu ne peut pas résulter uniquement de l'acceptation des notifications de redressements mais il doit être corroboré d'autres éléments. Selon le commissaire de gouvernement Fouquet, l'acceptation des notifications de redressements peut être due à divers motifs. Ainsi, cette acceptation à elle seule n'a pas la valeur probante d'un aveu écrit. Par contre, corroborée à la reconstitution par le contribuable de son chiffre d'affaires, elle se lève alors au grade d'un aveu. Cette reconstitution donne signification à l'acceptation des redressements effectués par voie de taxation d'office. La corroboration de l'acceptation de la proposition de rectification avec d'autres éléments est aussi illustrée dans un autre arrêt de la Cour d'appel de Bordeaux⁴⁴⁹. Peu importe la reconnaissance de dette servant comme aveu, elle est nécessairement écrite pour produire ses effets. Ainsi, il peut s'agir d'une simple lettre missive ou déclaration tardive par exemple, de tout acte du débiteur impliquant sans équivoque son aveu de la créance de l'administration (versement d'un acompte, demande de délais de paiement, pétition en remise de pénalités, demande de transaction, offre ou constitution de garanties, etc.). La diversité des documents attestant un aveu est souvent problématique pour les tribunaux qui, grâce à la casuistique en la matière, ont déduit un certain nombre de critères conditionnant l'admissibilité de l'aveu. Il faut qu'il y ait reconnaissance, intervenue sans ambiguïté, ni réserve, dans un acte intervenu régulièrement. Ainsi, il a été jugé qu'une déclaration d'impôts sur les sociétés souscrites sans réserve est un acte comportant reconnaissance de preuve⁴⁵⁰. Il est important de signaler que la déclaration dont il est question est celle qui est faite tardivement. En effet, celle

⁴⁴⁷ PIERRE 5J-L), Note sous CE, 9^{ème} et 10^{ème} ss-sect., 21 décembre 2007, n° 286397, Genin ; Procédures, avril 2008, comm. 133, p. 31

⁴⁴⁸ FOUQUET (O), Concl. Sous CE, 7^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 12 décembre 1990, req. n° 112.316 et 61.643, M. Dumas ; Dr. Fisc. 1991, n° 27, comm. 1388, p. 1060

⁴⁴⁹ CAA de Bordeaux, 2^{ème} ch ;, 26 déc 1994, req ; n° 92-651, M. Ducourneau, Dr. Fisc. 1995, n° 20, comm. 1101, p. 876

⁴⁵⁰ CE, Section, 12 février 1988, n° 50 368 : RJF 4/1988, n°409.

souscrite dans le délai légal ne peut être assimilé à un aveu parce qu'elle correspond à l'accomplissement par le contribuable de ses obligations fiscales. En effet, alors qu'il y a un aveu « toutes les fois que l'une des parties reconnaît elle-même comme exacte l'allégation dirigée contre elle par son adversaire »⁴⁵¹, « la déclaration ne peut être la manifestation d'un contentieux. Elle forme un acte initial à l'origine duquel aucune querelle n'a pu encore prendre connaissance »⁴⁵². D'autant plus que si le contenu de la déclaration ressemble à un aveu de la part du contribuable de sa soumission à un champ d'application donné ou bien de sa fortune ou du chiffre d'affaires de sa société, ce même contenu ne peut être utilisé contre lui et il incombe à l'administration de vérifier l'exactitude de ses allégations et de les contredire. C'est là la principale différence entre la déclaration et l'aveu. D'autant plus lorsque le contribuable procède à la souscription de sa déclaration, il contribue à l'établissement de la base d'imposition et n'avoue pas quelque chose qui puisse être utilisée contre lui. Il est censé faire preuve de bonne foi. Alors qu'un aveu implique l'existence d'un conflit ou d'un éventuel conflit, la déclaration fiscale est indépendante de tout conflit. Elle est même préliminaire à toute contestation mais il n'en demeure pas moins qu'elle en déclenche une.

331. L'aveu peut être « contentieux ». Il s'agit de l'aveu qui intervient volontairement ou involontairement lors d'une instance fiscale ou toute autre instance par le contribuable ; cet aveu concerne des omissions ou insuffisances imposition révélées par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse. C'est ce qui ressort de l'article L. 188 C du LPF selon lequel « *Même si les délais de reprise sont écoulés, 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* ». Cette révélation de la somme cachée au fisc expose le contribuable à un nouveau redressement et dans ce cas, la prescription ne joue pas en faveur du contribuable.

332. L'aveu « extra-contentieux » est un aveu indirect. Il n'émane pas vraiment de la personne concernée directement mais plutôt d'une instance juridictionnelle ou d'une réclamation contentieuse. La difficulté de l'aveu « extra-contentieux » est due

⁴⁵¹ DE LA MARDIÈRE (Ch), « La déclaration fiscale », RFFP 2000, n°71, p. 126 In PLANIOL (M), Traité élémentaire de droit civil, T.II, 4^{ème} édition, L.G.D.J., 1907, n°22.

⁴⁵² DE LA MARDIÈRE (Ch), « La déclaration fiscale », *op. cit.* p. 126.

principalement à une certaine confusion lorsque les omissions ou les insuffisances sont révélées lors d'une instance pénale. En effet, lorsque les informations relatives à des omissions ou insuffisances sont révélées sous la forme d'un aveu dans le cadre d'une instance fiscale, il n'y a pas de difficulté à reprocher de telles erreurs au contribuable. Comme l'explique le Professeur de La Martinière, « celui qui fait un procès à l'administration se doit d'être irréprochable »⁴⁵³. Alors qu'une difficulté apparaît lorsque ces informations sont portées à la connaissance de l'administration antérieurement à la saisine de l'instance pénale mais que l'administration ne relève le schéma de fraude mis en œuvre par le contribuable que quand l'instance pénale est en cours et ce afin de profiter du délai de prescription décennale. Dans ce cas précis, le Conseil d'État a interprété « rigoureusement »⁴⁵⁴ le dispositif législatif relatif au délai spécial de reprise. En effet, il a jugé que les informations dont disposait l'administration dans la note du 2 avril 1998 auraient permis à l'administration « *de procéder dans le délai normal de reprise, aux investigations nécessaires à la confirmation de surfacturations et à l'établissement des (...) insuffisances d'imposition* ». En effet, l'administration devait procéder au rehaussement des impositions dès qu'elle a pris connaissance des omissions et insuffisances et donc se voir appliquée le délai de reprise de droit commun. Elle ne pouvait pas se prévaloir d'un délai spécial de reprise en négligeant le fait qu'elle était au courant des omissions et insuffisances lorsqu'est intervenue l'instance devant les tribunaux ou la réclamation contentieuse qui est « l'élément générateur de la mise en œuvre de l'article L. 170 (actuellement L. 188 C) du L.P.F. Si l'aveu émane de la personne elle-même, il n'en est pas ainsi pour le témoignage.

b-Le témoignage, comme mode de preuve en droit fiscal

333. En application de la règle selon laquelle la procédure est écrite en droit fiscal⁴⁵⁵, le témoignage doit en principe être condamné devant le juge de l'impôt parce qu'il repose sur ce que le témoin a vu ou entendu. La parole n'a pas sa place devant ce juge à moins qu'elle soit matérialisée sous la forme d'attestations écrites. Le témoignage est le résultat « des déclarations faites par des personnes qui relatent ce qu'elles ont vu ou entendu »⁴⁵⁶ ; sa valeur probante peu sûre est due au fait que ces déclarations pourraient être mensongères.

⁴⁵³ DE LA MARTINIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal*, op. cit. p. 17.

⁴⁵⁴ PIERRE (J-L), Note. Sous CE, 3^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 29 avril 2009, n° 299949, M. et Mme. Aubry, Dr. Fisc. 2009, n°27, comm. 398, p. 43.

⁴⁵⁵ L'article R 195-1 du LPF a une portée générale et ne s'applique pas en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre et autres droits et taxes assimilés.

⁴⁵⁶ GHESTIN (J), GOUBEAUX (G) et FABRE-MAGNAN (M), *Traité de droit civil*, op. cit. p. 694

Il constitue un complément de la preuve écrite lorsque celle-ci est difficile et insuffisante et il pourrait la suppléer lorsqu'elle est impossible. Toutefois, si nous défendons l'idée de « procès équitable », « le contribuable à qui il incombe souvent de renverser les présomptions établies en faveur de l'administration, doit être autorisé à rapporter la preuve contraire par tous les moyens admissibles en droit commun, notamment par des témoignages »⁴⁵⁷. L'acceptation ou le refus du témoignage en droit fiscal est donc confronté au caractère écrit de la procédure et au respect de l'idée d'un procès équitable.

334. Par ailleurs, nous relevons dans la pratique des cas où la preuve ne peut être rapportée que par des témoins. Il s'agit notamment de certaines matières où la preuve semble être difficile à rapporter. Il en est par exemple de l'article R 195-1 du LPF qui autorise la preuve par témoins lorsqu'il s'agit des infractions relatives aux ventes publiques de meubles ou de l'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes. En outre, l'article L. 238 du CGI permet au contribuable de contester les procès-verbaux des agents de l'administration en matière de contributions indirectes en faisant entendre des témoins. Pour cela, il adresse au secrétariat-greffe une liste des témoins avec leurs noms, prénoms, profession et domicile dans le délai de trois jours francs à compter de l'audience au cours de laquelle le renvoi a été prononcé. Nous jugeons utile d'étudier les prises de position du juge par rapport à l'offre de preuve adressée par le contribuable. En effet, le juge n'est pas obligé d'accepter la demande de preuve, par tous les moyens, si son intime conviction lui permet d'affirmer, en se basant sur d'autres preuves que le prévenu n'est pas en mesure de contredire les faits consignés dans le procès-verbal⁴⁵⁸. Il n'est pas non plus tenu d'accepter l'offre de preuve lorsque le délit est établi par les aveux du prévenu et que ce dernier n'offre pour consolider sa demande que de simples allégations⁴⁵⁹. De même pour une offre de preuve faite pour la première fois devant le juge de second degré⁴⁶⁰.

335. Cette prohibition générale du témoignage en droit fiscal se trouve atténuée par l'exigence du témoignage sous la forme d'attestations écrites. En effet, les attestations écrites peuvent être un moyen de preuve admis par le juge lorsqu'elles réunissent un certain nombre de conditions : leur date doit être certaine, elles doivent être précises, elles doivent être nombreuses et enfin, elles doivent émaner de témoins crédibles. Les attestations doivent

⁴⁵⁷ FONTANEAU (P), « La preuve testimoniale en matière fiscale », *Revue de fiscalité européenne*, 1983, n°3, p. 21.

⁴⁵⁸ Crim. 7 août 1990, n° 89-84.419 : *Bull. crim.* n°299

⁴⁵⁹ Crim. 20 mars 1974 : *Bull. crim.* n° 119

⁴⁶⁰ *Crom.*, 17 février 1992, n° 91-82.112.

être rédigées à la même période des faits qu'elles décrivent. Des attestations rédigées trop longtemps après la période litigieuse n'ont pas une valeur probante très sûre⁴⁶¹. Elles doivent aussi décrire avec une très grande précision les faits litigieux de telle sorte qu'elles puissent écarter le doute de l'esprit du juge. Lorsqu'elles sont nombreuses et qu'elles émanent de témoins qui n'ont pas un lien familial ou professionnel ou amical avec le contribuable concerné, elles sont plus facilement acceptées par le juge.

336. L'article 202 est très clair sur les mentions contenues dans une attestation. « L'attestation contient la relation des faits auxquels son auteur a assisté ou qu'il a personnellement constatés. Elle mentionne les nom, prénoms, date et lieu de naissance, demeure et profession de son auteur ainsi que, s'il y a lieu, son lien de parenté ou d'alliance avec les parties, de subordination à leur égard, de collaboration ou de communauté d'intérêts avec elles. Elle indique en outre qu'elle est établie en vue de sa production en justice et que son auteur a connaissance qu'une fausse attestation de sa part l'expose à des sanctions pénales. L'attestation est écrite, datée et signée de la main de son auteur. Celui-ci doit lui annexer, en original ou en photocopie, tout document officiel justifiant de son identité et comportant sa signature ».

337. Toutefois, la pratique remet en cause parfois la théorie. Ainsi, il a été jugé⁴⁶² dans une affaire dans laquelle le contribuable, ayant subi une reconstitution de ses recettes suite à une vérification de comptabilité, avait produit un bon nombre d'attestations écrites pour défendre son point de vue. Toutefois, malgré leur nombre, ces attestations n'ont pas réussi à convaincre le juge parce que le vérificateur était en mesure de fournir des preuves plus solides et convaincantes. Ainsi, même nombreuses, ces attestations manquaient de fiabilité.

338. Si ce cas de jurisprudence révèle une certaine méfiance du juge à l'égard des attestations, il n'en demeure pas moins qu'elles soient le seul moyen de preuve dont dispose un contribuable souhaitant démontrer l'absence d'un débat oral et contradictoire. Une telle preuve ne peut être apportée qu'en faisant appel au témoignage de personnes ayant assisté au contrôle⁴⁶³.

⁴⁶¹ LAMARQUE (J), « A propos de la preuve : Trois questions dérangeantes », Dr. Fisc. 2007, n°23, p. 14.

⁴⁶² CE, 2 juillet 1986, req. n° 55961, Mercier : RJF 1986, n° 10, comm. 909 ; LPA 1986, n° 123, p. 7, concl. FOUQUET (O).

⁴⁶³ CE, 28 janvier 1987, req. n°48571 : RJF 1987, n°3, comm. 330.

339. Les attestations ne sont pas parmi les preuves les mieux acceptées en justice. Toutefois, elles peuvent avoir une valeur probante dans certains cas où aucune autre preuve ne pourrait être recueillie.

B - La preuve comptable : l'illustration la plus sûre de l'écrit

340. « Même si la comptabilité « offre » à la fiscalité ce qu'elle recherche, à savoir le résultat de l'entreprise (lequel constate son enrichissement ou son appauvrissement au terme d'un exercice), le droit fiscal marque son autonomie en retenant parfois des règles différentes pour des motifs qui lui sont propres : lutte contre l'évasion fiscale (par la théorie de l'acte anormal de gestion), ou mise en place d'un régime légal (avantages fiscaux dédiés à certaines entreprises ou à certaines dépenses) »⁴⁶⁴. Ces termes expliquent parfaitement la nature des relations intrinsèques entre la comptabilité et la fiscalité. En effet, peu importe le régime d'imposition (régime réel normal d'imposition applicable aux entreprises, régime simplifié applicable aux microentreprises, ou régime du versement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu dans le cadre du régime de l'autoentrepreneur), la tenue d'une comptabilité régulière est une obligation légale. C'est ce qui ressort de l'article L 123-12 du Code de commerce. Par conséquent, toute personne, physique ou morale, est obligée de « procéder à l'enregistrement comptable chronologique des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise, de contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise et finalement d'établir des comptes annuels (le bilan, le compte de résultat et une annexe) à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire ». En outre, l'article 110-1 du Plan comptable général, qui a valeur réglementaire, précise qu'il s'applique « à toute personne physique ou morale soumise à l'obligation légale d'établir des comptes annuels comprenant le bilan, le compte de résultat et une annexe (...) ».

341. Deux raisons sont à l'origine d'une bonne tenue de la comptabilité par le contribuable. La première est persuasive parce que la régularité de sa comptabilité lui confère un moyen de preuve qu'il pourra l'utiliser à son profit, alors qu'il l'a, lui-même, constituée. La deuxième est dissuasive parce qu'une mauvaise tenue de la comptabilité caractérisant un comportement volontaire de dissimulation d'une part des sommes sujettes à l'impôt est constitutif de l'élément matériel de l'infraction prévue à l'article 1741 du CGI, la fraude

⁴⁶⁴ BISSY de (A), « La sanction de la comptabilité par la fiscalité », Dr. Fisc. n°44, 2 novembre 2007, comm. 938, §2.

fiscale. La tenue d'une comptabilité est conditionnée par des règles exigeant la réunion de deux éléments lui conférant une valeur probatoire : la régularité formelle et la sincérité. A défaut d'une comptabilité régulière, l'administration fiscale ne manque pas de moyens pour reconstituer les recettes afin de déterminer de nouvelles bases d'imposition. De son côté, le contribuable est en mesure de contester la méthode de reconstitution et emporter un gain de cause devant le juge.

1- L'exigence d'une comptabilité générale à valeur probante

342. Au-delà du fait qu'une bonne tenue de la comptabilité permet la floraison des affaires, elle permet aussi d'éviter au contribuable de lourdes conséquences financières, au cas où il ne respecterait pas ses obligations comptables. En pouvant utiliser sa comptabilité régulière à son profit, le contribuable échappe à l'adage « nul ne peut se constituer preuve à soi-même »⁴⁶⁵.

343. Dans son article 120-1, le Plan comptable général définit ainsi la comptabilité : « La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture. La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité ». Définie ainsi, la comptabilité donne des informations sur les flux financiers produits par une entreprise. De façon générale, elle nous procure une vision précise de l'évolution de la valeur de l'entreprise en produisant deux documents importants : le bilan et le compte de résultat. En France, l'obligation de produire les livres comptables est commune à tous les commerçants. Ces

⁴⁶⁵ MOULY-GUILLEMAUD (C), « Sentence « nul ne peut se constituer de preuve à soi-même » ou le droit de la preuve à l'épreuve de l'unilatéralisme », RTD civ. 2007, n°2, p. 253. Selon cet auteur, cet adage est la résultante d'une « tautologie de son principe, simple répétition d'une impossibilité légale édictée ». Son analyse a le mérite d'être évoquée parce qu'il démontre le défaut du fondement légal explicite de la sentence « nul ne peut se constituer de titre à soi-même », devenue l'adage « nul ne peut se constituer de preuve à soi-même », dans un arrêt de la Chambre sociale de la Cour de cassation (Soc. 23 novembre 1972, Bull. civ. V, n°651). Son avis n'est pas unique. Au contraire, il est partagé par d'autres auteurs selon lesquels l'adage précité est « un principe non écrit, mais consacré par la jurisprudence et approuvé par la doctrine dans une large majorité » (AMMAR (D), « Preuve et vraisemblance, Contribution à l'étude de la preuve technologique », RTD civ. 1993, 499, p. 518 et HUET (J), « Formalisme et preuve en informatique et télématique : éléments de solution en matière de relations d'affaire continues ou de rapports contrats occasionnels », JCP Édition générale, 1989 I, p. 3406).

livres doivent réunir deux conditions pour que le commerçant puisse se prévaloir dans son dialogue avec l'administration fiscale : ils doivent être réguliers et sincères.

a- Une comptabilité régulière

344. Aux termes de l'article 1330 du Code civil, « les livres des marchands font preuve contre eux ; mais celui qui veut en tirer avantage ne peut les diviser en ce qu'ils contiennent de contraire à sa prétention ». Cette indivisibilité de la comptabilité atteste que la comptabilité est « avant tout un ensemble cohérent et que toute anomalie est a priori repérable car elle ne s'inscrit pas dans cette cohérence »⁴⁶⁶. Cette cohérence est assurée lorsque « les inscriptions sont détaillées et suivent une chronologie rigoureuse sur des livres cotés et paraphés »⁴⁶⁷. Par opposition à cette comptabilité tenue régulièrement ou conformément aux obligations prescrites par le Livre de commerce, nous retrouvons une comptabilité irrégulière à chaque fois qu'elle est « incomplète ou n'est pas correctement tenue, c'est-à-dire est entachée de négligences, erreurs ou lacunes de nature à la rendre impropre à justifier les résultats déclarés »⁴⁶⁸. La régularité de la comptabilité est une condition de forme. C'est la conformité de la comptabilité aux exigences du Code de commerce pour que le contribuable commerçant puisse bénéficier des prescriptions de l'article L 123-23 du Code, selon lesquelles « la comptabilité régulièrement tenue peut être admise en justice pour faire preuve entre commerçants pour fait de commerce. Si elle a été irrégulièrement tenue, elle ne peut être invoquée par son auteur à son profit ».

345. Bien que le droit commercial ait établi la valeur probante de la comptabilité régulière entre les commerçants pour les faits de commerce, aucun texte ne détermine la valeur entre l'administration fiscale et le contribuable commerçant. Toutefois, il n'y a pas de doute que l'administration accorde une attention particulière aux livres comptables tenus par le contribuable et le juge ne se prive pas d'accorder une valeur probante à la comptabilité régulière. Moins il y a de doute sur la régularité de la comptabilité, plus sa valeur probante est grande. Si la comptabilité irrégulière est une comptabilité qui ne peut pas jouer en faveur de celui dont elle émane parce que ce serait comme l'inciter à fausser sa comptabilité et à l'utiliser ensuite comme moyen de preuve, elle pourrait au contraire être invoquée par la

⁴⁶⁶ DUBOIS (J), Note sous CAA Marseille, 3^{ème} chambre, 13 avril 2012, n° 09MA01619, SARL ELVO : Dr. Fisc. n° 45, 8 Novembre 2012, comm. 509

⁴⁶⁷ *Ibidem*

⁴⁶⁸ Bulletin officiel des impôts, Direction générale des finances publiques, 13 L-9-08, n°105 du 18 décembre 2008 : <http://www11.minefi.gouv.fr/boi/boi2008/13rcpub/textes/131908/131908.pdf>

partie adverse, en l'occurrence l'administration⁴⁶⁹ qui doit être contredit par l'administration. Ainsi, il faudra recueillir des exemples de la jurisprudence fiscale traitant d'irrégularités comptables pour comprendre la régularité de la comptabilité.

346. La jurisprudence révèle la nature des erreurs qui pourraient entachées la comptabilité d'irrégularité. La nature et la gravité des erreurs commises est le critère du jugement porté par l'administration ou le juge sur la valeur de la comptabilité. Ainsi, des erreurs banales qui ne remettent pas en cause l'obligation légale de la bonne tenue des livres de commerce n'auraient aucun effet sur le jugement de l'administration, ni le juge. C'est ce qui ressort d'un arrêt du Conseil d'État⁴⁷⁰ dans lequel il a été procédé à l'analyse de deux livres de commerce, le livre-journal et le livre d'inventaire. Bien que le livre-journal n'ait pas été conforme aux exigences légales (pas d'enregistrement jour par jour des opérations de l'entreprise, ni même une récapitulation au moins mensuellement des totaux de ces opérations), il ne fut pas rejeté par le juge parce que le contribuable disposait de livres-journaux auxiliaires) qui retraçaient complètement et dans les détails les opérations de l'entreprise et se substituaient donc au livre-journal de base. Il n'y a pas de doute qu'un livre-journal unique serait une meilleure preuve que plusieurs détenus de manière détachée. Toutefois, l'importance était accordée dans cette affaire au contenu des livres, abstraction faite du contenant. Ce même arrêt est révélateur d'une autre anomalie au niveau de la tenue du livre d'inventaire. L'absence même du livre d'inventaire n'est pas en mesure d'entacher d'irrégularité la comptabilité en question, du moment que « les inventaires ont été régulièrement établis et n'ont pas fait l'objet de critiques sérieuses »⁴⁷¹ Cet arrêt marque un certain libéralisme du juge fiscal dans l'appréciation des preuves comptables parce que désormais « une comptabilité peut n'être pas régulière en la forme mais être néanmoins jugée probante »⁴⁷². Cette position du juge est satisfaisante parce que la rigidité dans l'interprétation de la tenue livres de commerce ne peut être un bon moyen pour aboutir à une bonne analyse de la régularité de la comptabilité. Le contenu de ces livres importe plus que la forme du contenant.

⁴⁶⁹ CE, 27 mars 1995, n°117667, 9^{ème} et 8^{ème} ss-sect., Fabre : RJF 5/95, n°642 : « la circonstance que la comptabilité de M. Fabre avait été regardée comme non probante ne faisait pas obstacle à ce que des éléments tirés de cette comptabilité soient retenus pour opérer des redressements ».

⁴⁷⁰ CE, Ass. Plén., 7 novembre 1975, req. n° 90786 : Dr. Fisc., n°11, comm ; 420, p. 319

⁴⁷¹ *Ibidem*

⁴⁷² LATOURNERIE (M.-A), Concl. Sous CE, Ass. Plén., 7 novembre 1975, req. n° 90786 : Dr. Fisc., n°11, comm ; 420, p. 318

347. N'est pas une grave irrégularité le fait que le détail des recettes d'un restaurant ait été enregistré au jour le jour sur un brouillard de caisse qui ne présente pas d'anomalies. Selon le Conseil d'État, cette pièce suffit à justifier les recettes comptabilisées même s'il n'y a pas un double des notes remises aux clients⁴⁷³. De même pour un livre de caisse tenu sur des feuilles volantes mais où la comptabilité a été récapitulée sur un registre « cousu et coté et où chaque règlement sur le livre de caisse et sur le livre de banque a été individualisé⁴⁷⁴ et pour un brouillard de caisse tenu sur des feuilles volantes mais reporté par décalque sur un livre de caisse coté et paraphé⁴⁷⁵. Le caractère non obligatoire de la tenue de ce livre justifie principalement de telles décisions.

348. Par contre, des lacunes graves montrant des comportements inappropriés des commerçants ont pour conséquence de retirer à la comptabilité toute valeur probante. Il a ainsi été jugé que des irrégularités graves peuvent résulter de l'existence de graves minorations de recettes, comportement qui correspond à un manquement délibéré du contribuable à ses obligations légales. Dans un arrêt du Conseil d'État, il a été jugé que de graves minorations ont été établies à l'occasion de travaux divers effectués pour le compte de divers clients sans que les factures correspondantes aient été établies et qu'en outre divers documents annexes -tels que bordereaux de livraison et carnets de clients- sont absents⁴⁷⁶. Dans un autre arrêt⁴⁷⁷, le conseil d'État a donné droit à l'administration dans son rejet de la comptabilité sous prétexte du défaut de son caractère probant parce que le contribuable n'a pas pu établir le détail des recettes et non seulement parce que ce dernier comptabilisait globalement en fin de journée les recettes tirées de l'exploitation de son commerce ; un autre cas. Nous pourrions déduire à la suite de ces diverses jurisprudences que le Conseil d'État n'a pas une position excessive par rapport aux formalités exigées dans la tenue des livres de commerce. Il est évident que le respect des formalités exigées par le Code de commerce ne fait qu'accentuer leur valeur probante. Toutefois, à défaut de ce respect, le Conseil d'État fait preuve d'intelligence et ne se limite pas à un jugement de forme. Le fond est aussi important et est souvent le motif du rejet de la comptabilité. D'autres exemples de jurisprudence montrent que le juge peut être parfois moins libéral et rejeter entièrement une comptabilité caractérisée par une caisse dont la situation est créditrice au cours de deux

⁴⁷³ CE, 9^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 26 février 1988, n° 59.670-59.671 : RJF 5/88, comm. 643

⁴⁷⁴ CE, 8^e et 9^e ss-sect., 30 janv. 1987, n° 51419 : Dr. fisc. 1987, n° 28, comm. 1329

⁴⁷⁵ Conseil d'État, 9^{ème} et 7^{ème} ss-sect., 5 février 1988, req. n. 50.580, M. Dumoulin : Dr. Fisc. n° 24, 15 Juin 1988, comm. 1209

⁴⁷⁶ CE, arrêt du 18 avril 1966, req. n° 63762

⁴⁷⁷ CE, 9^{ème} et 10^{ème} ss-sect., 19 mars 2001, n°197352, numéro JurisData : 2001-061982, Publié aux tables du Recueil Lebon

années consécutives⁴⁷⁸. Le moment choisi pour présenter les livres de commerce est indispensable dans la procédure de contrôle et peut jouer en faveur du contribuable.

349. En plus du cas des irrégularités qui peuvent fausser la valeur probante de la comptabilité, une comptabilité qui ne reflète pas la réalité des opérations réalisées, donc qui n'est pas sincère est aussi à l'origine de reconstitution des recettes. La sincérité est la deuxième caractéristique d'une comptabilité à valeur probante.

b- Une comptabilité sincère.

350. Bien que le seul critère de régularité ne soit pas suffisant pour attribuer une valeur probante à la comptabilité, il est créateur d'une présomption de sincérité en faveur du contribuable. Il appartient donc à l'administration de prouver que la comptabilité n'est pas sincère bien que régulière en la forme. La comptabilité ne doit pas se contenter de respecter les exigences formelles établies par le Code de commerce, elle doit aussi refléter dans ses écritures l'exactitude des opérations réalisées au cours d'un exercice. Selon le Plan comptable général, la sincérité est la traduction de la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés (article 120-2).

351. La sincérité des comptes reflète la bonne foi de l'exploitant de l'entreprise parce qu'elle implique que ce dernier ne cherche pas « à dissimuler des éléments, à masquer des faits encore à évaluer de manière biaisée des prévisions de recettes ou de charges »⁴⁷⁹. Tenu par cette obligation de sincérité, l'exploitant doit s'assurer par exemple que les provisions ne soient pas sous-évaluées afin de dissimuler des créances douteuses de son entreprise et donner ainsi une image positive de sa santé financière, ou bien même que toutes les opérations soient comptabilisées afin que la comptabilité reflète réellement la nature des opérations faites au cours de l'exercice. Par conséquent, son obligation n'est pas limitée à une exigence formelle de conformité aux règles comptables. A défaut de respect de l'obligation de sincérité, l'administration est en droit de rejeter une comptabilité régulière en la forme et appuyée de justifications apparemment suffisantes « lorsque des

⁴⁷⁸ FABRE, Concl. Sous CE 31 janvier 1979, req. n° 7408 : Dr. Fisc. 1979, n°44, comm. N°2152, p. 1189

⁴⁷⁹ Rapport d'information n° 37 (2000-2001) de M. Alain LAMBERT, fait au nom de la commission des finances, déposé le 19 octobre 2000, Etude menée sur la réforme de l'ordonnance organique n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, <http://www.senat.fr/rap/r00-037/r00-037.html>

présomptions précises et concordantes permettent d'en contester la sincérité et de soutenir que le bénéfice déclaré est inférieur au bénéfice effectivement réalisé »⁴⁸⁰.

352. La méthode du pourcentage de bénéfice brut consiste pour le vérificateur, à partir de données comptables ou de pièces justificatives, à déterminer la marge bénéficiaire réalisée par l'exploitant en comparant les prix d'achat ou de revient aux prix de vente pratiqués au sein de l'entreprise ; une fois fixé, le service affectera aux achats revendus (achats de l'exercice + stock d'entrée – stock final), ce coefficient pour obtenir le montant des ventes (TTC ou HT) au titre d'une année⁴⁸¹. Définie comme telle, cette méthode paraît fiable parce qu'elle repose sur des données et documents de l'entreprise, des éléments objectifs. Mais ce qui remet en cause cette fiabilité c'est que ces éléments objectifs sont dépendants de facteurs, dont l'entreprise n'est pas nécessairement responsable, tels que des facteurs circonstanciels, des facteurs commerciaux ou techniques. Ces différents facteurs peuvent fausser l'appréciation faite par le vérificateur. En effet, un rejet de la comptabilité peut être valablement fondé sur le fait que le pourcentage de bénéfice brut, tel qu'il résulte de la comptabilité, est différent de celui obtenu en comparant systématiquement dans l'entreprise elle-même, les prix d'achat et les prix de vente de marchandises déterminées⁴⁸². Le vérificateur procède d'abord au calcul du bénéfice brut tel qu'il résulte des documents comptables en établissant la différence entre le prix d'achat et le prix de vente des marchandises, indiqués dans la comptabilité. Ensuite, il calcule ce même taux pour les marchandises les plus vendus et leurs prix d'achat, à partir de la comptabilité des fournisseurs. Au cas où il constate une énorme différence entre les deux taux, cela lui permet de prouver que la comptabilité n'est pas sincère⁴⁸³. De son côté, le contribuable pourra combattre cette démonstration en avançant que sa comptabilité est régulière⁴⁸⁴.

353. L'autre type d'indices est plus contestable parce qu'il repose sur une étude qualitative qui ne reflète pas véritablement l'insincérité de la comptabilité dans les cas où le patrimoine

⁴⁸⁰ BOI-CF-IOR-10-20-20120912 du 12 septembre 2012. <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4298-PGP.html>

⁴⁸¹ « Rectification d'office. Reconstitution des bases imposables et preuve du caractère exagéré des impositions », Étude, Bulletin fiscal de Francis Lefebvre 3/84, p. 125.

⁴⁸² CE, 14 mai 1975, req. n° 91518.

⁴⁸³ CE, 7^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 10 mars 1976, mentionné aux tables du Recueil Lebon. <http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000007615352&fastReqId=35015507&fastPos=5>

Pour concrétiser la méthode de comparaison expliquée ci-haut, le vérificateur dans cette affaire a recherché l'écart qui sépare le taux de bénéfice brut ressortant des documents comptables et un taux théorique reconstitué par l'administration à partir d'une comparaison entre le prix de certains menus et le montant des achats de produits consommés pour la confection des plats proposés dans ces menus.

⁴⁸⁴ LAPRADE (M), Concl. Sous CE, 6 avril 19887, req. n° 40963 : Dr. Fisc. 1987, n°39, comm. 1662.

de l'exploitant et de l'entreprise sont distincts. Le train de vie ou l'enrichissement de l'exploitant consiste à comparer le taux d'enrichissement de l'exploitant de l'entreprise et de ses associés avec le taux d'augmentation du chiffre d'affaires déclarés par l'entreprise durant la même période. Il est souvent associé à une comptabilité irrégulière en la forme. Mais même si ce n'est pas le cas, il constitue un indice révélateur de l'insincérité de la comptabilité, notamment lorsque la différence constatée entre l'augmentation du patrimoine de l'exploitant et le montant des bénéfices déclarés est très importantes, les bénéfices déclarés représentent moins du dixième de l'enrichissement⁴⁸⁵.

354. La méthode de l'enrichissement de l'exploitant ou de son train de vie est fort contestable parce qu'elle repose sur des interprétations subjectives. Elle nécessite d'abord le préalable que la comptabilité ne soit pas régulière en sa forme, ensuite, qu'il y ait une confusion entre le patrimoine de l'entreprise et celui de son exploitant. En principe, elle n'est valable que pour les sociétés de personnes et les entreprises individuelles parce que dans ces sociétés il y a une confusion entre le patrimoine de l'exploitant et celui de l'entreprise. Toutefois, pour les personnes morales, l'administration ne peut pas utiliser l'enrichissement personnel du ou des dirigeants pour reconstituer les bases d'imposition à moins qu'il y ait des « circonstances précises et concordantes tirées du fonctionnement même de l'entreprise de nature à établir que l'enrichissement du gérant révèle l'existence de recettes dissimulées »⁴⁸⁶.

355. Face à la reconstitution des bases d'imposition, la bataille n'est pas finie pour le contribuable. Il pourra toujours contester la méthode de reconstitution en critiquant celle qui a été employée ou en proposant une autre méthode, plus précise que celle employée par l'administration.

2 - La contestation de l'exagération des nouvelles bases d'imposition

356. Peu importe la méthode utilisée par l'administration, le contribuable n'est pas dépourvu de moyens pour faire face à la prérogative de reconstitution des recettes. Ces moyens lui ont été conférés progressivement par la jurisprudence du Conseil d'État. Suite à un arrêt du Conseil d'État du 19 décembre 1973⁴⁸⁷, le contribuable auquel l'administration est tenue

⁴⁸⁵ CE, 27 octobre 1952, req. n°12642, RO. P. 107 : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4298-PGP.html>

⁴⁸⁶ VERNY (J-F), « Reconstitution par l'administration de la base d'imposition d'une société et preuve contraire à la charge du contribuable », Comm. Sous CE, Ass. Plén., 13 juillet 1979, RJF 9/79, comm. 500, p. 271.

⁴⁸⁷ LATOURNERIE, Concl. Sous CE, 19 décembre 1973, n°87.649 : Dr. Fisc. n°11, 1974, comm. 314.

de faire connaître, au moins devant le juge de l'impôt, sa méthode de reconstitution de l'assiette de l'impôt, peut critiquer la méthode de l'administration, soit en démontrant que celle-ci aboutit, au moins sur certains points et pour un certain montant, à une exagération des bases d'imposition, soit encore en soumettant au juge une nouvelle méthode d'évaluation, plus précise que celle de l'administration. Alors qu'auparavant, ce dernier était tenu de prouver le chiffre exact qui a dû être retenu, il peut désormais se contenter de prouver, partiellement ou totalement, le caractère erroné de la méthode suivie par l'administration.

357. Il ne s'agit pas d'un exercice facile pour le contribuable. Toutefois, cela n'est pas impossible. Il peut ainsi recourir à des éléments de sa comptabilité qui n'ont pas été contestés par l'administration, voire même à des preuves extracomptables. Concrètement, le contribuable a le choix de démontrer que la reconstitution a été viciée ou sommaire.

358. Dans la continuité de sa jurisprudence de 1973, le Conseil d'État a jugé dans l'affaire SARL Société Hôtelière Castel-Cap⁴⁸⁸ que la circonstance selon laquelle le gérant de l'entreprise a contracté des prêts d'un montant faible pour financer des travaux ayant profité à l'entreprise ne suffit pas à établir qu'il y a eu une confusion entre son patrimoine et celui de la société. Cette circonstance à elle seule n'est pas, comme le confirme une jurisprudence constante du Conseil d'État, révélatrice « d'indices précis et concordants tirés du fonctionnement même de la société pouvant conduire à estimer que l'enrichissement du gérant révèle l'existence de recettes dissimulées de la société ».

359. Quant à la méthode excessivement sommaire, « c'est celle qui, à raison d'un contrôle trop vite fait, retient des critères théoriques ou arbitraires, ne tenant pas compte des données propres à l'exploitation »⁴⁸⁹. Nous pouvons aussi ajouter que ces données, parce qu'elles n'ont pas été prises en compte, ont provoqué une incidence défavorable sur l'évaluation des recettes. Ne peut être considérée excessivement sommaire la méthode qui ne prend pas en considération certains éléments de l'exploitation du moment que ces derniers n'ont aucun effet sur le montant des recettes. Un arrêt⁴⁹⁰ relatif au domaine de la restauration nous permet de bien comprendre les critères d'une méthode excessivement sommaire et la contestation apportée par le contribuable proposant une autre méthode. Ainsi, le fait que

⁴⁸⁸ CE, 13 juillet 1979, req. n°13.374, Dr. Fisc. n°4, 1980, comm. 191, p. 109.

⁴⁸⁹ DE LA MARDIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal*, op. cit. p. 28.

⁴⁹⁰ CAA Nancy, 2^{ème} chambre, 5 décembre 1991, req. n° 89-264, SARL Restaurant Landhof : Dr. Fisc. n° 8, 23 Février 1994, comm. 377.

l'administration ait procédé à un dépouillement complet des achats d'un restaurant sur 4 mois et non sur toute la période vérifiée afin de déterminer la ventilation des achats entre les divers taux de TVA dont ils relevaient est sans incidence dès lors que les conditions d'exploitation n'ont pas été modifiées au cours de ladite période. De même, la circonstance que l'Administration ait établi les coefficients de bénéfice brut en comparant les prix figurant sur la carte en vigueur depuis le 1er mai 1981 aux factures d'achat d'août 1980 et du 1er trimestre 1981 est sans incidence dès lors qu'il n'y avait pas de cartes de menus pour la période vérifiée et que la société n'apporte pas la preuve que cette méthode aurait eu une incidence défavorable sur l'évaluation des recettes. Le contribuable qui conteste une telle méthode de reconstitution en proposant une autre basée sur les mêmes éléments retenus par l'administration n'est pas considéré comme apportant la preuve de ladite méthode et par conséquent ne peut pas prévaloir de l'exagération des bases d'imposition.

360. En plus de ces deux alternatives de contestation des méthodes de reconstitution de recettes à savoir adresser une critique à la méthode utilisée ou proposer une autre, plus efficace et précise, le contribuable peut aussi avoir recours à sa comptabilité analytique pour justifier les lacunes de sa comptabilité et fournir des éléments de preuve supplémentaires. Il n'y a aucun texte de portée générale qui rend sa tenue obligatoire, ni même un texte du CGI qui oblige les entreprises à en disposer. Toutefois, si le contribuable décide d'en disposer, il est obligé de la communiquer aux agents de l'administration conformément à l'article 268, I, 4^o du CGI et à l'article L. 85 du LPF. S'il est vrai que la comptabilité analytique n'est pas obligatoire, elle constitue dans certains cas un moyen de défense contre la méthode de reconstitution des recettes.

361. Tel a été le cas à l'occasion d'un arrêt du Conseil d'État du 28 juin 1989⁴⁹¹. Dans cette affaire, il s'agissait de savoir si dans le cadre de la reconstitution des recettes d'une entreprise artisanale, l'administration est fondée à considérer que le montant des heures facturées aux clients doit correspondre à celui des heures payées aux ouvriers. Après avoir déclaré la comptabilité de M. Kut comme irrégulière, l'administration procède à une reconstitution de ses recettes en utilisant la méthode classique qui consiste, à partir des investigations effectuées sur place, à appliquer le rapport constaté entre, le prix de revient horaire de la main-d'oeuvre et le prix horaire facturé aux clients. Elle finit par conclure que le décalage manifeste entre le nombre d'heures travaillées et celui des heures facturées

⁴⁹¹ CE, 28 juin 1989, req. n° 55.333 et 55.334 : Dr. Fisc. n° 49, 6 Décembre 1989, comm. 2331

montre que M. Kut a engagé ses ouvriers à titre personnel ou que ses ouvriers ont travaillé au noir. Cette hypothèse n'est pas erronée mais manque de preuve de la part de l'administration, notamment qu'un élément de la comptabilité analytique de M. Kut finit par en mettre un terme. En effet, les cahiers des heures de travail détenus par les ouvriers prouvent l'argumentation de M. Kut, selon laquelle une partie des heures travaillées correspond à des heures passées à la livraison, l'installation et la vérification chez les clients des appareils vendus, et celles consacrées à des travaux effectués en atelier ou encore de celles consacrées par lui-même à l'exercice de sa responsabilité technique.

362. Il n'en demeure pas moins que la comptabilité analytique n'est pas toujours favorable au contribuable. Parfois, elle pourrait être utilisée à l'encontre du contribuable. Au contraire, il pourra se voir utiliser des éléments de cette comptabilité à son encontre. Pour cela, le seul contribuable qui est en mesure de profiter des éléments de sa comptabilité analytique est celui dont la comptabilité générale est correcte et irréprochable.

363. Le terrain des reconstitutions des recettes est l'un des plus favorables à un jeu mutuel de preuves entre le contribuable et l'administration. Il serait difficile de juger laquelle des deux parties dispose des moyens les plus sûrs pour convaincre le juge. Mais ce qui est indiscutable est que ce débat ne pourra pas avoir lieu lorsque le contribuable respecte ses obligations comptables formelles et n'essaie pas de dissimuler les recettes de son entreprise. Dans ce cas, l'administration ne pourra rien lui reprocher en dépit de quelques lacunes banales dans sa comptabilité.

§2 – L'écrit électronique

364. L'intitulé « écrit électronique » pourrait paraître inadéquat dans une étude de preuve en droit fiscal. Peut-être, parce que qui dit « écrit » dit un support matériel alors que « électronique » est le qualificatif attribuée à toute chose relative aux électrons c'est à dire à des particules qui ne sont pas visibles à l'œil nu, d'où une incompatibilité de coalition entre ces deux termes. Ou peut-être aussi parce que comme l'explique très clairement le professeur Lucas De Leyssac, « la raison tient à l'incompatibilité entre la civilisation cybernétique _ dématérialisée ou même virtuelle _ et la tradition juridique française qui repose, en matière de preuve, sur la prévalence d'un support matériel : l'écrit »⁴⁹². Il est

⁴⁹² LUCAS DE LEYSSAC (C), « Le droit fondamental de la preuve, l'informatique et la télématique », LPA, 29 mai 1996, n°65, p. 3.

évident qu'aucune incohérence ne puisse être reprochée à ces deux arguments. Toutefois, ils n'empêchent pas que la preuve électronique est désormais omniprésente dans le droit de la preuve fiscale. Les comptabilités informatisées et les factures électroniques en sont la preuve.

365. Nous pouvons nous réjouir d'une telle avancée dans les modes de preuve parce que l'écrit électronique dispose d'un bon nombre d'avantages. D'abord, il évite d'encombrer les bureaux de l'administration et du contribuable ; les dossiers pouvant ainsi être conservés sous une forme très réduite, sans que leur contenu ne soit affecté (si les règles de conservation et d'archivage étaient bien suivies). En outre, il facilite le travail du vérificateur lors des opérations de contrôle. Ce dernier pourra étudier les documents sur place ou dans les locaux de l'administration, afin de procéder à son contrôle, avec la même efficacité et perspicacité qui caractérise le contrôle des documents sur support papier, sans gêner le cours normal du fonctionnement de l'entreprise. Finalement, l'écrit électronique est compatible avec l'écologie parce qu'il permet de réduire la consommation de papiers. Ces avantages ne peuvent être mis en place que si le contribuable se conforme aux règles comptables et fiscales, susceptibles d'organiser la conservation, en termes de durée et de méthode, et l'archivage de ces documents. En effet, divers incidents pourraient entacher l'écrit électronique de désuétude ; le logiciel utilisé ne permet plus d'exploiter les données ou bien le vérificateur doute que le contenu du document ait été modifié.

366. Afin de dissiper toutes ces hésitations relatives à la valeur de l'écrit électronique, le législateur l'a doté d'une valeur probatoire conditionnée, et ce en dépit du détachement matériel entre l'information et le support, c'est-à-dire le contenu et le contenant. En vertu de la loi n°20006230 du 13 mars 2000 portant adaptation du droit de la preuve aux technologies de l'information et relative à la signature électronique⁴⁹³, l'écrit numérique a la même valeur probante que le support papier. Depuis 2000, le Code civil stipule dans son article 1316-1 que « l'écrit sous forme électronique est admis en preuve au même titre que l'écrit sur support papier, sous réserve que puisse être dûment identifiée la personne dont il émane et qu'il soit établi et conservé dans des conditions de nature à en garantir l'intégrité ». C'est une stipulation expresse éliminant tout doute sur la valeur probatoire de l'écrit électronique bien qu'elle soumette sa valeur à deux conditions cumulées. Le juge est

⁴⁹³ Loi n°20006230 du 13 mars 2000 portant adaptation du droit de la preuve aux technologies de l'information et relative à la signature électronique.

http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=E92F81386D4E946C370B1002522BCF02.tpdila18v_3?cidTexte=JORFTEXT000000399095&dateTexte=20150526

désormais tenu de vérifier avec la même attention les documents sur support électronique que sur support papier. De même, l'administration ne peut se prévaloir du défaut de preuve ou de preuve insuffisante lorsque les éléments lui sont fournis valablement sur support électronique.

367. Tous les écrits sous forme électronique ne sont pas acceptables en droit fiscal. D'abord, il faut qu'ils respectent les deux conditions de droit communs prévus à l'article 1316-1 du Code civil. Ensuite, il y a certaines exigences particulières au droit fiscal, plus strictes eu égard à l'ampleur des enjeux en cause. Il s'agit notamment du cas particulier des factures électroniques dont la réglementation dépend de la législation française et des prescriptions communautaires.

A- Les conditions de droit commun de validité de l'écrit électronique

368. Aux termes des articles 1316-1, 1316-3 et 1316-4 du Code civil, l'écrit sous forme électronique n'a la même valeur probante de l'écrit sur support papier que s'il réunit les deux conditions suivantes. Il doit d'abord dûment identifier la personne dont il émane et ce à travers la signature électronique, qui est sa marque distinctive. Il doit ensuite être établi et conservé dans les conditions de manière à garantir l'intégrité.

1- La signature de l'écrit, comme marque d'identification de la personne émettrice du document

369. La signature constitue l'empreinte de la personne dont émane un document. Elle permet d'attribuer une identité au document en se référant à la personne qui l'a signé. Lorsqu'elle est apposée sur un support électronique, rien ne peut garantir son lien avec le document auquel elle s'attache, d'où l'exigence de procédé de validation de son authenticité.

370. C'est la directive 1999/93/CE du Parlement européen et du Conseil, du 13 décembre 1999⁴⁹⁴ qui a fixé un cadre général communautaire des signatures électroniques. Elle a été transposée dans le cadre législatif français en plusieurs étapes. D'abord, par la loi n°2000-230 du 13 mars 2000 portant adaptation du droit de la preuve aux technologies de l'information et relative à la signature électronique. Ensuite, la modification principale

⁴⁹⁴ Journal officiel n° L 013 du 19/01/2000 p. 0012 – 0020. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:31999L0093>

opérée par cette loi était l'introduction dans le Code civil de l'article 1316-4⁴⁹⁵ qui définit la signature et qui conditionne la valeur probante de la signature électronique. Aux termes dudit article, nous constatons qu'en droit commun deux formes de signature électronique sont valables mais elles n'ont pas la même valeur juridique⁴⁹⁶. Il y a d'abord la signature électronique simple et la signature électronique présumée fiable.

371. Lorsque la signature électronique est le fruit de l'utilisation d'un procédé fiable permettant d'identifier le lien avec l'acte auquel elle s'attache, elle est considérée simple. En termes de preuve, cela veut dire que le document sur lequel figure cette signature ne peut être rejeté du moment que le lien avec la personne dont il émane peut être vérifié et établi grâce au procédé d'identification. En cas de contestation, il incombe à la partie dont émane le document de prouver la fiabilité du procédé utilisé et de dissiper tout doute pouvant faire croire que la signature ne lui appartient pas. L'alinéa 2 de l'article 1316-4 du Code civil fait renverser la charge de la preuve aux dépens de la partie qui conteste la signature électronique lorsque certaines conditions sont réunies. Ainsi, le procédé d'identification n'a pas à être vérifié et est présumé probant lorsque « la signature électronique est créée, l'identité du signataire est assurée et l'intégrité de l'acte garantie, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État ». Le décret dont il est question à l'article 1316-4 est le décret n°2001-272 du 30 mars 2001 pris pour l'application de l'article 1316-4 du code civil et relatif à la signature électronique. L'article premier dudit décret définit alors la signature électronique comme étant une donnée qui résulte de l'usage d'un procédé répondant aux conditions définies à la première phrase du second alinéa de l'article 1316-4 du code civil », la signature électronique sécurisée « une signature électronique qui satisfait, en outre, aux exigences suivantes : être propre au signataire, être créée par des moyens que le signataire puisse garder sous son contrôle exclusif et garantir avec l'acte auquel elle s'attache un lien

⁴⁹⁵ Article 1316-1 du Code civil : « La signature nécessaire à la perfection d'un acte juridique identifie celui qui l'appose. Elle manifeste le consentement des parties aux obligations qui découlent de cet acte. Quand elle est apposée par un officier public, elle confère l'authenticité à l'acte.

Lorsqu'elle est électronique, elle consiste en l'usage d'un procédé fiable d'identification garantissant son lien avec l'acte auquel elle s'attache. La fiabilité de ce procédé est présumée, jusqu'à preuve contraire, lorsque la signature électronique est créée, l'identité du signataire assurée et l'intégrité de l'acte garantie, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État ».

⁴⁹⁶ L'article 1316-4 du Code civil ne fait que transposer l'article 2 de la directive européenne qui stipulait que la signature électronique est « une donnée sous forme électronique, qui est jointe ou liée logiquement à d'autres données électroniques et qui sert de méthode d'authentification ». Par contre, « la signature électronique avancée est une signature électronique qui satisfait aux exigences suivantes: elle est liée uniquement au signataire, elle permet d'identifier le signataire et elle est créée par des moyens que le signataire puisse garder sous son contrôle exclusif et elle être liée aux données auxquelles elle se rapporte de telle sorte que toute modification ultérieure des données soit détectable ».

tel que toute modification ultérieure de l'acte soit détectable ». Le même décret définit le procédé sécurisé de création de signature électronique à l'article 3⁴⁹⁷.

372. Ainsi, pour bénéficier de la présomption de fiabilité du procédé d'identification, le signataire doit établir sa signature électronique sécurisée grâce au dispositif sécurisé de création de signature électronique (conformé aux exigences de l'article 3.I du décret) et il faut aussi que la signature soit vérifiée grâce à l'utilisation d'un certificat électronique qualifié.

2- La conservation des documents électroniques

373. Quant à la condition de conservation des écrits électroniques, elle répond à deux objectifs : d'abord, « elle porte sur des documents servant de pièces justificatives dans le cadre de contrôles administratifs ». Ensuite, « elle permet la production d'actes juridiques valant preuve en cas de litige »⁴⁹⁸. Comme le précise l'article 1316-2 du Code civil, l'intégrité du document doit être établie au moment de son établissement et tout au long de sa conservation. Ainsi, la notion de conservation du document électronique est indissociable de la notion de validité juridique dudit document. De même, la seule condition de la conservation légale des documents est la préservation de l'intégrité du document archivé. Toutefois, les modifications apportées au Code civil par la loi du 13 mars 2000 ne traitent pas des méthodes de conservation ou d'archivage de document électronique, ni même de la notion d'intégrité.

⁴⁹⁷ Un dispositif de création de signature électronique ne peut être regardé comme sécurisé que s'il satisfait aux exigences définies au I et que s'il est certifié conforme à ces exigences dans les conditions prévues au II. :

I. - Un dispositif sécurisé de création de signature électronique doit :

1. Garantir par des moyens techniques et des procédures appropriés que les données de création de signature électronique : a) Ne peuvent être établies plus d'une fois et que leur confidentialité est assurée ; b) Ne peuvent être trouvées par déduction et que la signature électronique est protégée contre toute falsification ; c) Peuvent être protégées de manière satisfaisante par le signataire contre toute utilisation par des tiers.
2. N'entraîner aucune altération du contenu de l'acte à signer et ne pas faire obstacle à ce que le signataire en ait une connaissance exacte avant de le signer.

II. - Un dispositif sécurisé de création de signature électronique doit être certifié conforme aux exigences définies au I : 1° Soit par le Premier ministre, dans les conditions prévues par le décret n° 2002-535 du 18 avril 2002 relatif à l'évaluation et à la certification de la sécurité offerte par les produits et les systèmes des technologies de l'information. La délivrance du certificat de conformité est rendue publique. 2° Soit par un organisme désigné à cet effet par un État membre de la Communauté européenne.

⁴⁹⁸ CAPRIOLI (E) et WEISZ (G), « Archivage électronique : des contraintes juridiques et techniques », article sur le Journal du Net. <http://www.journaldunet.com/juridique/juridique040316.shtml>

374. La conservation d'un document électronique n'est pas aussi facile que nous pouvons le croire. En effet, si les risques de destruction d'un document sur support papier se limitent aux effets du vieillissement naturel par l'effet du temps et à quelques incidents comme les incendies, ceux relatifs aux documents électroniques sont encore plus importants. Il faut empêcher qu'un tiers puisse altérer le document, ou même que le support et le logiciel utilisé pour la conservation du document ne soient caduques. Ainsi, la seule garantie de l'intégrité du document demeure la signature électronique sécurisée c'est-à-dire une signature assortie d'un certificat délivré par un prestataire de services de certification. Mais même la signature qui est une marque de l'intégrité du document ne peut pas empêcher l'impossibilité d'y accéder en raison de l'obsolescence de la technologie utilisée lors de la constitution du document. En effet, «la bonne conservation ou la restauration des documents nécessite de connaître toutes les composantes techniques pour continuer à garantir l'accès au contenu »⁴⁹⁹. Les composantes techniques dont parle l'auteur sont à la fois les informations contenues dans le document, le format utilisé pour constituer le document et le support concret qui sert comme outil de matérialisation. La méthode de conservation doit alors tenir compte de tous ces paramètres afin qu'elle ne soit pas viciée et finit par anéantir un moyen de preuve, qui pourrait être très utile pour la partie concernée.

375. Vu la diversité des méthodes de conservation et d'archivage ainsi que la technicité des critères requis pour présumer la fiabilité du procédé d'identification, les documents électroniques ne sont pas nécessairement la solution idéale. D'autant plus que la valeur probatoire d'un document dépend d'une signature électronique simple ou sécurisée et de son intégrité qui doit être protégée à tout moment de sa vie.

376. La variété des techniques de conservation et d'archivage dépend comme nous l'avons déjà précisé des règles applicables. Si tel est l'état des lieux pour les documents électroniques de manière générale, les règles sont encore plus strictes lorsqu'il s'agit de comptabilités informatisées et des factures électroniques.

⁴⁹⁹ LUPOVICI (C), « Les stratégies de gestion et de conservation préventive des documents électroniques, Bulletin des bibliothèques de France », Bulletin des Bibliothèques de France, 2000, n°4. <http://bbf.enssib.fr/consulter/bbf-2000-04-0043-004>

B- Le cas particulier des comptabilités informatisées et des factures électroniques

377. Le droit fiscal accorde une importance et une attention particulière à l'usage de l'informatique en comptabilité et sanctionne toute dérogation au corpus de règles comptables ayant une incidence sur la fiscalité. Certains auteurs⁵⁰⁰ exigent un tel respect non pas parce que son défaut engendre des sanctions mais parce qu'il est le reflet du « civisme fiscal », une notion qui se développe à une grande vitesse dans les pays développés. En effet, Le législateur soucieux d'une meilleure adaptation de la justice avec les progrès informatiques et technologiques est souvent favorable à l'emploi de techniques pouvant faciliter la vie des justiciables. Pour cela, un cadre légal est mis en place quant à l'utilisation des documents électroniques, leur conservation et leur archivage ainsi que leur valeur probante.

1- La conservation des documents établis sur support informatique

378. L'intérêt de l'utilisation des documents électroniques ne doit pas disparaître même si parfois ces documents sont mal conservés et la valeur probante de leur contenu soit par conséquent affectée. Les règles de conservation conditionnent l'existence même de la preuve, d'où l'importance de les respecter. Selon l'article L.123-22 du Code de commerce, les documents comptables et les pièces justificatives sont conservées pendant dix ans. En droit fiscal, la conservation des documents sur lesquels peut s'exercer le droit de communication, d'enquête et de contrôle de l'administration (livres, registres et autres pièces) est exigée pour une période de six ans à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les documents ou la date où ils ont été établis (article L.102B du LPF). Aux termes de cet article, combinés avec ceux de l'article L.169, lorsque les documents précités sont reçus ou établis sur support informatique, leur conservation se fait pendant un délai de trois ans au moins. À l'issue de ce délai de trois ans, et jusqu'à l'expiration du délai général de six ans, les documents sont conservés sur tout support au choix du contribuable. Le support papier ne peut constituer une alternative à la conservation informatisée de données immatérielles constituées ou reçues sur support informatique. Ainsi, une comptabilité informatisée conservée sur support papier ne peut être acceptée et sera entachée d'irrégularité.

⁵⁰⁰ LUNGI (B), RUGGIU (L.-E.) et GARCIA (F), « La gouvernance fiscale confrontée à la délocalisation de la fonction comptable », Dr. Fisc. n° 45, 8 Novembre 2012, comm. 501.

379. L'exigence de la conservation des documents comptables est légale et ne peut être enfreinte en se prévalant d'un délai plus court. Il ne peut non plus se prévaloir de l'expiration du délai légal de conservation des pièces justificatives d'acquisition des éléments de son actif professionnel lorsqu'une autre règle lui impose de tenir un registre des immobilisations, appuyé de pièces justificatives correspondantes⁵⁰¹. En effet, le défaut de preuve ne peut être justifié par aucun motif, même par celui de l'expiration du délai légal de conservation. Sans preuve, les amortissements seront rejetés. Nous pouvons ajouter cet arrêt à la liste non exhaustive des arrêts qui montrent qu'on ne peut bénéficier d'un avantage tant qu'on ne dispose pas de la preuve de son existence.

380. Le cadre général de conservation des documents posé par l'article L.102 B du LPF est légèrement différent lorsqu'il s'agit de factures, avec une distinction de traitement pour les factures en papier et électroniques. Alors que les factures sur support papier, émises par les assujettis, en leur nom et pour leur compte, par leur client ou pour un tiers, ainsi que les factures qu'ils ont reçues, ne peuvent être conservées à l'extérieur du territoire français, les factures stockées par voie électronique peuvent être stockées sur le territoire français ou sur un autre pays lié à la France par une convention prévoyant une assistance mutuelle ou offrant un droit d'accès en ligne immédiat, de téléchargement et d'utilisation de l'ensemble des données concernées. Le lieu de stockage est une garantie de l'accès rapide et efficace des agents de l'administration à la comptabilité de l'entreprise.

2- La notion de comptabilité informatisée et sa valeur probante

381. Les règles relatives aux comptabilités « tenues au moyen de systèmes informatisés »⁵⁰² ont diverses sources. Elles résultent d'une combinaison entre les articles L13, L47A, L57, L74 et L.102 du LPF, les articles R. 123-173 du Code de commerce, les articles 410-2, 410-3, 410-4, 410-6, 420-5 et 420-6 du Plan général comptable et de l'article 1729 D du CGI. L'enchevêtrement de toutes ces règles rend difficile la tâche de l'administration dans le contrôle fiscal de ces comptabilités et aussi l'engagement du contribuable tenu de respecter les obligations qui en découlent et qui sont diverses. Avant de traiter des conséquences

⁵⁰¹ DE CASANOVA (A), Obs. sous CE, 12 octobre 1992, req. n°65664 ; RJF 1992, n°1649 : Même si l'élément d'actif a été acquis antérieurement de plus de six ans aux années d'amortissement en cause (délai de conservation des documents en cause prévu à l'article L.102B du LPF), le contribuable doit être en mesure de justifier les amortissements qu'il a effectués à compter de cette date, peu importe la date de l'acquisition du moment que l'amortissement a été pratiqué à partir du 1^{er} janvier 1971 (conformément à l'article 99 du CGI).

⁵⁰² Dans l'expression « comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés » qui figure dans le LPF, CGI et PGC, le qualificatif « informatisé » décrit le système qui sert de support à la comptabilité, mais par souci de simplification, nous utiliserons l'expression « comptabilité informatisée ».

juridiques qu'impliquent ces règles, nous jugeons utile de mentionner qu'à défaut de conformité du contribuable aux règles prévues au I de l'article L.47 du LPF (c'est-à-dire les règles relatives à la tenue d'une comptabilité informatisée), il y aura application d'une amende égale à 5 000 € ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable (Article 1729D du CGI). La gravité de la sanction révèle l'importance de l'obligation de tenir légalement la comptabilité informatisée de son entreprise. Mais la notion de comptabilité informatisée, bien qu'introduite dans mes textes et pratiques fiscales, n'a reçu aucune définition, ni légale, ni jurisprudentielle.

382. Alors que l'article L. 13 du LPF, relatif à la vérification de comptabilité, énumère les éléments sur lesquels porte le contrôle lorsque la « comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés », l'article L47A traite des pouvoirs du vérificateur et des garanties du contribuable au cours des opérations de contrôle. De même pour l'article 410-4 du PCG qui définit les modalités d'organisation de la comptabilité informatisée en autorisant « l'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements ». En se basant sur l'article L.13 du LPF, M. Collin définit les éléments constitutifs de la comptabilité informatisée, d'une manière assez développée. Selon lui, il s'agit :

- « premièrement des « informations et données », expression qui recouvre, selon nous, ce que les informaticiens appellent des « datas », c'est-à-dire des nombres, des caractères, des images ou tout autre élément d'information qui peut stocké, traité ou transmis de manière électronique ;
- deuxièmement des traitements informatiques qui concourent à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations, le mot traitement étant selon nous entendu au sens de résultat des opérations réalisées par des moyens automatiques pour permettre l'exploitation des « datas » ;
- enfin de la documentation relative à l'outil informatique utilisé, entendu à la fois au sens de « hardware » et de « software »⁵⁰³.

383. Le rapporteur public Daumas, à son tour, opte pour les mêmes éléments dans ses conclusions sur un arrêt plus récent⁵⁰⁴. Il déplore le fait que le législateur n'ait pas pris

⁵⁰³ COLLIN (P), Concl. Sous CE, 9e et 10e ss-sect., 23 décembre 2010, n° 307780, Sté Cyberoffice : Dr. Fisc. n° 15, 14 Avril 2011, comm. 303

⁵⁰⁴ DAUMAS (V), Concl. Sous CE, 3e et 8e ss-sect., 9 avril 2014, n° 369929, min. c/ Sté Gamboni Restauration, Dr. Fisc. n° 23, 5 Juin 2014, comm. 371

l'initiative de définir la comptabilité informatisée, sans pour autant se résigner devant la difficulté de retrouver une telle définition. D'une manière moins développée, il identifie « les données et traitements informatiques concernés » comme étant toutes les informations qui « concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le CGI » et la documentation comme regroupant tout ce qui est « relatif aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements ».

384. Toutefois, l'analyse la plus complète relative aux comptabilités informatisées est celle de Rémy Gouyet⁵⁰⁵, le responsable du département « Dématérialisation fiscale » au sein du bureau de C'M'S' Bureau Francis Lefebvre. Selon Gouyet, l'objectif de l'obligation de présenter de la documentation imposée aux entreprises est « de permettre au vérificateur de comprendre avec suffisamment d'efficacité et de pertinence le système d'information mis en œuvre par l'entreprise au cours de la période vérifiée. L'analyse de la documentation doit in fine permettre à l'administration fiscale d'avoir une vue concrète des règles de gestion des données et des fichiers mis en œuvre dans les programmes informatiques qui ont une incidence directe ou indirecte sur la détermination des résultats comptables et fiscaux ». Partant de l'objectif que doit remplir la documentation, Gouyet identifie quelques éléments contenus dans la documentation. Il s'agit notamment de « la description générale de l'ensemble du système d'information, l'inventaire et la description des matériels utilisés, les descriptifs des fichiers et des programmes et de leurs articulations, mais également la description de la structure des données et de leur signification ainsi que les codes source des programmes ». Cette même obligation de présentation de la documentation à l'occasion du contrôle de comptabilités informatisées s'étend aux données et traitements informatiques. Pour ce qui est des données, elles doivent être « élémentaires » c'est-à-dire « non enrichies ». La raison est simple : si le vérificateur entend contrôler la conformité des déclarations, que le contribuable est tenu de faire, aux termes des articles du CGI, avec l'ensemble des écritures comptables servant à la détermination du résultat de l'entreprise, il doit le faire à partir de données brutes, qui n'ont subi aucun traitement. Sans vouloir restreindre ces données dans une définition préalable, vu « la grande variété des organisations et des systèmes adoptés par les entreprises », Gouyet donne un exemple de ce que pourraient être des données élémentaires ou primaires. « Les données primaires s'entendent des données qui, traitées par des procédés informatiques, concourent à la

⁵⁰⁵ GOUYET (R), « Contrôle des comptabilités informatisées : la nouvelle donne », Dr. Fisc. n° 49, 4 Décembre 2008, 603.

constitution d'enregistrements comptables ou à la justification d'un événement ou d'une situation transcrite dans les livres, registres, documents, pièces et déclarations contrôlés par l'administration fiscale ». Le dernier élément déterminant dans le contrôle des comptabilités informatisées est le traitement informatique des données. « Les traitements informatiques s'entendent des différentes étapes de programmes informatiques qui divisent le processus de mutation progressive des données élémentaires définies précédemment, vers les écritures ou les résultats comptables » et permettent à l'administration de constater la série de traitements que l'entreprise a fait subir aux données primaires.

385. Cette brève présentation des éléments sur lesquels porte le contrôle des comptabilités informatisées est indispensable du moment que ces derniers constituent le mode d'emploi du juge fiscal lorsqu'il s'agit d'un contribuable qui défend l'idée selon laquelle les garanties qui entourent ce contrôle n'ont pas été respectées. La jurisprudence nous offre plusieurs exemples à ce sujet. Selon un arrêt du Conseil d'État⁵⁰⁶, la seule circonstance selon laquelle le logiciel informatique de caisse ne soit pas connecté au logiciel de comptabilité sur lequel étaient reportées les recettes journalières des différentes activités de la société ne fait pas obstacle à ce que la comptabilité de l'entreprise en question soit considérée comme tenue au moyen de systèmes informatisés. De même pour une société exploitant un restaurant lorsqu'elle utilise un ordinateur sur lequel est installé un logiciel « restofac » de facturation servant à enregistrer les commandes des clients et à éditer les notes remises à ces derniers et que les données de fichiers de ce progiciel de gestion de caisse concourent à la formation des résultats comptables⁵⁰⁷. Toutefois, ne peut être considérée comme tenue au moyen de systèmes informatisés une comptabilité dont la caisse enregistreuse est dotée d'un processeur et d'une mémoire vive « RAM » offrant comme fonctionnalité complémentaire la gestion des stocks ainsi que la possibilité de connexion de divers périphériques et d'une unité de sauvegarde, dès lors que les fonctions de cette caisse se trouvaient en l'espèce limitées à la gestion des prises de commande et des encaissements⁵⁰⁸. En 2010, le Conseil d'État a jugé, dans une affaire relative au contrôle des comptabilités informatisées, que lorsqu'un CD-ROM ne comporte que « des données constituées par les fichiers enregistrant les lignes d'information des appels téléphoniques passés pour le compte du principal client de la société et servant à établir les factures adressées à celui-ci », la comptabilité ne peut être

⁵⁰⁶ CE, 10e et 9e ss-sect., 24 août 2011, n° 318144, SARL Le Saint-Louis : Dr. Fisc. n° 50, 15 Décembre 2011, comm. 631

⁵⁰⁷ CAA Douai, 19 juillet 2011, req. n° 09DA01330, SARL Le Palais du Dragon : RJF 2012, n°1, comm. 43.

⁵⁰⁸ CAA Marseille, 1^{er} février 2013, req. n° 09MA03405, Moreno : RJF 2013, comm. 845 et CAA Lyon, 7 mai 2013, req. n° 11LY00842, SARL Gamboni Restauration : RJF 2013, comm. 1054.

considérée comme tenue au moyen de système informatisé. Dans ses conclusions sur l'affaire, M. Collin précise que les garanties de la procédure de vérification d'une comptabilité informatisée ne profitent pas au contribuable s'il n'y a pas eu lieu de « traitements informatiques ad hoc à partir de l'outil informatique du contribuable »⁵⁰⁹. Le contribuable ne peut demander de bénéficier de ces garanties lorsque « le vérificateur se borne à prendre connaissance des traitements informatiques qui ont déjà été effectués par l'entreprise ou, a fortiori, lorsqu'il se borne à consulter des données dématérialisées non traitées »⁵¹⁰. Le refus d'accorder de telles garanties, dans les cas où aucun traitement informatique n'a eu lieu, est justifié par le fait que le contribuable vérifié a le droit de « garder la maîtrise et la disponibilité de son système informatique »⁵¹¹.

386. L'importance de déterminer les cas où la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés réside dans l'ensemble des garanties offertes au contribuable, dont l'entreprise est soumise à ce contrôle. L'administration est obligée d'informer le contribuable vérifié, avant sa visite sur place, des différentes options quant aux modalités de traitement informatique des comptabilités informatisées, obligation pour l'administration de restituer au contribuable, avant la mise en recouvrement des impositions, les copies des traitements informatiques éventuellement fournies par l'entreprise dans le cadre des opérations de contrôle).

387. Mais l'étude de tous ces éléments constitutifs de la comptabilité informatisée n'a aucune importance si l'administration ne pouvait pas y avoir accès. Pour cela, le contribuable doit autoriser l'administration à en prendre connaissance et à s'en servir. L'article L. 47 A du LPF distingue trois sortes de voies d'accès à ces documents, selon le choix opté par le contribuable. : D'abord, il y a le cas où le vérificateur a accès au matériel utilisé par l'entreprise. Ensuite, le contribuable peut lui-même décider d'effectuer tout ou une partie des traitements informatiques nécessaires à l'administration. Enfin, celui-ci peut refuser qu'une vérification directe sur le matériel utilisé ne soit effectuée et dans ce cas « il met alors à disposition de l'administration les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle », qui n'en conserve pas le double.

⁵⁰⁹ COLLIN (P), Concl. Sous CE, 9e et 10e ss-sect., 23 décembre 2010, n° 307780, Sté Cyberoffice : Dr. Fisc. n° 15, 14 Avril 2011, comm. 303.

⁵¹⁰ *Ibidem*.

⁵¹¹ SENERS (F), Concl. Sous CE, 16 juin 2003, n° 236503, 3^{ème} et 8^{ème} ss-sect., SARL Le veneto : BDCF 10/03, n°123, p. 22.

388. Une fois l'accès de l'administration aux données, traitements et documentation de l'entreprise est fait, elle procède alors au même contrôle de la régularité et de la sincérité que pour les comptabilités qui ne sont pas tenues au moyen de systèmes informatisés. La valeur probante d'une comptabilité informatisée est conditionnée par le respect des règles comptables. D'abord, il faut que les livres comptables (un livre-journal, un grand livre et un livre d'inventaire) soient tenus obligatoirement. Il faut ensuite qu'ils soient tenus selon les règles prescrites au PCG⁵¹². Enfin, pour ce qui est des comptabilités informatisées, on ajoute aux deux précédentes obligations, celle qui impose que les documents informatiques soient « identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve » (article R123-173, alinéa 3 du Code de commerce).

389. En plus du respect de ces obligations formelles (relatives à la nature des documents comptables obligatoires et à leur tenue), les écritures comptables qui figurent dans les comptabilités informatisées doivent aussi être sincères. Elles le sont lorsqu'aucun blanc, ni altération n'ait été constaté. En d'autres termes, en reprenant les lettres exactes de l'article 420-5 du PCG, il faut « une procédure de validation qui interdit toute modification ou suppression de l'enregistrement ». L'instruction du 24 janvier 2006 relative au contrôle de comptabilités informatisées détaille la procédure de validation, selon trois phases. Avant la validation d'une écriture comptable, les écritures présentent un caractère tangible de la comptabilité et peuvent être modifiés. Il faut passer par « une phase de traitement informatique volontaire, activé grâce à une fonction du logiciel, qui consiste à figer les différents éléments de l'écriture de façon telle que toute modification ultérieure de l'un de ses éléments soit impossible »⁵¹³. Ce logiciel ne doit pas permettre la suppression d'une écriture validée ou sa modification parce qu'il s'opposera ainsi au principe d'irréversibilité de l'enregistrement des écritures comptables. Suite à la validation, le livre-journal présente ainsi un caractère régulier, sincère et probant. L'instruction cite de manière expresse la non-validation des écritures comptables affectant leur valeur probante.

390. Des exemples de la jurisprudence du Conseil d'État sont révélateurs de la méthode du juge dans la détermination de la valeur probante d'une comptabilité informatisée. Ces sont les mêmes irrégularités qui pourraient entacher une comptabilité tenue sur support papier qui affectent une comptabilité informatisée. Ainsi, est considérée comme non probante une

⁵¹² Les articles R123-172 à 123-177 du Code de commerce, regroupés dans le paragraphe 1 intitulé « Des livres, documents et pièces comptables obligatoires » sont applicables aux comptabilités générales et informatisées.

⁵¹³ Instruction du 24 janv. 2006 : BOI 13 L-1-06 ; Dr. fisc. 2006, n° 7, instr. 13474 : Documentation de base de l'administration relative au Contrôle des comptabilités informatisées

comptabilité informatisée qui est dépourvue d'un livre de salaires pour quelques exercices, d'un livre d'inventaire et aussi de toute autre pièce justificative pouvant combler ce défaut⁵¹⁴. Est aussi non probante une comptabilité établie à l'aide d'un logiciel comportant une fonction qui permet de modifier, *a posteriori*, les données journalières initialement saisies et de les faire disparaître pour les remplacer par de nouvelles écritures⁵¹⁵.

391. Si l'accès est facilité pour l'administration et encadré par la loi, il n'en demeure pas moins qu'il y a d'abord des difficultés afin de démontrer d'abord si le système est informatisé ou non et dans l'affirmative, si la comptabilité informatisée a une valeur probante ou non ; comme le montrent les affaires précitées.

3- L'incidence des factures sur le jeu de la preuve

392. Selon la doctrine administrative⁵¹⁶, constitue une facture « tout document délivré dans les conditions prévues par le CGI et ses annexes, notamment au regard des mentions obligatoires, quelle que soit la qualification donnée à ce document par les parties (quittance, note, relevé, compte-rendu, etc ... ». L'article 289 du CGI, alinéa I, 1, précise les opérations qui donnent obligatoirement naissance à une facture. En effet, l'obligation d'émettre des factures est imposée à toute personne assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour certaines des opérations qu'elle fait, comme par exemple pour « les livraisons de biens et des prestations de services qu'elle effectue pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie, sans que l'opération ne soit exonérée en application des articles 261 à 261 E du CGI » (article 289 du CGI, alinéa I, 1, a).

393. En droit fiscal, la facture constitue le document clé pour se prévaloir de la déduction de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA). Elle est aussi un instrument de transparence pour les clients avec l'indication du taux de TVA appliqué à l'opération. « En tout état de cause, quelle que soit la matière, la facture ne se réduit pas qu'à un instrument informatif mais elle sert aussi d'élément de contrôle, notamment pour l'administration, puisque son absence peut entraîner des sanctions »⁵¹⁷. Nous étudions alors la facture en tant que moyen de preuve et en tant qu'un outil de lutte contre la fraude notamment par rapport à la TVA.

⁵¹⁴ Tribunal administratif de Besançon, 1er décembre 1994, n° 91-754, SARL Rive Droite : Dr. Fisc. n° 11, 15 Mars 1995, comm. 528

⁵¹⁵ CAA Marseille, 3^{ème} chambre, 13 avril 2012, n° 09MA01619, SARL ELVO : Dr. Fisc. n° 45, 8 Novembre 2012, comm. 509

⁵¹⁶ BOI-TVA-DECLA-30-20-10-2014011 : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1525-PGP>

⁵¹⁷ Caprioli et Associés, « La facture électronique : cadre juridique », Date de la mise à jour : 2004.

a-La facture d'un point de vue probatoire.

394. Selon le Conseil d'État, la facture est « tout document suffisamment précis et détaillé permettant de connaître la nature des fournitures et prestations, l'identité du débiteur et celle du créancier »⁵¹⁸. La facture est l'élément clé de la comptabilité d'une entreprise et elle joue un rôle important dans la justification de ses opérations. Pour cela, elle doit être soigneusement établie et ce conformément aux articles 289 du CGI, 242 nonies A de l'annexe II du même Code et 441-3 du Code de commerce.

395. Les factures ne sont admises comme des pièces justificatives que lorsqu'elles portent les mentions obligatoires prescrites dans les articles susmentionnés et notamment à l'article 242 nonies A de l'annexe II du CGI. Ainsi, une facture doit comporter des mentions obligatoires générales et communes à toutes les opérations. Il s'agit des mentions relatives aux parties (le nom complet et l'adresse de l'assujetti et de son client et le numéro individuel d'identification attribué à l'assujetti et sous lequel il a effectué la livraison de biens ou la prestation de services), la date et le numéro de la facture et des mentions relatives aux opérations réalisées (la date de l'opération, la quantité de biens livrés ou de services rendus, la dénomination précise des biens ou services fournis, le prix unitaire hors taxe, les rabais, remises, ristournes ou escomptes acquis et chiffrables lors de l'opération et directement liés à cette opération, le taux légalement applicable à l'opération ou le cas échéant le bénéfice d'une exonération).

396. Le non-respect des règles qui précisent l'émission des factures ou leur contenu est assorti de sanctions graves. Selon l'irrégularité relative à la facture, une sanction est prononcée. Nous pouvons relever plusieurs irrégularités pouvant entacher les factures. L'assujetti pourrait travestir ou dissimuler l'identité ou l'adresse de ses fournisseurs ou de ses clients, les éléments d'identification (le 1 de l'article 1737 du CGI). Il pourrait aussi délivrer une facture fictive c'est-à-dire qui ne correspond pas à une livraison ou à une prestation de service réelle (le 2 de l'article 1737 du CGI). De même, il pourrait ne pas délivrer une facture alors qu'il est tenu par une obligation de facturation. Dans ces cas, il appartient à l'administration fiscale de prouver que l'assujetti se situe dans l'un des cas prévus par l'article 1737 du CGI. Ainsi, il a été jugé que la preuve est apportée

<http://www.caprioli-avocats.com/publications/54-dematerialisation-archivage/114-facture-electronique#6>

⁵¹⁸ CE, 9e et 7e ss-sect., 15 avril 1988, req. n. 57.399, S.A. « Ets Briatte Frères », Dr. Fisc. n° 29, 20 Juillet 1988, comm. 1585

lorsqu'aucune justification de la part du contribuable ne puisse attester des véritables noms des destinataires des factures⁵¹⁹. La gravité des infractions liées à la facture se manifeste par l'amende dont le montant est précisé à l'article 1737 du CGI.

397. Le traitement des factures par l'administration fiscale est sévère de telle sorte qu'elle pourrait invoquer une comptabilité irrégulière, donc dépourvue de toute valeur probante et ce même en cas de factures incomplètes⁵²⁰. A défaut d'une mention obligatoire, la facture est dépourvue de sa valeur probante et la comptabilité de l'entreprise pourrait être entachée d'irrégularité.

398. Aux termes de l'article 289 du CGI, les factures électroniques sont celles qui sont émises et reçues sous une forme électronique quelle qu'elle soit et elles tiennent lieu pour des factures d'origine. Donc, elles reçoivent le même traitement que les factures sur support papier et elles doivent respecter les règles générales de facturation. Elles servent aussi de pièces justificatives pour vérifier la régularité et la sincérité de la comptabilité d'une entreprise.

399. L'autre rôle joué par les factures est relatif à la TVA. Elles permettent à l'assujetti de réclamer son droit à la déduction de la TVA et à l'administration de lutter contre la fraude à la TVA.

b- La facture comme outil de lutte contre la fraude à la TVA

400. La facture constitue le document clé pour que le fournisseur de biens ou de prestations de services puisse bénéficier de la déduction de la TVA acquittée sur une facture. Elle « justifie formellement de l'existence d'une créance de TVA sur le Trésor »⁵²¹ et elle permet aussi à l'administration fiscale de vérifier l'exactitude des opérations faites par ledit fournisseur. L'exercice de ce droit est conditionné par des exigences légales strictes par rapport à la constitution des factures. C'est ce qui ressort de l'article 271 du CGI selon lequel le droit à la déduction ne peut pas être opéré si les redevables ne sont pas en possession de factures établies conformément à l'article 289 du CGI. Le non-respect de ces

⁵¹⁹ CE, 9^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 10 décembre 1990, req. n° 68670 ; RJF 1991, p. 119.

⁵²⁰ CE, 18 avril 1966, req. n° 63762.

⁵²¹ BOI-TVA-DED-40-10-10-20131018.

<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1111-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-DED-40-10-10-20131018>

exigences formelles engendre un refus de l'administration fiscale de la déduction de la charge correspondante en matière d'impôt sur les sociétés.

- 401.** L'administration fiscale est exigeante par rapport à la valeur probante des factures électroniques parce que, eu égard les technologies modernes, il est facile de modifier le contenu d'une facture électronique. Pour cela, deux modalités d'émission de ces factures sont uniquement acceptées afin que ladite facture permette l'exercice du droit à la déduction de la TVA.
- 402.** D'un côté, les factures signées électroniquement, en vertu de l'article 289, § VII, 2°, sont celles qui sont conformes à la procédure de signature électronique prévue au a du 2 de l'article 233 de la directive européenne 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006. Cette signature permet d'assurer l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu. En effet, la signature électronique définie par l'article 96F de l'annexe III du CGI comme étant « une donnée sous forme électronique qui est jointe ou liée logiquement à d'autres données électroniques et qui sert de méthode d'authentification du signataire et de l'origine des informations » est un outil d'identification du signataire et de contenu de la facture, n'ayant subi aucune modification ou changement depuis son émission et tout au long de la durée de conservation.
- 403.** D'un autre côté, les factures dématérialisées qui selon l'article 289 sont celles constituées par « un message structuré selon une norme convenue entre les parties, permettant une lecture par ordinateur et pouvant être traité automatiquement et de manière univoque ». Ces factures ont la même valeur probante que les factures dotée d'une signature électronique, du moment qu'elles permettent de vérifier l'authenticité de son origine et l'intégrité de son contenu. Toutefois, la seule différence avec la facture dotée d'une signature électronique est qu'elles sont moins lisibles et plus codées et nécessitent un système informatique pour leur lecture. En effet, cette lecture et analyse de la facture se fait à travers deux ordinateurs distants. « L'acceptation du destinataire sera le plus souvent matérialisée au travers de la conclusion d'une convention d'interchange EDI, contrat par lequel les partenaires doivent fixer les conditions juridiques et techniques d'utilisation de l'EDI, comme par exemple le langage utilisé, la forme des messages, le rythme des échanges, le sort des accusés de réception, le traitement et la sécurité des messages,

l'enregistrement et le stockage »⁵²². Il est sûr que ce genre de facturation est intéressant pour les entreprises parce qu'il permet d'économiser de l'argent et du temps. En outre, « il présente un avantage important pour les entreprises dans la mesure où il permet d'assurer l'automatisation du transfert et du traitement des données et une interopérabilité entre différents systèmes, sources d'économies substantielles pour l'ensemble des parties à la transaction »⁵²³.

404. Cette brève présentation de la nature des factures électroniques n'est pas anodine. Elle nous permet de comprendre le mécanisme d'utilisation de ces factures afin d'évaluer leur valeur probante. Il convient de signaler que la valeur probante d'une facture dépend de l'authenticité de son origine et de l'intégrité de son contenu. S'il est vrai que, pour les factures sur support papier, cette preuve semble être plus facile à apporter, les factures électroniques disposent aussi de modalités pour justifier de la validité de ces deux critères. En effet, l'article 289, VII du CGI dispose que l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu sont garanties lorsque la facture est sous forme électronique, « dès lors que des contrôles documentés et permanents sont mis en place par l'entreprise et permettant d'établir une piste d'audit fiable entre la facture émise ou reçue et la livraison de biens ou prestation de services », ou bien est dotée d'une signature électronique, ou sous la forme d'un « message structuré selon une norme convenue entre les parties, permettant une lecture par ordinateur et pouvant être traité automatiquement et de manière univoque ».

405. L'écrit qui régit l'administration de la preuve en droit fiscal ne subit pas des exceptions dans la pratique, quoiqu'il y ait quelques fois une confusion eu égard l'aveu et le témoignage. Par contre, le principe qui s'affirme davantage en droit fiscal et qui ne semble recevoir aucune transgression théorique est celui du contradictoire.

⁵²² CHETCUTI (L) et NEAU-LEDUC (Ph), « Les dernières évolutions en matière de facturation électronique : la facture devient un jeu de piste » : Dr. Fisc. 2013, n°7-8, Études 151, p. 21.

⁵²³ *Ibidem*, p. 22.

Section 2 – Le contradictoire⁵²⁴ : un principe de portée variable en matière de preuve fiscale.

406. La différence des intérêts défendus à la fois par le contribuable et par l'administration fiscale crée une situation d'inégalité entre eux lors d'un contentieux. Le juge est alors sollicité pour veiller à l'établissement d'un équilibre entre la protection de l'intérêt privé du contribuable et l'intérêt de la communauté. Le contradictoire trouve son origine à l'article 14 du Code de procédure civile « Nulle partie ne peut être jugée sans avoir été entendue ou appelée ». Ce principe emporte des conséquences pour le juge et les parties. En effet, comme le dispose l'article 15 du CPC, les parties sont obligées de « se faire connaître mutuellement, en temps utile, les moyens de fait sur lesquels elles fondent leurs prétentions, les éléments de preuve qu'elles produisent et les moyens de droit qu'elles invoquent, afin que chacune soit à même d'organiser sa défense ». Ce principe s'inscrit dans le cadre de garantir les droits de défense de chacune des parties, un droit garanti par la Convention européenne des droits de l'homme (article 6).

407. Par ailleurs, une obligation s'impose au juge qui est désormais le veilleur et le garant du respect de ce principe. Ainsi, le principe du contradictoire aurait deux sens en droit civil : la discussion entre les parties des moyens de fait, de droit et des éléments de preuve et aussi le fondement de la décision du juge sur des éléments qui ont subi un débat contradictoire entre les parties.

408. En contentieux administratif, l'article L. 5 du Code de justice administrative est le seul article dans la partie législative de ce Code qui se réfère à l'instruction des affaires. Il dispose que « l'instruction des affaires est contradictoire ». Selon Madec, bien qu'il soit court, « l'essentiel est dit »⁵²⁵ dans cet article. Pour tous les autres articles relatifs au

⁵²⁴ Les deux notions du contradictoire et de la contradiction sont utilisées pour dire la même chose à quelques nuances près. Alors que certains auteurs (MARTIN (R), « De la contradiction à la vérité judiciaire », *Gazette du Palais* 1981, I, p. 209) privilégient la notion de la contradiction, d'autres auteurs n'établissent aucune distinction entre contradiction et contradictoire et certains semblent préférer le contradictoire à la contradiction (FRISON-ROCHE (M-A), *Généralités sur le principe du contradictoire (droit processuel)*, L.G.D.J., Lextenso Éditions, Paris, 2015). Par ailleurs, telle que définie par Cornu, « le contradictoire est une opération (judiciaire ou extra-judiciaire) à laquelle tous les intéressés ont été mis à même de participer, même si certains n'y ont pas été effectivement présentés ou représentés, mais à la condition que tous y aient été régulièrement convoqués de telle sorte que le résultat de cette opération leur est, à tous, une opération contradictoire » (*Vocabulaire juridique*, Sous la dir. De CORNU (G), Association CAPITANT (H), PUF, 11^{ème} édition mise à jour, 2016, p. 258).

⁵²⁵ MADEC (J-Y), « Avant-propos introductifs » *In Le principe du contradictoire dans le procès administratif*, Actes des deuxièmes rencontres Tribunal administratif, Faculté de droit de Pau, 17 septembre 2009, organisées par l'Université de Pau et des pays de l'Adour, (Sous la dir. De GOURDOU (J), LECUCQ (O) et MADEC (J-Y)), Bibliothèques de droit administratif, Collection L'Harmattan, 2010, p. 11.

contradictoire, ils sont à la partie réglementaire du Code (articles R 611-1 à 611-29). L'importance du contradictoire dans ce genre de contentieux est exprimée par René Chapus qui disait « on ne peut douter qu'une procédure doit être aussi contradictoire qu'il est raisonnablement possible qu'elle le soit. Et cela notamment lorsqu'il s'agit d'une procédure au cours de laquelle un administré s'affronte à la puissance publique, car c'est par l'organisation du principe du contradictoire que l'on peut le mieux remédier à l'inégalité naturelle des parties »⁵²⁶. Dans le même sens, le Président Odent disait que « de toutes les règles de procédure, celle qui impose le caractère contradictoire de la discussion préalable est la plus vénérable et la plus générale »⁵²⁷.

409. En droit fiscal, le principe du contradictoire est l'une des garanties essentielles dont dispose le contribuable face à une administration puissante qui dispose de prérogatives exorbitantes de droit commun (§1). En outre, le juge garantit le respect de ce droit et exige qu'il y ait un minimum d'échange entre l'administration et le contribuable. Il mesure l'ampleur de cet échange en fonction de la nature des opérations faites et le nombre et la durée des interventions (§2).

§1 – Le contradictoire, vecteur du débat entre le contribuable et le vérificateur

410. Depuis longtemps, la qualité de la relation entre le contribuable et l'administration préoccupe le législateur. Ce dernier est de plus en plus conscient de l'inévitabilité de l'échange entre ces deux acteurs. Dans la relation administration-contribuable, le contradictoire est présent à tout moment, à des degrés divers selon la procédure en question. Il est le noyau de la procédure de rectification contradictoire, qui est la procédure de droit commun (A). Il est omniprésent aussi dans le cadre des opérations de contrôle telles que la vérification de la comptabilité et aussi dans l'examen de la situation fiscale personnelle (B). C'est d'ailleurs grâce à cet échange que le contrôle puisse être « dédramatisé » et accepté par le contribuable comme étant une procédure administrative⁵²⁸.

⁵²⁶ CHAPUS (R), *Droit du contentieux administratif*, Paris, Montchrestien, 2008, 13^{ème} édition, p 798

⁵²⁷ MADEC (J-Y), « Avant-propos introductifs », *op. cit.* p. 11

⁵²⁸ LAMBERT (Th), *Procédures fiscales*, Montchrestien, Lextenso éditions, Domat droit public, Paris, 2013, p. 219

A- Le contradictoire dans la procédure de rectification contradictoire

411. Pour que le contribuable puisse se défendre convenablement et efficacement, il faudra qu'il sache ce que l'administration lui reproche. Pour cela, un débat contradictoire s'impose entre les deux parties et devient une nécessité pour le bon déroulement de la procédure de rectification. Ainsi, le contribuable n'est pas privé de cette garantie du moment que le vérificateur se présente dans les locaux de l'entreprise et que rien ne l'empêche de mener un tel dialogue, même si « le vérificateur ait eu un comportement déplaisant en conservant jusqu'au bout le silence sur ses intentions ou sur ses doutes »⁵²⁹.

412. L'article L. 57 du LPF traite de la procédure de rectification contradictoire. C'est une procédure qui, comme son nom l'indique, exige qu'il y ait un dialogue entre l'administration et le contribuable. Cette procédure est de droit commun. Elle permet à l'administration de recueillir la justification de certaines erreurs ou incohérences révélées par la déclaration du contribuable. L'alinéa premier de l'article L. 57 fixe exige qu'elle soit motivée afin que le contribuable puisse « formuler ses observations ou faire connaître son acceptation ». La motivation est donc une condition pour le déroulement d'un débat oral et contradictoire. Ce dernier ne peut avoir lieu si le contribuable n'est pas en mesure de distinguer clairement la nature des redressements envisagés, le montant de ces redressements, l'impôt et l'année d'imposition. Il faut aussi qu'il soit capable d'identifier les motifs pour lesquels une telle procédure a été déclenchée afin qu'il puisse engager une discussion contradictoire avec l'administration et présenter utilement ses observations. La motivation apparaît donc comme « une garantie des droits de la défense »⁵³⁰. En plus de la motivation, le débat oral et contradictoire est assuré dans le cadre d'une procédure de rectification par la mention expresse selon laquelle le contribuable a le droit de se faire assister d'un conseil de son choix pour discuter de la proposition de rectification ou pour y répondre (article L. 54 B du LPF).

413. Pour ce qui est de l'exigence de motivation, nous nous référons à quelques applications jurisprudentielles qui ont précisé les cas où une proposition de rectification serait suffisamment motivée. En 2004, à l'occasion d'un arrêt du Conseil d'État, Gilles Bachelier a défini les quatre mentions tirées de l'article L57 du LPF qui doivent figurer dans une

⁵²⁹ CE, 28 janvier 1987, n° 48 571, 7^{ème} et 9^{ème} ss-sect. : RJF 3/87, comm. 330

⁵³⁰ COLLET (M), *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, Thémis droit, Paris, 3^{ème} édition, 2017, p. 121

proposition de rectification, émise dans le cadre d'une procédure de rectification contradictoire, afin qu'elle soit suffisamment motivée. Il s'agit de l'impôt concerné, le montant et motifs du redressement et l'année d'imposition⁵³¹. Ainsi, du moment que ces 4 éléments figurent dans la notification, le contribuable est en mesure de formuler ses observations et la notification est donc suffisamment motivée, en dépit d'autres éléments qui pourraient figurer ou non dans la notification. Cette règle fut par la suite suivie dans tous les arrêts du Conseil d'État. Désormais, par exemple, une proposition de rectification qui rappelle les règles de déductibilité des charges, le détail des charges et factures et qui indique que les conditions de déductibilité ne sont pas remplies est suffisamment motivée⁵³². C'est ce qui ressort d'un arrêt de 2011 qui n'est qu'une application de la règle consacrée par l'arrêt susmentionné de 2004.

414. Ainsi, le fait qu'une proposition de rectification ne comporte pas les textes sur lesquels l'administration s'est fondée pour établir les redressements ne constitue pas une atteinte à l'obligation de motivation⁵³³. En Effet, le commissaire du gouvernement Martin nous rappelle que ce qui compte est une motivation permettant au contribuable de participer utilement à la procédure contradictoire mais non un « rappel systématique des articles du CGI ». La même solution est adoptée si l'administration se base sur une convention internationale pour effectuer le redressement⁵³⁴.

415. Nous tenons à préciser qu'il appartient au juge du fond d'apprécier souverainement le caractère suffisant ou non de la motivation de la notification. Le juge de cassation, quant à lui, procède à un examen d'une éventuelle erreur de droit c'est-à-dire s'assure que la proposition de rectification comporte « la désignation de la catégorie de revenus faisant l'objet des redressements envisagés, les motifs et l'indication des montants de ces derniers, la mention de chacune des années en cause, et les nouvelles bases d'imposition résultant des redressements »⁵³⁵.

⁵³¹ BACHELIER (G), Concl. Sous CE, 28 mai 2004, n° 250817, société Magneti Marelli France : RJF 8-9/ 2004, n°916 ; BDCF 8-9/2004, n°104

⁵³² CORTOT-BOUCHER (E), Concl. Sous CE, 11 février 2011, n°317170, 3^{ème} et 8^{ème} ss-sect., Sté Dalkia France : RJF 5/11, n°625 ; BDCF 5/11, n°63

⁵³³ MARTIN (Ph), Concl. Sous CE, 18 mars 1994, req. n° 68799 : RJF 1994, n°532 ; p. 290

⁵³⁴ CE, 7 Octobre 1985, req. n° 44721 : RJF 1985, comm. n° 840

⁵³⁵ CE, 12 mai 1997, n°143812 ; DR. Fisc. 1997, comm. 1041

B - Le contradictoire dans les procédures de contrôle

416. Si le contradictoire est primordial dans le cadre des opérations de rectification, il l'est encore plus lorsqu'il s'agit d'un contrôle. En effet, le contradictoire sert de protecteur pour le contribuable et l'administration. Pour l'administration, il lui permet d'assurer des opérations de contrôle crédibles, qui ne seront pas susceptibles d'être réfutées pour manque de débat avec le contribuable. Le contribuable, quant à lui, est dans la mesure de mener une première tentative de conviction de l'administration de son point de vue et donc d'éviter un recours contentieux. Bien que situés au même niveau d'importance, l'exigence du contradictoire n'est pas malheureusement pas la même dans une vérification de la comptabilité que dans un examen de situation fiscale personnelle.

1- La vérification de comptabilité et le contradictoire

417. Un débat oral et contradictoire entre le vérificateur et le contribuable est nécessaire pour éclaircir certaines situations, relever des ambiguïtés et surtout améliorer la qualité du contrôle fiscal, qui n'est pas totalement accepté dans l'esprit du redevable. Il ne s'agit pas que d'une simple exigence pour améliorer la qualité du contrôle mais le débat oral et contradictoire est une garantie dont l'irrespect est lourdement sanctionné par le juge de l'impôt.

418. Dans le cadre d'une vérification de comptabilité, le vérificateur procède à un examen contradictoire de la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables. Son caractère contraignant engendre un bon nombre de garanties accordées au contribuable. Ces garanties commencent par un débat oral et contradictoire. Mais avant que le débat commence, il faut que le contribuable soit préalablement informé du déroulement de la procédure par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification. L'administration ne peut pas enfreindre cette règle.

419. Bien qu'aucun texte du CGI ni même du LPF ne prévoit les modalités du déroulement de la procédure de vérification, le texte de la Charte du contribuable vérifié pourrait nous servir de base pour fixer les grandes lignes du déroulement de cette procédure afin qu'aucune irrégularité ne puisse être reprochée à l'administration et sanctionnée lourdement par le juge. Le paragraphe « Une administration équitable » de la Charte prévoit quelques modalités de la procédure et décrit l'attitude idéale du vérificateur envers le contribuable.

En effet, il doit opter pour une « démarche transparente et pédagogique » à son égard de telle sorte que le contribuable « ne soit pas tenu à l'écart » et qu'un « dialogue constructif s'instaure » entre les deux.

420. S'ajoute à ce texte une jurisprudence riche en matière des garanties accordées au contribuable dans le cadre de la vérification de comptabilité. Ces garanties ont été renforcées avec la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière. Partant de là, la jurisprudence du Conseil d'État exige que la vérification soit effectuée sur place par le vérificateur avec la possibilité pour ce dernier d'emporter les documents dans les locaux de l'administration, sous conditions précisées par la jurisprudence. Depuis un arrêt de 1976, le Conseil d'État a précisé la règle selon laquelle la vérification a lieu sur place et qu'il ne peut y avoir dérogation que lorsque le déplacement de documents comptables se fait sur demande écrite du contribuable, que le vérificateur remet un reçu détaillé de tous les documents qu'il a reçus de telle sorte que l'administration devienne la dépositaire et qu'aucune des garanties prévues à l'article L.47 du LPF soient respectées⁵³⁶.

421. L'intégration d'un débat oral et contradictoire dans le cadre d'une vérification de comptabilité est une volonté du législateur français. Comme le disait Mme le commissaire de gouvernement Latournerie, à l'occasion d'un arrêt de principe relatif aux modalités d'exécution des vérifications de comptabilités des entreprises, « il est manifeste que le législateur a voulu instaurer au profit du contribuable une possibilité de débat oral et contradictoire avec le vérificateur sur les constatations faites ou les questions soulevées par ce dernier, avant toute prise de position de l'Administration sur les redressements envisagés ». Mme Latournerie ajoute que cette exigence est compromise si le vérificateur notifie les redressements envisagés immédiatement après avoir restitués les documents au contribuable, refusant ainsi, *a priori*, tout dialogue progressif avec l'intéressé et privant, en réalité, d'effet concret la possibilité légale offerte à celui-ci de se faire assister d'un conseil »⁵³⁷.

422. Le Conseil d'État juge irrégulière une vérification de comptabilité dans laquelle le débat oral et contradictoire ne pouvait pas avoir lieu parce que le vérificateur ne s'est rendu que trois fois au siège de l'entreprise, la première pour emporter des documents comptables, la

⁵³⁶ Les conditions de l'emport des documents comptables ou non comptables sera développée vers la fin de la thèse dans le cadre de l'application de la preuve objective en matière de vérification de comptabilité.

⁵³⁷ LATOURNERIE, Concl. Sous CE, Section, 21 mai 1976, req. n°94052 : Dr. Fisc. 1976, comm. 878, p. 634

seconde pour examiner brièvement un problème relatif aux périodes de soldes et la troisième pour restituer les documents et informer le contribuable des conclusions de la vérification⁵³⁸. Dans le cadre d'une vérification de comptabilité, le débat contradictoire avec le contribuable ne peut être mis en cause si le PDG d'une société est absent à cause d'une maladie le jour de l'intervention du vérificateur. En effet, la société ayant été avertie à temps utile, pourrait se faire assister par un conseil de son choix ; ce conseil se substitue alors au PDG et rend effectif le débat avec le vérificateur⁵³⁹.

423. L'importance d'une discussion entre le vérificateur et le contribuable est attestée par le témoignage d'un vérificateur qui disait : « je procédais au contrôle d'une société dont l'activité consistait dans la fabrication de jouets. Or, en examinant les frais généraux, je découvris la facture d'un détective privé, qui présentait un montant non négligeable. Je soupçonnais alors le dirigeant d'avoir engagé cette personne, aux frais de la société, pour « filer » une épouse volage. Les explications du directeur financier et la lecture du rapport d'activité du détective m'ont convaincu qu'il s'agissait de surveiller un concurrent que l'entreprise suspectait de contrefaçon »⁵⁴⁰.

2- L'ESFP et le contradictoire : une relation à diverses faces.

424. L'exigence d'un débat oral et contradictoire dans le cadre d'ESFP est passée par trois étapes selon la position de la jurisprudence. D'abord, c'était la négation de l'exigence de dialoguer entre le fisc et le contribuable à l'occasion d'ESFP. Ensuite, la jurisprudence, influencée par la loi dite Aicardi, instaure cette exigence qui pourrait entraîner l'irrégularité de la procédure d'imposition. Enfin, nous assistons depuis un certain temps à un « déclin »⁵⁴¹ de la règle du contradictoire dans un ESFP. Pour cela, nous estimons utile d'aborder ces trois phases.

425. Dans le silence des textes, c'était à la jurisprudence de préciser les contours de la règle du contradictoire dans le cadre d'un ESFP⁵⁴². Dans un premier temps et ce jusqu'à 1987, dans le cadre d'une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, rien

⁵³⁸ CE, 7 décembre 1983, req. n°36 722, RJF 1984, n°2, comm. 330

⁵³⁹ CE, 12 novembre 1986, n° 51 141, 7^{ème} et 8^{ème} ss-sect. : RJF 1/87, comm. 29

⁵⁴⁰ DE LA MARDIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal*, op. cit. p. 246.

⁵⁴¹ PIERRE (J-L), Note. Sous CE, 3^e et 8^e ss-sect., 9 mars 2012, n° 339042, min. c/M. Lourdou, JurisData n°2012-005933 ; Dr. Fisc. n° 20, 17 Mai 2012, comm. 298.

⁵⁴² L'appellation d'ESFP a subi des modifications diverses. Jusqu'en 1987, il s'agissait de l'« examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle des personnes physiques » qui a succédé à la « vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble » (VASFE) de 1975.

n'obligeait l'administration fiscale à procéder à un débat oral et contradictoire, selon une jurisprudence constante⁵⁴³. Dans un deuxième temps, l'introduction du qualificatif « contradictoire » dans l'ESFP en 1987 ne pouvait pas rester sans influence sur la position de la jurisprudence. Un arrêt du Conseil d'État pris après l'entrée en vigueur de la loi dite Aicardi manifeste le changement de position de la jurisprudence qui dorénavant dispense le fisc d'un débat oral mais non pas d'un débat contradictoire⁵⁴⁴. A l'occasion de cette affaire, le commissaire du gouvernement Olivier Fouquet précisait les raisons pour lesquelles le contribuable ne pouvait pas se prévaloir de l'absence d'un débat contradictoire. En effet, les faits montrent qu'il y a eu de nombreuses correspondances donc assez d'échange entre le vérificateur et le contribuable. En outre, l'absence de débat au sujet de certains documents bancaires emportés dans les locaux du service était sans conséquence sur les garanties accordées au contribuable parce que ces documents n'ont pas fondé les redressements opérés⁵⁴⁵. Les arrêts du Conseil d'État ont évolué dans la conception du débat oral et contradictoire. Ainsi, il a été jugé que le vérificateur ne pouvait pas adresser une proposition de rectification au contribuable sans qu'un débat oral et contradictoire ait eu lieu avec ce dernier sur les points qu'il envisageait de retenir⁵⁴⁶. Comme le précise le Conseil d'État, la proposition de rectification marque la fin des opérations de contrôle et donc de l'examen du vérificateur, en vertu de l'article L. 47 du LPF. Pour cela, la fin du contrôle ne peut être annoncée sans qu'il y ait eu un véritable dialogue entre le contrôlé et le contrôleur. A l'occasion de cette affaire, le Conseil d'État ne manque pas de rappeler que l'exigence de dialoguer avec le contribuable s'accroît suite à l'opposabilité de la Charte du contribuable vérifié, en vertu de l'article L. 10 du LPF. En effet, il avait déjà précisé précédemment que les règles contenues dans la Charte et ayant pour objet de garantir les droits du contribuable vérifié doivent être respectées par les agents de l'administration⁵⁴⁷.

⁵⁴³ CE, 26 juillet 1991, req. n° 81 253, M. Giron : Dr. fisc. 1992, n° 40, comm. 1790 : « Considérant, en deuxième lieu, que le fait d'aviser un contribuable qu'une vérification approfondie de sa situation fiscale d'ensemble sera entreprise ne crée pas pour l'Administration d'obligation d'engager avec lui un débat oral sur les renseignements qu'elle recueille ».

⁵⁴⁴ CE, 16 Octobre 1989, n. 71.890-71.904, Craveia : Dr. Fisc. n°29, 1990, comm. 1471, concl. Ph. Martin ; R.J.F. 12/1989, n. 1309.

⁵⁴⁵ FOUQUET (O), Concl. Sous CE 26 juillet 1991, req. n° 81 253, M. Giron : Dr. fisc. 1992, n° 40, comm. 1790

⁵⁴⁶ CE, 3e et 8e ss-sect., 10 janv. 2001, n° 211967 et n° 212114, min. c/ Héritiers de M. Loubet : JurisData n° 2001-061507 ; Dr. fisc. 2001, n° 30-35, comm. 735, concl. S. Austry ; Procédures 2001, comm. 140, note J.-L. Pierre ; RJF 4/2001, n° 436, chron. J. Maïa, p. 295 ; BDCF 4/2001, n° 47, concl. S. Austry ; BGFE 2001, n° 4, p. 9 et s., obs. R. Beauvais

⁵⁴⁷ CE, 9e et 10e ss-sect., 10 novembre 2000, req. n° 204 805, M. Milhau : Dr. Fisc. n° 18, 2 Mai 2001, comm. 436 « Considérant qu'aux termes du dernier alinéa de l'article L. 10 du LPF : « Avant l'engagement d'une des vérifications prévues aux articles L. 12 et L. 13, l'Administration des impôts remet au contribuable la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié ; les dispositions contenues dans la Charte sont opposables à l'Administration. » ; qu'il résulte de cet alinéa que les agents de l'Administration sont tenus, pour l'exécution d'une des vérifications qu'il vise, de respecter les règles qui, ne trouvant pas de fondement légal dans d'autres articles du CGI ou du LPF, figurent néanmoins dans la Charte à la date où ce document est remis au contribuable, dès lors

426. Nous notons que le débat exigé par le Conseil d'État n'est pas obligatoirement un débat écrit. Un dialogue oral assure le respect des exigences légales (article L. 47 à L. 50 du LPF), jurisprudentielles et des règles de la Charte. C'est ce qui ressort par ailleurs d'un arrêt du Conseil d'État qui avait rappelé minutieusement les règles en matières de débat oral et contradictoire dans le cadre d'un ESFP. « Le caractère contradictoire que doit revêtir l'examen de la situation fiscale personnelle d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu en vertu des articles L.47 à L.50 du Livre des procédures fiscales interdit au vérificateur d'adresser la proposition de rectification qui, selon l'article L.48 de ce livre, marquera l'achèvement de son examen, sans avoir au préalable engagé un dialogue contradictoire avec le contribuable sur les points qu'il envisage de retenir. En outre, dans sa version remise à M. et Mme Chauvin et produite par eux à l'appui de leurs écritures, la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, rendue opposable à l'Administration par l'article L. 10 du Livre des procédures fiscales, exige que le vérificateur ait recherché un tel dialogue avant d'avoir recours à la procédure contraignante de demande de justifications prévue à l'article L. 16 du Livre des procédures fiscales. Il ne résulte, en revanche, ni de ces dispositions ni d'aucun principe qu'il incomberait au vérificateur de rechercher un dialogue sous forme écrite dans l'hypothèse où le contribuable n'aurait pas donné suite à une ou plusieurs offres de dialogue oral »⁵⁴⁸.

427. Ces mêmes règles citées précédemment ont été bouleversées par certains arrêts du Conseil d'État⁵⁴⁹ dans lesquels la Haute juridiction se tient à une interprétation littérale⁵⁵⁰ de la Charte du contribuable vérifié en sa version postérieure au 1^{er} Janvier 1996 et juge qu'il « ne résulte ni des articles L. 47 à L. 50 du LPF, qui imposent le caractère contradictoire de l'ESFP, ni de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, rendue opposable à l'Administration par l'article L. 10 du LPF, que le vérificateur serait tenu, avant d'avoir recours à la procédure de demande d'éclaircissements et de justifications

que ces règles ont pour objet de garantir les droits du contribuable vérifié ; qu'au cas où l'agent vérificateur méconnaîtrait ces règles, et notamment les formalités qu'elles comportent, il appartient au juge de l'impôt, saisi d'un litige portant sur ce point, d'apprécier si cette méconnaissance a eu le caractère d'une irrégularité substantielle portant atteinte aux droits et garanties reconnus par la Charte au contribuable vérifié ».

⁵⁴⁸ CE, 9e et 10e ss-sect., 30 janv. 2013, n° 335191, M. et Mme Chauvin, JurisData n° 2013-001534 : Dr. Fisc. n° 21, 23 Mai 2013, comm. 296.

⁵⁴⁹ CE, 3e et 8e ss-sect., 19 juillet 2011, n° 339965, M. et Mme Monti : JurisData n° 2011-018906 ; Dr. fisc. 2011, n° 48, comm. 611 et CE, 3e et 8e ss-sect., 9 mars 2012, n° 339042, min. c/ M. Lourdou, note J.-L. Pierre : JurisData n° 2012-005933 ; Dr. Fisc. n° 20, 17 Mai 2012, comm. 298 pour ne citer que quelques-uns de ces arrêts.

⁵⁵⁰ CE, 8e et 3e ss-sect., 21 décembre 2006, n° 282078, Bohbot : JurisData n° 2006-081081 ; Dr. fisc. 2007, n° 50, comm. 1044.

prévue par l'article L. 16 du LPF, d'engager avec le contribuable un dialogue sur les discordances relevées par lui. »⁵⁵¹. Ces arrêts marquent un clivage de la position unanime et réaffirmée à plusieurs reprises par le Conseil d'État sur l'exigence d'un débat oral et contradictoire tout au long de la procédure. En effet, nous nous interrogeons sur l'intérêt d'un tel assouplissement des garanties substantielles accordées au contribuable. Quelles seraient les raisons qui ont poussé les juridictions administratives à adopter une solution différente que celle appliquée constamment⁵⁵² lorsqu'une demande de justifications ou d'éclaircissements était en jeu ? Pourquoi priver le contribuable d'un débat oral et contradictoire avant toute demande de justifications ou d'éclaircissements ?

428. Le Conseil d'État se contente dans les affaires Monti et Lourdou précitées d'un débat oral et contradictoire postérieurement à la demande de justifications. Il se fonde expressément pour motiver sa décision sur les termes de l'arrêt L. 10 du LPF qui rend opposable la Charte du contribuable vérifié et sur les termes mêmes de ce dernier document, qui dans sa rédaction en vigueur dès le 1^{er} janvier 1996⁵⁵³ n'impose aucun débat antérieur à la demande de justifications. Le commissaire du gouvernement Pierre Collin dans ses conclusions sur une affaire statuant dans le même sens que les arrêts Monti et Lourdou justifie cette position par la place qu'occupe la charte « qui est tout aussi dénuée d'esprit que la doctrine du fait de l'inexistence de travaux préparatoires »⁵⁵⁴.

429. Nous ne pouvons que saluer les auteurs qui déplorent le recul qu'a subi la jurisprudence du Conseil d'État en matière de garanties accordées au contribuable. Alors que la réforme fiscale de 1987 issue de la loi dite Aicardi avait pour objectif d'équilibrer le débat entre le fisc et le contribuable, le Conseil d'État, en se basant sur une version « rectifiée » de la Charte du contribuable vérifié arrache, en quelque sorte, au contribuable une garantie jugée

⁵⁵¹ CE, 3e et 8e ss-sect., 9 mars 2012, n° 339042, min. c/ M. Lourdou, note J.-L. Pierre : JurisData n° 2012-005933 ; Dr. Fisc. n° 20, 17 Mai 2012, comm. 298.

⁵⁵² CE, 3e et 8e ss-sect., 10 janv. 2001, n° 211967 et n° 212114, min. c/ Héritiers de M. Loubet : JurisData n° 2001-061507 ; Dr. fisc. 2001, n° 30-35, comm. 735, concl. S. Austray ; RJF 4/2001, n° 436, chron. J. Maïa, p. 295 ; BDCF 4/2001, n° 47, concl. S. Austray ; CAA Nancy, 3^{ème} chambre, 24 mai 2007, n° 05NC00107, M. et Mme Hu, non publié. – CAA Marseille, 3^{ème} chambre, 28 juin 2007, n° 03MA00966, M. Migroyan, non publié. – CAA Paris, 5^{ème} chambre, 10 juin 2010, n° 08PA00006, M. Salomon, non publié. – V. aussi TA Cergy-Pontoise, 2^{ème} chambre, 23 février 2010, n° 0600879, Mme Fidalis : Dr. fisc. 2011, n° 3, comm. 119, note S. Rudeaux.

⁵⁵³ Nous citons ici les termes de la Charte du contribuable vérifié qui semblent distinguer la portée du débat oral et contradictoire entre une vérification de comptabilité et un ESFP. Selon la Charte, « dans le cadre de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP), le dialogue joue également un rôle très important tout au long de la procédure ». « En cas de vérification de comptabilité, le dialogue n'est pas formalisé. Il repose, pour l'essentiel, sur un débat oral et contradictoire entre le vérificateur et le contribuable vérifié qui se déroule sur le lieu du contrôle ».

⁵⁵⁴ COLLIN (P), Concl. Sous CE, 8e et 3e ss-sect., 21 décembre 2006, n° 282078, Bohbot : JurisData n° 2006-081081 ; Dr. fisc. 2007, n° 50, comm. 1044.

substantielle par lui-même, à plusieurs reprises. Jean-Luc Pierre ne voit qu'une seule issue à ce clivage jurisprudentiel, une nouvelle intervention du législateur afin de corriger « l'erreur qu'il a commise en 1987 en pensant légaliser la Charte, alors qu'en réalité, il n'a donné à ce texte qu'une autorité qui n'est pas très éloignée de celle accordée aux textes de l'Administration par l'article L. 80 A du LPF d'erreur »⁵⁵⁵. Nous reprenons les termes par lesquels Gilles Noël a conclu une étude sur le débat oral et contradictoire en matière d'ESFP afin de mettre le point sur le manque d'intérêt à distinguer entre une vérification de comptabilité et un ESFP lorsqu'il s'agit de garanties accordées au contribuable.

430. « Dans le cadre de la vérification de comptabilité (LPF, art. L. 13), tout est fait pour favoriser l'existence et la plénitude immédiate d'un débat oral et contradictoire entre le contribuable vérifié et le vérificateur au sein même et dans le cadre spécifique de cette procédure, par exemple par l'absorption du droit de communication par la vérification de comptabilité quand il est exercé au cours de cette dernière. Cette solution favorable au contribuable n'était déjà pas transposée, injustement et de longue date, à l'ESFP, déjà « maudit » sur ce point. Ce nouveau recul, dans le cadre de l'ESFP, du dialogue contradictoire qu'inaugure l'arrêt Lourdou (après l'arrêt Monti), paraît ainsi d'autant plus totalement décalé au plan des garanties du contribuable vérifié, même si des arguments purement juridiques ne manquent pas pour le justifier. Certes, les deux techniques de contrôle externe ne sont pas les mêmes, dans leurs objectifs et dans leurs modalités d'exécution. Peut-on pour autant se satisfaire de cette situation ? Cela est plus que discutable, car même s'il n'est pas douteux que désormais la procédure de demande de justifications est placée sous un contrôle étroit du juge, l'économie ainsi faite des champs successifs de débat(s) contradictoire(s) entre le contribuable et le vérificateur au fil des différentes procédures qui s'emboîtent les unes avec les autres en restreint mécaniquement les possibilités. D'autant que le dialogue écrit au sein de la procédure de demande de justifications (LPF, art. L. 16, al. 3) pour éclairer les discordances observées par le vérificateur lors de l'ESFP n'est pas aussi libre, souple et ouvert que celui qui pouvait s'installer au sein de l'ECSFP, ne serait-ce qu'en raison des délais restreints et rigides de réponse impartis au contribuable dans la demande de justifications (LPF, art. L. 16 A), où il est ainsi entièrement délocalisé. Sans parler des autres difficultés inhérentes aux exigences particulières de preuve sur ces questions dans le cadre étroit de la procédure de demande de

⁵⁵⁵ PIERRE (J-L), « Le déclin de la règle du contradictoire dans la procédure d'ESFP », Note. Sous CE, 3e et 8e ss-sect., 9 mars 2012, n° 339042, min. c/ M. Lourdou, JurisData n°2012-005933 ; Dr. Fisc. n° 20, 17 Mai 2012, comm. 298

justifications. Cela est plus que dommage. Pourquoi alors, par a fortiori et en raisonnant par l'absurde, ne pas reléguer totalement ce débat à la phase terminale du contentieux de l'impôt ? On avait cru jusqu'alors que la multiplication des occasions de rencontres et de débats structurés entre le contribuable et le vérificateur au fil des différentes procédures étaient des composantes essentielles et fort utiles du contrôle fiscal et une garantie importante pour les contribuables (à rapprocher, en matière de redressement, de la multiplication des mécanismes d'arbitrage administratif; et en matière de contentieux fiscal du précieux dispositif de « décompression » qu'assure la réclamation préalable devant le service des impôts »⁵⁵⁶.

§2- Le contrôle inopiné : un moyen de collecte des éléments de preuve limitant la portée du contradictoire

431. Pour étudier le contrôle inopiné, il faut revenir aux termes des articles L. 47 et L. 47 A du LPF. En vertu de l'article L. 47, « en cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité et la charte des droits et obligations du contribuable vérifié sont remis au contribuable au début des opérations de constatations matérielles. L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable permettant au contribuable de se faire assister par un conseil ». Dans le même sens, l'article L. 47 A dispose que « dans le cadre du contrôle inopiné mentionné au dernier alinéa de l'article L. 47, lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, les agents de l'Administration peuvent réaliser deux copies des fichiers relatifs aux informations, données et traitements informatiques ainsi que de la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements mentionnés au IV de l'article L. 13 ». Le contrôle inopiné permet ainsi au vérificateur de se pointer à l'entreprise sans prévenir cette dernière qu'elle fait l'objet d'un contrôle fiscal parce qu'il craint qu'elle ne dissimule des preuves ou qu'elle procède à cacher certains documents en se faisant assister d'un conseil. Il prépare l'ESFP ou la vérification de comptabilité sans en faire partie intégrante. Preuve est le fait qu'il n'y ait pas d'envoi de l'avis de vérification avant de débiter les opérations de contrôle mais une remise en main propre à l'instant même du démarrage des dites opérations. Alors que dans le cadre d'une

⁵⁵⁶ NOËL (G), « L'E(C)SFP : une procédure de contrôle mal aimée des contribuables... et du juge de l'impôt . - L'éclipse du contradictoire : des maux en plus pour quelques mots en moins », Dr. Fis. n° 24, 14 Juin 2012, comm. 331.

vérification de comptabilité, le débat oral et contradictoire constitue une garantie fondamentale du contribuable vérifié, avec l'assistance d'un conseil, dont la méconnaissance entraîne la nullité de la procédure pénale tendant à réprimer la fraude fiscale⁵⁵⁷ ou de même dans le cadre d'un ESFP, bien que de caractère moins contraignant, nous nous interrogeons sur la portée d'un tel débat dans le cadre d'un contrôle inopiné, où tout semble être effectué à l'improviste.

432. Se définissant comme « une opération qui a pour objet de procéder à de simples constatations matérielles afin d'éviter que le contribuable ne profite du délai qui lui est donné pour bénéficier de l'assistance d'un conseil pendant la vérification de comptabilité, pour dissimuler certains éléments »⁵⁵⁸, l'objectif d'un tel contrôle est la conservation des éléments de preuve ce qui justifie, partiellement, le fait que le contribuable soit privé de certaines garanties qui entourent la vérification de comptabilité, en vertu de l'article L.47 à savoir l'information préalable du contribuable et la faculté de se faire assister par un conseil. Cet alinéa définit précisément les éléments constitutifs d'un contrôle inopiné et les garanties l'entourant. Le contrôle consiste en un examen matériel des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables. Quant aux garanties, l'envoi de l'avis de vérification et de la Charte du contribuable vérifié qui était censé être fait dans le cadre des opérations « normales » de contrôle est effectué en main propre au contribuable au début du commencement desdites opérations. Quant à l'examen détaillé des documents comptables, il ne peut avoir lieu qu'après avoir accordé un délai raisonnable au contribuable, le temps nécessaire pour que ce dernier fasse appel à un conseil avant que le vérificateur n'intervienne pour la deuxième fois. Le contrôle inopiné n'est pas lié au hasard⁵⁵⁹ mais il est le fruit d'un travail entrepris par le fisc qui ne laisse plus aucun doute sur l'existence de la fraude, d'où la nécessité d'un contrôle inopiné afin d'établir l'exactitude de cette fraude.

433. Présenté sous cette perspective, le contrôle inopiné permet sans aucun doute au fisc de collecter des éléments de preuve qui risquent de disparaître par dissimulation de la part du contribuable mais ce même contrôle ne bafoue pas complètement les droits de ce dernier. Ainsi, seules des copies des fichiers peuvent être transportées par le fisc et ce afin qu'il dispose d'un élément de comparaison avec les fichiers qui sont restés à l'entreprise. Le fisc

⁵⁵⁷ Cass. crim., 23 novembre 1992, req. n° 90-86657 PF, Sztergbaum : RJF 1993, n°2, comm. 290

⁵⁵⁸ ESCAUT (N), Concl. Sous CE, 8e et 3e ss-sect., 5 février 2009, n° 305917, M. Chang Yuk Wong: JurisData n° 2009-081438 ; Dr. Fisc. n° 11, 12 Mars 2009, comm. 242

⁵⁵⁹ LAMBERT (Th), « Hasard et contrôle fiscal », Gazette du Palais, 16-17 février 2001, p. 13.

aura dans sa possession alors des preuves émanant du contribuable lui-même servant à dissuader ce dernier contre toute éventuelle modification ou destruction desdits fichiers. La seule limite à ce recueil de preuve géré par le fisc à l'occasion d'un contrôle inopiné résulte de la nécessité de cantonner ledit contrôle à de simples contrôles matériels. La recherche de ces éléments matériels va de l'examen des stocks, des valeurs en caisse et des relevés des prix pratiqués jusqu'au contrôle du personnel employé par l'entreprise. A ce sujet, la jurisprudence est riche d'exemples où le contrôle inopiné a été compromis par des abus de la part du fisc, tels que par exemple l'examen au fond et non dans la forme de pièces justificatives liées à des dépenses professionnelles⁵⁶⁰. L'examen critique des documents comptables et le rapprochement de ceux-ci avec les déclarations souscrites par l'entreprise sont exclus.

434. La plupart des auteurs sont d'accord sur la nécessité de collaborer avec le contrôleur et de ne pas s'y opposer notamment si ce dernier procède au contrôle inopiné dans les règles. En effet, une opposition farouche à ce type de contrôle ne peut qu'être un prétexte pour marquer la mauvaise foi du contribuable et ainsi aboutir à une procédure d'évaluation d'office (en vertu de l'article L. 74 du LPF) ou une action pénale en raison de la gravité des actes inclus par le contrôle, qui amèneraient à des pénalités encourues par le contribuable suite à l'opposition au contrôle.

⁵⁶⁰ CE, 6 juillet 1988, n°55828, mentionné aux tables du Recueil Lebon.
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?idTexte=CETATEXT000007625535>

Conclusion du Chapitre I

- 436.** La délicatesse du fisc dans son rôle de protecteur des finances de l'État est associée à des règles strictes en matière de preuve fiscale. Ainsi, il est donné au contribuable une large panoplie de moyens de preuves pour se défendre et surtout pour convaincre le juge, n'est-ce pas la vraie finalité du droit de la preuve. En plus de la diversité des moyens de preuves de nature matérielle, le contribuable dispose de garanties qui rendent plus efficace l'exercice de son droit de preuve. Il s'agit notamment du principe du contradictoire dont la portée reste à définir en raison des divergences doctrinales sur le sujet. Il reste tout de même une limite à ne pas franchir par le fisc et qui pourrait anéantir une procédure lourde menée par ce dernier.
- 437.** Le contradictoire est aussi un moyen d'éviter une procédure contentieuse parce qu'en permettant au contribuable de présenter ses moyens de défense et de dialoguer avec le fisc, ce dernier aura les éléments nécessaires afin d'élucider tous les doutes liés à l'affaire. Nous accordons une très grande importance à ce débat contradictoire dont la portée devrait être élevée au grade de principe général de droit fiscal, ne pouvant ainsi subir aucune restriction, ni d'ailleurs aucun abus.

Chapitre II – Les obstacles inhérents à l’administration de la preuve

438. En dépit de la diversité des moyens de preuve dont disposent les parties au litige et de la possibilité pour elles de se faire assister par le juge dans la recherche des preuves à travers des mesures d’instruction⁵⁶¹, nous constatons qu’il y a des situations où une partie se trouve démunie, partiellement ou totalement, de tout moyen de preuve. Ces situations ne peuvent être que condamnées parce qu’elles relèvent une injustice et mettent en échec le procès équitable auquel les acteurs du droit aspirent. L’analyse de ces différentes situations nous permet de dire que c’est le contribuable qui est le plus souvent en difficulté d’apporter une preuve ou une preuve contraire. Pour cela, il est urgent de limiter voire éliminer toutes les hypothèses qui pourraient aboutir à ce genre de cas inacceptables en droit et inévitables en réalité.

439. Certains auteurs lient la difficulté de prouver à un rapport avec la distinction entre charge juridique et charge effective de la preuve. Selon le Professeur de La Martinière, « il existe dans le droit probatoire, pris généralement, une distinction paradoxale. Celle qui oppose la charge juridique à la charge effective de preuve. La charge juridique pèse sur la partie désignée par le droit pour la supporter, la charge effective repose sur celle « qui rencontre en fait les difficultés les plus grandes pour emporter l’intime conviction du juge »⁵⁶² »⁵⁶³. Le Professeur de La Martinière poursuit son raisonnement en expliquant qu’un tel système de distinction entre charge juridique et charge effective serait incohérent parce qu’il faudrait avouer l’échec du droit si la démonstration incombe en fait à la partie qui n’est pas juridiquement désignée pour la supporter.

440. Deux hypothèses peuvent mettre en péril l’administration de la preuve par le contribuable. Le cas où le contribuable rencontre des difficultés sévères pour l’administration de la preuve (Section I) et le cas où le secret fiscal freine l’administration de la preuve, sous quelques réserves (Section II).

⁵⁶¹ Il est certain que le juge n’usera de ses prérogatives et n’ordonnera de mesures d’instruction d’office que si les allégations du demandeur sont appuyées sur des commencements de preuve. Sinon, l’intéressé s’exposerait au rejet pur et simple de sa demande sans qu’elle ait été discutée. PACTET (P), *Essai d’une théorie de la preuve devant la juridiction administrative*, op. cit. p. 58.

⁵⁶² *Ibidem*, p. 59.

⁵⁶³ DE LA MARTINIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal*, op. cit. p. 45.

Section I – Des difficultés de preuve à l'encontre du contribuable

441. Les difficultés en matière d'administration de la preuve surgissent principalement lorsque le contribuable n'arrive pas à apporter la preuve demandée parce que le justificatif lui manque ou parce que le système déclaratif lui-même le place en défaillance des moyens de preuve. Par ailleurs, au sujet du système déclaratif lui-même, Gaudemet et Molinier mettent en évidence sa lourdeur parce qu'il fait peser sur le contribuable une obligation juridique légalement sanctionnée, qui dépasse le seuil d'une collaboration spontanée. « Cette participation du contribuable au travail du fisc est une participation forcée, qui bien souvent suscite son hostilité »⁵⁶⁴. En outre, l'abondance des présomptions fiscales dans les textes fiscaux ne facilitent pas non plus l'administration de la preuve parce que souvent elles créent de nouvelles obligations probantes à l'encontre de ce dernier le mettant dans une impasse juridique et légale.

§1- Les preuves impossibles

442. Le cadre des preuves impossibles ou la preuve du diable, qui en latin veut dire *probatio diabolica* est l'un des domaines les plus dérangeants pour le contribuable afin de faire prévaloir sa cause. En effet, selon l'adage « *nullus tenetur ad impossibil* », nous ne pouvons pas demander à une personne d'effectuer ce qui lui est impossible de faire. Cette impossibilité doit être absolue. En d'autres termes, la personne concernée doit effectivement être dépourvue de tout moyen afin de faire ce que nous lui demandons. En matière de preuve, l'impossible n'est pas étranger à ce domaine parce que dans la pratique, il est des chances que le contribuable ne soit pas capable d'apporter un élément de preuve pour étayer son point de vue. Nous ajoutons à ces cas de figure d'autres cas où la loi interdit que le contribuable apporte une preuve quelconque. Dans les deux cas, le résultat est le même : le contribuable est privé effectivement d'un droit pouvant aboutir à sa perte de cause, par application de l'adage *idem est non esse et non probari*.

443. Nous entendons par preuve impossible une preuve qui laisse le contribuable devant une impasse pour l'administrer. Cette preuve n'est pas étrangère au droit civil, notamment par rapport de la date de la conception d'un enfant. Etant donné que cette preuve est impossible à apporter, « la loi présume que l'enfant a été conçu pendant la période qui s'étend du trois

⁵⁶⁴ BAYLAC (C), *Le formalisme du droit fiscal*, L'Harmattan, Paris, 2002, p. 62 In GUDEMET (P.-M.) et MOLINIER (J), *Finances publiques, Fiscalité*, Tome 2, Domat, Montchrestien, 6^{ème} édition, 1996, §1308.

centième au cent quatre-vingtième jour, inclusivement, avant la date de la naissance. La conception est présumée avoir eu lieu à un moment quelconque de cette période, suivant ce qui est demandé dans l'intérêt de l'enfant. La preuve contraire est recevable pour combattre ces présomptions ». Ainsi, dans certains cas, la loi elle-même constate la difficulté de prouver un fait précis et donne la solution au problème. Dans d'autres cas, la loi n'intervient pas et c'est dans ces cas de figure que les choses se compliquent. Pour cela, il y a recours à la jurisprudence en la matière afin de trouver une solution.

444. Le plus souvent, en droit fiscal, c'est le contribuable qui rencontre le plus de situations où la preuve est impossible voire très difficile à apporter. Nous citons l'exemple tiré de l'ancien article 35-A du CGI selon lequel « les profits réalisés par les personnes qui cèdent des immeubles ou fractions d'immeubles bâtis ou non bâtis... qu'elles ont acquis ou fait construire depuis moins de cinq ans sont soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques... au titre des bénéfices industriels et commerciaux ». Les intéressés pouvaient se débarrasser de l'imposition en justifiant « que l'achat ou la construction n'a pas été fait dans une intention spéculative ». Il est clair d'après la lecture de l'article que la preuve de l'absence d'une intention spéculative est impossible voire difficile à apporter. Toutefois, le même article prévoit une présomption au profit du contribuable. En d'autres termes, la preuve de l'absence d'une intention spéculative n'est pas exigée « lorsque l'immeuble a été, depuis son acquisition ou son achèvement, occupé personnellement par l'acquéreur ou le constructeur ou par son conjoint, ses ascendants ou descendants, et que sa cession est motivée par une meilleure utilisation familiale ou un changement de résidence du redevable ». Par contre, il incombe au contribuable de démontrer l'affectation de l'immeuble à une habitation personnelle et ce depuis son achèvement ou son acquisition et aussi les motifs de la cession de l'immeuble. Ces deux preuves sont évidemment plus faciles à apporter que l'absence d'une intention spéculative. Le commissaire de gouvernement Lobry, à l'occasion d'un arrêt portant sur l'application de l'article 35-A du CGI, décrivait la difficulté résultant du régime de preuve applicable. Il disait qu'il « s'agit là d'une « preuve négative », dont unanimement la doctrine affirme qu'elle est presque impossible à apporter, il s'agit, pour le juge, de « sonder les reins et les cœurs » et de supposer quelles étaient les pensées et les arrière-pensées du contribuable en achetant l'immeuble que, pour son malheur, il a revendu dans un délai inférieur à cinq années »⁵⁶⁵. Une autre application plus intéressante de la preuve impossible serait celle de la « preuve diabolique » qui pèse

⁵⁶⁵ LOBRY, Concl. Sous CE, 7^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 13 juin 1979, req. n. 12.824 : Dr. Fisc. n° 17, 20 Avril 1981, comm. 890.

sur le contribuable lorsqu'il s'agit de la force probante de la déclaration annuelle des données sociales (DADS) en matière de revenus. Lorsque l'administration fiscale remet en cause le montant des revenus déclarés par un contribuable et que celui-ci conteste cette remise en cause dans le délai qui lui est imparti, elle doit être regardée comme apportant une telle preuve, dans l'hypothèse où elle se fonde sur les montants mentionnés sur une déclaration annuelle des salaires versés souscrite par l'employeur du contribuable, par la production de ce document. A son tour, si le contribuable fait état d'éléments sérieux de nature à faire apparaître que cette déclaration annuelle des salaires comporte des inexactitudes ou, d'une manière générale, a pu inclure des sommes dont l'intéressé n'aurait pas disposé au cours de l'année d'imposition, il incombe à l'Administration d'établir par tout autre moyen complémentaire la perception effective des revenus en cause au cours de l'année d'imposition⁵⁶⁶. Le vrai problème ne se situe pas au niveau de la preuve apportée par l'administration qui par ailleurs dispose une certaine facilité puisque la loi présume l'accomplissement de son devoir de preuve du moment qu'elle se fonde sur les mentions inscrites dans la DADS pour établir l'imposition. Par contre, celui qui aura plus de difficultés à convaincre le juge de sa position est le contribuable parce qu'il s'agit pour lui d'apporter, pour combattre le fisc, une preuve contraire à ce qui est mentionné dans la DADS, donc une preuve négative. En pratique, il doit prouver qu'il n'a pas perçu un revenu pour que le juge puisse conclure que la DADS est effectivement inexacte. Par ailleurs, le commissaire du gouvernement suggère qu'il ne faut pas obliger le contribuable à apporter une preuve négative consistant à contredire les mentions d'une déclaration mais plutôt lui permettre d'apporter tous les moyens de preuve possibles pour défendre sa cause. « Le principe de l'égalité des armes devrait inviter les juges du fond à admettre pour le contribuable tous les moyens de preuve offerts par le contentieux fiscal, sans l'enfermer dans l'obligation de fournir une preuve négative, à plus forte raison si la charge de la preuve pèse sur l'Administration. Et si la charge de la preuve pèse sur le contribuable, ce principe ne doit pas être conduit jusqu'à l'absurde au seul motif qu'une réponse n'aurait pas été notifiée en temps utile à l'encontre d'une proposition de rectification : l'Administration doit malgré tout, en vertu de la logique dialectique et du bon sens, rester en charge de documenter ses propres dires : en matière de salaires et en présence d'une rectification non contestée en temps utile, on relèvera cette intéressante décision de la Cour administrative d'appel de Marseille selon laquelle « dès lors qu'il ne peut être exigé du requérant de fournir une preuve négative, cette affirmation [d'absence de perception de revenu] doit être

⁵⁶⁶ CE, 3e et 8e ss-sect., 20 mai 2016, n° 387479, M. Devoise : Dr. Fisc. n° 36, 8 Septembre 2016, comm. 472.

regardée comme avérée si aucune des pièces du dossier ne la contredit et si l'Administration n'apporte aucun élément qui l'infirmait »⁵⁶⁷ »⁵⁶⁸.

445. En effet, à elle seule la charge de la preuve est un vrai fardeau qui incombe sur le contribuable alors la jurisprudence ne doit pas rendre encore plus difficile sa mission en exigeant de lui des preuves difficiles à apporter voire impossible. Nous sommes convaincus qu'à une preuve impossible ou difficile à apporter se substitue toute sorte de preuves compatibles avec les principes du contentieux fiscal. A ce stade, le juge doit faire preuve d'indulgence mais aussi de bon sens par application des règles générales qui régissent le régime de preuve fiscale, abstraction faite de règles spéciales qui pourraient fausser le mécanisme du procès.

446. L'administration fiscale pourrait aussi se retrouver dans des situations où elle serait obligée d'administrer une preuve impossible. Plusieurs exemples illustrent nos propos. Il s'agit par exemple de la preuve des revenus issus d'activités illicites. La nature de l'activité en elle-même rend difficile voire impossible une quelconque preuve, notamment que le contribuable sera plus diligent par rapport aux indices laissés. Le domaine de la preuve impossible incombant à l'administration fiscale ne se limite pas aux cas où le contribuable serait dans l'illégalité mais il aussi lorsque ce dernier aurait accompli ses obligations déclaratives. Dans les deux cas⁵⁶⁹, le juge fiscal permet à l'administration de se référer à un ensemble d'indices afin d'apporter la preuve, des indices qui seront appuyés d'ailleurs par le fait que le contribuable n'apporte aucune preuve en retour afin de contredire la portée desdits indices. Par exemple, afin que le fisc démontre l'utilisation d'un véhicule de fonction à titre privatif par l'associé, qui en soi est une preuve impossible à apporter, il s'est référé aux « trajets effectués sur autoroute, ayant donné lieu à un ticket de péage conservé par la société et aux trajets hors autoroute à partir d'un dépouillement exhaustif des notes d'hôtels et de restaurants ainsi que les factures de parkings » afin de recouper « ces informations avec les factures de carburant acquittées avec la carte bancaire professionnelle du professionnel »⁵⁷⁰.

⁵⁶⁷ CAA Marseille, 4^{ème} chambre, 17 février 2009, n° 06MA02447

⁵⁶⁸ LAPORTE (E), « Force probante de la DADS en matière de revenus : la preuve diabolique en question », Dr. Fisc. n°36, 8 septembre 2016, comm. 472.

⁵⁶⁹ CE, ass. 21 juillet 1972, req. n° 72508 : Dr. Fisc. 1973, n°18-19, comm. 721 et CE, 16 juin 2003, req. n° 241983, Gardet : RJF 2003, n°10, comm. 1106

⁵⁷⁰ CE, 16 juin 2003, req. n° 241983, Gardet : RJF 2003, n°10, comm. 1106

447. Nous tenons tout de même à préciser qu'en fiscalité, la portée des preuves impossibles est atténuée par une certaine logique jurisprudentielle. Ainsi, certains principes existent afin de délimiter le champ de ces preuves qui ne facilitent pas la tâche des parties au cours du procès fiscal. Ainsi, alors que certaines preuves sont difficiles voire impossibles à apporter par une partie, le juge exige de l'autre partie d'apporter la preuve, notamment si les informations dont il est question ne sont qu'à la disposition de cette dernière et qu'elle seule serait en mesure de les apporter devant lui

§2- Le jeu des présomptions fiscales dans le cadre de l'administration de la preuve

448. Du latin « *praesumptio* »⁵⁷¹, les présomptions sont des conséquences que la loi ou le magistrat tire d'un fait connu à un fait inconnu. C'est la définition de la notion de présomption que nous trouvons à l'article 1349 du Code civil français. Ainsi, par une méthode propre au législateur et au juge, ces derniers créent un lien inexistant en réalité entre le fait connu et le fait inconnu. Hormis ce lien fictif, il ne pouvait y avoir aucun moyen pour passer de l'espace du connu à l'espace du paramètre inconnu. En outre, en vertu de l'article 1353 du code civil, « les présomptions qui ne sont point établies par la loi, sont abandonnées aux lumières et à la prudence du magistrat, qui ne doit admettre que des présomptions graves, précises et concordantes, et dans les cas seulement où la loi admet les preuves testimoniales, à moins que l'acte ne soit attaqué pour cause de fraude ou de dol ».

449. En matière fiscale, aucune définition n'est prévue pour les présomptions, ni dans le Code général des impôts, ni même dans le Livre des procédures fiscales. Ce qui est sûr c'est que les présomptions sont présentes et qu'elles jouent par ailleurs un double rôle. Elles peuvent à la fois servir comme moyen de preuve et être aussi un moyen pour agir sur la charge de la preuve. Dans ce paragraphe, par souci de cohérence, l'étude se limite à l'utilisation des présomptions dans le cadre de l'administration de la preuve et non de la charge de la preuve. Comme le fait remarquer Deruel, « toute théorie de la preuve comporte l'examen de deux sortes de présomptions : les présomptions légales (simples ou irréfragables) et les présomptions de l'homme »⁵⁷². Les présomptions légales font le plus souvent bouleverser le jeu de la preuve et embrouillent ses règles. C'est l'une des raisons pour lesquelles il a été suggéré par l'ensemble des notaires, lors d'un colloque organisé par le Conseil supérieur du

⁵⁷¹ Selon Gaffiot, le terme présomption vient du latin *praesumo* qui signifie dans son sens le plus strict : prendre d'avance, conjecturer, présumer. GUILLET (P-S), *Les présomptions en droit fiscal*, Thèse, *op. cit.* p. 7 In GAFFIOT (F), *Dictionnaire illustré français latin*, 1961, p. 1228.

⁵⁷² DERUEL (F-P), *La preuve en matière fiscale*, Thèse, *op. cit.* p. 131.

notariat dans la salle d'assemblée générale du Conseil d'Etat le 13 mai 2004, la suppression des présomptions fiscales parce qu'elles laissent peu de place voire, aucune place à la preuve contraire et à l'utilisation d'un quelconque moyen de défense. Il serait alors intéressant d'aborder la question de l'admissibilité de la preuve par présomptions en droit fiscal en se référant à des exemples concrets et aussi de traiter du cas particulier des présomptions accrues en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, qui demeurent l'un des domaines d'action prioritaire de l'administration fiscale française.

A- L'admissibilité de la preuve par présomptions en matière fiscale

450. Si le Code général des impôts manque de définition précise des présomptions, il n'en demeure pas moins qu'il soit riche en présomptions légales, d'où les références continues au droit civil en matière de présomptions. Comme le définit l'article 1350 du Code civil, une présomption légale est celle qui est attachée par une loi spéciale à certains actes ou à certains faits. Nous relevons plusieurs articles du Code général des impôts qui instaurent des présomptions allant le plus souvent à l'encontre du contribuable parce qu'elles tendent à renforcer le régime de lutte contre la fraude fiscale ou bien à augmenter l'assiette de l'impôt auquel le contribuable est assujéti de telle sorte que le montant de l'impôt soit plus important, ce qui profite nécessairement au fisc. Il serait difficile de juger de l'utilité de ces présomptions parce que selon le point de vue que nous adoptons, notre position serait différente. Si nous défendons le contribuable, nous dirons qu'il serait injuste d'instaurer à son encontre des présomptions, quoique simples, et lui imposer d'apporter une nouvelle preuve afin de mettre fin au jeu de la présomption. Déjà que la preuve en matière fiscale n'est pas souvent à sa disposition, le fait de lui faire peser une nouvelle obligation ne lui facilite pas la tâche. Du point de vue de l'administration, il serait complètement légitime de prévoir ce jeu de présomptions parce que le souci premier du fisc est d'enrichir les caisses de l'État. Parfois, le rôle d'une présomption est de faciliter la tâche du fisc dans le calcul du montant de l'impôt. Ainsi, par exemple, l'article 194 du CGI prévoit une présomption simple concernant la prise en charge des enfants mineurs. Selon ledit article, les enfants mineurs sont réputés être à la charge de l'un et de l'autre parent « en cas de résidence alternée au domicile de chacun des parents et sauf disposition contraire dans la convention homologuée par le juge, la décision judiciaire ou, le cas échéant, l'accord entre les parents ».

451. Les présomptions légales qui figurent dans le Code général des impôts sont des présomptions simples qui peuvent être anéanties par la preuve contraire, d'où l'intérêt

d'étudier les mécanismes selon lesquels le contribuable serait en mesure de mettre fin aux effets des présomptions légales. « Le fisc peut donc, lorsque existe pareille présomption, réclamer l'impôt en étant dispensé de prouver qu'il est réellement dû ; corrélativement, le redevable court le risque de devoir payer l'impôt, non pas parce que cet impôt est dû, mais parce qu'il n'arrive pas à prouver qu'il ne l'est pas »⁵⁷³. Nous nous référons à quelques-unes afin de préciser explicitement le jeu de la preuve acceptable dans de telles situations.

1- La présomption de la fictivité du démembrement de l'article 751 du CGI, un point de divergence entre le droit civil et la logique fiscale.

452. Aux termes de l'article 751 du CGI, « est réputé, au point de vue fiscal, faire partie, jusqu'à preuve contraire, de la succession de l'usufruitier, toute valeur mobilière, tout bien meuble ou immeuble appartenant, pour l'usufruit, au défunt et, pour la nue-propriété, à l'un de ses présomptifs héritiers ou descendants d'eux, même exclu par testament ou à ses donataires ou légataires institués, même par testament postérieur, ou à des personnes interposées ». Ce texte a pour but d'empêcher que certaines personnes ne se privent ou ne se dépouillent de leur vivant de la nue-propriété de tout ou partie de leurs biens en faveur de leurs présomptifs héritiers ou de leurs légataires, afin d'éviter à ceux-ci le paiement de l'impôt de mutation par décès⁵⁷⁴. Pour cela, il instaure une présomption légale en faveur du fisc et consistant à affirmer le caractère fictif du démembrement de propriété de biens appartenant pour l'usufruit au défunt et pour la nue-propriété à ses présomptifs héritiers.

453. Cette présomption légale de la fictivité du démembrement peut être anéantie par une preuve prévue à l'alinéa premier de l'article lui-même. Il s'agit pour le contribuable d'apporter la preuve qu'il s'agit bien d'une donation régulière et que cette donation, si elle n'est pas constatée dans un contrat de mariage, ait été consentie plus de trois mois avant le décès ou qu'il y ait eu démembrement de propriété effectué à titre gratuit, réalisé plus de trois mois avant le décès, constaté par acte authentique et pour lequel la valeur de la nue-propriété a été déterminée selon le barème prévu à l'article 669. Le législateur ne se contente pas d'édicter le moyen de preuve par lequel le contribuable peut contrebattre la présomption mais aussi il propose à ce dernier un moyen de preuve particulier dans son alinéa 2 qui consiste à mettre en évidence l'existence d'une « donation des deniers constatée par un acte

⁵⁷³ BALTUS (M.), « Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve », *In* Réflexions offertes à Paul Sibille, (études de fiscalité), établissement Emile Bruylant, 1981, p.130.

⁵⁷⁴ BOI-ENR-DMTG-10-10-40-10 du 24 septembre 2014. <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2333-PGP.html>

ayant date certaine, quel qu'en soit l'auteur, en vue de financer, plus de trois mois avant le décès, l'acquisition de tout ou partie de la nue-propriété d'un bien, sous réserve de justifier de l'origine des deniers dans l'acte en constatant l'emploi ». Ce moyen de preuve n'est pas unique, preuve est l'utilisation par le législateur de l'expression « la preuve contraire peut résulter notamment de ... ». Bien que le législateur offre un mode d'emploi au contribuable pour faire échec à la présomption légale, la tâche de ce dernier n'est pas facile notamment en raison de l'application jurisprudentielle relative à cet article. Non seulement la présomption légale est sévère mais aussi l'application jurisprudentielle n'arrange pas les choses en faveur du contribuable et fait preuve d'une méfiance continue à son égard. En effet, il a été jugé que lorsque l'administration fiscale se met dans le champ d'application de l'article 751 du CGI, il n'y a pas lieu de vérifier si l'opération constitue ou non une libéralité déguisée. En d'autres termes, le fisc n'a pas à prouver l'intention libérale du moment qu'il revendique la présomption légale de démembrement fictif⁵⁷⁵.

454. En outre, d'autres arrêts traitant des caractères d'une donation régulière, qui demeure l'unique moyen afin de démanteler ladite présomption, ne réduisent pas cette sévérité. Il a été jugé que l'acte par lequel le démembrement de propriété n'avait pas un caractère réel et sincère dans une affaire où la requérante s'est personnellement acquittée du paiement de la nue-propriété acquise sur l'achat d'un bien immobilier, la réalité du caractère onéreux de l'opération est démontrée, alors que le défunt usufruitier avait fait don à sa fille héritière d'une somme remise ensuite au notaire rédacteur de l'acte pour paiement du prix de la nue-propriété du bien⁵⁷⁶. Comme l'explique très bien Patarin, le souci avec la présomption légale prévue à l'article 751 du CGI est qu'elle « sacrifie implacablement à une méfiance fiscaliste une technique utile du droit des libéralités et des successions »⁵⁷⁷ et qu'elle entraîne « une discordance dangereuse dans l'analyse de pratiques juridiques répandues ». En d'autres termes, si le père avait indiqué dans l'acte d'acquisition de l'usufruit l'origine des fonds employés, si le don manuel avait été déclaré et si les droits de mutation à titre gratuit afférents au don manuel avaient été acquittés avant l'acte d'acquisition, et si l'acquéreur de la nue-propriété était demeuré en mesure d'apporter la preuve de l'origine des deniers, le fisc ne peut plus se prévaloir de la présomption instaurée par l'article 751 du CGI. Mais

⁵⁷⁵ Com. 5 mai 1998, n° 96-20.780: Dr. fisc. 1998. comm. 772.

⁵⁷⁶ Cass. com., 27 janv. 1998 ; DGI c/ Mme Rémy-Thevenin : Juris-Data n° 000244 : JCP Édition Générale n° 12, 18 Mars 1998, IV 1603.

⁵⁷⁷ PATARIN (J), « Caractère jugé fiscalement fictif d'un démembrement de propriété résultant de l'achat de la nue-propriété d'un bien au moyen de sommes données manuellement par le père de l'acheteur, lui-même acheteur de l'usufruit de ce même bien (art. 617 c. civ. et art. 751 CGI) », RTD civ. 1999, p. 453.

toutes ces hypothèses sont difficiles à satisfaire à moins que le nu-proprétaire soit un contribuable « parfaitement prévoyant, diligent et empressé », comme le décrit Patarin. Les faveurs accordées au fisc ne s'arrêtent pas au stade de la présomption légale de l'article 751 du CGI. Mais au contraire le régime de la présomption n'empêche pas le fisc de se prévaloir de la procédure de répression de l'abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF en établissant que postérieurement au décès, un acte entaché de simulation a été passé en vue d'éluder en totalité ou en partie le paiement des droits d'enregistrement⁵⁷⁸. La procédure de répression des abus de droit n'est pas des plus simples, tout de même, même si elle constitue un moyen supplémentaire dont dispose l'administration pour sanctionner une éventuelle volonté à éluder les impôts en matière de successions.

455. En matière des droits d'enregistrement, les articles 1881, 1882 et 1883 établissent respectivement des présomptions concernant la mutation d'un immeuble en propriété ou en usufruit, de propriété des fonds de commerces ou des clientèles et de la jouissance, à titre de ferme, ou de location, ou d'engagement d'un immeuble. Si la jurisprudence admet la preuve par présomptions d'un transfert de propriété, elle exige tout de même des éléments intrinsèques qui pourraient corroborer ladite présomption. Dans le cas d'un prétendu transfert de propriété d'un château appartenant à une société, il a été jugé que la société requérante n'apporte pas la preuve d'un tel transfert. En effet, la société ne peut pas se prévaloir de la délibération de l'assemblée générale de ses actionnaires afin de prouver le transfert de propriété, quoique cette délibération attributive de propriété fût l'objet d'un dépôt en l'étude d'un notaire. Toutefois, le Conseil d'État s'est basé sur certains éléments suffisants pour démontrer que le transfert de propriété n'a pas eu lieu. D'abord, la société est toujours inscrite sur le fichier immobilier comme étant la propriétaire du château. Ensuite, le fisc, ne faisant pas partie de l'assemblée attributive de propriété, les délibérations qui en résultent ne peuvent lui être opposables. Enfin, aucun élément extrinsèque à cette délibération ne vient étayer le transfert de propriété notamment parce que la société continuait à accomplir certains actes au sujet du château révélateurs de l'inexistence d'un transfert de propriété⁵⁷⁹.

⁵⁷⁸ Cass. com., arrêt du 5 février 1980 n° 78-11774, publié au bulletin.
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriJudi.do?oldAction=rechJuriJudi&idTexte=JURITEXT000007005230&fastReqId=1410489445&fastPos=19>

⁵⁷⁹ MAUBLANC (J.-P.), « Preuve du transfert de propriété de l'immeuble pour l'application de la taxe de 3% due par certaines personnes morales », Note sous Cass. com., 15 mars 2011, n° 08-17.393, F-P+B, Sté Éditions Lumen : JurisData n° 2011-003761, Dr. Fisc. n° 22, 2 Juin 2011, comm. 376.

456. D'autres présomptions en matière de distributions des bénéfices sont aussi problématiques en droit fiscal.

2- Les présomptions rattachées à la distribution des bénéfices pour les personnes morales

457. Pour la définition des bénéfices distribués, il faut revenir à l'article 109 du CGI qui détaille les différentes catégories des bénéfices distribués. Aux termes dudit article, « sont considérés comme revenus distribués : tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital et toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices ». Selon la doctrine administrative, les produits des actions et parts sociales émises par les sociétés françaises relevant de l'impôt sur les sociétés comprennent non seulement les distributions consécutives aux décisions des associés statuant sur les résultats de la société, mais encore toutes les appréhensions de profits sociaux qui peuvent se dissimuler sous des apparences diverses⁵⁸⁰. En application de l'article 109 du CGI, l'administration fiscale doit apporter la preuve selon laquelle les sommes ou valeurs litigieuses ont été mises à disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts ou ont été appréhendé par eux ou que les sommes litigieuses n'ont pas été mis en réserve ou incorporées au capital. Pour administrer cette preuve en pratique, l'administration doit prouver l'existence et le montant des revenus distribués et aussi leur appréhension.

458. Une autre présomption se crée ainsi au sujet de l'appréhension par le bénéficiaire de ces revenus. Le contribuable est réputé appréhender les revenus distribués lorsqu'il est le maître de l'affaire et qu'il y a par conséquent une confusion entre le patrimoine de la société et celui du maître d'affaire. Dans une affaire où le dirigeant de la société distributrice des revenus avait aussi la qualité de gérant majoritaire de l'entreprise individuelle, le Conseil d'État a jugé que le patrimoine de la société était confondu avec celui du dirigeant de l'entreprise individuelle du fait de l'existence d'un seul et même compte bancaire ouvert au nom de la société et de la disposition libre du dirigeant des fonds sociaux⁵⁸¹. Pour cela, eu égard toutes ces circonstances, le Conseil d'État avait jugé que l'administration avait apporté la preuve que c'est le dirigeant de la société qui est le véritable bénéficiaire des

⁵⁸⁰ BOI-RPPM-RCM-10-20-10 du 12 septembre 2012. Disponible à l'adresse internet suivante : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3781-PGP>

⁵⁸¹ CE, 8^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 20 octobre 1982, req. n° 23942, publié au Recueil Lebon. Disponible à l'adresse Internet suivante : <https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000007617415&fastReqId=1966061864&fastPos=2>

sommes distribués à l'entreprise individuelle. C'est la notion de maître de l'affaire qui mérite une attention particulière afin de délimiter l'appréhension des revenus distribués et faire appliquer la présomption relative aux revenus distribués. Dès les débuts des années 1970, le Conseil d'État a développé la théorie du « maître de l'affaire » dans le but d'évaluer les recettes dissimulées dans les sociétés de capitaux⁵⁸².

459. Dans un arrêt de plénière⁵⁸³, le Conseil d'État avait jugé que « la détermination de la base d'imposition d'une société d'après l'enrichissement de son dirigeant est subordonnée à la condition que l'on se trouve dans une situation où existe ou peut être présumée une confusion de patrimoine entre la société et son dirigeant. Il en va ainsi notamment lorsque le dirigeant peut être regardé comme le véritable maître de l'affaire, l'identité d'intérêt qui existe alors entre la société et son (ou ses) dirigeant(s) pouvant naturellement conduire à une confusion de leurs patrimoines ». La décision du 13 juillet 1979 permet, selon les termes du commissaire du gouvernement Verny, de faire le point sur deux aspects importants de la reconstitution d'office par l'Administration du chiffre d'affaires ou des résultats d'une société : d'une part, elle rappelle la condamnation de principe de la méthode consistant à reconstituer la base d'imposition de la société d'après l'enrichissement de son dirigeant ; d'autre part, elle précise la portée des moyens de preuve contraire dont dispose la société pour faire échec à l'imposition arrêtée par l'Administration⁵⁸⁴. Les circonstances précises et concordantes dont parle le Conseil d'État ont déjà été évoqués à l'occasion d'autres affaires antérieures. Il a été jugé que la seule circonstance selon laquelle une société n'aurait fourni aucune explication valable de l'augmentation du patrimoine de son gérant et de son propriétaire majoritaire ne démontre pas, en raison de la séparation existant entre le patrimoine de la société et celui de son gérant, l'existence de bénéfices dissimulés de la société. Le Conseil d'État ajoute qu'il faut « des circonstances précises et concordantes tirées du fonctionnement même de la société permettaient d'affirmer l'existence de tels bénéfices et qu'en particulier, la comptabilité de la société comporte d'irrégularités de nature à permettre de l'écarter »⁵⁸⁵. Dans une autre affaire⁵⁸⁶, qui est une application de la

⁵⁸² PELLAS (J.-R.), « La notion de maître de l'affaire en droit fiscal », BF de Francis Lefebvre 2015, n°6. « L'analyse relative à la notion de maître de l'affaire se trouve dans des arrêts antérieurs mais sans que cela soit systématisé : CE 19 novembre 1969 n° 68878 : BODGI 4 J-1-70 ; la société, qui était installée dans un immeuble appartenant à son président-directeur général et principal actionnaire, utilisait le personnel employé par ce dirigeant pour ses activités propres et usait pour ses opérations du compte bancaire de ce dernier, ce qui impliquait que le patrimoine social et celui dudit président-directeur général étaient ainsi pratiquement confondus ».

⁵⁸³ CE, Plén. 13 juillet 1979, n° 13374, RJF 1979, comm. 500.

⁵⁸⁴ VERNY (J.-F.), « Règles communes à plusieurs impôts. Reconstitution par l'administration de la base d'imposition d'une société et preuve contraire à la charge du contribuable », RJF 1979, p. 270.

⁵⁸⁵ CE, 7^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 23 avril 1975, n° 92874, RJF 1975, comm. 283

⁵⁸⁶ CE, 7^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 7 juin 1978, n° 6766, RJF 1978, comm. 346.

précédente jurisprudence, des précisions ont été fournies par le Conseil d'État pour déterminer la notion et les conséquences qui en découlent. A l'occasion de cette affaire, la notion de maître de l'affaire a été retenue afin de justifier de l'existence de bénéfices dissimulés de la société en dépit de la séparation existant, en principe, entre le patrimoine de la société et celui de son gérant. Il a été jugé que les circonstances selon lesquelles le contribuable détenait avec son épouse et ses beaux-parents toutes les parts de la société, ce qui le qualifie de maître de l'affaire et l'absence d'une comptabilité régulière et probante due à des ventes sans factures rendent l'administration en droit de se fonder sur l'augmentation du patrimoine du gérant pour évaluer le montant des ressources dissimulées par la société et pour fixer la somme dont les bénéfices déclarés devaient être augmentés.

460. Pour revenir à la jurisprudence du 13 juillet 1979, le Conseil d'État a clairement précisé « qu'en raison de la séparation existant entre le patrimoine d'une société et celui de son gérant, seule l'existence de circonstances précises et concordantes tirées du fonctionnement même de la société peut conduire à estimer que l'enrichissement du gérant révèle l'existence de recettes dissimulées de la société ». Il convient alors de déterminer les circonstances précises et concordantes tirées du fonctionnement même de la société. Il s'agit d'abord, comme le montrent les faits de l'affaire du 13 juillet 1979, d'une comptabilité irrégulière, qui par conséquent manquera de valeur probante. Ensuite, il faut qu'il y ait une situation où existe ou peut être présumée une confusion de patrimoine entre la société et son dirigeant. Il en va ainsi notamment lorsque le dirigeant peut être regardé comme le véritable maître de l'affaire, l'identité d'intérêt qui existe alors entre la société et son (ou ses) dirigeant pouvant naturellement conduire à une confusion de leurs patrimoines. Pour cela, il est indispensable de définir la notion de maître de l'affaire.

461. Alors que la Cour de cassation confond entre le maître de l'affaire et le dirigeant de fait, le Conseil d'État se réfère à la notion d'associé majoritaire avant de revenir sur sa position, que nous allons détailler plus tard. En effet, selon la Cour de cassation, « le dirigeant de fait est celui qui, en toute indépendance et liberté, exerce une activité positive de gestion et de direction et se comporte, sans partage, comme 'maître de l'affaire' »⁵⁸⁷. Quant à la position du Conseil d'État, elle oscillait entre l'associé majoritaire ou celui qui détenait une part prépondérante des actions dans une société, d'où l'intérêt d'éclaircir cette ambiguïté.

⁵⁸⁷ Cass. Com., 10 octobre 1995, arrêt n°1632, pourvoi n° 93-15.553

462. A l'occasion de deux affaires similaires et intéressantes, le commissaire du gouvernement Racine apporte ses précisions précieuses en matière de « maître de l'affaire »⁵⁸⁸. « Dans le langage courant, en effet, est le maître de l'affaire celui qui détient directement ou indirectement la majorité du capital d'une société. Mais c'est négliger qu'il s'agit là d'une notion essentiellement civiliste dont on retrouve par exemple la trace dans le Code civil à propos de la gestion d'affaire dans un article où il est dit que le maître dont l'affaire a été bien administrée doit rembourser le gérant des débours que ce dernier a exposés. Dans cette conception civiliste, le maître n'est autre que le propriétaire direct, c'est-à-dire celui qui peut librement disposer du bien qu'il maîtrise. Or, le simple fait d'être associé ou actionnaire majoritaire ne donne pas pour autant la possibilité de disposer à sa guise des biens de la société dont on est le principal associé ou actionnaire. Seul, par conséquent, peut être regardé comme maître de l'affaire au sens de votre jurisprudence, celui qui dispose des biens de la société dont il est actionnaire ou associé majoritaire, comme s'il s'agissait de ses biens propres, en sorte que l'existence de la société s'accompagne d'une confusion des patrimoines. Tel est le cas, par exemple, lorsque les recettes sociales sont directement inscrites au crédit du compte courant ouvert au nom du principal associé ou actionnaire. Tel est le cas si des frais personnels sont systématiquement pris en charge par la société ».

463. Ces précisions apportées par Racine permettent de clarifier les liens entre la situation de l'associé dans le capital et sa qualité en tant que maître de l'affaire. Ainsi, il n'y a pas de lien direct entre la quotité de parts détenus par l'associé dans la société et sa qualité en tant que maître d'affaire. Les jurisprudences postérieures en sont la preuve. Dans une affaire où le contribuable ne détenait que 50% du capital social de la société, il a été jugé qu'il était le maître de l'affaire parce que, selon le conseil d'État, il a été le gérant pendant dix mois sur douze de l'exercice concerné et a donc et ne contestait surtout pas la distribution de recettes non déclarées à son profit⁵⁸⁹. Ensuite, le seul fait pour un associé de détenir majoritairement le capital ne suffit pas à lui seul pour lui attribuer la qualité de maître de l'affaire⁵⁹⁰. En effet, le critère déterminant pour qualifier un associé de maître de l'affaire est celui de la détention du pouvoir exclusif sur la gestion de l'entreprise⁵⁹¹.

⁵⁸⁸ RACINE (J-F), Concl. Sous CE, 7^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 6 février 1985, req. n. 43.328, 43.329 et 43.330 : Dr.fisc. n° 19, 8 Mai 1985, comm. 969

⁵⁸⁹ CE, 11 février 2008, n° 281268, M. Colson : RJF 5/2008 n° 555

⁵⁹⁰ CE, 7^e et 9^e ss-sect., 6 février 1985, n° 43328, n° 43329 et n° 43330, SARL Sté des Transports Georges Evenisse : JurisData n° 1985-600611

⁵⁹¹ OLLEON (L), Concl. Sous CE, 8^{ème} et 3^{ème} ss-sect., 30 décembre 2011, n° 332088, min. c/ M. Le Goff : Dr. fisc. 2012, n° 16, comm. 263

- 464.** Une fois les circonstances précitées sont réunies, l'administration est fondée à procéder à une reconstitution des bénéfices ou des résultats de l'entreprise. Toutefois, même lorsque la confusion de patrimoines est établie ou présumée, la société est, naturellement, autorisée à apporter la preuve que l'enrichissement de son dirigeant a sa source ailleurs que dans une dissimulation de bénéfices sociaux.
- 465.** En outre, de la lecture de l'article 109 du CGI, nous concluons à une présomption de distribution des revenus pour tous les bénéfices qui n'ont pas été investis dans le capital de l'entreprise, peu importe la forme de la distribution et aussi la qualité du bénéficiaire. Il peut s'agir ainsi d'un actionnaire, d'un associé et parfois d'un tiers, d'où l'intérêt de préciser la qualité du bénéficiaire des revenus distribués.
- 466.** En effet, établir la présomption de distribution des bénéfices est associé à la qualité du bénéficiaire. Alors que, dans un premier temps⁵⁹², le Conseil d'État avait exclu les tiers, n'ayant pas la qualité d'associé, du champ d'application de l'article 109 du CGI, il est revenu sur sa position en jugeant que « les sommes ayant été allouées par la société à des personnes, qu'elle entend rémunérer à titre quelconque, ne peuvent être regardées comme « mises en réserve ou incorporées au capital ». La Haute juridiction a ajouté que « les dites sommes doivent être regardées comme des revenus distribués, assimilés aux produits des actions et parts sociales, entrant dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ..., sans qu'il y ait lieu de rechercher si le bénéficiaire a la qualité d'associé, actionnaire ou porteur de parts, laquelle n'est exigée que lorsque les sommes ou valeurs distribuées n'ont pas été prélevées sur les bénéfices »⁵⁹³. *A contrario*, la présomption ne s'applique pas lorsque les sommes en cause ont été mises non pas directement à la disposition de l'intéressé, mais à celle d'une société de personnes dont il est associé⁵⁹⁴. Dans ces cas, le fisc doit apporter la preuve selon laquelle c'est l'associé qui a bénéficié des sommes en question.

⁵⁹² CE, 8^{ème} ss-sect., 3 mai 1968, req. n° 70904. CE, 8^{ème} ss-sect., 13 juillet 1968, req. n° 73206. CE, 8^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 29 janvier 1969, req. n° 72565

⁵⁹³ CE, Section, 10 mars 1972, req. n° 79927, publié au recueil Lebon. Disponible à l'adresse Internet suivante : <https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000007610715&fastReqId=1994687704&fastPos=1>

⁵⁹⁴ LEGRAS (C), Concl. Sous CE, 9^{ème} et 10^{ème} ss-sect., 10 juillet 2012, req. n° 324266, Dr. Fisc.n° 41, 11 Octobre 2012, comm. 466

B- Le cas particulier des présomptions directes en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales

467. La lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales constitue un domaine très particulier attestant de l'intervention accrue des administrations fiscales nationales sur la scène internationale. Selon le rapport d'information n°1902 sur « *les paradis fiscaux* » déposé le 10 septembre 2009 par la Commission des finances de l'Assemblée Nationale fournit des données à ce sujet⁵⁹⁵. Au niveau mondial, la fraude fiscale a été évaluée entre 350 et 500 milliards de dollars, selon une étude Banque mondiale et la Conférences des Nations unies sur le commerce et le développement (CNUCED). En Europe, elle correspond à 2 à 2,5% du PIB européen, selon la commission, c'est-à-dire une perte de recettes de 1000 milliards d'euros chaque année. En France, la fraude fiscale correspond à un chiffre situé entre 60 et 80 milliards d'euros, donc une perte entre 15 et 25% des recettes fiscales brutes selon un rapport du syndicat national Solidaires Finances Publiques., publié en janvier 2013.

468. L'ampleur et la gravité de ces chiffres publiés ne peut que justifier les mesures nationales et internationales prises afin de limiter les dégâts engendrés, dans une ambition utopique d'un débarras total de la fraude et l'évasion fiscales. En effet, l'effectivité de ces mesures a permis à la France de recouvrer, en 2015, plus de 12 milliards d'euros contre 10,4 milliards d'euros en 2014⁵⁹⁶. Sans vouloir être exhaustif dans nos développements relatifs aux différentes mesures entreprises par la France dans ce domaine, nous ciblons notre étude à quelques présomptions qui contribuent considérablement à la baisse de la fraude. La présomption d'évasion fiscale tirée de l'article 57 du CGI, le dispositif prévu par l'article 209 B du CGI, la présomption tirée de l'article 238 A du CGI relative aux paradis fiscaux et la présomption instaurée par l'article 1649 A du CGI en matière de régularisation de comptes à l'étranger détenus par des français.

469. En matière de prix de transfert, l'article 57 du CGI instaure une présomption de l'existence d'un transfert indirect de bénéfices à l'étranger lorsque l'administration fiscale établit l'existence de liens de contrôle entre la société soumise à l'ISF en France et des entités

⁵⁹⁵ Rapport d'information n°1902, Commission des Finances, de l'Économie générale et du contrôle budgétaire, *Les paradis fiscaux*, 10 septembre 2009. Disponible à l'adresse Internet suivante : http://www.assemblee-nationale.fr/13/rap-info/i1902.asp#P501_54440

⁵⁹⁶ Projet porté par Michel Sapin, Christian Eckert et Jean-Jacques Urvoas, *Équilibrer le budget de l'État, La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*. Disponible à l'adresse Internet suivante : <http://www.gouvernement.fr/action/la-lutte-contre-la-fraude-et-l-evasion-fiscale>

situées hors de France et l'octroi d'avantages consentis par cette société à ces entreprises. Toutefois, la première condition n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entités établies dans un État étranger ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié ou établies ou constituées dans un État ou territoire non coopératif.

470. Selon la définition de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), les prix de transfert sont « les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées ». Le lien de dépendance se situant dans le cœur de la preuve qui pèse sur l'administration fiscale implique que les sociétés concernées appartiennent au même groupe. Elles le sont lorsque l'une d'elles participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre ou si les deux entreprises sont détenues ou sont sous l'influence d'une même entreprise ou d'un même groupe. Le lien de dépendance n'ayant pas été défini par l'article 57, la doctrine et la jurisprudence nous éclairent sur ce point. D'abord, nous distinguons entre un lien de droit ou de fait entre la société française et les sociétés étrangères. Le lien juridique de dépendance est établi lorsque l'entreprise étrangère possède directement ou indirectement une part prépondérante dans son capital ou la majorité absolue des droits de vote dans les assemblées d'actionnaires ou d'associés. Il y a dépendance de fait quand l'entreprise étrangère exerce directement ou indirectement dans l'entreprise française un véritable pouvoir de décision ou inversement⁵⁹⁷. Le transfert indirect de bénéfices peut prendre plusieurs formes dont quelques-unes ont été mentionnées à l'article 57. Il peut s'opérer par voie de majoration ou de diminution du prix d'achat ou de vente, voire par tout autre moyen ce qui laisse au fisc français une grande liberté dans la qualification d'une opération d'un transfert indirect de bénéfices, étant donné que la créativité dans ce domaine n'est pas ce qui manque aux sociétés internationales afin d'échapper à l'impôt.

471. L'article 57 permet à l'administration fiscale de réintégrer les sommes litigieuses aux résultats de l'entreprise française, entraînant par la suite l'imposition de ces sommes dans le cadre du revenu global de l'entreprise française. Toutefois, cette prérogative du fisc est conditionnée d'abord par la preuve de l'existence d'un transfert indirect de bénéfices. Il appartient, comme le stipule l'article 57 du CGI, à l'administration d'apporter la preuve d'un

⁵⁹⁷ Les prix de transfert, Guide à l'usage des PME, Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, Novembre 2006. Disponible à l'adresse Internet suivante : <http://www.lexisnexis.fr/pdf/DO/transfert.pdf>
Voir aussi « Les transferts indirects de bénéfices à l'étranger : l'article 57 du CGI », Article publié dans la Revue « Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires », 2000, n°1. Disponible à l'adresse Internet suivante : <http://www.fontaneau.com/v2/?p=272>

lien de dépendance entre la société française et les sociétés étrangères ou d'un éventuel contrôle sur des entreprises situées hors de France. En effet, le champ d'application de l'article 57 s'étend à l'entreprise française placée sous la dépendance d'une entreprise étrangère, à une entreprise française ayant sous sa dépendance une entreprise étrangère ou une entreprise française placée, en même temps qu'une ou plusieurs entreprises étrangères, sous la commune dépendance d'une même entreprise, d'un groupe ou d'un consortium⁵⁹⁸. Ce champ d'application a quand même été élargi par la jurisprudence Sté Sodirep Textiles, selon laquelle « les dispositions [de l'article 57 du CGI] sont applicables à toute entreprise imposable en France, y compris une succursale française d'une société dont le siège est à l'étranger, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que la succursale n'a pas de personnalité morale »⁵⁹⁹. Il serait étonnant que les avantages consentis par une entreprise française à sa succursale étrangère soient considérés comme un transfert indirect de bénéfices parce que cette dernière est dépourvue de personnalité juridique. Toutefois, la décision Sté Sodirep Textiles a donc mis fin au débat doctrinal qui animait l'applicabilité de l'article 57 du CGI. L'administration est aussi tenue d'apporter la preuve de l'existence d'un avantage quelconque qui soit accordé de la part de l'entreprise française à l'entité située ou établie hors de France ; le seul fait d'accorder des avantages à des entités appartenant au même groupe pour des raisons commerciales ou autres ne saurait justifier un transfert indirect de bénéfices. Enfin, le fisc doit être en mesure de démontrer que l'avantage a été traduit par un transfert indirect de bénéfices. C'est sur ce dernier point que la présomption d'un transfert indirect de bénéfices gagne toute son ampleur parce que si les deux preuves susmentionnées ont été apportées par le fisc, il y a nécessairement transfert indirect de bénéfices. L'article 57 du CGI facilite la tâche de l'administration fiscale lorsque l'un des pays en cause est un pays disposant d'un régime fiscal privilégié ou est un État non coopératif. Dans ce cas, la présomption est établie du moment que l'administration apporte la preuve du lien de dépendance ou de contrôle uniquement.

472. L'article 209 B du CGI se situe dans le cadre de la lutte contre l'évasion fiscale. Il s'agit d'un dispositif permettant, sous réserve de l'application de certains mécanismes de sauvegarde, la fiscalisation en France de bénéfices réalisés par des entités étrangères contrôlées par des entreprises françaises et qui sont établies dans des États ou territoires dans lesquels elles

⁵⁹⁸ BOI-BIC-BASE-80-20 du 2/9/2015. Disponible à l'adresse Internet suivante : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5533-PGP.html>

⁵⁹⁹ CE, 9e et 10e ss-sect., 9 novembre 2015, n° 370974, Sté Sodirep Textiles SA-NV, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note C. Silberztein, B. Granel, A. Calloud et M. Valetteau : JurisData n° 2015-026400. Dr. Fisc. n° 24, 16 Juin 2016, comm. 377.

bénéficient d'un régime fiscal privilégié. L'article instaure une présomption simple d'évasion fiscale en ce qui permet l'imposition entre les mains d'un contribuable français des bénéfices réalisés par un tiers étranger bénéficiant d'un régime fiscal privilégié. Cette présomption est automatiquement anéantie si le pays étranger dont il s'agit est un pays de la communauté européenne et elle l'est, par le contribuable, s'il apporte la preuve du motif non fiscal qui aurait animé son implantation dans un pays doté d'un régime fiscal privilégié. Le Conseil d'État se prononce au sujet de cette preuve à l'occasion d'une affaire impliquant la compatibilité de l'article 209 B avec le principe d'égalité devant les charges publiques. Il précise alors que « le contribuable peut échapper à cette imposition s'il établit que les opérations du tiers en cause n'ont pas principalement pour objet d'échapper à l'impôt français et que cette condition est réputée remplie lorsque l'entreprise tierce exerce une activité économique effective et qu'elle réalise ses opérations de façon prépondérante sur le marché local ; que l'application de ce texte repose ainsi sur des critères objectifs et rationnels qui sont proportionnés à l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale poursuivi par le législateur ; que, par suite, cet article ne peut être regardé comme méconnaissant le principe d'égalité devant les charges publiques »⁶⁰⁰.

473. L'article 209 B du CGI a subi diverses modifications importantes dont la dernière était celle issue de la loi de finances rectificative pour 2014⁶⁰¹. Les derniers changements sont celles issus des lois de finances rectificatives pour 2009 et 2012. L'article 14 de la loi de finances rectificative pour 2012⁶⁰² avait abrogé le III *bis* de l'article, qui lui-même a été inséré par la troisième loi de finances rectificative pour 2009⁶⁰³. Nous tenons à préciser que c'est cette dernière a introduit dans le droit français la notion d'État ou territoire non coopératif (ETNC), dont la définition a été codifiée à l'article 238-0 A du CGI. Pour les exercices clos avant le 31 décembre 2012, l'insertion de l'alinéa III *bis* dans l'article 209 B avait pour effet de durcir la présomption de l'applicabilité du régime instauré par l'article lui-même. En d'autres termes, la loi de finances rectificative pour 2009 distinguait selon que l'entité étrangère établie hors UE soit dans un ETNC ou non. Si l'entité étrangère était implantée dans un ETNC, l'alinéa 1 de l'article 209 B s'appliquait automatiquement. Il s'agissait là aussi d'une présomption simple que la société établie en France pouvait éteindre en démontrant :

⁶⁰⁰ CE, 2 mars 2011, n° 342099, Sté Soutiran et Cie : RJF 6/2011, n° 633 ; concl. E. Geffray sous BDCF 6/2011, n° 73

⁶⁰¹ Loi n° 2014-891 du 8 août 2014 de finances rectificative pour 2014. Disponible sur le site de Legifrance : https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=FAE969694EBA820A88D271C3520C1900.tpdila20v_3?cidTexte=JORFTEXT000029349482&dateTexte=20161029

⁶⁰² Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, JORF du 17 août 2012.

⁶⁰³ Loi n° 2009-431 du 20 avril 2009 de finances rectificative pour 2009, JORF du 22 Avril 2009.

- que les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou de l'entité juridique provenaient d'une activité industrielle et commerciale effective exercée sur le territoire de l'État de son établissement ou de son siège.

- Ou que ces bénéfices ou revenus positifs n'excédaient pas les seuils de 20 % de revenus passifs et de 50 % de revenus intragroupes. Dit autrement, le renversement de la charge de la preuve revenait à imposer à la personne morale française d'établir elle-même qu'elle respectait les conditions d'application de la clause de sauvegarde automatique, dont l'accès était désormais limité aux seules implantations hors ETNC⁶⁰⁴.

474. A l'issue de la loi de finances rectificative pour 2012, il n'y avait plus une distinction entre une entité étrangère établie dans un ETNC ou dans un pays hors UE. Nous avons assisté à un durcissement du mécanisme applicable désormais même en cas d'exercice par l'entité étrangère d'une activité industrielle ou commerciale effective dans un État non ETNC. Le dispositif d'anti-évasion posé par l'article 209 B est plus efficace désormais et traite les implantations dans les ETNC et dans les autres pays hors l'Union européenne de la même manière en facilitant alors la tâche de l'administration fiscale. Le régime de la preuve a subi aussi des modifications. Ainsi, la présomption simple d'évasion fiscale ne s'applique plus lorsque la personne morale établie en France démontre que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un État ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

475. Le renversement de la charge de la preuve à l'encontre de la société redevable de l'impôt sur les sociétés était motivé par une ambition de simplification du dispositif de taxation prévu au I de l'article 209 B du CGI⁶⁰⁵ et surtout dans le but d'alléger la charge de la preuve qui pesait à l'encontre de l'administration fiscale. A l'heure actuelle, trois cas sont susceptibles de mettre fin à la présomption d'applicabilité du mécanisme de taxation prévu au I de l'article 209B.

476. La présomption établie par le I l'article 209 B du CGI est une présomption simple qui tombe lorsque la personne morale établie en France démontre soit que « l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans un État de la Communauté européenne et si

⁶⁰⁴ DINH (E), « Bénéfices de sociétés établies dans un pays à fiscalité privilégiée (CGI, art. 209 B) », JCL. Droit International, Fasc. 3740, 14 février 2013.

⁶⁰⁵ ECKERT (Ch), Rapport fait par la Commission des Finances, de l'Economie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de finances rectificative pour 2012, n°79, 12 juillet 2012. Disponible à l'adresse Internet suivante : <http://www.assemblee-nationale.fr/14/rapports/r0079.asp>

l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entité juridique par la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française », soit que « les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un État ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié ». Par ailleurs, cette deuxième condition est réputée remplie lorsque « les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France proviennent d'une activité industrielle ou commerciale effective exercée sur le territoire de l'État de son établissement ou de son siège ».

477. Une autre présomption légale est celle de l'article 238-0 A du CGI selon laquelle les intérêts, arrrages et autres produits des obligations ... payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un État étranger ou un territoire situé hors de France et y sont soumises à un régime fiscal privilégié ne constituent pas des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt. Cette présomption de non-déductibilité de ces charges pour l'établissement de l'impôt est une présomption simple qui est renversée par la preuve apportée par le redevable, selon laquelle ne sont admis comme les dépenses correspondant à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

478. En outre, une autre disposition ajoutée par la loi de finances rectificative pour 2009⁶⁰⁶ a créé une nouvelle présomption dans le cadre de lutte contre la fraude fiscale. C'est l'article 1649 quater-0 B bis en vertu duquel lorsque l'administration fiscale est informée dans les conditions prévues aux articles 82 C, L. 101 ou L. 135 du LPF qu'une personne a eu la libre disposition d'un bien résultant de crimes ou délits de trafic de stupéfiants, de crimes en matière de fausse monnaie, de crimes et délits en matière de législation sur les armes, de délits liés à la réglementation sur les alcools et le tabac et de délit de contrefaçon, cette personne est présumée avoir perçu un revenu imposable équivalent à la valeur vénale du bien au titre de l'année au cours de laquelle cette disposition a été constatée. Nous précisons que l'article L. 101 du LPF oblige l'autorité judiciaire à communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle recueille à l'occasion de toute procédure judiciaire, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant pour objet ou pour

⁶⁰⁶ Loi n° 20091674 du 30 décembre 2009, art. 19-I et XI.

résultat de frauder ou de compromettre un impôt et que l'article L. 135 du LPF dispose des modalités de l'exercice du droit de communication concernant des documents de nature financière, fiscale ou douanière dans le cadre de la lutte contre les activités lucratives non déclarées portant atteinte à l'ordre public et à la sécurité publique. Cette présomption mentionnée à l'article 1649 quater-0 B bis est une présomption simple qui peut être combattue par tout moyen et procéder notamment de l'absence de libre disposition des biens susmentionnés, de la déclaration des revenus ayant permis leur acquisition ou de l'acquisition desdits biens à crédit.

Section II – Le secret fiscal : un obstacle freinant l'administration de la preuve

479. Selon une belle phrase de Podevyn, « la bonne organisation de la société implique que le malade puisse s'adresser à un médecin, celui qui est partie à un procès, à un conseil, le pénitent, à un confesseur ; mais ni le médecin, ni l'avocat, ni le prêtre ne peuvent remplir convenablement leur tâche si les confidences qui leur sont faites ne sont pas effectivement considérées comme des secrets inviolables. C'est donc l'ordre social qui exige que le secret le plus absolu soit gardé au sujet de ces confidences car, s'il en était autrement, personne ne s'adresserait plus en confiance à un médecin, à un avocat ou à un prêtre. Ce n'est donc pas une question d'ordre simplement privé ou personnel : c'est une question qui relève de l'ordre public »⁶⁰⁷. Si cette citation justifie l'utilité du secret professionnel dans des domaines comme celui de la santé, la situation devient plus compliquée en droit fiscal. Comme le dit le Professeur Thierry Lambert, « le secret professionnel nous renvoie l'image d'une administration cloisonnée, jalouse de ses prérogatives, de son savoir et de son savoir-faire, qui n'est plus tout à fait en phase avec l'idée que peuvent s'en faire les citoyens »⁶⁰⁸.

480. Le secret fiscal constitue un handicap à l'accès aux informations dont dispose le fisc et peut aussi empêcher le contribuable d'exercer son droit de preuve à défaut d'informations et de documents, en sa possession, pouvant aboutir à la résolution du litige. En d'autres termes, l'ampleur des informations couvertes par le secret dans un litige réduit les moyens de preuve à la disposition du contribuable et du fisc. Pour cela, il est indispensable de donner aux contribuables la possibilité d'avoir accès à certains documents, en dépit de l'exercice par les agents de l'administration de l'obligation tirée du secret professionnel. En outre, la

⁶⁰⁷ PODEVYN (F), « Le secret professionnel et le fonctionnaire des contributions directes », Bull. Contr., 1962, n° 388, p. 1295 In ORBAN (L), « Le secret professionnel des agents du fisc », Revue générale du contentieux fiscal, Belgique, 2007, Tome 6, version non paginée.

⁶⁰⁸ LAMBERT (Th), « L'administration fiscale et le secret », Bulletin fiscal 6/2005.

règle du secret fiscal de portée générale et absolue subit quelques dérogations expressément définies par la loi. Ces dérogations permettent aux agents du fisc de dévoiler des informations à d'autres personnes ou organismes dans les cas prévus aux articles L. 114 au L166 D du LPF (autorités administratives, collectivités, services et organismes publics ou au profit de diverses commissions et des autorités judiciaires et des juridictions, des officiers ministériels et d'autres organismes divers) et pour aussi lutter contre la fraude et l'évasion internationales.

§1- Le secret fiscal, une arme entre les mains de l'administration fiscale

481. Le fait pour l'administration fiscale de se prévaloir du secret fiscal résulte non de sa motivation d'empêcher le contribuable d'accéder à certaines informations mais est commandé par son propre intérêt, ce qui d'ailleurs justifie jusqu'à présent la survie du secret fiscal. C'est en vertu de l'article L. 103 du LPF que l'administration fiscale se prévaut du secret de l'impôt. L'article L. 103 définit à la fois les personnes concernées par le secret et les informations qui y sont soumises. Ainsi, sont tenues par l'obligation du secret professionnel toutes les personnes qui, en vertu de leurs fonctions ou de leurs attributions dans les opérations de l'assiette, du contrôle, du recouvrement ou du contentieux des impôts, taxes, redevances et droits prévus par le Code général des impôts. Le secret intéresse toutes les informations recueillies à l'occasion de ces opérations diverses. Le secret de l'impôt tel que défini à l'article L. 103 du CGI ne se situe pas tout de même en dehors du champ d'application de la loi du 17 juillet 1978 instituant la liberté d'accès aux documents administratifs (devenue aujourd'hui le Code des relations entre le public et l'administration). Une problématique découle ainsi de l'articulation des dispositions de ladite loi et du secret fiscal, problématique que nous estimons judicieux de traiter.

A - Les contours du secret fiscal : fondement et signification.

482. Le secret fiscal est très ancien. Il est apparu en 1914 à l'article 23 de la loi du 15 juillet 1914. Selon les termes de cet article, « tous avis et communications échangés entre les agents de l'administration ou adressés par eux aux contribuables et concernant l'impôt sur le revenu doivent être transmis sous enveloppe fermée. Les franchises postales et les taux spéciaux d'affranchissement reconnus nécessaires sont concédés ou fixés par décret. Est tenue au secret professionnel, dans les termes de l'article 378 du Code pénal, et passible des peines prévues audit article, toute personne appelée, à l'occasion de ses fonctions ou

attributions, à intervenir dans l'établissement, la perception ou le contentieux de l'impôt »⁶⁰⁹.

483. A l'heure actuelle, le secret de l'impôt résulte de la combinaison des articles L. 103 du LPF et des articles 226-13 et 226-14 du Code pénal. Aux termes de l'article 226-13, « la révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire soit par état ou par profession, soit en raison d'une fonction ou d'une mission temporaire, est punie d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende ». L'article 226-14 précise que « l'article 226-13 n'est pas applicable dans les cas où la loi impose ou autorise la révélation du secret ». A cette obligation de secret, les agents de l'administration fiscale sont aussi soumis à l'obligation de discrétion professionnelle prévue à l'article 26 de la loi n°83-634 du 13 juillet 1983, portant droits et obligations des fonctionnaires. L'article 26 dispose que « les fonctionnaires sont tenus au secret professionnel dans le cadre des règles instituées dans le code pénal. Les fonctionnaires doivent faire preuve de discrétion professionnelle pour tous les faits ou informations dont ils ont connaissance dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions. En dehors des cas expressément prévus par la réglementation en vigueur, notamment en matière de liberté d'accès aux documents administratifs, les fonctionnaires ne peuvent être déliés de cette obligation de discrétion professionnelle que par décision expresse de l'autorité dont ils dépendent ». Alors que l'obligation de discrétion couvre un plus grand champ d'application, elle s'ajoute à celle du secret professionnel afin de renforcer la protection des informations à caractère secret.

484. Les personnes tenues par le secret sont celles qui exercent toute sorte de fonction au sein de l'administration fiscale, des fonctions relatives à l'assiette, au recouvrement, au contrôle ou au contentieux en matière d'impôts, taxes, redevances et droits prévus par le CGI. L'obligation de secret est aussi valable à des personnes extérieures à l'administration fiscale, comme par exemple, des membres non fonctionnaires de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, de la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et de la commission départementale de conciliation, le président et les membres de la commission des infractions fiscales ainsi que de leurs suppléants et du comité de l'abus de droit fiscal. En vertu de l'article 113 du LPF, certaines dérogations sont établies au profit d'administrations et

⁶⁰⁹ JORF du 18 juillet 1914, Lois et décrets, p. 6450.

autorités administratives, collectivités, services, organismes publics et autres personnes⁶¹⁰. Ce sont ces mêmes personnes qui pourront profiter de certaines dérogations à la règle du secret professionnel qui y sont soumises.

485. Ce qui est intéressant au sujet de l'article L. 103 du LPF c'est que dans son alinéa 2, une attention particulière est accordée aux informations recueillies dans le cadre d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle. C'est parce que dans le cadre de cet examen, le vérificateur peut avoir accès à des informations touchant à l'intimité de la vie privée du contribuable. Il est soumis à un secret plus lourd que celui subi normalement par les agents de l'administration fiscale. Afin d'accomplir ses missions d'étude, de contrôle, d'établissement de l'impôt ou d'instruction des réclamations, lorsque ces missions requièrent des connaissances ou des compétences particulières, l'administration fiscale a le droit de solliciter des personnes étrangères au service donc des experts. Ces personnes elles-mêmes sont aussi soumises au secret professionnel d'où la possibilité pour le fisc de leur communiquer toute sorte d'information nécessaire pour l'accomplissement de leurs missions. C'est ce qui ressort de l'article L. 103 A du LPF.

486. Le secret fiscal a une portée générale et absolue. En ce sens, les agents tenus par le secret professionnel ne doivent pas divulguer des informations à des personnes autres que celles qui y sont intéressées. Ainsi, le secret est opposable à toutes les personnes en dehors du contribuable lui-même, les tiers qu'il a régulièrement mandatés et les ayants-cause qui lui succèdent. S'agissant du contribuable, il est en droit, après avoir justifié de son identité, d'obtenir toutes les informations en possession du fisc, qui sont relatives aux déclarations faites telles que des attestations ou des certificats. Pour les tiers, ceux qui sont habilités à représenter expressément le contribuable tels que les avocats, les tuteurs et les administrateurs. La jurisprudence apporte constamment des éclaircissements concernant les personnes auxquelles le fisc pourrait opposer le secret de l'impôt. Ainsi, il a été jugé que le secret professionnel auquel sont soumis les agents des impôts en vertu de l'article 2006 du C.G.I., repris à l'article L. 103 du Livre des procédures fiscales, n'est pas, s'agissant du débiteur solidaire de l'impôt, opposable à celui-ci dans la mesure où les pièces couvertes par le secret sont utiles à sa défense dans la limite de la solidarité prononcée à son

⁶¹⁰ Ces personnes sont prévues aux articles L. 123, L. 124, L. 127, L. 130, L. 135, L. 135 B, L. 135 D, L. 135 E, L. 135 F, L. 135 H, L. 135 I, L. 135 J, L. 135 O, L. 136, L. 139 A, L. 152 A, L. 158, L. 158 A, L. 163 et L. 166 du LPF.

encontre⁶¹¹. A l'occasion de cette affaire, le commissaire du gouvernement Mme Latournerie nous expliquait que la solution apportée par le Conseil d'État doit être nuancée. En ce sens, « le codébiteur solidaire n'a certainement pas, même depuis l'entrée en vigueur de la loi du 17 juillet 1978 modifiée par la loi du 11 juillet 1979, de droit à la communication du dossier fiscal complet du redevable de cet impôt, car la consultation de certains des documents contenus dans ce dossier pourrait porter atteinte au secret de la vie privée du redevable de l'impôt ou à la recherche des infractions fiscales. En revanche, les dispositions de l'article 2006 du C.G.I. n'ont pas pour objet et ne sauraient avoir pour effet de faire obstacle à l'application du principe général du droit de la défense. Au surplus, en vertu des règles générales de la solidarité, telles qu'elles résultent des articles 1200 et suivants du Code civil, les coobligés solidaires se représentent mutuellement vis-à-vis du créancier ». Une conciliation entre les droits de défense et le secret de l'impôt s'impose dans ce genre de situations afin de permettre à une personne l'accès à des documents détenus par l'administration fiscale. C'est tout l'intérêt du secret, exprimé par Gaudemet en ces termes « le régime du secret doit satisfaire à deux exigences contradictoires. D'une part, il doit (...) être respecté afin que l'intimité de la vie privée et la liberté des affaires ne soient pas compromises : c'est le respect de la vie privée et de la liberté économique qui se trouvent ici engagés. Mais d'autre part, le secret doit parfois (...) être relâché pour permettre au fisc d'appréhender intégralement la matière imposable et de lutter contre la fraude fiscale avec efficacité. Ici, c'est l'intérêt des finances de l'État et de la justice fiscale qui sont en question. Ainsi, en matière fiscale, le secret est l'enjeu non seulement d'une lutte d'intérêt mais de l'affrontement de deux principes : la liberté individuelle d'un côté, la justice sociale de l'autre »⁶¹².

B - Les modalités de communication des documents fiscaux

487. Le régime général de l'accès aux documents administratifs et la mise en place d'une autorité administrative indépendante (la CADA) chargée de la surveillance de l'application de ce droit a été créé en 1978 par la loi n°78-753 du 17 juillet 1978. Aujourd'hui, c'est le Code des relations entre le public et l'administration qui régit les modalités d'accès aux documents administratifs et encadre le travail de la Commission d'accès aux documents administratifs (CADA). Ce Code consacre un titre (Titre III) à l'accès aux documents

⁶¹¹ LATOURNERIE, Concl. Sous CE, 7^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 3 juillet 1985, req. n. 52.011, Dr. Fisc. n° 49, 4 Décembre 1985, comm. 2160

⁶¹² GAUDEMET (P-M), « Rapport général sur le secret fiscal » *In Travaux Association CAPITANT (H), Le secret et le droit*, Éditions Dalloz, Paris, 1974, p. 496-508

administratifs et à la réutilisation des informations publiques. L'accès aux documents administratifs est devenu un droit. En effet, aux termes de l'article 311-1 du Code, l'administration est tenue de publier en ligne ou de communiquer les documents administratifs qu'elles détiennent à toute personne qui en fait la demande, selon les conditions prévues par le Code. Le Conseil constitutionnel a participé au renforcement de ce droit, avant même la promulgation du Code des relations entre le public et l'administration, dans sa décision du 16 décembre 1999 à l'occasion de laquelle il a affirmé que l'accessibilité et l'intelligibilité de la loi étaient un objectif de valeur constitutionnelle, la connaissance des normes étant indispensable pour rendre effectifs tant l'égalité devant la loi que l'exercice des droits et libertés garantis par la Déclaration des droits de l'homme⁶¹³. Cette précision apportée par le Conseil constitutionnel nous permet de s'interroger sur la valeur juridique du secret fiscal. Ainsi, quel serait l'avenir du secret fiscal « dans une époque où le partage du pouvoir suppose le partage du savoir, où le droit au savoir est le préambule à l'exercice des autres droits »⁶¹⁴.

- 488.** Aucune disposition législative ni réglementaire ne prévoit que la demande formulée par l'administré soit faite par écrit. Ainsi, nous pouvons croire qu'une demande orale doit être traitée par l'administration. De même, l'administré n'est pas obligé de motiver sa demande. Par contre, il est souhaitable qu'il formule avec la plus grande précision le ou les documents auxquels il souhaite avoir accès afin d'éviter que sa demande ne soit rejetée. Quant aux modalités de communication des documents administratifs, le Code des relations entre le public et l'administration en prévoit plusieurs. L'accès peut avoir lieu soit par « consultation gratuite sur place, sauf si la préservation du document ne le permet pas », soit « par la délivrance d'une copie ou sur un support identique à celui utilisé par l'administration ou compatible avec celui-ci et aux frais du demandeur, sans que ces frais puissent excéder le coût de cette reproduction, sous réserve que cette reproduction ne nuise pas à la conservation du document », soit « par courrier électronique et sans frais lorsque le document est disponible sous forme électronique » et enfin soit « par publication des informations en ligne, à moins que les documents ne soient communicables qu'à l'intéressé »⁶¹⁵.

⁶¹³ DC n°99-421 du 16-12-1999, constitutionnalité de la loi habilitant le gouvernement à procéder par voie d'ordonnances à l'adoption de certains codes, AJDA 2000, p. 31

⁶¹⁴ PUYBASSET (M), « Le droit à l'information administrative », AJDA 2003, n°25, p. 1307.

⁶¹⁵ Article 311-9 du Code des relations entre le public et l'administration.

489. Par contre, certains documents ne sont pas communiqués. Ils sont énumérés aux articles 311-5 et 311-6 du Code des relations entre le public et l'administration. Il s'agit principalement des documents administratifs dont la communication porterait atteinte « au secret des délibérations du Gouvernement et des autorités responsables relevant du pouvoir exécutif, au secret de la défense nationale, à la conduite de la politique extérieure de la France, à la sûreté de l'État, à la sécurité publique, à la sécurité des personnes ou à la sécurité des systèmes d'information des administrations, à la monnaie et au crédit public, au déroulement des procédures engagées devant les juridictions ou d'opérations préliminaires à de telles procédures, sauf autorisation donnée par l'autorité compétente, à la recherche et à la prévention, par les services compétents, d'infractions de toute nature... ». Seront aussi exclus de l'exercice du droit d'accès aux documents administratifs aux tiers mais seront communicables uniquement à l'intéressé tout ce qui « porterait atteinte à la protection de la vie privée, au secret médical et au secret en matière commerciale et industrielle, lequel comprend le secret des procédés, des informations économiques et financières et des stratégies commerciales ou industrielles », ce qui « porterait une appréciation ou un jugement de valeur sur une personne physique, nommément désignée ou facilement identifiable » et ce qui fait « apparaître le comportement d'une personne, dès lors que la divulgation de ce comportement pourrait lui porter préjudice »⁶¹⁶. L'intérêt de la communication des documents administratifs réside dans le fait que ces documents peuvent servir le contribuable dans l'organisation de sa défense contre le fisc.

490. L'accès aux documents administratifs ne peut pas être vu comme une dérogation au secret fiscal parce qu'il s'agit d'un droit accordé à l'administré et une garantie fondamentale pour l'exercice des libertés publiques dans le but d'atteindre l'objectif de « l'État transparent »⁶¹⁷. Par contre, dévoiler des informations à des autorités administratives étrangères dans le cadre d'une assistance fiscale internationale est l'une des principales dérogations aux règles du secret fiscal.

§ 2 – L'assistance fiscale internationale, une dérogation à la règle du secret fiscal.

491. La violation du secret professionnel est sanctionnée à la fois par une peine pénale dictée par l'article 226-22 du code pénal à laquelle s'ajoute une réparation due par l'agent lui-même dans le cadre d'une action civile liée à l'action pénale. C'est ainsi que le Conseil

⁶¹⁶ Article 311-6 du Code des relations entre le public et l'administration.

⁶¹⁷ PUYBASSET (M), « Le droit à l'information administrative », *op. cit.* p. 1307.

d'État a décidé que « la procédure applicable pour réprimer le délit de violation du secret professionnel est celle de droit commun, diligentée auprès des tribunaux de l'ordre judiciaire. A cet égard, il a été jugé que la juridiction administrative n'est pas compétente pour connaître des conclusions d'un contribuable tendant à la condamnation pénale d'un fonctionnaire des services fiscaux pour infraction aux dispositions relatives au secret professionnel »⁶¹⁸. En outre, le Conseil d'État a précisé et ce depuis très longtemps que la responsabilité civile de l'État peut être engagée au cas où il y aurait délivrance d'un extrait de rôle consentie en violation des articles 23 et 24 de la loi du 15 juillet 1914 (c'est-à-dire des articles 103 et 104 du LPF) et ce en raison du préjudice qu'il aurait subi de ce fait⁶¹⁹.

492. Toutefois, aucune sanction ne sera prévue si l'administration est autorisée à échanger des renseignements avec d'autres organismes ou administrations. Dans ce paragraphe, nous allons traiter des cas de dérogations au secret fiscal et les distinguer entre le cas de l'échange des renseignements en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales de l'échange des renseignements comme dérogation au secret fiscal, vu l'ampleur du problème de la fraude et de l'évasion fiscales internationales et les cas où la dérogation au secret fiscal est prévue au profit de certains organismes. A ce sujet, il nous semble intéressant de reprendre les propos de la députée européenne et ancienne juge d'instruction, pour laquelle le secret fiscal serait considéré comme une preuve d'immatunité française⁶²⁰ et il faut s'en débarrasser le plus vite possible afin que la France puisse lutter efficacement contre l'évasion et la fraude fiscale.

A – Le cadre légal de l'échange des renseignements entre l'administration française et les autres administrations étrangères.

493. Le cadre général de l'assistance fiscale internationale, vue comme une dérogation à la règle du secret fiscal est constitué par les deux articles L.114 et L. 114 A du LPF. En vertu de l'article L. 114 du LPF, « l'administration des impôts peut échanger des renseignements avec les administrations financières de Saint-Pierre-et-Miquelon, de Mayotte, de Nouvelle-Calédonie, de Polynésie française, des îles Wallis et Futuna et des Terres australes et antarctiques françaises et autres collectivités territoriales de la République française

⁶¹⁸ CE, arrêt du 22 décembre 1969, req. n° 77183

⁶¹⁹ CE, arrêt du 25 octobre 1935, époux Fleur-Santucci, Lebon, 1935, p. 983.

⁶²⁰ LAMORT (E), Entretien avec Eva Joly, L'Obs., Publié le 6 avril 2016. <http://tempsreel.nouvelobs.com/monde/20160405.OBS7896/eva-joly-le-secret-fiscal-est-une-preuve-d-immaturite-francaise.html>

relevant d'un régime fiscal spécifique ainsi qu'avec les États ayant conclu avec la France une convention d'assistance réciproque en matière d'impôts pour les échanges de renseignements avec l'administration française ». L'article L. 114 A dispose que « l'administration des impôts communique aux administrations des autres États membres de l'Union européenne les renseignements pour l'application de la législation fiscale ». Ces deux articles instaurent la nécessité de coopération entre les agents de l'administration française et d'autres organismes étrangers et nationaux dans le but d'éviter toute fraude et évasion fiscales. Par contre, l'échange des renseignements ne doit en aucun cas porter atteinte aux intérêts de l'État français, ni à celui de ses citoyens.

494. L'échange de renseignements ne peut avoir lieu que sous condition de réciprocité c'est-à-dire l'autre État membre doit s'engager à respecter, dans l'utilisation de ces informations, des règles de secret similaires à celles prévues par la législation française (article R*114 A-1 du LPF). La France ne doit pas fournir des renseignements qui « révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel, ou dont la divulgation serait de nature à porter atteinte à la sécurité ou à l'ordre public »⁶²¹. Elle peut aussi refuser de communiquer des renseignements qui ne seraient pas utilisés pour l'établissement ou le recouvrement de l'impôt français ou qui en application de la législation ou de la pratique de l'autre État ne pourraient pas être obtenus dans l'autre État membre⁶²². Les échanges entre les administrations fiscales ont lieu soit spontanément, soit d'office, soit sur demande, suivant les modalités prévues par les conventions dont il s'agit.

495. Depuis 2009, la France a tenté de moderniser ses conventions fiscales dans le but de rendre la norme OCDE une norme générale⁶²³. Pour cela, elle a procédé à l'amélioration de ses relations conventionnelles avec l'Autriche, le Luxembourg, la Belgique et Singapour afin d'intégrer la norme OCDE dans ses rapports avec ces États. Elle a aussi signé des accords d'échanges de renseignements avec des territoires et États non coopératifs⁶²⁴. La convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale⁶²⁵, élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE en 1988 a été amendée par le

⁶²¹ Article R* 114-A-2 du LPF

⁶²² Article R* 114 A-3 du LPF

⁶²³ GOUTHIERE (B), « Échanges de renseignements et assistance administrative internationale : où on en est-on ? », BF de Francis Lefebvre 3/14, p. 141

⁶²⁴ La liste des accords relatifs à l'échange de renseignements signés par la France en vigueur au 1^{er} juin 2012 figure au BOI-ANNX-000307-20120912

⁶²⁵ OCDE et Conseil de l'Europe (2011), *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale : Amendée par le protocole de 2010*, Éditions OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115682-fr>

Protocole en 2010⁶²⁶. Elle constitue un cadre général pour la mise en place de toutes les formes possibles de coopération fiscale dans le but de combattre l'évasion et la fraude fiscales, un objectif auquel aspirent tous les pays.

496. Dans le cadre de cet échange de renseignements, ceux relatifs aux comptes financiers disposent d'un traitement spécial. Le contexte international, en plus de l'ampleur de la fraude fiscale au niveau mondial, a joué en faveur de l'adoption d'une norme mondiale qui serait la référence de base en matière d'échange automatique d'informations sur les comptes financiers. Avec l'adoption de la législation américaine *Foreign Account Tax Compliant Act* (dite FATCA), le 18 mars 2010, les ministres des finances du G20 ont voulu adopter une norme mondiale en matière de transparence et ont délégué cette tâche à l'OCDE. Ainsi, le 15 juillet 2014, la norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale⁶²⁷ a été adoptée. grâce à cet outil, les banques seraient dans l'obligation de transmettre au fisc du pays dans lequel elles exercent les données de leurs clients les revenus de certains contrats d'assurance, le solde du compte ... Et ensuite, les autorités financières du pays transmettront ces données de façon automatique aux autorités des pays étrangers de l'Union européenne. Avant, il fallait faire une demande pour qu'il y ait échange de ces données. L'influence de ce dispositif en France serait de mettre un terme à la cellule de régularisation fiscale. Comme le précise le secrétaire d'État au budget, Christian Eckert, « une fois que nous aurons engagé l'échange automatique avec 101 pays, c'est-à-dire au plus tard en 2018, je ne vois pas pourquoi nous continuerons à accepter de nouveaux dossiers de régularisation pour les fraudeurs fiscaux. Ceux-ci ne sont pas venus avant et qui seront rattrapés par la patrouille de l'échange automatique seraient sanctionnés plus fortement ». La France est engagée à la mise en œuvre de cette norme à travers plusieurs accords bilatéraux (avec des pays comme l'Andorre, le Liechtenstein, Monaco et la Suisse) et multilatéraux (comme l'accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers entré en vigueur le 24 février 2016 et la directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

⁶²⁶ Texte amendé conformément aux dispositions du Protocole d'amendement à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, entré en vigueur le 1er juin 2011. [http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/FR_Consolidated_Tex_MAC\(2\).pdf](http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/FR_Consolidated_Tex_MAC(2).pdf)

⁶²⁷ OCDE (2014), *Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, Éditions OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264222090-fr>

497. Sur le plan interne, l'article 1649 AC oblige les teneurs de compte, les organismes d'assurance et toute autre institution financière à mentionner sur une déclaration les informations requises pour l'application du 3 bis de l'article 8 de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011⁶²⁸ relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et des conventions conclues par la France permettant un échange automatique d'informations à des fins fiscales. Ces informations peuvent notamment concerner tout revenu de capitaux mobiliers ainsi que les soldes des comptes et la valeur de rachat des bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature. Aux termes dudit article, ils doivent « mettre en œuvre, y compris au moyen de traitements de données à caractère personnel, les diligences nécessaires à l'identification des comptes, des paiements et des personnes ». A cette fin, ils peuvent « collecter à cette fin les éléments relatifs aux résidences fiscales et les numéros d'identification fiscale de l'ensemble des titulaires de comptes et des personnes les contrôlant ».

498. Par application des dispositions issues des textes susmentionnés, l'administration fiscale ne peut pas tenir secrètes certaines informations relatives à la situation fiscale du contribuable et est désormais contrainte de les communiquer. Il en est de même des organismes financiers prévus à l'article 1649 AC du CGI.

B – La dérogation au secret fiscal au profit de certains administrations et organismes

499. Le Livre des procédures fiscales nous fournit une série d'articles relatifs à des dérogations au secret fiscal au profit d'institutions, d'autorités administratives ou judiciaires, de juridictions (de l'article L.115 à l'article L. 166F). Pour des raisons d'ordre pratique, nous nous contentons de mentionner quelques-uns. Aux termes de l'article L. 115 du LPF, le caractère secret ou confidentiel des pièces ne peut être opposé au Défenseur des droits qui peut demander à l'administration la communication des documents ou dossiers concernant les affaires à propos desquelles il fait une enquête. Nous précisons que le Défenseur des droits veille au respect des droits et libertés par les administrations de l'État, les collectivités territoriales, les établissements publics, ainsi que par tout organisme investi d'une mission de service public, ou à l'égard duquel la loi organique lui attribue des compétences, selon l'article 71-1 de la Constitution. Il s'agit d'une autorité administrative indépendante (AAI) dont l'existence est inscrite dans la Constitution, ce qui lui garantit une

⁶²⁸ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, Journal officiel de l'Union européenne. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32011L0016>

véritable autonomie pour agir. Le secret fiscal ne peut non plus être opposé aux Pour ce qui concerne les enquêtes qu'il mène dans

500. En outre, le secret fiscal ne peut pas être opposé aux magistrats, conseillers maîtres en service extraordinaire, rapporteurs de la Cour des comptes et des experts qu'elle désigne, des magistrats de la chambre régionale des comptes ainsi que des rapporteurs auprès de la Cour de discipline budgétaire et financière à l'occasion des enquêtes effectuées par ces magistrats, conseillers, rapporteurs et experts dans le cadre de leurs attributions (article L. 140 du LPF). Il en est de même à l'égard des membres du Conseil constitutionnel et de ses rapporteurs adjoints à l'occasion des enquêtes qu'ils effectuent pour contrôler les comptes de campagne des candidats à l'élection du Président de la République (article L. 140 A du LPF). Nous notons aussi que l'officier ministériel ou l'avocat qui doit rédiger le cahier des charges en vue de la vente forcée d'immeubles et celui chargé de procéder au partage et à la liquidation des biens des époux en cas de dissolution du régime matrimonial peuvent recevoir de l'administration réciproquement des informations relatives à la situation locative des biens saisis ou à la situation fiscale des époux pour la période où ils étaient tenus solidairement au paiement de l'impôt les articles L. 148 et L. 149 du LPF).

501. Afin de lutter contre les infractions aux dispositions législatives ou réglementaires concernant la récupération, la mobilisation ou le rationnement des produits industriels et de l'énergie et contre toute fraude concernant des titres ou autorisations quelconques délivrés en matière de répartition et notamment, tout vol ou trafic, toute falsification ou contrefaçon, toute délivrance, obtention, cession ou utilisation irrégulière, les officiers de police judiciaire, les officiers de police adjoints, les militaires de la gendarmerie, les agents de la Direction Générale de la Concurrence, de la Consommation et de la Répression des Fraudes, les agents des régies financières et ceux des poids et mesures et tous autres fonctionnaires et agents de l'État spécialement commissionnés à cet effet par le ministre chargé de l'Industrie peuvent demander à l'administration des impôts la communication sur place des documents qu'elle détient, aux termes de l'article L. 131 du LPF.

502. Ces cas d'assistance entre les diverses administrations et organismes nationaux ont pour objectif de lutter contre des infractions ou de faciliter l'accès à certaines personnes à des informations dont la révélation aux organismes concernés pourrait être utile dans la résolution des litiges. Mais nous ne devons pas oublier que lever le secret fiscal suscite des suspicions dans l'esprit du contribuable et lui reflète une certaine idée d'entente implicite

entre les diverses administrations dans le but de lui priver de ses garanties et libertés. C'est ce qu'exprime le Professeur Thierry Lambert en disant « l'idée que plusieurs administrations puissent échanger des informations nominatives et les fichiers rebute (les contribuables) car ils voient planer une menace potentielle pour les libertés publiques, et la leur en particulier. En même temps ils savent que la délinquance, sous toutes ses formes, nourrit des économies parallèles et qu'il n'y a pas d'autres solutions pour la combattre que de mutualiser les moyens et les informations dans un cadre juridique qui doit apporter des garanties. Le secret professionnel fiscal n'est ni un rempart infranchissable ni un tigre de papier »⁶²⁹.

⁶²⁹ LAMBERT (Th), « L'administration fiscale et le secret », *op. cit.*

Conclusion du Chapitre II

503. Admettre un droit à prouver au profit du contribuable et de l'administration fiscale ne relève pas de l'absolu. Preuve en est les diverses complications auxquelles s'affrontent les deux parties dans l'administration de la preuve. Ainsi, les preuves impossibles à apporter constituent un frein considérable à l'exercice des droits de défense. Comme nous l'avons démontré, ces preuves sont le plus souvent à l'encontre du contribuable, à la base démunie d'un arsenal de preuves aussi large que celui de l'administration fiscale. Pour cela, nous saluons le rôle de la jurisprudence qui sans cesse n'arrête pas de minimiser l'ampleur de ces preuves dans le but de rétablir un équilibre perdu au procès. Les présomptions fiscales sont aussi des mécanismes ayant un impact important sur l'administration de la preuve. Elles sont nombreuses dans les textes fiscaux et elles tirent leur fondement d'une impossibilité de preuve, qui ne peut être corrigée que par les dites présomptions.

504. Quant au secret fiscal, les agents de l'administration ne peuvent pas s'en délier complètement. La règle est celle du secret fiscal et l'exception c'est quelques articles (quoique nombreux) instaurant des dérogations au secret fiscal et autorisant les agents de l'administration fiscale à divulguer des informations au profit d'organismes nationaux et internationaux pour des buts divers et variés allant de la lutte contre la fraude fiscale jusqu'à lutte contre les activités lucratives non déclarées portant atteinte à l'ordre public et à la sécurité publique, pour ne se contenter que de ça.

Conclusion du Titre II

505. L'administration de la preuve en droit fiscal est commandée par une liberté de présenter les moyens de preuves dans le but de convaincre le juge de son point de vue. Cette caractéristique du droit fiscal ne le lui est pas accordée à titre exclusif. Il l'emprunte au contentieux administratif où tous les moyens de preuve sont admis, sans qu'aucune hiérarchie entre eux ne soit établie. Deux principes dirigent l'administration de la preuve en droit fiscal. D'abord, les preuves sont écrites à quelques exceptions près en ce qui concerne le témoignage et l'aveu. Ensuite, le principe du contradictoire qui est souvent associé du droit au contribuable à un procès équitable. Toutefois, cette liberté de preuve n'est pas sans obstacles. En effet, certaines situations mettent le contribuable dans une impossibilité et parfois dans une difficulté de prouver. A ces situations, le législateur a créé des présomptions qui ne sont pas toujours en faveur du contribuable, notamment lorsque leur objet est de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. Le secret fiscal constitue aussi une entrave à l'administration des preuves et ne favorise pas souvent la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Pour cela, à cette règle du secret, les pays ont établi des mécanismes d'entraide entre eux et d'assistance en matière de recouvrement des impôts afin de faire circuler les informations sur les situations fiscales de leurs contribuables plus facilement.

Partie II : La consécration d'une théorie de la charge de la preuve en droit fiscal français

507. Monsieur Papon, rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée Nationale disait lors des débats parlementaires sur la loi de finances de 1977 que « si les relations entre les français et leur administration fiscale sont mauvais, c'est d'abord parce que le Code général des impôts est un véritable maquis favorable aux manœuvres frauduleuses comme aux investigations plus ou moins discrétionnaires des vérificateurs »⁶³⁰. Dans la même logique, Emmanuelle Mignon précise que « même lorsque le législateur a prévu certaines règles, la matière est très largement réinvestie par la jurisprudence. Les exemples dans lesquels le juge atténue la portée des règles prévues par le législateur, voire les contourne sont aussi assez nombreux »⁶³¹.

508. Le problème se situe donc à deux niveaux. D'un côté, le législateur a tendance à légiférer d'une manière excessive par application de l'article 34 de la Constitution qui dispose « la loi détermine les règles La loi fixe les règles concernant (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ». Relèvent ainsi du domaine de la loi non seulement tout ce qui est relatif au fait générateur, à la détermination des bases d'imposition et au taux de l'impôt mais aussi l'essentiel des règles régissant la procédure d'imposition et les modes de recouvrement. Toutefois, il peut très bien se contenter de règles générales claires et précises complétées par des dispositions administratives. Cette excessivité d'édicter les règles n'est en aucun favorable à l'administration et encore moins au contribuable. D'un autre côté, devant « un corpus législatif énorme »⁶³², il est fort probable que le juge adopte des solutions controversées pour un même type d'affaires, ce que la jurisprudence du Conseil d'État nous montre à plusieurs reprises. Le contribuable se trouve non seulement perdu par l'abondance des textes mais aussi par une ligne jurisprudentielle qui pourrait ne pas être constante.

⁶³⁰ INSTITUT DE DROIT DES AFFAIRES ET CENTRE D'ETUDES FISCALES, *Les relations entre l'administration fiscale et le contribuable*, (Sous la dir. de LOUIT (Ch)), *op. cit.* p.8

⁶³¹ MIGNON (E), La charge de la preuve : peut-on parler d'équité ? *In* CHAMBRE DE COMMERCE ET D'INDUSTRIE DE PARIS, *Droits du contribuable : état des lieux et perspectives*, (Sous la dir. de Hatoux (B)), *op. cit.* p. 60

⁶³² LASRY (C), « Une particularité du droit fiscal : la charge de la preuve », EDCE 1984/1985, n°36, p.71.

509. La charge de la preuve⁶³³ n'échappe pas à cette excessivité de traitement législatif et d'application jurisprudentielle. Elle est régie par des règles qui attribuent le fardeau de la preuve à l'une ou à l'autre des parties au procès. Ces règles sont définies aux articles L. 191 à L. 195 A et aux articles R. 191-1 à R. 195-1 du LPF. Chaque article traite d'un cas précis de la dévolution de la charge de la preuve, selon le respect ou non par le contribuable de ses obligations déclaratives et donc selon la procédure d'imposition suivie. Nous constatons le rattachement direct de la charge de la preuve à la nature de la procédure d'imposition suivie et indirectement au comportement du contribuable, selon qu'il respecte ou non ses obligations déclaratives. Bien qu'éditées dans un nombre réduit d'articles qui cible l'attribution de la charge de la preuve dans des cas précis, ces textes fournissent beaucoup d'informations et suscitent des applications jurisprudentielles diverses et variées. En outre, certaines situations ne trouvent aucune application dans ces articles, compromettant ainsi la sécurité juridique du contribuable.

510. En dépit de ces inconvénients, le législateur se soucie de garantir un statut protecteur au contribuable « modèle » et confie au juge la mission d'assurer le respect des droits de cette partie qui malheureusement demeure le maillon faible du procès, d'où l'intérêt de la réforme des procédures fiscales et douanières qui a eu lieu avec la loi n°87-502 du 8 juillet 1987, dite loi Aicardi.

511. Au rôle du législateur s'ajoute une intervention positive du juge. « Les questions de la charge de la preuve revêtent en effet dans le contentieux fiscal une importance extrême, et selon nous excessive. Car leur complexité est telle qu'un contribuable doit le plus souvent renoncer, lorsqu'il engage un contentieux, à savoir qui de l'administration ou de lui-même, va devoir convaincre le juge »⁶³⁴. Ainsi, la créativité du juge fiscal est remarquable lorsque la charge de la preuve est mise en cause afin d'alléger le fardeau de la preuve qui pèse le plus souvent sur un contribuable démuné des armes efficaces face à une administration organisée et forte. « En matière fiscale comme en toute autre matière, la jurisprudence du Conseil d'État s'efforce de répondre à la mission fondamentale de la juridiction

⁶³³ L'existence de la charge de la preuve divise les auteurs. Certains comme Xavier Lagarde jugent qu'il s'agit d'un faux problème et qu'il s'agirait d'une simple facilité de jugement (LAGARDE (X), *Réflexion critique sur le droit de la preuve*, L.G.D.J., 1994, p. 205). D'autres comme le Professeur Mekki estiment qu'ils seraient victimes de la bipolarité des erreurs si, par un excès inverse, ils soutenaient que la charge de la preuve n'existe pas ou qu'elle est absorbée par le risque de la preuve. MEKKI (M), « Regard substantiel sur le risque de la preuve. Essai sur la notion de charge probatoire » *In La preuve : Regards croisés*, (Sous la dir. de MEKKI (M), CADIET (L) et GRIMALDI (C)), Dalloz, 2015, p. 9.

⁶³⁴ GOULARD (G), Concl. Sous CE, 9ème et 10ème ss-sect., 26 février 2003, req. n° 223 092 et req. n° 223 293, Sté Pierre de Reynal et Cie, Dr. Fisc. 2003, n°24, p. 803.

administrative : concilier, dans le respect de la loi, les intérêts légitimes du citoyen, au cas particulier ceux du contribuable, et les exigences d'un fonctionnement efficace du service public, au cas particulier celui des services dont l'interface est la plus large et la plus « frictionnelle » entre Administration et administrés »⁶³⁵. Dans le même sens, le Professeur Pierre Beltrame décrit le juge fiscal comme un « rempart efficace contre les manifestations, somme toute peu fréquentes, de l'arbitraire administratif »⁶³⁶.

512. Au-delà de la légalité de la charge de la preuve en matière fiscale, contrairement à l'administration de la preuve, nous nous posons la question sur l'éventuelle applicabilité de l'adage issu de la doctrine civile « *actori incumbit probatio* » en droit fiscal. Le droit fiscal s'inspire-t-il profondément du droit civil pour résoudre les problèmes de la charge de la preuve ou dispose-t-il de sa propre théorie de la charge de la preuve ?

513. En se posant toutes ces questions, la charge de la preuve ne peut être étudiée sans évoquer d'une part, les articles qui régissent la charge de la preuve et d'autre part, les applications jurisprudentielles de ces articles et par conséquent les lacunes révélées par les diverses applications jurisprudentielles, d'où la répartition de notre seconde partie en deux titres : « les règles relatives à la charge de la preuve d'origine légale » (Titre I) et dans un « les applications jurisprudentielles « dérogatoires » aux règles d'origine légale » (Titre II).

⁶³⁵ LASRY (C), « Une particularité du droit fiscal : la charge de la preuve », *op. cit.* p. 71.

⁶³⁶ BELTRAME (P), *La fiscalité en France*, Hachette supérieur, 21^{ème} édition, Paris, 2017, p. 138.

Titre I– Les règles d’origine légale relatives à la charge de la preuve en matière fiscale

514. A la différence du contentieux administratif où le juge «par le jeu des suppléments d’instruction, peut exiger des détails, des éclaircissements et ce faisant il déplace le fardeau théorique de la preuve »⁶³⁷, la charge de la preuve en droit fiscal est « principalement » prédéterminée par la loi. Elle est répartie entre le fisc et le contribuable d’une manière, qui selon nous, est loin d’être égalitaire. A titre d’exemple, nous citons l’article L. 17 du LPF relatif au fardeau de la preuve en matière des droits d’enregistrement et de la taxe de publicité foncière ou la taxe sur la valeur ajoutée, lorsqu’elle est due au lieu et à la place de ces taxes et droits. En ce qui concerne des droits ou taxe, l’administration supporte la charge de la preuve de l’insuffisance des prix estimés et des évaluations fournies des biens transmis ou désignés dans les actes et les déclarations. Dans un sens opposé, par exemple, selon les termes de l’article R* 194-1 du LPF « lorsque, ayant donné son accord à la rectification ou s’étant abstenu de répondre dans le délai légal à la proposition de rectification, le contribuable présente cependant une réclamation faisant suite à une procédure contradictoire de rectification, il peut obtenir la décharge ou la réduction de l’imposition, en démontrant son caractère exagéré ». Ce partage inégal de la charge de la preuve entre le contribuable et le fisc est un indice parmi tant d’autres attestant de la complexité de la règle fiscale. Comme le précise le rapport de la Cour des comptes sur « les relations de l’administration fiscale avec les particuliers et les entreprises », le Code général des impôts et le livre des procédures fiscales se sont en effet fortement alourdis ces dernières années, au fil des nombreuses réformes et aménagements introduits par le législateur ou par l’administration au plan règlementaire »⁶³⁸.

515. Deruel justifie cette répartition par le biais d’un argument logique. Selon lui, « exiger de l’administration la preuve complète et absolue des facultés contributives serait l’équivalent de priver l’impôt de toute justice et de toute efficacité. L’ampleur de la tâche exigerait un personnel nombreux, ce qui élèverait le coût de la perception et irait à l’encontre du but poursuivi »⁶³⁹. Alors que le législateur essaie continuellement de faire de la charge de la preuve un ensemble de règles établies dans les codes fiscaux, se basant sur l’issue de

⁶³⁷ CADOUX-TRIAL (L), « La charge de la preuve devant le Conseil d’État », EDCE 1953, p. 85.

⁶³⁸ Cour des comptes, Rapport public thématique, Evaluation d’une politique publique, *Les relations de l’administration fiscale avec les particuliers et les entreprises*, La Documentation française, février 2012, p. 29

⁶³⁹ DERUEL (F-P), *La preuve en matière fiscale*, thèse, Université de Paris, 1962, p. 23

la procédure d'imposition, il n'en demeure pas moins que quelques situations échappent à toute influence de la procédure d'imposition et commandent elles-mêmes la charge de la preuve. Ainsi, comme le dit le commissaire du gouvernement Fouquet, pour ce qui est de l'attribution de la charge de la preuve selon la procédure d'imposition, il ne s'agit pas du rocher de Sisyphe⁶⁴⁰.

516. L'examen des règles relatives à la charge de la preuve montre très clairement qu'il ne peut y avoir un seul critère selon lequel cette étude serait envisageable, voire un seul angle de vue. Ainsi, on pourrait dissocier ces règles selon la procédure d'imposition établie ou selon la partie qui supporte la charge de la preuve. Notre raisonnement est conforté par le fait que certains événements échappent au domaine de la procédure d'imposition et contribuent, tout de même, à bouleverser le jeu de la charge la preuve. C'était ainsi le cas avec l'intervention des commissions consultatives, une influence à laquelle il a été mis fin avec la fameuse réforme des procédures fiscales et douanières de 1987. A travers cette réforme, le législateur a manifesté une volonté à détacher la charge de la preuve de l'impact de certains organismes.

517. Mais quoiqu'il en soit, à travers la charge de la preuve, le législateur tente toujours de récompenser le contribuable respectueux de ses engagements fiscaux. Ainsi, il serait plus judicieux à notre avis de procéder à l'analyse des règles de la charge de la preuve selon le comportement « légal » ou non du contribuable. Ainsi, nous étudierons dans un premier chapitre les règles qui régissent la charge de la preuve lorsque le contribuable accomplit son devoir fiscal (Chapitre I) et dans un second chapitre les règles qui s'appliquent en la matière pour le contribuable défaillant (Chapitre II).

⁶⁴⁰ FOUQUET (O), Concl. Sous CE, Plén. 27 juillet 1988, n°50.020, *RJF* 10/88, p. 578

Chapitre I – La détermination de la partie supportant la charge de la preuve

518. Un examen attentif des articles du LPF qui traitent de la question de la charge de la preuve nous permet d'affirmer que la charge de la preuve est répartie entre l'administration fiscale et le contribuable et que le contribuable qui se comporte en citoyen exemplaire dispose d'un meilleur statut que celui qui déroge à ses obligations déclaratives. Ce privilège accordé au « bon contribuable » se situe dans la logique même du droit fiscal français. Nous ne pouvons pas situer au même rang un contribuable qui a consenti à l'impôt, en vertu de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, et qui accomplit son devoir en tant que citoyen et celui qui, bien qu'il ait consenti à l'impôt, refuse de déclarer ses revenus ou les déclare d'une façon incompatible avec la réalité. « Le citoyen contribuable est présumé honnête et scrupuleux dans l'exercice de son devoir contributif. En conséquence, il ne saurait être exigé de lui qu'il se justifie d'emblée au-delà de ce qui est nécessaire pour la clarté et la cohérence de sa déclaration. Faute de quoi le risque est grand non seulement d'une mise en cause de garanties importantes, mais d'une atteinte inacceptable à la souveraineté de l'individu et à la cohérence du « contrat social » »⁶⁴¹.

519. Le comportement du contribuable commande l'attribution légale de la charge de la preuve. En d'autres termes, la charge de la preuve qui incombe à l'un ou l'autre des contribuables dépend de son comportement envers le fisc (Section I). Ainsi, nous distinguons entre un contribuable qui respecte ses engagements fiscaux envers la loi fiscale et un autre, qui méconnaît ses obligations fiscales ou tente d'en échapper volontairement. Le partage de la charge de la preuve, tel qu'opéré par la loi, est dû à la logique même du contentieux fiscal, un contentieux qui marque un déséquilibre entre les prérogatives d'une administration puissante et un contribuable plus ou moins protégé. En effet, comme nous l'avons déjà précisé, l'exigence de confiance entre l'administration fiscale et le contribuable n'exclut pas le contrôle des actes de l'un comme de l'autre. Le contrôle étant une réalité inévitable, la procédure d'imposition peut jouer soit en faveur du contribuable soit à son encontre.

⁶⁴¹ BONNET (A), « La charge de la preuve en droit fiscal », Dr. Fisc. 2013, n°49, comm. 535.

Section 1- Une charge de la preuve en faveur du contribuable « modèle ».

520. Le système fiscal français est principalement déclaratif c'est-à-dire l'administration n'est pas à elle seule actrice sur la scène fiscale mais le contribuable y joue un rôle très important. Ainsi, pour ce qui est des impôts déclaratifs, le fisc recueille les informations concernant la situation fiscale des contribuables grâce à des déclarations remplies par ces derniers, des déclarations qui doivent être souscrites avec une très grande attention et vigilance. Non seulement la souscription d'une déclaration fiscale est importante mais aussi son contrôle. Le contrôle est le corollaire de la souscription d'une déclaration, voire de la confiance accordée au contribuable par le système lui-même. En effet, tenu de collaborer avec l'administration pour établir l'impôt, le contribuable se trouve associé à ce processus, une association qui ne demeure pas sans engendrer des conséquences sur le mécanisme de la preuve. Pour cela, la déclaration fiscale influence la répartition de la charge de la preuve, bien avant le déclenchement d'une procédure d'imposition. Par ailleurs, la diversité des procédures d'imposition témoigne de la différence de traitement entre un contribuable ayant respecté ses engagements fiscaux et un autre qui les a enfreints. Ainsi, suite aux opérations de contrôle, l'administration peut éventuellement se trouver devant deux situations : soit le contribuable s'est conformé aux obligations déclaratives et comptables, dans le fond et dans la forme, (§1) soit il a abusé de sa confiance et n'a pas respecté ses obligations fiscales (§2).

§ 1 – Le cas du contribuable ayant respecté ses obligations envers la loi fiscale

521. Le droit français est fondé sur l'obligation de déclaration fiscale. L'importance de la déclaration est qu'une présomption d'exactitude y soit rattachée. « Il faut bien voir, en effet, que la déclaration contrôlée présente tous les avantages, mais aussi tous les inconvénients d'une confession⁶⁴² ». Le contribuable peut dire toute la vérité comme il peut omettre quelques revenus. Le risque de fraude est sérieux « dans les pays où l'éducation du contribuable est insuffisante. Tel est, il faut le reconnaître, le cas en France, où la morale fiscale ne coïncide pas toujours avec la morale tout court⁶⁴³ ». Pour Bodin, auteur de « La République », la déclaration permet de résoudre toutes les tromperies, duplicités et envies qui empoisonnent les mœurs⁶⁴⁴. Il n'en demeure pas moins que le contribuable peut à tout

⁶⁴² CASIMIR (J-P), *Les signes extérieurs de revenus, Le contrôle et la reconstitution du revenu global par l'Administration fiscale*, op. cit. p.84 In DE LA MARTINIÈRE (D), *Finances Publiques*, cours ronéotypé, Institut d'Etudes Politiques de Paris, 1972-1973, t. I.

⁶⁴³ *Ibidem*, p. 217

⁶⁴⁴ GROSALUDE (J), MARCHESSOU (Ph), *Procédures Fiscales*, op. cit. p.64

moment falsifier les chiffres contenus dans la déclaration dans le but d'échapper à l'impôt. « Les tromperies, duplicités et envies » restent envisageables dans le comportement du contribuable.

522. Afin de récompenser un contribuable ayant souscrit sa déclaration en fond et en forme, le législateur lui accorde le privilège de ne pas supporter la charge de la preuve lorsque l'imposition est établie d'après les bases indiquées dans sa déclaration et ou bien lorsqu'il s'agit d'une procédure contradictoire de rectification.

A- L'imposition établie d'après les bases indiquées dans la déclaration

523. Le système de la déclaration contrôlée a pour but « d'alléger considérablement la tâche de l'administration fiscale qui n'a pas à aller quérir les renseignements nécessaires. En outre, il constitue aussi un élément de preuve pour l'administration, qui peut opposer au contribuable sa propre déclaration »⁶⁴⁵. La lourdeur des tâches confiées à l'administration fiscale nécessite une collaboration de la part du contribuable qui, en principe, possède toutes les informations nécessaires à la détermination de la dette fiscale. Ainsi, la déclaration fiscale en est un moyen parmi tant d'autres. Ce système de déclaration contrôlée, en dépit de quelques défaillances de ce système (d'ordre technique et psychologique)⁶⁴⁶, réunit plus d'avantages que d'inconvénients. C'est la raison pour laquelle la plupart des systèmes fiscaux modernes l'ont adopté comme modèle de recueil des informations relatives à la situation fiscale des personnes imposables.

524. D'un autre côté, une déclaration dûment remplie bénéficie d'un atout à double visage : sa présomption d'exactitude peut jouer en faveur du contribuable lorsque celui-ci la remplit dûment et en conformité à la réalité et elle peut aussi jouer à son encontre lorsque les chiffres qui y sont contenus ne sont pas conformes à la réalité ; ainsi, le fisc sera dans la mesure de les opposer au contribuable et d'utiliser la déclaration comme moyen de preuve à l'encontre du contribuable.

⁶⁴⁵ NOËL (G), « Relations entre l'administration fiscale et le contribuable : Caractéristiques », JCL. Procédures fiscales, Fasc. 215, 26 septembre 2011, Dernière mise à jour 1^{er} juin 2015.

⁶⁴⁶ *Ibidem*. Le Professeur Gilles NOËL explique les défaillances d'ordre technique dues au fait de manque de « civisme fiscal » et celles d'ordre psychologique par le fait que « le système de la déclaration contrôlée est souvent perçu ou ressenti comme un pensum, une contrainte frustrante, voire douloureuse : celle de dévoiler un aspect fondamental de la vie privée, de collaborer à ce qui sera ressenti comme une spoliation ».

1- La présomption d'exactitude de la déclaration du contribuable : un mythe ou une réalité ?

525. Issue du latin « declarare » qui signifie « rendre clair, révéler, dévoiler, faire la lumière »⁶⁴⁷, la déclaration fiscale est l'acte initial par lequel le contribuable reconnaît entrer dans le champ d'application de l'une des dispositions du CGI et engage de ce fait, avec l'administration, un dialogue de nature à permettre à celle-ci d'établir sur des bases en principes exactes, une cotisation d'impôt⁶⁴⁸.

526. Selon la doctrine administrative, « par déclarations du contribuable », il convient d'entendre toute pièce ou tout document que celui-ci est tenu de déposer auprès du service des finances publiques en vertu d'une disposition légale ou réglementaire et qui comporte des éléments servant à établir ou à liquider l'impôt, y compris un acte obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement »⁶⁴⁹. D'un point de vue doctrinal, la déclaration est définie comme étant « *un acte d'information individuel mais non laissé à l'arbitraire des contribuables* »⁶⁵⁰. Telle que définie, la déclaration est « une technique qui consiste à obliger le contribuable à déclarer tous les éléments nécessaires à la détermination de la base d'imposition, l'administration fiscale disposant des revenus nécessaires pour vérifier son exactitude et éventuellement le redresser »⁶⁵¹. Dans cette perspective, nous pouvons dire que la déclaration fiscale est une manifestation à la fois d'une obligation pour le contribuable de révéler certaines informations touchant à sa vie privée et d'un droit pour l'administration d'exercer un droit de contrôle et de vérifier la véracité des informations qui y sont contenues.

527. La définition même de la déclaration permet d'établir une relation intrinsèque entre ce document et la répartition de la charge de la preuve. Partant du postulat que la déclaration permet d'établir l'impôt en donnant à l'administration fiscale des informations sur les revenus du contribuable, elle permet de dispenser l'administration d'un énorme travail de recherche dans le but de déterminer la base imposable. Deruel explique que la déclaration contrôlée aboutit à une dispense de preuve au profit de l'État, sans pour autant engendrer un renversement de la charge de la preuve⁶⁵². « Pour comprendre toute son importance dans

⁶⁴⁷ DE LA MARDIÈRE (Ch), « La déclaration fiscale », *op. cit.* p.122

⁶⁴⁸ LOBRY, Concl. Sous CE, Section, 22 octobre 1976, 92182, Dr. Fisc. 1977, comm. 677

⁶⁴⁹ BOI-CF-IOR-10-10-20150902. <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4295-PGP.html>

⁶⁵⁰ DERUEL (F-P), *La preuve en matière fiscale*, *op. cit.* p. 212

⁶⁵¹ BIENVENU (J-J), LAMBERT (Th), *Droit fiscal*, *op. cit.* p. 120

⁶⁵² DERUEL (F-P), *La preuve en matière fiscale*, *op. cit.* p. 30.

le système d'impôt et dans le mécanisme de la preuve, il faut envisager le contribuable non en tant qu'individu mais comme une entité juridique ; sa position de dépendance objective vis-à-vis de la puissance publique prend une signification spéciale du fait qu'il est véritablement intégré au circuit administratif. Or, le statut constitutionnel de l'impôt, le principe de l'égalité des citoyens devant les charges communes et, tout autant, le fonctionnement régulier du service exigent que tous les particuliers soient soumis au même régime, que la même démarche soit effectuée par tous au même moment ou à l'occasion des mêmes opérations, et dans les mêmes termes ; c'est à cette condition, par sa généralité et par son caractère obligatoire que la déclaration est institutionnalisée et commande pour une grande part l'articulation de la preuve »⁶⁵³.

528. Il convient de noter que tout ce qui émane du contribuable n'est pas une déclaration. La déclaration fiscale est soumise à des conditions de fond et de forme afin que le contribuable puisse se prévaloir de son exactitude. Une déclaration n'est valable que si elle est « certaine et non équivoque »⁶⁵⁴. Pour le Professeur de La Martinière, une déclaration ne doit pas être « suspecte »⁶⁵⁵. Alors, une déclaration doit être déposée dans le délai légal et elle doit émaner du contribuable lui-même ou d'une personne habilitée à le représenter. Ainsi, ne constitue pas une déclaration au sens fiscal du terme celle qui est rédigée sur une lettre simple, ni même celle dotée d'une signature dont l'authenticité n'est pas établie. Etant une obligation légale qui s'impose au contribuable, c'est à ce dernier qu'incombe la charge de la preuve de son dépôt et aussi la preuve de sa sincérité, lorsque l'administration doute de la réalité des informations qu'elle contient. Dans le même schéma que celui défini par l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914⁶⁵⁶ qui interdisait au contrôleur la demande d'aucun acte, livre ou document dans le cadre de la vérification de sa déclaration, aujourd'hui, le

⁶⁵³ *Ibidem*, p. 212.

⁶⁵⁴ *Ibidem*, p. 220.

⁶⁵⁵ DE LA MARTINIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal*, op. cit. p. 104.

⁶⁵⁶ L'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 qui est à l'origine en France de l'impôt général sur le revenu stipule que « le contrôleur vérifie les déclarations uniquement à l'aide des éléments certains dont il dispose en vertu de ses fonctions, tels que les données servant à l'établissement des rôles des contributions directes et des taxes assimilées ainsi que de ceux qui, recueillis par tous les services publics en vertu des lois existantes, doivent sans exception lui être communiqués. Il n'a le droit d'exiger de l'intéressé la production d'aucun acte, livre ou document quelconque. Le contrôleur peut rectifier la déclaration mais dans ce cas, il adresse au contribuable avant d'établir la matrice du rôle, l'indication des éléments qui serviront de base à son imposition, l'invite à se faire entendre ou à faire parvenir son acceptation ou ses observations à fournir, s'il y a lieu, les justifications utiles au sujet des déductions qu'il demande par application des articles 10, 12 et 15. Si le désaccord persiste, le contribuable conserve le droit de réclamer par la voie contentieuse, après la publication du rôle. Lorsqu'une insuffisance de revenu déclaré aura été constatée par l'administration après l'établissement du rôle, la cotisation correspondant à cette insuffisance pourra être réclamée au contribuable soit dans l'année même, soit au cours des cinq années suivantes. Si une réclamation est introduite, le tribunal saisi du litige apprécie les motifs invoqués par l'administration et par le contribuable et fixe la base d'imposition, la charge de la preuve incombant à l'administration ».

contribuable n'est pas obligé de joindre à sa déclaration des justificatifs permettant d'attester de la réalité des chiffres déclarés de ses revenus. Il ne le fait que lorsqu'une disposition législative ou réglementaire le lui impose ou bien lorsque l'administration le lui demande suite à une demande de justifications, prévue à l'article L. 16 du LPF. En effet, le Conseil d'État a jugé que « s'il appartient au pouvoir réglementaire de préciser les indications que les contribuables doivent fournir à l'appui de leurs déclarations de résultats dans la mesure où ces indications sont nécessaires pour permettre à l'Administration de vérifier la conformité des opérations faites par le contribuable avec les exigences de la loi, seul le législateur peut assortir ces règles de sanctions autres que celles déjà attachées au défaut de déclaration ou à la production d'une déclaration irrégulière»⁶⁵⁷. En effet, lorsque le législateur délègue au pouvoir réglementaire la prérogative de préciser les pièces justificatives à fournir par le contribuable pour bénéficier de certains avantages fiscaux, ce dernier ne peut pas dépasser les limites de son pouvoir et déroger à un droit général.

529. Un autre cas qui permet à l'administration d'exiger des pièces justificatives du contribuable, bien que ce dernier ait accompli son devoir de collaboration et ait soumis une déclaration dans les délais, est celui des demandes de justifications et d'éclaircissements. Dans le cadre de ces demandes prévues à l'article L. 16 du LPF, l'administration fixe les indications qui ne lui semblent pas être claires dans la déclaration du contribuable et sur lesquelles elle souhaite avoir plus de renseignements. Ainsi, le contribuable dispose d'un délai de 60 jours pour lui fournir tout ce qui lui permet de dissiper ses incertitudes au sujet des chiffres déclarés. L'administration a aussi l'obligation de mentionner au contribuable que ces demandes revêtent un caractère contraignant et qu'à défaut d'une réponse, ou même en présence d'une réponse insuffisante, une taxation d'office du revenu global est envisageable.

530. Ceci dit, nous nous interrogeons sur la réalité de la présomption d'exactitude dont jouit la déclaration fiscale. Si la présomption d'exactitude de la déclaration était bien réelle, le n'aurait pas à fournir une preuve de la réalité des chiffres mentionnés dans sa déclaration. Au contraire, l'administration disposant de moyens très efficaces afin de contraindre le contribuable à justifier sa déclaration et à enlever à sa déclaration toute présomption d'exactitude éventuelle.

⁶⁵⁷ VEROT (C), Consl. Sous CE, 10e et 9e ss-sect., 16 juillet 2008, n° 300839, M. Berland et n° 299862, SARL JMSFB; Dr. Fisc. n° 43, 23 Octobre 2008, comm. 550

531. Ces limites légales à la présomption d'exactitude de la déclaration n'empêchent pas la corrélation entre cette dernière et la répartition de la charge de la preuve. Le contribuable peut toujours s'en servir pour bénéficier de la dispense d'une première preuve et l'administration peut aussi s'en servir afin de renverser le jeu de la charge de la preuve. Preuve en est l'article R 194-1 du LPF.

2 - La commande par la déclaration du jeu de la preuve fiscale

532. L'article R 194-1 du Livre des procédures fiscales détermine la répartition de la charge de la preuve lorsque l'imposition est établie conformément à la déclaration du contribuable. Il incombe au contribuable de prouver le contraire des énonciations contenues dans sa déclaration parce qu'il « ne peut plus demande que la vérité soit établie à son profit »⁶⁵⁸. Deruel justifie cette solution par la règle qui rappelle « le régime de rétractation de l'aveu, rétractation toujours possible à condition qu'il s'agisse d'une erreur de fait et que cette erreur soit prouvée »⁶⁵⁹. Ainsi, lorsqu'un contribuable avoue dans des lettres adressées à l'administration sa qualité d'associé dans une société de fait, il ne peut plus revenir sur ses dires en invoquant seulement le caractère fictif de cette participation. Il lui faut des preuves plus tangibles afin d'apporter le mal fondé de l'imposition établie conformément à ses lettres. La raison d'être d'une telle répartition est logique. Le contribuable ayant plus d'informations sur ses revenus, il est donc présumé être crédible lorsqu'il fournit des informations pouvant affecter négativement sa situation financière.

533. En matière de TVA, la règle est aussi applicable. C'est ce qui ressort de l'arrêt⁶⁶⁰ qui concerne un masseur kinésithérapeute qui réclame la restitution de la TVA qu'il a versée à l'administration fiscale suite à l'accomplissement de certains actes d'ostéopathie. Etant donné que le masseur avait déclaré avoir accompli de tels actes et que l'imposition a été établie conformément à ses dires alors il ne peut pas obtenir la restitution de la TVA, à moins qu'il démontre le mal fondé de l'imposition. Bien qu'il y ait un texte de loi (le 1° du 4 de l'article 261 du CGI)⁶⁶¹ exonérant de la TVA les soins dispensés aux personnes par les

⁶⁵⁸ CE, 7^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 8 janvier 1975, n° 91581

⁶⁵⁹ DERUEL (F-P), La preuve en matière fiscale, *op. cit.* p. 222

⁶⁶⁰ CE, 9^{ème} et 10 ss-sect., 15 novembre 2006, n°289805, min. c/Fievet, RJF 2/07, n°152

⁶⁶¹ Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée (...) les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées, par les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe ou de chiropracteur et par les psychologues, psychanalystes et psychothérapeutes titulaires d'un des diplômes requis, à la date de sa délivrance, pour être recruté comme psychologue dans la fonction publique hospitalière ainsi que les travaux d'analyse de biologie médicale et les fournitures de prothèses dentaires par les dentistes et les prothésistes. (...)

membres de professions médicales et paramédicales, le contribuable n'a pas apporté la preuve selon laquelle les actes remis en question ont été accomplis conformément à la réglementation applicable à sa profession, en nombre et en qualité. Les conclusions du commissaire du gouvernement à l'occasion de cette affaire expliquent clairement la nature de la preuve à laquelle le juge s'attendait de la part du masseur afin d'exonérer ses soi-disant actes d'ostéopathie de la TVA. Alors que le masseur s'est contenté d'une argumentation purement théorique, il n'a jamais fourni aucun élément concret relatif à la description de sa pratique, comme par exemple les attestations de médecins ayant prescrit ces actes à leurs patients, ce qui l'aurait aidé pour prouver que tous ses agissements ont eu lieu dans le respect de la réglementation à laquelle sa profession est soumise⁶⁶². Ce genre de choses aurait constitué un début de preuve différent qu'un simple raisonnement juridique et théorique et aurait été décisif dans la constitution de l'intime conviction du juge. Cet arrêt constitue aussi une occasion pour l'application de l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme et du citoyen. Selon le Conseil d'État, « une distinction entre des personnes placées dans une situation analogue est discriminatoire, au sens des stipulations précitées de l'article 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, si elle n'est pas assortie de justifications objectives et raisonnables, c'est-à-dire si elle ne poursuit pas un objectif d'utilité publique, ou si elle n'est pas fondée sur des critères rationnels en rapport avec les buts des dispositions établissant cette distinction ». Ainsi, une différence de situation a lieu entre les contribuables ayant spontanément déclaré être redevables de la TVA et ceux ne l'ayant pas fait, justifie eu égard à cet objet, une différence de traitement.

534. La charge de la preuve incombe aussi au contribuable qui présente une réclamation dirigée contre une imposition établie d'après les bases indiquées dans sa déclaration. Etant donné qu'il conteste ce qu'il a déjà dévoilé et que l'administration s'est conformé à sa déclaration, il lui revient alors de démontrer le caractère exagéré des impositions qu'il conteste afin d'en obtenir une décharge ou une réduction. Au cas où une telle preuve ne serait pas procurée, il a la possibilité de démontrer le caractère matériellement impossible ou excessivement difficile de la preuve de l'opération en cause. C'est ce qui a été jugé dans un arrêt du Conseil d'État⁶⁶³ où la preuve concernait le taux d'imposition et le montant de l'impôt effectivement acquitté par la filiale européenne de la société mère.

⁶⁶² VERCLYTTE (S), Concl. Sous CE, 9^{ème} et 10 ss-sect., 15 novembre 2006, n°289805, min. c/Fievet, RJF 2/07, n°152

⁶⁶³ CE 10 décembre 2012 n° 317074, 8^e et 3^e ss-sect., min. c/ Sté Rhodia ; RJF 213, n°161

535. L'information reçue par l'administration peut avoir comme origine une déclaration du contribuable, comme nous l'avons déjà évoqué ; il lui appartient alors de prouver le contraire de ce qui figure dans les énonciations du contribuable. En outre, elle peut prendre connaissance de certains faits grâce à des tiers (employeur ou autres). Dans ce cas, la charge de la preuve varie selon la situation en cause et aussi selon la position du contribuable vis-à-vis de la déclaration du tiers. La jurisprudence donne plus de précisions à ce sujet. Par exemple, sur la question de la réalité du montant des salaires perçus par un contribuable en sa qualité de représentant salarié et du montant des bénéfices non commerciaux perçus en raison de son activité d'agent commercial auprès de la même société et d'une autre⁶⁶⁴, le contribuable ayant manifesté son désaccord sur les redressements dans le délai légal, la charge de la preuve incombe donc à l'administration tenue de prouver le bien-fondé desdits redressements. Toutefois, elle ne peut pas s'appuyer sur les indications ressortant des déclarations souscrites par l'employeur, tant qu'elles ne sont pas corroborées par des constatations propres au contribuable. Elle ne peut pas non plus se fonder sur des informations reçues par une autre administration fiscale en application de la convention fiscale signée entre la France et un autre pays du moment qu'aucun indice n'atteste de la perception effective par le contribuable des sommes litigieuses.

536. Dans un autre arrêt⁶⁶⁵, il a été jugé que le prix retenu est celui qui figure dans l'acte. Il appartient alors à l'administration pour démontrer que le prix réel est un prix supérieur à celui mentionné dans l'acte d'apporter la preuve de ce qu'elle avance donc d'une dissimulation de prix. Pour le faire, elle ne peut pas se baser uniquement sur les déclarations de l'acquéreur sans qu'il y ait un aveu ou une contre-lettre du vendeur, ni même une hausse inexplicite de son patrimoine. En effet, les seules déclarations de tiers ne sauraient pas suffire mais doivent être appuyées d'autres éléments effectifs.

537. Une erreur de rattachement des recettes à la bonne année d'imposition engendre des conséquences sur la charge de la preuve et sur le rôle du juge. Ainsi, lorsqu'une imposition primitive a été établie selon la déclaration du contribuable et que celui-ci conteste les bases déclarées parce que les recettes contestées ont été rattachées à la mauvaise année d'imposition, il lui incombe alors d'apporter la preuve de l'exagération des bases déclarées. Pour le faire, il n'est pas tenu d'apporter « la preuve négative quasi-impossible qu'il n'a pas

⁶⁶⁴ CAA Lyon 22 mars 1993, n° 91-75, 1^{ère} chambre., Cothenet; RJF 1993, n° 614

⁶⁶⁵ CAA Nancy 4 octobre 1994, n° 92-380, 2^{ème} chambre, Perraudin; RJF 1995, n° 345

commis d'autres erreurs en sens inverse »⁶⁶⁶. Le juge, quant à lui, serait dans l'obligation de tirer les conclusions utiles par rapport au rattachement des recettes en question à la bonne année d'imposition ; il doit déduire celles qui ont été inexactement rattachées à l'année d'imposition en cause et ajouter celles qui auraient dû être rattachées mais qui ne l'ont pas été.

538. La jurisprudence judiciaire statue dans le même sens que le Conseil d'État lorsque le contribuable conteste les énonciations de sa déclaration. Ainsi, depuis 1993, la Cour de cassation a jugé qu'une restitution de l'IGF (impôt sur les grandes fortunes) ne pouvait être accordée au contribuable au seul motif que la valeur vénale réelle des biens n'a pas fait l'objet d'une estimation sérieuse, notamment que l'imposition a été établie conformément à la déclaration du contribuable. Le contribuable, dans un tel cas, doit rechercher pour chaque exercice, la valeur vénale réelle de l'immeuble en cause dans son état en fait et en droit au jour du fait générateur de l'impôt⁶⁶⁷. La même solution a été adoptée lorsqu'il s'agit de l'ISF. La Cour a décidé que le seul fait d'invoquer l'occupation de l'immeuble litigieux en cause par le contribuable ne constitue pas une preuve suffisante pour obtenir le bénéfice d'un abattement de 20 % sur la valeur vénale déclarée par elle⁶⁶⁸.

539. L'article R 194-1 du LPF ne pose pas beaucoup de difficultés quant à son application, comme le démontre les maintes jurisprudences susmentionnées. En outre, il précise un cadre général de l'utilité de la conformité du contribuable à ses obligations déclaratives et donne à ce dernier une échappatoire lorsqu'il commet des erreurs ou que sa déclaration inclut certaines incohérences. La jurisprudence lui accorde le bénéfice du doute et lui fait profiter de la situation la plus avantageuse en termes financiers. Il a été jugé que lorsque le contribuable, par exemple, coche les deux cases à la fois et déclare vivre seul et ne pas vivre seul, la charge de la preuve incombe à l'administration au cas où elle retient l'élément le moins avantageux pour l'intéressé afin d'asseoir son imposition primitive⁶⁶⁹.

B - La charge de la preuve dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire

540. La procédure de rectification contradictoire est la procédure de droit commun. Elle est couramment utilisée par l'administration et est prévue à l'article L. 55 du LPF. Elle est

⁶⁶⁶ CE 3 juillet 2009 n° 298983, 3^e et 8^e ss-sect., Saulnier ; RJF 2009, n° 977.

⁶⁶⁷ Cass. Com. 12 octobre 1993, Mancel ; Dr. Fisc. 1993, n° 2354.

⁶⁶⁸ Cass. com. 12 février 2002, n° 99-10.647, Vasseur ; RJF 2002, n° 723.

⁶⁶⁹ TA Cergy-Pontoise 30 mars 2010 n° 07-11773, 2^{ème} chambre, Place ; RJF 2010, n° 1211.

engagée lorsque l'administration constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, des taxes, redevances ou sommes quelconques dus en vertu du code général des impôts suite à une souscription dans les délais de la déclaration par le contribuable. Elle s'applique à tous les impôts à l'exception des matières expressément prévues à l'article L. 56 du LPF⁶⁷⁰. Depuis la loi du 8 juillet 1987, elle s'applique même lorsque l'administration constate, à l'occasion d'une vérification de comptabilité d'une entreprise, que la comptabilité est inexistante ou qu'elle comporte des erreurs, omissions ou incertitudes graves et répétées. Ainsi, seraient exclus du domaine d'application de la procédure de rectification contradictoire les cas où il y a eu un défaut de production d'une déclaration dans le délai légal exigé par la loi et les matières pour lesquelles il n'a pas été prévu de déclarations obligatoires. Cette procédure est une source d'obligations pour l'administration fiscale et de garanties pour le contribuable.

541. L'administration est tenue d'adresser au contribuable une proposition de rectification motivée afin que ce dernier puisse formuler ses observations ou faire connaître son acceptation. Pour le faire, le contribuable dispose d'un délai de trente jours à compter de la réception de la proposition, un délai qui pourrait être prorogé sur sa demande de trente jours supplémentaires. Le contribuable se retrouve devant deux possibilités : soit il accepte les redressements expressément pendant le délai légal ou bien il laisse le délai passer et dans ce cas, il se trouve dans la situation d'acceptation tacite des redressements, soit il manifeste son désaccord. Selon l'attitude adoptée par le contribuable, la charge de la preuve est différente. En effet, l'avantage de la procédure de rectification contradictoire est qu'elle permet une répartition de la charge de la preuve entre le contribuable et l'administration.

542. S'agissant de l'envoi de la proposition de rectification, aucune modalité n'est exigée pour que l'envoi soit valable. C'est ce qui ressort d'un arrêt du Conseil d'État où il a été jugé que « l'Administration n'a pas l'obligation d'adresser sa proposition de rectification par lettre recommandée avec accusé de réception. Toutefois, si elle utilise d'autres voies, elle doit établir la date de présentation du pli et, si celui-ci n'a pas été retiré, rapporter la preuve qu'un avis de passage a été établi afin d'assurer des garanties équivalentes à la lettre

⁶⁷⁰ Aux termes de l'article L. 56 du LPF, « la procédure de rectification contradictoire n'est pas applicable :

1° En matière d'impositions directes perçues au profit des collectivités locales ou d'organismes divers, à l'exclusion de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises prévue à l'article 1586 ter du code général des impôts ;

2° En matière de contributions indirectes ;

3° En matière de droits de timbre, lorsqu'ils ne sont pas payés sur état ou sur déclaration ;

4° Dans les cas de taxation ou évaluation d'office des bases d'imposition »

recommandée avec accusé de réception »⁶⁷¹. En outre, il convient à l'administration de prouver que la procédure de rectification a été régulière si cette régularité est contestée par le contribuable⁶⁷².

543. Le principe est que la charge de la preuve incombe à l'administration lorsque le contribuable refuse les redressements et qu'il manifeste son désaccord dans le délai légal. Il s'agit d'une application constante effectuée par le Conseil d'État⁶⁷³ dans plusieurs de ses arrêts. Ainsi, s'il résulte de l'instruction que le contribuable a exprimé dans le délai légal son désaccord sur les redressements qui lui ont été notifiés, il incombe à l'administration de produire le procès-verbal de la délibération de l'Assemblée générale de la société anonyme qui aurait décidé sa transformation en société à responsabilité limitée. Le cas échéant, elle ne peut se prévaloir de la qualité du contribuable de gérant majoritaire de société à responsabilité limitée et par conséquent, elle ne peut fonder les impositions sur une telle qualité⁶⁷⁴.

544. Dans un autre sens, il appartient au contribuable qui a accepté les redressements et qui présente une réclamation contre l'imposition qui en résulte d'en démontrer le caractère exagéré s'il souhaite obtenir la décharge ou une réduction de la de celle-ci. Il en est de même pour le contribuable qui s'abstient de répondre à la proposition de rectification dans le délai légal, ce contribuable est réputé avoir acquiescé aux redressements proposés par l'administration. C'est ce qui ressort de l'article R. 194-1 du LPF. Par ailleurs, la jurisprudence du Conseil d'État est riche en exemples illustrant l'application de cette règle.

545. Un contribuable qui accepte expressément les redressements supporte la charge de la preuve⁶⁷⁵ dans la mesure où il n'aurait émis aucune réserve qui limiterait la portée de son acceptation. En outre, un contribuable qui dans sa réclamation souhaite rectifier l'année d'imposition d'une matière imposable, après avoir donné son accord à un redressement au titre d'une autre année, doit démontrer le caractère exagéré des nouvelles bases d'imposition et appuyer ses prétentions par tout moyen de preuve⁶⁷⁶. Dans le même sens, la jurisprudence

⁶⁷¹ FAULCON (L) et FOURNIER (A), Note sous CE, 8e et 3e ss-sect., 8 février 2012, n° 336125, M. et Mme Beladina, « Modalités de notification de la proposition de rectification : qu'importe le flacon » : Dr. fisc. 2012, n° 27, comm. 368.

⁶⁷² Cass. Com., 28 septembre 2004, pourvoi n°02-19.702, arrêt n°1375 F-D, M. X.

⁶⁷³ CE, 4 juillet 1984, req. n° 39828: RJF 1984, comm. n°603; CE 4 juillet 1984, req. n° 39828: RJF 1984. 603 et 3 février 1986, req. n° 43224: RJF 1986, comm. n°226.

⁶⁷⁴ CE, 1^{er} juin 1988, req. n° 86272, Dr. Fisc. 1988, comm. 2033.

⁶⁷⁵ CE, 30 juin 1982, req. n° 26341 ; Dr. Fisc. 1983, comm. 323.

⁶⁷⁶ CE, 26 décembre 2012, req. n° 330466, *Degraef*; RJF 2013, n°334.

judiciaire⁶⁷⁷ considère que l'acceptation par le contribuable des redressements inverse la charge de la preuve qui incombait à l'administration tenue d'apporter la preuve de l'insuffisance des prix exprimés et des évaluations fournies dans les actes ou déclarations. Nous tirons d'une jurisprudence du Conseil d'État que l'administration n'est pas tenue de préciser dans la proposition de rectification que leur acceptation par le contribuable entraîne un renversement de la charge de la preuve⁶⁷⁸.

546. Est réputé avoir accepté tacitement les redressements le contribuable qui ne présente pas ses observations à la proposition de rectification qui lui a été adressée par l'administration dans le délai légal de trente jours⁶⁷⁹. L'acceptation tacite des redressements peut prendre la forme de l'absence d'un refus exprès par le contribuable des redressements. Il a été jugé qu'un contribuable est considéré comme ayant tacitement accepté les redressements lorsque dans sa réponse à la proposition de rectifications, il se borne à demander à connaître les conséquences de son acceptation éventuelle et ne refuse pas expressément les redressements⁶⁸⁰. Il en est de même lorsque le contribuable a adressé, en réponse à la proposition de rectification, sa demande de prorogation du délai de trente jours afin de présenter ses observations sans pour autant manifester un refus exprès de ces redressements dans sa réponse⁶⁸¹. Le commissaire du gouvernement Michel qualifie de « dure la loi de procédure fiscale » qui n'accorde aucune excuse, ni au contribuable, ni même à l'administration pour la prorogation ou la diminution de ce délai. En effet, ce délai de trente jours doit être impérativement respecté et la contestation doit être expressément formulée, de manière écrite⁶⁸². Dans ce même arrêt, il a été jugé que le contribuable qui signale son désaccord sur les redressements au-delà du délai légal ne peut se prévaloir du renversement de la charge de la preuve. En effet, un refus exprès en dehors du délai légal ne lie pas l'administration fiscale qui n'a aucune obligation pour répondre.

547. La jurisprudence est aussi sévère par rapport à l'objet sur lequel porte le refus du contribuable. Ainsi, il doit préciser les chefs de redressements sur lesquels porte son refus. Le cas échéant, le refus ne peut s'étendre à ceux qui n'ont pas été clairement indiqués dans

⁶⁷⁷ Chambéry, 9 septembre 2003, DSF de Haute Savoie : RJF 2004, comm. n°95.

⁶⁷⁸ CE, 22 janvier 1982, req. n° 21776, RJF 1982, comm. n°144.

⁶⁷⁹ CE, 2 mai 1984, req. n° 36778: RJF 1984, comm. 446.

⁶⁸⁰ CAA Lyon, 19 décembre 1995, req. n° 94587 : RJF 1996, n°666.

⁶⁸¹ CAA Douai, 2 novembre 2004, req. n° 02-105, Vialardi : Dr. Fisc. 2005, comm. 417.

⁶⁸² CAA Lyon, 19 décembre 1995, n° 93-657, Brière : RJF 3/96, n° 336.

sa réponse. La jurisprudence est même allée jusqu'à juger que le refus d'un des chefs de redressements peut valoir une acceptation tacite de tous les autres⁶⁸³.

548. Lorsque le contribuable donne une acceptation en prétendant qu'elle soit conditionnelle, il supporte tout de même la charge de la preuve du moment que son acceptation est pure et simple et que dans sa réponse rien ne permet de conclure qu'il y avait une condition sous-jacente⁶⁸⁴. Dans cette affaire, l'acceptation du contribuable était conditionnée par l'inexistence de pénalités à son égard.

549. Nous concluons d'après tous ces cas de jurisprudence que trois conditions doivent être réunies pour renverser la charge de la preuve au profit du contribuable. D'abord, il doit manifester un refus exprès de la proposition de rectification dans sa réponse, ce refus doit être présenté dans le cadre de sa réponse à l'administration dans le délai légal qui lui est imparti, et enfin, son refus doit être bien précisé et précisé les chefs de redressements sur lesquels il porte. Pour l'application de l'article R 194-1 du LPF, l'adage « qui ne dit mot consent » est applicable parce qu'il ne suffit pas de répondre à la rectification des redressements pour avoir manifesté son désaccord. Le contribuable doit exprimer un refus exprès des redressements dans le délai légal afin de pouvoir bénéficier de la garantie de la procédure de rectification contradictoire, en l'occurrence le renversement de la charge de la preuve.

§ 2 – Le jeu de la preuve suite à l'intervention des commissions consultatives

550. En 1986, dans la perspective de rendre les règles de la preuve fiscale moins lourdes, une réforme avait été suggérée par la commission présidée par Maurice Aicardi au ministre de l'économie, des finances et de la privatisation Balladur. Le but de la réforme c'était la simplification des règles de la charge de la preuve de telle sorte qu'elles ne deviennent plus d'un fardeau et que l'intervention d'une des commissions ou des comités consultatifs ne renverse pas la charge de la preuve. Parmi les propositions de la commission, figurait la limitation du rôle des commissions départementales jusqu'à ne plus avoir aucune incidence sur l'attribution de la preuve. L'état des lieux opéré par la commission Aicardi était très significatif : « pour les contribuables disposant de revenus ou de bénéfices professionnels (bénéfices industriels ou commerciaux, agricoles et non-commerciaux), retracés par une

⁶⁸³ CE, 20 Octobre 1982, req. n° 31759: RJF 1982, comm. 567

⁶⁸⁴ CE, 27 octobre 1982, req. n° 27273 : Dr. Fisc. 1983, comm. 313

comptabilité régulière et probante, l'intervention au cours de la procédure de redressement contradictoire de la commission départementale peut conduire à un renversement au profit de l'administration de la charge de la preuve si l'impôt est mis en recouvrement conformément à l'avis de la commission. Or, l'intervention de la commission devrait avoir pour objectif le rapprochement des points de vue. Bien des contribuables renoncent à cette faculté par crainte d'un renversement à leur détriment de la charge de la preuve, d'autant plus injustifié qu'ils ont régulièrement souscrit leur déclaration et tenu leur comptabilité, et l'on voit fréquemment l'administration prendre l'initiative de saisir la commission dans le seul but de renverser la charge de la preuve, ce qui n'est certainement pas la finalité de l'institution »⁶⁸⁵.

551. L'article L. 192 du LPF envisage l'intervention des commissions consultatives telle que la commission nationale ou départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et précise la portée de l'avis rendu. Il précise aussi le jeu de la charge de la preuve lorsqu'il s'avère que la comptabilité présentée par l'entreprise est irrégulière et que l'imposition a été établie conformément à l'avis rendu par l'une des commissions ou comités mentionnés à l'article L. 59 du LPF.

A – La charge de la preuve en application de l'alinéa premier de l'article L. 192 du LPF

552. Une modification importante du régime de la charge de la preuve a été opérée par la loi dite Aicardi. Rappelons l'ancienne rédaction de l'article L. 192 du LPF, « si la base d'imposition retenue par l'administration à la suite d'un redressement est conforme à l'avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou à celui de la commission départementale de conciliation saisies en application de l'article L. 59, la charge de la preuve incombe au contribuable. Dans le cas contraire, elle incombe à l'administration ». Ainsi, selon l'ancien régime, la saisine de ladite commission pourrait faire basculer le fardeau de la preuve selon que l'administration suive ou non l'avis rendu par elle c'est-à-dire selon que le fisc procède à établir un avis d'imposition conforme ou non à l'avis rendu par la commission. A l'époque, le rôle de la commission était privilégié au détriment des droits et garanties accordés au contribuable. Alors que l'avis rendu par la commission devait avoir une portée consultative, le fait de lui accorder une telle force,

⁶⁸⁵ Rapport au ministre d'État, ministre de l'Économie, des Finances et de la Privatisation, Commission présidée par Maurice Aicardi, La documentation française, Collection des Rapports officiels, Paris, Juillet 1986, p. 17

remettait en cause cette portée en elle-même et laissait croire qu'il a plus qu'une valeur consultative.

553. Le rôle des commissions consultatives s'avère aussi important et concluant en matière de preuve lorsque la comptabilité est jugée irrégulière par le fisc ou à défaut de comptabilité.

B- La charge de la preuve en cas d'une comptabilité irrégulière ou d'un défaut de comptabilité.

554. L'obligation de soumettre sa comptabilité à l'administration, lorsque cette dernière l'exige, est prévue à l'article L. 54 du CGI. En effet, les contribuables⁶⁸⁶ sont tenus de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration. Ensuite, il convient à l'administration fiscale de vérifier les déclarations souscrites en usant de certains documents qui seraient en sa possession ou en procédant à des opérations sur place. « La déclaration est étayée par la comptabilité, elle-même étayée par les justificatifs, le tout devant être « hermétique » et cohérent »⁶⁸⁷. Comme le dit le Professeur Christophe de La Martinière, « un moyen de preuve n'est doué d'une réelle force démonstrative que s'il est issu d'une comptabilité sincère et probante, mais aussi complète »⁶⁸⁸. Ainsi, l'administration fiscale peut se trouver devant des situations différentes. Soit, la comptabilité est régulière et dans ce cas elle ne peut rien reprocher au contribuable. Soit, le fisc constate « une insuffisance, une inexactitude une omission ou dissimulation dans les éléments servant de base au calcul de l'impôt, il procède alors à une réintégration dans les résultats des déductions non justifiées ou à la réparation des erreurs, omissions ou dissimulations relevées ». Soit, il procède à « une reconstitution globale du résultat imposable -ou de certains éléments de ce résultat- lorsque la comptabilité, quoique régulière en la forme, a été écartée par le vérificateur qui avait des

⁶⁸⁶ L'article L. 54 du CGI évoque le cas des contribuables mentionnés à l'article L. 53 du CGI. Ce dernier article prévoit : « Sous réserve des dispositions de l'article 302 septies A bis, les contribuables, autres que ceux soumis au régime défini à l'article 50-0 (1), sont tenus de souscrire chaque année, dans les conditions et délais prévus aux articles 172 et 175, une déclaration permettant de déterminer et de contrôler le résultat imposable de l'année ou de l'exercice précédent. Un décret fixe le contenu de cette déclaration ainsi que la liste des documents qui doivent y être joints. Ce décret édicte des définitions et des règles d'évaluation auxquelles les entreprises sont tenues de se conformer ».

⁶⁸⁷ PHILIPPE (D), « Le rejet de comptabilité au cours du contrôle fiscal est souvent le préalable à de sérieux ennuis », Site du village de la Justice, 17 juin 2017, <https://www.village-justice.com/articles/rejet-comptabilite-cours-controle,22450.html#MI1b4JfDuqupleXJ.99>

⁶⁸⁸ DE LA MARDIÈRE (Ch), « Le forfaitaire pris au piège de la preuve », LPA 1998, n°151, p. 6.

raisons sérieuses d'en contester la sincérité »⁶⁸⁹. Lorsque le fisc a des doutes sur la régularité ou la sincérité d'une comptabilité⁶⁹⁰, sa valeur probante est remise en cause ce qui est source de graves problèmes pour le contribuable. En effet, en vertu de l'article L.123-23 du Code de commerce, « la comptabilité régulièrement tenue peut être admise en justice pour faire preuve entre commerçants pour faits de commerce. Si elle a été irrégulièrement tenue, elle ne peut être invoquée par son auteur à son profit ». Ainsi, contrairement à l'adage « nul ne peut se constituer de preuve à soi-même »⁶⁹¹, la preuve comptable, régulièrement tenue, peut être utilisée par le commerçant à son profit. Toutefois, si la comptabilité est caractérisée par des irrégularités, le commerçant ne peut pas s'en prévaloir pour obtenir gain de cause. Lorsque l'administration détecte des irrégularités dans la comptabilité du contribuable et qu'elle procède à des rectifications apportées à la déclaration, ce dernier est en mesure de contester lesdites rectifications sont constatées par l'administration, ce qui n'est pas sans influence sur le mécanisme de la preuve. Ainsi, le régime de la charge de la preuve est différent selon que les impositions litigieuses soient établies suite à une procédure de rectification contradictoire ou à une procédure d'office.

555. Lorsque le contribuable conteste, devant la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, des impositions arrêtées par le fisc à l'issue d'une procédure entamée en vertu de l'article L. 55 du LPF, l'administration supporte la charge de la preuve, peu importe l'avis rendu par ladite commission. Et ce en vertu de l'article L. 192 du LPF. Ce principe subit deux exceptions quand même prévues au même article. Ainsi, il incombe au contribuable d'apporter la preuve lorsque sa comptabilité comporte de graves irrégularités et que l'imposition établie l'a été conformément à l'avis rendue par la commission. Dans ce cas, l'avis de ladite commission semble être décisif sur le jeu de la preuve entre le fisc et le contribuable. Le même régime de preuve est valable à défaut de comptabilité ou de pièces en tenant lieu. Il s'agit là d'une sanction par le régime de la preuve au contribuable défaillant par rapport à ses obligations comptables. La jurisprudence nous fournit une série d'exemples d'irrégularités graves entachant la comptabilité des contribuables. Ainsi, l'absence de comptabilité de certains achats et de production d'inventaire détaillé des stocks et l'absence d'un relevé détaillé des opérations,

⁶⁸⁹ « Procédures de rectification et d'imposition d'office – Règles relatives au contrôle et à la rectification des résultats », BOI-CF-IOR-10-20-20120912 du 12/09/2012, <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4298-PGP.html>

⁶⁹⁰ Voir § 339 et suivants

⁶⁹¹ CHAMOULAUD-TRAPIERS (A), *Droit des affaires*, Édition Bréal, 2^{ème} édition, Rosny-sous-Bois, 2007, p.

qui pouvait être constitué par des fiches de caisse ou des livres de caisse enregistrée⁶⁹² est une irrégularité grave privant la comptabilité de la valeur probante. Dans une autre affaire, le Conseil d'État a jugé que le caractère très parcellaire des justificatifs du détail des recettes, les différences constatées entre le montant des recettes enregistrées en comptabilité et celui des justificatifs qui avaient pu être produits, ainsi que le caractère important et répétitif des minoration de recettes⁶⁹³ entachent la comptabilité de graves irrégularités.

556. Ces irrégularités relevées par le fisc doivent être prouvées par ce dernier en application du principe selon lequel « chacun doit prouver ce qu'il allègue ». Ceci permet d'équilibrer le jeu de la preuve qui s'installe entre le contribuable et le fisc à partir du moment où ce dernier doute de la régularité ou de la sincérité de la comptabilité et qu'il dispose d'indices sérieux pouvant confirmer ses soupçons. Afin de détailler les cas où la preuve est considérée comme apportée aussi bien par le fisc que par le contribuable, il faut revenir à la jurisprudence fiscale qui est riche en la matière.

557. Ainsi, le fisc est considéré comme ayant apporté la preuve selon laquelle la comptabilité du contribuable serait irrégulière parce qu'elle ne retraçait pas les opérations réalisées par celui-ci et ce en ayant recours à tous les éléments d'information lui permettant de déterminer les bases d'imposition y compris les éléments recueillis dans la comptabilité occulte d'un autre contribuable. De son côté, le contribuable n'a pas été dans la capacité d'apporter une preuve mettant en échec celle apportée par le fisc c'est-à-dire une preuve selon laquelle les redressements litigieux ne sont fondés ni dans leur principe ni dans leur montant⁶⁹⁴.

558. D'un autre côté, la société est réputée pour avoir apporté la preuve qui lui incombe en démontrant que l'enrichissement inexpliqué de son dirigeant ne peut constituer une présomption de l'existence de bénéfices dissimulés par la société en raison de la séparation

⁶⁹² CE, 8^{ème} ss-sect. jugeant seule, du 7 juillet 2006, req. n°263279.

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000008241685&fastReqId=930347314&fastPos=1>

⁶⁹³ CE, 9^{ème} ss-sect. jugeant seule, du 31 juillet 2015, req. n° 383317.

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000030983406&fastReqId=1335768706&fastPos=1>

⁶⁹⁴ CE, 7^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 30 janvier 1980, req. n° 03568.

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000007618695&fastReqId=1911419735&fastPos=1>

du patrimoine de la société et celui de son gérant. Par conséquent, le fisc ne peut pas reprocher à la société l'existence d'irrégularités permettant de l'écarter⁶⁹⁵.

559. La situation sera différente lorsque le contribuable dont la déclaration a fait l'objet d'une évaluation d'office présente une réclamation tendant à obtenir la réduction ou l'annulation des bases d'imposition retenues par l'administration. Dans ce cas, la commission départementale des impôts n'intervient pas à moins qu'il s'agisse du cas d'application de l'article L. 69 du LPF suite à une ESFP.

Section 2 - Les cas du contribuable ayant eu un comportement « anormal » vis-à-vis de ses engagements fiscaux

560. Face à un contribuable qui respecte ses obligations fiscales et notamment déclaratives, un autre pourrait se soustraire à de telles obligations dans le but d'échapper au paiement de l'impôt mais aussi parfois par oubli. La déclaration fiscale étant le pilier du système fiscal français se trouve ainsi démunie de sa vocation. Il s'agit d'une application du principe général d'égalité devant l'impôt, un principe qui consiste à traiter différemment deux personnes situées dans des situations différentes, en l'occurrence un contribuable ayant rempli sa déclaration et un autre qui ne l'a pas souscrite. Pour cela, l'administration procède à un contrôle vis-à-vis de ceux qui transgressent leurs obligations déclaratives. Lorsque suite à un contrôle, l'administration découvre qu'un contribuable a omis de déposer sa déclaration de revenus ou qu'il l'a déposée tardivement, elle est dans la mesure de déclencher une procédure d'imposition d'office, après lui avoir adressé une mise en demeure préalable. En effet, l'omission de produire ou la production tardive de la déclaration du bénéfice réel- régime normal ou régime simplifié d'imposition-, en matière de bénéfices industriels et commerciaux et de la déclaration d'ensemble prévue à l'article 170 du CGI, sans avoir régularisé sa situation spontanément ou dans un délai de trente jours après une première mise en demeure, entraîne une imposition d'office, en l'occurrence une évaluation d'office dans le premier cas et une taxation d'office dans le second.

⁶⁹⁵ CE, 23 avril 1975, req. n° 92874, publié au Recueil Lebon.
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?idTexte=CETATEXT000007614045>

§ 1 - La mise en demeure préalable, une garantie offerte au contribuable dans le cadre de la procédure d'imposition d'office

561. La procédure d'imposition d'office, que ce soit une évaluation ou une taxation d'office, met en péril les garanties offertes au contribuable par la procédure de rectification contradictoire. Pour cela, il est important de protéger le contribuable qui pouvait avoir oublié d'envoyer la déclaration sans pour autant avoir l'intention d'échapper au paiement de l'impôt. Une mise en demeure est obligatoire afin de donner au contribuable un délai légal pour la régularisation de sa situation et pour lui éviter une procédure d'imposition lourde de conséquences. Cette mise en demeure est contestable notamment si le contribuable estime avoir accompli ses obligations déclaratives.

A - La mise en demeure, une obligation légale générale

562. « Le but recherché par les dispositions prévoyant la taxation d'office après l'envoi d'une mise en demeure nous paraît être le suivant : il s'agit d'assurer l'efficacité du système déclaratif tout en assurant une garantie minimale au contribuable défaillant qui se serait involontairement soustrait à ses obligations déclaratives »⁶⁹⁶. Cette garantie procédurale n'empêche pas l'application de certaines sanctions en dépit de l'éventuelle régularisation qui puisse avoir lieu après la mise en demeure. Ainsi, même pour un contribuable retardataire ayant régularisé spontanément sa situation et souscrit donc sa déclaration ou l'ayant fait, dans le délai légal suite à sa mise en demeure, des pénalités de retard lui seront applicables. Ce sont l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et la majoration de 10% prévue à l'article 1728 du CGI.

563. Depuis 1977, l'article 3-1-1 de la loi du 29 décembre 1977⁶⁹⁷ accordant des garanties de procédure aux contribuables en matières fiscale et douanière a rendu obligatoire l'envoi d'une mise en demeure en l'absence de production de la déclaration des revenus. Aujourd'hui, la mise en demeure est obligatoire pour les déclarations d'ensemble des revenus, les déclarations de plus-values immobilières, les déclarations des gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, les déclarations de résultats en matière de bénéfices industriels et commerciaux (BIC), régime simplifié ou régime du réel normal, les

⁶⁹⁶ CORTOT-BOUCHER (E), Concl. Sous CE, 3e et 8e ss-sect., 11 juin 2013, n° 367146, Mme Furgerot; Dr. Fisc. n° 39, 26 Septembre 2013, comm. 447

⁶⁹⁷ Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, Dr. Fisc. 1978, n. 1-2, comm. 3, p. 50

déclarations de bénéfices non commerciaux (BNC), régime de la déclaration contrôlée, les déclarations de bénéfices en matière de bénéfices agricoles (BA), régime simplifié et régime du réel normal, les déclarations d'impôt sur les sociétés, régime simplifié, ou régime du réel normal, y compris les déclarations souscrites par les associations soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues au 5 de l'article 206 du CGI, les déclarations et actes relatifs aux droits d'enregistrement et aux taxes assimilées, les déclarations annuelles de liquidation et de régularisation de taxe sur les salaires, les déclarations relatives à la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et les déclarations relatives à la participation des employeurs à l'effort de construction ».

564. Depuis 1985, la TVA échappe à l'obligation d'une mise en demeure et cela suite à un arrêt de plénière qui consacre une application du texte, claire, de l'article 3 de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matières fiscale et douanière. Dans ses conclusions sur l'affaire, le commissaire de gouvernement Mme Latournerie, a suggéré au Conseil d'État de ne pas adopter, en matière de TVA, le raisonnement qui fait prévaloir que « le retard de la production d'une déclaration ne suffit pas seul à établir que le contribuable entend éluder l'impôt légalement dû et, qu'ainsi, l'obligation faite à l'Administration de le mettre en demeure de produire ladite déclaration dans un certain délai avant de procéder à une taxation d'office ne serait que la conséquence normale de la présomption d'innocence ». En effet, il a fallu un arrêt⁶⁹⁸ du Conseil d'État réuni en assemblée plénière pour juger qu'une mise en demeure n'était pas juridiquement indispensable pour engager une procédure de taxation d'office. Une telle procédure ne peut être subordonnée à l'envoi d'une mise en demeure en matière de TVA parce que le texte de loi de 1977 est très clair. Le législateur n'a accordé cette garantie de mise en demeure qu'aux seuls cas de production tardive ou de non-production des déclarations sur les revenus, sans pour autant étendre une telle garantie aux cas où l'administration engage une procédure d'imposition d'office en matière de TVA. Dans un autre arrêt plus récent⁶⁹⁹, la jurisprudence du Conseil d'État s'avère être constante sur ce point. Ainsi, au-delà de l'analyse de la portée de la garantie accordée par la loi de 1977 au contribuable retardataire, il semblerait être difficile d'appliquer la mise en demeure en matière de TVA et ce pour une raison matérielle qui nuirait au but recherché par le

⁶⁹⁸ LATOURNERIE (M.-A), Concl. Sous CE, ass., 21 juin 1985, n° 41313, SARL Sud-Transports : Dr. fisc. 1985, n° 46, comm. 2015.

⁶⁹⁹ CORTOT-BOUCHER (E), Concl. Sous CE, 3e et 8e ss-sect., 11 juin 2013, n° 367146, Mme Furgerot ; Dr. Fisc. n° 39, 26 Septembre 2013, comm. 447

législateur dans la loi de 1977. Nous reprenons ainsi les termes du commissaire du gouvernement Mme Cortot-Boucher selon laquelle « les obligations déclaratives auxquels les assujettis à la TVA sont astreints sont nettement plus fréquentes que celles qui s'imposent aux seconds. C'est en effet à des obligations mensuelles que sont astreints la plupart des assujettis à la TVA, comme d'ailleurs la plupart des personnes soumises aux taxes sur le chiffre d'affaires. Or il n'est matériellement pas possible de demander à l'Administration, lorsqu'un contribuable manque à ses obligations déclaratives sur de longues périodes, de réitérer l'envoi d'une mise en demeure à chaque échéance mensuelle. La charge qui en résulterait pour elle n'a rien à voir avec celle qui découle de la mise en œuvre de la même formalité pour les contribuables soumis, par exemple, à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, qui ne sont soumis qu'à des déclarations annuelles ».

565. Sont privés alors de la garantie de la mise en demeure les contribuables qui ne produisent pas leurs déclarations ou qui les produisent tardivement lorsqu'il s'agit de la TVA et des taxes spéciales sur le chiffre d'affaires et assimilées, des taxes parafiscales et plus généralement des impôts contrôlés selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions et garanties que les taxes sur le chiffre d'affaires. De même, en vertu des articles L. 67 et L. 68 du LPF, une mise en demeure n'est pas obligatoire lorsque le contribuable change fréquemment son lieu de résidence ou de principal établissement, ou a transféré son activité à l'étranger sans déposer la déclaration de ses résultats ou de ses revenus non commerciaux, ou ne s'est pas fait connaître d'un centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce, ou si un contrôle fiscal n'a pu avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers.

566. Par conséquent, hormis certains cas très précis où l'administration est dispensée d'un tel envoi, la mise en demeure reste obligatoire. A défaut d'une mise en demeure, le contribuable qui n'a pas souscrit sa déclaration n'est plus soumis à une procédure d'imposition d'office. C'est la procédure de rectification contradictoire qui s'applique alors et par conséquent, le contribuable bénéficiera des garanties qu'elle lui procure. Selon un arrêt de la cour de cassation, « la mise en demeure prévue à l'article L.67 du LPF est le préalable nécessaire à la mise en demeure éventuelle d'une procédure de taxation d'office »⁷⁰⁰. Selon le même arrêt, une mise en demeure produit ses effets sans que l'administration ait besoin d'en envoyer une nouvelle du moment que le contribuable n'a

⁷⁰⁰ Cour de cass, 3 octobre 2008, pourvoi n°03-18930: Bulletin 2006 IV N° 201 p. 221

pas souscrit sa déclaration dans le délai légal suivant la mise en demeure et que l'administration a abandonné un premier redressement et repris l'imposition suivant la procédure de taxation d'office. Le législateur exige pour la mise en demeure un envoi par pli recommandé avec avis de réception ce qui constitue une preuve de l'impact de cette modalité sur le bon déroulement de la procédure d'imposition d'office (article 1727 du CGI). Selon la doctrine administrative, une mise en demeure doit comporter les mentions concernant « les déclarations ou actes dont le dépôt ou la présentation est demandé au contribuable, la date à laquelle ces documents auraient dû être déposés ou présentés, des textes législatifs ou réglementaires en prescrivant le dépôt ou la production et le service destinataire du document à produire. En outre, elle doit informer le contribuable des conséquences de tout retard ou omission quant à la procédure d'imposition et aux pénalités encourues »⁷⁰¹.

B - Une contestation possible de la mise en demeure.

567. Bien que la mise en demeure soit une garantie offerte au contribuable afin qu'il puisse régulariser sa situation, toutefois, il y a des cas où le contribuable estime avoir accompli ses obligations déclaratives et se prévaut de l'irrégularité de sa soumission à une mise en demeure et éventuellement à une procédure d'imposition d'office. Pour justifier ses allégations, le contribuable doit établir qu'il a respecté ses obligations déclaratives dans les délais prévus par la loi. Se pose alors la délicate question de la preuve de l'envoi de la déclaration fiscale dans le délai légal. C'est le seul moyen dont dispose le contribuable pour s'échapper à une procédure d'imposition d'office. Nous déplorons une telle situation parce que l'administration pourrait se servir à tout moment de l'argument selon lequel le contribuable a effectué un dépôt hors délai voire aucun dépôt afin de justifier une procédure d'imposition d'office. C'est une « arme mafieuse, une arme de chantage »⁷⁰².

568. L'article 45 de l'annexe III du CGI dispose « les déclarations dûment signées sont remises ou adressées par les contribuables au service des impôts du lieu de leur résidence ou de leur principal établissement dans le délai prévu à l'article 175 du CGI. Il en délivré récépissé ». Cet article impose aux contribuables d'adresser ou de remettre leurs déclarations sans pour autant imposer la délivrance d'un récépissé par l'administration. En

⁷⁰¹ BOI-CF-IOR-50-20-20150204 : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4297-PGP>

⁷⁰² HANS (R), « L'hypocrisie de la charge de la preuve », <http://www.ifrap.org/budget-et-fiscalite/lhypocrisie-de-la-charge-de-la-preuve>

effet, sa rédaction pourrait faire penser que la délivrance d'un récépissé est une obligation qui s'impose à l'administration. Toutefois, la réalité est différente. En effet, vu le nombre de déclarations souscrites par an, les services fiscaux se retrouvent dans l'impossibilité matérielle de délivrer des récépissés au nombre des déclarations reçues. Ainsi, il est de coutume que seuls les contribuables qui en demandent reçoivent ce récépissé et pourront donc se servir éventuellement comme élément de preuve. D'ailleurs, c'est ce qui ressort d'une réponse du secrétaire d'État auprès du ministre de l'économie, des finances et du budget à la question posée par Maurica Sergheraert au sujet d'une note du 6 janvier 1983 qui paraît envisager la possibilité pour les contribuables d'obtenir auprès des services des impôts un accusé de réception de leurs déclarations de revenus modèle 2042 et suivants⁷⁰³.

⁷⁰³ Rép. Min Sergheraert n° 30116, JO AN du 8 août 1983, n°32, p. 3395

M. Maurica Sergheraert expose à M. le secrétaire d'État auprès du ministre de l'économie, des finances et du budget, chargé du budget, qu'une note en date du 6 janvier 1983 paraît envisager la possibilité pour les contribuables d'obtenir auprès des services des impôts un accusé de réception de leurs déclarations de revenus modèle 2042 et suivants. Or, il apparaît à l'évidence qu'en pratique cette faculté soit franchement ignorée du grand public et peu appliquée dans les faits. Il lui demande : 1° de lui exposer de manière exhaustive les termes exacts des instructions reçues en cette matière par les services d'assiette. 2° si un contribuable est toujours en droit, même postérieurement au dépôt de sa déclaration, d'en solliciter un accusé de réception. 3° s'il ne lui paraîtrait pas opportun d'améliorer et de généraliser cette pratique, une destruction accidentelle ou criminelle de ces documents à l'intérieur des locaux administratifs étant toujours une hypothèse pouvant être retenue, a) soit en reproduisant les termes de ladite note sur la notice jointe à l'imprimé 2042 pour en assurer une plus large diffusion, h) soit de préférence en incorporant dans le texte de celui-ci une formule pré-imprimée qui pourrait être du type « Si vous souhaitez recevoir un accusé de réception, veuillez cocher la case ci-contre ». Compte tenu des progrès réalisés dans le traitement informatique des déclarations, il semblerait, a priori, que cette hypothèse puisse être retenue. 4° si des instructions permanentes ne pourraient être données auprès des services pour que le cachet à date apposé sur les déclarations déposées AVANT MINUIT Le dernier jour légal fasse effectivement mention dudit jour et non de celui où le courrier a été ouvert. 5° les mentions que doit comporter l'accusé de réception modèle 208 et, plus particulièrement, s'il doit mentionner : a) la date de réception, b) l'adresse du service destinataire, et le nom et la signature lisible de l'agent ayant qualité pour le délivrer, d) la liste et la nature des pièces jointes à la déclaration (avoirs fiscaux, attestations d'assurance-vie, etc. . .). Réponse — Les services fiscaux ont, depuis quelques années, vu s'accroître de manière très importante le nombre des déclarations de revenus qu'ils sont tenus d'exploiter, notamment depuis qu'ils délivrent systématiquement aux personnes non imposables un avis de non-imposition permettant à ces personnes de justifier de leurs ressources auprès des divers organismes sociaux. C'est ainsi que le nombre de déclarations exploitées par les services informatiques de la Direction générale des impôts est passé de 14 millions en 1976 à 22 millions en 1982. L'évolution n'est d'ailleurs pas encore stabilisée. C'est dire que, pour garantir au Trésor les rentrées budgétaires attendues, notamment à l'échéance du 15 septembre, les services des impôts doivent, sur une période de quatre mois, trier, classer et contrôler en la forme ces documents qui font ensuite l'objet d'une exploitation informatique dans le cadre d'un calendrier très serré puisque, dans la même période, doivent être édités les rôles d'impôts locaux qui comportent quelque 44 millions d'avis d'imposition. Dans ces conditions, et sauf à perturber gravement l'émission des rôles et les rentrées budgétaires, les services informatiques fiscaux ne sont pas en mesure d'adresser aux contribuables d'autre accusé de réception : que l'avis d'imposition ou de non-imposition qui présente, avec le calcul de l'impôt, le décompte complet des revenus et constitue ainsi la copie de la déclaration des revenus après tous abattements et calculs. Quant aux services locaux des impôts qui doivent assurer le contrôle formel des déclarations dans les délais très brefs imposés par le traitement informatique, ils ne pourraient pas davantage établir manuellement et envoyer 22 millions d'accusés de réception sans provoquer des décalages extrêmement graves dans l'exploitation des déclarations. Par conséquent : 1° les services ont, pour instructions, de ne délivrer des accusés de réception qu'aux contribuables qui le demandent ; 2° un contribuable qui n'aurait pas demandé un accusé de réception lors du dépôt de sa déclaration est toujours en droit de solliciter postérieurement la délivrance de ce document, mais cette délivrance ne peut alors, en aucun façon, pour des raisons techniques, être assurée avant la fin des opérations de tri et de classement des déclarations ; 3° la généralisation de cette pratique ne saurait en aucun cas être actuellement envisagée, en l'état des moyens du service, pour les raisons exposées ci-avant. Toutefois, en cas de destruction de déclarations, ce qui s'avère un fait très rare en pratique, les services ont à leur disposition un document qui présente le suivi des expéditions aux centres informatiques et qui

La question de M. Sergheraert pose le problème de l'ignorance d'une grande partie des contribuables de la possibilité d'avoir un récépissé. Alors nous pensons qu'il serait préférable voire obligatoire que les services fiscaux les informent de cette possibilité et leur donnent le choix d'en recevoir ou pas, comme c'est le cas de lorsqu'il s'agit d'informer le contribuable de la possibilité de se faire assister par un conseil de son choix lors des opérations de contrôle (article L.47 du LPF).

569. Quant aux modalités de la preuve du dépôt de la déclaration fiscale, le degré de difficulté d'une telle preuve dépend souvent du support de la déclaration fiscale. Ainsi, nous distinguons entre les déclarations souscrites sur support papier et celles qui sont souscrites en ligne. En effet, l'informatique a beaucoup facilité la tâche du contribuable de telle sorte qu'un accusé de réception enrichi des éléments déclarés et contresigné par l'administration est obtenu en fin de procédure et constitue la preuve du dépôt. Il peut être téléchargé sur un ordinateur ou imprimé. Il peut être consulté à tout moment à partir de l'espace personnel en ligne de l'utilisateur accessible sur le site « www.impots.gouv.fr » à la rubrique « Particuliers ». Par ailleurs un courriel de confirmation du dépôt de la déclaration en ligne est envoyé en fin de procédure sur la messagerie de l'utilisateur. Ayant la possibilité de se procurer le récépissé attestant le dépôt de sa déclaration à tout moment, le contribuable serait donc à l'abri d'une mise en demeure pour défaut de dépôt ou pour un dépôt tardif. Par contre, pour ce qui est du dépôt du support papier, il est évident que la situation devient plus compliquée en raison de l'absence d'une trace de l'envoi par voie postale ou de la remise de la déclaration en mains propres au service des impôts, sauf si le contribuable demande à l'administration de lui fournir un accusé de réception.

570. La mise en demeure ayant aussi comme fondement un envoi tardif de la déclaration fiscale, il est important de traiter de la charge de la preuve lorsque l'envoi a été fait mais que l'administration soutient qu'il a été fait tardivement. Dans ce cas, nous nous référons à la doctrine administrative⁷⁰⁴ selon laquelle c'est le cachet de la poste sur l'enveloppe qui est pris en compte pour apprécier le respect de la date limite. « Depuis la souscription en 1987

leur permet de s'assurer que tel ou tel contribuable a bien souscrit ou non sa déclaration ; 4° l'article 175 du code général des impôts prescrit que les déclarations doivent parvenir à l'administration, sauf décision de prorogation, avant le 1^{er} mars. Mais les services des impôts ne manquent pas d'apprécier avec compréhension la situation du contribuable retardataire qui a pris les précautions suffisantes pour que sa déclaration soit normalement acheminée en temps utile, l'apposition du cachet daté du jour de réception répondant alors, en pareil cas, à des considérations de simplification administrative ; 5° l'accusé de réception n° 2085 qui est délivré actuellement par l'administration doit être annoté de la date de réception, du détail des documents reçus ainsi que du cachet du service d'origine, toutes autres annotations conduisant à alourdir inutilement la charge pesant sur les services.

⁷⁰⁴ Doc. Adm. 4G-3324, 30 avril 1988.

des déclarations relatives aux exercices en 1986, il est admis qu'en cas d'acheminement des déclarations par la voie postale, la date retenue pour le dépôt de ces déclarations est celle figurant sur le cachet de la poste qui fait foi de la date d'expédition ». Comme l'exprime le rapporteur public Egloff, « sur le fondement de l'instruction, la preuve du dépôt de la déclaration dans le délai ne peut plus être mise à la charge du contribuable ; elle découle nécessairement de la production de l'enveloppe qui porte le cachet de la poste et c'est l'Administration qui détient l'enveloppe, ou qui l'a perdue »⁷⁰⁵. En effet, lorsque l'administration admet avoir bien reçu la déclaration de la part du contribuable mais qu'elle l'a reçue en dehors du délai légal, la charge de la preuve d'une telle allégation lui appartient parce que la situation la plus vraisemblable est une réception dans le délai légal de ladite déclaration. Le contribuable se trouve ainsi libéré de cette preuve parce que le respect de son obligation fiscale n'est plus en question. Cette situation a fait l'objet d'un arrêt récent de la Cour d'appel de Paris qui s'est interrogée sur la question de la charge de la preuve du dépôt tardif de la déclaration reçue par l'administration. Il a été jugé que « s'il appartient en principe au contribuable d'établir qu'il a respecté ses obligations déclaratives dans les délais prévus par la loi, lorsqu'il est constant que la déclaration de TVA a bien été adressée à l'Administration par voie postale au moyen d'un courrier simple et qu'elle a bien été reçue, il appartient à l'Administration, seule en mesure de le faire, de produire devant le juge de l'impôt l'enveloppe dans laquelle a été acheminée cette déclaration et portant le cachet de la Poste faisant foi de sa date d'expédition. À défaut pour l'Administration de produire cette enveloppe, la déclaration ne peut être tenue pour tardive, à moins qu'un autre document, tel que la copie de ladite déclaration datée par le contribuable lui-même, ne fasse apparaître que celle-ci a été établie tardivement ». Nous ne pouvons que saluer une telle décision de la part du juge de l'impôt dont la décision reflète un certain raisonnement par analogie. En effet, le contribuable qui seul dispose de tous les documents pouvant certifier la réalité des chiffres contenues dans sa déclaration et donc est chargé de la preuve de la réalité de l'envoi et du contenu de la déclaration se trouve au même pied d'égalité que l'administration qui, elle seule, peut prouver la date de l'acheminement de la déclaration dans ses locaux, étant en possession de l'enveloppe.

⁷⁰⁵ EGLOFF (Y), Note. Sous CAA Paris, 2^{ème} chambre, 7 novembre 2013, n° 12PA03823, SARL BB Constructions, « Preuve de la tardiveté des déclarations adressées par voie postale : l'Administration doit présenter les enveloppes portant le cachet faisant foi de la date d'expédition, ou à défaut tout autre document probant », Dr. Fisc. n° 7-8, 13 Février 2014, comm. 177.

§ 2 - Les conséquences d'engagement d'une procédure d'imposition d'office sur la charge de la preuve

571. A la suite de la mise en demeure, le contribuable dispose d'un délai légal de trente jours pour régulariser sa situation et souscrire la déclaration ou présenter l'acte exigé par la loi. Le cas échéant, l'administration engage une procédure d'imposition d'office. Comme son nom l'indique, cette procédure consiste en une détermination d'office et de manière unilatérale des bases d'imposition à retenir. Pour cela, l'administration est contrainte de faire connaître au contribuable, 30 jours avant la mise en recouvrement des impositions au moyen d'une notification, les modalités de leur détermination. L'envoi de la notification constitue l'une des garanties dont dispose le contribuable. Cela pourrait réduire les effets de l'absence d'un dialogue formalisé entre les deux parties et de l'intervention de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

572. Le législateur a voulu faire de la procédure d'imposition d'office une véritable sanction au manquement à l'obligation déclarative⁷⁰⁶. Ainsi, s'il est vrai qu'une telle procédure prive le contribuable de certaines garanties rattachées à la procédure de rectification contradictoire, l'administration reste soumise à quelques exigences de preuve. En effet, il lui incombe de prouver que le contribuable était bien dans la situation d'être imposé d'office et que les garanties textuelles ont bien été respectées, en l'occurrence que la mise en demeure et la notification ont été accomplies selon la loi et de justifier que les bases d'imposition ont été fixées à des montants qui se situent dans la limite des présomptions susceptibles d'être tirées des renseignements recueillis⁷⁰⁷. Cette preuve est pour certains facile à apporter par rapport à la preuve à laquelle le contribuable est contraint. En effet, lorsqu'il est taxé d'office, pour une absence ou une réponse insuffisante à une demande d'éclaircissements ou de justifications, pour une absence de déclarations ou d'une comptabilité régulière et sincère, le contribuable rencontre quelques difficultés par rapport à l'administration de la preuve de l'exagération des redressements. Le Commissaire du gouvernement Mignon nous explique que dans ce cas, « le contribuable est rapidement débordé par l'étendue des preuves à apporter, l'administration ayant tendance, de son côté, à « tirer » dans tous les sens ». Il poursuit son raisonnement jusqu'à dire qu'il serait

⁷⁰⁶ Nous nous contentons de l'étude de la charge de la preuve dans le cadre de la procédure d'imposition d'office qui résulte du manquement à l'obligation déclarative. Toutefois, elle peut aussi émaner d'un défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications ou un défaut de désignation d'un représentant en France et infractions afférentes aux régimes micro-entreprise et déclaratif spécial

⁷⁰⁷ CE, Ass. Plén. 19décembre 1973, n° 87649 : Dupont 74, p. 90

contraire à l'équité de procéder à une taxation subjective d'un contribuable qui n'a pas respecté ses obligations déclaratives ou qui s'est opposé à un contrôle fiscal alors que « l'impôt procède de considérations objectives » et qu'il vaut mieux réfléchir à des solutions plus équitables comme par exemple les pénalités fiscales⁷⁰⁸. Dans son raisonnement, M. Mignon se fonde notamment sur la bonne foi du contribuable qui pourrait omettre l'accomplissement de ses obligations en n'ayant aucune intention de fraude ni à la loi ni à l'impôt. Il est clair que le renversement général de la charge de la preuve, dû à une procédure de taxation d'office, met l'ensemble des contribuables, peu importe leur foi, dans le même panier. Toutefois, cette solution est dans la pratique plus facile à mettre en œuvre. Entre la prise en considération de la bonne ou la mauvaise foi du contribuable défaillant et des indices objectifs et réels, le législateur par souci de facilité a opté pour le choix de ces derniers. Ainsi, c'est le comportement du contribuable qui est sanctionné et non sa foi. Tout en étant contestable, cette solution, qualifiée de « déséquilibrée » par M. Mignon est, pour le moment, la mieux adaptée à la situation des contribuables défaillants et aux finances de l'État. Elle constitue une sanction infligée aux contribuables qui ne respectent pas leurs obligations fiscales.

573. Nous notons que cette procédure, bien que sévère et déséquilibrée pour certains, est entourée de garanties qui l'adoucissent, telle que la communication indispensable au contribuable de la méthode qui a été adoptée pour la reconstitution du chiffre d'affaires et des bénéfices. En effet, l'administration doit fait connaître au juge de l'impôt la méthode qu'elle a adoptée pour la reconstitution du chiffre d'affaires et des bénéfices ainsi que les calculs précis effectués selon cette méthode et qui ont abouti aux chiffres retenus, afin de donner au contribuable la possibilité d'en discuter et de se défendre. Cette exigence s'applique à tous les cas d'imposition d'office, qu'il s'agisse d'une taxation d'office du revenu global pour défaut de déclaration⁷⁰⁹ ou d'une taxation d'office en cas de défaut de réponse à une demande de justifications ou d'éclaircissements⁷¹⁰. De même, les méthodes de reconstitution des recettes ou des bénéfices sont aussi diversifiées que les cas d'espèce rencontrés par l'administration. Ainsi, il pourrait s'agir de l'utilisation d'un coefficient multiplicateur représentant la proportion des recettes de vins par rapport à l'ensemble des recettes⁷¹¹ ou un calcul des ventes par un dépouillement des comptes bancaires et des

⁷⁰⁸ MIGNON (E), « La charge de la preuve : peut-on parler d'équité ? » In HATOUX (B), *Droits du contribuable. Etats des lieux et perspectives*, op. cit. p. 62

⁷⁰⁹ CE, 14 juin 1972, req. n° 81863, Lebon 443.

⁷¹⁰ CE, 18 mars 1987, req. n° 43680 : DR. Fisc. 1987, comm. 1663.

⁷¹¹ CAA Paris, 29 mai 1990, req. n° 89438 : Dr. Fisc. 1991, comm. 843

brouillards de trésorerie de l'entreprise, puis par une déduction du chiffre ainsi obtenu des achats et des charges reconnus justifiés par elle⁷¹².

574. Toutes ces précisions concernant la méthode de reconstitution ont pour but de permettre au contribuable de les discuter utilement et d'apporter éventuellement la preuve de l'exagération des chiffres retenus selon la méthode retenue par l'administration. Cette preuve n'est possible que si le contribuable démontre que la méthode de reconstitution utilisée par l'administration est radicalement viciée ou bien qu'elle est excessivement sommaire. Depuis 1991, un nouveau mode de preuve est apparu : la proposition par le contribuable d'une nouvelle méthode de reconstitution qui se substitue à celle proposée à l'administration et qui soit plus précise que cette dernière. Les trois cas engendrent des conséquences différentes et sont qualifiés différemment. Alors que la qualification de la méthode radicalement viciée dans son principe relève de l'erreur de droit⁷¹³, celle de la méthode excessivement sommaire relève de la qualification juridique des faits⁷¹⁴.

575. Une méthode radicalement viciée dans son principe « tient au fait qu'une erreur décisive entache la reconstitution qui ne peut alors être considérée comme fiable. Cette erreur peut être une erreur matérielle ou une erreur de raisonnement »⁷¹⁵. Le vice de méthode est une erreur de droit mais aussi une imprécision extrême ou l'absence de méthode justifiable⁷¹⁶. La jurisprudence offre de maints exemples sur la méthode radicalement viciée. Est radicalement viciée une méthode qui prend en compte des achats sans facture dont l'existence n'a pas été établie par l'administration⁷¹⁷. L'est aussi une méthode de reconstitution du chiffre d'affaires et des résultats exclusivement fondée sur des documents volés⁷¹⁸. De façon générale, lorsque l'administration viole un texte de loi, sa méthode est souvent qualifiée de radicalement viciée et entraîne une décharge complète des impositions complémentaires contestées. En apportant la preuve que la méthode est radicalement viciée, le contribuable met un terme au débat concernant les impositions supplémentaires et obtient la décharge des redressements.

⁷¹² CE, 13 juin 1990, req. n°50209 : RJF 1990, n°625.

⁷¹³ CE, 28 février 1996, req. n° 128767 : RJF 1996, n°486

⁷¹⁴ CE, 19 mars 2001, req. n° 197352, Renoux: Dr. fisc. 2001, comm. 895

⁷¹⁵ « Preuve fiscale, Imposition établie selon les données comptables », JCL. Procédures fiscales, Fasc. n° 382, §55.

⁷¹⁶ CROUZET (Ph), « Administration de la preuve », RJF 6/86, p. 347.

⁷¹⁷ CE, 28 avril 1986, n°46732 : Dr. Fisc. 1986, n°44, comm. 1907.

⁷¹⁸ CAA Lyon, plén., 5 juillet 1994, n° 92-392-92-619, SARL O'Palermo : Dr. fisc. 1994, n° 51, comm. 2237

576. Par contre, les conséquences qui découlent de l'adoption par l'administration d'une méthode excessivement sommaire sont différentes. D'abord, pour définir la méthode excessivement sommaire, il s'agit « une méthode qui met en avant des critères théoriques ou arbitraires sans tenir compte des spécificités de l'entreprise »⁷¹⁹. Elle est apparue pour la première fois dans une décision du 21 octobre 1981⁷²⁰. Dans cette affaire, l'administration avait, pour reconstituer le chiffre d'affaires et les bénéfices d'une entreprise, extrapolé à l'ensemble des opérations réalisées par elle au cours des quatre années en litige les données relatives à un seul chantier, telles qu'elles ressortaient d'un devis estimatif des travaux. N'ayant apporté aucune preuve pour étayer l'utilisation d'une telle méthode, le juge avait conclu qu'il s'agissait d'une méthode excessivement sommaire et par conséquent avait ordonné la décharge des cotisations mises à la charge de l'entreprise. Dans ce cas, l'entreprise a témoigné du même sort comme s'il s'agissait d'une méthode radicalement viciée.

577. Toutefois, ceci n'est pas le cas dans toutes les autres affaires. Ainsi, plusieurs possibilités sont envisageables lorsque le juge écarte pour le motif d'excessivement sommaire la méthode de l'administration. Le juge peut donc fixer les bases d'imposition en recourant à une méthode alternative proposée par le contribuable, une méthode qui soit sûrement plus précise et plus représentative que celle utilisée par l'administration. Il peut aussi avoir recours à une méthode subsidiaire proposée par l'administration. Et il a aussi la possibilité, si les éléments proposés par le contribuable ou l'Administration ne sont pas suffisamment probants ou fiables, de statuer *ex aequo et bono*. Dans ce dernier cas, le processus est le suivant : le contribuable apporte la preuve que la méthode utilisée par l'administration est excessivement sommaire, en se prévalant par exemple du fait que les conditions d'exploitation de son entreprise avaient évolué au point de rendre injustifiée l'application d'un coefficient multiplicateur sur achats uniforme pour l'ensemble de la période⁷²¹. Ensuite, le juge ordonne une expertise dans le but d'identifier une méthode qui pourrait être mieux adaptée au cas d'espèce. Si le juge estime que les résultats de l'expertise ne sont pas convenables pour une raison ou une autre, il peut statuer selon ce qui est équitable et bon⁷²².

⁷¹⁹ Fasc. N° 382, « Preuve fiscale, Imposition établie selon les données comptables », *op. cit.* § 56

⁷²⁰ CE, 21 Octobre 1981, req. n° 22.022, RJF 12/81, p. 605

⁷²¹ CE, 16 février 1987, n° 60 022 : Dr. fisc. 1987, n° 25, comm. 20

⁷²² CE, 4 mars 1991, n° 82 936, SARL Sofia : Dr. fisc. 1991, n° 18, comm. 981 ; RJF 4/91, n° 496.

578. Il n'y a pas de règle fixe qui guide le juge dans l'appréciation des résultats et du chiffre d'affaires de l'entreprise. Ainsi, la jurisprudence montre que, dans certains cas, il peut s'agir d'une « juste appréciation » de certaines circonstances qui n'ont pas été prises en compte par l'administration lors de l'évaluation des bases d'imposition ; une appréciation ayant pour conséquence la réduction des bases d'imposition⁷²³. Dans d'autres cas, le juge peut tenir en compte la perte importante de stocks subie par le contribuable, un fait tenu pour vrai par le rapport d'expertise, et l'estimer par une « juste appréciation » à l'équivalence de la moitié des chiffres allégués par le contribuable⁷²⁴. L'appréciation *ex aequo et bono* est une alternative que le juge s'est donné lorsque les éléments du dossier permettent de constater que la méthode employée par l'administration n'est pas satisfaisante, que celle proposée par le contribuable ne l'est pas non plus et que l'expertise n'offre pas les meilleurs résultats pour la détermination exacte du chiffre d'affaires. Le juge se fie alors à une appréciation subjective, sur la base des éléments réunis dont il dispose, afin de donner une solution au litige.

579. En égard les différents moyens accordés au contribuable afin de justifier de son point de vue, en cas d'une imposition d'office, la prévention reste meilleure que le traitement. Ainsi, il serait préférable que le contribuable soit vigilant par rapport à sa relation avec l'administration, qu'il respecte ses obligations déclaratives et qu'il soit coopératif en ce qui concerne les demandes d'éclaircissements et de justifications qui lui sont adressés. Un comportement comme tel lui permet de bénéficier de garanties procédurales importantes et d'éviter un jeu de preuve souvent difficile, lorsque les bases d'imposition sont déterminées unilatéralement.

⁷²³ CE, 20 mars 1985, req. n° 52477 : RJF 1985, comm. 406

⁷²⁴ FOUQUET (O), Concl. Sous CE, 29 septembre 1989, req. n°75305, Dr. Fisc. 1990, comm. 151

Conclusion du Chapitre I

- 580.** Dans ce chapitre, il s'agissait de déterminer qui des deux parties dans un procès fiscal devait supporter la charge initiale de la preuve. Il est clair que le législateur est soucieux par rapport à la fixation des règles qui régissent la charge de la preuve ce qui laisse croire qu'il s'agit d'un système figé qui n'admet aucune variance. Toutefois, la jurisprudence exclut un tel immobilisme et montre que la charge initiale est celle qui est prédéterminée par la loi mais la suite du « jeu » dépend des « cartes » dont dispose chacune des parties. Ainsi, la charge de la preuve dépend de certains principes préétablis par la loi et aussi de la réussite de chacun des parties à administrer les moyens de preuve susceptibles de convaincre le juge.
- 581.** Cette réalité semble être critiquée par certains auteurs pour lesquels le « critère légal » semble avoir connu un échec parce que prédéterminer la charge de la preuve « présente plusieurs défauts »⁷²⁵. « D'abord, elle souffre de manichéisme. Elle attribue la charge de la preuve au contribuable ou à l'administration. Or, les situations dans lesquelles le poids entier de cette preuve pèse sur l'une ou sur l'autre des parties sont de plus en plus rares. Dans la grande majorité des hypothèses, il appartient à la première de démontrer certains points, tandis que la seconde doit en établir d'autres ». Ce constat, s'il est qualifié comme un défaut par le Professeur de La Martinière, est, à nos yeux, un atout important pour le contribuable. En effet, en étant préalablement informé par rapport à l'identification de la partie qui supporte la charge de la preuve, selon les textes de loi, le contribuable serait en mesure de se préparer et de présenter les moyens de preuve indispensables pour convaincre le juge. Ainsi, il éviterait par la même occasion toute sorte d'aléa lié à la juridiction en question ou à la diversité des cas. Et le même reproche fait
- 582.** Nous pensons que jusqu'à nouvel ordre le critère légal est celui qui garantit le mieux les droits du contribuable. Il lui permet de gagner un point d'avance sur le fisc lorsque la charge de la preuve incombe à ce dernier, tout en l'incitant à fournir toutes les preuves dont il dispose afin de renforcer son point de vue et convaincre le juge de la véracité de leurs allégations. Le critère légal offre ainsi un cadre pour le point de départ du « régime de la charge de la preuve fiscale », sans poser de limite quant à la possibilité de le dépasser.

⁷²⁵ DE LA MARTINIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal*, op. cit. p. 117.

Chapitre II – La charge de la preuve en dehors de toute procédure d'imposition.

583. L'existence d'un critère légal selon lequel la charge de la preuve en matière fiscale serait prédéterminée par la loi est validée par la répartition de cette charge entre le fisc et le contribuable selon la nature de la situation litigieuse. Le Livre des procédures fiscales en témoigne de cette répartition. Et c'est dans ce code que nous retrouvons l'ensemble des situations où la charge est supportée soit par le contribuable soit par le fisc. A titre d'exemple, l'article L. 191 du Livre des procédures fiscales dispose que s'il s'agit d'une imposition établie selon la procédure forfaitaire, la charge de la preuve incombe alors au contribuable qui demande la réduction de l'imposition. Il en est de même pour l'article L. 193 qui oblige le contribuable à se justifier en présence d'une procédure d'imposition d'office. Les raisons d'être de cette répartition diffèrent selon la situation décrite par l'article. Nous essayerons dans le présent chapitre de présenter les différents cas en distinguant entre « la charge de la preuve supportée par le fisc » et « la charge de la preuve supportée par le contribuable ». Nous relèverons à cet égard certaines anomalies qui ne peuvent être négligées et qui méritent d'être élucidées. En effet, nous pouvons dire que le critère en tant que tel peut être intéressant à étudier, c'est d'ailleurs le seul critère fondé sur la procédure d'imposition et qui selon la nature de cette procédure, attribue à l'une ou à l'autre des deux parties la charge de la preuve.

584. La meilleure des façons de traiter les cas d'attribution de la charge de la preuve serait de distinguer entre la charge de la preuve supportée par le contribuable (Section I) et celle supportée par le fisc (Section II), tout en faisant preuve d'une certaine flexibilité par rapport au renversement de cette charge initiale (attribuée par la loi) une fois la partie concernée apporte les moyens de preuve susceptibles de convaincre le juge. En effet, les modes de preuve étant soumis aux mêmes règles, la logique n'est pas la même.

Section I – Le contribuable face à une obligation légale de la charge de la preuve

585. Les cas où le contribuable supporte la charge de la preuve sont comme nous l'avons évoqué précédemment prédéfinis par la loi. Ils sont souvent liés à un comportement inapproprié de sa part face à l'obligation légale de souscription de déclaration fiscale (dans les cas où la déclaration est un impératif). Toutefois, il est des cas où le comportement du contribuable n'affecte en aucun cas la charge de la preuve. Il y est contraint. En effet, en

dehors d'un comportement inapproprié ou illégal du contribuable, la charge de la preuve lui incombe dans des situations différentes. Nous notons que le contribuable apporte la preuve lorsque l'imposition contestée a été établie d'après les bases qu'il a indiquées dans la déclaration qu'il a souscrite ou d'après le contenu d'un acte présenté par lui à la formalité de l'enregistrement, selon les termes de l'article R*194-1, alinéa 2.

586. La charge de la preuve de la preuve appartient aussi au contribuable en vertu de l'article L. 80 du LPF lorsque, s'agissant d'un différend sur l'interprétation de la législation fiscale, l'intéressé soutient que l'imposition contestée a été établie en méconnaissance d'une première décision le concernant et qui a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. Sur la base du principe établi par l'article 1315 du Code civil « celui qui réclame l'exécution d'une obligation doit la prouver », le contribuable est donc amené à apporter la preuve que la décision sur laquelle il se base a été formellement admise par l'administration. Pour cela, il nous semble intéressant de déterminer la notion d'une position formellement admise par le fisc. Selon la jurisprudence, constitue une prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait au sens de l'article L. 80 B du LPF la décision, rendue sur la réclamation contentieuse du contribuable, par laquelle l'administration admet que les enfants de la concubine peuvent être rattachés à son foyer fiscal⁷²⁶. Il en est de même des décisions de dégrèvement d'office motivées⁷²⁷. La charge de la preuve incombe aussi au contribuable lorsqu'il souhaite profiter des compensations de droits en vertu de l'article L. 80 du LPF. Dans ce cas, il doit prouver qu'une taxation excessive a été établie à son détriment ou que la rectification fait apparaître une double imposition afin que les compensations de droits soient opérées à son profit.

587. Les cas de la taxation forfaitaire et le de la taxation indiciaire viennent s'ajouter à cette liste. En raison de leur particularité et des conséquences qu'ils peuvent avoir sur les garanties accordées au contribuable en matière de contentieux fiscal, nous estimons qu'il est judicieux de les étudier séparément.

⁷²⁶ CAA Paris, 5 décembre 1996, n°942177 : RJF 1998, n°590

⁷²⁷ CAA Marseille, 28 décembre 1999, n°97-5234, *SCI Bompas* : RJF 2001, n°50

§1 - La charge de la preuve dans le cadre d'une procédure d'évaluation forfaitaire.

588. Les procédures d'évaluation de la matière imposable peuvent être aussi bien réelles qu'approximatives. Alors que l'évaluation réelle est la plus utilisée par l'administration, il y a deux autres types de procédure où le fisc utilise des techniques de détermination de la matière imposable d'une manière intermédiaire tout en se basant sur des éléments en lien avec la matière imposable. La nature du lien entretenu entre l'élément qui sert à déterminer la matière imposable et celle-ci précise s'il s'agit d'une évaluation indiciaire ou d'une évaluation forfaitaire. Ces procédures datent depuis longtemps et elles subissent des réformes continues. Ainsi, par exemple le forfait agricole devient le micro bénéfice agricole suite à la loi de finances rectificative pour 2015 du 29 décembre 2015⁷²⁸, les revenus agricoles 2015 sont les derniers à relever du forfait agricole. Nous précisons qu'une mise en œuvre progressive de la nouvelle modification aura lieu et que seules seront concernées les exploitations agricoles dont la moyenne des recettes hors taxes calculées sur les trois dernières années qui précèdent l'année d'imposition reste inférieure à 82 200 €. Le bénéfice imposable sera alors égal à cette moyenne des trois ans diminuée d'un abattement de 87%, correspondant aux charges supportées par l'exploitation.

589. L'évaluation forfaitaire n'a pas complètement disparue. Certains articles du Code général des impôts disposent d'une évaluation forfaitaire de la matière imposable dans certains cas. Il en est ainsi pour la détermination de la valeur de la propriété des biens meubles pour la liquidation des droits de mutation par décès. En effet, l'article 764 du CGI propose trois alternatives pour la détermination de la matière imposable. D'abord, c'est le prix exprimé dans les actes de vente lorsque cette vente a eu lieu publiquement dans les deux années suivant le décès. Cette première alternative est une évaluation réelle de la matière imposable. La deuxième alternative repose sur une évaluation forfaitaire qui consiste, à défaut d'actes de vente, dans l'estimation contenue dans les inventaires, s'il en est dressé dans les formes prescrites par l'article 789 du code civil, dans les cinq années du décès pour les meubles meublants. Pour ce qui est des autres biens meubles, la détermination de la matière imposable repose sur l'estimation contenue dans les autres actes et inventaires, s'il en est passé, dans les cinq années du décès. Pour la troisième alternative, il s'agit de déterminer, à défaut d'un prix estimé dans les actes de vente ou à défaut d'un acte de vente, la matière imposable par la déclaration détaillée et estimative des parties.

⁷²⁸ Loi n°2015-1786 du 29 décembre 2015, art. 33-I-1° et V, JORF n°0302 du 30 décembre 2015 page 24701, texte n° 2

Dans ce dernier cas, les meubles meublants font l'objet d'une limite fixée par le texte. Pour ces biens, sans que l'administration ait à en justifier l'existence, la valeur imposable ne peut être inférieure à 5% de l'ensemble des autres valeurs mobilières et immobilières de la succession. En dépit d'une estimation forfaitaire de ces biens mobiliers, la preuve contraire est toujours admise. Elle incombe aux héritiers qui peuvent apporter la preuve selon laquelle la valeur des biens mobiliers fixée par l'administration serait exagérée.

§2 - La charge de la preuve dans le cadre d'une procédure d'imposition indiciaire.

590. La procédure d'évaluation indiciaire repose comme son nom l'indique sur des indices. Elle est prévue aux articles L. 63 du LPF et 168 du CGI qui déterminent la base d'imposition par une somme forfaitaire⁷²⁹ calculée en appliquant un barème à certains éléments de son train de vie. Le barème est fixé à l'article 168 du CGI et il est automatiquement appliqué par le fisc en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus

A – La taxation forfaitaire du revenu d'après les éléments de train de vie : critiques.

591. En dépit des critiques adressées par la doctrine à la procédure d'imposition d'après les éléments du train de vie du contribuable, le Conseil constitutionnel a jugé constitutionnel le procédé d'imposition du contribuable sur la base d'une assiette sans lien avec ses facultés contributives. Toutefois, il a jugé que la majoration de 50% qui était prévue ne l'était pas (le barème était majoré de 50% pour les contribuables disposant au moins de 7 éléments si la base forfaitaire est au moins égale à 2 fois la limite supérieure de la 9^{ème} tranche du barème de l'impôt sur les revenus). De plus, le contribuable devait pouvoir prouver que le financement des éléments du patrimoine qu'il détient n'implique pas la possession de revenus définis forfaitairement⁷³⁰. Nous notons qu'avant la réforme opérée par la loi dite Aicardi, seuls les contribuables ayant souscrit une déclaration des revenus pouvaient faire

⁷²⁹ En dépit de l'emploi du terme de "forfaitaire" par le législateur, cette méthode d'évaluation des revenus présente un caractère indiciaire. L'article 168 n'entend pas appréhender approximativement la matière imposable mais un élément extérieur censé révéler la teneur de la matière imposable. (V. L.). Ainsi, à partir d'indices constitués d'éléments du patrimoine, il en est inféré l'existence et le montant d'un revenu. MAITROT (J.-C), Actualisé par PELLETIER (M), « Taxation forfaitaire du revenu d'après le train de vie » : JCL. Procédures fiscales, Fasc. 365, 1994, n°14 In TOTABAS (L) et COTTERET (J.-M.), *Droit fiscal*, Dalloz, 8^{ème} édition, 1997, p. 28.

⁷³⁰ Cons. Const. 21 janvier 2011, Boisselier, n°2010-88 QPC : JO 22 janvier 2011, p. 1385, texte n° 65

l'objet d'une taxation indiciaire en raison de la possession d'éléments énumérés par l'article 168 du CGI. Par contre, ceux qui n'avaient pas souscrit de déclaration faisaient l'objet d'une taxation d'office pour défaut de déclaration. La réforme a changé cette différence de traitement ; désormais, le défaut de déclaration n'interdit pas l'utilisation de cette disposition puisque, dans une telle hypothèse, les revenus sont réputés déclarés pour un montant égal à zéro⁷³¹.

592. La procédure prévue à l'article 168 du CGI est fortement critiquée. Elle est souvent décrite comme étant désuète parce qu'elle tient compte de la puissance du moteur d'un bateau, à l'exclusion de la jauge, sans reconnaître le progrès technique. Et l'abonnement à un club de golf, sport qui s'est fortement démocratisé est-il significatif ?⁷³². En outre, elle n'est plus adaptée en raison des moyens de contrôle dont dispose actuellement l'administration, lui permettant d'éviter de recourir à une méthode aussi archaïque que celle de la taxation selon les signes extérieurs de richesse. Nous ajoutons à cela le fait que la méthode utilise un barème formé d'indices qui manquent d'objectivité. Depuis 1983 et bien avant la réforme introduite par la loi dite Aicardi, M. Fouquet considérait que l'abrogation de de l'article 168 du CGI serait un atout afin que le contribuable puisse se défendre contre « une administration omnipotente et omniprésente »⁷³³. En 2008, il réitère ses propos à la suite de la réforme opérée par la loi de 1987. Ainsi, dans son article sur la taxation selon les signes extérieurs de richesse, M. Fouquet décrit cette méthode de taxation comme étant « le dernier dinosaure » restant de « l'époque glaciaire des dinosaures fiscaux »⁷³⁴. M. Fouquet est non seulement favorable à l'abrogation de la disposition résultant de l'article 168 du CGI mais il le recommande fortement en raison de la désuétude de la méthode. Selon lui, « en premier lieu, l'article 168 permet de majorer artificiellement et de façon inéquitable le revenu réel d'un contribuable qui n'a rien dissimulé. Il en va par exemple ainsi de la vieille dame devenue veuve qui se maintient quelque temps dans l'appartement devenu trop grand qu'elle occupait avec son mari avant le décès de celui-ci. (...) En deuxième lieu, le barème a terriblement vieilli. Le signe extérieur relatif aux bateaux de plaisance à moteur qui ne tient compte que de la puissance du moteur, à l'exclusion de la jauge, est dépassé par le

⁷³¹ LAMARQUE (J), NEGRIN (O) et AYRAULT (L), *Droit fiscal général*, LexisNexis, 4^{ème} édition, Paris, 2016, p. 782, § 1141.

⁷³² DELMAS (S), « Contrôle fiscal : Fin de la majoration sur les signes extérieurs de richesse » http://leparticulier.lefigaro.fr/jcms/c_107534/controle-fiscal-fin-de-la-majoration-sur-les-signes-exterieurs-de-richeesse

⁷³³ FOUQUET (O), « Le Conseil d'État est-il trop indulgent à l'égard de l'Administration fiscale : l'exemple de l'imposition d'après les éléments du train de vie », *Gazette du Palais*, 18 mai 1983, 1^{er} semestre, p. 208.

⁷³⁴ FOUQUET (O), « La taxation selon les signes extérieurs de richesse : le dernier dinosaure vacille », *Rev. Adm.* 2008, p. 44.

progrès technique. Le signe extérieur relatif aux abonnements dans les clubs de golf, inventé à une époque où il n'y avait que 25 000 golfeurs licenciés contre 350 000 aujourd'hui, ne tient pas compte de l'effondrement des prix du matériel de golf. Le signe extérieur relatif aux employés de maison, précepteurs, préceptrices et gouvernantes ne tient pas compte de la circonstance que ce type de personnel est aujourd'hui employé le plus souvent à temps partiel (...) En troisième lieu, la règle de majoration du barème en fonction du nombre des éléments détenus (50% aujourd'hui si plus de six éléments détenus) est totalement artificielle. Le Conseil d'État qui admet que l'administration, taxant d'office un contribuable, puisse, pour évaluer son revenu imposable, se référer au barème des signes extérieurs, refuse néanmoins à cette même administration d'utiliser dans ce cas la majoration fonction du nombre des éléments détenus. La Haute juridiction estime en effet que la fiabilité des majorations pour évaluer forfaitairement le revenu imposable est douteuse. En effet, la base sera majorée pour un petit contribuable détenant plusieurs signes extérieurs modestes alors qu'elle ne le sera pas pour un gros contribuable détenant moins de signes extérieurs même s'ils ont une valeur beaucoup plus considérable. En outre détenir, à la suite d'un héritage, trois résidences en indivision du tiers, implique la détention de trois signes extérieurs, alors qu'après le partage de ces résidences entre membres de l'indivision, chacun d'entre eux ne détiendra plus qu'un seul signe extérieur sans pour autant que son train de vie réel ait été modifié »⁷³⁵.

B – Le régime de la preuve en vigueur en cas d'application de l'article 168 du CGI

593. S'il est vrai que l'administration utilise toujours cette méthode de taxation, le législateur, suite à la loi dite Aicardi, l'a rendue moins sévère en permettant au contribuable, qui était interdit d'apporter la preuve contraire une fois taxé selon les signes extérieurs de richesse, de justifier que « ses revenus ou l'utilisation de son capital lui ont permis d'assurer son train de vie ». Le contribuable dispose de tous les moyens de preuve afin d'apporter la preuve contraire aux allégations de l'administration fiscale. La jurisprudence du Conseil d'État nous fournit des exemples en matière de preuve suite à l'application de l'article 168 du CGI par l'administration. Il a été jugé que la preuve prévue par la dernière disposition de l'article 168 du CGI doit porter non pas sur la manière dont a été obtenue la disposition de chacun des éléments du barème retenus pour le calcul du revenu forfaitaire, mais sur la manière dont, au cours de chacune des années concernées, le contribuable a pu financer le train de

⁷³⁵ *Ibidem*, p. 45-46

vie résultant de cette évaluation⁷³⁶. Cette affaire a été l'occasion pour le Conseil d'État afin de statuer, pour la première fois, sur l'interprétation de la disposition introduite par la loi de finances n° 86-1317 du 30 décembre 1986 à l'article 168 du CGI, qui permet à un contribuable imposé d'après les éléments de son train de vie d'apporter la preuve qu'il a en réalité pu assurer ce train de vie par ses revenus, l'utilisation de son capital ou l'emprunt. Elle a aussi le mérite de préciser le sens de l'expression « train de vie » même si elle est plus sévère que la doctrine administrative contenue dans une réponse ministérielle⁷³⁷ qui fait allusion au train de vie réel, dont l'application serait plus favorable au contribuable. Pour comprendre le sens de l'expression « train de vie », le commissaire du gouvernement Glaser se réfère aux travaux parlementaires qui, même « s'ils n'apportent pas grand éclairage sur la question, attestent de la volonté du législateur à une garantie supplémentaire au contribuable. Ainsi, devant le Sénat, M. Juppé, ministre délégué au budget, indiquait : « le contribuable va pouvoir maintenant prouver que ses ressources, qu'elles soient imposables ou non, sont suffisantes pour lui permettre de financer effectivement son train de vie, alors qu'auparavant il n'avait pas cette faculté. Il s'agit donc d'une amélioration considérable, qui évitera tout abus ». Et, le rapporteur général, M. Blin, disait : la commission « considère que le contribuable qui prendrait le parti, il est vrai risqué, d'alimenter son train de vie en puisant dans son capital – car c'est de cela qu'il s'agit – pourrait le faire valoir aux yeux du fisc »⁷³⁸.

594. Dans un autre arrêt⁷³⁹ du Conseil d'État, une nouvelle précision a été apportée quant à l'administration de la preuve en cas d'application de l'article 168 du CGI. Le contribuable est en droit de contester le montant du revenu imposable à l'issue d'une évaluation forfaitaire en établissant qu'il a financé, en tout ou partie, le train de vie résultant de cette évaluation par l'emploi de revenus, par la réalisation d'un capital ou par l'emprunt. Accorder au contribuable la possibilité d'apporter la preuve du financement d'une partie son train de vie qui résulte de cette évaluation relève de la logique. Cet arrêt se situe dans le même sens que le législateur voulait donner à l'article 168 du CGI. « Le législateur entendait permettre

⁷³⁶ CE, 3e et 8e ss-sect., 27 juillet 2006, n° 275554, M. Ruwayha : Juris-Data n° 2006-080984 : Dr. Fisc. n° 19, 11 Mai 2007, comm. 497.

⁷³⁷ Rép. min. n° 44115 à M. Bousquet : JOAN Q, 20 janv. 1997, p. 243. Dans une réponse ministérielle Bousquet, l'administration indique en effet que « le contribuable peut ainsi soit apporter la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie réel, soit démontrer que l'évaluation forfaitaire notifiée par l'administration repose sur une appréciation inexacte du nombre d'éléments à sa disposition ou sur une évaluation excessive ».

⁷³⁸ GLASER (E), Concl. Sous CE, 3^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 27 juillet 2006, n° 275554, M. Ruwayha : Juris-Data n° 2006-080984 : Dr. Fisc. n° 19, 11 Mai 2007, comm. 497.

⁷³⁹ CE, 3e et 8e ss-sect., 27 Octobre 2008, n° 294160, min. c/ M. et Mme Planet : JurisData n° 2008-081389, Dr. Fisc. n° 52, 25 Décembre 2008, comm. 647.

au contribuable, s'agissant d'une méthode d'imposition somme toute assez sommaire, d'apporter la preuve qu'il avait, dans la réalité, utilisé une partie de ses disponibilités pour financer son train de vie. Cet objectif serait vidé d'une grande partie de son contenu s'il n'avait aucun effet sur la base d'imposition, alors même qu'une partie du train de vie aurait été justifiée »⁷⁴⁰.

595. A ces deux décisions importantes en matière de preuve en cas d'application de l'article 168 du CGI, nous ajoutons la décision du Conseil constitutionnel Boisselier⁷⁴¹ qui précise que les dispositions du 3 de l'article 168 du CGI permettent au contribuable « de contester l'évaluation forfaitaire faite par l'Administration en apportant la preuve de la manière dont il a pu financer le train de vie ainsi évalué, sans qu'il soit nécessaire pour lui de prouver la manière dont il a financé chacun des éléments retenus pour cette évaluation ». Le Conseil a ensuite ajouté que « ces dispositions (...) ne sauraient toutefois, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable soumis à la procédure de l'article 168 puisse être mis à même de prouver que le financement des éléments de patrimoine qu'il détient n'implique pas la possession des revenus définis forfaitairement ». Cette réserve émise par le Conseil constitutionnel a fait l'objet de plusieurs commentaires. Les commentateurs étaient partagés entre deux interprétations possibles de la réserve : soit le Conseil a voulu seulement élargir les possibilités offertes au contribuable d'obtenir la réduction de la base d'imposition évaluée forfaitairement soit il voulait lui permettre d'échapper au champ d'application de cette méthode d'évaluation forfaitaire du revenu, c'est-à-dire de contester l'existence d'une disproportion marquée au sens du 1 de l'article 168.

596. Nous précisons qu'à l'occasion d'une décision antérieure à la décision du Conseil constitutionnel, le Conseil d'État a adopté une position contraire à cette deuxième interprétation. En effet, il a jugé l'occasion de l'arrêt M. Guillermo⁷⁴² que si le contribuable soumis à une taxation forfaitaire sur le fondement de l'article 168 du CGI a la faculté d'apporter, en application du 3 de cet article, les preuves de nature à contester le montant ou l'existence même de la base forfaitaire retenue, il ne peut utilement, pour contester l'existence d'une disproportion marquée entre ses revenus et son train de vie, au sens du 1

⁷⁴⁰ GLASER (E), Concl. Sous CE, 3^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 27 Octobre 2008, n° 294160, min. c/ M. et Mme Planet : JurisData n° 2008-081389, Dr. Fisc. n° 52, 25 Décembre 2008, comm. 647

⁷⁴¹ Cons. const., Déc. 21 janv. 2011, n° 2010-88 QPC, Mme Boisselier : Dr. fisc. 2011, n° 7, comm. 219

⁷⁴² CE, 10e et 9e ss-sect., 30 juin 2010, n° 308853, M. Guillermo : JurisData n° 2010-010808, Dr. Fisc. n° 38, 23 Septembre 2010, comm. 496

de l'article 168, qui est relative au champ d'application de cet article, invoquer l'utilisation de son capital, de ses revenus ou d'un emprunt pour financer son train de vie.

597. A la suite de la décision du Conseil constitutionnel Boisselier, la preuve contraire apportée par le contribuable semble avoir encore une fois subi des modifications en raison de la réserve émise mais jusqu'à présent, la question ne s'est pas posée devant le Conseil d'État afin de pouvoir trancher entre deux interprétations possibles de la réserve. M. Olivier Fouquet ne pense pas que « cette décision soit de nature à affaiblir la lutte contre la fraude fiscale. L'article 168 n'est plus depuis longtemps le recours ultime contre la fraude, puisque l'arme qui est désormais utilisée dans la quasi-totalité des examens de situation fiscale personnelle est celle de la demande de justifications (*LPF, art. L. 16 et L. 69*) ». Il ajoute que « l'article 168 est une disposition résiduelle qui peut conserver un certain intérêt pour certains contribuables qui, résidant à l'étranger, disposent de signes extérieurs en France (quand l'Administration peine à reconstituer leur revenu imposable dans notre pays), mais il semble avoir largement perdu son intérêt pour les contribuables domiciliés en France, même si son utilisation a été récemment relancée par les groupes d'intervention régionaux (GIR) dans leur lutte contre le trafic de drogue. Mais dans cette dernière hypothèse, il nous semble que la décision du Conseil constitutionnel ne changera pas sensiblement la situation des contribuables en cause qui ne sont pas en mesure d'apporter la preuve contraire »⁷⁴³.

598. Contrairement à l'argumentation donnée par Olivier Fouquet, M. Pelletier interprète la réserve comme une sorte de correctif du dispositif établi par l'article 168 du CGI, souvent critiqué. Selon lui, « sans remettre en cause explicitement la réforme issue de la loi de finances pour 1971, le Conseil permet un retour à l'état du droit antérieur et un contrôle sur la condition de disproportion. Si celle-ci demeure fixée à un écart d'un tiers, le terme de comparaison que constitue le train de vie peut être – à nouveau – le train de vie réel, réduit aux revenus réellement nécessaires à la disposition des indices visés à l'article 168. En revanche, cette réserve d'interprétation ne permet pas d'affirmer que le revenu, pris en compte pour apprécier la disproportion, intègre l'emploi du capital ou d'emprunts. En définitive, la possibilité d'apporter la preuve contraire jouera au niveau du champ d'application du texte, rendant souvent inutile cette démonstration au stade de l'examen de la base imposable »⁷⁴⁴.

⁷⁴³ FOUQUET (O), « Article 168 du CGI : la preuve contraire, enfin ! », *Dr. Fisc.* n° 4, 27 Janvier 2011, act. 30.

⁷⁴⁴ PELLETIER (M), « L'article 168 du CGI : le dinosaure vacille mais ne tombe pas », *Note sous Cons. Const.*, décembre 21 janv. 2011, n° 2010-88 QPC, Mme Boisselier, *Dr. Fisc.* n° 7-8, 17 Février 2011, comm. 219.

- 599.** Alors que M. Pelletier juge que la décision du Conseil constitutionnel est un correctif du dispositif issu de l'article 168 du CGI, nous partageons l'avis de M. Fouquet qui pendant longtemps évoquait la nécessité d'abandonner l'application de l'article 168 du CGI qui n'est plus adapté au fonctionnement de l'entreprise, ni aux moyens dont elle dispose pour lutter contre la fraude fiscale. Nous pensons qu'il ne faut plus essayer de corriger un dispositif qui présente des lacunes le rendant désuet mais plutôt de s'en débarrasser complètement.
- 600.** Toutefois, la jurisprudence du Conseil d'État est révélatrice d'une application constante de l'article 168 du CGI par l'administration lorsqu'elle constate une disproportion marquée entre les revenus déclarés et le train de vie du contribuable. L'arrêt Mme Dana du 26 mars 2012⁷⁴⁵ constitue une première application de l'article précité après la décision du Conseil constitutionnel Boisselier. D'autres arrêts le montrent aussi. A titre d'exemples, nous citons un arrêt du Conseil d'État de 2014 à l'occasion duquel il a été jugé que « lorsqu'elles sont exclusivement réservées à un usage professionnel et ne peuvent ainsi être regardées comme des éléments du « train de vie » du contribuable, les voitures automobiles, même destinées au transport de personnes, ne doivent pas être prises en compte dans la détermination des bases d'imposition prévues par ces dispositions »⁷⁴⁶.
- 601.** Alors que le dispositif d'évaluation de la matière imposable selon le train de vie du contribuable en vertu de l'article 168 du CGI subit des critiques incessantes, le législateur⁷⁴⁷ en 2009 a créé un deuxième dispositif qui lui ressemble, tout en étant indépendant. C'est le dispositif⁷⁴⁸ prévu à l'article 1649 quater-0 B du CGI. En vertu de cet article, l'administration fiscale peut, lorsqu'elle est informée par les services de police judiciaire opérant dans le cadre de la lutte contre l'exercice d'activités illégales, déterminer la matière imposable du contribuable en fonction du barème précisé à l'article 1649 quater-0 B du CGI. La preuve contraire est admise. Le contribuable apporte la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie. A ce propos, nous ajoutons que la somme forfaitaire déterminée en application de cet article est majorée de 50% lorsque le contribuable a disposé de plus de quatre éléments du train de vie figurant au barème. Cette disposition est similaire à celle qui a été jugée inconstitutionnelle par le Conseil constitutionnel dans le cadre du contrôle

⁷⁴⁵ CE, 3e et 8e ss-sect., 26 mars 2012, n° 340466, Mme Dana, Dr.Fisc. n° 17, 26 Avril 2012, comm. 280

⁷⁴⁶ CE, 8e et 3e ss-sect., 28 mai 2014, n° 365208, M. Hirep : Dr. Fisc. n° 29, 17 Juillet 2014, comm. 452

⁷⁴⁷ Loi n° 20091674 du 30 décembre 2009, art. 19-II et XI.

⁷⁴⁸ « Taxation forfaitaire du revenu d'après le train de vie. Procédure spéciale de l'article 1649 quater-0 B ter », JCL. Procédures fiscales, Fasc. 366-10, 7 octobre 2015.

constitutionnel de l'imposition établie en vertu de l'article 168 du CGI car la majoration était considérée « contraire au principe d'égalité devant les charges publiques ». Nous nous interrogeons sur l'éventualité que cette majoration soit elle aussi jugée inconstitutionnelle pour la même raison, mais l'occasion ne s'est pas encore produite pour que le Conseil d'État adresse une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) au Conseil constitutionnel. Pour cela, nous proposons l'abrogation du 2 de l'article 1649 quater-0 B ter en vertu duquel « la somme forfaitaire déterminée en fonction du barème est majorée de 50% lorsque le contribuable a disposé de plus de 4 éléments du train de vie figurant au barème ». Si nous reprenons les motifs pour lesquels le Conseil constitutionnel a abrogé la majoration de 50% qui était applicable en vertu de l'article 168 du CGI, ils sont aussi valables pour justifier l'abrogation du 2 de l'article 1649 quater-0 B ter. « (...) En ne se fondant plus sur le barème fixé au 1 pour évaluer la base d'imposition dès lors qu'un certain nombre des éléments de train de vie utilisés pour définir l'assiette est dépassé, le législateur a retenu un critère qui n'est ni objectif ni rationnel et fait peser, le cas échéant, sur certains contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives (...) dès lors, le 2 de l'article 168 du code général des impôts doit être déclaré contraire au principe d'égalité devant les charges publiques »⁷⁴⁹.

602. Le contribuable a la possibilité de critiquer la méthode utilisée par le fisc dans la détermination de la matière imposable. Pour le faire, il doit apporter la preuve selon laquelle la méthode utilisée est exagérée. C'est ce qui ressort de l'article L. 192 du LFP qui dispose que la charge de la preuve incombe au contribuable lorsque l'imposition est établie selon la procédure forfaitaire et de l'article R*191-1 qui précise que le contribuable est tenu d'apporter tous les éléments, comptables ou autres afin de justifier de l'exagération du forfait. Ainsi, il a été jugé que « pour contester le montant d'un nouveau forfait et apporter la preuve du bénéfice que son entreprise peut normalement produire, un contribuable placé sous ce régime peut, comme cela est admis pour un contribuable imposé selon le bénéfice ou le chiffre d'affaires réel, soit critiquer la méthode d'évaluation que l'administration a suivie en vue de démontrer que cette méthode aboutit à une exagération des bases de son imposition, soit aux mêmes fins, soumettre à l'appréciation du juge une nouvelle méthode d'évaluation permettant de déterminer avec une précision meilleure le bénéfice que son entreprise pouvait normalement produire »⁷⁵⁰. Lorsque la preuve est apportée par des moyens comptables, la comptabilité doit être régulière et sincère afin qu'elle soit probante.

⁷⁴⁹ Cons. Const. 21 janvier 2011, Boisselier, n°2010-88 QPC : JORF 22 janvier 2011, p. 1385, texte n° 65.

⁷⁵⁰ CE, 8^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 24 mai 1982, req. n° 26346, RJF 1982, comm.329.

Ainsi, même si la comptabilité présente certaines lacunes, elle est acceptée comme moyen de preuve attestant de l'exagération commise par le fisc dans l'évaluation forfaitaire du chiffre d'affaires du contribuable⁷⁵¹.

Section 2 – Le fisc tenu d'apporter la preuve initiale dans le procès fiscal.

603. Les cas où la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale en dehors de toute procédure d'imposition sont principalement relatifs aux sanctions fiscales. Vu le nombre important de ces sanctions (en fonction de la nature des impôts), nous choisissons d'étudier les règles de la charge de la preuve relatives aux manœuvres frauduleuses, au manquement délibéré et à l'abus de droit. Elles occupent une place importante dans la jurisprudence du Conseil d'Etat et font l'objet de précisions d'une manière constante suite à des tentatives de l'administration de les appliquer, parfois, là où elle n'en a pas le droit. L'article 1729 du CGI prévoit des majorations qui supposent une appréciation du comportement des contribuables. Outre le taux de 40 % pour manquement délibéré, cet article prévoit le taux de 80 % sanctionnant l'abus de droit et les manœuvres frauduleuses, le taux de 80 % étant ramené à 40 % en matière d'abus de droit lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes en cause ou n'a pas été le principal bénéficiaire. L'application de ces sanctions n'est pas automatique. L'administration doit établir le manquement délibéré, les manœuvres frauduleuses ou un abus de droit. La charge de la preuve de la mauvaise foi et des manœuvres frauduleuses est définie à l'article L. 195 A du LPF et celle de l'abus de droit à l'article L. 64 du LPF.

§1 – La charge de la preuve en cas de manquement délibéré et de manœuvres frauduleuses.

604. La charge de la preuve en cas de manquement délibéré et de manœuvres frauduleuses incombe à l'administration en cas de contestation des pénalités fiscales appliquées à un contribuable au titre des impôts directs, de la taxe sur la valeur ajoutée et des autres taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière et du droit de timbre, en vertu de l'article 1729 du CGI. La notion de mauvaise foi a été remplacée à partir du 7 décembre 2005 par la notion du manquement délibéré. Il s'agit d'un changement d'appellation uniquement sans que cela n'affecte les conséquences juridiques

⁷⁵¹ CE 24 avril 1981, n° 20912, Dr. fisc. 1982, n° 7, comm. 298.

d'une telle qualification. Les pénalités fiscales constituent un domaine où la charge de la preuve

A- La charge de la preuve en cas de manquement délibéré.

605. Avant l'ordonnance du 7 décembre 2005, l'article 1729 du CGI prévoyait que « lorsque la déclaration ou l'acte mentionnés à l'article 1728 font apparaître une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt insuffisants, inexacts ou incomplets, le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 et d'une majoration de 40 % si la mauvaise foi de l'intéressé est établie ou de 80 % s'il s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit ». L'ordonnance de 2005 n'a pas changé l'incrimination, ni même le taux de majoration mais elle a fait du caractère délibéré du manquement du contribuable à ses obligations déclaratives le critère de sa mauvaise foi. L'article 1729 du CGI dispose désormais que « les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'État entraînent l'application d'une majoration de 40% en cas de manquement délibéré ».

606. Il convient alors de préciser les actes caractérisant un manquement délibéré avant d'aborder la question de la preuve qui incombe à l'administration, en vertu de l'article L. 195 A du LPF. Constitue un manquement délibéré aux obligations déclaratives toutes les erreurs, inexactitudes ou omissions commises par le contribuable et qui n'ont pas pu l'être de bonne foi. De tels agissements entraînent l'application d'une majoration de 40% de l'impôt élué. Cette majoration constitue une accusation en matière pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et permet l'application des principes énoncés par cet article tels que le droit à un procès équitable⁷⁵². Le caractère délibéré du manquement s'apprécie en fonction des circonstances propres à chaque affaire et étudié au vue des particularités de chaque cas.

607. L'administration n'apporte pas la preuve de la mauvaise foi du contribuable lorsqu'elle se fonde uniquement sur l'existence d'irrégularités comptables ayant révélé des minorations

⁷⁵² CEDH, 24 février 1994, n° 3/1993/398/476, Bendenoun, Dr. Fisc. 1994, comm. 989.

de recettes, sans rechercher si ces pratiques avaient un caractère délibéré⁷⁵³. Le critère intentionnel caractérisant l'infraction de manquement délibéré est décisif et se situe au cœur des litiges qui portent sur cette infraction. En effet, la jurisprudence du Conseil d'État le rappelle à plusieurs reprises. L'importance des revenus non déclarés ou le montant élevé des sommes taxées d'office dans la catégorie des revenus d'origine indéterminée ne suffisent pas à établir la mauvaise foi du contribuable qui doit résulter d'une intention délibérée de dissimulation⁷⁵⁴. Par contre, le caractère répété des opérations dissimulées et l'importance de leur montant est de nature à justifier le caractère délibéré de l'insuffisance de déclaration⁷⁵⁵. Le fait que les recettes soumises à la TVA ressortaient clairement de la comptabilité présentée lors des opérations de contrôle, de sorte que le niveau réel du montant de la taxe due tout comme les droits correspondants ne pouvaient pas être ignorés par la société, notamment que la société avait la même activité de prestations de services depuis de nombreuses années et ne pouvait donc pas davantage ignorer les règles d'exigibilité en matière de TVA est un critère justifiant l'intention de la société d'éluder l'impôt⁷⁵⁶. En l'espèce, le juge s'est référé au degré de professionnalisme de la société qui depuis des années exerce la même activité et ne pouvait pas prétendre à la méconnaissance des règles afin de justifier les omissions de recettes. Dans une autre affaire, pour motiver l'application de la pénalité de 40 % prévue à l'article 1729, le vérificateur s'est fondé, d'une part, sur l'importance des revenus d'origine indéterminée comparés aux revenus portés sur la déclaration fiscale et, d'autre part, sur le fait que le contribuable ne pouvait ignorer l'existence de ces revenus qui constituaient l'essentiel de ses rentrées financières et lui permettaient de faire face à ses dépenses. Il en a déduit que l'absence de réponse aux lettres de demande de justifications et d'éclaircissement qui lui ont été adressées et l'importance des ressources non déclarées et non justifiées traduisaient une volonté manifeste d'éluder une partie de l'impôt, soit un comportement exclusif de bonne foi⁷⁵⁷.

608. A ce sujet, nous citons les propos du Professeur de La Mardière qui énumère les indices sur lesquels les juges se fondent pour qualifier une erreur de manquement délibéré. En effet,

⁷⁵³ CE, 8e et 9e ss-sect., 20 mai 1998, n° 159877 ; Sté Veticlam, JCP Entreprise et Affaires n° 28, 9 Juillet 1998, p. 1125.

⁷⁵⁴ CE, 8e et 9e ss-sect., 17 mars 1993, n° 74775, M. Goutali : JurisData n° 1993-042367, Dr. fisc. 1993, n° 28, comm. 1470 et CE, 8e et 9e ss-sect., 6 novembre 1995, n° 125558, M. Daras-Martinez : JurisData n° 1995-048821, Dr. fisc. 1996, n° 5, comm. 126.

⁷⁵⁵ CE, 10e et 9e ss-sect., 26 mai 2010, n° 307050, min. c/ M. et Mme Liebot, Dr. Fisc. n° 24, 17 Juin 2010, comm. 378.

⁷⁵⁶ CAA Paris, 7^{ème} chambre, 27 janvier 2017, n° 16PA00276. Site LexisNexis.

⁷⁵⁷ CE, 9e et 10e ss-sect., 19 décembre 2008, n° 292286, M. Flament, concl. C. Legras : JurisData n° 2008-081422, Dr. Fisc. n° 4, 22 Janvier 2009, comm. 92.

« le juge utilise des indices pour reconnaître la faute. Bien entendu, la preuve est d'autant mieux apportée que plusieurs de ces critères sont vérifiés. A moins d'une irrégularité particulièrement grossière, il est d'ailleurs fréquent que le juge exige de l'administration la réunion de plusieurs indices pour reconnaître que le manquement délibéré est établi. Tout d'abord, la gravité de l'erreur commise, qui rejoint un autre facteur, l'importance des droits rappelés. Ensuite la grossièreté de l'infraction, tellement flagrante que son auteur ne pouvait ignorer qu'il commettait une faute. Cet indice est lié aux connaissances professionnelles que le contribuable est censé détenir »⁷⁵⁸.

609. Un arrêt datant de 2012 a permis au juge de s'interroger sur la possibilité de l'administration fiscale de se fonder sur le comportement du contribuable au cours des opérations de contrôle pour justifier de sa mauvaise foi. Les conclusions du rapporteur public Nathalie Escaut répondent à cette question. L'administration ne peut se prévaloir du comportement du contribuable au cours du contrôle pour établir sa volonté d'é luder l'impôt pour deux raisons : d'abord, le champ d'application de la pénalité de 40% définie par l'article 1729 du CGI et ensuite, l'existence de sanctions spécifiques du comportement du contribuable au cours des opérations de contrôle. En effet, le rapporteur public précise que « si cette pénalité a ainsi pour objet de sanctionner le comportement du contribuable, elle ne vise que son attitude au moment de la déclaration et non lors des opérations de contrôle. Entre ainsi dans le champ de cette pénalité le contribuable qui décide volontairement de minorer la déclaration faite à l'administration fiscale en vue de l'établissement de son impôt mais pas celui qui refuse de coopérer avec l'Administration lors des opérations de contrôle ». Elle ajoute que « l'administration fiscale dispose donc des outils nécessaires pour sanctionner le comportement du contribuable qui refuse de coopérer aux opérations de contrôle. Les pénalités pour mauvaise foi n'en font pas partie »⁷⁵⁹.

B - Les manœuvres frauduleuses : régime juridique et preuve.

610. A défaut d'une définition légale des manœuvres frauduleuses, le Conseil d'Etat a défini ces agissements comme « des artifices destinés à égarer ou à restreindre le pouvoir de contrôle de l'administration fiscale »⁷⁶⁰. La doctrine administrative définit les manœuvres frauduleuses comme « la mise en œuvre de procédés ayant pour effet et soit de faire

⁷⁵⁸ DE LA MARDIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal, op. cit.* p. 286

⁷⁵⁹ ESCAUT (N), Concl. Sous CE, 8e et 3e ss-sect., 27 juin 2012, n° 342991, min. c/ M. Desprez : JurisData n° 2012-014798, Dr. Fisc. n° 41, 11 Octobre 2012, comm. 476.

⁷⁶⁰ CE, 3 mai 1995, Mlle Luciani, req. n° 77147, RJF 6/95, comm. 698

disparaître ou de réduire la matière imposable, soit d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, lorsque ces procédés ne peuvent être considérés comme des erreurs excusables ou des omissions involontaires, mais sont, au contraire, le résultat d'actes conscients et volontaires destinés à donner l'apparence de la sincérité à des déclarations en réalité inexactes de leurs auteurs et impliquant l'intention d'éluder tout ou partie de l'impôt»⁷⁶¹. Elle précise davantage les éléments constitutifs de manœuvres frauduleuses. Il faut d'abord un manquement délibéré c'est-à-dire « des éléments intentionnels qui sont à la base de toute infraction fiscale commise de façon délibérée et qui consistent dans l'accomplissement conscient de cette infraction » et « une mise en œuvre de procédés destinés à masquer l'existence de l'infraction ou à la présenter sous la forme d'une opération parfaitement régulière en créant une situation de nature à égarer le service ou à restreindre le pouvoir de contrôle et de vérification de l'administration ». Le Conseil d'Etat ne manque pas de rappeler cette définition lorsque l'administration applique à tort la majoration de 80% pour qualifier un acte de manœuvre frauduleuse alors qu'il constitue en réalité un manquement délibéré nécessitant l'application de la majoration de 40% prévue à l'article 1729 du CGI⁷⁶².

611. Les exemples de jurisprudence au sujet des manœuvres frauduleuses sont nombreux et ont permis d'établir une liste des actes caractérisant de telles manœuvres. Ainsi, le recours à des factures fictives est constitutif de manœuvres frauduleuses de nature à justifier l'application de la majoration de 80 % quel que soit le nombre de factures fictives utilisées ou la fréquence de recours au procédé⁷⁶³. Il en est de même pour le fait d'occulter systématiquement une partie très importante des achats et des ventes par la société au cours de la période vérifiée, en particulier par la tenue de documents comptables imprécis et fallacieux, révélant ainsi une intention délibérée d'éluder l'impôt et d'en empêcher le contrôle⁷⁶⁴. La dissimulation de recettes taxables encaissées sur des comptes privés avec une comptabilité portant des mentions fictives ou falsifiées⁷⁶⁵, l'omission de déclarer des opérations taxables non inscrites en comptabilité mais retracées dans des cahiers formant une comptabilité occulte, ayant causé des difficultés pour l'administration dans l'exercice de ses opérations de contrôle⁷⁶⁶, le fait que la société ait comptabilisé des dépenses de travaux ne correspondant à aucune réalité en établissant de nombreuses factures des

⁷⁶¹ BOFIP-BOI-CF-INF-10-20-20-20170308 du 8 mars 2017. <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2592-PGP.html>

⁷⁶² CE, 3^{ème} chambre, 12 janvier 2017, req. n° 384848. « Les manœuvres frauduleuses sont caractérisées uniquement par « des démarches ou procédés destinés à égarer l'administration dans ses contrôles ».

⁷⁶³ CE 30 décembre 2015, n° 377855, société Opportunités Finances

⁷⁶⁴ CE, 8^{ème} et 3^{ème} ss-sect., 24 septembre 2003, req. n° 237990, mentionné aux tables du recueil Lebon

⁷⁶⁵ CE, 12 mars 1981, n° 20018 et n° 20376.

⁷⁶⁶ CE, 9 novembre 1981, n° 19500

fournisseurs fictives, qu'elle ait réitéré ces agissements à plusieurs exercices successifs et qu'elle ait mis en place un système de fausse facturation destiné à égarer l'administration dans ses contrôle⁷⁶⁷ et l'utilisation pendant deux années d'un compte bancaire pour dissimuler les recettes et les recours à des factures fictives en vue de créer des charges⁷⁶⁸ sont des exemples de jurisprudence dans lesquelles l'administration a apporté la preuve de manœuvres frauduleuses commises par les contribuables en cause.

612. L'examen de la jurisprudence nous permet de constater que le critère d'obstruction aux opérations de contrôle est indispensable pour qualifier des agissements de manœuvres frauduleuses. Ainsi, en l'absence de tout acte, opération ou artifice destiné à égarer ou restreindre le pouvoir de vérification de l'administration, le seul fait d'avoir volontairement soit omis de souscrire une déclaration soit de minorer les bases d'impositions, exclusif de bonne foi, ne suffit pas à rendre le contribuable coupable de manœuvres frauduleuses au sens de l'article 1729 du CGI⁷⁶⁹. Le Conseil d'Etat a jugé que le fait de constituer une société civile immobilière entre associés appartenant à la même famille, l'acquisition d'une villa par cette société et l'utilisation de cette villa comme résidence secondaire par l'un des associés ne peuvent être regardés comme constitutifs de manœuvres frauduleuses parce que la situation ainsi créée n'est pas de nature à égarer le pouvoir de contrôle de l'administration et peut être aisément qualifiée au regard de la loi fiscale⁷⁷⁰.

§2 – Une charge de la preuve « partagée » entre le fisc et le contribuable en cas d'abus de droit fiscal.

613. L'adage « *male enim nostro jure uti non debemus* » qui signifie que « nous ne devons pas user de notre droit injustement » illustre parfaitement le concept de l'abus de droit, qui trouve son origine dans le droit civil. En effet, « la théorie civile permet de sanctionner les comportements déshonnêtes des justiciables qui, abusant volontairement de leur droit, causent un préjudice à un tiers »⁷⁷¹. En droit civil, l'abus de droit est « une faute consistant à user d'un droit dans le dessein exclusif de nuire à autrui ou, plus généralement, en méconnaissance des devoirs sociaux qui justifient que ce droit ait été reconnu à son

⁷⁶⁷ CAA Paris, 9^{ème} chambre, 6 Avril 2017, n° 15PA01468.

⁷⁶⁸ CAA Marseille, 3^{ème} chambre, 14 avril 2011, n° 08MA04889

⁷⁶⁹ Cass. com., 8 octobre 1985, 83-17.055, Publié au bulletin.

⁷⁷⁰ CE, 8^{ème} et 7^{ème} ss-sect., 7 juillet 1982, req. n°30975, mentionné aux tables du recueil Lebon

⁷⁷¹ GOUYET (R), « Qu'est-ce que l'abus de droit? », La semaine juridique notariale et immobilière, n°50, 14 décembre 2001, p.1833.

titulaire »⁷⁷². Ce concept n'est pas du tout étranger au droit fiscal puisque ce dernier réprime dans la même perspective toute sorte de manœuvres, d'actes ou d'opérations ayant pour objet d'éluder l'impôt ou de diminuer la dette d'impôt. Comme le souligne M. Cozian, « l'abus de droit est le châtement des surdoués de la fiscalité. Bien évidemment, ils ne violent aucune prescription de la loi et se distinguent en cela des vulgaires fraudeurs qui par exemple dissimulent une partie de leurs bénéfices ou déduisent des charges qu'ils n'ont pas supportés. L'abus de droit est un péché non contre la lettre mais contre l'esprit de la loi. C'est également un péché de juriste ; l'abus de droit est une manipulation des mécanismes juridiques là où la loi laisse la place à plusieurs voies pour obtenir un même résultat ; l'abus de droit, c'est l'abus des choix juridiques »⁷⁷³.

614. A l'issue de la refonte de la procédure d'abus de droit⁷⁷⁴, l'article L. 64 du LPF dispose que « afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles »⁷⁷⁵. La nouvelle notion de l'abus de droit introduite par la loi de 2008 inclut celle de fraude à la loi que le Conseil d'État avait dégagée dans l'arrêt Janfin⁷⁷⁶. Désormais, la notion d'abus de droit inclus à la fois celle de simulation et celle de fraude à la loi fiscale. Cette procédure est particulière quant à son déroulement et aussi quant à la charge de la preuve. Le Professeur Debat analyse l'abus de droit comme étant « en réalité une notion unitaire ». Selon lui, tout abus en droit fiscal vise à préjudicier

⁷⁷² LAMARQUE (J), NÉGRIN (O), AYRAULT (L), *Droit fiscal général*, Lexis Nexis Litec, 4^{ème} édition, 2016, p. 598.

⁷⁷³ COZIAN (M), « La notion d'abus de droit en matière fiscale », *Gazette du Palais* 1993, p. 51.

⁷⁷⁴ La refonte de la procédure de répression des abus de droit a été réalisée par l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008, n°2008-1443 du 30 décembre 2008, fait suite au Rapport Fouquet sur la sécurité juridique de juin 2008. *Dr. Fisc.* 2008, n°27.

⁷⁷⁵ LAMARQUE (J), « Commentaire de l'article L. 64 du LPF », *Livre des procédures fiscales*, Dalloz, 24^{ème} édition, Paris, 2017, p. 573.

⁷⁷⁶ CE, section, 27 septembre 2006, n°260050, *Sté Janfin* : *Dr. Fisc.* 2006, n°47, comm. 744. L'arrêt Janfin était l'occasion pour le Conseil d'État d'introduire dans l'ordre juridique français la notion de fraude à la loi. « L'administration ne peut faire usage des pouvoirs qu'elle tient de ces dispositions lorsqu'elle entend contester l'utilisation comme moyen de paiement de l'impôt dû d'un avoir fiscal, laquelle ne déguise ni la réalisation, ni le transfert de bénéfices ou de revenus. Une cour commet une erreur de droit en jugeant que l'administration pouvait se fonder sur la procédure de répression des abus de droit pour remettre en cause l'utilisation par une société, en paiement de l'impôt sur les sociétés, d'avoirs fiscaux résultant d'opérations d'achat et de revente de titres à proximité de la date du détachement du coupon ».

aux droits régaliens de l'État et s'analyse dès lors en une fraude à la norme dont le mensonge n'est en définitive qu'une expression »⁷⁷⁷.

A – La notion d'abus de droit fiscal

615. Dans l'affaire Janfin précitée, le Conseil d'Etat a permis à l'administration fiscale, lorsque les conditions d'application de l'article L. 64 du LPF ne sont pas réunies, d'écarter les actes fictifs de droit privé ou ceux « qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivies par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés que par aucun motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il avait passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles ». La procédure de l'abus de droit fiscal regroupe désormais deux hypothèses : la fraude à la loi (définie par l'arrêt précité et ensuite par l'article L. 64 du LPF) et la simulation ou la fictivité qui est « le fait pour le contribuable de passer ou de réaliser un ou plusieurs actes juridiques ostensibles dits fictifs faisant ressortir une opération imaginaire ou, à tout le moins, une opération dont la véritable nature est dissimulée »⁷⁷⁸. Afin de fournir plus de précisions au sujet de la distinction entre simulation et fraude à la loi, il nous paraît intéressant de reprendre les propos de M. Olivier Debat selon lequel « la différence entre les deux cas d'abus paraît relever davantage du domaine de la preuve que du fond. Lorsque le juge constate la fictivité du montage, il présume la volonté de fraude sans introspection nécessaire dans les motivations du contribuable. Peu importent alors les finalités extrafiscales ; la fictivité établit l'abus. (...) Quand le juge retient la réalité des opérations, il se penche sur les mobiles des parties. Le but exclusivement fiscal aboutira à l'inopposabilité des actes accomplis, suivant la sanction générale de la fraude. Inversement, l'abus ne sera pas retenu si le juge est convaincu que les buts poursuivis n'étaient pas purement fiscaux »⁷⁷⁹.

616. Sur le plan procédural, la procédure d'abus de droit concerne tous les impôts et peut être mise en œuvre indifféremment lorsque la situation constitutive de l'abus porte sur l'assiette, la liquidation de l'impôt ou son paiement. Elle est obligatoire lorsqu'il s'agit de litiges entrant

⁷⁷⁷ DEBAT (O), *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien, Lextenso éditions, Collection Cours, Paris, 2013, p. 13

⁷⁷⁸ LAMARQUE (J), NÉGRIN (O), AYRAULT (L), *Droit fiscal général*, Lexis Nexis Litec, 4^{ème} édition, 2016, p. 598.

⁷⁷⁹ DEBAT (O), «Pour une conception unitaire de l'abus de droit. À propos de l'arrêt Saunier », *Concl. Sous Cass. com.*, 15 mai 2007, n° 06-14.262, Saunier : *Juris-Data* n°2007-038954, *Revue Fiscale Notariale* 2007, n°9, p. 48.

dans le champ d'application de l'article L 64 du LPF. Toutefois, il n'est pas rare que l'administration donne, à tort ou à raison, le sentiment d'éviter de se placer sur le terrain de l'abus de droit, pour se contenter de requalifier un montage qu'elle assimile pourtant, mais sans le dire, à celui que l'article L 64 réprime⁷⁸⁰. Les raisons d'un tel comportement de l'administration sont diverses : soit parce que l'administration ne veut pas se situer sur « le difficile terrain de la preuve de l'abus de droit par fraude à la loi »⁷⁸¹, soit « pour des raisons d'équité relatives au contribuable »⁷⁸². Mais quelle que soit la raison pour laquelle l'administration n'a pas suivi la procédure de l'abus de droit, le juge de l'impôt sanctionne l'abus de droit « rampant »⁷⁸³ c'est-à-dire l'hypothèse selon laquelle l'administration se fonde sur l'abus de droit par fictivité ou par fraude à la loi prévue à l'article L 64 du LPF sans toutefois suivre la procédure obligatoire prévue. A l'occasion d'un arrêt du Conseil d'État, réuni en Assemblée plénière, Bendjador⁷⁸⁴, le Conseil d'État a jugé « qu'en soulevant ce moyen, fondé sur ce que le contribuable aurait déguisé des revenus fonciers en bénéfices agricoles sous l'apparence d'une exploitation directe du fonds, l'administration invoque implicitement mais nécessairement, ainsi que l'ont estimé les premiers juges, les dispositions de l'article 1649 quinquies B relatif à l'abus de droit ». En fait, en cas d'abus de droit rampant, le contribuable a le droit d'invoquer le vice de la procédure et peut obtenir l'annulation de l'ensemble de la procédure de redressement et par la suite de la pénalité qui en est assortie.

617. Donc, si l'administration se place sur le fondement de l'abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF, elle est censée appliquer la procédure prévue à cet article avec toutes les garanties qui l'entourent. La procédure de l'article L. 64 du LPF est distincte de celle prévue à l'article L. 55 du même Code, qui est la procédure de rectification de droit commun, bien que toutes les deux aient un caractère contradictoire. Elle est entourée de garanties telles que la saisine facultative du Comité de l'abus de droit fiscal, par l'administration ou par le contribuable et par des règles particulières de la preuve.

618. La procédure de répression de l'abus de droit est déclenchée par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire qui vise à cet effet la notification de la proposition de rectification (article R* 64-1 du LPF). La proposition de rectification doit suivre les

⁷⁸⁰ COLLET (M), *Droit Fiscal*, PUF, 6ème édition, Paris, 2017, p.224

⁷⁸¹ *Ibidem*, p. 224

⁷⁸² *Ibidem*.

⁷⁸³ DIBOUT (P), « Quels enseignements tirer des réponses du Conseil d'État dans l'affaire des fonds turbos ? », *Dr. Fisc.* 1998, n°25, p. 797.

⁷⁸⁴ CE, Plén., 21 juillet 1989, req. n°59.970, Bendjador, RJF 8-9/89, décision n°998.

prescriptions de l'article L 57 du LPF qui prévoit dans son alinéa premier que « l'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation ».

619. La procédure de répression de l'abus de droit est une procédure contradictoire qui « s'impose à l'égard de toutes les personnes qui peuvent être poursuivies, au nom de " la loyauté des débats »⁷⁸⁵. Son caractère contradictoire est assuré par l'article R* 64-2 du LPF qui dispose que « lorsque l'administration se prévaut des dispositions de l'article L. 64, le contribuable dispose d'un délai de trente jours à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations pour demander que le litige soit soumis à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal ». Le contribuable dispose de la possibilité de présenter ses observations. Il a droit également à obtenir une réponse de la part des services fiscaux et droit à demander la saisine du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration dispose aussi de ce droit de saisine. La saisine du Comité de l'abus de droit fiscal est une garantie essentielle accordée au contribuable dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal. Aux termes de l'article L. 64 du LPF, le Comité de l'abus de droit fiscal a pour mission, lorsqu'il est saisi, d'émettre un avis sur la portée véritable des actes réalisés par le contribuable qui, soit revêtent un caractère fictif, soit recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. Ces garanties particulières dont disposent les contribuables montrent que l'administration n'a pas le choix de la procédure lorsqu'elle se situe sur le champ d'application de l'article L 64 du LPF et elle n'a donc par conséquent aucun droit à l'erreur. En fait, si l'administration adresse au contribuable une proposition de rectification sur la base du principe de la fraude à la loi c'est-à-dire en dehors du champ d'application de l'article L 64, elle ne peut plus en cours d'instance substituer de base légale parce qu'en prenant compte du nouveau fondement, elle avait privé le contribuable de son droit à la saisine du comité.

620. La saisine du comité entraîne des conséquences sur la charge de la preuve. Elle est trop favorable au contribuable notamment lorsque l'administration refuse la demande de saisine

⁷⁸⁵ LAMARQUE (J), NÉGRIN (O), AYRAULT (L), *Droit fiscal général*, Lexis Nexis Litec, 4^{ème} édition, 2016, p.598.

du comité ou lorsque ce dernier est saisi, elle ne se conforme pas à son avis. Dans ces cas, la charge de la preuve du bien-fondé de l'imposition incombe au fisc.

B - La charge de la preuve dans le cadre de la procédure d'abus de droit et des pénalités inscrites à l'article 1729 du LPF.

621. La charge de la preuve en matière d'abus de droit incombe normalement à l'administration qui déploie la procédure de l'abus de droit pour sanctionner des actes ayant un caractère fictif ou n'ayant eu comme objectif que d'éluder ou atténuer les charges fiscales⁷⁸⁶. Le Conseil d'État et la Cour de cassation ont la même position par application de la règle prévue à l'article L. 64 du LPF. Dans un arrêt⁷⁸⁷, la Cour de cassation a jugé que « lorsqu'elle use des pouvoirs qu'elle tient de l'article L. 64 dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, l'administration doit pour pouvoir écarter comme lui étant inopposables certains actes passés par le contribuable, établir que ces actes avaient un caractère fictif ou pouvaient être regardés comme ayant pour seul but d'éluder les impositions dont était passible l'opération réelle ». Dans le même sens, le Conseil d'État a jugé qu'il appartient à l'administration, lorsqu'elle entend contester, sur le fondement des dispositions de l'article L. 64 du LPF, le caractère réel d'un contrat invoqué par le contribuable, et qu'elle s'est abstenue de saisir le comité consultatif pour la répression des abus de droit, d'établir le caractère fictif de ce contrat⁷⁸⁸. Si l'administration parvient à rapporter la preuve de l'un des deux critères requis pour qualifier un acte d'abus de droit sans que le comité n'ait été saisi, il convient au contribuable d'apporter la preuve de la réalité de l'acte ou que l'acte n'a pas pour but exclusif d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales. Dans l'arrêt précédent, le contribuable doit donc prouver, au préalable, l'existence dudit contrat. En l'absence de saisine du comité d'abus de droit, la charge de la preuve incombe toujours à l'administration. Il en est de même lorsque le comité a été saisi et qu'il

⁷⁸⁶ La jurisprudence révèle plusieurs cas à l'occasion desquels elle a retenu le caractère fictif de l'opération dont la preuve incombe d'ailleurs à l'administration. Il en est ainsi d'un bail fictif destiné à permettre la déduction de la totalité des charges de l'immeuble (CE 11 octobre 1987, n°6.744, Dr. Fisc. 1979, comm. 1023) ou d'une société civile fictive constituée entre le contribuable et sa femme afin d'acquérir un logement et le donner en location après l'exécution d'importants travaux au contribuable lui-même (CE 6 décembre 1978, n°6.803, RJF 1979, comm. 22). Pour le critère du but exclusivement fiscal, nous citons quelques exemples retenus par la jurisprudence. Sont considérés comme constitutifs d'un abus de droit fiscal le montage destiné à éluder une partie de l'impôt en réduisant le montant du prix de vente d'immeubles (CE, 4 juin 1982, n°13020 : Dr. Fisc. 1983, comm. 322) et le montage juridique qui n'a pas d'autre but que d'éluder une partie de l'impôt dû par une société anonyme sur la plus-value réalisée lors de la cession des terrains à des sociétés civiles immobilières (CE, 2 juillet 1986, n°38610 : Dr. Fisc. 1986, comm. 2266).

⁷⁸⁷ Com. 19 avril 1988 : Bull. civ. IV, n°134

⁷⁸⁸ CE, 20 avril 1984, n°20904 : Dr. Fisc. 1985, comm. 233

a rendu un avis négatif. Dans ce dernier cas, l'administration conserve la charge de la preuve du bien-fondé du redressement⁷⁸⁹.

622. Par contre, la situation devient plus compliquée, voire incompréhensible lorsque l'avis rendu par le comité est favorable à l'administration. Dans ce cas, il y a un renversement de la charge de la preuve et c'est le contribuable qui désormais supporte le fardeau de la preuve. Il s'agit d'une incohérence apportée par la loi dite Aicardi qui a ajouté un alinéa à l'article L. 64 du LPF, disposant que l'Administration devait supporter la charge de la preuve si elle ne s'était pas conformée à l'avis du Comité consultatif pour la répression des abus de droit. Le Professeur Christophe de La Martinière souligne cette incohérence en ces termes. « Ceci alors que la même loi supprimait l'incidence de l'avis de la commission départementale des impôts sur la charge probatoire. Curieuse disposition que celle qui venait ainsi compléter l'article L. 64, car il existe de bonnes raisons de penser que le fardeau de la preuve doit peser en toute hypothèse sur l'Administration, dès lors qu'elle utilise la procédure de l'abus de droit »⁷⁹⁰. Nous pouvons imaginer dans l'état actuel du droit que le contribuable n'aurait pas intérêt à saisir le comité et que c'est l'administration qui serait la plus avantageuse, notamment dans des affaires où sa chance de les emporter est grande. Toutefois, le rapport de la commission des finances de l'Assemblée nationale⁷⁹¹ montre que les avis sont de moins en moins favorables à l'administration. Jusqu'à présent, la saisine du comité de l'abus de droit est susceptible de renverser la charge de la preuve au profit de l'administration, ce qui ne confère pas une sécurité juridique au contribuable. Pour cela, nous sommes partisans de l'idée selon laquelle cette incidence doit disparaître, comme c'était le cas avec la commission départementale des impôts avant l'intervention de la loi dite Aicardi.

623. Un autre problème s'ajoute à celui de l'incidence de la saisine du comité. C'est celui de la preuve des sanctions qui sont attachées à l'abus de droit, et ce en raison de deux dispositions (articles L. 64 et L. 195 A du LPF) pouvant créer des incertitudes concernant la charge de la preuve des pénalités en matière d'abus de droit.

624. Les VI et IX de l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008 ont introduit dans l'article 1729 du CGI les dispositions suivantes : « les inexactitudes ou les omissions

⁷⁸⁹ CAA Lyon, 10 mai 2007, n°022386, Mavian : RJF 2007, n°1295

⁷⁹⁰ DE LA MARDIÈRE (Ch), « La charge de la preuve en matière d'abus de droit », Note sous CE, 3e et 8e ss-sect., 17 novembre 2010, n° 314291, min. c/ SCI Ram, Dr. Fisc. n° 10, 10 Mars 2011, comm. 250.

⁷⁹¹ Rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan sur le projet de loi de finances rectificative pour 2008, Fait par Gilles CARREZ, n° 1297, <http://www.assemblee-nationale.fr/13/rapports/r1297.asp>

relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'État entraînent l'application d'une majoration de : (...) / b. 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire (...) ». Un arrêt du Conseil d'État de 2010⁷⁹² a précisé que la charge de la preuve des pénalités encourues dans le cadre d'un abus de droit ne relève pas du champ d'application du dernier alinéa de l'article L. 64 du LPF, qui lui-même régit la procédure de l'abus de droit fiscal, mais relève de l'article L. 195 A du LPF. Ce dernier article dispose que « en cas de contestation des pénalités fiscales appliquées à un contribuable au titre des impôts directs, de la taxe sur la valeur ajoutée et des autres taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière et du droit de timbre, la preuve de la mauvaise foi et des manœuvres frauduleuses incombe à l'administration ».

625. Le Conseil d'État, saisi par le tribunal administratif de Paris de questions prioritaires de constitutionnalité (QPC) relatives, d'une part, à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales régissant la procédure de répression des abus de droit et, d'autre part, à l'article 1653 C du Code général des impôts organisant la composition du Comité consultatif pour la répression des abus de droit (CCRAD), décide de ne pas renvoyer ces questions au Conseil constitutionnel. Il considère en effet que l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales ne détermine pas la charge de la preuve en matière de pénalités pour abus de droit. Le rapporteur public Collin précise à l'occasion de cette affaire que l'article L. 64 du LPF n'est qu'un article d'assiette et il n'a pas eu pour objet de faire supporter au contribuable la preuve de l'existence d'un abus de droit pour l'application des pénalités⁷⁹³. Par conséquent, un avis favorable du comité d'abus de droit n'aurait pas de conséquences sur la charge de la preuve des pénalités rattachées à l'abus de droit. Dans la théorie, la solution adoptée par le Conseil d'État aurait créé des problèmes, si simultanément les deux parties ne pouvaient pas apporter la preuve qui leur incombait. Le Professeur de La Martinière expose cette problématique très clairement. Selon lui, « cette opposition ne manque pas de surprendre, car soit l'abus de droit est qualifié et le contribuable doit être puni, soit il ne l'est pas et la sanction n'a pas lieu d'être. Reste l'hypothèse où le contribuable

⁷⁹² CE, 9^{ème} et 10 ss-sect., 29 septembre 2010, n°341065, RJF 2010, comm. 1219.

⁷⁹³ COLLIN (P), Concl. Sous CE, 9^{ème} et 10 ss-sect., 29 septembre 2010, n°341065, La revue fiscale du patrimoine n°12, Décembre 2010, comm. 109

ne parvient pas à apporter la preuve de sa bonne foi, démonstration qui lui incombe à raison d'un avis du Comité de l'abus de droit fiscal lui étant défavorable ; tandis que l'Administration n'établit pas le bien-fondé de la sanction appliquée. L'impuissance des deux parties conduirait alors à reconnaître l'existence d'un abus de droit... resté impuni. Hypothèse toute théorique car, en application de la dialectique de la preuve, si le contribuable ne parvient pas à établir l'absence d'abus de droit, celui-ci est constitué et doit alors conduire à l'application d'une pénalité »⁷⁹⁴.

626. Etant donné que l'hypothèse susmentionnée ne se pose qu'en théorie, la solution adoptée par le Conseil d'État reste jusqu'à présent la meilleure des solutions en application des dispositions législatives en la matière. La preuve de l'abus de droit fiscal repose sur l'administration à moins qu'il y ait un avis favorable du comité d'abus de droit. Nous souhaiterons que le législateur mette un terme à cette incidence à l'instar de l'incidence qu'avait la commission départementale des impôts et des taxes sur le chiffre d'affaires sur la charge probatoire, avant son abrogation par la loi n°87-502 du 8 juillet 1987, dite loi Aicardi modifiant les procédures fiscales et douanières.

⁷⁹⁴ DE LA MARDIÈRE (Ch), « La charge de la preuve en matière d'abus de droit », Note sous CE, 3e et 8e ss-sect., 17 novembre 2010, n° 314291, min. c/ SCI Ram, Dr. Fisc. n° 10, 10 Mars 2011, comm. 250.

Conclusion du Chapitre II

627. Le critère selon lequel la charge de la preuve est souvent attribuée à l'une ou à l'autre des parties en fonction de la procédure d'imposition mise en place par le fisc n'est pas valable à toute circonstance. Certaines situations échappent à l'application de ce critère et sont régies par des règles relatives à la charge de la preuve indépendamment de la procédure d'imposition. La charge de la preuve se trouve alors répartie selon les situations entre le contribuable et le fisc. Mais cette répartition n'est pas constante, ni même absolue. Un véritable jeu de la preuve a lieu entre le contribuable et l'administration fiscale nécessitant que chacune des parties produise les éléments de preuve en sa possession afin d'aider le juge à former son intime conviction. C'est ce que nous avons montré par exemple par l'étude de la preuve en cas d'abus de droit fiscal. Alors que la charge de la preuve incombe initialement à l'administration fiscale qui doit apporter la preuve selon laquelle l'acte constitutif d'un abus de droit a un caractère fictif ou a été fait dans un but exclusivement fiscal tendant à atténuer ou éluder les charges fiscales, le contribuable est obligé d'apporter la preuve contraire en cas de saisine du comité d'abus de droit fiscal si ce dernier émet un avis favorable à l'administration.

Conclusion du Titre I

628. Du fait du principe constitutionnel de légalité fiscale doublement affirmé par l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958, la fiscalité est une matière à forte densité législative⁷⁹⁵. Les règles relatives à la charge de la preuve n'échappent pas à la volonté du législateur d'intervenir en matière fiscale afin de garantir au contribuable un respect de leurs droits de défense. Pour cela, elles sont organisées selon un critère légal qui est celui de la procédure d'imposition. En ce sens, le contribuable qui souscrit ses obligations déclaratives serait récompensé par l'attribution de la charge de la preuve à l'administration. Par contre, un contribuable taxé d'office ou n'ayant pas répondu à une demande de justifications aura à apporter la preuve pour éviter de lourdes conséquences en raison du non-respect de la loi fiscale.

629. Toutefois, toutes les règles d'origine légale en matière de la charge de la preuve n'adoptent pas ce critère de répartition de la charge de la preuve selon la procédure d'imposition. Certaines de ces règles attribuent à l'une ou à l'autre des parties la charge de la preuve en dehors de la procédure d'imposition. , malgré leur nombre, sont parfois incompréhensibles et ne réussissent pas à apporter des solutions à beaucoup d'autres situations. Pour cela, ils ont nombreuses et parfois incompréhensibles en raison de la multitude des situations et surtout des montages créés par le contribuable. Nous avons même témoigné de jurisprudences différentes à l'occasion de deux affaires similaires. Pour cela, nous cette nombreuses. Elles relèvent de l'exercice par le contribuable de ses droits de défense dans le cadre du procès d'où la nécessité qu'elles soient précises et surtout compréhensibles.

⁷⁹⁵ OLIVA (E), Écran législatif et contentieux fiscal *In* Mélanges en l'honneur de Pierre BELTRAME, Université Paul Cézanne, Aix-Marseille III, Faculté de droit et des sciences politiques d'Aix-Marseille, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 2010, p. 396

Titre II – Les règles de preuve d'origine jurisprudentielle

630. Dans le domaine de l'attribution de la charge de la preuve, tout n'a pas été prédéfini par la loi. La jurisprudence a aussi son mot à dire. Le juge « adapte les exigences de preuve à ce qui peut être raisonnablement demandé à chacune des parties et à réduire finalement les effets artificiels du jeu des règles de preuve à la fois sur l'issue du litige »⁷⁹⁶. Il le fait en créant de nouvelles règles ou en adaptant des règles existantes à de nouvelles situations. Dans le but de justifier l'intervention créative du juge en matière de preuve, il est indispensable de rappeler que le critère légal de répartition de la charge de la preuve fondé sur la procédure d'imposition présente des failles. D'abord, il ne couvre pas l'ensemble des situations, ainsi, certaines situations particulières sont régies par un régime de preuve différent. Ensuite, la prédétermination d'un critère automatique de répartition de la charge de la preuve conduirait à faire de cette composante essentielle du procès une composante mécanique dépourvue de toute logique juridique.

631. A ces différentes failles, le juge n'a pas pu apporter une réponse complète et satisfaisante. Toutefois, certaines matières ont échappé à cette répartition rigide et sont désormais régies par des règles d'origine jurisprudentielle. Le juge s'est inspiré de règles existantes dans l'élaboration de nouvelles méthodes de règlement des litiges relatifs à la charge de la preuve. Le domaine qui était le plus propice à l'action du juge fut celui de l'acte anormal de gestion, peut être que son intervention ait été facilitée par l'origine jurisprudentielle de la théorie elle-même. Ensuite, le rôle du juge s'est accru lorsque la preuve objective a gagné systématiquement du terrain. En effet, contrairement à l'action du juge en matière d'acte anormal de gestion, son intervention par le mécanisme de la preuve objective n'est pas propre au droit fiscal. Il s'agit là d'une réponse adaptée du juge à une situation où la charge de la preuve n'est répartie selon aucun critère.

632. Ainsi, il nous paraît judicieux de traiter de l'intervention positive du juge lorsqu'il s'agit de déterminer la charge de la preuve en matière d'acte anormal de gestion (Chapitre I) et de son rôle commun au droit administratif lorsqu'il s'agit d'adopter un régime de preuve objective afin de combler certaines lacunes survenues au niveau de la loi (Chapitre II).

⁷⁹⁶ LEGER (D), *La preuve devant le juge administratif français*, Rapport, version non paginée, <http://www.juradmin.eu/colloquia/1972/france-1.pdf>

Chapitre I – La création prétorienne de la notion et de la preuve de l'acte anormal de gestion

633. S'il est vrai que la loi demeure la première source du droit fiscal français, la jurisprudence joue un rôle indispensable dans la création des normes. En effet, en donnant « une réponse aux nombreuses hypothèses d'espèce qui soulèvent des difficultés qui n'ont pas été prévues par les textes, le juge devient alors « le législateur des cas particuliers »⁷⁹⁷. En outre, « même si le nombre des grands arrêts est réduit en droit fiscal, il n'en reste pas moins que l'histoire démontre la fonction créatrice de la jurisprudence fiscale. Ainsi, le Conseil d'État a pu élaborer un certain nombre de théories générales dont les applications modestes à l'origine, se révèlent aujourd'hui innombrables »⁷⁹⁸. C'est le cas par exemple de la théorie de l'acte anormal de gestion.

634. Selon le principe général de non-immixtion de l'administration et du juge en droit des affaires ou le principe de la liberté de gestion des entreprises, aucune personne extérieure à l'entreprise ou liée à elle d'une façon quelconque ne peut s'immiscer dans sa gestion. Seule une personne ou un organe dirigeant de droit de l'entreprise donc habilité à gérer a le droit de prendre des décisions passibles d'engager la responsabilité de l'entreprise et ses finances. Ce principe est d'origine jurisprudentielle. Il trouve son origine dans un arrêt du Conseil d'État de 1958 « le contribuable n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profits que les circonstances lui auraient permis de réaliser »⁷⁹⁹.

635. Ce principe s'applique aussi naturellement à l'administration fiscale. Si nous avons du mal à imaginer l'administration s'immiscer ou prendre des décisions de gestion à la place des dirigeants d'une société, son intervention « dans le cercle de contrôle »⁸⁰⁰ de ces mêmes décisions est fort possible. Ainsi, il est envisageable que l'administration fiscale soit amenée à contester une décision de gestion sous prétexte qu'elle ait aboutit à des conséquences financières défavorables, bien qu'elle ne soit ni un décideur au sein de l'entreprise, ni un contrôleur de gestion. En d'autres termes, « un droit à l'erreur est ainsi reconnu aux chefs d'entreprise et le juge veille à ce que l'administration fiscale ne puisse leur faire grief d'une

⁷⁹⁷ DEBAT (O), *Droit fiscal des affaires*, op. cit. p. 5.

⁷⁹⁸ SERLOOTEN (P), *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, Droit privé, 16^{ème} édition, Paris, 2017, p. 22.

⁷⁹⁹ CE, 8^{ème} ss-sect., 7 juillet 1958, req. n° 35977: Dr. fisc. 1958, n°44, comm. 938.

⁸⁰⁰ GERSCHEL (Ch), « Le principe de non-immixtion en droit des affaires », LPA, 1er septembre 1995, n°105.

mauvaise gestion »⁸⁰¹. Le Professeur Cozian, lui aussi, délimite parfaitement le rôle de l'administration et des dirigeants de l'entreprise. Selon lui, « les dirigeants de l'entreprise sont les maîtres de sa gestion ; ils en supportent le cas échéant la responsabilité. Il n'appartient pas à l'administration de se faire à posteriori le censeur de la politique qui a été suivie, quand bien même les résultats auraient été désastreux »⁸⁰². Le seul contrôle opéré par l'administration ne peut être qu'un contrôle de régularité. Sur cette base, l'administration sanctionne les actes anormaux de gestion entrepris par l'entreprise. L'abondance de ces actes dans la vie d'une entreprise impose une délimitation de cette notion, une distinction s'opère ainsi entre ces actes et les abus de droit fiscal (Section I). Ensuite, étant d'origine jurisprudentielle, nous nous interrogeons sur le régime de la preuve qui s'applique lorsqu'un de ces actes est mis en cause (Section II). Serait-il envisageable d'appliquer, à une situation créée par la jurisprudence, le régime de preuve légal selon lequel la charge de la preuve est répartie selon la procédure d'imposition ?

Section I – La délimitation de la notion d'acte anormal de gestion

636. L'acte anormal de gestion est fondé sur l'idée selon laquelle les décisions prises par l'entreprise doivent être motivées par la recherche du bénéfice de l'entreprise. « Il ne s'agit plus de remettre en cause les situations juridiques voulues par l'entreprise, mais il s'agit de vérifier que les décisions de l'entreprise ayant une répercussion fiscale ont été prises dans l'intérêt de celle-ci »⁸⁰³.

637. D'origine jurisprudentielle, la théorie de l'acte anormal de gestion trouve aussi un fondement législatif dans l'article 39 du CGI qui définit les charges déductibles. Selon ce texte⁸⁰⁴, l'administration a le droit de refuser la déduction d'une charge si la dépense effectuée n'est pas motivée par la recherche du bénéfice de l'entreprise.

638. Selon l'administration, « l'exploitant est libre de sa gestion et les frais qu'il engage pour le fonctionnement de son entreprise constituent normalement des dépenses déductibles, à la condition toutefois que cette déduction ne soit pas expressément interdite par une

⁸⁰¹ BUR (Ch), *L'acte anormal de gestion ou le premier risque fiscal pour l'entreprise*, Édition Formation Entreprise, Collection Audit juridique, comptable et fiscal, Paris, 1999, p. 31.

⁸⁰² COZIAN (M), *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Paris, LexisNexis, 4ème édition, 2016, p.88.

⁸⁰³ SERLOOTEN (P), *Droit fiscal des affaires*, op. cit. p. 39.

⁸⁰⁴ L'alinéa 7 de l'article 39 précise clairement que « les dépenses engagées dans le cadre des manifestations de caractère philanthropique, éducatif, scientifique ... » sont déductibles « lorsqu'elles sont exercées dans l'intérêt direct de l'exploitation ».

disposition particulière. Bien que l'administration ne soit pas autorisée à s'immiscer dans la gestion des entreprises, elle peut cependant, conformément à une jurisprudence constante du Conseil d'État, remettre en cause les dépenses qui ne se rattacherait pas à une gestion normale ou n'auraient pas été exposées dans l'intérêt de l'exploitation »⁸⁰⁵.

639. La définition de l'acte anormal de gestion est dépendante de la recherche de l'intérêt de l'entreprise lorsqu'une dépense est engagée ou une créance écartée. Pour cela, il est difficile de définir l'acte anormal de gestion. Par ailleurs, il n'y a pas une acception unique pour l'acte anormal de gestion, quoique certaines définitions soient plus sévères et plus exigeantes que d'autres. Toutefois, la plupart des définitions font reposer l'acte anormal de gestion « sur le principe que la recherche du profit est la justification de l'exercice des affaires »⁸⁰⁶. Le critère reconnu dans tous les arrêts du Conseil d'État est celui de la recherche de l'intérêt de l'entreprise. Ainsi, il y a acte anormal dès lors que l'acte accompli dans le seul intérêt d'un tiers par rapport à l'entreprise⁸⁰⁷. Par contre, il n'y a pas acte anormal de gestion lorsque l'opération « comporte un avantage éventuel pour un tiers dès lors qu'elle n'est pas contraire ou étrangère aux intérêts de la société »⁸⁰⁸. Selon le commissaire de gouvernement Rivière, doivent être réputés normaux tout acte et toute opération concourant à la réalisation de l'objet économique en vue duquel l'entreprise a été créée »⁸⁰⁹.

640. Bien que le critère qui sert de base pour la définition de l'acte anormal de gestion soit l'intérêt de l'entreprise, cela n'exclut pas la possibilité pour les dirigeants de prendre des décisions risquées, ni même de commettre des erreurs de gestion. Ainsi, tout risque pris ne constitue pas une anomalie dans la gestion. Et toute erreur commise dans la gestion implique le caractère involontaire de la part de celui qui l'a commise et exclut donc toute décision.

641. Pour comprendre ainsi l'acte anormal de gestion, il faut donc définir l'intérêt d'une entreprise (Paragraphe 1), la deuxième notion étant le fondement de la première, et aussi faut-il le distinguer d'autres notions qui puissent être confondues avec l'anormalité telles que les erreurs de gestion, l'abus de droit ou les actes illicites (Paragraphe 2).

⁸⁰⁵ DAVID (C), FOUQUET (O), PLAGNET (B) et RACINE (P.-F.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^{ème} édition, Paris, 2009, p. 549 *In Doc. Adm.*, 4-C-111.

⁸⁰⁶ *Ibidem*.

⁸⁰⁷ DELMAS-MARSLET, *Concl. Sous CE*, 7^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 10 janv. 1973, n° 79312; *Dr. fisc.* 1974, n°8, comm. 223.

⁸⁰⁸ CE, 10 juillet 1992, n°110213 et n°110214, *Dr. fisc.* 1993, n°27, comm. 1392.

⁸⁰⁹ RIVIERE, *Concl. Sous CE*, 1er juillet 1983, n°28315, *Dr. fisc.* n°5, comm. 149.

§ I – L'intérêt de l'entreprise, un concept de base servant à définir l'acte anormal de gestion

642. « Les limites du principe de non-immixtion dans la gestion des entreprises transparaissent de manière certaine à travers la théorie de l'acte anormal de gestion, puisque l'administration peut se livrer à une interprétation des actes de gestion au regard de l'intérêt de la société »⁸¹⁰. Toutes les définitions jurisprudentielles et doctrinales de l'acte anormal de gestion mettent en évidence l'intérêt de l'entreprise additionné à une prise de risque normale. Si le principe de la liberté de gestion des entreprises interdit au juge de s'immiscer dans la gestion de l'entreprise, il n'en demeure pas moins que ce dernier soit habilité à s'assurer que les décisions précisent concourent à la réalisation de l'intérêt de l'entreprise, peu importe que la décision soit bonne ou mauvaise ou qu'il ait eu un intérêt, autre que celui de l'entreprise. En outre, il est accordé à l'entrepreneur un droit à l'erreur. Ainsi, s'il se lance dans des opérations risquées, il faut que le risque à prendre soit raisonnable. Bien évidemment, la détermination de l'intérêt de l'entreprise et de la notion de risque « permis » permet au juge de conclure à l'anormalité d'une telle ou telle décision.

A- La notion de l'intérêt de l'entreprise, notion « centrale » dans la définition de l'acte anormal de gestion

643. L'intérêt de la société n'est pas défini expressément par la loi. Toutefois, on en trouve des références aux articles 1833⁸¹¹ du Code civil et aux articles L. 241-3 et L.242-6 du Code de commerce. En outre, l'article 1848 du Code civil autorise le gérant à faire tous les actes et à prendre toutes les décisions qui vont dans l'intérêt de l'entreprise ; « le gérant peut faire tous actes de gestion dans l'intérêt de la société ». Au regard de toutes ces références, la jurisprudence a développé, selon des divers cas d'espèce, la notion de l'intérêt de la société. Cette notion n'a pas échappé à des controverses doctrinales, eu égard la perception des différents auteurs de l'entreprise en tant que telle.

644. Nous remarquons que les définitions de l'intérêt social sont aussi nombreuses que les auteurs qui s'intéressent à cette notion. Ainsi, pour Maurice Cozian, l'intérêt social est un

⁸¹⁰ TAUZIN (E), *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, op. cit. p. 21.

⁸¹¹ Article 1833 : « Toute société doit avoir un objet licite et être constituée dans l'intérêt commun des associés ».

impératif de conduite, la boussole qui indique la marche à suivre⁸¹². Le Professeur Jacques Mestre le considère comme l'une des facettes de l'éthique qui doit présider à la bonne marche des sociétés⁸¹³. L'intérêt social est, pour les uns, les « différents intérêts catégoriels que celle-ci engendre ou en d'autres termes des intérêts des associés, des créanciers et des principaux partenaires de l'entreprise »⁸¹⁴. Pour d'autres, il s'agit de « l'intérêt commun des associés qui partagent entre eux les bénéfices de l'entreprise »⁸¹⁵. Enfin, il peut aussi s'agir d'« un compromis efficace entre les véritables intérêts égoïstes ou altruistes en cause »⁸¹⁶.

645. Il est important de définir l'intérêt social afin de pouvoir déterminer si les décisions prises par les dirigeants constituent ou non des actes anormaux de gestion. Ainsi, tout acte pris et toute dépense engagée à l'encontre de l'intérêt de l'entreprise est considérée comme un acte anormal de gestion et a pour conséquence l'interdiction de la déductibilité de la charge concernée du bénéfice imposable. La définition de l'intérêt social dépend de la vision qu'on a de l'entreprise. Ainsi, trois conceptions doctrinales pourraient servir au juge dans la détermination de l'intérêt social d'une société.

646. La première des théories est la thèse défendue par le Professeur Schmidt⁸¹⁷. Elle est fondée sur l'article 1832 du Code civil qui définit la société comme « un contrat de partage » et sur l'article 1833 qui dispose que « toute société doit avoir un objet licite et être constituée dans l'intérêt des associés ». Ceci dit, « l'intérêt commun serait l'intérêt de chacun des associés, identique pour tous, tel qu'il est défini dans l'acte de société »⁸¹⁸. Cette théorie offrait « un fondement théorique à tous ceux qui souhaitaient que le « gouvernement d'entreprise » soit conduit dans l'objectif prioritaire du partage des bénéfices aux associés et de la valorisation de leurs actions⁸¹⁹ et s'inscrivait dans un courant de pensée néo-libérale qui aspirait à un enrichissement mutuel des associés grâce au partage des bénéfices. Bien que cette théorie ait trouvé dans les sociétés cotées, les associations d'actionnaires et les fonds d'investissement un fondement pratique, étant donné la volonté déterminée de ces organismes à accroître leurs profits, elle n'a pas échappé à des critiques. Le principal

⁸¹² COZIAN (M), VIANDIER (A) et DEBOISSY (F), *Droit des sociétés*, LexisNexis, 30^{ème} édition, Paris, 2017, p. 235, §408.

⁸¹³ MESTRE (J), « Ethique et droit des sociétés » *In Procédures collectives et droit des affaires : morceaux choisis*, Mélanges en l'honneur d'Adrienne Honorat, publié par l'Université de Nice-Sophia-Antipolis, Édition Frison-Roche, 2000, p. 291.

⁸¹⁴ BERTREL (J.-P.), « Liberté contractuelle et sociétés », *RTD com.* 1996, n° 595.

⁸¹⁵ SCHMIDT (D), « De l'intérêt social », *JCP* 1995, n°3.

⁸¹⁶ CHAPUT (Y), *Droit des sociétés*, PUF 1993, n° 717, p. 319.

⁸¹⁷ SCHMIDT (D), « De l'intérêt commun des associés », *Revue Droit bancaire et bourse*, 1994, p. 204.

⁸¹⁸ COZIAN (M), VIANDIER (A) et DEBOISSY (F), *Droit des sociétés*, *op. cit.* p. 235, §408.

⁸¹⁹ BERTREL (J-P), « L'intérêt social. La position de la doctrine sur l'intérêt social », *Revue Droit et Patrimoine*, 1997, p. 43.

reproche que nous pouvons lui adresser est la prise en compte absolue des intérêts des associés sans aucune considération de l'intérêt des salariés, des créanciers, des fournisseurs et d'autres agents concernés par l'intérêt commun. Cette défaillance de la théorie du Professeur Schmidt est à l'origine d'une autre doctrine basée sur « une analyse fonctionnelle et institutionnelle de la société »⁸²⁰ et représentée par les Professeurs Champaud et Paillusseau.

647. Selon le Professeur Paillusseau, « dans le droit positif actuel, toute cette construction repose pour l'essentiel sur l'idée que la société est une personne morale indépendante et autonome. C'est la conséquence même de la personnalité morale. Aussi, les dirigeants doivent-ils exercer leur pouvoir en respectant cette base fondamentale de l'organisation de la société. A cet égard, la notion d'intérêt social revêt une très grande importance. C'est l'intérêt propre d'une entité autonome et indépendante. C'est dans le sens de cet intérêt social que les dirigeants doivent exercer leurs pouvoirs »⁸²¹. Toutefois, le fait d'intégrer l'intérêt des salariés, des créanciers, des fournisseurs, de l'État, des clients en plus de l'intérêt des associés dans l'intérêt social n'était pas sans critique non plus parce qu'elle négligeait l'intérêt des associés au profit d'un intérêt plus supérieur alors qu'à la base, sans les associés, il n'y aurait pas eu d'entreprise.

648. Eu égard les critiques adressées aux deux précédentes théories, une conception « médiane » a été élaborée. Selon Bertrel, « l'intérêt social ne peut être qu'un juste milieu entre l'individualisme libéral et la prise en compte de l'intérêt général »⁸²². Ainsi, la vision même de l'entreprise est une vision qui regroupe les deux précédentes à savoir le contrat de partage et l'institution, en établissant tout de même une hiérarchie de l'une par rapport à l'autre. Selon Bertrel, l'intérêt social serait « d'abord et avant tout l'intérêt des associés car

⁸²⁰ La doctrine de l'entreprise a été développée en France par le Professeur Durand, le Doyen Ripert et le professeur Despax. Dans sa thèse sur la notion Juridique de l'entreprise, le Professeur Despax cherche à définir l'entreprise du point de vue des juristes, qui jusqu'à 1957 n'était connue que d'un point de vue économique. Il est clair que la notion d'entreprise d'un point de vue économique était bel et bien étudiée par les économistes divisés entre deux courants de pensée: le premier restrictif qui « réserve le terme d'entreprise à l'entreprise capitaliste, celle-ci étant essentiellement caractérisée par le recours au travail étranger et par le mobile lucratif qui inspire son activité » et le second extensif qui considère l'entreprise comme « toute organisation dont l'objet est de pourvoir à la production, à l'échange ou à la circulation des biens ou des services. L'entreprise est l'unité économique et Juridique dans laquelle sont groupés et coordonnés les facteurs humains et matériels de l'activité économique ». Le Professeur Despax dissocie l'étude de l'entreprise d'un point de vue Juridique de la personne de l'entrepreneur et élabore des éléments constitutifs à l'entreprise en se basant sur la conception extensive de l'entreprise d'un point de vue économique.

DESPAX (M), *L'entreprise et le droit*, Thèse publiée, Bibliothèque de droit privé, L.G.D.J., Paris, 1957.

⁸²¹ BERTREL (J-P), « L'intérêt social. La position de la doctrine sur l'intérêt social », *op. cit.* p. 44 *In* PAILLUSSEAU (J), « L'efficacité des entreprises et la légitimité du pouvoir », R.I.D. éco 1993, n°3, n°38.

⁸²² BERTREL (J-P), « L'intérêt social. La position de la doctrine sur l'intérêt social », *op. cit.* p. 45.

ce sont eux, ou leurs auteurs, qui ont créé l'entreprise et il est naturel que la politique sociale soit menée en ne perdant pas de vue cette légitimité originelle. Mais ce n'est pas que cela. La société n'est pas qu'un acte juridique. C'est également une personne morale et l'aspect institutionnel qui la caractérise, à cet égard, à des degrés variables, selon les types de sociétés, se retrouve logiquement lorsqu'il s'agit de définir l'intérêt social, qui est également celui de la personne morale que les associés ont créée ».

649. Ces différentes conceptions de l'intérêt de la société⁸²³ sont des réflexions doctrinales qui pourraient servir au juge afin de conclure à l'existence ou non d'une situation anormale de gestion. En effet, « le juge compare la situation litigieuse avec la situation supposée normale sur le fondement d'une présomption, celle que les situations atypiques révèlent une volonté de dissimulation »⁸²⁴ et par la sanction d'un acte anormal de gestion, le juge « vise uniquement à rétablir un ordre des choses naturel duquel l'entreprise serait écartée »⁸²⁵.

650. Face à ces diverses controverses doctrinales, « c'est le juge qui aura le dernier mot »⁸²⁶. A nos yeux, ce n'est pas la position du juge par rapport à l'une ou à l'autre des conceptions qui est la plus importante⁸²⁷. Ce qui nous intéresse est de traiter du degré de l'intervention du juge dans la définition et la délimitation de l'intérêt social, dans le but de sanctionner tout abus.

651. Le juge est le garant du respect de l'intérêt social par les dirigeants et par les associés. Ainsi, s'il est certain que le dirigeant est le mieux habilité à préciser l'intérêt social de l'entreprise, il n'est pas parfois dans la mesure de distinguer entre l'intérêt social qu'il détermine et celui défini par les associés. Pour cela, l'intervention du juge paraît

⁸²³ Une définition a été donnée par le groupe de travail C.N.P.E et A.F.E.P cité par AMAR (J), « De la non-déductibilité des amendes prononcées par le Conseil de la concurrence (Retour sur la théorie de l'acte anormal de gestion) », LPA, 2 novembre 2001, n°219, p. 4: « L'intérêt social peut se définir comme l'intérêt supérieur de la personnalité morale, c'est à dire de l'entreprise considérée comme un agent économique, autonome, poursuivant des fins propres, distinctes notamment de celles de ses actionnaires, de ses salariés, de ses créanciers dont le fisc, de ses fournisseurs et de ses clients mais qui correspondent à leur intérêt général commun, qui est d'assurer la prospérité et la continuité de l'entreprise ».

⁸²⁴ AMAR (J), « De la non-déductibilité des amendes prononcées par le Conseil de la concurrence (Retour sur la théorie de l'acte anormal de gestion) », *op. cit.* p. 3 In RIALS (S), *Le juge administrative français et la technique du standard (essai sur le traitement juridictionnel de l'idée de normalité)*, L.G.D.J., 1998, p. 134.

⁸²⁵ *Ibidem.*

⁸²⁶ *Ibidem.*

⁸²⁷ Pour étudier la position de la jurisprudence vis à vis des positions doctrinales, voir VEZINET (I), « La position des juges sur l'intérêt social », *Revue Droit et Patrimoine*, Avril 1997, p. 50.

L'auteur développe dans son article la position du juge par rapport aux différentes controverses doctrinales et conclut à l'adoption par la Cour de cassation de la conception médiane, celle qui prend en compte l'intérêt des associés sans pour autant négliger un intérêt supérieur qui est celui de la personnalité morale. Elle illustre ses propos par des arrêts relatifs à des abus de biens sociaux.

indispensable. Afin de déterminer le caractère abusif ou anormal d'une décision, le juge doit être « raisonnable »⁸²⁸. Selon le Président de la Chambre commerciale de la Cour de cassation en 1997, le juge doit « être conscient des difficultés de gérer une entreprise et qu'il convient de se placer au moment du choix pour apprécier une opération et non au regard de son échec. Il lui convient de distinguer aussi ce qui est un fait relevant d'une sanction pénale ou, au contraire, d'une action en responsabilité civile ou en nullité. Il est vrai que la démarche du juge est facilitée parce qu'il se trouve rarement confronté à la seule interprétation de l'intérêt social ». Bézard ajoute que même si le juge n'est ni acteur ni observateur de la vie économique, il reste le recours ultime pour sanctionner tout abus.

652. Le même rapprochement peut être effectué s'agissant du droit fiscal. Alors que le juge n'est pas responsable de l'activité économique engendrée par une entreprise, ni de ses bénéfices ni de ses pertes, il n'en demeure pas moins qu'il joue un rôle important dans la répression de tous les actes qui pourraient éventuellement nuire aux bénéfices de l'entreprise et donc aux finances de l'État. Pour le faire, il se sert de la notion d'intérêt social, longuement abordée par le droit des sociétés et crée ainsi une nouvelle notion, qu'est la notion d'acte anormal de gestion.

653. Transposée dans le domaine fiscal, la notion de l'intérêt social se situe au cœur de la définition de l'acte anormal de gestion. Preuve en est la position du commissaire du gouvernement Racine. « Le concept d'acte anormal de gestion est le fruit de l'acclimatation ou de la transplantation en droit fiscal du concept commercial d'acte non conforme à l'intérêt social. Une entreprise, surtout lorsqu'elle est constituée sous forme de société, a pour objet la recherche et le partage de bénéfices. Tout acte qu'elle accomplit, pour réaliser cet objectif, est présumé effectué dans son intérêt propre. Toutefois, à cet intérêt social, l'une des notions fondamentales du droit des sociétés, certains actes ou opérations peuvent apparaître contraires »⁸²⁹.

654. De façon générale, les dépenses engagées par une entreprise doivent être déductibles pour la détermination du résultat fiscal dans la mesure où elles remplissent les conditions générales de déduction des frais et charges prévues à l'article 39 du Code général des impôts et qu'il n'y ait aucune disposition particulière excluant la-déduction. D'après les conditions

⁸²⁸ BÉZARD (P), « Intérêt social : « Il faut déterminer avec précision la portée de l'intervention du juge » », Revue Droit et patrimoine, Avril 1997, p. 54.

⁸²⁹ RACINE (P.-F.), Concl. Sur CE, Ass. Plén., 27 juillet 1984, n° 34588, SA Renfort Service : RJF 10/84, n° 1233, p. 562

générales prévues à l'article 39 du CGI, une dépense est déductible lorsqu'elle est inscrite dans la comptabilité de l'entreprise et comptabilisée comme telle, elle est appuyée de justifications suffisantes et est comprise dans les charges de l'exercice au cours duquel elle a été engagée. Ces conditions sont cumulatives dans le sens où elles doivent toutes être réunies afin qu'il y ait déduction. Dans le cas contraire, l'administration réintègre la dépense dans le bénéfice imposable.

655. Ces dépenses doivent être faites dans l'intérêt de l'entreprise ou dans le cadre d'une gestion normale. Ainsi, toute dépense qui serait exposée dans l'intérêt personnel d'un dirigeant, d'un membre du personnel ou d'un tiers sans que ce soit la contrepartie d'un service rendu ou bien les dépenses afférentes à des biens meubles ou immeubles non affectés à l'exploitation ou dont le rapport avec l'objet de l'entreprise n'a pas été établi ne peuvent être déductibles.

656. La jurisprudence nous offre de maints exemples d'actes anormaux de gestion où elle privilégie l'intérêt social de l'entreprise. Il a été jugé que la société, en consentant un prêt sans intérêt à son président directeur général et à d'autres sociétés filiales, sans avoir le but de « consolider la situation ou d'aider au développement desdites filiales », a poursuivi un intérêt commercial étranger à l'entreprise⁸³⁰.

657. Par contre, dans beaucoup d'autres cas, l'allégation selon laquelle une dépense aurait été engagée dans un intérêt étranger à celui de l'entreprise a été réfutée par le juge parce qu'elle correspondait à une volonté de l'administration de préciser les mécanismes de gestion par une société de ses propres affaires. Un tel comportement de l'administration fiscale porte atteinte directement au principe selon lequel « le contribuable n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profit que les circonstances lui auraient permis de réaliser ». Ainsi, il a été jugé que lorsque l'entreprise recourt à des emprunts afin de financer des travaux d'amélioration techniques et non pas à ses seuls fonds propres, bien qu'une partie de ces emprunts aient servi au financement de son apport dans une SARL, l'administration ne serait pas en mesure de revendiquer l'intérêt de l'entreprise personnelle du contribuable parce que ce serait s'immiscer dans la gestion de ses affaires. Ainsi, les frais financiers afférents à ces emprunts constitueraient des charges déductibles pour la détermination du bénéfice imposable de l'exploitation commerciale du contribuable⁸³¹.

⁸³⁰ CE, 8ème ss-sect., 7 juillet 1958, req. n° 35977: Dr. fisc. 1958, n°44, comm. 938.

⁸³¹ CE, 20 décembre 1963, req. n°52308, RO, p. 466.

658. En dépit de ces différents exemples de jurisprudence mettant l'accent sur l'intérêt de l'entreprise, cette notion fut l'objet de critiques contestant son caractère « porteur d'incohérences et d'hésitations »⁸³² et réclamant sa substitution par d'autres notions plus sûres et plus réelles. Les « hésitations » ont pour origine la jurisprudence du Conseil d'État qui ne manque pas d'exemples montrant que « la recherche de l'intérêt de l'entreprise ne va manifestement pas de soi. Affirmer que l'acte anormal de gestion est l'acte contraire à l'intérêt de l'entreprise n'est pas suffisant. La mise en œuvre du critère de l'intérêt de l'exploitation oblige le juge à envisager de multiples combinaisons d'intérêts, et s'avère donc beaucoup plus ardue qu'il n'y paraît de prime abord »⁸³³. La notion d'intérêt de l'entreprise fait aussi l'objet de « contestations ». En effet, faire référence à l'intérêt de l'exploitation pour qualifier un acte d'anormal ou non nuit considérablement au respect du principe de la liberté de gestion et favorise l'immixtion du juge et de l'administration dans les affaires de l'entreprise. Martin Collet développe clairement cette idée d'un point de vue théorique en faisant référence à la définition même de liberté en vertu des articles 4 et 5 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789⁸³⁴.

659. Pour pallier à toutes les incertitudes provoquées par la notion d'intérêt de l'entreprise, la jurisprudence a évolué en créant d'autres notions qui pourraient éventuellement corriger les imperfections de la notion telles que par exemple la conformité aux usages ou la théorie de risque. Les ambitions de certains sont allées jusqu'à prétendre que certaines de ces notions pouvaient remplacer le critère de l'intérêt de l'entreprise dans la définition même de la théorie d'acte anormal de gestion. Toutefois, il n'en demeure pas moins que l'intérêt

⁸³² COLLET (M), « Contrôle des actes de gestion : pour un retour à l'anormal », Dr. Fisc. 2003, Etude n° 14.

⁸³³ *Ibidem*

⁸³⁴ *Ibidem*. « Et, plus profondément, cette recherche de l'intérêt est contestable car elle oblige l'Administration et le juge à fouler aux pieds les principes les mieux établis de notre ordre juridique. « La liberté consiste à pouvoir faire tout ce qui ne nuit pas à autrui » ; « la loi n'a le droit de défendre que les actions nuisibles à la société » proclament les articles 4 et 5 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789. Or, en mobilisant le critère de l'intérêt de l'exploitation, le juge et l'Administration - organes d'application de la loi - se détournent résolument de ce qui, dans l'acte anormal de gestion, peut effectivement nuire à la liberté d'autrui, aux intérêts de la société civile : ils entendent défendre à l'entreprise de se nuire à elle-même. Ce faisant, juge et Administration en viennent à contredire les termes du « contrat social » qui définissent et bornent leur existence, leurs compétences. Ce que signifient les articles de la Déclaration, c'est que l'État, ses organes et ses lois, n'ont d'autres missions que celles consistant à intervenir dans des relations (éventuellement conflictuelles) entre des membres du corps social, ou entre l'un de ces membres et l'État lui-même. Et un État dont les organes s'immiscent dans l'intimité des individus (certes, ici, des entreprises...), c'est un État qui s'abstrait du postulat sur lequel il est lui-même assis : celui selon lequel l'État ne préexiste pas à la société civile, celui selon lequel la source de son autorité réside dans le consentement donné par les membres du corps social, donc par leur volonté. Or, prétendre contrôler les choix faits par ces membres (plutôt que les seules conséquences sociales de tels choix), c'est remettre en cause l'autonomie de ces volontés, et donc, in fine, la validité même du contrat qui confère à l'État sa légitimité ».

de l'entreprise. demeure la composante « centrale »⁸³⁵ de la théorie de l'acte anormal de gestion.

B - La notion de risque, notion de portée « résiduelle » dans la définition de l'acte anormal de gestion

660. Les prémices de la prise en compte de la notion de risque dans la définition de l'acte anormal de gestion figurent dans un arrêt du Conseil d'État de 1983⁸³⁶. En l'espèce, il s'agissait d'un agent immobilier, spécialisé dans les transactions sur fonds de commerce qui, en sa qualité d'intermédiaire financier, essayait de favoriser le développement des transactions. Pour le faire, il mettait en relation des prêteurs de capitaux avec des acquéreurs de fonds de commerce qui désirent emprunter et se substituait aux emprunteurs défaillants pour assurer aux prêteurs le paiement des intérêts et le remboursement du capital. Selon le Conseil d'État, l'acte entrepris par l'agent immobilier ne se situait pas dans la sphère d'une gestion anormale parce que non seulement il cherchait à atteindre l'intérêt de l'entreprise et ce en favorisant les transactions mais aussi parce que l'agent ne courait pas un risque manifestement exagéré.

661. La « problématique théorique »⁸³⁷ posée par la question de risque serait de savoir si elle est à intégrer entièrement dans la théorie de l'acte anormal de gestion ? Le danger que présente une telle absorption réside dans l'octroi d'un pouvoir important à l'administration fiscale pour évaluer le degré du risque encouru par l'administration. En d'autres termes, l'administration, qui en principe ne doit s'immiscer dans la gestion de l'entreprise, a-t-elle le droit de reprocher aux dirigeants la prise d'un risque ? Quel serait le degré de risque toléré et n'est-ce pas en donnant à l'administration la faculté d'évaluer ce risque, nous compromettons le principe de la liberté de gestion de l'entreprise, affirmé à de maintes reprises par le conseil d'État ?

1- Le risque et l'acte anormal de gestion

662. Nous pensons qu'élargir le spectre des prérogatives de l'administration dans l'appréciation du risque constituerait éventuellement une atteinte à la liberté de gestion de

⁸³⁵ Le terme « centrale » a été utilisé par le Maître des requêtes au Conseil d'État Julie BURGUBURU afin de décrire la place qu'occupe la notion de l'intérêt de l'entreprise dans la théorie de l'acte anormal de gestion. BURGUBURU (J), Acte anormal de gestion : le juge prend-il trop de risques ? : RJF 2008, p. 332.

⁸³⁶ CE, 28 septembre 1983, req. n°34.626, Dr. Fisc. 1984, n°4. comm. 75.

⁸³⁷ SERLOOTEN (P), *Droit fiscal des affaires*, op. cit. p. 50.

l'entreprise et pourrait freiner les entrepreneurs dans leur élan. En effet, bien que son contrôle soit *a posteriori*, l'administration évalue le risque au moment où la décision de gestion a été prise. Nos propos ne doivent en aucun sens laisser suggérer que la prise de risque irréfléchie par l'entreprise doit être pardonnée. Au contraire, la liberté de gestion ne doit pas exclure la responsabilité accrue des dirigeants, dans un monde d'affaires qui bouge en permanence et à une grande vitesse. La modération de la notion de risque fut l'œuvre de la jurisprudence du Conseil d'État. Bien qu'imparfaite, cette dernière s'efforce de préciser les rapports entre risque et acte anormal de gestion, mais le débat n'est pas clos parce que chaque décision du juge fiscal apporte de nouvelles précisions et suscite de la part des auteurs des réactions diverses et variées.

663. En effet, alors que la méconnaissance de l'intérêt de l'entreprise suffisait à elle-seule pour qualifier une décision de gestion d'acte anormal, la jurisprudence du Conseil d'État semble changer de positionnement et rajouter un nouveau critère : celui du risque manifestement excessif. Selon un arrêt du Conseil d'État, les décisions de gestion ne doivent pas « excéder manifestement les risques qu'un chef d'entreprise peut prendre pour améliorer les résultats de son exploitation »⁸³⁸. Cet arrêt fait donc de l'excessivité du risque encouru un fondement pour qualifier l'acte de gestion comme anormal, sous prétexte que cette excessivité déroge à ce qu'aurait fait un bon père de famille⁸³⁹, en l'occurrence l'entrepreneur dans la gestion de son entreprise. L'idée selon laquelle le dirigeant devait se comporter comme un bon père de famille dans la gestion de ses affaires revient de manière assez récurrente dans les arrêts du Conseil d'État, sous des formulations un peu différentes mais qui y font référence, sans aucun doute. Nous citons quelques exemples pour étayer nos propos.

664. Dans un arrêt⁸⁴⁰ célèbre relatif aux bénéfiques industriels et commerciaux, le Conseil d'État a conclu à la possibilité de prise de risque sans que ce dernier ne dépasse celui qu'un « bon père de famille » aurait pris dans la gestion de ses affaires. En effet, l'acte selon lequel un gestionnaire de portefeuille continue à garantir, dans l'intérêt de l'entreprise, ses clients contre les pertes en capital, malgré l'expérience qu'il a acquise et les pertes importantes qu'il a déjà subies, est considérée comme une prise de risque excessive qui ne peut être vue

⁸³⁸ CE, 8^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 28 septembre 1983, req. n° 34626, mentionné aux tables du recueil Lebon.

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?idTexte=CETATEXT000007621260>

⁸³⁹ LAFAILLE (F), « L'acte anormal de gestion : la bonne à tout faire ? », Disponible à l'adresse suivante :

<http://www.2isf.org/lacte-anormal-de-gestion-la-bonne-a-tout-faire/>

⁸⁴⁰ CE, 7^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 17 octobre 1990, req. n°83.310, Loiseau, RJF 11/1990, comm. 1317.

dans le cadre d'une gestion normale de son entreprise. Par conséquent, c'est l'acte de persévérance⁸⁴¹ d'offrir cette garantie à ses clients qui a été sanctionnée. Pour reprendre les termes du commissaire du gouvernement M. Fouquet, « il est incontestable que la pratique suivie par le contribuable avait un intérêt pour son entreprise : elle lui attirait des clients séduits par la garantie contre les pertes qui leur était offerte ». Au début, cette pratique comprenait un risque « acceptable » mais au fur et à mesure, le risque est devenu excessif et « progressivement inacceptable ».

665. Après une série d'arrêts allant dans le même sens, l'arrêt Loiseau a le mérite d'identifier clairement deux règles qu'il nous paraît indispensable de développer, vu leur apport considérable en matière d'acte anormal de gestion. D'abord, il ne suffit pas qu'un acte (par hypothèse dépourvu de contrepartie, sinon la question ne se poserait pas) soit accompli dans ce que le dirigeant croit être l'intérêt de l'entreprise pour être regardé comme normal. Ensuite, un acte dépourvu de contrepartie réelle pour l'entreprise n'est pas ipso facto anormal car le chef de l'entreprise a droit à l'erreur⁸⁴². Ainsi, cet arrêt met fin à la tendance des commissaires de gouvernement d'exiger un élément intentionnel pour la constitution d'un acte anormal de gestion. En 1984, le commissaire du gouvernement Racine, dans ses conclusions su l'arrêt du conseil d'État « Renfort Service »⁸⁴³ disait déjà « qu'il n'y a gestion anormale que si délibérément une entreprise agit en dehors de son intérêt ». Dans le même sens que celui de M. Racine, M. Delmas-Marsalet tenait comme propos aussi que « ne peut être regardé comme étranger à la gestion normale, l'acte entrepris dans ce que les dirigeants croient, à tort ou à raison, être à un moment donné l'intérêt de l'entreprise »⁸⁴⁴.

666. Le second apport de l'arrêt Loiseau est d'avoir consacré une certaine évolution jurisprudentielle. En ce sens, « les faux critères objectifs ont été abandonnés »⁸⁴⁵. En d'autres termes, l'arrêt Loiseau a affiné les critères de l'acte anormal de gestion. Désormais, l'entreprise peut engager une dépense ou supporter une charge sans y être tenue par la loi ou par un contrat à condition qu'elle se situe dans son propre intérêt. Avant l'arrêt Loiseau, il y a eu des cas occasionnels où le Conseil d'État a jugé que le contribuable, agent d'assurance, n'étant pas dans l'obligation de se porter caution solidaire pour le compte d'un

⁸⁴¹ FOUQUET (O), Concl. Sur CE, 17 Octobre 1990, req ; n° 83.310, Dr. Fisc. 1991, n°48, comm. 2281.

⁸⁴² TURROT (J), « L'entrepreneur, le risque et le fisc », RJF 11/90, p. 736.

⁸⁴³ CE, 27 juillet 1984, n°34. 588 : RJF 10/84, p. 562.

⁸⁴⁴ DELMAS- MARSALLET, Concl. Sous CE, 10 janvier 1973, n°79.312, Dr. Fisc. 1974, n°8, comm. 223.

⁸⁴⁵ TURROT (J), « L'entrepreneur, le risque et le fisc », *op. cit.* p. 736.

de ses clients, les versements opérés ne pouvaient ainsi être justifiées, ni même déduites⁸⁴⁶. Il a fallu attendre l'arrêt Loiseau pour que cette évolution puisse avoir lieu. Ainsi, désormais, ne peut être considéré comme acte anormal de gestion le fait d'avoir supporté une charge qui ne soit pas dictée par la loi ou contrat, tel par exemple le fait pour une entreprise d'avoir fait des versements à une association professionnelle alors que rien ne l'y obligeait du moment que ces versements contribuent à réaliser l'intérêt de l'entreprise⁸⁴⁷.

667. Le même raisonnement a été suivi pour écarter le rattachement de l'acte anormal de gestion à une conformité aux usages et mœurs qui dominant le domaine d'activités de l'entreprise concernée. Le juge fiscal a mis un terme à la controverse liée à l'intégration du critère de la conformité aux usages dans la notion d'acte anormal de gestion. Il pourrait paraître plus pratique de fonder la théorie de l'acte anormal de gestion sur la conformité de l'acte litigieux aux coutumes et usages parce que ces derniers sont connus de la communauté des professionnels et sont généralement faciles à identifier. En effet, comme l'explique à juste titre Patrick Serlooten, l'avantage de reposer la théorie de l'acte anormal de gestion sur la conformité de l'acte aux usages serait « la suppression des difficultés pratiques et théoriques posées par la recherche de l'intérêt de l'entreprise. Le critère devient plus objectif puisqu'il ne s'agit que de comparer des comportements. Celui du contribuable avec le comportement moyen. L'analyse ne porte que sur des faits, critère matériel et non sur des intentions, voire sur une appréciation morale. La question n'est plus de savoir si une entreprise a bien ou mal agi mais si le comportement qu'elle a adopté est commun ou non »⁸⁴⁸. Malgré cette aisance dans l'identification des usages et coutumes, le Conseil d'État a judicieusement écarté dans l'arrêt Loiseau la prise en compte de ce critère. En effet, depuis cet arrêt, il n'est plus indispensable que la décision de gestion soit conforme aux mœurs et coutumes du domaine dans lequel agit l'entreprise. Ainsi, il est légitime qu'une entreprise se démarque par des pratiques et des actes afin de se faire remarquer en attirant une plus large clientèle et donc en accroissant son chiffre d'affaires. Nous ne pouvons plus condamner des dépenses faites dans cette logique sous prétexte qu'elles ne ressemblent pas à ce qui est connu dans le domaine : ce serait contraindre la vie de l'entreprise à l'absence d'innovation et de liberté d'action alors que le principe de base est celui de la liberté de gestion de l'entreprise de sa propre affaire. Cette position du Conseil d'État ne peut qu'être

⁸⁴⁶ CE, 21 février 1944, n°67.770 : Dupont p. 55.

⁸⁴⁷ CE, 3 juillet 1985, n°45.543 : RJF 10/85, n°1265.

⁸⁴⁸ SERLOOTEN (P), « Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté », Dr. Fisc. 2007, n°12, comm. 301.

saluée parce « qu'un comportement ne peut pas être justifié parce qu'il est celui de la majorité, mais par rapport à son objectif, ou son résultat »⁸⁴⁹.

668. Il a fallu attendre l'arrêt Loiseau afin que le Conseil d'État tranche cette question. Comme le dit le maître des requêtes au Conseil d'État à l'époque, « l'arrêt Loiseau confirme sur ce point une jurisprudence dont la constance n'a d'égal que celle avec laquelle l'administration fiscale soutient qu'il n'y a pas lieu de sortir son portefeuille tant qu'on n'a pas un canon ou un avocat dans le dos. Dans les affaires, semble dire la jurisprudence, il y a des gestes qui, quoique que gracieux, ne sont pas de l'argent jeté par les fenêtres »⁸⁵⁰.

669. L'affirmation de l'indispensabilité de l'intérêt de l'entreprise dans l'identification de l'acte anormal de gestion est présente dans certains arrêts avec plus de force. Par exemple, dans un arrêt relatif aux placements financiers, le Conseil d'État n'a pas manqué de rappeler le principe selon lequel seul l'intérêt de l'entreprise est à prendre en compte afin de qualifier un acte d'anormal de gestion, sans que cela ne constitue pour autant une atteinte à sa liberté de gestion. Il a poursuivi son raisonnement en assimilant la prise de risque excessive à une méconnaissance de l'intérêt de l'entreprise. Selon lui, « c'est au regard du seul intérêt propre de l'entreprise que l'Administration, à qui il n'appartient toutefois pas de se prononcer sur l'opportunité du choix arrêté par une entreprise pour la gestion de sa trésorerie doit apprécier si les placements auxquels celle-ci a procédé correspondent à des actes de gestion commerciale normale. Il ajoute, ce qui semble être une évidence, que l'intérêt de l'entreprise n'est pas méconnu lorsqu'une entreprise se livre à des opérations financières dans des conditions présentant pour elle un caractère avantageux. L'avantage financier assuré par l'entreprise suite à une opération élimine tout risque de qualification d'acte anormal de gestion. Enfin, ce qui mérite une attention particulière c'est sa qualification d'une décision prise à l'encontre de l'intérêt de l'entreprise le placement financier qui, compte tenu des circonstances dans lesquelles il intervient et de l'objet qu'il poursuit, excède manifestement les risques qu'un chef d'entreprise peut, eu égard aux informations dont il dispose, être conduit à prendre, dans une situation normale, pour améliorer les résultats de son entreprise »⁸⁵¹.

⁸⁴⁹ *Ibidem*

⁸⁵⁰ TUROT (J), « L'entrepreneur, le risque et le fisc », *op. cit.* p. 737.

⁸⁵¹ CE, 8e et 3e ss-sect., 27 avril 2011, n° 327764, Sté Legeps, concl. L. Olléon, note O. Fouquet : JurisData n° 2011-008559 : Dr. Fisc. n° 25, 23 Juin 2011, comm. 399

670. Juger de la validité de l'intégration du risque manifestement excessif dans la notion d'acte anormal de gestion, voire de la prise en compte d'un risque quelconque tout court ne doit pas paraître difficile en dépit de la multitude des arrêts allant dans le sens d'une consécration « d'un critère de risque manifestement excessif ». A ce sujet, nous estimons utile de reprendre les termes par lesquels Julie Burgubru, Maître des requêtes au Conseil d'État analyse la notion de risque et sa corrélation avec celle de l'acte anormal de gestion et précise avec toute clarté le degré d'intervention de l'administration dans l'évaluation du risque et ce en se basant sur les deux arrêts du Conseil d'État en matière d'abandon de créances⁸⁵² et de carence manifeste des dirigeants de la société ayant abouti à des détournements⁸⁵³. « Le critère du risque n'est jamais utilisé de manière dogmatique ou abstraite mais au contraire toujours pour adapter le principe à des circonstances particulières ou en limiter les effets ; sa mention agit en quelque sorte comme un signal, un avertissement selon lequel le juge ne souhaite pas s'immiscer dans la gestion mais n'est toutefois pas dupe de certains agissements et pourrait, le cas échéant, sanctionner des comportements « manifestement » trop risqués. L'ajout de cet adverbe, présent tant dans l'affaire Alcatel CIT que dans les décisions Peronnet, n'est à ce titre pas anodin ; il limite considérablement les possibilités d'application pratique d'une censure d'un acte fondé sur le risque excessif. Il est toutefois concevable que dans certains cas extrêmes, dont l'hypothèse Loiseau reste l'archétype isolé, les risques pris soient tels qu'ils contreviennent à l'intérêt de la société. Faisons confiance au juge pour savoir les reconnaître quand ils existent de manière tellement manifeste qu'il ne sera point besoin pour cela qu'il se prétende entrepreneur »⁸⁵⁴. Selon cette analyse pertinente, la notion de risque excessif ne doit occuper qu'une place résiduelle dans la définition de l'acte anormal de gestion, à côté de la notion centrale d'intérêt pour l'entreprise, qui demeure la fondatrice de cette qualification. « La notion de risque doit être d'un usage marginal lié aux circonstances d'espèce »⁸⁵⁵.

671. Rattacher la notion de l'acte anormal de gestion à la prise de risque constitue à la fois un élargissement de la palette des décisions dont l'entreprise est libre de prendre et aussi une restriction du pouvoir de l'administration fiscale à invoquer la théorie de l'acte anormal de gestion pour sanctionner certaines décisions. Comme le dit M. Turot, « le recours à la

⁸⁵² CE 30 mai 2007 n° 285575, SA Peronnet et n° 285573, SARL Peronnet et associés : RJF 10/07 n° 1012, concl. F. Séners, BDCF 10/07 n° 104

⁸⁵³ CE 5 octobre 2007 n° 291049, Sté Alcatel CIT: RJF 12/07 n° 1381, concl. Mme N. Escaut : BDCF 12/07 n° 137

⁸⁵⁴ BURGUBURU (J), « Acte anormal de gestion : le juge prend-il trop de risques ? » : RJF 2008, p. 332.

⁸⁵⁵ *Ibidem*.

notion de risque pour apprécier si un acte de gestion est anormal est à la fois un assouplissement et un renforcement du contrôle qu'exerce le fisc sur l'entreprise : renforcement en ce sens qu'il ne suffit pas d'agir avec des bonnes intentions, assouplissement en ce sens que le chef d'entreprise peut parfaitement aller contre les pratiques habituelles, et au-delà de ce à quoi il est juridiquement tenu, pourvu qu'il ne fasse pas courir à l'entreprise un risque anormal »⁸⁵⁶.

2- Vers un abandon de la théorie du risque ?

672. Le 13 juillet 2016, le Conseil d'État abandonne explicitement la théorie du risque excessif et interdit à l'administration toute évaluation d'un quelconque risque pris par l'entreprise. Ce nouveau constat pourrait paraître novateur en matière d'acte anormal de gestion, parce que pour la première fois explicite. Mais en réalité, la jurisprudence antérieure préparait déjà le terrain pour une telle position et limitait de plus en plus l'usage de la théorie du risque à des cas exceptionnels, sans pour autant énoncer sa règle de conduite en la matière. Afin de comprendre la portée de cet arrêt, il nous paraît judicieux de rappeler les faits mais aussi l'évolution jurisprudentielle antérieure à la date du 13 juillet 2016.

673. En l'espèce, il s'agit d'un conflit opposant la Banque Monte Paschi à l'administration fiscale qui a réintégré dans les résultats imposables de la banque, au titre de l'exercice clos en 2004, la provision de 11 237 561 euros figurant au bilan de la société requérante et venant en déduction des créances qu'elle détenait sur la société KMX Technologie, au motif qu'à compter de 2001 ces créances avaient été acquises dans le cadre d'une gestion commerciale anormale⁸⁵⁷. L'instruction a relevé la connaissance de la banque des difficultés financières de la société KMX Technologie, qui n'avait plus d'autres partenaires financiers que la banque Monte Paschi. En outre, cette dernière était aussi au courant de la pratique selon laquelle les prêts et facilités de trésorerie accordés par sa succursale, implantée à Strasbourg, à la société KMX Technologie, étaient dépourvus des garanties usuellement exigées par un établissement bancaire. Le raisonnement de la Cour administrative d'appel de Versailles ne diffère pas de celui du Conseil d'État, que nous avons développé plus-haut. Preuve est le considérant de la Cour qui énonce « que [si] une opération est accomplie conformément à l'objet social de l'entreprise et dont le dénouement se traduirait par des pertes importantes, elle ne saurait, par elle-même, caractériser un acte anormal de gestion. [II] en va

⁸⁵⁶ *Ibidem*, p. 336.

⁸⁵⁷ Conseil d'État, 13 juillet 2016 n°375801. Disponible au site officiel du Conseil d'État à l'adresse: <http://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/2016-07-13/375801>

différemment dans l'hypothèse où les dirigeants auraient sciemment accepté une prise de risque inconsidérée »⁸⁵⁸. Par conséquent, vu les circonstances de l'affaire et la prise de risque incommensurable prise par la banque, la Cour administrative d'appel de Versailles a conclu à une gestion anormale de la part de celle-ci.

674. Contrairement à la décision rendue par la Cour d'appel, le Conseil d'État juge dans une affaire qui est la seule, jusqu'à l'heure, que désormais le risque ne doit plus être pris en compte, ni d'ailleurs rentrer dans l'évaluation opérée par l'administration pour déterminer l'existence ou non d'une gestion anormale. Ce recours à l'usage de la théorie du risque se limite uniquement au cas du détournement de fonds rendus possibles par le comportement délibéré et celui de la carence manifeste des dirigeants.

675. Selon les termes du considérant de l'arrêt du 13 juillet 2016, « c'est au regard du seul intérêt propre de l'entreprise que l'administration doit apprécier si les opérations litigieuses correspondent à des actes relevant d'une gestion commerciale normale. Indépendamment du cas de détournements de fonds rendus possibles par le comportement délibéré ou la carence manifeste des dirigeants, il n'appartient pas à l'administration, dans ce cadre, de se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion opérés par l'entreprise et notamment pas sur l'ampleur des risques pris par elle pour améliorer ses résultats »⁸⁵⁹.

676. Nous pourrions conférer à cet arrêt le mérite de mettre fin à toute la controverse jurisprudentielle et doctrinale en matière de risque excessif suite à l'abandon d'une telle théorie sauf en un seul cas explicitement cité audit considérant. Par ailleurs, en optant pour cette solution, le Conseil d'État limite les prérogatives de l'administration fiscale et a considérablement réduit son pouvoir d'appréciation de l'ampleur du risque à un seul cas. Il en est de même pour le juge qui ne doit juger à l'existence ou non d'un acte anormal de gestion qu'ne se basant sur la conformité de l'acte à l'intérêt de la société indifféremment du degré de risque encouru. Ainsi, l'idée du risque excessif, qui avait naturellement excité l'imagination de l'administration⁸⁶⁰, est tombée à l'eau, du moins pour un très grand nombre d'hypothèses. Le Conseil d'État, pourrait-on dire, a succombé aux revendications de certains auteurs de faire de la notion de risque une notion utilisée à titre exceptionnel⁸⁶¹. Il

⁸⁵⁸ CAA VERSAILLES, 7^{ème} Chambre, 19 Décembre 2013, N° 11VE04035.

⁸⁵⁹ CE, 13 juillet 2016, n° 375801. Disponible au Site officiel du Conseil d'État à l'adresse suivante : <http://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/2016-07-13/375801>

⁸⁶⁰ FOUQUET (O), « Acte anormal de gestion et mauvaise gestion », Rev. Adm., Jan-Fév 2008, n°361, p. 37.

⁸⁶¹ FOUQUET (O), Note sous CE, 8e et 3e ss-sect., 27 avril 2011, n° 327764, Sté Legeps, « Prise de risque et acte anormal de gestion », Dr. Fisc. n° 25, 23 Juin 2011, comm. 399 ; OLLEON (L), Concl. Sous CE, 8e et 3e ss-sect.,

reste à étudier l'exception de détournements de fonds rendus possible par un comportement délibéré ou une carence manifeste des dirigeants explicitement énoncée par ledit arrêt.

677. Nous rappelons, ici, que selon une jurisprudence traditionnelle, les détournements opérés par un associé ou un dirigeant d'entreprise sont sanctionnés par une exclusion des charges déductibles de l'entreprise parce que comme le rappelle Olivier Fouquet « une personne morale ne peut agir que par ses dirigeants »⁸⁶². Par contre, le problème qui se pose souvent est relatif à la déductibilité ou non des détournements de fonds opérés par des salariés de l'entreprise concernée. Dans ce cas, tout dépend du comportement des dirigeants. « Au fil du temps, les affaires soumises au Conseil d'État ont conduit ce dernier à préciser la notion de participation des dirigeants aux agissements des salariés de l'entreprise, celle-ci pouvant être active – situation simple – ou passive (le dirigeant a su ou a été en mesure de savoir mais il a fermé les yeux ou s'est abstenu de chercher à en savoir davantage) situation beaucoup plus délicate⁸⁶³.

678. La déductibilité des détournements de fonds commis par des salariés est le résultat soit d'un comportement délibéré soit d'une carence manifeste des dirigeants. Ayant fait couler beaucoup d'encre, le comportement délibéré des dirigeants ou leur carence manifeste dans le contrôle interne seront développés à la lumière de ces positions diverses et variées.

679. La notion de carence manifeste du contrôle interne pose principalement deux problématiques : celle relative à son auteur et celle concernant les conditions de sa mise en œuvre. En d'autres termes, qui serait à l'origine d'un détournement de fonds rendu possible par une carence manifeste de contrôle interne ? Est-ce le dirigeant, l'associé ? Le salarié peut-il en être la source ? En outre, est-ce qu'il y aurait une carence manifeste lorsque l'intérêt de l'entreprise fût respecté sans pour autant réaliser des bénéfices, mais au contraire, des pertes importantes ont résulté ? La relation entre carence manifeste de contrôle interne et acte anormal de gestion est évidente. Les pertes enregistrées par une entreprise suite à des opérations conformes à son intérêt social peuvent-elles être

27 avril 2011, n° 327764, Sté Legeps, Dr. Fisc. n° 25, 23 Juin 2011, comm. 399 et BURGUBURU (J), « Acte anormal de gestion: le juge prend-il trop de risques ? » : RJF 2008, p. 331.

⁸⁶² RUTSCHMANN (Y) et GAYRAL (J), « Le risque manifestement excessif : immixtion rampante dans la gestion de l'entreprise ou simple garde-fou ? », Dr. Fisc. n° 45, 8 Novembre 2012, Etude, 500 *In* FOUQUET (O), Concl. Sous CE, plén., 27 juillet 1988, n°54510, SA Matériel Terrassement France : Dr. fisc. 1988, n° 52, comm. 2361 ; RJF 1988, n° 1070.

⁸⁶³ *Ibidem*.

déductibles au titre des articles 38 et 39 du CGI lorsqu'elles traduisent un risque excessif qui aurait pu être évité si un contrôle interne efficace et réel avait eu lieu ?

680. La question étant d'une importance cruciale vu les conséquences fiscales qu'elle engendre, elle a fait l'objet d'un avis de la Section des finances du Conseil d'État⁸⁶⁴, saisi par le ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'État s'interrogeant sur les conditions d'application de la jurisprudence issue de la décision Alcatel CIT du 5 octobre 2007⁸⁶⁵.

681. Les faits de l'arrêt Alcatel CIT méritent d'être rappelés afin de comprendre dans quel contexte les détournements de fonds commis par des salariés peuvent être reprochés aux dirigeants de la société. Deux salariés de la société Alcatel CIT exerçant respectivement les fonctions de directeur financier et de responsable du service des travaux d'entretien au sein du département des transmissions sur câbles de cette société situé à Villarceaux ont été déclarés responsables des détournements de fonds résultant notamment de facturations fictives et de surfacturations à la société de travaux confiés à d'autres sociétés. L'administration fiscale a réintégré dans les résultats de cette société au titre des exercices clos en 1990, 1991 et 1992 les sommes que celle-ci avait déduites en perte, correspondant à ces détournements, au motif qu'elles correspondaient à des opérations ne relevant pas d'une gestion normale. Le raisonnement de la Cour administrative d'appel de Versailles⁸⁶⁶ était fondé sur « ce que ces dirigeants auraient pu avoir connaissance de ces détournements, attestés notamment par de nombreuses irrégularités comptables, s'ils n'avaient fait preuve de négligences dans l'exercice de leurs fonctions ». C'est justement ce raisonnement qui a été sanctionné par le Conseil d'État, selon lequel la négligence dans l'exercice de leurs fonctions de contrôle ou une mauvaise gestion de ces fonctions ne suffit pas à elle seule pour reprocher aux dirigeants des détournements de fonds commis par des salariés. Accepter la solution contraire serait permettre à l'administration de s'immiscer dans les modalités d'exercice du contrôle interne de la société Alcatel et donc constituerait une atteinte au principe de la liberté de gestion. Au contraire, il faut rechercher si les dirigeants « par leur comportement, délibéré ou par leur carence manifeste dans l'organisation du département et la mise en œuvre des dispositifs de contrôle, contraires à l'intérêt de

⁸⁶⁴ Avis de la Section des finances du Conseil d'État sur la déductibilité des pertes d'entreprises et la notion de « carence manifeste » du contrôle interne, Dr. Fisc. n° 27, 5 Juillet 2012, act. 298

⁸⁶⁵ CE, 8e et 3e ss-sect., 5 Octobre 2007, n° 291049, Sté Alcatel CIT: JurisData n° 2007-081175: Dr. fisc. 2008, n°6, comm. 165

⁸⁶⁶ CAA de Versailles, 20 décembre 2005, n° 03-4719

l'entreprise avaient été à l'origine, directe ou indirecte, des détournements en cause ». Ce sont les circonstances dans lesquelles les détournements de fonds ont eu lieu qui permettent, bien évidemment, au Conseil d'État de juger de l'opportunité de qualifier ces derniers d'acte anormal de gestion. S'agissant de la l'arrêt Alcatel CIT, les modalités d'organisation du département dans lequel travaillaient lesdits salariés et la défaillance du contrôle interne de la société à repérer les anomalies et irrégularités comptables révélatrices des détournements ne pouvaient pas, selon le Conseil d'État, caractériser ni un comportement délibéré ni une carence manifeste de contrôle interne de la part des dirigeants conduisant directement ou indirectement à la réalisation de ces détournements.

682. Alors que le commissaire du gouvernement Nathalie Escaut⁸⁶⁷ envisageait trois solutions possibles en cas de détournements de fonds commis par des salariés, nous pensons qu'une combinaison de deux de ces trois solutions serait la meilleure issue pour clôturer le débat en la matière. En effet, il serait opportun, voire judicieux de « ne refuser la déduction des charges résultant d'un détournement que s'il est établi que les dirigeants avaient connaissance ou ne pouvaient pas ne pas avoir connaissance de la fraude » et aussi « aussi ne sanctionner que les seuls défauts de fonctionnement manifestes des systèmes de contrôle interne des entreprises [qui impliquent]. des risques excessifs pour l'entreprise ». La solution au problème engendré par les détournements de fonds commis par des salariés serait donc de conserver la position majoritaire de la jurisprudence fiscale qui met en évidence la connaissance ou non des dirigeants de ces agissements ayant conduit à ces détournements, tout en précisant que la connaissance ne peut pas résulter d'une défaillance ou d'une passivité mais plutôt d'un comportement actif, délibéré ou d'une insuffisance manifeste dans l'accomplissement des procédures de contrôle interne. En outre, cette position majoritaire serait complétée par le « jugement de Salomon, certes équitable »⁸⁶⁸, rendu à l'occasion de l'affaire Loiseau, en vertu duquel une insuffisance de contrôle conduisant à des risques excessifs pour l'entreprise caractérise un acte anormal de gestion.

683. La portée de l'arrêt Alcatel CIT a le mérite d'avoir fixé clairement les conditions dans lesquelles les détournements de fonds commis par des salariés peuvent être déductibles sous forme de pertes. A l'occasion de cet arrêt, le Conseil d'État a fait preuve de pragmatisme

⁸⁶⁷ ESCAUT (N), « Des détournements de fonds commis par des salariés au détriment d'une société peuvent-ils être passés en pertes lorsque la carence dans la mise en œuvre des dispositifs de contrôle ont été à l'origine, directe ou indirecte, de ces détournements? », Concl. Sous CE 5 octobre 2007 n° 291049, 8^e et 3^e ss-sect., Sté Alcatel CIT : RJF 12/07 n° 1381 ; BDCF 12/2007 ; n°137

⁸⁶⁸ FOUQUET (O), « Acte anormal de gestion et mauvaise gestion », *op. cit.* p. 37.

en rappelant certains principes régissant la théorie de l'acte anormal de gestion, en l'occurrence une mauvaise gestion ne peut pas constituer un acte anormal de gestion. Il faut un comportement délibéré qui va à l'encontre de l'intérêt de la société. Nous pouvons aller jusqu'à dire que l'arrêt Alcatel CIT correspond à un retour aux règles basiques régissant la théorie de l'acte anormal de gestion. C'est d'ailleurs ce qui a été rappelé à maintes reprises⁸⁶⁹ par le Conseil d'État qui ne voulait pas se transformer en « professeur de gestion »⁸⁷⁰.

684. Somme toute, la solution consacrée par l'arrêt du Conseil d'État du 13 juillet 2016, à la suite du conflit opposant la banque Monte Paschi et le fisc, révèle un retour au critère de l'intérêt de l'entreprise comme fondement de la théorie de l'acte anormal de gestion. La limitation de la notion de risque excessif au seul cas de détournements de fonds suite à une carence manifeste de contrôle ou à un comportement délibéré des dirigeants est d'une grande sagesse parce qu'elle permet de dissiper, quoique partiellement, « le risque d'immixtion rampante »⁸⁷¹

685. L'intégration de la notion de risque dans la théorie de l'acte anormal de gestion n'a pas pour autant permis de le distinguer d'autres notions qui sont proches soit dans leur logique ou dans les conséquences que cela pouvait avoir d'un point de vue fiscal. Pour cela, il est indispensable de faire la distinction entre acte anormal de gestion, abus de droit, acte illicite et erreur de gestion.

§2 – L'acte anormal de gestion et d'autres notions proches

686. Pour délimiter les contours de la comparaison entre l'acte anormal de gestion et les notions qui lui sont proches, nous nous référons à la définition même de l'acte anormal de gestion, qui est « celui qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise, ou qui prive cette dernière d'une recette, sans que l'acte soit justifié par les intérêts de l'entreprise »⁸⁷². L'acte anormal de gestion attire l'attention du fisc parce qu'il lui cause une « perte fiscale ». Ainsi, comme le définit très bien Mme Deboissy « est anormal tout acte qui, parce qu'il n'est pas assorti d'une contrepartie suffisante pour l'exploitation, diminue

⁸⁶⁹ RACINE (P.-F.), Concl. Sur CE, Ass. Plén., 27 juillet 1984, n° 34588, SA Renfort Service : RJF 10/84, n° 1233, p. 562

⁸⁷⁰ FOUQUET (O), « Acte anormal de gestion et mauvaise gestion », *op. cit.* p. 37

⁸⁷¹ RUTSCHMANN (Y) et GAYRAL (J), « Le risque manifestement excessif : immixtion rampante dans la gestion de l'entreprise ou simple garde-fou ? », Dr. Fisc. n° 45, 8 Novembre 2012, Etude, 500

⁸⁷² DE LA MARDIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal, op. cit.* p. 121 In POUSSIÈRE, Concl. Sur CE, 5 janvier 1965 : Dr. Fisc. 1970, n°3 bis, p. 23.

indûment le résultat fiscal, ce qui se traduit par un manque à gagner fiscal »⁸⁷³. En se basant sur l'objet de l'acte anormal de gestion à savoir une dépense contestée, une charge ou un manque à gagner et sur l'intérêt étranger à celui de l'entreprise qu'il poursuit, nous allons pouvoir distinguer entre les erreurs comptables, les actes illicites, les abus de droit fiscal et les actes anormaux de gestion. Le seul dénominateur commun entre toutes ces notions est qu'elles sont intrinsèques à la vie, éventuellement, risquée de l'entreprise.

687. Quand bien même qu'il y ait un principe selon lequel les écritures comptables sont intangibles lorsque la comptabilité est arrêtée, un droit à l'erreur est reconnu au contribuable et les décisions de gestion et les erreurs comptables en sont les résultats.

688. Le principe de l'intangibilité des écritures comptables trouve son fondement dans le Code de commerce dont l'article L. 123-19 dispose « le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent ». En outre, l'article 54 du CGI fixe les obligations comptables incombant aux contribuables⁸⁷⁴ tenues de « représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration ». En dépit du principe susmentionné, il est des cas où les écritures comptables peuvent être rectifiées et donc modifiées.

689. En vertu de l'article L.55 du LPF, l'administration fiscale a le droit de rectifier les insuffisances, les inexactitudes et les dissimulations dans les éléments servant de base au calcul des impôts lorsque celles-ci jouent au profit du contribuable. De même, il est reconnu au contribuable un droit de demander la rectification d'une erreur, qui joue à son détriment, « sous la forme, soit de la souscription d'une réclamation régulière dans le délai légal, soit d'un recours au droit de compensation dans le cas de redressements envisagés par le service »⁸⁷⁵. Selon une jurisprudence ancienne, le contribuable, tout comme l'administration, a la faculté de rectifier, dans le délai de reprise, les erreurs entachant la comptabilité de son entreprise, à partir de laquelle est établi l'impôt⁸⁷⁶.

⁸⁷³ DEBOISSY (F), « Acte anormal de gestion et groupes de sociétés : orthodoxie juridique », *In Écrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian*, (Sous la dir. de CHADEFAX (M), DEBOISSY (F) et DE LA MARDIÈRE (Ch), LexisNexis Litec, Paris, 2009, p. 268.

⁸⁷⁴ Autres que ceux soumis au régime défini à l'article 50-0.

⁸⁷⁵ BOI-BIC-BASE-40-10-20130513 du 13/05/2013.

<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5796-PGP.html>

⁸⁷⁶ CE 7 février 1930 : Gazette du Palais, 1930 I, p. 628 et CE 23 janvier 1931, Gazette du Palais, 1931 I, p. 376.

690. De façon générale, l'erreur est définie par la doctrine administrative comme « toute irrégularité inexactitude ou omission qui résulte d'une appréciation purement objective de faits matériels (erreurs de fait ou de l'interprétation erronée de textes fiscaux, erreurs de droit) par un contribuable de bonne foi et ne traduit pas une volonté de ce dernier d'influer sur la gestion de l'entreprise »⁸⁷⁷. Cette définition distingue entre deux types d'erreurs : des erreurs de fait et des erreurs de droit. En référence aux conclusions de Delmas-Marsalet, nous pouvons définir les erreurs de fait comme celles qui portent sur « l'existence, la nature, la consistance ou la valeur des éléments du patrimoine ou des opérations que la comptabilité a pour tâche d'enregistrer »⁸⁷⁸ et les erreurs de droit comme celles qui portent « sur le mode d'enregistrement comptable d'opérations dont la nature n'est pas contestée, lorsque la loi fiscale impose aux contribuables, pour ces opérations, une imputation comptable déterminée ». Mais, peu importe la nature de l'erreur de droit ou de fait, il ne faut pas la confondre avec la décision de gestion.

691. La décision de gestion⁸⁷⁹ consiste en une « décision de procéder à une écriture ou à un ensemble d'écritures comptables dont la passation est facultative, ou de fixer le quantum de ces écritures en utilisant une marge de choix que les prescriptions légales laissent ouvertes »⁸⁸⁰. Une comparaison entre les deux notions nous révèle que la principale différence est que la première est involontaire et ne laisse aucune liberté de manœuvre, ni une possibilité d'option à l'entreprise, elle n'est pas décidée mais elle est commise en contravention aux textes. Par contre, le second est défini par une composante importante qui est l'élément décisionnel ; l'entreprise ayant été confrontée à un choix juridique qui lui est offert par la loi fiscale et comptable, elle a délibérément fait un choix. Pour basculer au domaine de l'acte anormal de gestion, cette possibilité de choix est un préalable nécessaire complétée par l'agissement à l'encontre de l'intérêt non exclusif de l'entreprise.

692. La plupart des arrêts du Conseil d'État⁸⁸¹ évoquent le critère de « l'existence d'une faculté juridique d'option » pour distinguer entre erreur comptable et décision de gestion.

⁸⁷⁷ BOI-BIC-BASE-40-10-20130513 du 13/05/2013.

<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5796-PGP.html>

⁸⁷⁸ DELMAS-MARSALET, Concl. Sous CE, Ass. Plén. 4 novembre 1970, n° 75564 : RSLF 1971, p. 761

⁸⁷⁹ La notion de la « décision de gestion » a été consacrée par une décision du 23 janvier 1961 (CE, 23 janv. 1961, n° 47543, Sté P. : Rec. CE 1961, p. 50 ; Dr. fisc. 1961, n° 12, doctr., concl. M. Poussière ; Dupont 1961, n° 3, p. 43 ; GAJF 1961, n° 32).

⁸⁸⁰ SERLOOTEN (P), *Droit fiscal des affaires*, op. cit. p. 52 In FABRE, Concl. Sous CE, 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 4 juillet 1979, n°5511, Dr. Fisc. 1980, n°16, comm. 890.

⁸⁸¹ CE, 8e et 3e ss-sect., 25 mars 2013, n° 355608, SARL Office français inter-entreprise, note P. Fumenier et C. Elbaz : JurisData n° 2013-005752; Dr. Fisc. n° 37, 12 Septembre 2013, comm. 410; CE, 8e et 3e ss-sect., 25 mars

En outre, nous retrouvons ce critère de manière implicite dans la célèbre définition du commissaire du gouvernement Fabre. Selon lui, la décision de gestion « est la décision de procéder à une écriture ou à un ensemble d'écritures comptables dont la passation est facultative, ou de fixer le quantum de ces écritures en utilisant une marge de choix que les prescriptions légales laissent ouverte. Elle s'oppose à « l'erreur comptable » (laquelle s'analyse en une défaillance involontaire dans le récolement ou dans la traduction comptable de données de fait dont l'enregistrement comptable ne laisse place à aucune option) en ceci qu'à la différence de cette dernière, elle est, à la fois, réputée délibérée, et objectivement régulière. C'est la raison pour laquelle elle est « respectable », ou encore « opposable », à l'Administration comme à son auteur »⁸⁸².

693. A titre d'exemples, est considéré comme acte anormal de gestion le fait pour une entreprise d'omettre d'inscrire une partie de ses amortissements en comptabilité⁸⁸³. De même, l'opération par laquelle la société rachète ses propres titres puis les annule lors d'une réduction de capital, dans le but de rééquilibrer les participations respectives de ses deux actionnaires, constitue un acte anormal de gestion⁸⁸⁴ parce qu'une telle opération n'engendre aucune contrepartie pour la société. Par contre, est considéré comme une erreur comptable le fait pour une entreprise de comptabiliser une plus-value sur un exercice différent de celui de sa réalisation⁸⁸⁵. De même, constitue une erreur comptable l'écriture comptable passée par une filiale conduisant à la disparition d'une dette d'un million d'euros inscrite dans ses comptes fournisseurs dont elle était redevable envers sa société mère et l'inscription simultanée, à la suite d'une délibération du conseil d'administration de la société mère autorisant le président de celle-ci, dans le cadre de la consolidation financière du groupe, à effectuer des versements au profit de sa filiale à concurrence de la somme d'un million d'euros dans la perspective d'une future augmentation de capital, d'une dette d'égal montant à un compte « Emprunts soumis à des conditions particulières », dénommé « autres fonds propres »⁸⁸⁶.

2013, n° 355035, Sté Merlett France, concl. N. Escaut : JurisData n° 2013-005754: Dr. Fisc. n° 25, 20 Juin 2013, comm. 342

⁸⁸² FABRE, Concl. Sous CE, 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 4 juillet 1979, n°5511, Dr. Fisc. 1980, n°16, comm. 890, Dupont 1972, p. 39

⁸⁸³ CE, 1^{er} Octobre 1986, n°44.245 : Dr. Fisc. 1986, n°51, comm. 2037

⁸⁸⁴ TA Cergy-Pontoise, 2^{ème} chambre, 3 septembre 2010, n° 0811640, SAS Yoplait : Dr. fisc. 2011, n° 11, comm. 254.

⁸⁸⁵ CE, 9^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 6 mai 1996, n°135283 : Dr. Fisc. 1996, n°42, comm. 1245

⁸⁸⁶ CE, 8e et 3e ss-sect., 25 mars 2013, n° 355035, Sté Merlett France, concl. N. Escaut : JurisData n° 2013-005754: Dr. Fisc. n° 25, 20 Juin 2013, comm. 342.

694. En dépit de ces exemples qui paraissent tracer une limite claire entre erreurs comptables et décisions de gestion, la dichotomie entre les deux notions a été perturbée par le juge fiscal. En effet, une troisième catégorie a été créée, complexifiant l'état de droit. Cette catégorie d'incorrections « hybride »⁸⁸⁷ a vu son appellation fluctuée voire confuse selon les cas d'espèce traités par le Conseil d'État. Entre les décisions de gestion régulières et les erreurs comptables, se situe à mi-chemin ce que le Conseil d'État appelle « erreurs comptables délibérées » ou « décision de gestion irrégulières ». Il ne s'agit pas de la même catégorie d'incorrections. Les décisions de gestion irrégulières impliquent qu'il y ait cette faculté d'option accordée par la loi et que le contribuable ait tout de même ait réagi en violant la loi. Toutefois, pour ce qui est des erreurs comptables délibérées, ce sont des erreurs, située dans le cadre de la comptabilité de l'entreprise, délibérément commises dans le but de retarder l'impôt ou de l'éviter.

695. L'amalgame auquel la jurisprudence du Conseil d'État a été confrontée à une certaine époque par rapport à la distinction entre décision de gestion irrégulière et erreur comptable délibérée a abouti à un abandon de la décision de gestion irrégulière. Nous relevons à ce sujet les propos du commissaire du gouvernement Laprade qui méritent d'être rappelés. « Ces décisions⁸⁸⁸ paraissent indiquer une tendance de la Haute Juridiction à la simplification du critère de distinction entre la décision de gestion irrévocable et opposable à l'Administration et l'erreur comptable, ce critère étant l'existence d'une faculté juridique d'option ouverte au contribuable par les textes. On notera à ce propos que la notion de « décision de gestion irrégulière » qui recouvre toutes les erreurs volontairement commises par le contribuable pour diminuer sa base imposable en infraction avec les dispositions législatives ou réglementaires paraît mal dénommée au regard de ce critère. Il serait sans doute plus clair, et plus conforme à la réalité, de ranger ces dernières « erreurs » au nombre de celles qui permettent tant au contribuable qu'à l'Administration de rectifier les écritures sur la base desquelles ont été effectuées les déclarations, et de réserver la notion de décision de gestion aux actes que ni l'Administration ni le contribuable ne peuvent remettre en cause »⁸⁸⁹.

⁸⁸⁷ De CARLAN (A), « Nouvel éclairage sur la notion d'erreur comptable délibérée : la carence n'est pas un acte de volonté », Dr. Fisc. n° 17, 28 Avril 2016, act. 264.

⁸⁸⁸ CE 4 décembre 1974, n° 91384, 8° et 9° ss-sect., RJF 2/75, n° 53 ; CE 23 avril 1975, n° 89913, 7° et 8° ss-sect., RJF 6/75, n°282 ; CE 16 mai 1975, n° 92036, 7°, 8° et 9° ss-sect., RJF 1975, comm. 339.

⁸⁸⁹ LAPRADE (B-M), Concl. Sur CE 16 mai 1975, n° 92036, 7°, 8° et 9° ss-sect., RJF 1975, comm. 339, p. 227

696. En dépit de cet abandon, l'erreur comptable délibérée garde tout son intérêt et le Conseil d'État s'y réfère à de maintes reprises. L'erreur comptable délibérée peut être animée par deux sortes de volonté : soit que le contribuable cherche à éluder l'impôt en sous-évaluant délibérément ses éléments d'actifs ou de recettes, soit qu'il cherche à augmenter le bénéfice et donc l'impôt afin « de présenter aux banques une situation artificiellement optimiste ou d'éviter la traduction comptable de pertes pour en éluder les conséquences au regard du droit des sociétés »⁸⁹⁰, en surestimant ses éléments d'actifs ou en omettant de comptabiliser ses charges.

697. Loin de cantonner la différence entre erreur comptable et décision de gestion au point de vue conceptuel, ces deux notions ne subissent pas le même traitement d'un point de vue fiscal. Les conséquences fiscales sont différentes selon que l'acte est jugé une décision de gestion ou une simple erreur comptable. Pour cela, nous reprenons le considérant du Conseil d'État du 23 janvier 1961⁸⁹¹ qui illustre nos propos. « Sont tenues pour acquises les décisions que le contribuable a été amené à prendre au cours ou à la clôture des exercices considérés pour la gestion de l'entreprise. Ces décisions, constatées en écritures, sont définitives à l'égard du contribuable et sont opposables à l'Administration dès lors qu'elles ne sont contraires à une disposition de loi ou de règlement. Elles sont encore opposables à l'Administration qui est réputée les avoir acceptées si, intervenues au cours ou à la clôture d'un exercice antérieur, leur irrégularité n'a pas été relevée, avec toutes conséquences de droit, avant l'expiration du délai de reprise, sans que cependant cette opposabilité s'étende aux décisions qui conduiraient pour un exercice nouveau, à l'occasion duquel l'action en reprise n'est pas paralysée par la prescription, la décision irrégulière prise dans un exercice ne pouvant donner lieu à reprise ».

698. Le régime de rectification diffère selon les erreurs comptables et les décisions de gestion. Comme nous l'avons déjà précisé, la rectification des erreurs comptables se fait soit à l'initiative de l'administration soit à la demande du contribuable. Dans les deux cas, elle doit être faite dans les limites fixées par la loi, en respectant notamment les règles relatives à la prescription⁸⁹². Cette rectification se déroule suivant le principe dit « de la correction symétrique des bilans ». Il s'agit de rectifier des omissions ou erreurs entachant

⁸⁹⁰ AUSTRY (S), « Une survivance de « moralisme » en droit fiscal : la théorie des erreurs comptables délibérées », RJF 1997, n°6, p. 360.

⁸⁹¹ CE, 23 janvier 1961, n°47543 *In* MICHAUD (P), « Erreurs et décisions de gestion en fiscalité », <http://www.le-cercle-des-fiscalistes.com/media/01/02/2475595655.pdf>

⁸⁹² Les articles 169 du LPF et suivants

les écritures comptables retracées au bilan de clôture d'un exercice ou d'une année d'imposition, entraînant une sous-estimation ou une surestimation de l'actif net de l'entreprise et se retrouvant dans les écritures de bilan d'autres exercices. Ce principe a été posé par l'arrêt du Conseil d'État de 1960⁸⁹³ et nous pouvons dire qu'il trouve son corolaire à l'article 123-19 du Code de commerce relatif au principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture. Ainsi, le législateur et le juge ont contribué parallèlement à l'affinement du régime de rectification des erreurs. Ce principe de correction symétrique ne s'applique pas en cas d'erreurs délibérées. C'est ce qui a été jugé *a contrario* dans un arrêt de 2004⁸⁹⁴ au sujet d'erreurs et omissions entachant les écritures comptables retracées au bilan de clôture d'un exercice ou d'une année d'imposition et entraînant une sous-estimation ou une surestimation de l'actif net. De cet arrêt, nous déduisons que lorsque ces erreurs susmentionnées « revêtent, pour le contribuable qui les invoque, un caractère délibéré et alors même que tout ou partie de ces exercices ne seraient pas couverts par la prescription prévue, notamment, aux articles L. 168 et L. 169 du livre des procédures fiscales », le principe de correction symétrique est écarté.

699. Les décisions de gestion, quant à elle, ont un traitement différent de celles des erreurs comptables. Lorsque le contribuable exerce un choix juridique, il ne peut plus revenir sur son choix sous prétexte qui lui est défavorable. L'administration ne peut non plus contester ce choix du moment qu'aucune irrégularité, ni atteinte à la loi n'est présente. Dans ce cas, toutes les décisions de gestion régulières qui manifestent la volonté du contribuable d'opter pour une option sans l'autre, sont opposables aussi bien à ce dernier qu'à l'administration. Aucune rectification ne peut être envisageable.

700. Dans un autre sens, les décisions de gestion irrégulières, peu utilisées, voire abandonnées, sont souvent traitées sous l'angle de l'abus de droit fiscal, dont l'un des composantes est la volonté d'enfreindre un texte fiscal. Il convient tout de même de dire que, logiquement, elles ne sont pas opposables à l'administration qui a le droit de les rectifier mais elles le sont par rapport au contribuable qui délibérément a commis un choix irrégulier.

⁸⁹³ CE, 15 juin 1966, n° 62140, Rec. CE, p. 399.

⁸⁹⁴ CE, Ass. Plén., 7 juillet 2004, n° 230169.

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000008170944&fastReqId=1634638777&fastPos=1>

701. Le problème posé par la création jurisprudentielle des notions de décisions de gestion irrégulières et d'erreurs comptables délibérées c'est l'introduction de l'élément intentionnel dans les deux notions. Ainsi, c'est la volonté de commettre volontairement l'erreur ou de faire un choix, qui va à l'encontre de la loi fiscale, qui est sanctionnée par la non-opposabilité à l'administration. Se pose alors la question de la preuve de cette volonté par l'administration. Le Conseil d'État conclut, parfois, le caractère volontaire de l'erreur des relations qui existent entre deux sociétés et qui se caractérisent par des opérations de complaisance mutuellement consenties⁸⁹⁵. Il lui arrive aussi de déduire que le contribuable a délibérément voulu commettre une erreur par certaines circonstances de fait, comme par exemple le cas de l'entrepreneur qui a omis de faire figurer dans sa comptabilité une dette envers une SCI qu'il contrôlait lui-même étant donné qu'il détenait 197 parts sur 201⁸⁹⁶.

Section 2 – La preuve de l'acte anormal de gestion

702. La théorie de l'acte anormal de gestion n'a aucun fondement légal mais nous pouvons la rattacher à certains articles du CGI relatifs à la détermination du bénéfice imposable des entreprises (articles 38 et 39-1). C'est une création prétorienne. Il en est de même de la preuve des actes anormaux de gestion, dont les règles sont d'origine jurisprudentielle. Il s'agit là d'une particularité supplémentaire accordée à cette théorie qui se développe aussi à la lumière du contexte juridique et du pouvoir d'interprétation du juge fiscal. L'effort entrepris par le juge fiscal pour délimiter les règles de preuve en la matière est considérable.

703. Depuis 1985⁸⁹⁷, les principes de base qui fondent la théorie de la preuve de l'anormalité d'un acte sont établis. Toutefois, à lui seul, cet arrêt n'a pas pu régler toutes les problématiques posées par la diversité des actes anormaux de gestion dans une société où les affaires évoluent en permanence et l'intelligence et la malice des contribuables ne cesse d'accroître. Pour cela, il est apparu nécessaire que le juge fasse preuve d'adaptation et complète l'arrêt susmentionné par une série d'autres arrêts, qui ont permis de peaufiner l'étude de la preuve de l'anormalité des décisions de gestion.

704. L'arrêt SA Renfort Service est important parce que le premier dans une série d'arrêts qui mettent l'accent sur les limites du critère légal, selon lequel la charge de la preuve

⁸⁹⁵ CE, 7^{ème} et 8^{ème} s.s., 20 avril 1977, n°98.853 : Dr. Fisc. 1977, n°26, comm. 1021

⁸⁹⁶ CE, 7^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 18 mars 1983, n°33.032 : Dr. Fisc. 1983, n°39, comm. 1726

⁸⁹⁷ CE, 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 27 juillet 1984, SA Renfort-Service, req. n° 34588 : Dr. Fisc. 1985, n° 11, comm. 596 ; RJF 1984, n° 10, p. 562, concl. RACINE

dépend de la procédure d'imposition. Pour cela, une étude approfondie de cet arrêt s'impose dans la mesure où nous ne pourrions pas nous situer dans la continuité de la jurisprudence si l'origine n'est pas bien appréhendée. Par ailleurs, les mêmes principes dégagés par l'arrêt SA Renfort Service ont connu des limites eu égard certains cas d'espèce. En effet, le Conseil d'État était contraint de prendre en compte l'existence de certains éléments extérieurs comme par exemple loi du 8 juillet 1987⁸⁹⁸ dite Aicardi. Cette loi n'a pas manqué d'avoir une incidence sur la preuve en matière d'acte anormal de gestion en favorisant un retour aux principes fixés par l'arrêt SA Renfort Service.

§1 – L'analyse de l'arrêt SA Renfort Service en tant que fondement du régime de preuve en matière d'acte anormal de gestion

705. Comme l'affirme le commissaire du gouvernement Racine à l'occasion de l'arrêt SA Renfort Service, le Conseil d'État ne cherchait pas à définir ce que c'est un acte anormal de gestion, ni même si la théorie de l'acte anormal de gestion doit être appliquée en tenant compte des règles gouvernant la charge de la preuve mais à « préciser comment la théorie de l'acte anormal de gestion doit se combiner avec les règles de la preuve »⁸⁹⁹. C'est à l'occasion de cet arrêt que le Conseil d'État a traité pour la première fois de la possibilité d'une combinaison entre le régime de preuve découlant de la procédure d'imposition et celui découlant de la nature de l'opération comptable. A ce sujet, nous estimons utile de rappeler les faits de l'arrêt SA Renfort Service, d'évoquer les principes dégagés par ledit arrêt (A) et aussi les applications jurisprudentielles qui y ont suivi (B).

A – Un rappel des règles générales d'attribution de la charge de la preuve en matière d'acte anormal de gestion

706. Afin de comprendre la portée de l'arrêt Renfort Service et le régime de la charge de la preuve en matière d'acte anormal de gestion, il nous paraît nécessaire de rappeler ses faits et de situer l'affaire dans le contexte juridique de l'époque.

⁸⁹⁸ Loi n°87-502 du 8 juillet 1987 dite Aicardi modifiant les procédures fiscales et douanières, JORF du 9 juillet 1987 page 7470

⁸⁹⁹ RACINE (P-F), Concl. Sous 27 juillet 1984, SA Renfort Service, RJF 10/84, n°1233, p. 563

1- Une preuve générale incombant à l'administration en matière d'acte anormal de gestion

707. L'affaire SA Renfort Service mettait en jeu le contrat de bail par lequel le Président directeur général de la société et principal actionnaire de la société a donné en location des locaux à usage industriel et commercial et une maison d'habitation à ladite société. Le but de cette location était la création d'une nouvelle branche d'activité consacrée à la menuiserie à laquelle elle ne s'était pas livrée auparavant, son activité principale étant la fourniture en main d'œuvre intérimaire et les travaux de menuiserie. La particularité de ce contrat de bail est qu'il stipulait que « toutes les améliorations ou embellissements, toutes les constructions faites par la société preneuse durant ce bail, demeureront la propriété personnelle et exclusive du bailleur, sans aucune indemnité, à moins que le bailleur ne préfère demander le rétablissement des lieux dans leur état primitif ». Ainsi entre 1971 et 1973, la SA Renfort-Service a effectué de nombreux et coûteux travaux sur certaines parties des immeubles à usage industriel et commercial et sur la maison d'habitation aussi, des travaux qui ont été amortis ainsi que des dépenses d'entretien qui ont été déduites du résultat de la société. Toutefois, par malheur, l'activité de menuiserie n'a pas réalisé les bénéfices souhaités et son résultat a été déficitaire, ce qui a contraint la société à vendre le fonds de commerce correspondant. La moins-value réalisée enregistrée a été déduite partiellement au niveau du résultat de la société. Toutefois, ces travaux ont été contestés par l'administration fiscale au motif qu'ils aient été réalisés au profit du PDG uniquement et qu'en fin de compte, ils ont abouti à ce que les locaux ont été remis au PDG dans un état rénové à la fin du bail. Par conséquent, la moins-value réalisée, l'annuité d'amortissement des travaux effectués dans la maison d'habitation et les frais correspondant aux travaux d'entretien de cette maison ont aussi été contestés par le fisc.

708. Le problème de droit posé par l'affaire Sa Renfort Service fut qui de l'administration ou du contribuable supporte la charge de la preuve d'un acte anormal de gestion ; l'administration prétendant que l'exécution des travaux dans l'immeuble à usage d'habitation aux frais de la société, alors que les constructions devaient devenir gratuitement la propriété du bailleur, ne relevait pas d'une gestion commerciale normale.

709. D'après les faits de l'arrêt, la société SA Renfort Service avait respecté ses engagements fiscaux déclaratifs et comptables, la Commission départementale des impôts n'a pas été saisie et l'administration a rectifié les bases d'imposition selon la procédure de

redressement contradictoire prévue à l'article L. 57 du LPF. Ces incidents procéduraux à savoir le respect des obligations déclaratives par le contribuable et la non-saisine de la commission ont facilité au Conseil d'État sa tâche quant à l'énoncé du principe applicable en matière de preuve d'un acte anormal de gestion. Ainsi, le Conseil d'État juge que « si l'appréciation du caractère anormal d'un acte de gestion pose une question de droit, il appartient, en règle générale, à l'administration d'établir les faits sur lesquels elle se fonde pour invoquer ce caractère anormal ». Généralement, les charges enregistrées dans la comptabilité d'une entreprise ne sont déductibles aux termes des articles 38 et 39 du CGI que si elles sont justifiées. Comme l'explique Maurice Cozian, « si, par exemple, une entreprise comptabilise des achats pour un montant déterminé, elle doit justifier à la fois de la réalité et du montant de cet achat. Si l'Administration prétend que cet achat est étranger à l'intérêt de l'entreprise ou que le prix est excessif, il lui appartient d'apporter la preuve des faits qui, selon elle, démontrent l'anormalité de l'opération. S'agissant en revanche des acquisitions d'immobilisations, elles sont présumées sincères et l'entreprise est dispensée sur ce point de justification préalable »⁹⁰⁰.

710. Par conséquent, le Conseil d'État ne s'est pas écarté des règles de droit commun relatives à la charge de la preuve et énoncées au LPF. Au contraire, il juge que même pour prouver le caractère anormal un acte de gestion, il faut respecter les prescriptions législatives et réglementaires relatives à la charge de la preuve. Donc, nous pouvons penser que la preuve d'un tel acte dépend de la procédure d'imposition. Si l'imposition a été établie selon la procédure de redressement contradictoire, il convient alors à l'administration de supporter le fardeau de la preuve de l'anormalité de l'acte. Par contre, s'il s'agit d'une procédure d'imposition d'office, c'est au contribuable de prouver que l'acte ne revêt aucun caractère anormal et qu'il a été effectué dans l'intérêt de l'entreprise. Un tel rappel des règles générales régissant la charge de la preuve n'est pas sans intérêt.

711. En effet, l'un des considérants de l'arrêt Renfort Service semble lier la charge de la preuve en matière d'acte anormal de gestion à la nature des opérations comptables litigieuses. « Si la détermination du fardeau de la preuve est, pour l'ensemble des contribuables soumis à l'impôt, tributaire de la procédure d'imposition suivie à leur égard, elle n'en découle, pas moins, à titre principal, dans le cas des personnes assujetties à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des entreprises

⁹⁰⁰ COZIAN (M), « La théorie de l'acte anormal de gestion », *Défrenois, La revue du Notariat*, 30/05/1994, n°10, p. 673.

assujetties à l'impôt sur les sociétés, de la nature des opérations comptables auxquelles ont donné lieu les actes de gestion dont l'administration conteste le caractère ».

712. Le Conseil d'État ne manque pas de préciser la nature des opérations comptables dont il parle. Il opère ainsi une distinction de traitement par rapport à la charge de la preuve entre deux types d'écritures comptables : les écritures portant sur des créances de tiers, des amortissements ou des provisions et les écritures autres que celles mentionnées précédemment notamment les écritures qui retracent l'évolution de l'actif immobilisé, avant la constitution des amortissements ou des provisions.

713. L'arrêt SA Renfort Service a suscité des réactions diverses quant à la précision du critère basé sur une distinction entre deux écritures comptables mais aussi quant à sa pertinence. Il a consacré un certain clivage entre les auteurs partagés entre deux interprétations différentes⁹⁰¹. Certains l'ont interprété comme établissant un régime d'exception de la charge de la preuve lorsqu'il s'agit d'un acte anormal de gestion excluant toute possibilité de recourir à la règle de droit commun selon laquelle la charge de la preuve dépend de la procédure d'imposition. Pour eux, la charge de la preuve n'est désormais que facteur de la nature de l'écriture comptable donnant lieu à une déduction contestée par l'administration. En contrepartie, d'autres auteurs dont le commissaire du gouvernement Racine soutenaient la position selon laquelle l'arrêt SA Renfort Service met en place non une suprématie mais une combinaison des deux sources qui gouvernent la charge de la preuve à savoir la procédure d'imposition et la nature des écritures. La position de Racine va naturellement à l'encontre d'un écartement radical de la source relative à la procédure d'imposition. Christophe de La Martinière va jusqu'à dire que « les critères d'attribution de la preuve [que l'arrêt emploie] ne sont pas très éclairants »⁹⁰² mais ne nie en aucun cas l'application du critère légal.

714. Si le Conseil d'État exige dans l'arrêt SA Renfort Service le respect des règles de droit fiscal qui gouvernent la charge de la preuve, pourquoi donc semble-t-il avoir créé une nouvelle règle fondée sur une distinction dans l'attribution de la charge de la preuve selon la nature des écritures comptables ? En effet, comme nous le signale le commissaire du gouvernement Racine, la première affirmation n'empêche pas l'autre. « En d'autres termes,

⁹⁰¹ FAUCHON (A), « La preuve de l'acte anormal de gestion » *In La preuve*, (Sous la dir. de PUIGELIER (C)), Actes du colloque organisé au Sénat les 13 et 14 février 2004 par l'Institut d'Etudes judiciaires de la faculté de droit de l'Université Paris XIII, Collection Études juridiques, Édition Économica, Paris, 2004, p. 152.

⁹⁰² DE LA MARDIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal*, *op. cit.* p. 123.

la circonstance que l'administration dans certains cas (procédure contradictoire avec absence de consultation de la commission départementale ou dans le cas d'un avis de la commission favorable au contribuable) supporte la charge de prouver le bien-fondé du redressement qu'elle poursuit ne dispense pas le contribuable de justifier de la réalité et du montant de certaines écritures notamment ses frais généraux. Symétriquement, la circonstance que le contribuable supporte la charge de la preuve du mal-fondé d'une imposition (cas de la procédure contradictoire avec avis de la commission départementale favorable à l'administration ; cas de taxation d'office ou de la rectification d'office) n'implique pas que l'administration puisse toujours écarter une écriture correspondant à une opération particulière sans démontrer que cette opération est étrangère aux intérêts de l'entreprise »⁹⁰³.

715. Les affirmations de M. Racine se situent dans la logique même du jeu relatif à la charge de la preuve entre les parties dans un litige. En effet, bien que la charge de la preuve soit régie par des textes, rien n'interdit au contribuable, ni même à l'administration de fournir les justifications nécessaires dont ils disposent, afin de mettre fin à ce jeu. Toutefois, qu'en est-il lorsque le contribuable n'arrive pas à fournir la preuve. Cette logique semble souffrir d'une défaillance faisant naître une présomption de preuve au profit de l'administration lorsque s'agissant des écritures portant sur des créances des tiers, des amortissements ou des provisions, le contribuable ne serait pas en mesure de justifier ces écritures dans leur principe comme dans leur montant.

716. Par conséquent, cet arrêt fut l'occasion pour le commissaire du gouvernement Racine pour constater la défaillance de la source de la procédure d'imposition en matière de preuve des actes anormaux de gestion. En effet, M. Racine fut le premier à dire que « « la procédure d'imposition est moins déterminante que la nature des écritures ». D'autres auteurs comme Christophe de La Martinière sont plus sévères et parlent de la vanité du critère légal⁹⁰⁴, d'où l'intérêt de sa substitution par un critère dégagé par la jurisprudence : celui de la nature des écritures comptables.

⁹⁰³ RACINE (P-F), Concl. Sous 27 juillet 1984, SA Renfort Service, *op. cit.* p. 564.

⁹⁰⁴ DE LA MARDIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal*, *op. cit.* p. 124.

2- La « substitution » de la règle de droit commun en matière d'acte anormal par une autre, plus pertinente

717. En vertu de l'article 38 du CGI, le résultat imposable d'une entreprise commerciale soumise au régime du bénéfice réel se calcule en comparant l'actif net de l'année N+1 avec celui de l'exercice de l'année N. L'entreprise est bénéficiaire si le premier est supérieur au second et dans le cas contraire, elle souffre d'un déficit. L'actif net représente la valeur de l'entreprise à une certaine époque, à l'issue d'un exercice comptable déterminé. Il est égal à la différence entre les valeurs d'actif et la partie du passif formée par les créances des tiers, les amortissements et les provisions, d'où l'intérêt accordé à la valeur du passif aux yeux de l'entreprise, de l'administration et du juge. D'ailleurs, toute la nouveauté de l'arrêt Renfort Service est d'avoir établi une distinction entre les éléments du passif par rapport à la charge de la preuve qui en découle.

718. L'arrêt SA Renfort Service ne déroge pas à l'article 38 du CGI. Au contraire, il reprend ses termes en opérant une distinction entre deux catégories d'écritures comptables. D'un côté, nous retrouvons les écritures comptables portant sur les créances des tiers sur l'entreprise, les amortissements et les provisions qui doivent être retranchées de la valeur d'actifs afin d'obtenir le bénéfice net. D'un autre côté, il y a toutes les autres écritures notamment celles qui retracent l'évolution de l'actif immobilisé, avant la constitution des amortissements ou des provisions. Alors que le CGI ne définit pas expressément l'actif immobilisé, nous nous référons à l'article 38 quater de l'annexe III du CGI⁹⁰⁵ selon lequel un recours au Plan comptable général est possible lorsque qu'aucune contradiction ne se présente entre les prescriptions des deux textes. Selon l'article 211-1 du PCG, l'actif immobilisé est « un acte if physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours (actif corporel) ou une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique (actif incorporel) ».

719. Pour la première catégorie d'écritures comptables, l'arrêt instaure une présomption qui profite à l'administration selon laquelle cette dernière est réputée avoir apporté la preuve de l'anormalité de l'écriture si l'entreprise n'est pas en mesure de justifier du montant et du

⁹⁰⁵ Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt.

principe même de l'écriture contestée, même si en vertu de la procédure d'imposition suivie, il n'aurait pas en principe à fournir une telle preuve. Pour la deuxième catégorie d'écritures comptables, le fardeau de la preuve incombe à l'administration même si en raison de la procédure d'imposition suivie, il fallait que le contribuable apporte lui-même la preuve.

720. Cette distinction entre les écritures comptables et le rattachement à chaque catégorie des règles différentes relatives à la charge de la preuve n'ont pas été à l'abri de sévères critiques mais aussi a bénéficié d'éloges de certains auteurs. Ainsi, Philippe Martin précise que « l'arrêt SA Renfort Service représente la principale tentative de codifier de manière générale la charge de la preuve, en affirmant l'existence d'une charge de preuve liée à la nature des écritures comptables et en tentant de combiner cette règle avec les textes qui organisent la charge de la preuve en fonction de la procédure d'imposition »⁹⁰⁶.

721. D'autres auteurs comme Maurice Cozian nous invitent à atténuer la portée de la « rigueur, d'allure quasi-mathématique, énoncée dans cet arrêt [et qui doit être] tempérée en fonction du contexte »⁹⁰⁷. Ce contexte est expliqué par le Professeur Cozian par référence aux propos de Mme Haglsteen⁹⁰⁸, selon laquelle « ce contrôle approfondi qu'exerce le juge est un élément particulièrement important compte tenu des règles qui régissent la charge de la preuve en la matière. A cet égard, deux principes sont à retenir. Premièrement, la circonstance qu'une opération exécutée par une société comporte un avantage pour un actionnaire ou pour un tiers ne suffit pas à la faire regarder comme une libéralité s'il est établi par ailleurs que cet avantage comporte pour la société une contrepartie appréciable qu'elle a elle-même recherchée dans son propre intérêt... Deuxièmement, s'agissant d'opérations réalisées par des entreprises juridiquement étrangères et ne comportant pas de contrepartie " normale " pour l'une d'elles, il y a présomption d'anormalité de nature à inverser la charge de la preuve, si celle-ci incombe à l'Administration ».

722. Par contre, la plus sévère des positions est celle traduite par le Professeur de La Martinière selon lequel « réserver un sort probatoire particulier aux écritures d'actif s'expose d'autant plus à la critique [notamment en l'absence] d'explication qui puisse valablement le fonder »⁹⁰⁹. Les critiques de de La Martinière sont fondées surtout sur la nature des écritures

⁹⁰⁶ MARTIN (Ph), (Entretien avec), « Charge de la preuve : gros plan sur la jurisprudence du Conseil d'État », LPA 2007, n°226, p. 5.

⁹⁰⁷ COZIAN (M), « La théorie de l'acte anormal de gestion », *op. cit.* p. 673.

⁹⁰⁸ HAGLSTEEN, « Les relations commerciales normales entre les entreprises », *Chronique*, R.J.F. de 1978, n° 5, p. 148.

⁹⁰⁹ DE LA MARTINIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal*, *op. cit.* p. 125.

comptables. Comment pourrait-on « remettre en cause une valeur d'actif [qui] conduit souvent à contester les amortissements et provisions, réputés faire partie de la première catégorie d'écritures comptables, [alors que] ces charges sont conçues pour prendre en compte la dépréciation des immobilisations »⁹¹⁰. Toutefois, cela n'empêche pas de La Mardière à rechercher des explications qui pourraient justifier cette différence de traitement entre les différentes écritures comptables au profit de la création d'une présomption d'exactitude des valeurs d'actif. La principale raison serait d'éviter au contribuable l'administration d'une preuve négative comme par exemple apporter la preuve que la valeur de l'actif est bien réelle et qu'elle n'a pas été faussée. Toutefois, le contribuable n'est pas dans l'impossibilité de fournir une telle preuve parce qu'il doit être en possession des éléments relatifs à cet actif, sa nature, sa valeur et sa durée de détention. L'administration serait incapable de déterminer si l'acquisition d'un actif relève d'un acte anormal de gestion si elle n'est pas au courant de tous ces éléments. Pour cela, l'arrêt SA Renfort Service n'est pas assez justifié sur ce point. Il établit une présomption d'exactitude des opérations relatives aux actifs et notamment les actifs immobilisés sans pour autant prendre en compte le fait que le contribuable puisse être dans l'irrégularité consistant en l'inscription au bilan d'une immobilisation fictive.

723. Il est clair que par rapport aux valeurs des actifs, l'arrêt SA Renfort Service a soulagé le contribuable quant à la charge de la preuve, sans que ce soulagement soit effectivement fondé sur des raisons juridiques ou pratiques réelles. En créant une sorte de présomption d'exactitude des écritures comptables relatives à l'actif, le Conseil d'État allège le fardeau de la preuve pesant sur le contribuable.

724. La jurisprudence SA Renfort Service est particulière ; en ce sens, elle est la première à traiter du régime de la charge de la preuve d'un acte anormal de gestion d'une manière aussi détaillée. Toutefois, « des arrêts ultérieurs ont nuancé le caractère apparemment très général de cette décision »⁹¹¹, d'où l'intérêt d'étudier le raisonnement adopté par le Conseil d'État dans les arrêts relatifs à la preuve d'un acte anormal de gestion, après qu'autant de principes soient posés par l'arrêt SA Renfort Service.

⁹¹⁰ *Ibidem*.

⁹¹¹ MARTIN (Ph), (Entretien avec), « Charge de la preuve : gros plan sur la jurisprudence du Conseil d'État », *op. cit.* p. 5.

B - La suite jurisprudentielle donnée à la règle dégagée par l'arrêt Renfort Service.

725. Nous tenons à rappeler que le critère de qualification d'un acte anormal de gestion n'a pas été modifié par l'arrêt SA Renfort Service. C'est la recherche d'un intérêt autre que celui de l'entreprise qui demeure la base sur laquelle le juge se prononce pour qualifier un acte de gestion d'anormal. Par exemple, le fait qu'une société vende et facture à des sociétés étrangères des matériels à des prix inférieurs à ceux qu'elle consentait à ses adhérents ne constitue pas un acte anormal de gestion du moment que ces ventes litigieuses s'expliquaient par la circonstance qu'elle achetait à ses fournisseurs des quantités plus grandes que ce qu'elle pouvait prévoir d'écouler auprès de ses adhérents, en vue d'obtenir des prix plus avantageux qui bénéficiaient à ces adhérents. Ainsi, l'administration n'apporte pas la preuve selon laquelle de telles pratiques commerciales ont été réalisées et consenties dans un intérêt autre que celui des adhérents. En effet, même si ces pratiques ont servi l'intérêt de sociétés étrangères, elles ont été motivées par la recherche de l'intérêt propre des adhérents de la société concernée⁹¹².

726. L'importance de l'arrêt SA Renfort Service est détectée dans certains arrêts qui reprennent dans des termes identiques les considérants de la jurisprudence de 1984. Les circonstances des affaires étant différentes, nous pensons qu'il serait judicieux d'étudier l'application des principes dégagés par l'arrêt SA Renfort Service à des cas différents notamment du point de vue procédural.

1 - La jurisprudence Boutique 2M⁹¹³

727. Sur le plan de la procédure, la différence majeure entre l'arrêt Boutique 2M de l'arrêt SA Renfort Service est la saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. L'arrêt de 1988 fut une occasion pour le Conseil d'État afin de rappeler la compétence de la commission pour les questions de fait et d'étudier l'impact de son intervention sur la charge de la preuve en matière d'acte anormal de gestion. Rappelons les faits de l'affaire. La société Boutique 2M a contesté des rehaussements d'imposition établis, en matière d'impôt sur les sociétés, au titre des années 1974, 1975 et 1977 opérés par le fisc. Ce dernier estimait que la société Boutique 2 M, qui exploite un

⁹¹²CE, 7^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 4 novembre 1985, n° 43042, Sté. Scame, Bulletin Joly Sociétés, 01/01/1986, n° 1, p. 111.

⁹¹³ CE, Ass. Plén. 27 juillet 1988, req. n°50020, Sté Boutique 2M : RJF 1988, n°10, comm. 1139. Concl. FOUQUET (O), p. 577

commerce de vente de vêtements pour femmes, a porté à tort en frais généraux des frais de voyages qui correspondent à des déplacements en Suède de l'une des associées de la société et a donc qualifié l'acte de gestion d'anormal. En outre, il considérait que le versement, au cours des années 1974, 1975, 1976 et 1977, de commissions de 6 %, puis de 7 %, effectué par la société Boutique 2 M à la société suédoise Hennes-Mauritz AB, son unique fournisseur, dissimulait un transfert de bénéfices à l'étranger, ce qui l'a conduit à réintégrer le montant dans les résultats, sur le fondement des dispositions de l'article 57 du CGI.

728. La position du Conseil d'État, s'agissant de la charge de la preuve, ne se différencie de celle adoptée à l'occasion de l'arrêt SA Renfort service. Pour lui, l'administration doit être réputée apporter la preuve qui lui incombe si le contribuable n'est pas, lui-même, en mesure de justifier, dans son principe comme dans son montant, de l'exactitude de l'écriture dont s'agit, quand bien même, en raison de la procédure mise en œuvre, il n'eût pas été, à ce titre, tenu d'apporter pareille justification. Ainsi, la charge de la preuve des frais de voyage incombe à l'administration des frais de voyages parce que ce sont des charges de la nature de celles qui sont visées à l'article 39 du même Code et qui viennent en déduction du bénéfice net défini à l'article 38 du Code. Le raisonnement est le même que celui de la jurisprudence SA Renfort Service. L'arrêt Boutique 2M n'a rien d'innovateur en la matière. C'est un cas d'espèce appliquant un arrêt de principe.

729. Quant à la compétence de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, le Conseil d'État a rappelé les principes qui s'y appliquent. Ainsi, lorsqu'un désaccord sur des questions de fait uniquement persiste entre le fisc et le contribuable, l'un des deux peut porter le litige devant la commission qui est compétente sur des questions relatives à « la matérialité des faits eux-mêmes ou de l'appréciation qu'il convient de porter sur les faits, eu égard, notamment, à la situation réelle de l'entreprise ou aux pratiques du commerce ou de l'industrie auxquelles celle-ci appartient ».

730. L'avis de la commission n'est pas sans effet sur l'attribution du fardeau de la preuve. En effet, quel que soit l'avis rendu par la commission, du moment qu'il est régulièrement exprimé (c'est-à-dire conformément aux règles), s'il a été suivi par l'administration, le contribuable supporte alors la charge de la preuve des éléments de faits qu'il invoque. Une nuance reste à préciser : « l'intervention de la commission départementale ne préjuge pas

de l'attribution initiale du fardeau de la preuve »⁹¹⁴. Ce sont les règles habituelles relatives à la charge de la preuve qui doivent être appliquées, en dépit du fait qu'un acte anormal de gestion soit invoqué. M. Olivier Fouquet dans ses conclusions sur l'affaire Boutique 2M privilégie une interprétation de l'arrêt SA Renfort Service selon laquelle invoquer un acte anormal de gestion n'aurait pas d'effet exorbitant au droit commun de la charge de la preuve, ni même aux règles de compétence de la commission départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. M. Fouquet s'interroge sur ce point en disant « pourquoi se priver délibérément et *contra legem* d'un instrument utile ? »⁹¹⁵

731. Par application de ces règles au cas d'espèce Boutique 2M, le jeu de la preuve serait donc le suivant : il incombe à l'administration de prouver que l'acte contesté, en l'occurrence les frais de voyage, sont contraires à l'intérêt de l'entreprise et sont motivés par un autre intérêt étranger à celui de la société Boutique 2M. Cela n'a rien de particulier parce que ce fût la jurisprudence traditionnelle du Conseil d'État⁹¹⁶. Il reste à savoir si les frais de voyage du personnel de la société notamment lorsqu'il s'agit du personnel de direction relève de la compétence de la commission. Dans l'affirmative, l'avis de la commission produira ses effets en vertu de l'article 1649 quinquies A, paragraphe 3. Le rôle de la commission départementale, comme le précise M. Fouquet, ne doit pas être influencé par l'existence ou non d'un acte anormal de gestion. Il ne faut pas enlever à la commission « l'avantage de contribuer à simplifier des litiges qui portent sur des questions de pur fait. », d'autant plus que le régime de la charge de la preuve applicable en cas d'acte anormal de gestion se confond avec celui applicable en dehors de toute anormalité

2- Arrêt Intertrans

732. A la suite d'une vérification de comptabilité de la société SA International Transport (Intertrans) Paris, le fisc a réintégré dans les bénéfices imposables des exercices clos du 1979 et 1980 de cette dernière des sommes correspondant à des versements effectués par Intertrans à la société SARL Intertrans. Pour le faire, le fisc prétendait que ces sommes traduisent un acte anormal de gestion parce qu'elles ont été consentis « sans contrepartie

⁹¹⁴ FOUQUET (O), Concl. Sous CE, plén. 27 juillet 1988, req. n°50020, Sté Boutique 2M : RJF 1988, n°10, comm. 1139, p. 578 : Les conclusions du commissaire du gouvernement Fouquet sont pertinentes sur ce point parce qu'elles détaillent trois interprétations possibles de l'arrêt SA Renfort Service, eu égard le nouveau paramètre mis en jeu par l'arrêt Boutique 2M, qui est celui de l'intervention de la commission. (début des conclusions p. 578).

⁹¹⁵ FOUQUET (O), Concl. Sous CE, plén. 27 juillet 1988, req. n°50020, Sté Boutique 2M, *op. cit.* p. 579

⁹¹⁶ Conseil d'État, 10^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 10/12/2010, req. n° 308050 (la charge de la preuve incombe à l'administration lorsqu'il s'agit de prouver que la cession au prix de 1 franc d'une marque par une société mère à sa filiale relève d'un acte anormal de gestion)

utile à l'exploitation de l'entreprise »⁹¹⁷, sans pour autant contester ni la réalité des versements, ni la régularité de leur enregistrement comptable en tant que charges.

733. En raison du désaccord entre le fisc et le contribuable, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires a été saisie du litige par le contribuable et sa réponse était de ne pas admettre le bien-fondé de l'appréciation des faits, selon le point de vue de l'administration. Pour la commission, elle n'était pas compétente pour statuer sur la qualification juridique de l'opération litigieuse parce qu'apprécier le caractère anormal d'un acte de gestion relève du droit, domaine où la commission n'était pas compétente. Elle s'est contentée alors de remarquer certains faits : les versements effectués avaient une contrepartie et étaient effectués dans l'intérêt de la société SA Intertrans. L'avis favorable au contribuable aboutit à ce que la charge de la preuve de l'absence de l'intérêt pour l'entreprise incombe à l'administration.

734. C'est la saisine de la commission qui a renversé la charge de la preuve au profit du contribuable et qui a empêché le Conseil d'État d'établir la distinction entre les différentes écritures comptables afin de déterminer l'attribution de la charge de la preuve en matière d'acte anormal de gestion. En effet, si le Conseil d'État avait appliqué la solution retenue par l'arrêt SA Renfort Service, le contribuable aurait été obligé de justifier du montant et de l'exactitude de l'écriture comptable correspondant à la charge contestée. Le fardeau de la preuve serait sur le dos du contribuable tenu d'apporter la preuve selon laquelle l'opération litigieuse était dans l'intérêt de la société Intertrans Paris. Les conclusions du commissaire du gouvernement M. Philippe Martin nous éclairent amplement sur ce point parce qu'elles recommandent la « dissociation entre la justification du principe d'une écriture de charge et la question de savoir si l'opération a été effectuée ou non dans l'intérêt de l'entreprise »⁹¹⁸.

⁹¹⁷ CE, 8 août 1990, req. n° 92997, SA Intertrans : RJF 1990, n°10, comm. 1252. Concl. MARTIN (Ph), p. 661

⁹¹⁸ MARTIN (Ph), Concl. Sous CE, 8 août 1990, req. n° 92997, SA Intertrans : RJF 1990, n°10, comm. 1252, p. 662. En premier lieu, la rédaction même de votre décision « Renfort-Service » suggère cette distinction. En effet justifier de l'exactitude d'une écriture de charges, dans son principe et dans son montant, c'est apporter des éléments de fait permettant de s'assurer de la correction juridique et matérielle de l'écriture comptables. Il s'agit de vérifier si l'écriture comptable reflète une réalité et la traduit correctement en comptabilité. La question de savoir si une charge a été exposée dans l'intérêt de l'entreprise ou dans l'intérêt exclusif de tiers implique une appréciation plus complète, voir subjective, qui ne se résume pas à une simple question de justification. En deuxième lieu, l'interprétation la plus large est la moins cohérente avec le fait que certains articles du CGI attribuent explicitement au contribuable l'obligation de prouver d'une charge a été exposée dans l'intérêt de l'entreprise. on peut citer, par exemple, le 4 et le 5 de l'article 39 du CGI relatifs à certaines catégories de dépenses considérées comme suspectes ou somptuaires, et l'article 238 A du CGI relatif aux rémunérations versées à des bénéficiaires établis dans un paradis fiscal. L'existence même de ces textes spécifiques concernant des dépenses jugées particulièrement suspectes semblerait indiquer qu'en droit commun ce n'est pas systématiquement au contribuable qu'il appartient de démontrer qu'une dépense a été exposée dans l'intérêt de l'entreprise. En troisième lieu, l'interprétation la plus

735. Contrairement à l'arrêt Boutique 2M où des considérants de l'arrêt SA Renfort Service ont été repris, la jurisprudence Intertrans se contente de juger que l'administration n'apporte pas la preuve de l'anormalité de l'acte litigieux et que par la suite elle a à tort réintégré les sommes correspondantes dans le bilan de Intertrans.

3-Arrêt Spitaletto⁹¹⁹

736. La charge de la preuve en matière d'acte anormal de gestion fut aussi l'objet d'un autre du conseil d'État, un arrêt qui a consacré les principes retenus par la jurisprudence SA renfort Service, bien que la première affaire était différente de cette dernière du point de vue procédural. En l'espèce, il s'agissait d'un emprunt contracté par la société de fait constituée par les deux frères Spitaletto dans le but de consentir une avance sans intérêt à la SARL Spit-Brochage qui exploitait le fonds de commerce de la société de fait en vertu des termes d'une location-gérance. Le fisc a réintégré dans les résultats imposables des exercices de 1980 à 1983 les frais financiers afférents à cet emprunt au motif que l'avance sans intérêt ayant été à l'origine de cette charge de frais constituait un acte anormal de gestion.

737. D'un point de vue procédural, la différence avec l'affaire SA renfort service c'est que la société Spitaletto n'a pas déposé ses déclarations dans le délai légal imparti et a donc été l'objet d'une évaluation d'office à l'impôt sur le revenu. Le Conseil d'État juge, en se basant sur le régime légal général relatif à la charge de la preuve, que c'est aux associés de prouver l'exagération des bases d'imposition et donc le caractère normal de l'avance sans intérêt.

738. Le Conseil d'État constate que la preuve apportée par le contribuable est générale et imprécise parce qu'elle se base sur des allégations selon lesquelles « en consentant l'avance sans intérêt, la société de fait a cherché à faciliter les débuts de l'exploitation du fonds loué à la société Spit-Brochage et donc a préservé ses propres intérêts ». Le commissaire du gouvernement Philippe Martin précise que « l'existence d'un contrat liant les intérêts de deux entreprises ne suffit pas, à elle seule, à faire présumer l'existence de contreparties

large reviendrait en pratique à priver en grande partie d'effet la règle générale posée par votre décision « Renfort-Service » selon laquelle c'est à l'administration qu'il incombe de démontrer le caractère anormal d'un acte de gestion. Selon cette interprétation, tous les actes de gestion se traduisant par des écritures de charges échapperaient à cette règle générale.

⁹¹⁹ CE, 8 janvier 1993, req. n° 87631, Bernard Spitaletto : RJF 1993, n°3, comm 319. Concl. MARTIN (Ph), p. 183

justifiant les avantages consentis »⁹²⁰. L'arrêt Spitaletto constitue l'occasion pour le Conseil d'État afin de décider si lorsqu'une procédure d'imposition d'office a été déclenchée, lequel des deux régimes de la charge de la preuve prévaut ? celui résultant de la jurisprudence SA Renfort Service ou celui découlant de la procédure d'imposition ? Si l'on revient à un arrêt du Conseil d'État⁹²¹ rendu deux ans seulement après la jurisprudence Renfort Service, c'est « l'interprétation initiale »⁹²² qui prédominait et qui appliquait de manière flagrante les principes dégagés de la jurisprudence de 1984. En d'autres termes à l'occasion de cet arrêt de 1986, le Conseil d'État a jugé que « lorsque l'administration soutient qu'un commerçant a anormalement renoncé à des recettes, elle supporte sur ce point la charge de la preuve alors même que le contribuable encourt une procédure de taxation d'office » L'arrêt Spitaletto aurait été sans intérêt si la position du Conseil d'État avait été la même qu'à l'occasion de l'affaire résolue en 1984. Mais, le Conseil d'État a privilégié, dans l'affaire Spitaletto, le régime de la charge de la preuve fondée sur la procédure d'imposition.

739. Les différents arrêts traités à la lumière de la jurisprudence Renfort service nous permettent de s'interroger sur ce qui reste de cette dernière. La réponse est apportée par le commissaire de gouvernement Martin selon lequel « cette évolution jurisprudentielle conduit donc à une situation dans laquelle la charge de la preuve attribuée en principe à l'administration par l'arrêt « Renfort-Service » est renversée par toutes les modalités procédurales qui conduisent à faire supporter au contribuable la charge de la preuve : acceptation des redressements, avis conforme de la commission départementale, imposition d'office. La charge de la preuve d'origine procédurale l'emporterait donc toujours ». Il poursuit que « la portée de la jurisprudence « Renfort-Service » serait alors limitée à la fixation des principes généraux de la preuve en matière d'acte anormal de gestion sauf intervention d'actes de procédure de nature à influencer sur la charge de la preuve. L'apport principal de cette jurisprudence, serait de laisser en toutes circonstances au contribuable, même lorsque l'administration supporte la charge de la preuve, le soin de justifier du principe et du montant des écritures, de charges ».

740. Le commissaire du gouvernement ne se contente pas d'analyser les faits de l'affaire Spitaletto mais il aborde la délicate question qui se pose lorsqu'un acte jugé anormal par l'administration se traduit initialement par une écriture d'actif mais entraîne des

⁹²⁰ MARTIN (Ph), Concl. Sous CE, 8 janvier 1993, req. n° 87631, Bernard Spitaletto : RJF 1993, n°3, comm 319, p. 186 (p. 183 début des conclusions).

⁹²¹ CE, 16 juin 1986, n° 42522: RJF 10/86, n° 931

⁹²² MARTIN (Ph), Concl. Sous CE, 8 janvier 1993, req. n° 87631, Bernard Spitaletto, *op. cit.* p. 184

réintégrations portant sur des charges, des provisions ou des amortissements, à condition qu'aucun incident de type procédural ne soit produit. A qui incomberait ainsi la charge de la preuve ? Est-ce que c'est à l'administration d'apporter la charge de la preuve de l'anormalité parce que l'écriture comptable initiale correspond à une valeur d'actif ? Ou est-ce que c'est au contribuable qu'incombe le fardeau de la preuve parce qu'il y a eu des réintégrations portant sur des charges, provisions et amortissements ? Le commissaire du gouvernement Martin suggère une solution fondée sur la nature de l'anormalité qui est à prouver. Il le fait en se basant sur une série d'arrêts du Conseil d'État relatifs à une hypothèse similaire⁹²³. « Si l'écriture de charges est contestée pour un motif qui lui est propre (défaut de justification du paiement, incorrecte transcription comptable), la question posée est celle de la justification intrinsèque de cette écriture de charges, et il convient de s'en tenir à ce stade du raisonnement. Si en revanche, et ce cas est le plus fréquent, l'écriture de charges n'est contestée qu'en raison de l'anormalité de l'acte antérieur, c'est la nature de cet acte qu'il faut analyser. Si cet acte s'analyse comme l'acquisition anormale d'un élément d'actif ou comme la renonciation à une recette, c'est le raisonnement propre aux écritures d'actif qui devra être suivi »⁹²⁴.

741. L'évolution jurisprudentielle en matière de preuve d'acte anormal de gestion n'a pas cessé en dépit des éclaircissements apportés par les arrêts qui ont suivi la jurisprudence SA Renfort Service. En effet, l'entrée en vigueur de la loi dite Aicardi portant modification des procédures fiscales et douanières influencera le régime de preuve établi précédemment. Les arrêts du Conseil d'État postérieurs à cette loi sont le témoin de ce changement.

§2 – L'effet de la loi dite Aicardi sur la théorie de la charge de la preuve en matière d'acte anormal de gestion

742. Nous ne pouvons pas nier que la loi dite Aicardi du 8 juillet 1987 portant modification des procédures fiscales et douanières a eu un impact majeur sur le système de la preuve fiscale. A partir de 1987, en dépit de quelques cas expressément prévus par la loi, l'avis de la commission départementale n'a aucune incidence sur la charge de la preuve. Ainsi, les renversements de la charge de la preuve au détriment du contribuable qui se produisaient lorsque la commission rendait un avis favorable à l'administration chamboulé et qui

⁹²³ CE, 1^{er} février 1978, n° 3402 : RJF 3/78 n° 74 et CE, 11 avril 1986, n° 40646 : RJF 6/86 n° 578

⁹²⁴ MARTIN (Ph), Concl. Sous CE, 8 janvier 1993, req. n° 87631, Bernard Spitaletto, *op. cit.* p. 185

incitaient cette dernière à saisir très souvent ladite commission sont tombés en désuétude. Ce nouvel état de droit nous laisse penser au sort du régime de la charge de la preuve en matière d'acte anormal de gestion. La nouvelle rédaction de l'article L. 192 du LPF ne laisse aucun doute quant au régime relatif à la charge de la preuve, 'quel que soit l'avis rendu par la commission ». Cet article ne fait peser la charge de la preuve sur le contribuable qu'en cas d'irrégularités graves et que l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission départementale ». Comment combiner alors cette nouvelle réforme avec les règles qui découlent de l'arrêt SA Renfort service et de tous les autres arrêts qui ont suivi ? En matière d'acte anormal de gestion, quel serait le régime de preuve applicable après la réforme apportée par la loi dite Aicardi ? La combinaison des deux critères « selon la procédure d'imposition » et « selon la nature des écritures comptables » serait-elle possible après la loi dite Aicardi ?

743. La réponse est vite apportée par le juge fiscal qui consacre un « retour » aux principes dégagés par l'arrêt SA Renfort Service dans deux arrêts très importants parce qu'ils ont marqué une certaine stabilité jurisprudentielle en matière de preuve d'acte anormal de gestion. Le premier arrêt Société Ets Lebreton a repris la règle posée par l'arrêt SA Renfort Service en faisant peser sur le contribuable la charge de la preuve des créances des tiers, des amortissements et des provisions (A) Quant au second arrêt Société Sylvain Joyeux, il consacre plus une méthode de preuve des frais généraux via les factures ; désormais, une facture qui comporte les mentions nécessaires conduit à une présomption de déductibilité de la charge lui correspondant.

A- Arrêt Ets Lebreton : Une rupture avec la volonté de codifier la charge de la preuve en matière d'acte anormal de gestion

744. Philippe Martin décrivait l'évolution jurisprudentielle conséquente à l'arrêt Sté Ets Lebreton comme un frein à la codification de la charge de la preuve fiscale en matière d'acte anormal de gestion⁹²⁵. L'étude de la jurisprudence qui a suivi l'affaire Sa Renfort Service nous montre que la jurisprudence est ambiguë sur le devoir de preuve qui incombe au contribuable par rapport à la déductibilité des charges et notamment au regard de la valeur

⁹²⁵ MARTIN (Ph), (Entretien avec), Charge de la preuve : gros plan sur la jurisprudence du Conseil d'État, *op. cit.* p. 5.

probante de la facture administrée par le contribuable. Alors que certains arrêts⁹²⁶ semblent privilégier un retour aux règles de l'arrêt SA Renfort Service à savoir le principe même de leur déductibilité, d'autres arrêts imposent au contribuable d'apporter la preuve du respect de l'intérêt social⁹²⁷. Il a fallu attendre l'arrêt Sté Ets Lebreton afin que le Conseil d'État franchisse le pas quant au devoir de justification qui incombe sur le contribuable lorsque l'affaire en question est relative à la preuve de la déductibilité des charges.

1 - Une ambiguïté accrue dans la jurisprudence du Conseil d'État en matière de preuve de la déductibilité des charges

745. Ce n'est pas la charge de la preuve de la déductibilité des charges qui pose problème ici. Mais, c'est la façon de prouver qui est en jeu et qui a fait l'objet de points de vue différents matérialisés par des jurisprudences différentes, intervenues après l'affaire SA Renfort Service.

746. Certains arrêts consacrent parfaitement la jurisprudence SA Renfort Service, comme par exemple l'arrêt Sté Véticlam. A l'occasion de cette affaire, le Conseil d'État a jugé qu'il « appartient, dans tous les cas, au contribuable, que la commission départementale des impôts directs et des taxes sur les chiffres d'affaires ait été saisie ou non, de justifier, tant du montant de ses charges que de la correction de leur inscription en comptabilité, c'est-à-dire du principe même de leur déductibilité ». Fidèle à sa jurisprudence SA Renfort Service, le Conseil d'État ne semble pas avoir apporté une précision supplémentaire quant à la preuve de la déductibilité des charges. Comme l'exprime à juste titre le commissaire du gouvernement Arrighi de Casanova, « avant toute discussion sur le caractère anormal d'une dépense, et c'est sur ce point qu'il peut ensuite y avoir, en fonction de la procédure, renversement de la charge de la preuve, il paraît en effet logique que le contribuable s'explique, comme lui seul peut le faire, sur l'inscription dans sa comptabilité d'une somme qui a une incidence négative sur la base de l'impôt »⁹²⁸. En outre, l'intervention de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires n'aurait aucun effet sur l'attribution de la charge de la preuve parce qu'a priori la charge de la preuve

⁹²⁶ BONNAUD (P), Concl. Sous CAA Lyon, plén. 5 juillet 1994, req. n°92-549, SA Volvic : RJF 1994, n°11, comm. 1232, p. 657 et ARRIGHI DE CASANOJA (J), Concl. Sous CE, 20 mai 1988, req. n° 159877, Sté Véticlam : Dr. Fisc. 1998, n°44, comm. 979

⁹²⁷ CE, 15 février 1999, req. n° 172171, SARL « Le centre d'études » : Dr. Fisc. 1999, n°19, comm. 385 ; CE, 9 avril 1999, req. n° 171554, SA Pierre Thomas : DR. Fisc. 1999, n°37, comm. 661 et CE, 27 juin 2001, req. n° 193003, Sa Marignan Publicité : RJF 2001, n°10, comm. 1287

⁹²⁸ ARRIGHI DE CASANOJA (J), Concl. Sous CE, 20 mai 1988, req. n° 159877, Sté Véticlam : Dr. Fisc. 1998, n°44, comm. 979

repose sur le contribuable, avant même la saisine de la commission. Cette nuance est très bien exprimée par Arrighi de Casanova qui nous explique qu'« avant la loi de 1987, l'intervention de la commission ne pouvait, par définition, renverser au détriment du contribuable un fardeau de la preuve qui lui incombait d'emblée. Après cette loi, qui n'a pas entendu traiter une telle hypothèse, la situation demeure inchangée ». Par ailleurs, cette solution a été confirmée plus tard par un arrêt de la Cour administrative d'appel de Lyon, SA Volvic du 5 juillet 1994, rendu en formation Plénière.

747. Dans l'affaire SA Volvic, le Conseil d'État n'a pas dérogé à sa jurisprudence antérieure, hormis l'intervention de la loi dite Aicardi portant des modifications. En effet, si la charge de la preuve initiale incombe au contribuable, l'intervention de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ne change pas son attribution, peu importe l'avis rendu par la commission. D'ailleurs, c'est ce qui a été voulu dans la loi dite Aicardi : améliorer les relations entre le fisc et le contribuable en accordant des garanties procédurales à ce dernier de telle sorte que la saisine de la commission ne devienne plus un moyen pour le sanctionner. Par conséquent, le contribuable doit toujours justifier ses écritures de charges dans leur principe et leur montant, nonobstant l'avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. Comme le dit Philippe Martin, « l'entreprise vérifiée doit apporter des éléments de fait permettant de s'assurer de la correction juridique et matérielle de l'écriture comptable. Il s'agit de vérifier si l'écriture comptable reflète une réalité et la traduit correctement en comptabilité »⁹²⁹.

748. D'un autre côté, le Conseil d'État n'a pas manqué de préciser qu'il incombe à l'administration de prouver le caractère excessif d'une dépense favorisant à qualifier l'acte de gestion qui lui est rattaché d'anormal. Dans l'affaire « Le centre d'études », le Conseil d'État a émis quelques précisions. D'abord, l'administration a suivi la procédure contradictoire pour le redressement notifié à la SARL « Le centre d'études ». En plus, elle n'a pas contesté les justifications apportées par la société, ni quant à la réalité des dépenses litigieuses, ni même quant à l'exactitude de leur enregistrement dans les comptes de la société. Pour cela, le juge a décidé qu'il incombe au fisc d'établir l'existence du caractère anormal de l'acte de gestion. Cet arrêt ne modifie en rien l'apport considérable apporté par la jurisprudence SA Renfort Service qui a fait peser aussi la charge de la preuve sur

⁹²⁹ MARTIN (Ph), Concl. Sous CE, 8 août 1990, n° 92997, SA Intertrans : RJF 10/90 n° 1252, p. 661

l'administration en affirmant que c'est à cette dernière, en règle générale, d'établir les faits sur lesquels elle se fonde pour invoquer ce caractère anormal.

749. Dans un autre arrêt⁹³⁰, le Conseil d'État a aussi repris la même solution adoptée à la jurisprudence Sa Renfort Service. En l'espèce, il a été jugé que la preuve de l'exactitude de l'écriture comptable dans son principe comme dans son montant incombe au contribuable. Par contre, le fait de prouver si un acte de gestion a été engagé dans l'intérêt de l'entreprise incombe à l'administration.

750. Il en résulte qu'un courant jurisprudentiel majoritaire tient à renforcer les règles posées par le Conseil d'État dans l'affaire SA Renfort Service. Mais ce courant ne s'est pas limité à de simples applications parce que le devoir de justification imposé initialement sur le contribuable s'est développé grâce à l'arrêt Sté Ets Lebreton.

2- L'apaisement apporté par la jurisprudence Sté Ets Lebreton

751. Les faits de l'affaire Sté Ets Lebreton se résument ainsi. La société Etablissements Lebreton a conclu avec sa société mère une convention en vertu de laquelle elle lui verse une redevance forfaitaire en rémunération d'un ensemble de prestations d'assistance fournies par l'intéressée, les unes de nature administrative et financière et les autres de nature technique et commerciale. Le conflit entre le fisc et la société a eu lieu lorsque le premier a admis la déduction des charges comptabilisées par la société au cours des exercices 1985 à 1987 à la hauteur d'une fraction de cette redevance uniquement sous motif que seule cette fraction correspond aux prestations d'assistance technique et commerciale fournies par le président du directoire de la société mère, qui était aussi le président-directeur général de la société contribuable à titre gratuit. Le fisc s'appuyait dans sa requête sur l'absence de justificatifs précis qui prouvent l'existence des prestations de nature commerciale et technique fournies par le PDG de la société contribuable. L'affaire Sté Ets Lebreton fut l'occasion pour le Conseil d'État de traiter des règles de preuve applicables en matière de déduction des charges. Alors que la société requérante a essayé de placer ce litige sur le terrain de l'acte anormal de gestion afin que le fisc supporte la charge de la preuve par application de la règle selon laquelle il incombe à l'administration de prouver qu'un acte de gestion a été accompli contrairement à l'intérêt de l'entreprise, le Conseil d'État a

⁹³⁰ CE, 8e et 9^{ème} ss-sect., 9 avril 1999, req. n° 171 554, SA Pierre Thomas, Dr. fisc. 1999, n°37, comm. 661

écarté ce moyen et a resitué le litige sur le terrain de l'exactitude des écritures, situé en amont.

752. Nous tenons à préciser que l'arrêt *Sté Ets Lebreton* intervient après la mise en vigueur de la loi dite Aicardi du 8 juillet 1987 et surtout après l'arrêt *SA Renfort Service* qui a précisé un certain nombre de règles qui désormais constituent un cadre pour l'attribution de la charge de la preuve fiscale. L'influence de la loi dite Aicardi ne fait aucun doute sur cette attribution. Preuve est la nouvelle écriture de l'article L.192 du LPF. Désormais, l'article L. 192 du LPF dispose que « lorsque l'une des commissions visées à l'article L 59 est saisie d'un litige ou d'un redressement, l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la commission ». Il convient pour cela d'étudier l'effet de cette nouvelle règle sur la position du juge quant à la charge de la preuve en matière de déduction de charges. Nous revenons alors au raisonnement de la Haute juridiction à l'occasion de l'affaire *Sté Ets Lebreton*.

753. L'originalité de l'arrêt *Sté Ets Lebreton* réside dans le fait que le Conseil d'État fait un récapitulatif des principes de droit civil et administratif applicables en matière d'attribution de la charge de la preuve. D'abord, le Conseil d'État énonce la règle générale en vertu de laquelle le droit fiscal est régi par les prescriptions du droit administratif, sauf lorsque ces dernières sont contraires au droit fiscal. Il le fait en utilisant les termes suivants : « en vertu des règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve devant le juge administratif, applicables sauf loi contraire ». Ensuite, il fait référence expresse⁹³¹ à l'article 9 du Code de procédure civile en vertu duquel « il incombe à chaque partie de prouver conformément à la loi les faits nécessaires au succès de sa prétention ». Ce principe semble toutefois être atténué par la règle de droit civil énoncée à l'article 1315 du Code civil en vertu de laquelle « celui qui réclame l'exécution d'une obligation doit la prouver. Réciproquement, celui qui se prétend libéré doit justifier le paiement ou le fait qui a produit l'extinction de son obligation ». Le Conseil d'État nous rappelle aussi le principe selon lequel aucune des parties ne peut être obligée à fournir une preuve qu'elle ne possède pas, règle que le commissaire du gouvernement Pierre Collin décrit cette règle comme relevant du bon sens⁹³². Cette même règle a été décrite par le commissaire du gouvernement Arrighi de Casanova comme n'ayant rien d'absolu. Selon ce dernier, « le demandeur en justice doit

⁹³¹Selon les termes du Conseil d'État utilisés dans l'arrêt, « s'il incombe, en principe, à chaque partie d'établir les faits nécessaires au succès de sa prétention »

⁹³²COLLIN (P), Concl. Sous CE, section, 20 juin 2003 n° 232832, *Sté Établissements Lebreton*, RJF 10/03, n° 1140, p. 754

prouver ce qu'il avance, selon l'adage « *actori incumbit probatio* » ; mais si le défendeur invoque à son tour certains faits pour combattre les prétentions du demandeur, il lui incombe également d'étayer ses dires. Autrement dit, la preuve mise à la charge de celui qui prend l'initiative d'une action, n'a rien d'absolu. Elle consiste essentiellement à mettre de son côté la vraisemblance, après quoi il appartient à l'autre partie, selon les mêmes exigences relatives, d'établir le contraire. En effet, selon l'adage « *actori incumbit probatio* » ; mais si le défendeur invoque à son tour certains faits pour combattre les prétentions du demandeur, il lui incombe également d'étayer ses dires »⁹³³.

754. Le Conseil d'État ne se contente pas d'un rappel des règles applicables en droit commun mais aussi évoque la question de la preuve par le contribuable de la déductibilité des charges. Ce ne sont pas les mêmes termes que ceux utilisés par le Conseil d'État à l'occasion de l'affaire SA Renfort Service. Le contribuable est tenu d'apporter la preuve initiale du principe même de la déductibilité des charges, innovation par rapport à la jurisprudence SA Renfort Service, c'est-à-dire il doit « justifier tant du montant des créances de tiers, amortissements, provisions et charges qu'il entend déduire du bénéfice net défini à l'article 38 du CGI que de la correction de leur inscription en comptabilité ». L'affaire Sté Ets Lebreton ne concernant que la preuve des charges, le Conseil d'État n'a pas eu le besoin de rappeler la règle d'attribution de la charge de la preuve s'agissant de l'actif immobilisé, énoncée à l'arrêt SA Renfort Service.

755. La Haute juridiction ne laisse pas le contribuable dans une situation de doute par rapport aux moyens de preuve qui pourraient lui servir de justifications pour emporter un gain de cause. Au contraire, elle lui donne un indice voire un mode d'emploi. Ainsi, le contribuable est réputé avoir apporté cette preuve (preuve du principe même de la déductibilité des charges en question) lorsqu'il produit « tous les éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée ». En outre, l'administration ne passe pas inaperçue dans le raisonnement de la Haute juridiction. Elle est la cible de la charge de la preuve lorsque le contribuable acquitte son obligation de justification. A ce moment, c'est à l'administration « d'apporter la preuve de ce que la charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive ».

⁹³³ARRIGHI DE CASANOVA (J), Concl. Sous CE, section, 29 juillet 1994, req. n° 111884, Sté Prodes International: RJF, n°10, comm. 1048, p. 589

756. Quel est l'intérêt de développer autant de règles de preuve et de mécanismes de preuve dans un arrêt d'espèce comme *Sté Ets Lebreton* ? Ces règles ne risquent-elles pas de complexifier l'état de droit qui découle de l'arrêt *SA Renfort Service* et des différentes applications qui ont suivi ? En premier lieu, nous pouvons dire que ledit arrêt établit une dialectique de preuve qui consiste à dire que si le contribuable apporte la justification du principe et du montant des écritures comptables établi, l'administration doit alors à ce moment apporter la preuve selon laquelle la charge n'est pas déductible. Cette preuve censée être apportée par l'administration se base principalement sur la notion de contrepartie. En effet, l'absence ou l'insuffisance d'une contrepartie, de même qu'une contrepartie non conforme à l'intérêt social de l'entreprise sont valables pour consacrer la non-déductibilité de la charge en question.

757. En second lieu, l'affaire *Sté Ets Lebreton* nous éclaire au sujet de l'étendue du devoir de justification qui incombe au contribuable. Alors que le Professeur de La Martinière, évoque « la conception étendue »⁹³⁴ qu'a adoptée cet arrêt par rapport au devoir de justification, le commissaire du gouvernement Collin énonce qu'il s'agit bien d'une conception étroite du devoir de justification parce que ce que le Conseil d'État exige du contribuable, ce n'est pas une preuve complète mais des éléments qui puissent faire passer le litige à l'étape suivante et basculer la charge de la preuve sur le dos de l'administration. « Si le contribuable est en mesure de produire devant la commission des éléments de nature à emporter sa conviction, ces mêmes éléments devraient lui suffire, devant le juge, à mettre de son côté la vraisemblance et à placer l'administration dans l'obligation d'apporter la preuve contraire »⁹³⁵.

758. L'entreprise est obligée de justifier de son intérêt poursuivi par l'opération ayant abouti à l'enregistrement d'une charge dans sa comptabilité. Elle seule dispose des moyens pour le faire. Il serait illogique de demander au fisc, extérieur à l'entreprise, de prouver que l'intérêt de cette dernière a été respecté lorsque celle-ci a procédé à certaines opérations. Une absence de contrepartie pour l'entreprise ou que la charge en question n'est pas conforme Olivier Fouquet partage la même conception étroite du devoir de justification avec le commissaire du gouvernement Collin. « S'il appartenait au contribuable de justifier de ses écritures de charges, il incombait à l'administration qui invoquait l'existence d'un

⁹³⁴ DE LA MARTINIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal*, op. cit. p. 141.

⁹³⁵ COLLIN (P), Concl. Sous CE, section, 20 juin 2003 n° 232832, *Sté Établissements Lebreton*, RJF 10/03, n° 1140, p. 760.

acte anormal de gestion de démontrer que la charge en cause n'avait pas été exposée dans l'intérêt du contribuable. Si l'administration estimait que la charge inscrite en comptabilité et justifiée par une facture n'était pas déductible dans son principe ou son montant, il lui appartenait de fournir au juge, tous éléments de nature à établir le bien-fondé de sa critique. Le contribuable ayant fourni, par la production d'une facture, la justification de la charge comptabilisée, l'administration en apportant des éléments de nature à douter de la facture engageait la dialectique bien connue de l'administration de la preuve »⁹³⁶.

B- Arrêt Sylvain Joyeux : Instauration d'une présomption au profit de la déductibilité de la charge de la preuve

759. Nous rappelons que le Conseil d'État a retenu une solution avantageuse au profit du contribuable en matière de preuve moyennant les factures à l'occasion de l'affaire Sté Ets Lebreton. Aux termes de cette solution, le contribuable apporte la justification de l'exactitude de son écriture de charge « par la production de tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée ». Par conséquent, lorsqu'une telle justification est apportée, « il incombe ensuite à l'administration, si elle s'y croit fondée, d'apporter la preuve de ce que la charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive ». Au regard de la société Sté Ets Lebreton, un problème restait sans solution. Ainsi, faut-il contraindre un contribuable, ayant justifié du caractère déductible d'une charge par une facture, à fournir, en plus de la facture, tous les éléments justificatifs complémentaires établissant la nature de la charge en cause ainsi que l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée ? La réponse à cette question a été vite apportée par l'affaire Sté Sylvain Joyeux, dont nous rappelons les faits et la portée.

1- L'exposé de l'affaire Sté Sylvain Joyeux

760. En l'espèce, le conflit entre le fisc et la société Sylvain Joyeux avait comme objet le montant des commissions versées par ladite société aux sociétés Sicopar, Socopap et Precobat en rémunération de leur rôle d'intermédiaire pour l'obtention de marchés publics. En raison des factures produites par la société Sylvain Joyeux et du lien existant entre les

⁹³⁶ FOUQUET (O), « Jusqu'où théoriser la charge de la preuve ? », RJF 7/07, p.633.

commissions versées et les marchés publics obtenus, l'administration ne pouvait pas se prévaloir de l'absence de contrepartie au profit de l'intérêt de la société Sylvain Joyeux.

761. L'arrêt Sté Sylvain Joyeux reproduit le considérant de principe de l'arrêt Sté Ets Lebreton⁹³⁷. Il pose ensuite la même présomption de régularité d'une charge en vertu de la production de la facture qui lui correspond. La seule circonstance qui puisse nuire à la régularité d'une facture est le fait que celle-ci corresponde à une charge dont la déductibilité n'est pas remise en cause. Dans le cas où la déductibilité de la charge est remise en cause, l'administration peut demander au contribuable plus d'informations et de précisions quant à la réalité de la charge. Toutefois, elle ne pourra pas se fonder sur l'insuffisance des éléments fournis afin de conclure à la non-déductibilité de la charge concernée. Elle doit de son côté fournir la justification selon laquelle la charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive.

762. Cette décision a le mérite d'avoir imposé à l'administration la charge de la preuve dans le cas où les factures produites par le contribuable sont régulières c'est-à-dire comportent toutes les mentions légales⁹³⁸. Ainsi, il y aurait un partage de la charge de la preuve entre le contribuable qui apporte la preuve initiale consistant en une facture régulière et l'administration qui pour contester la charge, en dépit de la facture régulière, apporte d'éléments complémentaires justifiant de l'insuffisance de la contrepartie, voire de son absence totale. Christophe de la Mardière décrit à juste titre la preuve initiale apportée par le contribuable sous la forme d'une facture régulière comme une preuve de « l'apparence de régularité »⁹³⁹. En effet, en prétendant que la charge est déductible, le contribuable est dans l'obligation de justifier de sa déductibilité moyennant une facture qui préserve

⁹³⁷ « que si, en vertu des règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve devant le juge administratif, applicables sauf loi contraire, il incombe, en principe, à chaque partie d'établir les faits qu'elle invoque au soutien de ses prétentions, les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci ; qu'il appartient, dès lors, au contribuable, pour l'application des dispositions précitées du CGI, de justifier tant du montant des charges qu'il entend déduire du bénéfice net défini à l'article 38 du CGI que de la correction de leur inscription en comptabilité, c'est-à-dire du principe même de leur déductibilité ; que le contribuable apporte cette justification par la production de tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée ; que dans l'hypothèse où le contribuable s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au service, s'il s'y croit fondé, d'apporter la preuve de ce que la charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive ».

⁹³⁸ Afin de développer les mentions légales qui doivent figurer sur une facture pour qu'elle soit régulière, nous nous référons aux textes suivants : le Code général des impôts, annexe 2 : articles 242 nonies et 242 nonies A, Le Code de commerce : article L.441-3 et les articles D123-235 à R 123-238 et finalement l'article 22-2 de la loi n°96-603 du 5 juillet 1996.

⁹³⁹ DE LA MARDIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal*, op. cit. p. 145.

l'apparence de régularité et donc de déductibilité de la charge correspondante. Ce n'est qu'après avoir accompli son devoir de justification que le contribuable pourra basculer le jeu de la charge de la preuve dans le camp de l'administration fiscale.

763. Toutefois, nous tenons à préciser que le Conseil d'État n'est pas parvenu à cette solution sans passer par des périodes de doute révélées par quelques arrêts. Il a ainsi été jugé « qu'une société qui produit des notes d'honoraires et de frais, correspondant aux dépenses dont l'administration a refusé la déduction, mais qui ne produit aucun contrat, courrier, étude, bon de commande ou autre document suffisamment précis portant sur la réalité des prestations de représentation commerciale que l'intéressé aurait accomplies pour son compte, ne justifie pas, dans leur principe et dans leur montant, de l'exactitude des écritures de charge »⁹⁴⁰. Selon le commissaire du gouvernement Collin⁹⁴¹, le Conseil d'État a été fidèle à sa jurisprudence antérieure *Sté Ets Lebreton*. D'autres qualifient cette application de « lecture stricte »⁹⁴² de l'arrêt *Sté Ets Lebreton*. En effet, à la suite de cette affaire, nous constatons comme le dit très bien le commissaire de gouvernement Glaser, qu'une facture n'est pas suffisante pour justifier de la réalité de la contrepartie litigieuse. Glaser ajoute « qu'indépendamment même de tout élément produit par l'administration et qui viendrait faire douter de l'existence de cette contrepartie, il appartient, dans tous les cas, au contribuable d'établir, par des éléments supplémentaires, que la contrepartie a bien existé »⁹⁴³. L'affaire *Sté Sidac Diffusion* n'est pas la seule à procéder à une lecture stricte de l'arrêt *Sté Ets Lebreton*.

764. Une autre affaire similaire⁹⁴⁴ à l'affaire *Sté Sidac Diffusion* montre que le Conseil d'État nie à la facture son rôle de justification suffisante de l'exactitude des charges dans leur principe comme dans leur montant. Il a été jugé, comme à l'arrêt *Sté Ets Lebreton*, que le contribuable est obligé de fournir tous les éléments suffisamment précis portant notamment sur l'existence de la contrepartie qu'il aurait retirées. toute présomption de régularité et exige du contribuable des éléments supplémentaires afin de justifier de l'exactitude des écritures comptables.

⁹⁴⁰ CE 17 octobre 2003, *Sté Sidac Diffusion*, n° 247532 : RJF 1/04 n° 9.

⁹⁴¹ COLLIN (P), Concl. Sous CE 17 octobre 2003, *Sté Sidac Diffusion*, n° 247532 : BDCF 1/04 n° 4

⁹⁴² GLASER (E), Concl. Sous CE 21 mai 2007 n° 284719, 3^{ème} et 8^{ème} ss-sect., min. c/ *Sté Sylvain Joyeux* : BDCF 8-9/07 n° 102.

⁹⁴³ *Ibidem*

⁹⁴⁴ CE 17 décembre 2003 n° 245150, 8^e et 3^e ss-sect., *Sté Hôtelière Guyanaise*; RJF 3/04 n° 304

765. Il nous semble ici judicieux de reprendre les mots d'Olivier Fouquet émis à l'occasion de l'arrêt Sté Ets Lebreton qui sont valables aussi bien pour l'affaire Sté Sidac Diffusion que pour l'affaire Sté Hôtelière Guyanaise. «A moins de vouloir faire dire à la décision (arrêt Sté Ets Lebreton) le contraire de ce qu'elle dit, il nous semble en résulter que la seule facture qui permettait jusqu'alors à l'entreprise de justifier de la déductibilité de la charge dans son principe et son montant ne suffit plus à apporter la preuve désormais exigée de l'existence et de la valeur de la contrepartie que cette même entreprise a retirée de la charge inscrite en comptabilité »⁹⁴⁵. Les critiques adressées par M. Fouquet n'auront plus une raison d'être suite à la jurisprudence ultérieure du Conseil d'État, en l'occurrence arrêt Sté Sylvain Joyeux.

2- La portée de l'arrêt Sté Sylvain Joyeux à la suite des jurisprudences du Conseil d'État en matière de preuve par facture.

766. Monsieur Olivier Fouquet dit au sujet de la jurisprudence Sté Sylvain Joyeux qu'elle « remédie ainsi à la rigidité, au moins apparente, du raisonnement de la décision Sté Etablissements Lebreton. Elle introduit beaucoup de souplesse dans l'appréciation du caractère probant d'une facture, puisque le juge se déterminera en confrontant les explications respectives du contribuable et de l'administration sans se lier par une règle trop précise de dévolution du fardeau de la preuve. Cette façon de raisonner se rapproche à bien des égards du régime de la preuve objective ». Monsieur Fouquet ne cache pas non plus son enthousiasme dû au retour du régime ternaire traditionnel de la dialectique de l'administration de la preuve grâce à l'arrêt Sté Sylvain Joyeux. Désormais, il faut d'abord une « facture produite par le contribuable » qui éventuellement suscitera des « critiques de l'administration » pour enfin demander au contribuable d'apporter « des justificatifs supplémentaires ». Pour lui, le régime binaire établi par l'arrêt Sté Ets Lebreton était un peu complexe et méritait d'être éclairci. « Il est vrai cependant que, faute d'oser contredire la jurisprudence Sté Etablissements Lebreton, le Conseil d'État a fait dans la complication. Dans la juxtaposition de deux considérants de principe, il faut bien reconnaître qu'il y en a sans doute un de trop ». En conclusion, « si la facture est libellée de façon suffisamment claire et précise, dans un contexte qui rend vraisemblable la contrepartie, cette facture peut suffire au contribuable pour apporter la preuve, sans justification supplémentaire, de la

⁹⁴⁵ FOUQUET (O), « Une facture suffit-elle à apporter la preuve de la déductibilité fiscale d'une charge ? » Rev. adm., n° 339 mai 2004 p. 272.

déductibilité de la charge dans son principe et dans son montant, alors que les critiques de l'administration apparaîtront peu pertinentes dans le contexte ».

767. Cette analyse de Monsieur Olivier Fouquet, à laquelle nous souscrivons, ne laisse aucun doute sur le chemin parcouru par le Conseil d'État en matière de preuve de la déductibilité des charges, une matière qui depuis les années 80 ne cesse pas d'évoluer. Il est vrai que le contribuable ne supporte plus la preuve selon laquelle une opération litigieuse ne serait pas faite à l'encontre de l'intérêt de l'entreprise, mais il n'en demeure pas moins que c'est le premier à être contraint à apporter la preuve que l'acte litigieux est basé sur l'intérêt de l'entreprise, chose qui n'est pas facile à apporter dans nombreux cas en raison des liens étroits qui peuvent lier les entreprises entre elle. Nous tenons à préciser que le progrès accompli par la Haute juridiction n'a pas de limite. C'est ainsi que suite à l'arrêt Sylvain Joyeux, d'autres ont perfectionné le régime probatoire applicable en matière de déductibilité des charges, en prenant en compte certains paramètres qui ne figuraient pas auparavant.

768. Bien que la jurisprudence Sté Sylvain Joyeux ait infléchi les règles de l'arrêt Sté Ets Lebreton, un arrêt de 2008⁹⁴⁶ vient « alourdir » la charge de la preuve pesant sur le contribuable lorsque la facture émane d'une personne liée au contribuable.

769. Les faits de cette affaire se résument de la façon suivante. En exécution d'une convention d'assistance conclue avec la SARL Géo Concept, la société SELAFA Géomat, filiale de la précédente, s'est engagée à verser à celle-ci une redevance forfaitaire annuelle en rémunération de la mise à disposition d'un comptable et deux géomètres experts pour la réalisation de diverses prestations d'assistance, les unes, à caractère administratif et financier, les autres, à caractère technique et commercial. L'administration fiscale n'a cependant admis la déduction des charges comptabilisées à ce titre par la société SELAFA Géomat qu'à hauteur de la part de la redevance correspondant aux frais exposés par la SARL Géo Concept.

770. C'est à la suite de ces différents arrêts que le Conseil d'État semble être plus ou moins fixé par rapport à la définition des règles de preuve applicable en matière d'actes anormaux de gestion commis à l'intérieur d'un groupe. Ainsi, la portée de ces arrêts est cruciale parce qu'ils rattachent d'abord une présomption de régularité est aux factures présentées en bonne et due forme. Toutefois, ces factures, émanant d'une personne liée au contribuable, à elles

⁹⁴⁶ CE, 16 mai 2008, req. n° 288101, Sté Geomat : Dr. Fisc. 2008, n° 30-35, comm. 430

seules ne suffisent pas pour démontrer la déductibilité des charges qui s'y rapportent. Il revient alors à l'entreprise de démontrer l'existence et la valeur de la contrepartie, en fournissant d'autres éléments pour consolider la présomption dont la force probante a été amoindrie par le lien unissant l'auteur de la facture à son destinataire. Le Professeur Delaunay traite d'un rapprochement entre les règles de preuve applicables en matière de prix de transfert étendues à la matière des actes anormaux de gestion⁹⁴⁷.

⁹⁴⁷ DELAUNAY (B), « Acte anormal de gestion et prix de transfert », *Revue Gestion et Finances Publiques*, Février 2012, n°2, p. 114.

Conclusion du Chapitre I

- 771.** La notion de l'acte anormal de gestion est intrinsèquement liée à la vie de l'entreprise. Il est donc normal qu'elle subisse des changements quant aux éléments constitutifs qu'au régime de la preuve qui ne cesse de durcir ou de s'assouplir selon les circonstances. Il est clair qu'une définition globale de l'acte anormal de gestion ne peut être atteinte en raison de la diversité des opérations réalisées dans le but d'assurer une bonne gestion de l'entreprise et en raison aussi de la créativité des dirigeants lorsqu'il s'agit de minimiser le montant de l'impôt dû au fisc. Nous pouvons conclure tout de même que l'acte anormal de gestion prend la forme de deux figures : il peut s'agir de dépenses inutiles à l'objet social de l'entreprise c'est-à-dire étrangères, exagérées et injustifiées allant à l'encontre de l'intérêt de l'entreprise. Ou bien de recettes auxquelles l'entreprise a renoncé sans aucune justification c'est-à-dire des créances qu'elle a abandonnées sans contrepartie et c'est à ce niveau que le juge fiscal a introduit limitativement la notion du risque excessif.
- 772.** Au-delà de la notion de l'acte anormal de gestion, les questions probatoires relèvent une problématique encore plus importante en la matière. D'abord, la théorie étant de création jurisprudentielle, la création du juge devait s'illustrer aussi en matière de preuve. Comme nous avons pu le constater, la preuve de l'acte anormal de gestion n'est pas unique et unitaire. Elle dépend de la nature des opérations en question rendant difficile de conclure à un régime général de la preuve applicable. Pour cela, les évolutions jurisprudentielles n'ont jamais cessé et ce depuis l'arrêt SA Renfort Service qui avait précisé les prémices du régime de la preuve.

Chapitre II- Le retour à la preuve objective

774. Alors que la plupart des règles régissant le droit de la preuve fiscale sont d'origine légale, exception faite pour la théorie de l'acte anormal de gestion, certaines situations font appel au bon sens du juge fiscal et « dérogent » du moins dans la pratique à ce jeu de preuve prédéterminé par la loi. C'est dans cette perspective que s'est introduite la preuve objective dans le contentieux fiscal. Dans un tel système de preuve, le juge ne remet pas en cause les règles traditionnelles de la preuve mais il se prononce au regard de l'ensemble du dossier d'instruction en donnant à chaque partie la liberté de fournir toutes les preuves capables d'étayer leurs prétentions. S'il est vrai que l'intime conviction du juge constitue le moteur du procès, elle ne se substitue pas aux parties qui demeurent obligées de participer activement au processus de production des preuves.

775. Le système de la preuve objective n'est pas réservé au droit fiscal. Il trouve son origine dans le contentieux administratif et s'applique aussi bien au juge judiciaire qu'au juge administratif de l'impôt. Par preuve objective, nous désignons un système où « la charge n'est attribuée a priori à aucun des plaideurs [sans pour autant que les parties ne soient dispensées de leurs obligations probatoires] » et où « l'office du juge est plus grand car il fait sien le devoir d'éclairer les faits »⁹⁴⁸. Un retour au droit administratif paraît plus que nécessaire pour aborder la question de l'expansion de la preuve objective dans le contentieux fiscal. « En se plaçant dans le cadre d'une procédure inquisitoriale, le juge administratif n'attend pas nécessairement que l'administré fasse la preuve de ses allégations. On peut s'en réjouir, car le privilège du préalable le place systématiquement en position de demandeur, ce qui aurait pu le conduire à devoir supporter la charge de la preuve, en application de l'adage « *actori incumbit probatio* ». Or, une telle preuve n'est pas toujours simple à apporter, c'est un euphémisme, face à l'administration. Exiger de l'administré qu'il apporte une preuve complète de ses allégations aurait pu considérablement amoindrir l'effectivité du recours pour excès de pouvoir en conférant à l'administration une sorte d'immunité résultant de la difficulté à prouver les faits établissant une illégalité de son action. Si cette remarque doit être nuancée par les progrès de la transparence de l'action administrative, elle permet de comprendre, dans la situation très particulière du rapport inégalitaire de l'administré à l'administration, comment le juge administratif a appréhendé

⁹⁴⁸ DE LA MARDIÈRE (Ch), « La preuve objective dans le contentieux fiscal », *op.cit.* p. 13.

jusqu'ici les modes de preuve et la charge de la preuve, en l'absence de texte applicable à son prétoire »⁹⁴⁹.

776. Les propos de De Gaudemar sont intéressants parce qu'ils nous révèlent l'esprit du système de la preuve objective. N'est-ce pas dans un but d'égalisation des armes possédées par l'administration et le contribuable que le juge interviendra pour soulager ce dernier face à une administration puissante et tributaire de prérogatives exorbitantes au droit commun ? L'intervention du juge sous le label de preuve objective ne relève-t-il pas de la pratique juridictionnelle du juge administratif ? Comme l'exprime Pierre Pactet, « le rôle de direction qui est confié au juge administratif résulte moins des textes qui organisent la procédure suivie devant les tribunaux administratifs que des usages en vigueur devant ces mêmes juridictions et auxquels on ne peut le plus souvent trouver d'autre fondement que la tradition »⁹⁵⁰.

777. En droit fiscal, la preuve objective ne peut recevoir application que dans les cas où la loi ne prévoit pas expressément les modalités d'attribution de la charge de la preuve. En effet, les enjeux sont tellement importants en droit fiscal que le juge ne peut pas user de ses pouvoirs en vertu de la procédure inquisitoriale afin de déroger aux règles de preuve, ce qui restreint le champ d'application de la preuve objective à certains cas en matière d'impôts d'État et d'impôts locaux (Section 1) et aussi lorsque l'application de certaines règles de procédure est en jeu (Section 2).

Section 1 – Le champ d'application de la preuve objective en matière d'impôts d'État et d'impôts locaux.

778. Le système fiscal français repose, pour le moment, sur la déclaration fiscale fournie par le contribuable dans les délais fixés par la loi. L'accomplissement par le contribuable de ses obligations déclaratives commande sa relation avec le fisc notamment par rapport à la nature de la procédure de redressement. Notons aussi qu'une collaboration correcte et suffisante du contribuable pour déterminer l'assiette de l'imposition est félicitée par la loi par une série de garanties accordées à ce dernier, entre autres la détermination des règles d'attribution de la charge de la preuve dans le but d'assurer un procès équitable au

⁹⁴⁹ DE GAUDEMAR (H), « Recours en annulation pour excès de pouvoir : la charge de la preuve ne saurait incomber au seul demandeur ». Questions à Hervé de Gaudemar, Professeur de droit public à l'Université Jean Moulin, Lexbase Hebdo, édition publique n°274 du 24 janvier 2013.

⁹⁵⁰ PACTET (P), *Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative*, op. cit. p. 93.

contribuable. Logiquement, si, pour les impôts déclaratifs, le régime de la preuve est prédéterminé par la loi, le système de preuve objective ne trouve aucune vocation à s'appliquer à ces impôts. Ainsi, le domaine d'application de la preuve objective ne peut être que celui où la preuve légale ne s'applique pas, en l'occurrence en matière d'impôts locaux (§1) et d'impôts d'État (§2).

§1- L'application de la preuve objective en matière d'impôts d'État

779. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) constitue l'une des principales cibles de la preuve objective. Il convient alors d'aborder l'application de ce système lorsqu'il s'agit d'une exonération d'impôt (A) tout comme le contribuable se trouve dans une situation de soumission à l'impôt (B).

A- Le domaine des exonérations

780. En matière de TVA, nous distinguons entre l'application du système de preuve objective aux cas où la TVA est associée à des livraisons intracommunautaires et tous les autres cas où la TVA est associée à des opérations de livraisons de biens et de prestations de service au niveau national.

1- L'examen des cas où l'exonération de la TVA relève du cadre national

781. Il ressort de la jurisprudence fiscale que pour l'application d'un régime d'exonération d'imposition, le juge se prononce, au vu de l'instruction, sans qu'il y ait lieu d'attribuer la charge de la preuve à l'une ou à l'autre des parties⁹⁵¹. Il n'y a pas de doute que le Conseil d'État, à l'occasion de cette affaire, favorise un système de preuve objective en matière d'exonération de TVA. Si le juge avait respecté l'effet des incidents procéduraux qui se sont produits à l'occasion de cette affaire sur la charge de la preuve, cette dernière aurait incombé sur le contribuable. En effet, il ressort des faits de ladite affaire, que le contribuable n'avait pas répondu dans le délai légal à la proposition de rectification. Toutefois, cela n'était pas pour autant un obstacle au juge pour le soulager de la charge de la preuve et se baser sur les résultats tirés de l'instruction. Le jugement du tribunal administratif de Toulouse n'est pas le premier à appliquer le régime de preuve objective en matière d'exonération de TVA.

⁹⁵¹ TA Toulouse 7 septembre 2004 n° 99-2793, 2^{ème} chambre, SARL Scierie Bru; RJF 2005, n°1, comm. 15

782. Nous pouvons remonter à la première application de la preuve objective en matière d'exonération de la TVA à la fin des années 90. Deux arrêts⁹⁵² ont été produits par le Conseil d'État le 15 février 1999 en la matière. Dans ces affaires, le Conseil d'État s'est référé aux résultats de l'instruction afin de qualifier la nature des actes de massage dispensés par le contribuable. Selon le fisc, il s'agissait d'actes d'ostéopathie qui ne sont pas exonérés de la TVA. Par contre, le contribuable invoquait le bénéfice de l'article 261 du CGI, dans sa rédaction applicable en l'espèce, en vertu duquel « Sont exonérés de la TVA :... 4-1° : Les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales ». En interprétant ce texte, le Conseil d'État a déduit que le législateur n'avait pas précisé le but recherché par les actes dispensés par les membres des professions médicales et paramédicales. Ainsi, le but thérapeutique ne se situe pas au cœur de ces actes et ne constitue pas une condition afin que ces actes soient exonérés de la TVA. C'est le critère régulier de l'acte qui est mis en valeur et non pas son but thérapeutique. Si nous revenons aux conclusions du commissaire de gouvernement Bachelier, nous constatons que le système de preuve objective a été adopté dans cette affaire parce que la charge de la preuve ne pouvait pas être déterminée selon la procédure d'imposition⁹⁵³. C'est à défaut de détermination de la charge de la preuve, selon les prescriptions légales, qu'une analyse des résultats de l'instruction s'impose au juge.

783. Le commissaire du gouvernement Bachelier avait souhaité une application des règles habituelles en vertu desquelles il incombe au contribuable qui souhaite bénéficier d'une exonération ou d'un régime dérogatoire d'apporter des éléments suffisants justifiant qu'il entre dans le champ d'application de ladite exonération ou dérogation⁹⁵⁴ et qu'à l'administration d'apporter la preuve selon laquelle un contribuable entre dans le champ d'application d'un impôt, conformément aux conclusions du commissaire de gouvernement Arrighi de Casanova à l'occasion de l'affaire SA Prodes International⁹⁵⁵. Toutefois, le Conseil d'État dans les affaires Gateaud et Durez n'a pas tenu en compte les suggestions de Bachelier mais a transplanté sa décision rendue à l'occasion d'un arrêt rendu en matière d'exonération de taxe professionnelle⁹⁵⁶. Nous ne devons pas attacher une grande valeur à

⁹⁵² CE 15 février 1999, n° 176932, 8^e et 9^e ss-sect., Gateaud et CE 15 février 1999, n° 176931, 8^e et 9^e ss-sect., Durez : RJF 1999, comm. 396

⁹⁵³ BACHELIER (G), Concl. Sous CE 15 février 1999, n° 176932, 8^e et 9^e ss-sect., Gateaud et CE 15 février 1999, n° 176931, 8^e et 9^e ss-sect., Durez : RJF 1999, comm. 396 ; BDCF 4/9

⁹⁵⁴ CE, 14 Octobre 1987, n° 48 185 : Dr. fisc. 1988, n° 24, comm. 1136

⁹⁵⁵ ARRIGHI De CASANOVA (J), Concl. Sous CE, section, 29 juillet 1994, n° 111 884, SA Prodes International : RJF 10/94, n° 1048, p. 587

⁹⁵⁶ CE, 16 décembre 1998, n° 155 384-158 826, SA Coopère : Dr. fisc. 1999 à paraître, avec concl. G. Goulard ; RJF 2/99, n° 166

la décision Gateaud pour la simple raison qu'il s'agit d'une décision d'espèce. La ligne jurisprudentielle en matière de charge de la preuve en cas d'exonération de la TVA reste à définir.

784. Si dans le cadre de l'affaire Gateaud le système de preuve objective a été admis à défaut d'un système de preuve légale, dans une autre affaire, la complexité d'appliquer les règles traditionnelles susmentionnées a poussé la Haute juridiction à adopter la preuve objective, comme seul système praticable⁹⁵⁷. Cet arrêt présente un intérêt certain parce qu'il permet de décrire la preuve objective comme un système souple face à la rigidité de certaines règles de droit fiscal. L'affaire Commines nous met devant un cas où le contribuable estime que le litige porte sur l'application des dispositions de l'article 150 A ter, c'est-à-dire sur un texte définissant le champ d'application de l'impôt, de telle sorte que l'Administration supportait la charge de la preuve. D'un autre côté, le fisc écarte ce moyen en faisant valoir que le contribuable demandait implicitement le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 150 D-2° du CGI en faveur des cessions de terrains à usage agricole ou forestier à la condition que le prix de cession n'excède par un prix de cession défini par décret et que, sollicitant le bénéfice d'une exonération, il supportait la charge de la preuve.

Pour le commissaire de gouvernement Goulard, « ce débat illustre une fois de plus le caractère vain et artificiel de la règle, parfois énoncée, selon laquelle les preuves relatives au champ d'application de l'impôt devraient être à la charge de l'Administration, tandis que les preuves relatives aux exonérations devraient être à la charge du contribuable. En l'espèce, la question de savoir si les cessions litigieuses portent sur un terrain à bâtir serait une question de champ d'application, mais la question de savoir si elles portent sur un terrain à usage forestier serait une question d'exonération. Ainsi, l'Administration devrait établir que les parcelles sont des terrains destinés à être construits et non des terrains forestiers, tandis que le contribuable devrait prouver que les mêmes parcelles sont des terrains à usage forestier et non des terrains à bâtir. Voilà qui ne nous avance guère. Il nous semble donc que si l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Nantes doit être censuré en ce qui concerne ce premier point, c'est pour avoir retenu un régime de preuve autre que celui de la preuve objective, qui est le seul praticable ».

785. La tendance du Conseil d'État à recourir à la preuve objective n'est pas anodine. Nous constatons qu'à chaque fois l'affaire ne concerne pas l'un des cas d'attribution de la charge

⁹⁵⁷ GOULARD (G), Concl. Sous CE, CE, 9e et 8e ss-sect. 25 juin 1999, req. n° 146 800, M. de Commines, Dr. Fisc. n° 46, 17 Novembre 1999, comm. 845

de la preuve en vertu des articles du LPF et du CGI et que l'une des parties s'abstient à fournir les preuves dont elle dispose, il ne reste plus qu'une seule solution devant le juge : celle de se fier aux résultats de son instruction, abstraction faite de la charge de la preuve. Récemment, il a été jugé que la Cour d'appel commet une erreur de droit en faisant porter sur le contribuable la charge de la preuve qu'il n'a pas bénéficié d'autres revenus professionnels que ceux procurés par l'exercice de l'activité d'agent d'assurances, sans rechercher s'il résultait de l'instruction qu'il remplissait les conditions pour bénéficier du régime d'imposition dont il se prévalait⁹⁵⁸.

786. Enfin, le régime de preuve objective a été consacré en matière d'exonération des entreprises nouvelles. En l'espèce, le Conseil d'État cherchait à qualifier la nature de l'activité exercée par une entreprise nouvelle. Pour cela, il juge qu'il est opportun de rechercher la nature d'une activité, en l'occurrence l'activité de développement des logiciels, en se basant sur des éléments postérieurs à la création de la société. Ces éléments sont relatifs à l'emploi de main-d'œuvre, à la mobilisation de moyens matériels ou à la participation du président-directeur général de cette société à l'activité de développement de logiciels et sont étaient de nature à éclairer l'objet réel en vue duquel la création avait été opérée et les conditions dans lesquelles l'activité serait conduite. Ainsi, le Conseil d'État a fait application d'un régime de preuve objective abstraction faite de la règle selon laquelle lorsqu'il s'agit du bénéfice d'une exonération, la charge de la preuve incombe sur le contribuable.

787. Si les différentes affaires précédentes semblent témoigner d'une expansion du régime de la preuve objective, d'autres semblent freiner cette évolution au profit d'une application de certains principes incontournables du droit fiscal. Nous citons à ce sujet l'avis du Conseil d'État Duguay⁹⁵⁹ à l'occasion duquel la Haute juridiction affirme que « lorsque l'administration remet en cause, dans le cadre de son pouvoir de contrôle des déclarations des contribuables, la majoration de quotient familial d'une demi-part prévue par l'article 194, II du CGI en faveur de contribuables supportant la charge d'un ou plusieurs enfants et qui vivent seuls au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, il lui incombe d'établir que le contribuable ne vit pas seul et qu'ainsi, il ne remplit pas l'une des conditions auxquelles est soumis le bénéfice de ce droit Le contribuable peut néanmoins apporter, par tous moyens, la preuve contraire » Alors que le commissaire de gouvernement Collin songe à

⁹⁵⁸ CE, 10e et 9e ss-sect., 30 décembre 2015, n° 378814, Mme Meier : JurisData n° 2015-029422

⁹⁵⁹ CE, 8e et 3e ss-sect., avis, 21 décembre 2006, n° 293749, Duguay : Juris-Data n° 2006-081061

l'application du régime de preuve objective dans cette affaire, il se rend compte très vite du danger d'une telle application. Il l'exprime selon les termes suivants : « Il nous semble en effet qu'il faut demeurer fidèle à l'idée que, lorsque l'administration remet en cause les éléments déclarés par le contribuable, c'est à elle qu'il revient de fournir les premiers éléments qui nourriront le débat contentieux et ce afin que s'amorce la dialectique de la preuve. Il incombe ensuite au contribuable de contester ces éléments par des critiques suffisamment étayées. L'échange cesse lorsque des arguments vraisemblables de l'une des parties ne sont pas utilement réfutés par l'autre. In fine, il appartient au juge de soupeser les arguments des uns et des autres pour arrêter sa décision, de sorte qu'il n'y a guère de différence concrète entre la dialectique et un régime de preuve objective »⁹⁶⁰. D'ailleurs, c'est la même solution suggérée par l'avis Duguay qui a été adoptée récemment dans une affaire⁹⁶¹ relative à la preuve de la prise en charge par le contribuable d'une personne invalide. Il a été jugé que « lorsqu'un contribuable déclare une personne invalide à sa charge [...], il appartient à l'Administration, si elle entend remettre en cause cette déclaration, de produire tous éléments pertinents pour justifier une telle remise en cause ». ensuite, il « incombe alors au contribuable d'apporter en réponse tous éléments de nature à justifier ses prétentions ; que le juge doit apprécier la valeur des éléments qui lui sont ainsi fournis par l'Administration et par le contribuable »⁹⁶². Le rapporteur public Crépey rejoint dans ses conclusions celles de Collin à l'occasion de l'avis Duguay par rapport à l'importance de la présomption d'exactitude rattachée à la déclaration fiscale. Une preuve objective ne doit pas en effet se substituer au jeu d'attribution de la preuve résultant du régime fiscal déclaratif français.

788. Un autre domaine connaît une application excessive de la preuve objective. C'est celui des livraisons intracommunautaires et de l'application des conventions fiscales bilatérales.

2-Le cas particulier de l'exonération de la TVA des livraisons intracommunautaires

789. Deux affaires importantes ont consacré le régime de la preuve objective en matière de livraisons intracommunautaires et en matière d'application des conventions fiscales

⁹⁶⁰ COLLIN (P), Concl. Sous CE, 8e et 3e ss-sect., avis, 21 décembre 2006, n° 293749, Duguay : Juris-Data n° 2006-081061, Dr. Fisc. n° 40, 4 Octobre 2007, comm. 895

⁹⁶¹ CE, plén. Fisc., 9 mars 2016, n° 364586, M. et Mme Marteau, note J.-L. Pierre : JurisData n° 2016-004300; Dr. Fisc. n° 18-19, 4 Mai 2016, comm. 316

⁹⁶² CRÉPEY (É), Concl. Sous CE, plén. Fisc., 9 mars 2016, n° 364586, M. et Mme Marteau, note J.-L. Pierre : JurisData n° 2016-004300; Dr. Fisc. n° 18-19, 4 Mai 2016, comm. 316

bilatérales. Il s'agit principalement de l'arrêt *Sté Fauba France* et de l'arrêt *Sté Diebold Courtage*.

790. Depuis 2000, le régime de la preuve objective est appliqué en matière d'exonération de la TVA. Dans un arrêt *Association « Jeune France »*⁹⁶³, la question posée au Conseil d'État était celle de l'assujettissement d'un organisme supposé à but non lucratif aux impôts dont sont passibles les exploitations commerciales : la TVA, l'impôt sur les sociétés et la taxe professionnelle. Cette tendance de soumettre un régime d'exonération au système de la preuve objective n'est pas nouvelle. Le terrain était déjà propice au développement d'un tel régime ; des arrêts dans des matières différentes ont appliqué la preuve objective bien avant l'arrêt *Association « Jeune France »*⁹⁶⁴. Comme le dit très clairement le commissaire du gouvernement Courtial, l'exonération de la TVA ne doit pas être traitée différemment que les autres régimes exonératoires ou dérogatoires relatifs à d'autres impôts. Ainsi, il fait remarquer que si depuis un moment la jurisprudence du Conseil d'État se réfère soit implicitement, soit explicitement à la preuve objective pour la preuve de l'exonération d'un impôt ou d'une taxe, il ne voit pas pourquoi la TVA ne bénéficierait-elle pas d'un tel régime. En outre, Courtial évoque l'intérêt de la preuve objective notamment pour la preuve du critère de la lucrativité. « Cette solution est d'autant plus nécessaire que si l'absence de caractère lucratif est une condition de l'exonération de TVA, elle a aussi pour effet de placer l'organisme en dehors du champ de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle. Il serait anormal que des régimes de preuve différents soient appliqués selon qu'il s'agit de TVA ou des deux autres impôts »⁹⁶⁵. C'est dans ce contexte d'expansion du régime de la preuve objective que nous allons étudier la solution adoptée pour la preuve des livraisons intracommunautaires.

791. La société *Fauba France* était spécialisée dans la fabrication et le négoce de matériels électroniques. Le conflit a eu lieu lorsque le fisc a refusé à la société le bénéfice de l'exonération de TVA prévue à l'article 262 ter, I, 1° du CGI au motif que la réalité de ces livraisons n'a pas été établie. Le Conseil d'État a confirmé l'arrêt de la Cour d'appel (refus

⁹⁶³CE, section, 1er Octobre 1999, req. n° 170 289, *Assoc. « Jeune France »*, Dr. Fisc. n° 7, 16 Février 2000, comm. 106.

⁹⁶⁴ Le régime de la preuve objective prévaut également lorsqu'il s'agit de savoir si une opération entre dans le champ d'un régime d'imposition particulier (CE, 18 mai 1998, n° 159846, min. c/ SA Yves Saint-Laurent : Dr. fisc. 1998, n° 48, comm. 1047, concl. F. Loloum ; RJF 1998, n° 771 ; BDCF 4/1998, n° 68, concl. F. Loloum, pour l'application du régime des plus-values à long terme.

⁹⁶⁵COURTIAL (J), Concl. Sous CE, section, 1er Octobre 1999, req. n° 170 289, *Assoc. « Jeune France »*, Dr. Fisc. n° 7, 16 Février 2000, comm. 106.

du bénéfice de l'exonération par la société Fauba France) au motif que « les indications tirées par l'administration d'informations retenues dans le cadre de la coopération administrative organisée par le règlement du Conseil des Communautés européennes du 27 janvier 1992 tendaient à démontrer le défaut d'existence réelle de ces sociétés et, partant, l'absence de livraison effective des marchandises »⁹⁶⁶.

792. Concernant la preuve des livraisons intracommunautaires et par conséquent de leur réalité, le Conseil d'État donne raison à la Cour d'appel qui s'est fondée sur « des informations contenues dans les écritures de l'administration non contredites par la société ». En effet, selon ces informations, il a été prouvé que la société Fauba France livrait ces marchandises à des sociétés qui n'avaient pas une activité économique correspondant à l'acquisition des marchandises litigieuses soit parce qu'elles n'avaient pas de comptabilité (sociétés clientes italiennes) soit parce qu'elles ne possédaient pas d'établissement stable dans leur pays mais d'une simple adresse de domiciliation, insuffisante pour donner à leur activité le caractère économique correspondant à l'acquisition des marchandises (sociétés clientes luxembourgeoises, la société cliente portugaise et l'une des sociétés britanniques en cause, la société World Trading Company).

793. L'exonération de la TVA des livraisons intracommunautaires est régie par l'article 262 ter du CGI. Selon le I, 1° de cet article, « Les livraisons de biens expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne à destination d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie ». Le commissaire du gouvernement Laurent Olléon développe ces conditions comme suit : *Deux* [des conditions du bénéfice de l'exonération de la TVA en matière de livraisons intracommunautaires] découlent du principe selon lequel pour qu'une opération puisse être exonérée, il faut d'abord qu'elle soit taxable. Cela signifie donc que la livraison doit être effectuée à titre onéreux, et que le vendeur doit être un assujetti agissant en tant que tel. Ensuite, deux conditions sont posées par l'article 262 ter, I, qui découlent de la directive de 1991 : le bien doit être expédié ou transporté sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne, et il doit l'être à destination d'un acquéreur qui est lui-même un assujetti. Cette dernière condition légale à l'exonération a trait, vous le voyez, non pas au vendeur, c'est-à-dire à celui qui est susceptible de réclamer le remboursement d'un crédit de taxe, mais à l'acquéreur »⁹⁶⁷.

⁹⁶⁶ CE, 8e et 3e ss-sect., 27 juillet 2005, n° 273619 et n° 273620, Sté Fauba France : Juris-Data n° 2005-080782 ; Dr. Fisc. n° 12, 23 Mars 2006, comm. 268

⁹⁶⁷ OLLEON (L), Concl. Sous CE, 8e et 3e ss-sect., 27 juillet 2005, n° 273619 et n° 273620, Sté Fauba France : Juris-Data n° 2005-080782 ; Dr. Fisc. n° 12, 23 Mars 2006, comm. 268

- 794.** Concernant la preuve de l'assujettissement de l'acquéreur à la TVA et celle de la réalité de l'expédition ou le transport des biens en dehors de la France, la doctrine administrative ne complique pas les choses. Elle prévoit qu'il suffit que l'acquéreur produise son numéro d'identification à la TVA dans un autre État membre pour qu'il soit réputé soumis à la taxe⁹⁶⁸. En outre, le vendeur peut justifier par tous les moyens de la réalité de l'expédition et du transport des biens en dehors de la France.
- 795.** Or, nous avons déjà précisé que l'exonération de TVA était soumise à la preuve objective. En d'autres termes, la charge de la preuve n'incombe *a priori* à aucune des parties et le juge, au vu des résultats de l'instruction, forme son intime conviction afin de statuer sur le litige. L'importance accordée à l'affaire Sté Fauba France réside dans l'affirmation par le Conseil d'État de la collaboration des deux parties au litige dans le jeu de la preuve, bien qu'il ne soit pas prédéterminé. En effet, dans la présente affaire, le fisc et le contribuable ont collaboré à la production des preuves et le Conseil d'État écarte tout erreur de droit de l'arrêt de la Cour d'appel, qui « par une appréciation souveraine, exempte de dénaturation, des éléments de preuve apportés par l'administration et par la société requérante a conclu que la réalité des livraisons alléguées n'était pas établie par l'instruction ».
- 796.** L'arrêt Sté Fauba France nous fournit des éclaircissements quant au régime de preuve objective. Il ne s'agit en aucun cas de dire qu'un tel régime permet à ce que « les éléments de preuve produits par le contribuable ne soient pas utilement combattus par l'administration. Une telle approche est bien évidemment erronée. De même que le contribuable peut, par tous moyens, s'attacher à prouver la réalité de l'expédition ou du transport des biens hors de France, l'administration peut, par tous moyens, tenter de prouver le contraire. Le faisceau d'indices sur lequel elle s'est fondée dans la présente affaire tend pour l'essentiel à mettre en cause l'existence des acquéreurs étrangers, par les renseignements obtenus dans le cadre de l'assistance administrative. En effet, si l'acquéreur n'existe pas, comment la livraison pourrait-elle avoir eu lieu ? Or, dans le cadre du débat qui se déroule devant le juge de l'impôt, il n'est tout de même pas difficile de mettre en pièces les éléments avancés par l'administration et de prouver que les acquéreurs des marchandises existent, si tel est bel et bien le cas »⁹⁶⁹.

⁹⁶⁸ Instr. 28 mars 1997 : BOI 3 A-3-97 ; Dr fisc. 1997, n° 17, instr. 11773

⁹⁶⁹ OLLEON (L), Concl. Sous CE, 8e et 3e ss-sect., 27 juillet 2005, n° 273619 et n° 273620, Sté Fauba France, *op. cit.*

797. L'affaire Sté Fauba France était d'une grande utilité pour le législateur français parce qu'elle lui a permis de mettre en place de nouvelles règles afin de réprimer la fraude à la TVA intracommunautaire. Suite à la loi de finances pour 2006, l'article 262 ter, I, 1° du CGI prévoit que « l'exonération ne s'applique pas lorsqu'il est démontré que le fournisseur savait ou ne pouvait ignorer que le destinataire présumé de l'expédition ou du transport n'avait pas d'activité réelle ». La nouvelle position du législateur est dorénavant plus stricte quant aux obligations qui incombent au fournisseur. Ce dernier doit pour profiter de l'exonération de TVA des livraisons intracommunautaires prendre toutes les mesures nécessaires lui permettant de vérifier que le destinataire présumé de l'expédition ou du transport a bien une activité réelle. Il se fonde pour cela sur le numéro de TVA de l'acquéreur dont il est censé de vérifier la validité sous peine de perdre le bénéfice de l'exonération⁹⁷⁰.

B-Le régime de la preuve objective dans le domaine du champ d'application de l'impôt

798. Les arrêts qui évoquent le régime de la preuve objective sont nombreux lorsqu'il s'agit d'invoquer l'application d'un texte afin de déterminer le régime d'imposition. Ainsi, nous distinguons entre les conventions fiscales, la loi et la doctrine administrative.

1- Le champ d'application des conventions bilatérales

799. L'arrêt Société Diebold Courtage constitue la première affaire au cours de laquelle le Conseil d'État a privilégié un régime de preuve objective tout en respectant les règles fiscales en matière d'attribution de la charge de la preuve. Dans les faits, la SA française Diebold Courtage a pour activité la location de matériels informatiques, donnés à bail à des entreprises également françaises. Elle avait versé des redevances de location de matériels informatiques à la société Equilease CV, société en commandite simple de droit néerlandais (« Commanditaire Vennootschap fermée ») statutairement domiciliée aux Pays-Bas, qui reversait elle-même une grande partie de ces sommes à Equilease Management AG, société de droit suisse ayant son siège à Zurich. Le problème s'est posé lorsque la SA Diebold Courtage s'était abstenue de verser la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI en se fondant sur l'article 12, § 1 de la Convention fiscale franco-néerlandaise du 16 mars 1973

⁹⁷⁰ CAA Paris, 28 novembre 2007, req. n°05-3246, Sté Abacus équipement électronique: RJF 2008, n°4, 416

en vertu duquel « es redevances provenant de l'un des États et payées à un résident de l'autre État ne sont imposables que dans cet autre État ». Alors que la société française invoquait l'application de ladite Convention, le fisc souhaitait écarter son application parce que la société néerlandaise était purement fictive et par conséquent la sanctionner par application de l'amende prévue à l'article 1768 du CGI. Alors que le Tribunal administratif de Paris et la Cour administrative d'appel de Paris⁹⁷¹) déchargèrent la société de l'amende mise à sa charge, le Conseil d'État a cassé l'arrêt de la Cour d'appel au motif qu'elle a fait peser la charge de la preuve de la non-application de la convention. L'affaire en question concerne alors le champ d'application d'une convention fiscale bilatérale mais aussi le champ d'application de l'article 1768 du CGI relative à l'amende infligée aux personnes qui s'abstiennent d'opérer la retenue à la source sur les sommes qu'elles versent à des créanciers établis hors de France au montant de la retenue non effectuée.

800. Pour ce qui est de l'application de l'article 1768 du CGI, il incombe, selon les règles traditionnelles d'attribution de la charge de la preuve, à l'administration de justifier l'amende prescrite. En d'autres termes, le fisc doit prouver que la retenue à la source n'a pas été opérée par le débiteur établi en France et que les sommes devant faire l'objet de cette retenue ont été effectivement payées à des sociétés n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente. Cette preuve a été satisfaite par le fisc, sans aucune contestation du contribuable. Par contre, ce dernier, afin d'échapper au paiement de l'amende, invoque l'application de la convention franco-néerlandaise, sous prétexte que les redevances ne sont pas imposables selon la loi française parce que son prestataire étranger n'est pas résident en France.

801. La démarche du juge en matière d'application des conventions bilatérales fiscales est axée autour de deux idées tirées de l'arrêt *Schneider Electric*⁹⁷². Par application du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales, le juge de l'impôt apprécie d'abord

⁹⁷¹CAA de Paris, 2^{ème} chambre, 25 juillet 1997, rec. n° 95-2209 : Dr. fisc. 1998, n° 29, comm. 677

⁹⁷²AUSTRY (S), Concl. Sous CE ass. 28 juin 2002 n° 232276, ministre c/ Société Schneider Electric, BDCF 10/02 n° 120. Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales est pleinement exprimé pour la première fois : « si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ; que, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer - en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale »

si l'imposition contestée a été correctement établie en application du droit interne. Dans l'affirmative, le juge de l'impôt apprécie si la convention fiscale internationale applicable au litige fait obstacle totalement ou partiellement à l'application de la loi fiscale. Dans le cas d'espèce, l'imposition a été correctement établie par application de l'article 182B du CGI ; les sommes litigieuses ayant été payées par le débiteur établi en France. Ensuite, le juge vérifie si la convention fiscale fait obstacle partiellement ou totalement à l'application de la loi interne. Alors que la Cour d'appel a imposé la charge de la preuve de la résidence de la société prestataire en dehors de la France afin de justifier de la non-application de la convention franco-néerlandaise, le Conseil d'État a sanctionné ce raisonnement et a privilégié le régime de preuve objective. La position du Conseil d'État à l'occasion de cette affaire fut conforme aux conclusions du commissaire du gouvernement Bachelier selon lesquelles il propose de retenir un dispositif en deux temps. « il incombe initialement à l'Administration d'établir dans son principe et dans son montant le bien-fondé de l'amende infligée au titre de l'article 1768 du CGI ; dès lors que cette preuve est apportée, il appartient au juge de l'impôt de se fonder sur les éléments qui lui sont soumis par les parties pour admettre ou au contraire dénier l'applicabilité d'une convention fiscale de nature à faire échec à l'application de la loi interne »⁹⁷³. Ainsi, c'est un régime de preuve objective qui est adopté par le Conseil d'État afin de savoir si une personne est résidente d'un pays contractant au sens d'une convention fiscale bilatérale.

2- Le champ d'application de la loi

802. Nous retrouvons l'application de la preuve objective dans le cas de l'applicabilité d'un régime d'imposition. Ce fut le cas à l'occasion d'un arrêt⁹⁷⁴ du Conseil d'État en matière d'application de l'option pour le régime des traitements et salaires des agents d'assurances ne percevant pas d'autres revenus professionnels. En l'espèce, Mme Meier exerçait l'activité d'agent général d'assurance.

803. A la suite de la vérification de comptabilité de l'activité d'agent général d'assurance que Mme Meier a exercée jusqu'au 30 juin 2006 et de celle de la SCI Rosa, société civile ayant opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, ainsi que du contrôle sur pièces de la SCI Mima, dont Mme Meier était gérante et associée, l'administration fiscale a procédé à

⁹⁷³ BACHELIER (G), Concl. Sous CE, 8e et 9e ss-sect., 13 Octobre 1999, rec. n° 191 191, SA Diebold Courtage; Dr. Fisc. n° 52, 28 Décembre 1999, comm. 948

⁹⁷⁴ CE, 10e et 9e ss-sect., 30 décembre 2015, n° 378814, Mme Meier : JurisData n° 2015-029422; Dr. Fisc. n° 21, 26 Mai 2016, comm. 337

des rectifications du revenu imposable de Mme Meier au titre des années 2005 et 2006. Le fisc a notamment remis en cause le régime spécial d'imposition, selon les règles applicables à la catégorie des traitements et salaires, sous lequel Mme Meier avait placé l'imposition des commissions perçues au titre de son activité d'agent d'assurance. Elle a également rapporté au revenu imposable de l'intéressée le montant de l'indemnité qu'elle avait perçue de la compagnie d'assurance pour le compte de laquelle elle exerçait cette activité, à l'occasion de la cessation de celle-ci, ainsi que des revenus de capitaux mobiliers et des revenus fonciers résultant de la quote-part du bénéfice imposable des deux SCI. A la suite du jugement du tribunal administratif d'Orléans et de l'arrêt de la Cour d'appel de Nantes qui ont refusé la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, Mme Meier se pourvoit en cassation contre ce dernier arrêt.

804. La question qui s'est posée devant le Conseil d'État tenait alors à la notion de revenus professionnels mais aussi à la charge de la preuve. Pour ce qui est de la charge de la preuve, le Conseil d'État a censuré la Cour d'appel d'avoir jugé que c'est à l'intéressée qu'incombe le fardeau de la preuve du bénéfice du régime d'imposition qu'elle réclame. Le Conseil d'État juge « qu'en faisant porter ainsi sur la requérante la charge de la preuve, sans rechercher s'il résultait de l'instruction qu'elle remplissait les conditions pour bénéficier du régime d'imposition dont elle se prévalait, la cour a commis une erreur de droit ». Ici, le régime de la preuve objective se basant sur des éléments de l'instruction est applicable afin de déterminer si le contribuable se situe dans le champ d'application d'un régime d'imposition particulier. Un autre arrêt⁹⁷⁵ en matière d'imposition des indemnités perçues à la suite d'une démission a été rendu en favorisant le régime de la preuve objective. En effet, la présente affaire concerne le champ d'application de l'article 80 duodecimes du CGI⁹⁷⁶ en vertu duquel toute somme perçue par le salarié à l'occasion de la rupture de son contrat de travail revêt un caractère imposable à l'exception des indemnités de licenciement. Ainsi, pour se prévaloir de l'application de cet article, le Conseil d'État n'a pas hésité à confirmer l'appréciation souveraine effectuée par la Cour d'appel des éléments du dossier et à se fonder sur les résultats de l'instruction afin de savoir si la démission du salarié a été réalisée dans des conditions qui la font revêtir du caractère d'un licenciement. Ainsi, très clairement, afin de déterminer l'imposition des sommes perçues à la fin du contrat du salarié, le Conseil d'État opte pour le régime de preuve objective.

⁹⁷⁵CE, 9e et 10e ss-sect., 24 janv. 2014, n° 352949, M. Jarnoux, concl. C. Legras : JurisData n° 2014-000929; Dr. Fisc. n° 12, 20 Mars 2014, comm. 217

⁹⁷⁶LEGRAS (C), Concl Sous CE, 9e et 10e ss-sect., 24 janv. 2014, n° 352949, M. Jarnoux, JurisData n° 2014-000929; Dr. Fisc. n° 12, 20 Mars 2014, comm. 217

3- Le champ d'application de la doctrine administrative

805. Comme en matière de preuve d'un bénéfice résultant d'une loi ou d'une convention fiscale, l'invocabilité d'un bénéfice résultant d'une doctrine administrative est soumis au régime de la preuve objective. C'est ce qui ressort d'ailleurs d'un arrêt du Conseil d'État relatif au fonds communs de placement⁹⁷⁷.

806. Cet arrêt intervient dans un contexte où, trois ans auparavant, le Conseil d'État avait affirmé, en matière d'abus de droit fiscal, qu'en cas de conformité du contribuable à l'interprétation que l'Administration a donnée d'une loi dans une instruction ou une circulaire, l'Administration ne peut recourir à la procédure de répression des abus de droit pour faire échec à la garantie que le contribuable tient de l'article L. 80 A du LPF, sous prétexte qu'en se conformant aux termes mêmes de cette instruction, il aurait outrepassé la portée que l'Administration entendait conférer à la dérogation aux dispositions de la loi fiscale qu'elle autorisait. L'Administration peut seulement, le cas échéant, contester que le contribuable remplissait les conditions auxquelles l'instruction ou la circulaire subordonne le bénéfice de l'interprétation qu'elle donne »⁹⁷⁸. En dépit de l'importance accordée aux faits dans l'affaire des Fonds Turbo, nous nous contentons d'analyser la question de la charge de la preuve. La question de la charge de la preuve du bénéfice de la garantie accordée au contribuable en vertu de l'article L. 80 du LPF relatif à la portée d'une instruction publiée a été tranchée à l'occasion de l'affaire SA Darty. Par cet arrêt, le Conseil d'État avait mis un terme à l'hésitation qui dominait sa jurisprudence lorsqu'il s'agissait pour le contribuable d'invoquer le bénéfice d'un régime dérogatoire ou particulier⁹⁷⁹. C'est ce courant de jurisprudence qu'on trouve dans l'arrêt de la Cour d'appel de Paris⁹⁸⁰ qui d'ailleurs a été censuré par la Haute juridiction.

807. Pour reprendre les termes du Conseil d'État à l'occasion de l'affaire SA Darty, «il appartient au juge d'apprécier, au vu du dossier qui lui est soumis par l'Administration et le contribuable, si ce dernier est en droit de se prévaloir des dispositions de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales relatives à la portée d'une instruction publiée ». Le Conseil

⁹⁷⁷ CE, 3e et 8e ss-sect., 26 Octobre 2001, req. n° 217 228, Sté Darty, Juris-Data n° 2001-080038 et req. n° 219 303, Cie parisienne de réescompte (CPR) (déc. non reproduite) ; Dr. Fisc. n° 52, 26 Décembre 2001, comm. 1201

⁹⁷⁸ CE, Avis, Ass., 8 avril 1998, n° 192 539, Société de distribution de chaleur de Meudon et Orléans; Dr. Fisc. n° 18, 29 Avril 1998, comm. 398

⁹⁷⁹ CE, 27 mai 1981, n° 23 908, M. Wagner : Dr. fisc. 1981, n° 33-39, comm. 1670 ; - 18 février 1987, n° 45 461, M. Guillon : Dr. fisc. 1987, n° 22, comm. 1067 ; - 14 Octobre 1987, n° 48 185, Société Egoitza : Dr. fisc. 1988, n° 24, comm. 1136

⁹⁸⁰ CAA Paris, 25 novembre 1999, req. n° 97-3093, SA Darty : DR. Fisc. 2000, n°5, comm. 48

d'État admet expressément le régime de preuve objective lorsque le contribuable souhaite bénéficier de la garantie issue de l'application de l'article L. 80 du LPF et ce en utilisant l'expression « au vu du dossier qui lui est soumis ». L'application du régime de preuve objective en cas d'invocabilité d'une doctrine administrative implique que la charge de la preuve n'est supportée ni par le contribuable, ni d'ailleurs par l'administration. Toutefois, cela ne veut pas dire que les deux parties ne participent pas conjointement afin de prouver leurs allégations et fournir les éléments nécessaires pour le juge afin qu'il puisse tirer les conclusions adéquates. C'est ainsi à juste titre que Boutemy et Meier affirment que « si la charge de la preuve ne repose ni sur l'Administration, ni sur le contribuable, il n'en demeure pas moins qu'en pratique, l'adoption d'un tel principe a pour effet de mettre en place un système de dévolution de la charge de la preuve dans la mesure où c'est la partie qui se prévaut d'une situation qui sera contrainte de soumettre au juge les éléments qui, selon elle, lui permettent d'établir ses prétentions »⁹⁸¹. Par conséquent, c'est à l'administration de prouver que le contribuable ne pouvait pas invoquer la doctrine administrative applicable dans l'affaire en prouvant le fonctionnement irrégulier du fonds. Ensuite, si le juge estime les éléments apportés par l'administration sont des justifications sérieuses, le contribuable serait contraint de fournir les éléments qui permettent de prouver le contraire des allégations du fisc. C'est exactement la solution proposée par le commissaire du gouvernement Kimmerlin à l'occasion de l'arrêt de la Cour d'appel de Paris qui a été censurée par le Conseil d'État. « soit l'Administration sera en mesure de présenter une argumentation précise et étayée sur les dispositions qu'elle estime avoir été méconnues par le FCP, laquelle ne sera contestée que de manière vague et peu convaincante par le contribuable, et celui-ci devra être regardé comme n'apportant pas la preuve qui lui incombe, soit au contraire, les arguments de l'Administration ne seront pas fondés ou trop généraux et vous considérerez que le contribuable a apporté la preuve contraire »⁹⁸².

§2- L'application du régime de preuve objective aux impôts locaux

808. Si les affaires traitant de la fiscalité locale montrent un rôle croissant du juge en la matière, il n'en demeure pas moins que ce rôle reste encadré par la loi et par l'objet du litige lui-même. L'étude de la jurisprudence nous révèle le pouvoir large d'interprétation dont

⁹⁸¹ BOUTEMY (B) et MEIER (E), Note sous CE, 3e et 8e ss-sect., 26 Octobre 2001, req. n° 217 228, Sté Darty, Juris-Data n° 2001-080038 et req. n° 219 303, Cie parisienne de réescompte (CPR) (déc. non reproduite) ; Dr. Fisc. n° 52, 26 Décembre 2001, comm. 1201

⁹⁸² KIMMERLIN (D), Concl. Sous CAA Paris, 25 novembre 1999, req. n° 97-3093, SA Darty : Dr. Fisc. 2000, n°5, comm. 48

dispose le juge en matière de fiscalité locale. Ainsi, l'office du juge s'impose naturellement lorsqu'il s'agit par exemple de la détermination de la valeur locative. Bien qu'important, l'office du juge ne trouve pas une définition précise dans les manuels de droit⁹⁸³. Pour certains, il s'agit « essentiellement de la fonction de trancher les litiges au service de la justice et du respect des règles de droit »⁹⁸⁴. Pour d'autres, l'office du juge, « dans sa conception large, consiste en l'ensemble des règles que le juge doit respecter dans l'accomplissement de sa mission, se confondant ainsi avec la mission juridictionnelle qui lui est dévolue »⁹⁸⁵ « L'office du juge se confond avec l'acte juridictionnel qui « traduit la fonction judiciaire dans son essence »⁹⁸⁶ et le distingue de tout autre acte public notamment administratif.⁹⁸⁷ D'ailleurs, l'office du juge peut être défini différemment selon l'aspect mis en valeur dans la définition. Ainsi, « d'un point de vue formel, l'office repose sur trois critères : l'organe, la procédure et l'indépendance du juge. Est juridictionnel l'acte émanant d'un juge étatique statuant au terme d'une procédure contradictoire. Ainsi, pour Carré de Malberg, le critère n'est pas à chercher « dans le contenu matériel de l'acte mais [dans] sa forme. Le signe distinctif auquel se reconnaît l'acte juridictionnel, c'est d'une part, son origine, en tant qu'il est l'œuvre d'une autorité organisée spécialement pour l'exercice de la juridiction, et d'autre part, sa procédure, en tant qu'il a été accompli selon les règles propres à la fonction qui consiste à juger. La notion de juridiction a, en droit, un fondement purement formel et pas matériel»⁹⁸⁸.

809. L'office du juge est croissant en matière de fiscalité locale. En effet, le juge administratif, le seul compétent en la matière, tire les conséquences nécessaires du caractère inquisitorial et contradictoire de la procédure. Ainsi, le juge administratif est tenu de veiller

⁹⁸³ La notion de l'office du juge est détaillée amplement dans le Rapport de la mission de réflexion confiée par Madame Christiane Taubira, garde des Sceaux, à l'Institut des hautes études sur la justice, sur l'évolution de l'office du juge et son périmètre d'intervention, « La prudence et l'autorité. L'office du juge au XXIème siècle ». Mai 2013, p. 15 et suivantes.

⁹⁸⁴ DEGUERGUE (M), « Des influences sur les jugements des juges », Paris, Palais du Luxembourg les 29 et 30 septembre 2006 In Colloque *L'office du juge*, consulté le 13 août 2016 sur le Site Internet : https://www.senat.fr/colloques/office_du_juge/office_du_juge30.html

⁹⁸⁵ CLEMENCE (M-C), « L'office du juge en matière de fiscalité locale », Dr. Fisc. n° 36, 3 Septembre 2015, comm. 529.

⁹⁸⁶ *La prudence et l'autorité. L'office du juge au XXIème siècle*. Rapport de la mission de réflexion confiée par Madame Christiane Taubira, garde des Sceaux, à l'Institut des hautes études sur la justice, sur l'évolution de l'office du juge et son périmètre d'intervention. Mai 2013, p. 15, http://www.ihej.org/wp-content/uploads/2013/07/rapport_office_du_juge_mai_2013.pdf In CADIET (L) et JEULAND (E), *Droit judiciaire privé*, Paris, LGDJ, 6^{ème} édition, 2009, n° 75 et suiv.

⁹⁸⁷ *La prudence et l'autorité. L'office du juge au XXIème siècle*. Rapport de la mission de réflexion confiée par Madame Christiane Taubira, garde des Sceaux, à l'Institut des hautes études sur la justice, sur l'évolution de l'office du juge et son périmètre d'intervention. Mai 2013, *op. cit.* p. 15.

⁹⁸⁸ *La prudence et l'autorité. L'office du juge au XXIème siècle*. Rapport, *op. cit.* p. 16 In CARRE de MALBERG(R), Contribution à une théorie générale de l'État, no 266, Paris, CNRS Éditions, 1985

à ce que les parties soient bien informées afin d'assurer leur égalité devant lui. Il s'agit d'une obligation légale en vertu de l'article L.5 du Code de justice administrative qui dispose que « l'instruction des affaires est contradictoire. Les exigences du contradictoire sont adaptées à celles de l'urgence ». En outre, il ressort des articles R 611-1 et suivants du Code de justice administrative que le juge communique la requête, le mémoire et les pièces produites par les défendeurs sont communiqués aux parties. Cette obligation ne signifie pas une communication totale et entière des documents et pièces fournies par les parties. Il a la faculté d'écarter la communication de certaines pièces parce que non pertinentes ou parce qu'elles ne contiennent pas d'éléments nouveaux, donc sans aucune influence sur l'issue du litige. En outre, du caractère inquisitorial de la procédure, le juge déduit des pouvoirs étendus afin de diriger l'instruction tout seul dans le but de former son intime conviction. Il peut ainsi demander à chacune des parties de produire des éléments donnés, selon que ces éléments soient détenus par le fisc ou le contribuable. En matière de fiscalité locale, l'essentiel des éléments est détenu par le fisc alors le contribuable doit souvent « percer une vérité à l'intérieur de l'administration »⁹⁸⁹. Pour cela, le Conseil d'État n'hésite pas à rappeler l'obligation qui incombe sur le juge administratif d'exiger, dans certains cas, à l'administration de produire de tous les « éléments » afin de lui permettre de former son intime conviction⁹⁹⁰. En suivant ce raisonnement, nous pouvons dire qu'en matière d'impôts locaux, la charge de la preuve doit incomber à l'administration parce que c'est elle qui est à l'origine de ces impôts. En effet, comme pour les impôts déclaratifs, c'est le contribuable qui apporte la charge de la preuve du contraire de ce qui a été énoncé dans sa déclaration, il devrait en être pareil en matière d'impôts locaux. Toutefois, la jurisprudence du Conseil d'État révèle un régime de preuve objective que le juge administratif de l'impôt applique en matière de fiscalité locale.

810. En matière de fiscalité locale, le juge administratif ne fait pas peser la charge de la preuve sur l'une ou sur l'autre partie mais « s'interroge sur la partie qui est la plus à même de fournir la preuve attendue. Si la charge de la preuve incombe au requérant mais que celui-ci n'est pas en mesure de l'apporter, il lui revient de faire état *a minima* d'allégations sérieuses »⁹⁹¹.

⁹⁸⁹ DEBBASCH (Ch), « La charge de la preuve devant le juge administratif », Recueil Dalloz Sirey 1983, p. 43

⁹⁹⁰ CE, 29 Octobre 2013, n°346569, Vidon, AJDA 2013, p. 2183 et CE, 26 novembre 2012, n°354108, Mme Cordière ; AJDA 2012, p. 2373

⁹⁹¹ CARPENTIER- DAUBRESSE (N), « Pouvoir ou devoir d'instruction du juge administratif ? », AJDA 2014, p. 1143.

811. Le Conseil d'État a appliqué le principe de la preuve objective, en matière de fiscalité locale en 1976, à l'occasion d'une contestation relative à la contribution des patentes⁹⁹², laquelle a été remplacée par la taxe professionnelle en 1975. Nous retrouvons les termes suivants dans ledit arrêt : « en matière de contributions locales, l'Administration doit, en cas de contestation de la part du contribuable, porter à sa connaissance les éléments sur lesquels elle entend s'appuyer, le contribuable pouvant, le cas échéant, fournir d'autres éléments de comparaison afin de donner au juge les éléments pour trancher le litige ». En outre, la jurisprudence du Conseil d'État a dans une affaire relative à la détermination de la valeur locative affirmé que lorsque la contestation porte sur le caractère anormal du loyer, au sens de l'article 1498 du CGI, celui-ci doit être établi par la partie qui l'invoque⁹⁹³. Plus expressément, le Conseil d'État a eu l'occasion de se prononcer sur une affaire concernant l'imposition de l'Institut national de recherche sur les transports et leur sécurité (INRETS) à la taxe professionnelle au titre des années 1983, 1984, 1985 et 1987 en cassant l'arrêt de la Cour d'appel parce que cette dernière n'a pas tranché l'affaire « au vu des résultats de l'instruction ». Le Conseil d'État précise aussi « qu'aucune charge de preuve ne pouvait être dévolue, en l'espèce, à l'une ou l'autre des parties »⁹⁹⁴.

812. S'agissant de la détermination de la valeur locative des immeubles, nous introduisons nos propos par les termes de Zapf et Nikolic à l'occasion d'un arrêt⁹⁹⁵ relatif à l'appréciation de l'anormalité d'un loyer fixé pour hôtel restaurant au regard des prix appliqués pour des locaux comparables. Selon ces auteurs, « le rôle de ce dernier est un rôle animateur dans le cadre du déroulement de l'instruction de l'affaire et un rôle d'arbitre quant à la pertinence des données et informations produites par les parties. L'office du juge en la matière est d'autant plus important que l'administration fiscale et les contribuables ne bénéficient pas d'armes égales s'agissant de la charge de la preuve. Alors que l'administration fiscale dispose de nombreuses données sur le niveau des loyers à la date de référence de la révision foncière, les contribuables se trouvent eux face à une difficulté d'accès à ces données qui sont très anciennes »⁹⁹⁶. Dans cette affaire, le juge de fond estimaient qu'il appartient au

⁹⁹² CE, 8e et 9e ss-sect., 23 juillet 1976, n° 1390.

⁹⁹³ CE, 8e et 9e ss-sect., 16 janv. 1985, n° 36830, Mme Lejeune : Rec. CE 1985, tables p. 569 ; Dr. fisc. 1985, n° 30, comm. 1391, concl. M. de Guillenchmid ; RJF 3/1985, n° 432.

⁹⁹⁴ CE 9 juillet 1997, n° 156042, 9° et 8° ss-sect., Inrets, RJF 1997, comm. 797.

⁹⁹⁵ CE, 8e ss-sect., 14 juin 2012, n° 346273, Sté Hôtel Grill de Villejuif ; Dr. Fisc. n° 46, 15 Novembre 2012, comm. 518.

⁹⁹⁶ ZAPF (H) et NIKOLIC (A), Note Sous CE, 8e ss-sect., 14 juin 2012, n° 346273, Sté Hôtel Grill de Villejuif ; Dr. Fisc. n° 46, 15 Novembre 2012, comm. 518. Les auteurs précisent le rôle du Conseil d'État dans le contrôle de la mission des juges de fond. « Il appartiendra au Conseil d'État de veiller à ce que les juges jouent leur rôle d'animateur en sanctionnant, le cas échéant, l'insuffisance de motivation des décisions rendues sans référence à des données pertinentes ayant emporté leur conviction. Cela pourrait encourager les juges du fond à ordonner des

contribuable d'apporter la preuve de la normalité du tarif résultant du bail. Contrairement à eux, le Conseil d'État a jugé que lorsque l'une des parties invoque des circonstances de fait particulières ayant entouré la conclusion d'un bail ou des clauses, contenues dans ledit contrat, faisant supporter des charges exceptionnelles au locataire ou au propriétaire, cela ne suffit pas à lui seul pour écarter le bail sous prétexte qu'il a été conclu à des conditions de prix anormales. Selon le Conseil d'État, les juges de fond doivent rechercher si ces clauses ou circonstances ont conduit à la fixation d'un loyer anormal au regard des prix pratiqués pour des locaux comparables.

813. Dans une autre affaire⁹⁹⁷ relative à la méthode d'évaluation de la valeur locative d'un bien autre que local d'habitation ou à usage professionnel, en l'occurrence à usage de bureaux, le Conseil d'État a freiné le pouvoir d'instruction du juge de fond. Ce dernier a procédé d'office à vérifier si le local type, qui servait de comparateur, remplissait l'ensemble des conditions de régularité posées par le 2° de l'article 1498. Selon le Conseil d'État, vu qu'aucune contestation sur les éléments au dossier portant sur le terme de comparaison qu'il envisage de retenir n'a été signalée, les juges de fond ne pouvaient pas procéder comme ils l'avaient fait.

814. Si ces affaires démontrent l'étendue du rôle du juge en matière d'évaluation foncière, il n'en reste pas moins que ce rôle est encadré par certaines exigences en matière de la charge de la preuve. En effet, le juge ne peut se fonder pour trancher l'affaire que sur les seules pièces du dossier du moment que ces dernières lui offrent des précisions amplement suffisantes à la solution du litige. Tout supplément d'instruction qu'il est susceptible d'ordonner ne doit pas être inutile et ne doit pas avoir pour effet de renverser la charge de la preuve. Cette solution adoptée par le Conseil d'État à l'occasion d'un arrêt⁹⁹⁸ relatif à la justification de la constitution des provisions pour risques est la même qui a été appliquée en matière de fiscalité locale⁹⁹⁹. Dans ce dernier arrêt, il s'agissait d'un litige autour de la valeur locative d'un immeuble déterminée dans le cadre de l'article 1498 du CGI. Dans les faits, la SARL Agora Cinémas réclame la réduction des cotisations de taxe foncière sur les

suppléments d'instruction afin d'inviter l'Administration à produire des données susceptibles de les éclairer utilement ».

⁹⁹⁷ CE, 8e et 3e ss-sect., 15 Octobre 2014, n° 364695, min. c/ SARL Rue de la Faisanderie Poissy, Dr. Fisc. n° 7-8, 12 Février 2015, comm. 155

⁹⁹⁸ CE, 9e et 10e ss-sect., 30 juillet 2003, n° 234452, SA Groupe Progrès : JurisData n° 2003-080412 et n° 234453, SA Delaroche : JurisData n° 2003-080413 ; Dr. fisc. 2003, n° 49, comm. 880, concl. G. Goulard ; RJF 2003, n° 1289

⁹⁹⁹ CE, 8e et 3e ss-sect., 12 mars 2010, n° 306458, SARL Agora Cinémas : JurisData n° 2010-001690 ; Dr. fisc. 2010, n° 19, comm. 303.

propriétés bâties auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004, à raison d'un immeuble à usage de cinéma qu'elle exploite à Bordeaux. Pour appuyer sa demande, elle se prévaut de l'argument en vertu duquel il convient à l'administration d'apporter la preuve que la méthode comparative a été correctement appliquée pour déterminer la valeur locative du local de référence retenu. Toutefois, ladite société ne remet pas en cause le procès-verbal sur lequel figure le local de référence ni l'existence du bail, ni même les conditions dans lesquelles il avait été conclu. En outre, étant donné que la société n'a pas repris cet argument devant la Cour d'appel, le Conseil d'État conclut donc à l'inopportunité pour les juges de fond de procéder à un supplément d'instruction pour vérifier l'application de la méthode comparative. C'est ce qui d'ailleurs a été suggéré par le rapporteur public Laurent Olléon¹⁰⁰⁰.

815. En outre, d'autres précisions ont été apportées par le Conseil d'État en matière de valeur locative foncière. Il ressort de la jurisprudence du Conseil d'État que lorsque le juge est saisi d'une affaire portant sur la méthode d'évaluation, il doit, lorsque la méthode initialement retenue par l'administration lui paraît irrégulière, rechercher une autre méthode, selon lui régulière, et l'appliquer au litige. S'il s'agit d'une méthode par comparaison, il est donc obligé, pour l'application du 2° de l'article 1498 du CGI, statuer d'office sur le terme de comparaison pertinent, au besoin après avoir effectué un supplément d'instruction¹⁰⁰¹. Plus généralement, il doit se prononcer non seulement sur les locaux types proposés tant par l'Administration que par le contribuable, mais aussi, si aucun d'eux ne lui paraît adapté, ordonner un supplément d'instruction pour rechercher le terme de comparaison approprié¹⁰⁰².

816. La preuve objective est un système de preuve dont l'application ne se limite pas aux règles relatives au champ d'application des impôts ou taxes et à leurs exonérations. Ce système de preuve s'étend aussi à certaines règles de procédure.

¹⁰⁰⁰ OLLEON (L), Concl. Sous CE, 8e et 3e ss-sect., 12 mars 2010, n° 306458, SARL Agora Cinémas : JurisData n° 2010-001690 ; Dr. fisc. 2010, n° 19, comm. 303

¹⁰⁰¹ CE, 8e et 3e ss-sect., 19 novembre 2008, n° 305305, min. c/ SNC Séquoia Lodge Associés : JurisData n° 2008-081406 ; Dr. fisc. 2009, n° 11, comm. 239, concl. N. Escaut, note E. Meier et R. Torlet ; RJF 2/2009, n° 134

¹⁰⁰² CE, 8e et 3e ss-sect., 5 mai 2006, n° 268395, Sté Monoprix : JurisData n° 2006-080932 ; Dr. fisc. 2007, n° 14, comm. 377 ; RJF 2006, n° 348

Section 2 – L’application du régime de la preuve objective aux règles de procédure

817. Les règles de procédure, contrairement aux règles de fond évoquées précédemment, sont les règles relatives aux actions fiscales c’est-à-dire toutes les voies de droit permettant aux acteurs de droit fiscal de faire connaître leurs droits. Le système de preuve objective appliqué à ce type de règles permet de combler certaines lacunes procédurales, qui dans la plupart des cas rendent le contribuable défaillant dans l’administration de la preuve. Deux exigences sont mises en exergue ici : il s’agit d’abord de ne priver le contribuable d’aucune garantie prévue par la loi, d’autant plus que le plus souvent, le juge ne lui fait pas supporter le fardeau de la preuve afin d’assouplir le débat fiscal. Ensuite, il convient de ne pas priver l’administration fiscale des moyens dont elle dispose afin de lutter contre la fraude fiscale. C’est l’une des missions les plus « chères » pour le fisc et aucun obstacle ne doit l’empêcher de l’accomplir.

818. L’étude de la jurisprudence fiscale nous permet d’identifier deux cas majeurs d’application de la preuve objective : le cas des procédures de contrôle (§1) et le cas de détournement de procédure (§2)

§1- Le régime de preuve objective en matière des procédures de contrôles

819. Les documents constituent une preuve importante dans les rapports administration fiscale/contribuable. Toutefois, la charge de la preuve de leur envoi, de leur contenu et de leur emport n’est pas facile à déterminer. En effet, la question de la charge de la preuve de l’envoi et du contenu des plis envoyés se pose par rapport à tous les documents échangés entre le fisc et le contribuable ; la seule différence établie concerne la nature de ces documents. Quant à l’emport des documents administratifs, cela n’a lieu que dans le sens contribuable-administration. En outre, les procédures de contrôle intéressent aussi le déroulement d’un débat oral et contradictoire, un débat qui n’est pas facile à prouver.

A-La preuve de l’envoi, du contenu et de l’emport des documents administratifs mis à la disposition du fisc et du contribuable

820. Selon une jurisprudence constante, c’est à celui qui procède à l’envoi d’un document de prouver qu’il l’a fait. C’est ce qui ressort de la jurisprudence du Conseil d’État relative à

l'envoi des avis de vérifications par l'administration¹⁰⁰³ et à l'envoi des déclarations par le contribuable¹⁰⁰⁴. Ainsi, en cas de contestation, il appartient à l'administration de prouver que la proposition de rectification a été régulièrement adressée au contribuable. Le bon sens de l'administration fait qu'elle envoie un exemplaire au contribuable et elle conserve un autre au dossier afin de s'en prévaloir en cas de conflit. Il se peut que l'administration envoie plusieurs propositions de rectification, dans ce cas, elle le fait selon les conditions mentionnées ci-dessus. La notification doit être faite sous une enveloppe fermée comme pour toutes « les correspondances de toute nature échangées entre les agents de l'administration des impôts ou entre les agents de l'administration des douanes et droits indirects, selon le cas ou adressées par eux aux contribuables », en vertu de l'article R. 103-1 du LPF. Le moyen le plus sûr pour assurer l'envoi de la notification est de le faire en recommandé avec accusé de réception. Grâce à l'avis de réception postal, l'administration pourra bien démontrer que le contribuable a bien reçu la proposition de rectification mais aussi elle peut aussi démarrer le délai légal de réponse accordé au contribuable, un délai de trente jours à compter de la réception de la proposition, en vertu de l'article R 57-1 du LPF. Selon la jurisprudence du Conseil d'État, il convient à l'administration de prouver via l'avis de réception qu'il a bien été dûment daté et signé qu'il a bien été reçu par le contribuable, à son adresse et à une date très précise¹⁰⁰⁵. Le Conseil d'État accorde une plus grande importance aux mentions présentes sur l'avis de réception qu'aux celles figurant sur l'enveloppe envoyée¹⁰⁰⁶. Les mêmes précautions sont à prendre par le contribuable qui afin d'éviter tout doute sur la validité de l'envoi doit le faire en recommandé avec avis de réception.

821. Au cas où le pli n'a pas été distribué, la jurisprudence qualifie la notification de régulière du moment que l'administration apporte la preuve selon laquelle il a été présenté au domicile. Pour le faire, elle se réfère à l'avis de réception retourné à l'expéditeur avec le pli et sur lequel figure la date de présentation ou de la mention « absent avisé » accompagnée de la date de cette formalité apposée sur le pli. Certaines circonstances, comme par exemple le fait que le contribuable ait changé de domicile ou soit en voyage, sont susceptibles de compliquer la situation de ce dernier. Selon le Conseil d'État, le contribuable ne peut pas

¹⁰⁰³ CE, 29 avril 1977, n° 92446 : RJF 1977, n° 360, chron. Mme M.-D. Hagelsteen ; RJF 1977, p. 236, pour une lettre simple

¹⁰⁰⁴ CE, 8e et 7e ss-sect., 29 juillet 1983, n° 33166 : RJF 1983, n° 1262. Et CE, 9e et 7e ss-sect., 15 avril 1988, n° 58907, Mme Excoffon : RJF 1988, n° 689, s'agissant de l'envoi de la déclaration de revenus

¹⁰⁰⁵ CE, arrêt du 7 novembre 1986, n° 59167

¹⁰⁰⁶ CE, arrêt du 14 octobre 1987, n° 71575

se prévaloir de la circonstance selon laquelle, sous prétexte qu'il était en voyage, il n'a pas pu retirer la lettre qui était à sa disposition au bureau de poste et qu'il n'a pu le faire qu'après expiration du délai de réponse¹⁰⁰⁷. En outre, dans une autre affaire, il a été jugé que la circonstance selon laquelle le contribuable avait définitivement quitté le domicile familial ne peut être utilement invoquée pour contester la régularité de l'envoi des documents en question, du moment que l'administration fiscale n'avait pas été informée du changement de domicile¹⁰⁰⁸. Dans cette affaire, le Conseil d'État reproche au contribuable ne pas avoir pris les mesures nécessaires afin que son courrier lui fût réexpédié à sa nouvelle affaire, comme pour le premier cas où le contribuable, selon la Haute juridiction, n'a pas fait le nécessaire pour que l'administration des postes lui achemine son courrier en temps utile.

822. Par contre, « lorsque l'avis de réception a été égaré ou ne contient pas toutes les mentions nécessaires pour démontrer la régularité de la procédure, le Conseil d'État admet que la preuve puisse être apportée par la production d'une attestation établie par le service de la Poste. Cette attestation doit préciser la date de présentation si le pli n'a pas été retiré et la date de présentation et de remise du pli si celui-ci a été distribué ; l'attestation doit également mentionner qu'une signature figure sur la fiche de distribution »¹⁰⁰⁹.

823. L'envoi d'un pli recommandé avec accusé de réception contenant un seul document ne pose pas autant de problèmes qu'un envoi par une lettre simple ou un envoi de plusieurs documents en une seule lettre recommandée avec avis de réception. Dans ce dernier cas, les règles de preuve concernant l'envoi en tant que tel sont les mêmes que celle évoquées précédemment mais c'est la preuve du contenu de l'enveloppe qui pose problème. En effet, nous avons du mal à imaginer qu'un contribuable ou l'administration envoie une enveloppe ne contenant pas tous les documents nécessaires. Pour cela, il convient de revenir à la jurisprudence du Conseil d'État pour envisager les solutions apportées à ces difficultés.

824. Selon une jurisprudence qui date de 1991¹⁰¹⁰, le Conseil d'État a jugé que la preuve d'envoi de deux documents parmi trois de l'administration au contribuable est de nature à justifier l'envoi du troisième document, qui selon le contribuable ne lui a pas été notifié. En l'espèce, le contribuable contestait la régularité de la procédure de vérification de sa

¹⁰⁰⁷ CE, 9 / 8 SSR, du 5 novembre 1971, 77470, publié au recueil Lebon

¹⁰⁰⁸ CE, 7 / 8 SSR, du 29 juin 1988, 61551, mentionné aux tables du recueil Lebon

¹⁰⁰⁹ BOI-CF-IOR-10-30-20140227 du 27/2/2014

http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/876-PGP.html#876-PGP_Necessite_dune_proposition__20

¹⁰¹⁰ CE, 19 juin 1991, req. n°64834, Baleston : Dr. Fisc. 1991, n° 42, comm. 1973

situation personnelle pour faute de l'administration de lui avoir notifié son intention d'y procéder. Pour cela, il invoque la circonstance selon laquelle le pli recommandé, qui lui a été envoyé, ne contenait que la charte du contribuable et l'avis n° 3927 l'informant de l'intention de l'administration d'entreprendre une vérification de sa comptabilité à l'exclusion de l'avis n° 3929, relatif à sa notification de l'intention de l'administration d'entreprendre une vérification approfondie de sa situation fiscale d'ensemble. Le Conseil d'État a déduit la preuve de l'envoi de ce dernier avis par l'envoi des deux premiers documents. Pour mieux comprendre la position du Conseil d'État, nous revenons aux conclusions du commissaire du gouvernement Arrighi de Casanova.

825. Selon une jurisprudence du Conseil d'État, l'Administration doit établir qu'un pli contenant l'avis prévu à l'article 1649 septies est parvenu en temps utile au contribuable¹⁰¹¹. Cette dernière position du Conseil d'État nous pousse à nous interroger sur les raisons pour lesquelles la Haute juridiction a décidé de conclure à l'envoi de l'avis de vérification de la situation personnelle au justiciable alors qu'aucune preuve directe concernant cet avis n'a été apportée par l'administration. Est-ce une évolution vers une nouvelle tendance jurisprudentielle quant à la preuve du contenu de l'envoi effectué ?

826. Pour répondre à cette interrogation, nous reprenons les conclusions du commissaire du gouvernement Arrighi de Casanova. Ce dernier évoque les trois possibilités qui se présentaient devant le juge dans une telle affaire. La première consistait à appliquer la position constante du Conseil d'État en vertu de laquelle « il appartient à celui qui allègue que l'enveloppe qui lui a été adressée était vide de justifier avoir fait toute diligence pour en connaître le contenu »¹⁰¹². Toutefois, cette solution n'était pas possible dans ce cas parce que, bien qu'elle évite souvent à l'administration d'apporter une preuve impossible, elle aurait « imposé un comportement zélé confinant au masochisme » au contribuable. Il n'est pas logique de demander au contribuable ayant reçu la Charte du contribuable et l'avis de vérification de la comptabilité de procéder à des démarches supplémentaires afin de savoir si l'administration ne voulait pas aussi recourir à une vérification de sa situation personnelle. La deuxième possibilité serait d'appliquer « le principe selon lequel il incombe au service de prouver la réalité de la remise, au contribuable, d'un pli contenant l'avis correspondant à la vérification entreprise. Cela conduit nécessairement à décider que cette preuve doit être apportée document par document lorsque l'Administration en envoie plusieurs à la fois ».

¹⁰¹¹ CE, Plén., 29 avril 1977 : R.J.F. 1977, p. 236-20 avril 1988, n. 44.152 : R.J.F. 1988, n. 762

¹⁰¹² CE, 19 décembre 1952, Bourgoin : Lebon, p. 596

Selon Arrighi de Casanova, si cette solution semble être la plus satisfaisante, elle encourt toutefois le risque d'imposer au fisc des modalités rigoureuses auxquelles l'administration n'était pas légalement contrainte. La troisième solution envisageable est celle de l'étude « au cas par cas, au vu du dossier, si la preuve de l'envoi des différents avis peut être considérée comme apportée ». Par ces mots, le commissaire du gouvernement fait preuve d'un favoritisme à l'égard d'un régime de preuve objective. Ainsi, certains indices existants sont en faveur de la thèse du fisc, notamment que les circonstances qui ont entouré les investigations dès leur début se rattachent aussi bien à une vérification de comptabilité qu'à une vérification de situation fiscale personnelle. C'est cette troisième solution qui a été préconisée par le Conseil d'État qui a statué en fonction des éléments du dossier, sans pour autant se prononcer expressément sur l'application du régime de preuve objective et sans d'ailleurs évoquer la question de la charge de la preuve.

827. Dans un autre arrêt¹⁰¹³, quelques mois après l'affaire Baleston, le Conseil d'État semble avoir combiné à la fois le régime de la preuve objective tout en créant une présomption relative au contenu du pli envoyé. En l'espèce, la contestation du contribuable portait sur l'absence d'un avis de vérification de sa situation fiscale personnelle dans l'enveloppe qui lui a été adressée par le fisc, cette dernière ne contenant selon lui que qu'un avis de vérification de comptabilité pour les exercices correspondant aux années 1975 à 1979 et la Charte du contribuable vérifié. Toutefois, le Conseil d'État a jugé qu'il « résulte de l'instruction que ladite enveloppe contenait également une lettre d'accompagnement récapitulant les différents documents joints, et mentionnant explicitement l'envoi d'un tel avis ». Le Conseil d'État ajoute qu'étant donné la présence de cette lettre, le contribuable était dans l'obligation de faire « les diligences nécessaires pour en obtenir communication » et l'administration a par conséquent, dans les circonstances de l'affaire, établi l'envoi régulier d'un avis de vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble comportant l'indication de la possibilité pour l'intéressé de se faire assister d'un conseil. Certains rapporteurs publics¹⁰¹⁴ ont interprété la position du Conseil d'État à l'occasion de l'arrêt André comme si la Haute juridiction avait « entendu transposer, dans cette hypothèse, le raisonnement tenu par la décision Bourgoin, selon lequel celui qui reçoit une enveloppe qui ne contient pas ce qu'elle devrait normalement contenir (soit parce qu'elle est vide, comme dans l'affaire Bourgoin, soit parce qu'elle ne contient pas une pièce qui est annoncée par une

¹⁰¹³ Conseil d'État, 8e et 7e ss-sect., 9 décembre 1991, rec. n. 67.055, M. André; Dr. Fisc. n° 13, 25 Mars 1992, comm. 679

¹⁰¹⁴ GLASER (E), Concl. Sous CE, 3^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 30 juin 2008, n° 274512, M. Thomas; JurisData n° 2008-081360; Dr. Fisc. n° 40, 2 Octobre 2008, comm. 528.

autre pièce figurant, elle, dans l'enveloppe) doit naturellement se demander pourquoi et donc, faire les diligences nécessaires auprès de l'expéditeur pour établir le contenu exact de l'envoi ». L'affaire André a été suivie par plusieurs d'autres qui ont été jugés dans le même sens¹⁰¹⁵.

828. Le champ d'application de la preuve objective s'est imposé aussi en matière de proposition de rectification. Nous citons quelques arrêts de la jurisprudence qui a fini par affirmer le recours à ce régime de preuve. Dans un arrêt¹⁰¹⁶ de 1999, il a été jugé que « le caractère suffisamment motivé d'une proposition de rectification s'apprécie, en principe, par rapport au document adressé par le service au contribuable, sans que ce dernier soit tenu de s'assurer auprès du vérificateur du contenu matériel de la notification ». Ce n'est qu'à l'occasion de l'affaire M. Gabet¹⁰¹⁷ que le Conseil d'État combine finalement la dialectique de l'administration de la preuve au régime de preuve objective. « L'appréciation par le juge du caractère matériellement complet ou non d'une proposition de rectification relève du régime de la preuve objective, combiné avec la dialectique de l'Administration de la preuve ». En l'espèce, M. Gabet se prévalait du caractère incomplet de la proposition de rectification qui ne contenait qu'un seul feuillet alors qu'elle mentionnait qu'elle comprenait deux feuillets. Le Conseil d'État rappelle que l'appréciation du caractère incomplet ou vide d'une proposition de rectification relève de la compétence des juges de fond. Il ajoute qu'en l'espèce M. Gabet n'est pas fondé à soutenir que la notification avait un caractère incomplet parce qu'il n'a pas pu « apporter les éléments justifiant son affirmation ». Le commissaire du gouvernement Laurent Vallée dresse un état des lieux de la preuve du caractère incomplet ou vide d'une proposition de rectification¹⁰¹⁸. En premier lieu, cette question relève de l'appréciation souveraine des juges de fond, qui selon les

¹⁰¹⁵ CE, 30 décembre 1998, n° 181697, M. et Mme Girault : JurisData n° 1998-051559 ; Dr. fisc. 1999, n° 49, comm. 905 ; RJF 1999, n° 180. «Lorsqu'un contribuable a reçu un pli recommandé émanant d'un comptable du Trésor, qui a mentionné sur l'avis de réception du pli postal que celui-ci contenait deux commandements de payer distinctement identifiés et que ce contribuable, qui prétend qu'un seul des deux commandements de payer figurait dans le pli, n'a effectué aucune démarche pour rechercher le commandement manquant, la Cour administrative d'appel a pu déduire de ces faits qu'elle a souverainement appréciés, que l'Administration devait être regardée comme apportant la preuve, qui lui incombe, de l'envoi du commandement manquant, acte interruptif de la prescription de l'action en recouvrement en vertu de l'article L. 274 du LPF». CE, 9e et 10e ss-sect., 7 avril 2004 n° 242965, SARL Leroy Energie : RJF 2004, n° 748. «Dans une espèce où la société a reçu un pli recommandé comportant un avis de vérification de comptabilité qui mentionnait explicitement qu'étaient joints la charte du contribuable vérifié et son additif et où la société, à supposer que cet additif ait fait défaut, n'établit pas avoir fait les diligences nécessaires pour en obtenir communication, l'administration doit être regardée comme ayant satisfait aux obligations qui lui incombaient».

¹⁰¹⁶ CE 26 novembre 1999 n° 150391, SARL Le Mazurier : RJF 1/00 n° 83

¹⁰¹⁷ CE, 9e et 10e ss-sect., 20 Octobre 2004, n° 255533, M. Gabet : JurisData n° 2004-080592 ; Dr. fisc. 2004, n° 52, comm. 926 ; RJF 2005, n° 62.

¹⁰¹⁸ VALLEE (L), Concl. Sous CE, 9^{ème} et 10^{ème} ss-sect., 20 Octobre 2004, n° 255533, M. Gabet : JurisData n° 2004-080592. Dr. fisc. 2004, n° 52, comm. 926 ; BDCF 2005, n° 11.

éléments de preuve présent au dossier, statue sur ce caractère. En deuxième lieu, en la matière, le juge ne peut se fier à la seule affirmation de l'administré selon laquelle le pli qu'il a reçu est incomplet, mais il ne peut exiger beaucoup plus de sa part, au risque de lui demander une preuve impossible. A l'inverse, le fardeau de cette preuve ne peut davantage incomber à l'administration qui, sinon, succomberait systématiquement. Pour cela, la charge de la preuve ne peut être attribuée à l'une ou à l'autre des parties mais elle sera étudiée, au cas par cas, au vu de l'ensemble du dossier, en relevant différents indices. En troisième lieu, certains éléments sont déterminants pour former la conviction du juge : mention éventuelle d'intercalaires, indication du nombre de feuillets, existence de copies, au dossier, de documents prétendument inexistantes, cohérence de l'argumentation des parties.

829. S'agissant de l'envoi de la déclaration fiscale et des documents qui lui sont annexés, l'étude du système de l'attribution de la charge de la preuve paraît intéressant afin de déterminer si les mêmes diligences sont exigées pour justifier de l'envoi d'une part et de la réception d'autre part. Selon une jurisprudence constante, il incombe au contribuable de justifier de l'accomplissement de ses obligations déclaratives. Ce dernier établit cette preuve par l'envoi d'un pli recommandé avec accusé de réception. De son côté, c'est à l'administration de prouver que le pli qui lui a été adressé par le contribuable ne contient pas la déclaration et ce soit en faisant état des diligences qu'elle aurait vraiment effectuées auprès du contribuable soit par tout autre moyen. C'est ce qui ressort d'un arrêt du Conseil d'État à l'occasion de l'arrêt Aférial¹⁰¹⁹ où l'administration a procédé, suite à l'abstention de M. Aférial à souscrire sa déclaration de revenu global au titre de l'année 1990, à une mise en demeure à laquelle le contribuable répond par un courrier recommandé qui, selon le fisc, n'était pas accompagné de la déclaration qu'il prétendait contenir. Dans cette affaire, la preuve a été apportée par l'administration en se basant sur la valeur d'affranchissement de la lettre qui lui a été adressée. En effet, vu cette valeur, le courriel ne pouvait pas contenir à la fois la réponse du contribuable à la mise en demeure et aussi sa déclaration des revenus au titre de l'année 1990. La présente affaire a adopté la même solution exigeante vis-à-vis de l'administration que l'affaire Baleston (évoquée précédemment) qui a imposé au contribuable un exercice de toutes les diligences nécessaires afin de se procurer des documents que l'administration prétend avoir envoyé dans sa lettre et qui a appliqué un régime de preuve objective. A l'occasion de l'affaire Aférial, le commissaire du

¹⁰¹⁹ CE, 10^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 27 juin 2005 n° 253284, Aférial, RJF 2005, comm. 1048.

gouvernement ¹⁰²⁰ Mme Mitjavile a conseillé la Haute juridiction d'adopter la même solution à l'égard de l'administration que celle précédemment adoptée à l'égard du contribuable en ce qui concerne la charge de la preuve du caractère incomplet d'un pli envoyé par l'une des parties à l'autre, tout en laissant au juge la faculté d'apprécier les différents éléments de preuve afin de trancher le litige. Nous reprenons ses termes selon lesquels « Il appartient au contribuable d'établir qu'il a respecté ses obligations déclaratives. Lorsqu'il établit avoir adressé une lettre à l'administration et soutient que ce pli contenait sa déclaration, il doit être présumé avoir adressé sa déclaration de revenu. Nous vous invitons à juger que c'est alors à l'administration, si elle soutient que l'enveloppe ne contenait pas ce document, d'en apporter la preuve, soit en faisant état des diligences qu'elle aurait vainement effectuées auprès du contribuable, soit par tout autre moyen. L'appréciation des éléments de preuve revient au juge qui doit peser les éléments apportés sans naturellement exiger de l'administration une preuve impossible ».

830. Il ressort de cette jurisprudence que le régime de preuve objective, combiné avec une dialectique de la preuve, sont applicables lorsque le contenu d'un courriel adressé par le contribuable au fisc est remis en cause par ce dernier. La même solution a d'ailleurs été adoptée à l'occasion d'une affaire¹⁰²¹ concernant la preuve de l'envoi d'un document annexe à la déclaration du contribuable, qui créait à la faveur de ce dernier l'application d'un régime de réduction d'impôt. Le rapporteur public Glaser était favorable à une solution où « s'agissant d'un régime fiscal dans lequel le bénéfice d'une réduction d'impôt est subordonné à l'envoi, avec la déclaration de revenus de l'année pour laquelle la réduction est sollicitée, d'un engagement de location, le simple fait pour le contribuable de mentionner dans sa déclaration qu'il bénéficie de cette réduction crée en sa faveur une présomption ». Il ajoute que « dès lors que [le contribuable] indique bénéficiaire de ce régime, il est présumé avoir joint l'engagement de location, et, si celui-ci ne figure pas dans l'enveloppe contenant la déclaration, il appartient alors à l'Administration de faire diligence pour l'obtenir»¹⁰²².

¹⁰²⁰ MITJAVILE (M-H), Concl. Sous CE, 10^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 27 juin 2005 n° 253284, Afériat, RJF 2005, comm. 1048; BDCF 2005, n° 118.

¹⁰²¹ CE, 3^e et 8^e ss-sect., 30 juin 2008, n° 274512, M. Thomas, concl. E. Glaser : JurisData n° 2008-081360; Dr. Fisc. n° 40, 2 Octobre 2008, comm. 528. « Il résultait de l'instruction que M. Thomas avait mentionné, sur sa déclaration de revenus souscrite au titre de l'année 1988, l'acquisition d'un appartement situé à Lyon, en vue de bénéficier de la réduction d'impôt prévue par les dispositions précitées de l'article 199 nonies du Code général des impôts et que, s'il soutenait que cette déclaration était accompagnée d'un engagement de donner ce logement en location à usage de résidence principale pendant six ans, il ne l'établissait pas ; qu'en statuant ainsi et en faisant porter la charge de la preuve sur le seul contribuable, la cour a commis une erreur de droit ; que M. Thomas est fondé, pour ce motif, à demander l'annulation de l'arrêt attaqué, en tant qu'il rejette ses conclusions relatives à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 nonies du Code général des impôts ».

¹⁰²² GLASER (E), Concl. Sous CE, 3^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 30 juin 2008, n° 274512, M. Thomas: JurisData n° 2008-081360; Dr. Fisc. n° 40, 2 Octobre 2008, comm. 528.

831. L'expansion du régime de la preuve objective, combiné ou non à une dialectique de l'administration de la preuve, n'est pas réservée à l'envoi de documents entre le fisc et le contribuable. Elle l'était pendant une certaine période en matière de preuve du débat oral et contradictoire et elle l'est toujours en matière de restitution de documents emportés à l'issue d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de la situation fiscale personnelle (ESFP).

B - La preuve objective en matière de vérifications de comptabilité

832. Selon une jurisprudence ancienne du Conseil d'État¹⁰²³, il est exigé « qu'un débat oral et contradictoire » ait lieu entre le contribuable et le vérificateur au cours de la vérification de comptabilité, avant l'envoi de la proposition de rectification. Le non-respect de cette exigence est sanctionné par la nullité de la procédure d'imposition. Alors que ce débat a d'abord été exigé dans le cadre d'un emport « irrégulier des documents comptables », il l'a été aussi en dehors de cet emport, voire en cas d'emport de documents non comptables. Au cours d'un ESFP, le débat oral et contradictoire est aussi exigé en vertu de la combinaison des articles L. 47 à L.50 du LPF et de l'article 10 du LPF qui rend opposable à l'administration la Charte du contribuable vérifié. C'est ce qui ressort par ailleurs de la jurisprudence fiscale qui impose au vérificateur l'obligation d'offrir au contribuable « dans le cadre d'un examen de situation fiscale personnelle, la possibilité de fournir des explications orales avant de lui envoyer une demande de justifications »¹⁰²⁴.

833. Pendant les années 90, plusieurs arrêts ont permis de déduire l'application d'un régime de preuve objective pour justifier de la réalité du débat oral et contradictoire entre le vérificateur et le contribuable au cours des opérations de contrôle. Nous citons par exemple

¹⁰²³ CE, 21 mai 1976, n° 94052, Concl. De Mme LATOURNERIE (M.-A).

¹⁰²⁴ CAA Bordeaux 26 octobre 1999, n° 97-997, 97-1342 et 98-808, 3^{ème} chambre, Giresse et ministre c/ Giresse; RJF 2000, n°1, comm. 11.

Dans une autre affaire, il a été jugé que « le caractère contradictoire que doit revêtir l'examen de la situation fiscale personnelle (ESFP) au regard de l'impôt sur le revenu (LPF art. L 47 à L 50) implique que le vérificateur engage un dialogue contradictoire avec le contribuable sur les points qu'il envisage de retenir avant d'envoyer une proposition de rectification qui marque l'achèvement de l'examen La charte des droits et obligations du contribuable vérifié exige que le vérificateur engage un dialogue contradictoire avec le contribuable qui fait l'objet d'un ESFP, avant de lui adresser une demande de justifications en application de l'article L 16 du LPF. La méconnaissance de cette exigence a le caractère d'une irrégularité substantielle portant atteinte aux droits et garanties reconnus par la charte». (CE 10 janvier 2001, n° 211967-212114, 3^e et 8^e ss-sect., ministre c/ Loubet, Murgis e.a.; RJF 2001, comm.437).

un arrêt de 1988¹⁰²⁵ à l'occasion duquel le Conseil d'État s'est référé aux résultats de l'instruction pour déduire que le contribuable n'a pas été privé du débat oral et contradictoire. Comme l'affirme le commissaire du gouvernement Fouquet, « sans attribuer à l'une ou l'autre des parties la charge de la preuve de cette circonstance, le Conseil d'État s'est prononcé au vu de l'instruction sur le point de savoir si le contribuable a été privé ou non par le fait du vérificateur de la possibilité d'avoir sur place avec celui-ci le débat oral et contradictoire que doit permettre la procédure de vérification de la comptabilité d'une entreprise ». Dans un autre arrêt¹⁰²⁶ relatif au déroulement d'une vérification de comptabilité opérée par l'Administration fiscale auprès d'un chirurgien-dentiste, le Conseil d'État indique « qu'il ne résulte pas de l'instruction que le vérificateur se serait refusé à tout échange de vues ».

834. Ce régime de preuve objective n'est plus applicable dans ce genre d'affaires. A l'heure actuelle, ce qui caractérise la preuve du débat oral et contradictoire que ce soit dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou d'un ESFP est qu'elle est régie par un certain nombre de présomptions qui sont malheureusement en faveur de l'administration, le plus souvent. Dans le cadre d'une vérification de comptabilité, le débat oral et contradictoire est présumé lorsque la vérification s'est déroulée dans les locaux de l'entreprise ou à l'endroit où se trouve la comptabilité. En matière d'ESFP, il est généralement présumé que ce débat a eu lieu lorsque le vérificateur a rencontré par deux fois le contribuable, à quelques exceptions près¹⁰²⁷. En outre, dans une affaire récente¹⁰²⁸, il a été jugé que « les mentions de la proposition de rectification, selon lesquelles le vérificateur a reçu les contribuables, prévalent à moins qu'il soit établi par des faits précis qu'elles sont inexactes ». Cette position jurisprudentielle n'a fait que renforcer la présomption établie et fait peser à la charge du contribuable une preuve, qui peut s'avérer être impossible dans certains cas. Nous allons jusqu'à dire que l'administration pourrait abuser d'une telle jurisprudence en mentionnant dans la proposition de rectification qu'un débat oral et contradictoire ait eu lieu, sans pour autant être tenu de justifier la réalité de ce débat. Cette présomption rend « très difficile,

¹⁰²⁵ FOUQUET (O), Concl. Sous Conseil d'État, 7e et 9e ss-sect., 27 juillet 1988, req. n° 60.112 et req. n°62.761. Dans l'un des considérants de l'arrêt, le Conseil d'État juge « qu'il résulte également de l'instruction que M. V... n'a pas été privé, par le fait du vérificateur, de la possibilité d'avoir sur place avec celui-ci le débat oral et contradictoire que doit permettre la procédure de vérification de la comptabilité d'une entreprise »

¹⁰²⁶ Conseil d'État, 8e et 7e ss-sect., 25 septembre 1989, req. n. 59.585, M. Mourot; Dr. Fisc. n° 16, 18 Avril 1990, comm. 824

¹⁰²⁷ Dans certains cas particuliers, une seule rencontre entre le vérificateur et le contribuable a été jugée suffisante pour justifier de l'existence d'un débat oral et contradictoire du moment que ce dernier n'a pas apporté la preuve selon laquelle une seule rencontre aurait été insuffisante. (CE, 11 janv. 2002, n° 224074, Hans : RJF 5/2002, n° 464).

¹⁰²⁸ CE, 3e ss-sect., 21 novembre 2012, n° 345878, Makhsudyan : RJF 2/2013, n° 128

voire impossible, pour le contribuable de renverser ces présomptions, sauf à s'être ménagé au préalable des preuves matérielles démontrant le refus du vérificateur de dialoguer. Prouver l'inexistence du débat se rapproche de la *probatio diabolica* »¹⁰²⁹. Avec cette évolution jurisprudentielle, nous pouvons dire que la preuve du débat oral et contradictoire échappe désormais au régime de la preuve objective, qui n'en demeure pas moins applicable dans d'autres hypothèses.

835. Pour ce qui est de l'emport des documents et de leur restitution à l'occasion des opérations de contrôle, nous distinguons entre deux cas de figure : le premier concerne l'obligation de restituer, à l'issue d'un examen de la situation fiscale personnelle (ESFP), les documents que le contribuable lui a confiés et le second l'interdiction pour le fisc d'emporter, dans le cadre d'une vérification de comptabilité, des documents appartenant à l'entreprise.

836. Concernant l'échange des documents entre le fisc et le contribuable dans le cadre d'un ESFP, c'est la non-restitution des documents à l'issue d'un ESFP qui est sanctionnée par le juge et qui pose naturellement le plus de problème en matière de preuve. En effet, il a été jugé que « lorsque, préalablement à un examen de situation fiscale personnelle (ex-VASFE), le contribuable a remis à l'Administration des copies de ses extraits de comptes bancaires, il ne peut lui être adressé de demandes de justifications (LPF, art. L. 16) avant la restitution des documents communiqués »¹⁰³⁰. En l'espèce, un inspecteur le contrôleur avait informé le contribuable qu'il se proposait d'entreprendre la vérification approfondie de sa situation fiscale personnelle en matière d'impôt sur le revenu et l'avait invité à se présenter à son bureau pour lui communiquer diverses pièces. Le contribuable n'ayant pas conservé lesdites pièces, en a demandé une copie à sa banque, copies qu'il a remises au vérificateur. Après avoir dépouillé ces documents, le service a adressé au contribuable une demande de justifications sur le fondement de l'article 176 du CGI, sans lui avoir préalablement restitué les copies de ses extraits de compte bancaire. Le Conseil d'État a sanctionné l'attitude de l'administration qui en n'ayant pas apporté la preuve de la restitution des documents, bien que ce ne soit que des copies, ne les a donc pas restitués, ce qui par conséquent vicie l'ESFP.

¹⁰²⁹ GRAU (R) et GOUPILLE (R), « Le débat oral et contradictoire dans le cadre de l'ESFP : une exigence qui n'a jamais aussi bien porté son nom », Note Sous CE 9^{ème} et 10^{ème} ss-sect., 30 janv. 2013, n° 335191, M. et Mme Chauvin: JurisData n° 2013-001534; Dr. Fisc. n° 21, 23 Mai 2013, comm. 296.

¹⁰³⁰ Conseil d'État, 9^e et 8^e ss-sect., 16 mai 1990, req. n° 90 437, M. Touton: Dr. Fisc. n° 6, 10 Février 1993, comm. 263.

837. Dans le même sens, il a été jugé que « le fait pour l'Administration de ne pas avoir restitué au contribuable les documents saisis dans ses locaux, visités dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 16 B du LPF, avant de procéder à l'examen contradictoire de situation fiscale personnelle d'un contribuable vicie la procédure suivie à l'égard de ce dernier alors même que les documents délivrés n'étaient que des reproductions sur papier de fichiers informatiques et que l'absence de restitution de ces documents n'est pas de nature à empêcher le contribuable de se défendre »¹⁰³¹. Dans les deux affaires précitées, le Conseil d'État se réfère à l'instruction pour déduire qu'il n'y a pas eu restitution des documents et sa conviction était d'autant plus renforcée lorsque l'administration n'apporte pas la preuve contraire. Ainsi, le juge se base sur un régime de preuve objective pour résoudre ce genre d'affaires. Le Professeur de La Martinière explique les raisons pour lesquelles le juge se réfère aux résultats de l'instruction alors qu'il fait peser la charge de la preuve sur l'administration. « Il s'agit là d'épargner au contribuable de bonne foi une preuve insurmontable car il lui serait impossible d'établir l'absence de restitution si effectivement celle-ci n'a pas eu lieu. Pour autant, il ne serait pas judicieux de faire supporter tout le poids de la preuve à l'administration »¹⁰³².

838. Le régime de preuve objective s'applique aussi en matière de vérification de comptabilité s'agissant la charge de la preuve de l'emport des documents et de leur restitution. Nous revenons d'abord à la jurisprudence fiscale qui a précisé les conditions dans lesquelles le fisc procède à l'emport des documents appartenant au contribuable de telle sorte qu'il en devienne le dépositaire. D'abord, en matière de vérification de comptabilité, cet emport ne peut avoir lieu que sur demande écrite du contribuable. Par conséquent, le vérificateur doit délivrer un reçu détaillé des pièces qui lui sont remises à condition que cet emport ne doit pas avoir pour effet de priver le contribuable des garanties qu'il tient de la loi fiscale notamment le débat oral et contradictoire¹⁰³³. Bien qu'aucune condition de forme ne soit exigée par la jurisprudence pour la demande écrite rédigée par le contribuable, certaines procédures de vérification de comptabilité ont été jugées irrégulières parce que le vérificateur a été autorisé à emporter les documents comptables en vertu d'une pièce qui a été signé par le contribuable¹⁰³⁴ ou parce que l'autorisation a été signée sur le

¹⁰³¹ CAA Marseille, 3^{ème} chambre, 1er avril 2010, n° 07MA02694, M. et Mme Victori, Dr. Fisc. n° 42-43, 21 Octobre 2010, comm. 539.

¹⁰³² DE LA MARTINIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal*, op. cit. p. 186.

¹⁰³³ CE, 9^{ème} et 7^{ème} ss-sect., 18 mai 1977, 02387. Disponible sur le site Internet

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000007615715&fastReqId=790411165&fastPos=6>

¹⁰³⁴ CE, 8^{ème} et 7^{ème} ss-sect., 17 février 1986, n°49926. Disponible sur le site Internet

reçu détaillé remis par le vérificateur¹⁰³⁵ ou parce que postérieurement aux opérations de contrôle, le contribuable a signé une décharge en vertu de laquelle il affirme que l'emport des documents a été fait sous sa demande¹⁰³⁶. Le détail des documents emportés est précisé dans un reçu signé par le vérificateur et par le contribuable. Le vérificateur conserve une copie de ce reçu comme moyen de preuve de la régularité de l'emport et fait aussi signer une décharge au contribuable une décharge qui doit correspondre strictement au reçu qu'il a délivré lors de l'emport. Ainsi, c'est d'abord la demande écrite du contribuable, puis le reçu établi par le vérificateur et enfin la décharge signée conjointement par le vérificateur et le contribuable qui pourront servir comme moyen de preuve à l'administration fiscale pour prouver la régularité de la restitution des documents au contribuable mais pas nécessairement de la réalité de l'emport, d'où l'intérêt de recourir à la jurisprudence pour découvrir ce qu'il en est.

839. Par référence à deux arrêts très anciens du Conseil d'État¹⁰³⁷, il a été jugé que la réalité de l'emport ne peut résulter que de l'instruction, ce qui donne une grande liberté d'appréciation au juge afin de déduire si l'emport des documents a eu lieu. Nous tenons à préciser que dans les deux arrêts, le Conseil d'État rappelle les formalités qui doivent entourer l'emport des documents. En effet, alors que la vérification de la comptabilité doit avoir lieu dans les locaux de l'entreprise en vertu de l'article L. 13 du LPF, il se peut qu'il y ait emport des documents comptables dans les locaux du service, sur demande écrite du contribuable, avec remise d'un reçu détaillant l'ensemble des documents emportés rédigé par le vérificateur de telle sorte que cet emport ne puisse pas empêcher qu'il y ait un débat oral et contradictoire. La réalité de l'emport ne s'oppose pas toutefois à conclure à l'irrégularité de la procédure de vérification de comptabilité si les formalités n'ont pas été respectées ou si le contribuable a été privé d'un débat oral et contradictoire. Pour l'affaire Mercier, le Conseil d'État a déduit la réalité de l'emport de l'instruction et en l'espèce il s'agissait d'un emport irrégulier parce que le vérificateur a procédé au transfert sans qu'il y ait demande écrite de la société ni même un reçu qui lui a été délivré.

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000007619734&fastReqId=640311983&fastPos=1>

¹⁰³⁵ CE, 7 mai 1982, n° 21872

¹⁰³⁶ CE, 9ème, 7ème et 8ème ss-sect., 9 janvier 1981, n° 19229. Disponible sur le site Internet

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000007616155&fastReqId=1379877092&fastPos=5>

¹⁰³⁷ CE, 2 juillet 1986, req. n° 55961, Mercier : RJF 1986, n°10, comm. 909 et CE, 2 juillet 1986, req. n° 54642, SARL La Poterne 21 : RJF 1986, n°10, comm. 910

840. Dans un autre arrêt¹⁰³⁸, le Conseil d'État a jugé que le contribuable ne peut invoquer l'emport de documents par le vérificateur dès lors qu'aucun élément de preuve n'est apporté à l'appui de son allégation. Cette affaire laisse penser que la charge de la preuve de l'emport des documents originaux incombe au contribuable mais il n'en est pas ainsi. C'est l'instruction qui détermine la réalité de l'emport mais comme c'est le contribuable qui invoque le plus souvent ce fait, il doit étayer ses prétentions.

841. D'autres affaires sont plus compliquées que les deux précédentes parce que c'est l'emport lui-même qui est remis en cause par l'une des parties. Ainsi, nous nous référons à l'arrêt Lemercier¹⁰³⁹ où l'administration contestait la réalité de l'emport des documents contrairement à ce que prétendait le contribuable. Pour l'administration, la vérification de comptabilité a eu lieu sur place. Le litige entre le fisc et le contribuable n'a pu être résolu que grâce à une preuve apportée par ce dernier. En l'espèce, il s'agissait d'une attestation produite par le comptable du contribuable qui témoignait avec précision de la date et de la nature des documents emportés par le vérificateur, après que les opérations aient commencé sur place. En outre, l'administration a répliqué à ce témoignage du comptable par une réponse « évasive, sans remettre en cause la réalité des faits »¹⁰⁴⁰. Par conséquent, le juge a déduit que l'emport était irrégulier et donc la procédure de vérification entachée d'irrégularité. C'est dans ce genre de situations que le régime de la preuve objective paraît le plus adapté. En effet, vu que les modalités d'emport des documents ont été fixées par la jurisprudence, il ne serait pas étonnant que cette dernière n'établisse aucune règle d'attribution de la charge de la preuve propre à ces situations, afin de laisser aux résultats de l'instruction le dernier mot. L'affaire Lemercier est particulière parce qu'elle confirme que le fait de se fonder sur les résultats de l'instruction n'empêche aucune partie d'apporter les preuves qui seraient en sa disposition afin d'étayer ses allégations. C'est exactement ce que M. Lemercier a fait pour avoir gain de cause.

842. La rigidité de la jurisprudence entourant l'emport des documents comptables originaux est assouplie par un régime de preuve objective appliquée à la circonstance de l'emport des photocopies de documents. C'est la nature même des photocopies qui rend le juge plus souple en la matière. En effet, l'original étant conservé dans les locaux de l'entreprise, une vérification de comptabilité ne serait pas entachée d'irrégularité si le vérificateur avait

¹⁰³⁸ CE, 8^{ème} et 7^{ème} ss-sect., 28 novembre 1986, n° 66295 :RJF 2/1987, comm. 207.

¹⁰³⁹ CE, 9^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 5 février 1992, req. n° 68 808-71046, Dr. fisc. n°13, 31 mars 1993, comm. 645.

¹⁰⁴⁰ GAEREMYNCK (J), Concl. Sous CE, 9^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 5 février 1992, req. n° 68 808-71046 : Dr. Fisc. n° 13, 31 Mars 1993, comm. 645.

emporté des photocopies de documents. En outre, l'emport des photocopies de documents n'est entouré d'aucune formalité¹⁰⁴¹. S'agissant de la preuve de l'emport de photocopies, il résulte de l'instruction comme pour les documents originaux. Une nouvelle problématique se pose ici : les documents emportés sont-ils des originaux ou des photocopies ? La réponse à cette question, selon la jurisprudence fiscale, ne peut être apportée qu'au vu des résultats de l'instruction. Ainsi, dans une affaire¹⁰⁴², il a été jugé que l'emport des documents n'ayant pas suivi aucune formalité, la vérification de comptabilité reste régulière parce que les documents emportés étaient des photocopies et que l'administration a apporté la preuve de leur nature en se prévalant des circonstances qui ont entouré leur réalisation (dans le bureau du contribuable lui-même et par sa propre secrétaire). Dans une autre affaire, le contribuable ne disposant pas de photocopieur dans ses locaux, il était inconcevable d'imaginer que les documents emportés par le vérificateur puissent être autre que des originaux. Ainsi, le Conseil d'État a conclu à l'irrégularité de la vérification de comptabilité parce que les formalités n'ont pas été respectées concernant l'emport des documents originaux¹⁰⁴³.

843. Par conséquent, il ressort des différentes affaires étudiées que l'emport des documents dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou d'un ESFP est apprécié au vu des résultats de l'instruction et donc le régime de la preuve objective y règne. Toutefois, c'est à celui qui invoque un fait de procéder à fournir des éléments de preuve à l'appui de ses allégations.

§2- L'application du régime de preuve objective en matière de détournement de procédure

844. « La censure du détournement de procédure est un élément indispensable de moralité administrative et de vérité juridique »¹⁰⁴⁴. Avant l'entrée en vigueur des articles L. 16 relatif aux demandes de justifications et d'éclaircissements et L. 38 du LPF relatif aux opérations de visite et de saisie, l'administration pouvait avoir recours aux services de police économique pour se procurer les documents non communiqués lors d'un contrôle ou d'une demande dès lors qu'existaient des présomptions d'infraction à la règle de facturation des articles 46 à 49 de l'ordonnance n° 45-1483 et 39 de l'ordonnance n° 45-1484. De façon

¹⁰⁴¹ CE, 7e et 8e ss-sect., 18 novembre 1985, req. n. 43.321 : Dr. Fisc. 1986, n°10, comm. 447

¹⁰⁴² CAA Paris, 6 mars 1990, n. 89-1920, M. Petit: Dr. Fisc. n°46, 14 Novembre 1990, comm. 2154

¹⁰⁴³ CAA Lyon, 2^{ème} chambre, 4 juillet 2000, req. n°96-478, M. Vial: Dr. Fisc. n°28, 11 Juillet 2001, comm. 667

¹⁰⁴⁴ BRANDEAU (J), « Poursuites pour fraude fiscale et détournement de procédure », LPA 2000, n°135, p. 4 *In* Cass. Com., 5 octobre 1999, LPA, 28 octobre 1999, Actualités juridiques de la *Cour de cassation*, p. 7.

générale, le détournement de procédure consiste dans le fait pour l'administration d'utiliser une procédure administrative à des fins autres que celles auxquelles elle aurait dû légalement servir (réquisition au lieu d'expropriation, lorsque l'administration ne dispose pas de crédits nécessaires pour réaliser cette dernière)¹⁰⁴⁵. En d'autres termes, l'administration fiscale commet un détournement de procédure lorsqu'elle utilise une procédure relative à la recherche des infractions de nature économique à des fins purement fiscales c'est-à-dire dans le but de saisir certains documents auxquels elle ne pouvait pas avoir accès autrement. S'il y a détournement de procédure, le juge conclut à l'irrégularité de la procédure d'imposition et donc à la décharge des impositions établies. La question que nous nous posons dans ce paragraphe est à qui incombe la charge de la preuve d'un détournement de procédure ? Est-ce au contribuable de prouver un tel détournement c'est-à-dire que l'intention de la perquisition fiscale était la saisie de documents à des fins fiscales ? Ou bien c'est à l'administration de démontrer que la procédure suivie ne visait pas un détournement de procédure ?

845. L'étude des arrêts de la jurisprudence du Conseil d'Etat et des Cours administratives d'appel montre que le juge se fie souvent aux résultats de l'instruction pour constater un détournement de procédure par l'administration fiscale. Par exemple, le Conseil d'État a jugé qu'au vu des résultats de l'instruction¹⁰⁴⁶, il ne résulte pas que les investigations effectuées dans les locaux du bar-restaurant appartenant à M. Deméo ainsi qu'au domicile, situé dans le même immeuble, de Mme Laugier, fille et mandataire de celui-ci, par la brigade inter-régionale d'intervention de la direction nationale des enquêtes fiscales aient été opérées à seule fin de permettre des redressements fiscaux. Bien qu'à la suite de ces investigations, un procès-verbal constatant, notamment, les délits d'achats sans facture et d'achats effectués sous couvert de factures établies à un nom d'emprunt ait été transmis au Parquet et ait donné lieu, le détournement de procédure n'a pas pu être prouvé.

846. Dans un autre arrêt, le Conseil d'État approuve le raisonnement de la Cour d'appel qui s'est basée sur les résultats de l'instruction et les pièces du dossier que les fonctionnaires ayant effectué l'enquête « recherchaient réellement des infractions de caractère économique » et ont d'ailleurs dressé procès-verbal de telles infractions¹⁰⁴⁷. C'est ce procès-verbal qui est la preuve de l'inexistence d'un détournement de procédure. De même pour un cas où le

¹⁰⁴⁵ BOI-CTX-REP-20-20120912.

<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1892-PGP.html>

¹⁰⁴⁶ CE 25 octobre 1989, n° 67367, 9^e et 8^e ss-sect., Laugier: RJF 1989, n°12, comm. 1414.

¹⁰⁴⁷ CE, 29 juin 1994, n° 120120, Mme Thiry: LPA 1994, n°93

contribuable avait signé une transaction avec la police économique une transaction de 15 000 F afin de ne pas être poursuivi pour achats sans facture. Cette transaction constituait la preuve selon laquelle le moyen tiré du détournement de pouvoir était inopérant¹⁰⁴⁸.

847. Dans un autre arrêt où la Cour d'appel s'est fondée sur les pièces du dossier pour conclure à un détournement de procédure, le Conseil d'État casse l'arrêt au motif que les redressements litigieux ne trouvent pas leur origine dans les renseignements recueillis auprès de la contribuable pendant le contrôle économique. Le Conseil d'État ajoute que c'est seulement à l'issue des vérifications de comptabilité ultérieurement effectuées auprès des deux sociétés impliquées dans le montage allégué que l'administration a prétendu qu'une somme avait été versée à la contribuable par l'une de ces sociétés¹⁰⁴⁹.

848. Le juge apprécie l'existence d'un détournement de procédure dont une perquisition serait entachée, à partir de l'instruction, sans exiger du contribuable qui l'invoque qu'il en apporte la preuve¹⁰⁵⁰. Mais le contribuable reste tout de même tenu d'établir les faits qui laissent penser à l'existence d'un détournement de procédure¹⁰⁵¹. Ainsi, l'administration peut valablement établir des impositions en se fondant sur des documents saisis chez le contribuable lors d'une perquisition effectuée sur le fondement de l'article L. 16 B du LPF, et dont elle a eu régulièrement connaissance dans le cadre de l'exercice de son droit de communication, dès lors qu'il n'est pas établi que cette perquisition a été opérée à des fins exclusivement fiscales et est ainsi entachée d'un détournement de procédure. Cet arrêt ne marque pas une rupture avec le régime de preuve objective applicable en matière de détournement de procédure mais celui qui invoque un tel détournement doit procurer au juge un commencement de preuve, voire des indices qui pourraient d'abord étayer ses allégations et ensuite permettre à ce dernier à un supplément d'instruction afin de se procurer une preuve complète.

849. Cette insistance jurisprudentielle à vouloir sanctionner les détournements de procédure opérés en matière fiscale demeure intacte en dépit de l'arrêt récent du Conseil d'État qui date du mois d'avril 2015¹⁰⁵². A l'occasion de cet arrêt, le Conseil d'État, revenant sur sa jurisprudence antérieure, a jugé que l'administration, dans le cadre de l'exercice régulier de

¹⁰⁴⁸ CE, Plén., 11 février 1987, n° 40565 et 55363 : RJF 4/87 n° 414.

¹⁰⁴⁹ CE 28 avril 2004 n° 249802, 10^e et 9^e ss-sect., min. c/ Courcelle; RJF 2004, comm. 739

¹⁰⁵⁰ CE, Section, 6 décembre 1995, n° 126826, SA Samep; RJF 1996, comm. n°61

¹⁰⁵¹ CE 6 avril 1987 n° 59652 et 59653, 7^e et 8^e ss-sect. : RJF 6/87 n° 650.

¹⁰⁵² CE, 15 avril 2015 n° 373269, 9^e et 10^e ss-sect. Sté Car Diffusion 78 : RJF 7/15 n° 613, concl. F. Aladjidi BDCF 7/15 n° 93.

son droit de communication, ne peut pas se prévaloir, pour établir l'imposition, de pièces ou documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge.

850. Antérieurement à cet arrêt, le juge était amené à statuer sur le moyen tiré du détournement de procédure abstraction faite de la manière d'acquisition des documents dont l'administration se sert pour fonder les impositions, dès lors qu'elle exerce régulièrement son droit de communication. De nombreux arrêts¹⁰⁵³ ont affirmé le principe selon lequel l'irrégularité qui entacherait une procédure de perquisition était sans conséquence sur la procédure d'imposition. En effet, aucun lien de droit n'existait entre les deux procédures, principe dénommé principe de l'indépendance des procédures judiciaires et administratives. A partir de cet arrêt, nous nous demandons sur le sort de telles situations si elles sont produites postérieurement au dit arrêt. Nous pensons que le motif tiré du détournement de pouvoir reste parmi les rares motifs que le contribuable pourra évoquer pour demander la décharge des impositions si l'administration utilise afin d'établir lesdites impositions des documents obtenus dans des conditions déclarées illégales par le juge. En effet, le détournement de pouvoir et l'exercice du droit de communication par le fisc, si leur réalité est justifiée, contribueront à la même solution, celle de l'irrégularité de la procédure d'imposition.

851. L'arrêt du 15 avril 2015 précité n'influence pas la position constante du Conseil d'État qui rend inopérants les moyens tirés du détournement de pouvoir et des irrégularités éventuelles entachant la communication au fisc des documents établis par l'autorité judiciaire. de même que de l'acquisition de document lorsque le contribuable est en situation de taxation d'office pour des motifs qui n'ont pas été révélés par la perquisition. C'est ce qui ressort de plusieurs arrêts du Conseil d'État¹⁰⁵⁴.

¹⁰⁵³ CE 29 janvier 1972, n° 85175 ; CE 14 novembre 1973, n° 82071 : Dupont 1974, p. 25 ; CE 8 octobre 1975, n° 80676 : RJF 11/75 p. 364 ; CE 14 juin 1978, n° 1023 : RJF 7-8/78 p. 246 ; CE 17 octobre 1979, n° 8446 : RJF 12/79 n° 736 ; CE 31 octobre 1979, n° 13838 : RJF 12/79 n° 705 ; CE 6 mars 1981, n° 19980 : RJF 5/81 n° 467 ; CE 3 novembre 1982, n° 29024 : RJF 12/82 n° 1154 ; CE 1^{er} février 1984, n° 33419 : RJF 4/84 n° 492 ; CE 7 avril 1986, n° 44525 : RJF 6/86 n° 623

¹⁰⁵⁴ Le moyen tiré de ce qu'une perquisition constituerait un détournement de procédure est inopérant lorsque le contribuable est en situation de taxation d'office pour des motifs qui n'ont pas été révélés par la perquisition. (CAA Nantes 13 mars 1991 n° 801, 1^{ère} chambre, Stem Turone : RJF 6/91 n° 809 ; CE CAPC 30 avril 1993 n° 125926, SARL Tourangelle d'exploitation de marque Stem-Turone : RJF 7/93 n° 1012). En outre, la circonstance que l'enquête judiciaire ouverte sur le fondement de l'ordonnance du 30 juin 1945 aurait constitué un détournement de procédure et les irrégularités éventuelles qui auraient entaché la communication aux services fiscaux des rapports et procès-verbaux établis par les agents de police judiciaire sont sans influence sur la régularité de la procédure d'imposition dès lors que le contribuable est en situation d'évaluation d'office pour défaut de déclaration dans le délai légal et que cette situation n'a pas été révélée à l'administration par cette enquête, alors même que pour arrêter le montant du bénéfice imposable, l'administration a utilisé des informations provenant de ces investigations. CE

Conclusion du Chapitre II

852. L'étude de la preuve objective en matière de preuve fiscale ne doit pas paraître une exception à tous les principes régissant la preuve en droit fiscal. En effet, un retour à l'application des règles du contentieux administratif n'est pas étrange du juge fiscal. Ce sont notamment les auteurs, défenseurs de la théorie de l'autonomie du droit fiscal, qui admettent difficilement un retour aux règles de preuve qui prédominent le contentieux administratif. Pour eux, ce serait comme admettre l'échec de la théorie de l'autonomie qui leur est très chère. Toutefois, quoiqu'il en soit, la référence du contentieux fiscal aux règles de droit commun en matière de preuve ne peut pas être négligée. Le mécanisme appelé « preuve objective » en est l'illustration parfaite. La preuve objective est le terrain idéal où le droit fiscal favorise un retour aux sources.

853. Il nous reste à préciser que si les règles en matière de preuve fiscale sont prédéterminées par la loi, certaines situations ne trouvent pas leur solution dans le code général des impôts ou dans le code de procédure fiscale. Cela nécessite ainsi une intervention du juge qui usera des techniques propres au contentieux administratif pour apporter une solution au problème. Cela est d'autant plus vrai lorsqu'une situation inégalitaire entre le fisc et le contribuable se présente à lui. Ainsi, il aura tendance à s'inspirer de la volonté de base du législateur, une volonté manifestée notamment lors des débats parlementaires. Il ne faut pas oublier que devant le juge administratif, il y a une « puissance publique devant laquelle s'affronte, le plus souvent du moins, un administré et qu'il importe dès lors, en vue d'une bonne justice, de corriger par un interventionnisme adéquat du juge l'inégalité des parties »¹⁰⁵⁵. Pour cela, il est tout à fait légitime que le juge fiscal puisse recourir aux règles de contentieux administratif, sans que cela n'affecte son « autonomie ».

6 juillet 1994 n° 120120, 9^e et 8^e ss-sect., Thiry ; CE 6 juillet 1994 n° 120118, 9^e et 8^e ss-sect., Gozdan : RJF 10/94 n° 1113.

¹⁰⁵⁵ CHAPUS (R), « De l'office du juge : contentieux administratif et nouvelle procédure civile », *op. cit.* p. 13.

Conclusion du Titre II

- 854.** Le juge est un acteur majeur dans le mécanisme de la charge de la preuve en droit fiscal. Son rôle ne se limite pas à assurer le respect de l'application des règles de lois en matière de preuve afin de garantir les droits de défense du contribuable. Mais il comble les lacunes juridiques résultant souvent de la volonté accrue du législateur à légiférer en matière de preuve fiscale. Le juge équilibre en quelque sorte le jeu de la preuve entre l'administration et le contribuable. Ainsi, en matière d'acte anormal de gestion, la construction a été complètement prétorienne que ce soit par rapport au régime juridique de l'acte ou à sa preuve et a subi des modifications en raison de certains concepts ou théories adoptés par le Conseil d'État, puis abandonnés après quelques années parce qu'inappropriés.
- 855.** Il en est ainsi du cas de la théorie du risque manifestement excessif. S'il est vrai que c'est à la jurisprudence du Conseil d'État (arrêt Loiseau¹⁰⁵⁶) que nous attribuons la naissance de la théorie du risque manifestement excessif pour qualifier un acte d'acte anormal de gestion, c'est la même jurisprudence qui mettra fin à cette théorie souvent critiquée et critiquable. En effet, s'il la décision Loiseau était « guidée par des considérations d'équité, avait a priori plutôt vocation à rester une décision d'espèce »¹⁰⁵⁷, le président Fouquet a justement confirmé plusieurs fois cette impression : les auteurs de la décision n'avaient aucunement eu le sentiment de faire œuvre fondatrice et de donner naissance à une nouvelle branche de l'acte anormal de gestion. Mais « les décisions jurisprudentielles d'espèce échappent parfois à leur sort d'enfant adultérin pour être reconnues comme fondatrices de jurisprudence »¹⁰⁵⁸. Il a fallu attendre donc la décision SA Monte Paschi Banque pour que le Conseil d'État abandonne définitivement la théorie du risque excessif. Il a été jugé alors que « c'est au regard du seul intérêt propre de l'entreprise que l'administration doit apprécier, pour déterminer le caractère déductible d'une charge, si des opérations correspondent à des actes relevant d'une gestion commerciale normale » et qu'« il n'appartient pas à l'administration, dans ce cadre, de se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion opérés par l'entreprise et notamment pas sur l'ampleur des risques pris par elle pour améliorer ses résultats »¹⁰⁵⁹.

¹⁰⁵⁶ CE, 7^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 17 octobre 1990, n°83.310, Loiseau, RJF 11/1990, comm. 1317

¹⁰⁵⁷ LABRUNE (N), « Le retour à la normale de l'acte anormal de gestion : l'abandon du risque manifestement excessif », RJF 2016, n°11

¹⁰⁵⁸ FOUQUET (O), « Acte anormal de gestion et mauvaise gestion » : Rev. adm. 2008 p. 36.

¹⁰⁵⁹ CE 13 juillet 2016 n° 375801 sect., SA Monte Paschi Banque, RJF 2016, n°11, comm. 937.

856. Le retour à la preuve objective est un autre signe du rôle renforcé du juge en matière de la charge de la preuve fiscale. Il ne s'agit pas de créer de nouvelles règles pour régir la charge de la preuve fiscale mais de se référer à « la pratique juridictionnelle du juge administratif »¹⁰⁶⁰. Il s'agit là de n'attribuer la charge de la preuve à aucune des parties et à ce que le juge intervienne pour former son intime conviction par l'usage des règles du droit administratif. Son champ d'application se limite en droit fiscal aux domaines où la loi n'est pas intervenue pour préciser la charge de la preuve afin de garantir aux contribuables une sécurité juridique. Ainsi, il ne serait pas possible de voir le juge recourir à la preuve objective là où la loi aurait déterminé à qui incombe la charge de la preuve. En ayant recours à la preuve objective, le juge qui dirige l'instruction prend une part de plus en plus active au rassemblement des éléments de preuve et à la recherche de la vérité. Face aux prétentions contraires des parties, il use à son gré de différents moyens pour établir sa conviction, et sa tendance actuelle est d'élargir constamment le champ de ses investigations¹⁰⁶¹.

¹⁰⁶⁰ DE GAUDEMAR (H), « Recours en annulation pour excès de pouvoir : la charge de la preuve ne saurait incomber au seul demandeur ». Questions à Hervé de Gaudemar, Professeur de droit public à l'Université Jean Moulin, Lexbase Hebdo, Édition publique n°274 du 24 janvier 2013.

¹⁰⁶¹ LEGER (D), *La preuve devant le juge administratif français*, Rapport, version noon paginée, <http://www.juradmin.eu/colloquia/1972/france-1.pdf>

CONCLUSION

858. M. Gide écrivait que « dans une société démocratique, personne ne se soucie qu'on connaisse au juste le chiffre de ses revenus, même abstraction faite de toute question d'impôts : on ne veut pas les avouer s'ils sont gros, de peur d'être jaloué ou exploité ; on veut encore moins les avouer s'ils sont petits, de peur d'être méprisé. Aussi est-ce une règle de civilité élémentaire que de ne jamais demander à quelqu'un le chiffre de sa fortune, ou de paraître même s'en enquérir, quoique ce ne soit pas assurément la curiosité qui fasse défaut »¹⁰⁶². Le rôle de l'administration étant exactement de poser « ce genre de questions tabous », les relations au sein du couple « administration fiscale-contribuable » deviennent de plus en plus compliquées. Cette complexité est établie par le portrait du fisc et du contribuable de Lucien Mehl. Selon lui, « les agents des régies financières ont au plus haut degré le souci du bien public, la volonté d'efficacité et de justice. Mais ils sont sujets, plus que les autres fonctionnaires, au sentiment de frustration, car ils sont particulièrement bien placés pour mesurer l'écart existant entre les normes politico-économiques et la réalité sociale. Le métier conduit au pessimisme et à la méfiance : la mauvaise foi, l'hypocrisie et le cynisme de trop de contribuables sont décourageants »¹⁰⁶³. Dans ce contexte de méfiance et de suspicion entre le fisc et le contribuable, la preuve devient un outil indispensable afin d'atténuer cet environnement hostile à l'équilibre souhaité dans la relation entre le fisc et le contribuable. Reste à savoir si les règles de preuve en droit fiscal répondent aux objectifs de l'administration fiscale instaurés par la Charte du contribuable précisant les droits et obligations à la fois du fisc et du contribuable.

859. La preuve en droit fiscal est régie par des principes dont le but serait théoriquement d'atteindre les objectifs instaurés par la Charte du contribuable visant à améliorer les relations entre l'administration fiscale et le contribuable. A ce sujet, nous tenons à préciser que le rôle du législateur est primordial; les différentes réformes en matière des procédures fiscales le montrent efficacement et ce avant la réforme introduite par la loi dite Aicardi. On peut signaler l'obligation faite à l'administration par la loi de finances de 1976, au cas de vérification approfondie de situation fiscale personnelle, de porter les résultats de cette

¹⁰⁶² HUGOT (G), *Le rôle de la déclaration en matière d'impôts directs*, thèse, Faculté de droit de l'Université de Paris, 1910, Giard et Brière Librairies-Editeurs, Paris, p. 181 In GIDE, *Revue d'économie politique*, 1889, p.62 et suivants.

¹⁰⁶³ *L'amélioration des rapports entre l'administration et les contribuables et en particulier les non-salariés*, Etude présentée par la section des finances sur le rapport de M. Georges EGRET, le 29 novembre 1978, JORF, Avis et rapports du Conseil économique et social, 6 février 1979, p. 182 In MEHL (L), *Science et technique fiscales*

vérification à la connaissance du contribuable et d'informer le Parlement des résultats des contrôles fiscaux¹⁰⁶⁴. Il cherche constamment à accroître les moyens de contrôle du juge. Pour revenir à la Charte du contribuable, l'administration est tenue de respecter les droits et obligations du contribuable en particulier la présomption de bonne foi, le principe de sécurité juridique et la possibilité qui est offerte à ce dernier de contester les positions du fisc. Elle doit être aussi équitable et par conséquent respecter son obligation de loyauté, elle doit rechercher l'équilibre dans ses relations avec le contribuable et agir dans la transparence. Parallèlement, le contribuable doit agir en tant que citoyen c'est-à-dire respecter son engagement fiscal, payer ses dettes dans les délais légaux et coopérer au cours des procédures de contrôles, tout en les facilitant et en ne faisant pas obstruction aux prérogatives du vérificateur. En conclusion, la preuve en droit fiscal doit assurer le déroulement d'un procès équitable par application de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

860. Toutefois, en pratique, la réalité est différente en raison de plusieurs facteurs. D'abord, sur le plan juridique, les prérogatives exorbitantes au droit commun privilégient la position du fisc par rapport au contribuable, même à celui qui a un comportement irréprochable. Ensuite, sur le plan technique, les moyens techniques et financiers dont dispose l'administration au niveau de la récolte d'informations sur la situation fiscale du contribuable rendent le principe d'égalité des armes plus théorique que réel. Cette réalité rend « le débat déloyal car déséquilibré au profit de l'une de ces parties. L'exigence d'un débat loyal doit conduire à tenir compte de la plus faible aptitude de l'une des parties à apporter la preuve de ce qu'elle soutient ou de la circonstance que les éléments probants sont détenus par l'une des parties seulement »¹⁰⁶⁵. Cette hypothèse court tout de même un danger qui serait celui d'accorder au contribuable qui ne le mérite pas le bénéfice de ne pas avoir à supporter la charge de la preuve¹⁰⁶⁶. Pour ces raisons, le critère légal d'attribution de la charge de la preuve selon lequel le fardeau de la preuve est déterminé en fonction de la procédure d'imposition est un critère qui s'identifie par rapport au comportement du contribuable. Le contribuable qui respecte ses obligations déclaratives sera exonéré d'apporter la charge initiale de preuve et bénéficiera alors de la présomption de sa bonne foi. Par contre, celui qui enfreint la loi ne peut plus profiter de cette présomption et sera

¹⁰⁶⁴ INSTITUT DE DROIT DES AFFAIRES ET CENTRE D'ETUDES FISCALES, *Les relations entre l'administration fiscale et le contribuable*, (Sous la dir. de LOUIT (Ch)), *op. cit.*, p.13.

¹⁰⁶⁵ GARREAU (D), « La loyauté dans la preuve. Un principe résiduel, voire inutile ? », Version Pdf en ligne. <http://www.gbvf-d-avocatsauxconseils.com/sites/default/files/lettres/LOYAUTE%20DANS%20LA%20PREUVE.pdf>

¹⁰⁶⁶ DE LA MARDIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal*, *op. cit.* p. 297.

tenu d'apporter la preuve contraire, qui n'est pas souvent facile à apporter. Nous tenons, tout de même, à préciser qu'il n'y a pas une étanchéité définie dans l'attribution de la charge de la preuve. Il s'agit à notre sens d'un jeu de la preuve entre le contribuable et le fisc. Il est clair que la charge initiale est souvent définie par la loi ou par le juge mais une fois établie, l'autre partie doit elle aussi apporter les preuves lui permettant de justifier ses allégations. En outre, ce critère ne pouvant pas s'appliquer à toutes les situations en raison de son « manichéisme »¹⁰⁶⁷ n'est pas un critère général et est souvent remplacé par des règles de la charge de la preuve prescrites en dehors de toute procédure d'imposition ou par une application par le juge de nouvelles règles plus adaptées, selon les cas étudiés.

861. La preuve étant intimement liée au principe du procès équitable, le juge joue un rôle déterminant dans le procès fiscal. Si son intervention ne doit avoir lieu qu'à titre subsidiaire parce que le procès est l'œuvre des parties, la réalité en est autrement. En effet, le juge intervient dans le processus de la preuve. Il demande à chacune des parties de présenter les moyens de preuve utiles au procès et il veille aussi au respect de l'adage « *actori incumbit probatio* »¹⁰⁶⁸. Il réunit tous les éléments nécessaires pour former sa propre conviction, aidé pour cela par les parties et par ses pouvoirs d'instruction, qui sont larges. Il est responsable d'assurer un débat contradictoire entre les parties et de permettre à ces dernières une liberté dans la production de leurs preuves. Son rôle est d'autant plus remarquable que les parties ne sont pas dans la possibilité d'apporter des moyens de preuve pour justifier leurs allégations. « L'inégalité de nature des parties au procès administratif a conduit le juge à aménager la charge de la preuve. Celle-ci n'incombe pas réellement au requérant, qui doit seulement avancer tous les éléments de preuve qu'il peut, y compris des présomptions. L'existence de ces preuves, parfois à l'état d'ébauche, met alors le fardeau de la preuve contraire à la charge de l'adversaire, généralement l'administration, qui dispose souvent seule des faits »¹⁰⁶⁹.

862. L'association du procès équitable au régime de la preuve fiscale demeure toutefois problématique parce que le but du droit fiscal n'est pas d'ordre moral, d'autant plus que l'objectif poursuivi par les parties dans un procès fiscal n'est pas de dévoiler la vérité mais plutôt que de convaincre le juge de la réalité de leurs allégations respectivement. Le fisc cherche principalement à assurer des rentrées budgétaires permettant de financer la vie de la République. Ceci a lieu parfois au détriment de certains principes et exigences comme la

¹⁰⁶⁷ *Ibidem*, p. 117.

¹⁰⁶⁸ FOULQUIER (C), *La preuve et la justice administrative française*, L'Harmattan, Paris, 2013, p. 341.

¹⁰⁶⁹ CADOUX-TRIAL (L), « La charge de la preuve devant le Conseil d'État », *op. cit.* p. 85.

loyauté qui, pour le moment, n'est qu'une simple « obligation » (aux termes de la Charte du contribuable). Nous aurons souhaité que la loyauté de la preuve soit érigée en principe comme le principe de sécurité juridique parce qu'il serait difficile d'envisager une relation équilibrée entre le contribuable et le fisc si la loyauté n'est pas le moteur de cette relation. Parler de confiance¹⁰⁷⁰ sans loyauté n'a aucun sens, même si le couple « administration fiscale-contribuable »¹⁰⁷¹ n'est pas un couple au sens commun du terme. La loyauté est exigée dans les deux sens, c'est-à-dire du contribuable envers l'administration et de l'administration envers le contribuable. Le processus de recueil des moyens de preuves démarre dès le premier contact entre le contribuable et le fisc et toute pièce devient indispensable et déterminante lorsque le conflit a lieu. Pour cela, sont exigés une grande vigilance de la part du contribuable et un accroissement du souci de l'administration de collaborer avec lui afin de régler au mieux les conflits, en sanctionnant sévèrement les contribuables défailants et en favorisant davantage la bonne foi présumée du contribuable.

863. L'étude de la preuve en droit fiscal au regard d'une meilleure relation, voire d'une relation équilibrée entre le contribuable et le fisc donne à ce droit une dimension différente de celle des autres branches du droit et justifie en quelque sorte sa particularité au niveau de la preuve fiscale. S'il est vrai que l'administration de la preuve en droit fiscal s'inspire de principes émanant du droit civil ou du contentieux administratif, elle obéit à des règles particulières dont le but est de favoriser un meilleur débat entre le fisc et le contribuable en

¹⁰⁷⁰ *La relation de confiance entre l'administration fiscale et les entreprises*, Rapport présenté par PUPÉROUX (P) et adopté le 6 novembre 2014, Version web.

<http://www.cci-paris-idf.fr/sites/default/files/etudes/pdf/documents/relation-de-confiance-administration-fiscale.pdf>

Le projet de la Relation de confiance présenté dans le cadre du Pacte de compétitivité des entreprises annoncé en 2012 a une double ambition. Une ambition structurelle pour une amélioration du système fiscal, qui doit gagner en stabilité, sécurité juridique et équité, mais aussi une ambition sociétale pour une transformation d'un climat fiscal en dégradation exponentielle. A ce titre, l'aspect sociétal mérite d'être souligné. Doté d'un aspect fortement sociologique, le projet a vocation à transformer le climat actuel de défiance en un climat de confiance, permettant ainsi de gagner en efficacité et en compréhension réciproque. La Relation de confiance permettrait à l'administration d'acquérir une réelle connaissance de l'entreprise, et de ses contraintes, en rendant dès lors des avis connectés à la réalité fiscale et économique de l'entreprise. Quant à l'entreprise, le programme lui permettrait de sécuriser sa gouvernance fiscale qui ne serait plus sous le joug de l'aléa d'une erreur commise, ou d'un contrôle fiscal exhaustif et imprévisible. C'est ici le cœur de l'innovation et du bouleversement culturel véhiculé par le projet. L'accomplissement de ce « deal » suppose la mise en œuvre d'une confiance mutuelle, permettant la mise en œuvre d'un système de « transparence – contreparties »

¹⁰⁷¹ Gilles Noël s'est posé la question sur la réalité du couple « administration fiscale-contribuable ». « On peut *a priori* en douter, puisque leurs rapports - certes incontournables - sont de par leur objet (l'impôt), traditionnellement perçus comme purement unilatéraux ; donc assez éloignés du caractère nécessairement consensuel et égalitaire de ceux du « couple » (moderne) ... Ensuite, parce que leurs relations subséquentes sont de par leurs effets (patrimoniaux pour le contribuable ou financiers pour les collectivités publiques) largement considérés comme plutôt inspirés par l'infidélité, la défiance et la suspicion souvent réciproques ».

NOËL (G), « La loyauté dans le couple « administration fiscale-contribuable » », *In Ecrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian, op. cit.* p. 77.

accordant à ce dernier des garanties en matière de contentieux fiscal, même si ce but est concurrencé par la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et toute autre forme d'actes aboutissant à atténuer les charges fiscales reposant sur le contribuable.

864. La charge de la preuve, quant à elle, témoigne d'une particularité « pure » du droit fiscal. Les règles d'attribution de la charge de la preuve définies en fonction de la procédure d'imposition ou en dehors de toute procédure d'imposition confèrent au droit fiscal un terrain pour se distinguer complètement des autres branches du droit. Nous ajoutons que même le recours aux règles juridictionnelles du contentieux administratif, lorsqu'il s'agit notamment de preuve objective, n'enlève rien à ce particularisme au niveau de la charge de la preuve fiscale. En effet, même si le mécanisme de la preuve objective s'est développé ces dernières années, les critères d'attribution de la charge de la preuve offerts par les textes et la jurisprudence ne sont pas voués à l'échec. En effet, les lacunes qui en découlent nécessitent une réflexion sur les améliorations à entreprendre à ce niveau sans pour autant démunir le contribuable de la sécurité juridique que lui procure l'existence de tels critères. La charge de la preuve en matière fiscale ne peut pas être confiée complètement à l'intime conviction du juge et à son appréciation au vu des éléments de l'instruction en raison de l'importance des enjeux financiers et juridiques pour chacune des parties. Le système de la preuve objective en droit fiscal doit avoir des limites, au profit d'une amélioration des défauts, peu nombreux, rattachés à l'attribution de la charge de la preuve selon la procédure d'imposition.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES :

AFSCHRIJFT (Th), *Traité de la preuve en droit fiscal*, Larcier, 2^{ème} édition, Bruxelles, 2004, 530 p.

AUBRY (Ch) et RAU (Ch.-F.), *Cours de droit civil français*, T. 1, 6^{ème} édition, Paris, 1942, 493 p.

AUBRY (Ch) et RAU (Ch-F), *Cours de droit civil français*, Tome XII, Paris, Marchal et Billard, 5^{ème} édition, revue et mise au courant par. BARTIN (E), Paris, 1922, 736 p.

AUBRY (Ch) et RAU (Ch.-F.), *Cours de droit civil français*, Tome 1, 6^{ème} édition, 1936, 242 p.

AYNES (A) et VUITTON (X), *Droit de la preuve. Principes et mise en œuvre processuelle*, LexisNexis, Collection Droits et Professionnels, Paris, 2013, 316 p.

BAYLAC (C), *Le formalisme du droit fiscal*, Vol. 1, Collection L'Harmattan, Paris, 2002, 515 p.

BELTRAME (P), *La fiscalité en France*, Hachette supérieur, 21^{ème} édition, Paris, 2017, 165 p.

BENTHAM (J), *Traité des preuves judiciaires*, Tome I, Bossange, 2^{ème} édition, Paris, 1830, 452 p.

BERN (Ph), *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, L.G.D.J., Paris, 1972, 197 p.

BETCH (M), *Droit Fiscal*, Dyna'Sup Droit, Vuibert, 4^{ème} édition, Paris, 2012, 410 p.

BIENVENU (J-J), *Droit fiscal*, Collection « Droit fondamental », Paris, PUF, 1987, 338 p.

BIENVENU (J-J), LAMBERT (Th), *Droit Fiscal*, Collection « Droit fondamental », PUF, 4^{ème} édition revue et mise à jour, 2010, 470 p.

BOURSIER (M-E), *Le principe de loyauté en droit processuel*, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de thèses, Paris, 2003, 527 p.

BOUVIER (M), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, L.G.D.J. Lextenso Éditions, 13^{ème} édition, Issy-Les-Moulineaux, 2016, 264 p.

BRETHER DE LA GRESSAYE (J), LABORDE-LACOSTE (M), *Introduction générale à l'étude du droit*, Librairie du Recueil Sirey, Paris, 1947, 571 p.

BUR (Ch), *L'acte anormal de gestion ou le premier risque fiscal pour l'entreprise*, Édition Formation Entreprise, Collection Audit juridique, comptable et fiscal, Paris, 1999, 486 p.

CADIET (L), (Sous la dir. de), *Dictionnaire de la justice*, Dalloz, PUF, Paris, 2004, 1362 p.

CADIET (L), NORMAND (J), AMRANI MEKKI (S), *Théorie générale du procès*, PUF, Thémis droit, 2^{ème} édition mise à jour, Paris, 2013, 997 p.

CANTRE-SPERBER (M), (Sous la dir. de), *Dictionnaire d'éthique et de philosophie morale*, Tome 2, PUF, Paris, 2004, 2199 p.

CASIMIR (J-P), *Les signes extérieurs de revenus. Le contrôle et la reconstruction du revenu global par l'administration fiscale*, L.G.D.J. et Librairie de l'Université, Paris, 1979, 434 p.

CHABANOL (D), *Le juge administratif*, L.G.D.J., Systèmes, Paris, 1993, 120 p.

CHAMOULAUD-TRAPIERS (A), *Droit des affaires*, Édition Bréal, 2^{ème} édition, Rosny-sous-Bois, 2007, 223 p.

CHAPUS (R), *Droit administratif général*, Tome 1, L.G.D.J., Domat Droit public, Montchrestien, 15^{ème} édition, Paris, 2001, 1427 p.

CHAPUT (Y), *Droit des sociétés*, n° 717, PUF, Paris, 1993, 411 p.

CHAUTARD (A), *La mutabilité de l'instance fiscale et le droit à un procès équitable*, L'Harmattan, Collection Finances Publiques, 2003, 383 p.

COLLET (M), *Droit Fiscal*, Puf, 6ème édition, Paris, 2017, 431 p.

COLLET (M), *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, Thémis droit, Paris, 3ème édition, 2017, 371 p.

CORNU (G), *L'art du droit en quête de la sagesse, Doctrine juridique*, PUF, Paris, 1998, 421 p.

CORNU (G), *Vocabulaire juridique*, PUF, 11ème édition mise à jour, Paris, 2016, 1101 p.

COZIAN (M), VIANDIER (A) et DEBOISSY (F), *Droit des sociétés*, LexisNexis, Litec, 30ème édition, Paris, 2017, 950 p.

COZIAN (M), *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, LexisNexis, Litec, 4ème édition, Paris 2016, 520 p.

DAVID (C), FOUQUET (O), PLAGNET (B) et RACINE (P.-F.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5ème édition, Paris, 2009, 1136 p.

DE CHADEFaux (M), DEBOISSY (F) et DE LA MARDIERE (Ch), (Sous la dir. de), *Ecrits de fiscalité des entreprises, Etudes à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, LexisNexis, Litec, Jurisclasseur, Eyrolles, 2009, 948 p.

DE LA MARDIÈRE (Ch), *La preuve en droit fiscal*, LexisNexis, Litec, 2009, 327 p.

DEBAT (O), *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien, Lextenso éditions, Collection Cours, Paris, 2013, 512 p.

DAVID (C), *La loi étrangère devant le juge du fond*, Librairie Dalloz, Bibliothèque de droit international privé, Paris, 1965, 339 p.

DRIE (J-C), *Procédures de contrôle fiscal. La voie de l'équilibre*, Coll. L'Harmattan, Paris, 2005, 383 p.

FOULQUIER (C), *La preuve et la justice administrative française*, L'Harmattan, Paris, 2013, 686 p.

FRISON-ROCHE (M-A), *Généralités sur le principe du contradictoire (droit processuel)*, L.G.D.J., Lextenso Éditions, Paris, 2015, 227 p.

GAUDEMET (Y), *Les méthodes du juge administratif*, L.G.D.J., Lextenso Éditions, Anthologie du Droit, Paris, 2014, 321 p.

GHESTIN (J), GOUBEAUX (G) et FABRE-MAGNAN (M), *Traité de droit civil*, Vol. 1, Tome XII, L.G.D.J., 4^{ème} édition, Paris, 1994, 891 p.

GIRARD (F), *Essai sur la preuve dans son environnement culturel*, T. I, Laboratoire de droit privé et de sciences criminelles, Presses Universitaires Aix-Marseille, Aix-en-Provence, 2013, 1000 p.

GORPHE (F), *Le principe de bonne foi*, Thèse pour le Doctorat (Sciences juridiques), Paris, Librairie Dalloz, 1928, 263 p.

GROSCALUDE (J), MARCHESSOU (Ph), *Procédures fiscales*, Éditions Dalloz, Cours Dalloz, série de droit public, 8^{ème} édition, 2016, 416 p.

GUINCHARD (S), CHAINAIS (C), FERRAND (F), *Procédure civile, Droit interne et droit de l'Union européenne*, Dalloz, 33^{ème} édition, Paris, 2016, 1770 p.

GUINCHARD (S), DEBARD (T), ALBERT (J.-L.), ASQUINAZI-BAILLEUX (D) et AVOUT (L), *Lexique des termes juridiques*, Dalloz, 27^{ème} édition, Paris, 2017, 1200p.

JESTAZ (Ph) et JAMIN (Ch), *La doctrine*, Dalloz, Paris, 2004, 314 p.

JEUGE-MAYNART (I) et NIMMO (C), *Le Petit Larousse Illustré*, Larousse, Paris, 2017, 2106 p.

JEULAND (E), *Droit processuel général*, L.G.D.J., Lextenso Éditions, Domat Droit privé, 3^{ème} édition, Paris, 2014, 734 p.

KORNPORST (E), *La notion de bonne foi. Application au droit fiscal français*, L.G.D.J., Bibliothèque de droit privé, Paris, 1980, 409 p.

La preuve : Regards croisés, (Sous la dir. de MEKKI (M), CADIET (L) et GRIMALDI (C)), Dalloz, 2015, 281p.

La sécurité fiscale, (Sous la dir. de BUISSON (J)), L'Harmattan, Finances publiques, Paris, 2011, 219p.

La sécurité juridique et le contribuable, (Sous la dir. de BOYER (A) et SCHMITT (S)), Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Aix-en-Provence, 2016, 208p.

LAMARQUE (J), NEGRIN (O) et AYRAULT (L), *Droit fiscal général*, LexisNexis, 2^{ème} édition, Paris, 2011, 1463 p.

LAMARQUE (J), NEGRIN (O) et AYRAULT (L), *Droit fiscal général*, LexisNexis, 4^{ème} édition, Paris, 2016, 1642 p.

LAMBERT (Th), *Contentieux fiscal*, Hachette supérieur, Fondamentaux droit, Paris, 2011, 157 p.

LATIL (G), *Contentieux Fiscal, (Réclamations, Sursis de paiement, Recours juridictionnels, Modèles et formulaires)*, Éditions Francis Lefebvre, Levallois, 2002, 845 p.

LEVY-BRUHL (H), *La preuve judiciaire. Etude de sociologie juridique*, Librairie Marcel Rivière et Cie, Série A : Auteurs contemporains, Paris, 1964, 1000 p.

MARCHESSOU (Ph), *L'interprétation des textes fiscaux*, Collection Droit des affaires et de l'entreprise, Série : Etudes et Recherches, Economica, Paris, 1980, 258 p.

MARTINEZ (J-C), 1789-1989, *La révolution fiscale à refaire*, LITEC, Paris, 1987, 356 p.

MARTINEZ (J-C), *Le statut du contribuable*, L.G.D.J., Paris, 1980, 394 p.

MESSI (M), *Nul n'est censé ignorer la loi fiscale*, Collection L'Harmattan, Paris, 2007, 315 p.

MOREL (R), *Traité élémentaire de procédure civile*, Librairie du Recueil Sirey, 2^{ème} édition, Paris, 1949, 606 p.

MOURALIS (J-L), « La preuve », Répertoire de droit civil, Dalloz.fr, Janvier 2011, dernière mise à jour en janvier 2014.

OCDE (2014), *Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, Éditions OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264222090-fr>

OCDE et Conseil de l'Europe (2011), *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale : Amendée par le protocole de 2010*, Éditions OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115682-fr>

PHILIP (L) (Sous la dir. de.), *Dictionnaire encyclopédique de Finances publiques*, 2 tomes, Economica, Paris, 1991, 1647 p.

RICHER (D), *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, L. G. D. J., Paris, 1997, 431 p.

SERLOOTEN (P), *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, Droit privé, 16^{ème} édition, Paris, 2017, 862 p.

TAUZIN (E), *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, Collection L'Harmattan, Finances Publiques, 2011, Paris, 366 p.

Travaux Association CAPITANT (H), *Le secret et le droit*, (Journées libanaises), Tome XXV 1974, Éditions Dalloz, Paris, 1976, 820 p.

TRUILHE-MARENGO (E), *Preuve scientifique, preuve juridique*, Édition Larcier, Droit des technologies, Bruxelles, 2012, 358 p.

THÈSES :

DALBIES (B), *La preuve en matière fiscale*, Thèse, Aix-Marseille Université, 1992, 499 p.

DESPAX (M), *L'entreprise et le droit*, Thèse publiée, Bibliothèque de droit privé, Librairie Générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1957, 443 p.

GUILLET (P-S), *Les présomptions en droit fiscal*, Thèse, Université de droit, d'économie et des sciences Paul Cézanne, Aix-Marseille III, 2008, 520 p.

HUGOT (G), *Le rôle de la déclaration en matière d'impôts directs*, thèse, Faculté de droit de l'Université de Paris, Giard et Brière Librairies-Éditeurs, Paris, 1910, 218 p.

IMBERT (G), *Le contrôle de la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu*, Thèse Droit, Université de Lyon, Faculté de droit, 1924, 389 p.

NOEL (G), *La réclamation préalable devant le service des impôts*, Thèse, Université d'Orléans, 1983, 654 p.

NORMAND (J), *Le juge et le litige*, Thèse de doctorat : Droit, Lille, 1961, 526 p.

PACTET (P), *Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative*, Éditions A. PEDONE, Paris, 1952, 206 p.

ARTICLES :

COLLET (M), « Quelles conséquences attacher aux erreurs procédurales de l'administration fiscale », JCP Édition générale, n°23, 4 juin 2012, comm. 687, p. 1124.

MAYER (P), « Le rôle du droit public dans le droit international privé », Revue internationale de droit comparé. Vol. 38 N°2, Avril-juin 1986. Études de droit contemporain. Contributions

françaises au 12e Congrès international de droit comparé (Sydney-Melbourne, 18-26 août 1986), p.468.

« Rectification d'office. Reconstitution des bases imposables et preuve du caractère exagéré des impositions », Étude, BF de Francis Lefebvre 3/84, p. 125.

« Taxation forfaitaire du revenu d'après le train de vie. Procédure spéciale de l'article 1649 quater-0 B ter », JCL. Procédures fiscales, Fasc. 366-10, 7 Octobre 2015.

AMAR (J), « De la non-déductibilité des amendes prononcées par le Conseil de la concurrence (Retour sur la théorie de l'acte anormal de gestion) », LPA, 2 nov. 2001, n°219, p. 3.

AMMAR (D), « Preuve et vraisemblance. Contribution à l'étude de la preuve technologique », RTD civ. 1993, 499, pp. 514-519.

ANGOTTI (A) et MARTINET (F), « Conseil d'Etat et Cour de cassation, juges de l'impôt : étude comparative (deuxième volet) », Dr. Fisc 2013, n°39, Étude 435.

AUSTRY (S), « Une survivance de « moralisme » en droit fiscal : la théorie des erreurs comptables délibérées », RJF 1997, n° 6.

BENOIT-RENODIN (C), « La loyauté de la preuve », Rev. Lamy Dr. Civ. Octobre 2010, p. 78.

BERGERES (M.-Ch.), « La valeur juridique de la déclaration contrôlée », Gazette du Palais, 17 mai 1984, p. 246.

BERGERES (M-Ch), « Quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal », Gazette du Palais, 14 avril 1983, 1^{ère} semaine, pp. 149-154.

BERTREL (J.-P.), « Liberté contractuelle et sociétés », RTD com. 1996, n° 595.

BERTREL (J.-P.), « La position de la doctrine sur l'intérêt social », Revue Droit et Patrimoine, Avril 1997, p. 42.

BÉZARD (P), « Intérêt social : « Il faut déterminer avec précision la portée de l'intervention du juge » », Revue Droit et patrimoine, Avril 1997, p. 53.

BISSY de (A), « La sanction de la comptabilité par la fiscalité », Dr. Fisc. n°44, 2 novembre 2007, comm. 938.

BONNET (A), « La charge de la preuve en droit fiscal », Dr. Fisc. 2013, n°49, comm. 535.

BRANDEAU (J), « Poursuites pour fraude fiscale et détournement de procédure », LPA, n° 135, 2000, p. 4.

BURGUBURU (J), « Acte anormal de gestion : le juge prend-il trop de risques ? » : RJF 2008, p. 331.

CADOUX-TRIAL (L), « La charge de la preuve devant le Conseil d'Etat », EDCE 1953, pp. 85-86.

CAPRIOLI (E) et WEISZ (G), « Archivage électronique : des contraintes juridiques et techniques », article sur le Journal du Net.

<http://www.journaldunet.com/juridique/juridique040316.shtml>

Caprioli et Associés, « La facture électronique : cadre juridique », Date de la mise à jour : 2004.
<http://www.caprioli-avocats.com/publications/54-dematerialisation-archivage/114-facture-electronique#>

CARPENTIER-DAUBRESSE (N), « Pouvoir ou devoir d'instruction du juge administratif ? », AJDA 2014, p. 1143-1146.

CASTAGNÈDE, « Nature et caractères du droit fiscal », Dr. Fisc. n° 25 - n° hors-série, 1er Juin 2007

CHABANOL (D), « Répertoire Contentieux administratif », Dalloz, février 2000, Dernière mise à jour octobre 2014, V° Expertise, n°6.

CHAPUS (R), « De l'office du juge : contentieux administratif et nouvelle procédure civile », n° 29, EDCE 1977-1978, pp. 11-65.

CHAPUS (R), « De l'office du juge : contentieux administratif et nouvelle procédure civile », EDCE 1977-1978, n°29, p. 13.

CHETCUTI (L) et NEAU-LEDUC (Ph), « Les dernières évolutions en matière de facturation électronique : la facture devient un jeu de piste » : Dr. Fisc. 2013, n°7-8, Études 151.

CHEVALLIER (J), « De l'administration démocratique à la démocratie administrative », RFAP 2011/1, pp. 217-227.

CLEMENCE (M-C), « L'office du juge en matière de fiscalité locale », Dr. Fisc., n° 36, 3 Septembre 2015, comm. 529.

COLLET (M), « Contrôle des actes de gestion : pour un retour à l'anormal », Dr. Fisc., 2 avril 2003, Etude n°14.

COPPENS (P-F), « Le principe de légalité de l'impôt et l'interprétation des textes fiscaux », Pacioli n° 327, Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés, 10-23 octobre 2011, p. 1, Version web. http://www.ipcf.be/Uploads/Documents/doc_3226.pdf

COURTIAL (J), « Des moyens de preuve illicites », AJDA 1995, p. 245.

COZIAN (M), « La théorie de l'acte anormal de gestion », Défrenois, La revue du Notariat, n°10, 1994, n°10, p. 673

COZIAN (M), « La notion d'abus de droit en matière fiscale », Gazette du Palais 1993, p. 50-58.

COZIAN (M), « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », Dr. Fisc.1999, n°13, p.530.

CROUZET (Ph), « Administration de la preuve », RJF 6/86, pp. 347-350.

DE CARLAN (A), « Nouvel éclairage sur la notion d'erreur comptable délibérée : la carence n'est pas un acte de volonté », Dr. Fisc. n° 17, 28 Avril 2016, act. 264, pp. 3-4.

DE GAUDEMAR (H), « Recours en annulation pour excès de pouvoir : la charge de la preuve ne saurait incomber au seul demandeur ». Questions à Hervé de Gaudemar, Professeur de droit public à l'Université Jean Moulin, Lexbase Hebdo, Édition publique n°274 du 24 janvier 2013.

DE LA MARDIERE (Ch), « La preuve objective dans le contentieux fiscal », Dr. Fisc. n° 14, 6 Avril 2006, pp. 744-748.

DELMAS (S), « Contrôle fiscal : Fin de la majoration sur les signes extérieurs de richesse » http://leparticulier.lefigaro.fr/jcms/c_107534/controle-fiscal-fin-de-la-majoration-sur-les-signes-exterieurs-de-richeesse

DERUEL (F-P), « Quelques aspects du problème de la preuve en matière fiscale », Dr. Fisc. 1962, n°37, page de couverture.

DUCHON-DORIS (J-C), « Evolution du rôle de l'expertise dans le contentieux fiscal », BF de Francis Lefebvre 3/90, Études, p. 159.

DUGRIP (O), « La loi de finances pour 1987, à la recherche d'un nouvel équilibre entre le fisc et les contribuables », LPA 1987, n°131, p.6. (Une suite de l'article figure au LPA 1987, n°132, p.19).

ESPAGNO-ABADIE (D), « Une histoire courte des relations entre l'administration et le public mise à la portée de tout le monde » In « *Les relations entre le public et l'administration* » (Sous la dir. de SAUNIER, CROUZATIER-DURAND et ESPAGNO-LABADIE), *Journal du Droit Administratif (JDA)*, 2016, Dossier 02, Version web. <http://www.journal-du-droit-administratif.fr/?p=833>

FONTANEAU (P), « La preuve testimoniale en matière fiscale », Revue de fiscalité européenne, 1983, n°3, p. 21.

FOUQUET (O), « Acte anormal de gestion et mauvaise gestion », Rev. Adm., Jan-Fév 2008, n°361, p. 37.

FOUQUET (O), « Jusqu'où théoriser la charge de la preuve ? », RJF 7/07, p.633.

FOUQUET (O), « Une facture suffit-elle à apporter la preuve de la déductibilité fiscale d'une charge ? » Rev. adm., n° 339 mai 2004.

FOUQUET (O), « Article 168 du CGI : la preuve contraire, enfin ! », Dr. Fisc. n° 4, 27 Janvier 2011, act. 30.

FOUQUET (O), « La taxation selon les signes extérieurs de richesse : le dernier dinosaure vacille », Rev. Adm. 2008, p. 44.

FOUQUET (O), « Le Conseil d'Etat est-il trop indulgent à l'égard de l'Administration fiscale : l'exemple de l'imposition d'après les éléments du train de vie », Gazette du Palais, 18 mai 1983, 1^{er} semestre, pp. 208-210.

GÉNY (F), « Le particularisme du droit fiscal », RTD. Civ., 1931, p.797.

GERARD (Ph), « Aspects de la problématique actuelle des principes généraux de droit », Déviance et société, 1988, Vol. 12, n°12-1, p. 75-90.

GERSCHEL (Ch), « Le principe de non-immixtion en droit des affaires », LPA, 1er septembre 1995, n°105.

GOUTHIERE (B), « Échanges de renseignements et assistance administrative internationale : où on en est-on ? », BF de Francis Lefebvre 3/14, p. 141.

GOUYET (R), « Administration de la preuve et déontologie de l'imposition », LPA, 28 juin 2000, n° 129.

GOUYET (R), « Contrôle des comptabilités informatisées : la nouvelle donne », Dr. Fisc. n° 49, 4 Décembre 2008, 603.

GOUYET (R), « Le droit fiscal est-il amoral ? », LPA, 7 mai 1999, n°91, p. 11

GOUYET (R), « Qu'est-ce que l'abus de droit ? », La semaine juridique notariale et immobilière, n°50, 14 décembre 2001, p.1833.

GUTMANN (D), « La véritable signification de l'indépendance des procédures fiscale et pénale », Site C/M/S Bureau Francis Lefebvre, Accueil- Services en ligne- Paroles d'experts du 26/4/2011, Article paru aussi dans la Revue Option Finance le 21 mars 2011. <http://www.cms-bfl.com/La-veritable-signification-de-lindependance-des-procedures-fiscale-et-penale-04-26-2011>

HAGLSTEEN (M-D), « Les relations commerciales normales entre les entreprises », R.J.F. 5/78, p. 148.

HAIM (V), « L'écrit et le principe du contradictoire dans la procédure administrative contentieuse », A.J.D.A 1996, p. 715.

HANS (R), « L'hypocrisie de la charge de la preuve », <http://www.ifrap.org/budget-et-fiscalite/lhypocrisie-de-la-charge-de-la-preuve>

HUET (J), « Formalisme et preuve en informatique et télématique : éléments de solution en matière de relations d'affaire continues ou de rapports contrats occasionnels », JCP Édition générale 1989 I, p. 3406.

JEZE (G), « Nature et régime de la créance d'impôt », RSF 1936, p.195.

LAFAILLE (F), « L'acte anormal de gestion : la bonne à tout faire ? », Disponible à l'adresse internet suivante: « <http://www.2isf.org/lacte-anormal-de-gestion-la-bonne-a-tout-faire/> »

LAGARDE (X), « Vérité et légitimité dans le droit de la preuve », Revue Droits 1996, n°23, p. 32.

LAMARQUE (J), « A propos de la preuve : Trois questions dérangeantes », Dr. Fisc. 2007, n°23.

LAMBERT (Th), « Ethique et Fiscalité », LPA, 1^{er} décembre 2011, n°239, p. 6

LAMBERT (Th), « Hasard et contrôle fiscal », *Gazette du Palais*, 16-17 février 2001, pp. 13-20.

LAMORT (E), Entretien avec Eva Joly, *L'Obs.*, Publié le 6 avril 2016.
<http://tempsreel.nouvelobs.com/monde/20160405.OBS7896/eva-joly-le-secret-fiscal-est-une-preuve-d-immaturite-francaise.html>

LAPORTE (E), « Force probante de la DADS en matière de revenus : la preuve diabolique en question », *Dr. Fisc.* n°36, 8 septembre 2016, comm. 472.

LASRY (C), « Le Conseil d'Etat, juge de l'impôt », *EDCE* 1955, p. 58.

LASRY (C), « Une particularité du droit fiscal : la charge de la preuve », *EDCE* 1984/1985, n°36, pp. 71-78.

LASSERRE CAPDEVILLE (J), « Vers la reconnaissance légale de l'utilisation par l'administration fiscale de fichiers volés », *Gazette du Palais*, 5 et 6 juin 2013, n°156 à 157, p. 1146.

LEBORGNE (A), « L'impact de la loyauté sur la manifestation de la vérité ou le double visage d'un grand principe », *RTD civ*, Juillet-Septembre 1996, p. 536.

LETANG (J), « Dénonciation et loyauté de la preuve en droit fiscal et douanier », *Gazette du Palais*, 25 décembre 1993 (2^{ème} semestre), p. 1376.

LUCAS DE LEYSSAC (C), « Le droit fondamental de la preuve, l'informatique et la télématique », *LPA*, 29 mai 1996, n°65, p. 3.

LUNGHU (B), RUGGIU (L.-E.) et GARCIA (F), « La gouvernance fiscale confrontée à la délocalisation de la fonction comptable », *Dr. Fisc.* n° 45, 8 Novembre 2012, comm. 501.

LUPOVICI (C), « Les stratégies de gestion et de conservation préventive des documents électroniques », *Bulletin des bibliothèques de France*, 2000, n°4.
<http://bbf.enssib.fr/consulter/bbf-2000-04-0043-004>

LYON-CAEN (G), « De l'évolution de la notion de bonne foi », Extrait de la RTD. Civ., Tome 44, 1946, pp. 75-112.

MAITROT (J.-C), Actualisé par PELLETIER (M), « Taxation forfaitaire du revenu d'après le train de vie » : JCL. Procédures fiscales, Fasc. 365, 1994, n°14

MARTIN (Ph), (Entretien), « Charge de la preuve : gros plan sur la jurisprudence du Conseil d'État », n° 226, LPA, 2007, p. 5.

MARTIN (R), « De la contradiction à la vérité judiciaire », Gazette du Palais 1981, I, pp. 209-210.

MEKKI (M), « Preuve et droits fondamentaux. Réflexion sur les dangers d'un « droit à la vérité » ? », Version pdf en ligne. <http://www.mekki.fr/files/sites/37/2015/09/Mekki-fondamentalisation-preuve-RELU-AVANT-BAT.pdf>, 19 p.

MESTRE (J), « Bonne foi », Revue Droit et patrimoine, 2003, n° 113, p. 42.

MICHAUD (P), « Erreurs et décisions de gestion en fiscalité », <http://www.le-cercle-des-fiscalistes.com/media/01/02/2475595655.pdf>

MOLFESSIS (N), « Combattre l'insécurité juridique ou la lutte du système juridique contre lui-même », EDCE 2006, p.391.

MORANGE (G), « L'interprétation des lois fiscales », RSF. 1951, p. 640.

MOULY-GUILLEMAUD (C), « Sentence « nul ne peut se constituer de preuve à soi-même » ou le droit de la preuve à l'épreuve de l'unilatéralisme », RTD civ. 2007, n°2, p. 253.

NOËL (G), « L'E(C)SFP : une procédure de contrôle mal aimée des contribuables... et du juge de l'impôt . - L'éclipse du contradictoire : des maux en plus pour quelques mots en moins », Dr. Fisc. n° 24, 14 Juin 2012, comm. 331.

NOËL (G), « Relations entre l'administration fiscale et le contribuable : Caractéristiques », JCL. Procédures fiscales, Fasc. 215, 26 septembre 2011, Dernière mise à jour 1^{er} juin 2015.

PACTEAU (B), « Preuve », Répertoire de contentieux administratif, Dalloz, septembre 2009, Dernière mise à jour en juin 2011.

PATARIN (J), « Caractère jugé fiscalement fictif d'un démembrement de propriété résultant de l'achat de la nue-propriété d'un bien au moyen de sommes données manuellement par le père de l'acheteur, lui-même acheteur de l'usufruit de ce même bien (art. 617 c. civ. et art. 751 CGI) », RTD civ. 1999, p. 453.

PELLAS (J.-R), « La notion de maître de l'affaire en droit fiscal », BF de Francis Lefebvre, n°6, 2015, pp. 325-331.

PHILIPPE (D), « Le rejet de comptabilité au cours du contrôle fiscal est souvent le préalable à de sérieux ennuis », Site du village de la Justice, 17 juin 2017, <https://www.village-justice.com/articles/rejet-comptabilite-cours-contrrole,22450.html#MIlb4JfDuqupleXJ.99>

LABRUNE (N), « Le retour à la normale de l'acte anormal de gestion : l'abandon du risque manifestement excessif », RJF 2016, n°11.

PIMONT (S), « Peut-on réduire le droit en théories générales? Exemples en droit du contrat », RTD civ. 2009, p. 417.

PLANTEY (A), « La preuve devant le juge administrative », JCP 1986 (I), 3245.

PUYBASSET (M), « Le droit à l'information administrative », AJDA 2003, n°25.

RAVON (D) et MARSAUDON (A), « La justice civile sonne le glas de l'aventure des fichiers volés HSBC », version électronique. <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/02/00/3092895785.pdf>

RUTSCHMANN (Y) et GAYRAL (J), « Le risque manifestement excessif : immixtion rampante dans la gestion de l'entreprise ou simple garde-fou ? », Dr. Fisc. n° 45, 8 Novembre 2012, Etude, 500.

SALOMON (R), « Droit pénal fiscal », Dr. Fisc., 23 janvier 2014, n°4, comm. 86.

SAVATIER (R), « L'inflation législative et l'indigestion du corps », Dalloz 1977, pp. 43-48.

SCHMIDT (D.), « De l'intérêt commun des associés », Revue Droit bancaire et bourse, 1994, p. 204.

SCHMIDT (D.), « De l'intérêt social », JCP 1995, n°3.

SERLOOTEN (P), « Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté », Dr. Fisc. 2007, n°12, comm. 301.

TOUILLIER (M), « Le Conseil constitutionnel à la recherche de la juste proportion dans la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière », La Revue des Droits de l'Homme, janvier 2014. <https://revdh.revues.org/499>

TOURNIE (G), « L'expertise dans le contentieux fiscal soumis au juge administratif », RSF 1969, p. 316.

TROTABAS (L), « Essai sur le droit fiscal », RSLF 1928, 2^{ème} fasc., p.225.

TURROT (J), « L'entrepreneur, le risque et le fisc », RJF 11/90, p. 735.

VEZINET (I), « La position des juges sur l'intérêt social », RDP, Avril 1997, p. 50.

MÉLANGES ET COLLOQUES :

Procédures collectives et droit des affaires : morceaux choisis, Mélanges en l'honneur d'Adrienne Honorat, publié par l'Université de Nice-Sophia-Antipolis, Édition Frison-Roche, 2000, 341 p.

La preuve, (Sous la dir. de PUIGELIER (C)), Actes du colloque organisé au Sénat les 13 et 14 février 2004 par l'Institut d'Etudes judiciaires de la faculté de droit de l'Université Paris XIII, Collection Études juridiques, Édition Économica, Paris, 2004, 246 p.

CHAMBRE DE COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE DE PARIS, *Droits du contribuable : état des lieux et perspectives*, (Sous la dir. de Hatoux (B)), organisé le 17 octobre 2000, Economica, Collection « Entreprises et perspectives économiques », Paris, 2002, 170 p.

Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport Aicardi. Compte rendu et documentation, (Sous la dir. de COZIAN (M), DIBOUT (P) et PIERRE (J.-L.)), LexisNexis, Litec, Colloques et débats, Paris, 2008, 654 p.

INSTITUT DE DROIT COMPARÉ DE LA FACULTÉ DE DROIT DE PARIS, *Problèmes contemporains de procédure pénale*, Recueil d'études en hommage à Louis HUGUENEY, Sirey, Paris, 1964, 300 p.

INSTITUT DE DROIT DES AFFAIRES ET CENTRE D'ETUDES FISCALES, *Les relations entre l'administration fiscale et le contribuable*, (Sous la dir. de LOUIT (Ch)), Table ronde organisée à Aix en Provence le 11 janvier 1979, 81 p.

Le principe du contradictoire dans le procès administratif, Actes des deuxièmes rencontres Tribunal administratif, Faculté de droit de Pau, 17 septembre 2009, organisées par l'Université de Pau et des pays de l'Adour, (Sous la dir. de GOURDOU (J), LECUCQ (O) et MADEC (J-Y)), Bibliothèques de droit administratif, Collection L'Harmattan, Paris, 2010, 192 p.

Mélanges en l'honneur de Pierre BELTRAME, Université Paul Cézanne, Aix-Marseille III, Faculté de droit et des sciences politiques d'Aix-Marseille, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Aix-en-Provence, 2010, 615 p.

Mélanges en l'honneur de Paul Roubier, Droit privé. Propriété industrielle littéraire et artistique, Tome II, Librairies Dalloz et Sirey, Paris, 1961

Mélanges en l'honneur du professeur Jacques-Henri Robert, LexisNexis, Paris, 2012, pp. 940.

Mélanges offerts à Marcel Waline, Le juge et le droit public, Tome II, L.G.D.J., Paris, 1974, 858 p.

NOTES, OBSERVATIONS ET CONCLUSIONS:

MIGNON (E), Concl. Sous CE, 29 décembre 2000, n° 209523, 8^e et 3^e ss-sect., Rouch, BDCF 3/2001, n°42.

FOUQUET (O), « Droit de communication de l'administration », Concl. Sous. CE, 1^{er} juillet 1987, n°54.222, 7^{ème} et 8^{ème} ss-sect. : RJF 10/87, p. 505.

ARRIGHI De CASANOVA (J), Concl. Sous CE, Sect., 29 juillet 1994, n° 111 884, SA Prodes International : RJF 10/94, n° 1048, p. 587 ; Dr. fisc. 1994, n° 47, comm. 1987

ARRIGHI DE CASANOVA (J), Consl. Sous CE, sect., 29 juillet 1994, req. n° 111884, Sté Prodes International: RJF, n°10, comm. 1048, p. 587

AUSTRY (S), Concl. Sous CE ass. 28 juin 2002 n° 232276, ministre c/ Société Schneider Electric, BDCF 10/02 n° 120

Avis de la Section des finances du Conseil d'État sur la déductibilité des pertes d'entreprises et la notion de « carence manifeste » du contrôle interne, Dr. Fisc. n° 27, 5 Juillet 2012, act. 298

BACHELIER (G), Concl. Sous CE 15 février 1999, n° 176932, 8^e et 9^e ss-sect., Gateaud et CE 15 février 1999, n° 176931, 8^e et 9^e ss-sect., Durez : RJF 1999, comm. 396 ; BDCF 4/9

BACHELIER (G), Concl. Sous CE, 28 mai 2004, n° 250817, société Magneti Marelli France : RJF 8-9/ 2004, n°916 ; BDCF 8-9/2004, n°104.

BACHELIER (G), Concl. Sous CE, 8e et 9e ss-sect., 13 octobre 1999, rec. n° 191 191, SA Diebold Courtage; Dr. Fisc. n° 52, 28 Décembre 1999, comm. 948

BOUTEMY (B) et MEIER (E), Note sous CE, 3e et 8e ss-sect., 26 octobre 2001, req. n° 217 228, Sté Darty, Juris-Data n° 2001-080038 et req. n° 219 303, Cie parisienne de réescompte (CPR) (déc. non reproduite) ; Dr. Fisc. n° 52, 26 Décembre 2001, comm. 1201

COLLIN (P), Concl. Sous CE, 8e et 3e ss-sect., 21 décembre 2006, n° 282078, Bohbot : JurisData n° 2006-081081 ; Dr. fisc. 2007, n° 50, comm. 1044.

COLLIN (P), Concl. Sous CE, 8e et 3e ss-sect., avis, 21 décembre 2006, n° 293749, Duguay : Juris-Data n° 2006-081061, Dr. Fisc. n° 40, 4 Octobre 2007, comm. 895

COLLIN (P), Concl. Sous CE, 9e et 10e ss-sect., 23 décembre 2010, n° 307780, Sté Cyberoffice : Dr. Fisc. n° 15, 14 Avril 2011, comm. 303.

COLLIN (P), Concl. Sous CE, 9^{ème} et 10 ss-sect., 29 septembre 2010, n°341065, La revue fiscale du patrimoine n°12, Décembre 2010, comm. 109

COLLIN (P), Concl. Sous CE, Sect., 20 juin 2003 n° 232832, *Sté Établissements Lebreton*, RJF 10/03, n° 1140, p. 754

CORTOT-BOUCHER (E), Concl. Sous CE, 11 février 2011, n°317170, 3^{ème} et 8^{ème} ss-sect., Sté Dalkia France : RJF 5/11, n°625 ; BDCF 5/11, n°63.

CORTOT-BOUCHER (E), Concl. Sous CE, 3e et 8e ss-sect., 11 juin 2013, n° 367146, Mme Furgerot; Dr. Fisc. n° 39, 26 Septembre 2013, comm. 447

COURTIAL (J), Concl. Sous CE, Sect., 1er octobre 1999, req. n° 170 289, Assoc. « Jeune France », Dr. Fisc. n° 7, 16 Février 2000, comm. 106

CRÉPEY (É), Concl. Sous CE, plén. Fisc., 9 mars 2016, n° 364586, M. et Mme Marteau, note J.-L. Pierre : JurisData n° 2016-004300; Dr. Fisc. n° 18-19, 4 Mai 2016, comm. 316

DAUMAS (V), Concl. Sous CE, 3e et 8e ss-sect., 9 avril 2014, n° 369929, min. c/ Sté Gamboni Restauration, Dr. Fisc. n° 23, 5 Juin 2014, comm. 371.

DE CASANOVA (A), Obs. sous CE, 12 octobre 1992, req. n°65664 ; RJF 1992, n°1649.

DE LA MARDIÈRE (Ch), Note sous CE, 3e et 8e ss-sect., 17 novembre 2010, n° 314291 , min. c/ SCI Ram, « La charge de la preuve en matière d'abus de droit », Dr. Fisc. n° 10, 10 Mars 2011, comm. 250.

DE LA MARDIÈRE (Ch), comm sous CE, 3e et 8e ss-sect., 21 mai 2007, n° 284719, min. c/ Sté Sylvain Joyeux : Juris-Data n° 2007-081126, Précisions sur l'obligation de preuve des écritures de charges incombant à l'entreprise, Dr. Fisc. n° 46, 15 Novembre 2007, comm. 970.

DEBAT (O), «Pour une conception unitaire de l'abus de droit. À propos de l'arrêt Saunier », Concl. Sous Cass. com., 15 mai 2007, n° 06-14.262, Saunier : Juris-Data n°2007-038954, Revue Fiscale Notariale 2007, n°9, p. 46-49.

DELMAS- MARSALLET, Concl. Sous CE, 10 janvier 1973, n°79.312 : Dr. Fisc. 1974, n°8, comm. 223.

DELMAS-MARSALLET, Concl. Sous CE, Ass. Plén. 4 novembre 1970, n° 75564 : RSLF 1971, p. 761.

DELMAS-MARSALLET, Concl. Sous CE 4 novembre 1970, req. n° 75 564, Bulletin Bleu Francis Lefebvre 1972, n°3, comm. 215.

DELMAS-MARSLET, Concl. Sous CE, 7ème et 8ème ss-sect., 10 janv. 1973, n° 79312 : Dr. fisc. 1974, n°8, comm. 223.

DESGORCES (R), Comm Sous Cass. 1ère civ., 13 mai 2003 ; SA Crédit industriel de l'Ouest (CIO) c/ Épx Fouquet, Juris-Data n° 2003-018952 ; JCP n° 38, 17 Septembre 2003, II 10144

DUBOIS (J), Note sous CAA Marseille, 3^{ème} chambre, 13 avril 2012, n° 09MA01619, SARL ELVO : Dr. Fisc. n° 45, 8 Novembre 2012, comm. 509.

DUCHON-DORIS (J-C), Concl. Sous CAA Marseille, 9 mai 2001, req. n°97-287, Papin : Dr. Fisc. 2001, n° 22-23, 523.

EGLOFF (Y), Note. Sous CAA Paris, 2^{ème} chambre, 7 novembre 2013, n° 12PA03823, SARL BB Constructions, « Preuve de la tardiveté des déclarations adressées par voie postale : l'Administration doit présenter les enveloppes portant le cachet faisant foi de la date d'expédition, ou à défaut tout autre document probant », Dr. Fisc. n° 7-8, 13 Février 2014, comm. 177.

ESCAUT (N), « Des détournements de fonds commis par des salariés au détriment d'une société peuvent-ils être passés en pertes lorsque la carence dans la mise en œuvre des dispositifs de contrôle ont été à l'origine, directe ou indirecte, de ces détournements ? », Concl. Sous CE 5 octobre 2007 n° 291049, 8^e et 3^e ss-sect., Sté Alcatel CIT : RJF 12/07 n° 1381 ; BDCF 12/2007 ; n°137.

ESCAUT (N), Concl. Sous CE, 8^e et 3^e ss-sect., 5 février 2009, n° 305917, M. Chang Yuk Wong: JurisData n° 2009-081438 ; Dr. Fisc. n° 11, 12 Mars 2009, comm. 242.

ESCAUT (N), Concl. Sous CE, 8^{ème} et 3^{ème} ss-sect., 27 juin 2012, n° 342991 , min. c/ M. Desprez : JurisData n° 2012-014798, Dr. Fisc. n° 41, 11 Octobre 2012, comm. 476.

FABRE, Concl. Sous CE 31 janvier 1979, req. n° 7408 : Dr. Fisc. 1979, n°44, comm. N°2152, p. 1189.

FABRE, Concl. Sous CE, 4 juillet 1979, req. n° 5 511, DF 1980, n°16, comm. 890.

FABRE, Concl. Sous CE, 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 4 juillet 1979, n°5511, Dr. Fisc. 1980, n°16, comm. 890, Dupont 1972, p. 39.

FAULCON (L) et FOURNIER (A), Note sous CE, 8^e et 3^e ss-sect., 8 février 2012, n° 336125, M. et Mme Beladina, « Modalités de notification de la proposition de rectification : qu'importe le flacon », Dr. fisc. 2012, n° 27, comm. 368.

FAVOREU (L), Comm. Sous Cons. Const. Déc. 2 décembre 1980, n°80-119L, Rec. Const., p. 74 : Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger 1981, n°3, p. 623.

FOUQUET (O), Note sous CE, 8^e et 3^e ss-sect., 27 avril 2011, n° 327764, Sté Legeps, « Prise de risque et acte anormal de gestion », Dr. Fisc. n° 25, 23 Juin 2011, comm. 399.

FOUQUET (O), Concl. Sous CE 26 juillet 1991, req. n° 81 253, M. Giron : Dr. fisc. 1992, n° 40, comm. 1790.

FOUQUET (O), Concl. Sous CE, 29 septembre 1989, req. n°75305, Dr. Fisc. 1990, comm. 151.

FOUQUET (O), Concl. Sous CE, 3 juin 1992, SA Eugène et Henry Dyant, DF 1992, n°46, comm. 2151.

FOUQUET (O), Concl. Sous CE, 7^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 12 décembre 1990, req. n° 112.316 et 61.643, M. Dumas ; Dr. Fisc. 1991, n° 27, comm. 1388, p. 1060.

FOUQUET (O), Concl. Sous CE, Ass. Plén. 27 juillet 1988, n°50.020, RJF 10/88, p. 578.

FOUQUET (O), Concl. Sous CE, Ass. Plén. 27 juillet 1988, req. n°50020, Sté Boutique 2M : RJF 1988, n°10, comm. 1139, p. 578.

FOUQUET (O), Concl. Sur CE, 17 octobre 1990, req ; n° 83.310, Dr. Fisc. 1991, n°48, comm. 2281.

GAEREMYNCK (J), Concl. Sous CE, 9^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 5 février 1992, req. n° 68 808-71046 : Dr. Fisc. n° 13, 31 Mars 1993, comm. 645.

GLASER (E), Concl. Sous CE, 3^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 27 juillet 2006, n° 275554, M. Ruwayha : Juris-Data n° 2006-080984 : Dr. Fisc. n° 19, 11 Mai 2007, comm. 497.

GLASER (E), Concl. Sous CE, 3^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 27 octobre 2008, n° 294160 , min. c/ M. et Mme Planet : JurisData n° 2008-081389, Dr. Fisc. n° 52, 25 Décembre 2008, comm. 647.

GLASER (E), Concl. Sous CE, 3^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 30 juin 2008, n° 274512, M. Thomas : JurisData n° 2008-081360 : Dr. Fisc. n° 40, 2 Octobre 2008, comm. 528.

GOULARD (G), Concl. Sous CE, 15 décembre 2000, req. n° 194696, SA Polyclad Europe : Dr. Fisc. 2001, n°16, p. 687.

GOULARD (G), Concl. Sous CE, Section, 6 décembre 1995, n°90014, Navon et CE, Section, 6 décembre 1995, n°126826, SA Samep : RJF 1996, n°1, Chronique, p. 2.

GOULARD (G), Concl. Sous CE, 9^{ème} et 10^{ème} ss-sect., 26 février 2003, req. n° 223 092 et req. n° 223 293, Sté Pierre de Reynal et Cie, Dr. Fisc. 2003, n°24, p. 803.

KIMMERLIN (D), Concl. Sous CAA Paris, 25 novembre 1999, req. n° 97-3093, SA Darty : Dr. Fisc. 2000, n°5, comm. 48.

LANDAIS (C), Concl. Sous CE, sect., 30 novembre 2007, n° 266500, M. Pucci : Juris-Data n° 2007-081225, DF 2008, n° 3, comm. 71.

LAPRADE (B-M), Concl. Sur CE 16 mai 1975, n° 92036, 7^e, 8^e et 9^e ss-sect., RJF 1975, comm. 339, p. 227.

LAPRADE (M), Concl. Sous CE, 6 avril 19887, req. n° 40963 : Dr. Fisc. 1987, n°39, comm. 1662.

LATOURNERIE (M.-A), Concl. Sous CE, ass., 21 juin 1985, n° 41313, SARL Sud-Transports : Dr. fisc. 1985, n° 46, comm. 2015.

LATOURNERIE (M.-A), Concl. Sous CE, plén., 7 novembre 1975, req. n° 90786 : Dr. Fisc., n°11, comm ; 420, p. 318.

LATOURNERIE, Concl. Sous CE, 19 décembre 1973, n°87.649 : Dr. Fisc. 1974, n°11, comm. 314.

LATOURNERIE, Concl. Sous CE, 7^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 3 juillet 1985, req. n°52.011, Dr. Fisc. n° 49, 4 Décembre 1985, comm. 2160.

LATOURNERIE, Concl. Sous CE, Section, 21 mai 1976, req. n°94052 : Dr. Fisc. 1976, comm. 878, p. 634.

LEGRAS (C), Concl Sous CE, 9e et 10e ss-sect., 24 janv. 2014, n° 352949, M. Jarnoux, JurisData n° 2014-000929; Dr. Fisc. n° 12, 20 Mars 2014, comm. 217.

LEGRAS (C), Concl. Sous CE, 9^{ème} et 10^{ème} ss-sect., 10 juillet 2012, req. n° 324266, Dr. Fisc.n° 41, 11 Octobre 2012, comm. 466.

LOBRY, Concl. Sous CE, 7^{ème} et 8e ss-sect., 13 juin 1979, req. n. 12.824 : Dr. Fisc. n° 17, 20 Avril 1981, comm. 890.

LOBRY, Concl. Sous CE, 22 octobre 1976, 92182, Dr. Fisc. 1977, comm. 677.

MARTIN (Ph), Concl. Sous CE, 18 mars 1994, req. n° 68799 : RJF 1994, n°532, p. 290.

MARTIN (Ph), Concl. Sous CE, 8 août 1990, req. n° 92997, SA Intertrans : RJF 1990, n°10, comm. 1252, p. 661.

MARTIN (Ph), concl. Sous CE, 8 janvier 1993, req. n° 87631, Bernard Spitaletto : RJF 1993, n°3, comm 319, p. 183.

MARTIN-LAPRADE, « Décision de gestion et erreur comptable », Comm. sous CE, 4 décembre 1974, n° 91 384, 9^{ème} et 8^{ème} ss-sect., RJF 1975, n°7-8, p. 227.

MAUBLANC (J.-P.), Note sous Cass. com., 15 mars 2011, n° 08-17.393, F-P+B, Sté Éditions Lumen : JurisData n° 2011-003761, « Preuve du transfert de propriété de l'immeuble pour l'application de la taxe de 3% due par certaines personnes morales », Dr. Fisc. n° 22, 2 Juin 2011, comm. 376.

MITJAVILE (M-H), Concl. Sous CE, 10^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 27 juin 2005 n° 253284, Afériat, RJF 2005, comm. 1048; BDCF 2005, n°118.

OLLEON (L), Concl. Sous CE, 8e et 3e ss-sect., 27 avril 2011, n° 327764, Sté Legeps, Dr. Fisc. n° 25, 23 Juin 2011, comm. 399.

OLLEON (L), Concl. Sous CE, 8^{ème} et 3^{ème} ss-sect., 30 décembre 2011, n° 332088, min. c/ M. Le Goff : Dr. fisc. 2012, n° 16, comm. 263.

OLLEON (L), Concl. Sous CE, 9 novembre 2005, req. n°269670, Danglehant, RJF 2006, n°202 ; BDCF 2006, n°25.

PELLETIER (M), Note sous Cons. Const, décembre 21 janv. 2011, n° 2010-88 QPC, Mme Boisselier, « L'article 168 du CGI : le dinosaure vacille mais ne tombe pas », Dr. Fisc. n° 7-8, 17 Février 2011, comm. 219.

PIERRE (J-L), Note. Sous CE, 3^e et 8^e ss-sect., 9 mars 2012, n° 339042, min. c/ M. Lourdou, JurisData n°2012-005933, « Le déclin de la règle du contradictoire dans la procédure d'ESFP », Dr. Fisc. n° 20, 17 Mai 2012, comm. 298.

PIERRE (J-L), Note. Sous CE, 3^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 29 avril 2009, n° 299949, M. et Mme. Aubry, Dr. Fisc. 2009, n°27, comm. 398, p. 43.

PIERRE 5J-L), Note sous CE, 9^{ème} et 10^{ème} ss-sect., 21 décembre 2007, n° 286397, Genin ; Procédures avril 2008, comm. 133, p. 31.

RACINE (P.-F.), Concl. Sur CE, Ass. Plén., 27 juillet 1984, n° 34588, SA Renfort Service : RJF 10/84, n°1233, p. 562.

RIVIERE, Concl. Sous CE, 1^{er} juillet 1983, n°28315, Dr. fisc. n°5, comm. 149.

SENERIS (F), Concl. Sous CE, 16 juin 2003, n° 236503, 3^{ème} et 8^{ème} ss-sect., SARL Le veneto : BDCF 10/03, n°123, p. 22.

VALLEE (L), Concl. Sous CE, 9^{ème} et 10^{ème} ss-sect., 20 octobre 2004, n° 255533, M. Gabet : JurisData n° 2004-080592. Dr. fisc. 2004, n° 52, comm. 926 : BDCF 2005, n° 11.

VERNY (J-F), Comm. Sous CE, 13 juillet 1979, « Reconstitution par l'administration de la base d'imposition d'une société et preuve contraire à la charge du contribuable », RJF 9/79, comm. 500, p. 270.

VERNY, Obs. sous CE, 18 mars 1983, req. n° 33 032, RJF 1983, n°5, comm. 610

VEROT (C), Consl. Sous CE, 10^e et 9^e ss-sect., 16 juillet 2008, n° 300839, M. Berland et n° 299862, SARL JMSFB ; Dr. Fisc. n° 43, 23 Octobre 2008, comm. 550.

ZAPF (H) et NIKOLIC (A), Note Sous CE, 8^{ème} ss-sect., 14 juin 2012, n° 346273, Sté Hôtel Grill de Villejuif, Dr. Fisc. n° 46, 15 Novembre 2012, comm. 518.

RAPPORTS :

Avis n°1125 présenté au nom de la commission des finances, de l'Economie et du contrôle budgétaire sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière (n°1011) par Mme Sandrine MAZETIER, députée, déposé le 11 juin 2013 (mis en ligne le 14 juin 2013 à 21 heures).

Cour des comptes, Rapport public thématique, Evaluation d'une politique publique, *Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises*, La Documentation française, février 2012, p.

ECKERT (Ch), Rapport fait par la Commission des Finances, de l'Economie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de finances rectificative pour 2012, n°79, 12 juillet 2012. Disponible à l'adresse Internet suivante : <http://www.assemblee-nationale.fr/14/rapports/r0079.asp>

FOUQUET (O), BURGUBURU (J), LUBEK (D) et GUILLEMIN (S), *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche* - Rapport au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique (juin 2008), Dr. Fisc. 2008, n° 27, comm. 403.

L'amélioration des rapports entre l'administration et les contribuables et en particulier les non-salariés, Etude présentée par la section des finances sur le rapport de M. Georges EGRET, le 29 novembre 1978, JORF, Avis et rapports du Conseil économique et social, 6 février 1979.

L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables, Actes de colloque de la société française de droit fiscal, PUF, Collection Université d'Orléans, T. IX, 1989.

La prudence et l'autorité. L'office du juge au XXIème siècle. Rapport de la mission de réflexion confiée par Madame Christiane Taubira, garde des Sceaux, à l'Institut des hautes études sur la justice, sur l'évolution de l'office du juge et son périmètre d'intervention. Mai 2013, p. 15, http://www.ihej.org/wp-content/uploads/2013/07/rapport_office_du_juge_mai_2013.pdf

LEGER (D), *La preuve devant le juge administratif*, Rapport, version non paginée, Site <http://www.juradmin.eu/colloquia/1972/france-1.pdf>

PARENT (B), *Editorial du Rapport annuel de performance 2005*, Rapport annuel de performance 2005, Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, Direction générale des impôts, version web, 76 p. http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/Rapport/dgi_rapport_performance_2005.pdf

Projet porté par Michel Sapin, Christian Eckert et Jean-Jacques Urvoas, *Équilibrer le budget de l'État, La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*. Disponible à l'adresse Internet suivante : <http://www.gouvernement.fr/action/la-lutte-contre-la-fraude-et-l-evasion-fiscale>

Rapport au Garde des Sceaux, Ministre de la Justice présenté par MAGENDIE (J-C), Président du Tribunal de grande instance de Paris, *Célérité et qualité de la justice, La gestion du temps dans le procès*, Mission Magendie, 15 juin 2004, 217 p.

Rapport au ministre d'État, ministre de l'Économie, des Finances et de la Privatisation, Commission présidée par Maurice Aicardi, La documentation française, Collection des Rapports officiels, Paris, Juillet 1986.

Rapport d'information n°1902, Commission des Finances, de l'Économie générale et du contrôle budgétaire, *Les paradis fiscaux*, 10 septembre 2009. Disponible à l'adresse Internet suivante : http://www.assemblee-nationale.fr/13/rap-info/i1902.asp#P501_54440

Rapport de la mission de réflexion confiée par Mme Christiane TAUBIRA, garde des Sceaux, à l'Institut des hautes études sur la justice, sur l'évolution de l'office du juge et son périmètre d'intervention, La prudence et l'autorité, *L'office du juge au XXIème siècle*, Rapport de l'IHEJ, Mai 2013, p. 67, site internet : http://www.ihej.org/wp-content/uploads/2013/07/rapport_office_du_juge_mai_2013.pdf

Rapport d'information n° 37 (2000-2001) de M. Alain LAMBERT, fait au nom de la commission des finances, déposé le 19 octobre 2000, Etude menée sur la réforme de l'ordonnance organique n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, <http://www.senat.fr/rap/r00-037/r00-037.html>

SITES :

<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1-PGP> (Bulletin officiel des finances publiques – Impôts)

<http://www.conseil-constitutionnel.fr/> (Conseil constitutionnel)

<http://www.conseil-etat.fr/> (Conseil d'Etat)

<https://www.2isf.org/> (Institut International des Sciences Fiscales)

<https://www.courdecassation.fr/> (Cour de cassation)

<https://www.defenseurdesdroits.fr/fr/institution/organisation/defenseur> (Défenseur des droits de la République française)

<https://www.legifrance.gouv.fr/> (Legifrance, le service public de l'accès au droit)

www.oecd.org/fr/ (Organisation de coopération et de développement économiques)

INDEX ALPHABÉTIQUE

Les chiffres renvoient aux numéros de pages.

- A -

accès aux documents, 213, 214, 216, 218

accusé de réception, 96, 242, 255, 256, 371, 372, 376

Abus de droit :

-notion, 281, 282, 407

- Comité de l'abus de droit fiscal, 283, 284, 288

-preuve de l', 288

Acte anormal de gestion :

-définition, 294, 295, 299, 302, 407

-notion, 307, 348

-preuve de l', 292, 320, 324, 348, 407, 408

assistance administrative, 47, 70, 72, 220, 221, 358

assistance fiscale, 218, 219, 406

autonomie du droit fiscal, 3, 13, 15, 68, 388

- B -

bénéfices industriels et commerciaux, 193, 250, 251, 303, 323

bonne foi du contribuable, 94, 95, 97, 101, 104, 105, 109, 110, 111, 112, 130, 259, 403

- C -

Charge de la preuve :

-Attribution de la : 31, 228, 231, 264, 290, 291, 321, 324, 332, 337, 339, 340, 341, 343, 350, 353, 359, 360, 376, 383, 392, 395, 408

- renversement de la, 41, 210, 235, 244, 245, 286, 337

Comptabilité :

informatisée, 164, 165, 166, 167, 169, 170, 171, 405

régulière, 148, 149, 150, 153, 203, 245, 258

Contradictoire :

-principe du, 33, 37, 49, 53, 134, 175, 176, 190, 226

-débat oral et contradictoire, 147, 178, 180, 181, 182, 184, 185, 186, 187, 370, 378, 379, 380, 381, 382

contrôle :

-de constitutionnalité, 94

-inopiné, 187, 188, 189, 405

convention collective, 43, 45

Convention européenne des droits de l'homme, 9, 53, 74, 176, 239, 276, 392

convention fiscale, 47, 240, 360, 361, 363

- D -

déclaration :

-de revenu, 58, 376

-fiscale, 62, 89, 109, 110, 111, 112, 130, 144, 233, 234, 235, 236, 237, 250, 254, 256, 264, 277, 350, 355, 376, 403

Déclaration des droits de l'homme, 14, 93, 119, 126, 217, 232, 290, 301

défendeur, 8, 76, 77, 88, 89, 90, 91, 92, 340

définition de la bonne foi, 101

demande d'éclaircissements, 57, 58, 59, 258

demande d'expertise, 31, 122

demande de justifications, 54, 184, 185, 186, 237, 259, 272, 277, 290, 378, 380

demandeur, 8, 16, 76, 82, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 191, 217, 340, 349, 350, 390

dissimulation, 148, 188, 205, 240, 242, 247, 277, 279, 298

doctrine administrative, 38, 42, 136, 142, 171, 201, 235, 254, 256, 270, 278, 315, 358, 359, 363, 364

droit de communication, 54, 55, 56, 57, 68, 72, 164, 186, 212, 386, 387, 403

- E -

écrit électronique, 158, 159, 160, 404

enquête, 32, 33, 55, 68, 72, 164, 222, 385, 387

évaluation forfaitaire, 265, 266, 270, 271, 275, 407

évaluation indicielle, 266, 267

évasion fiscale, 148, 206, 208, 210, 226, 395

- F -

fictivité, 198, 282, 283, 405

force de l'administration, 84, 87, 92

- I -

inflation législative, 41, 118

intérêt de la société, 295, 298, 307, 309, 313, 332, 343

interprétation des textes, 39, 101, 118, 119, 120, 404

intime conviction du juge, 2, 31, 34, 91, 132, 191, 239, 349, 395

- J -

justice fiscale, 9, 131, 216

- L -

l'aveu, 2, 6, 133, 135, 141, 142, 143, 144, 145, 175, 226, 238, 404

légalité de l'impôt, 119, 126

liberté de gestion, 104, 105, 292, 295, 301, 302, 305, 306, 311

licéité, 51, 52, 65, 70

loi dite Aicardi, 5, 40, 76, 182, 185, 232, 246, 267, 268, 269, 286, 335, 338, 339, 391, 408

loyauté :

-de l'administration, 58, 66

- notion de , 50, 67

lutte contre la fraude fiscale, 50, 52, 62, 68, 69, 71, 72, 73, 76, 95, 131, 197, 211, 225, 272, 403

- M -

majoration, 95, 116, 166, 207, 251, 267, 268, 269, 274, 276, 279, 287, 354

manœuvres frauduleuses, 1, 15, 227, 275, 276, 278, 279, 280, 407

manquement délibéré, 93, 101, 152, 275, 276, 277, 279, 407

mesure d'instruction, 33, 121, 124

mise en demeure, 250, 251, 252, 253, 254, 256, 258, 376, 406

motivation, 178, 179, 213, 367

- N -

non-immixtion, 104, 106, 292, 295

notion de bonne foi, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 106, 109, 113

notion de l'intérêt, 295, 299, 302, 407

- O -

OCDE, 47, 207, 220, 221

- P -

particularisme du droit fiscal, 3

pénalité, 96, 277, 278, 283, 288

photocopie, 147

pouvoir d'instruction, 12, 31, 114, 118, 121, 368

présomption d'exactitude, 93, 110, 111, 112, 129, 130, 233, 234, 237, 328, 355, 403

présomptions légales, 191, 196, 197

preuve comptable, 148, 248, 404

preuve :

-définition, 2, 11, 26, 27

-des faits, 35, 36, 38, 323, 402

-difficile, 125

-du droit, 35, 40, 41

-écrite, 134, 136, 137, 146

-finalité de la, 2, 24, 25, 28, 29

-impossible, 31, 192, 193, 195, 373, 376, 377

-judiciaire, 5, 26, 28, 29, 30

-légalité de la, 19, 24

-notion de la, 16

principe de loyauté, 28, 48, 49, 51, 53, 54, 67, 69, 71, 402, 403

prix de transfert, 206, 207, 347

procédure d'imposition d'office, 250, 251, 252, 253, 254, 257, 258, 264, 323, 333, 406

- Q -

QPC, 267, 271, 272, 274, 287

- R -

réalité des faits, 27, 28, 29, 35, 383, 402

recherche de l'intérêt de l'entreprise, 294

réclamation préalable, 75, 77, 80, 81, 82, 84, 85, 86, 89, 115, 117, 187, 403

rectification contradictoire, 111, 177, 178, 241, 242, 245, 248, 251, 253, 258, 405

régime de preuve objective, 291, 351, 354, 358, 359, 361, 362, 364, 366, 370, 374, 375, 376, 377, 378, 379, 381, 383, 384, 386

- S -

secret : fiscal, 212, 213, 215, 216, 217, 218, 219, 222, 223, 225, 226, 405, 406

secret professionnel, 52, 132, 212, 213, 214, 215, 218, 224

sécurité juridique, 10, 60, 78, 83, 95, 100, 130, 228, 281, 286, 390, 392, 394, 395

- T -

taxation d'office, 59, 143, 237, 250, 251, 252, 253, 259, 268, 325, 387

témoignage, 32, 133, 135, 141, 145, 146, 147, 175, 182, 226, 383, 404

- V -

vérité :

-juridique, 26, 27, 384

-scientifique, 27

visite des lieux, 32, 33

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	1
 PARTIE I – L’administration de la preuve fiscale : une inspiration de la théorie générale de la preuve en droit civil	 19
 Titre I – L’identification d’un droit de la preuve en matière fiscale	 21
 Chapitre I – Le fondement de la preuve en matière fiscale.....	 23
 Section I – Des règles partagées entre le droit fiscal et le droit civil de la preuve	 24
§1- La finalité du droit de la preuve : Un partage entre une approche doctrinale et une réalité procédurale.....	25
A-L’association apparente de la finalité du droit de la preuve à la vérité.	26
B - La véritable finalité du droit de la preuve : la réalité des faits.....	28
1-Le principe de la conviction du juge	28
2-La participation active du juge fiscal à la formation de sa propre conviction.....	32
§2- La distinction entre le droit et le fait, un principe directeur de tout système de preuve...	34
A-La preuve des faits en droit fiscal français.	35
1- La conception classique des faits.....	35
2- La conception des faits du point de vue des commissions administratives.....	37
B-La preuve des règles de droit en droit fiscal	40
 Section 2 – Vers l’affirmation d’un principe de loyauté en droit fiscal ?.....	 48
§ 1 – La loyauté dans la recherche de la preuve en droit fiscal : entre l’obligation à double visage et la consécration d’un principe	50
A-La loyauté : notion et fondement.	51
B-La mise en œuvre de la loyauté en matière de preuve	54
1-La loyauté dans l’exercice du droit de communication.....	55
2-La loyauté dans les demandes d’informations, d’éclaircissements ou de justifications.....	58
3-La loyauté dans l’exercice du droit de visite et de saisie.....	59
§ 2- La loyauté, entre le mythe de la vertu et la réalité de la jurisprudence fiscale	62

A-...Des positions différentes du Conseil d'État et de la Cour de cassation vis-à-vis la loyauté des preuves.....	63
1- Une jurisprudence judiciaire sévère.	63
2- Une jurisprudence administrative moins exigeante que la jurisprudence judiciaire	66
B-.. Une atténuation textuelle du « principe de loyauté » : l'objectif renforcé de lutte contre la fraude fiscale.....	70
1- Le contexte préparatoire à l'article L. 10-0 AA du LPF	70
2- La portée de l'article L. 10-0 AA du LPF : une atteinte légale à la loyauté des preuves ...	72
Conclusion du Chapitre I	75
Chapitre II – La délimitation des acteurs dans le cadre du procès fiscal	77
Section 1 – L'identification des parties au procès fiscal.....	79
§ 1 – L'administration fiscale	80
A- Les prérogatives de l'administration fiscale	81
1- Le caractère exécutoire des décisions de l'administration fiscale.....	81
2- La réclamation préalable : une condition à l'accès au juge	83
B- La position privilégiée de l'administration fiscale en tant que défenderesse	89
§2- Le contribuable	95
A- La présomption générale de bonne foi du contribuable.....	96
1- Le fondement légal de la présomption de bonne foi en droit fiscal	96
2- L'applicabilité de la notion civiliste de la bonne foi en droit fiscal	98
B- La présomption d'exactitude de la déclaration fiscale.....	112
Section 2 – L'intervention du juge et du législateur dans le mécanisme de la preuve	115
§ 1- Le rôle croissant du juge fiscal en matière de preuve.....	115
A- Un rôle du juge conditionné par les prérogatives accordées aux parties	116
B- Un rôle actif grâce à la résolution des difficultés liées au droit et aux fait.....	119
1- Le pouvoir d'interprétation des textes fiscaux	120
2- L'expertise, une solution aux difficultés de fait	122
a- L'expertise, un outil mis à la disposition du juge pour le recueil des preuves	123
b- L'expertise et la charge de la preuve	126
§2- Le rôle du législateur dans le mécanisme de la preuve	128

Conclusion du Chapitre II.....	131
Conclusion du Titre I.....	132
Titre II- L'administration de la preuve en droit fiscal	133
Chapitre I – Le permis et l'interdit en matière d'administration de la preuve fiscale..	135
Section1- L'écrit : une limite à ne pas franchir en matière de preuve fiscale.....	136
§1- L'écrit traditionnel.....	137
A- L'exigence de l'écrit à tout moment de la procédure	138
1-La production par écrit des requêtes et des mémoires en défense.....	138
2-L'écrit en cours d'instance	139
3-Les cas particuliers de l'aveu et du témoignage	143
a-L'aveu en droit fiscal	144
b-Le témoignage, comme mode de preuve en droit fiscal	147
B - La preuve comptable : l'illustration la plus sûre de l'écrit	150
1-L'exigence d'une comptabilité générale à valeur probante.....	151
a- Une comptabilité régulière.....	152
b- Une comptabilité sincère.....	155
2 - La contestation de l'exagération des nouvelles bases d'imposition	157
§2 – L'écrit électronique.....	160
A-Les conditions de droit commun de validité de l'écrit électronique.....	162
1-..... La signature de l'écrit, comme marque d'identification de la personne émettrice du document.....	162
2-La conservation des documents électroniques.....	164
B-Le cas particulier des comptabilités informatisées et des factures électroniques	166
1-La conservation des documents établis sur support informatique.....	166
2-La notion de comptabilité informatisée et sa valeur probante.....	167
3-L'incidence des factures sur le jeu de la preuve	173
a-La facture d'un point de vue probatoire.....	174
b- La facture comme outil de lutte contre la fraude à la TVA	175
Section 2 – Le contradictoire : un principe de portée variable en matière de preuve fiscale.	178

§1 – Le contradictoire, vecteur du débat entre le contribuable et le vérificateur.....	179
A- Le contradictoire dans la procédure de rectification contradictoire	180
B - Le contradictoire dans les procédures de contrôle.....	182
1- La vérification de comptabilité et le contradictoire.....	182
2- L’ESFP et le contradictoire : une relation à diverses faces.	184
§2- Le contrôle inopiné : un moyen de collecte des éléments de preuve limitant la portée du contradictoire	189

Conclusion du Chapitre I 192

Chapitre II – Les obstacles inhérents à l’administration de la preuve 193

Section I – Des difficultés de preuve à l’encontre du contribuable	194
§1- Les preuves impossibles	194
§2- Le jeu des présomptions fiscales dans le cadre de l’administration de la preuve	198
A-L’admissibilité de la preuve par présomptions en matière fiscale.....	199
1-La présomption de la fictivité du démembrement de l’article 751 du CGI, un point de divergence entre le droit civil et la logique fiscale.	200
2-Les présomptions rattachées à la distribution des bénéfices pour les personnes morales .	203
B- Le cas particulier des présomptions directes en matière de lutte contre la fraude et l’évasion fiscales.....	208
Section II – Le secret fiscal : un obstacle freinant l’administration de la preuve.....	214
§1- Le secret fiscal, une arme entre les mains de l’administration fiscale	215
A - Les contours du secret fiscal : fondement et signification.....	215
B - Les modalités de communication des documents fiscaux	218
§ 2 – L’assistance fiscale internationale, une dérogation à la règle du secret fiscal.	220
A – Le cadre légal de l’échange des renseignements entre l’administration française et les autres administrations étrangères.	221
B – La dérogation au secret fiscal au profit de certaines administrations et organismes	224
Conclusion du Chapitre II.....	227
Conclusion du Titre II.....	228

Partie II : La consécration d'une théorie de la charge de la preuve en droit fiscal français229

Titre I– Les règles d'origine légale relatives à la charge de la preuve en matière fiscale 233

Chapitre I – La détermination de la partie supportant la charge de la preuve 235

Section 1- Une charge de la preuve en faveur du contribuable « modèle »..... 236

§ 1 – Le cas du contribuable ayant respecté ses obligations envers la loi fiscale..... 236

A- L'imposition établie d'après les bases indiquées dans la déclaration..... 237

1- La présomption d'exactitude de la déclaration du contribuable : un mythe ou une réalité ? 238

2 - La commande par la déclaration du jeu de la preuve fiscale..... 241

B - La charge de la preuve dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire 244

§ 2 – Le jeu de la preuve suite à l'intervention des commissions consultatives..... 248

A – La charge de la preuve en application de l'alinéa premier de l'article L. 192 du LPF .. 249

B- La charge de la preuve en cas d'une comptabilité irrégulière ou d'un défaut de comptabilité..... 250

Section 2 - Les cas du contribuable ayant eu un comportement « anormal » vis-à-vis de ses engagements fiscaux 253

§ 1 - La mise en demeure préalable, une garantie offerte au contribuable dans le cadre de la procédure d'imposition d'office 254

A - La mise en demeure, une obligation légale générale..... 254

B - Une contestation possible de la mise en demeure..... 257

§ 2 - Les conséquences d'engagement d'une procédure d'imposition d'office sur la charge de la preuve..... 261

Conclusion du Chapitre I 266

Chapitre II – La charge de la preuve en dehors de toute procédure d'imposition..... 267

Section I – Le contribuable face à une obligation légale de la charge de la preuve 267

§1 - La charge de la preuve dans le cadre d'une procédure d'évaluation forfaitaire..... 269

§2 - La charge de la preuve dans le cadre d'une procédure d'imposition indiciare. 270

A – La taxation forfaitaire du revenu d'après les éléments de train de vie : critiques..	270
B – Le régime de la preuve en vigueur en cas d'application de l'article 168 du CGI.....	272
 Section 2 – Le fisc tenu d'apporter la preuve initiale dans le procès fiscal.....	278
§1 – La charge de la preuve en cas de manquement délibéré et de manœuvres frauduleuses.	278
A- La charge de la preuve en cas de manquement délibéré.....	279
B - Les manœuvres frauduleuses : régime juridique et preuve.....	281
§2 – Une charge de la preuve « partagée » entre le fisc et le contribuable en cas d'abus de droit fiscal.	283
A – La notion d'abus de droit fiscal.....	285
B - La charge de la preuve dans le cadre de la procédure d'abus de droit et des pénalités inscrites à l'article 1729 du LPF.	288
 Conclusion du Chapitre II.....	292
 Conclusion du Titre I.....	293
 Titre II – Les règles de preuve d'origine jurisprudentielle	295
 Chapitre I – La création prétorienne de la notion et de la preuve de l'acte anormal de gestion.....	297
 Section I – La délimitation de la notion d'acte anormal de gestion.....	298
§ I – L'intérêt de l'entreprise, un concept de base servant à définir l'acte anormal de gestion	300
A- La notion de l'intérêt de l'entreprise, notion « centrale » dans la définition de l'acte anormal de gestion	300
B - La notion de risque, notion de portée « résiduelle » dans la définition de l'acte anormal de gestion	307
1- Le risque et l'acte anormal de gestion	307
2- Vers un abandon de la théorie du risque ?.....	313
§2 – L'acte anormal de gestion et d'autres notions proches	318

Section 2 – La preuve de l’acte anormal de gestion	325
§1 – L’analyse de l’arrêt SA Renfort Service en tant que fondement du régime de preuve en matière d’acte anormal de gestion	326
A – Un rappel des règles générales d’attribution de la charge de la preuve en matière d’acte anormal de gestion	326
1- Une preuve générale incombant à l’administration en matière d’acte anormal de gestion	327
2- La « substitution » de la règle de droit commun en matière d’acte anormal par une autre, plus pertinente	331
B - La suite jurisprudentielle donnée à la règle dégagée par l’arrêt Renfort Service.	334
1 - La jurisprudence Boutique 2M	334
2- Arrêt Intertrans	336
3-Arrêt Spitaletto	338
§2 – L’effet de la loi dite Aicardi sur la théorie de la charge de la preuve en matière d’acte anormal de gestion	340
A- Arrêt Ets Lebreton : Une rupture avec la volonté de codifier la charge de la preuve en matière d’acte anormal de gestion	341
1 - Une ambiguïté accrue dans la jurisprudence du Conseil d’État en matière de preuve de la déductibilité des charges	342
2- L’apaisement apporté par la jurisprudence Sté Ets Lebreton	344
B- Arrêt Sylvain Joyeux : Instauration d’une présomption au profit de la déductibilité de la charge de la preuve	348
1- L’exposé de l’affaire Sté Sylvain Joyeux	348
2- La portée de l’arrêt Sté Sylvain Joyeux à la suite des jurisprudences du Conseil d’État en matière de preuve par facture.....	351
Conclusion du Chapitre I	354
Chapitre II- Le retour à la preuve objective.....	355
Section 1 – Le champ d’application de la preuve objective en matière d’impôts d’État et d’impôts locaux.....	356
§1- L’application de la preuve objective en matière d’impôts d’État.....	357
A-Le domaine des exonérations.....	357
1- L’examen des cas où l’exonération de la TVA relève du cadre national	357
2-Le cas particulier de l’exonération de la TVA des livraisons intracommunautaires.....	361
B-Le régime de la preuve objective dans le domaine du champ d’application de l’impôt...	365

1- Le champ d'application des conventions bilatérales	365
2- Le champ d'application de la loi	367
3- Le champ d'application de la doctrine administrative.....	369
§2- L'application du régime de preuve objective aux impôts locaux.....	370
Section 2 – L'application du régime de la preuve objective aux règles de procédure.....	376
§1- Le régime de preuve objective en matière des procédures de contrôles	376
A-La preuve de l'envoi, du contenu et de l'emport des documents administratifs mis à la disposition du fisc et du contribuable	376
B - La preuve objective en matière de vérifications de comptabilité	384
§2- L'application du régime de preuve objective en matière de détournement de procédure	390
Conclusion du Chapitre II.....	394
Conclusion du Titre II.....	395
CONCLUSION	397
BBIBLIOGRAPHIE.....	403
INDEX ALPHABÉTIQUE	433
TABLE DES MATIÈRES	439

RÉSUMÉ

Selon Henri Levy-Bruhl, « la preuve est inséparable de la décision judiciaire : c'en est l'âme et la sentence n'est qu'une ratification ». Située au cœur du procès, la preuve se trouve aussi liée à l'existence du droit lui-même. Ainsi, selon un adage ancien, « ne pas pouvoir prouver son droit revient à ne pas en avoir ». Cet adage, aussi strict qu'il puisse paraître, ne doit pas être pris à la lettre dans la mesure où le droit à prouver existe même en l'absence de preuve mais c'est la reconnaissance de ce droit sur le plan juridique qui posera problème si la partie concernée ne parvient pas à le prouver. La preuve en droit fiscal revêt la même importance dans la mesure où elle est soumise aux principes généraux de droit qui régissent la preuve en droit civil. Ainsi, les règles relatives à la nature de la preuve et à la détermination de la partie qui doit l'apporter sont relatives au fond de l'imposition et par conséquent sont celles qui sont applicables à la période d'imposition litigieuse et non pas celles en vigueur au moment de l'ouverture du procès. L'originalité de l'étude de la preuve en droit fiscal tient son origine de cette relation particulière qui lie le fisc et le contribuable ; une relation déséquilibrée avec un souci permanent du législateur et du juge de l'équilibrer et de doter le contribuable des moyens de défense efficaces et utiles.

Ainsi, cette étude nécessite de développer à la fois les règles relatives à la charge de la preuve et celles relatives à son administration. La charge de la preuve est régie par deux adages selon lesquels « la charge de la preuve incombe au demandeur » et « celui qui allègue une exception en défense doit la prouver. » L'application de ces adages est limitée à la charge initiale. En effet, en droit fiscal, la charge de la preuve est souvent partagée entre l'administration fiscale et le contribuable, selon la procédure d'imposition. Elle est donc prédéterminée par la loi mais se trouve souvent renversée par le jeu des présomptions fiscales et aussi par l'intervention du juge qui joue un rôle actif dans le mécanisme de la preuve en droit fiscal.

L'administration de la preuve en droit fiscal est gouvernée par les règles relatives à la preuve en contentieux administratif. Elle est définie comme étant le moyen par lequel celui sur qui repose la charge de la preuve justifie ses prétentions. En droit fiscal, il n'y a pas de règles quant aux moyens de preuve admis par le juge. Comme en contentieux administratif, le juge n'a pas le droit d'imposer aux parties une preuve spécifique. Tous les moyens de preuve sont acceptés et le juge apprécie leur juste valeur selon son intime conviction. Pour le faire, il est tenu d'assurer le respect d'un débat oral et contradictoire entre le fisc et le contribuable et juge de la loyauté des preuves, une exigence de degré différent selon que le procès soit devant le juge judiciaire ou devant le juge administratif.

SUMMARY

According to Henri Levy-Bruhl, « the evidence is inseparable from the judicial decision : it is the soul and the sentence is only a ratification ». Located at the heart of the lawsuit, the evidence is also linked to the existence of the right itself. Thus, according to an old adage, « not being able to prove one's right is not to have one ». This adage, as strict as it may seem, should not be taken literally to the extent that the right to prove exists even in the absence of evidence but it is the recognition of this right on the legal plane that will pose problem if the party concerned can not prove it. Evidence in tax law is of equal importance to the extent that it is subject to the general principles of the law governing the civil law evidence. Thus, the rules relating to the nature of the evidence and the determination of the party who must bring it are relative to the substance of the tax and therefore are those applicable to the tax period in question and not those applicable at the time of the opening of the trial. The originality of the study of evidence in tax law stems from this special relationship between the tax administration and the taxpayer ; an imbalanced relationship with a permanent concern of the legislator and the judge to balance it and provide the taxpayer with effective and useful defenses.

Thus, this study requires the development of both the rules on the burden of evidence and those relating to its administration. The burden of evidence is governed by two statements that « the onus of evidence lies with the plaintiff » and « whoever alleges an objection in defense must prove it ». The application of these adages is limited to the initial charge. Indeed, in tax law, the burden of evidence is often shared between the tax administration and the taxpayer, according to the tax procedure. It is therefore predetermined by law but is often overturned by the play of tax presumptions and also by the intervention of the judge who plays an active role in the mechanism of evidence in tax law.

The administration of evidence in tax law is governed by the rules of evidence in administrative litigation. It is defined by the means by which the party on whom the burden of evidence lies to justify its claims. In tax law, there are no rules as to the means of evidence admitted by the judge. As in administrative litigation, the judge has no right to impose specific evidence on the parties. All means of evidence are accepted and the judge appreciates their true value according to his intimate conviction. To do so, he is obliged to ensure the respect of an oral and contradictory debate between the taxman and the taxpayer and judges of the relevance of the evidences presented, a requirement of different degree according to whether the trial is before the judicial judge or before the administrative judge.