

Cour administrative d'appel de Lyon, 2ème chambre - formation à 3, 27 septembre 2011, 11LY00701

Synthèse

Juridiction : Cour administrative d'appel de Lyon

Numéro affaire : 11LY00701

Président : M. CHANEL

Rapporteur : M. Laurent LEVY BEN CHETON

Rapporteur public : Mme JOURDAN

Avocat(s) : FARCY

Lien Légifrance : <https://www.legifrance.gouv.fr/juri/id/CETATEXT000024669193>

Texte

Vu le recours, enregistré le 9 avril 2010 par télécopie, sous le n° 11LY00701, régularisé par courrier le 12 avril 2010, présenté par le MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA REFORME DE L'ÉTAT ;

Le MINISTRE demande à la Cour :

1°) d'annuler les articles 2 et 3 du jugement n° 0800289 et 0800292 du 30 octobre 2009 par lequel le Tribunal administratif de Grenoble a prononcé la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de prélèvement social, de contribution sociale généralisée et de contribution au remboursement de la dette sociale, auxquelles M. Philippe A a été assujetti au titre de l'année 2000, 2001 et 2002 dans les rôles de la commune de Peyrins, et des pénalités y afférentes ;

2°) de remettre à la charge de M. et Mme Philippe A les impositions litigieuses au titre du 1er janvier 2000 au 30 juin 2002, et de M. A au titre de la période du 1er juillet au 31 décembre 2002 ;

Le MINISTRE soutient :

- que le jugement attaqué est entaché d'irrégularité, dès lors qu'il a statué sur les impositions de deux foyers fiscaux distincts, les redressements contestés ayant été mis à la charge de M. et Mme A s'agissant de l'année 2000, 2001 et du premier semestre 2002, et de M. A seul, s'agissant du

second semestre 2002 ;

- que le vice de procédure dont le Tribunal administratif de Grenoble a considéré qu'il entachait l'examen de la situation fiscale personnelle dont M. A avait fait l'objet, ne pouvait, à le supposer même constitué, entraîner la décharge de l'ensemble des impositions en litige, dès lors qu'une partie d'entre elles ne résultaient pas de la mise en oeuvre de cette procédure contradictoire dès lors que les rehaussements de revenus distribués avaient été établis par voie de conséquence de la vérification de comptabilité dont la société MCCM import avait fait l'objet, et que les rappels de contribution sociale généralisée résultaient d'un contrôle sur pièces ;

- que M. A ne développe aucun moyen propre au bien-fondé des redressements en matière de revenus fonciers et de contribution sociale généralisée déductible ;

- que le vice de procédure tiré d'un défaut de débat contradictoire au cours de l'examen de la situation fiscale personnelle, retenu par les premiers juges, n'est au demeurant pas fondé ; qu'en ce qui concerne les rectifications en matière de revenus des capitaux mobiliers, les agendas professionnels saisis dans le cadre d'une visite domiciliaire au domicile de M. A n'avaient pas été exploités dans le cadre de l'examen de la situation fiscale personnelle de ce dernier, mais dans le cadre de la vérification de comptabilité de la société dont il était le gérant, et ont donné lieu à un débat contradictoire dans le cadre de cette dernière procédure ; qu'en outre, contrairement à ce qu'a jugé le Tribunal, la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, dans sa version jointe aux avis d'examen de la situation fiscale personnelle, ne prévoyait nullement que le vérificateur ait recherché un dialogue avant même l'envoi de lettres de demande de justifications de l'article L. 16 du livre des procédures fiscales ; qu'en tout état de cause, le débat a, en l'espèce, été mené dès le départ de la procédure ;

- que l'intégralité des documents saisis dans la chambre/bureau de M. A, lors de la visite domiciliaire, lui a été restituée, ainsi que l'indique le procès-verbal de restitution du 10 janvier 2003 ; d'une façon générale, toutes les garanties visées à l'article L. 16 B, sur les visites domiciliaires, ont été respectées ; que notamment, contrairement à ce que soutient le demandeur, la mise en oeuvre d'une visite domiciliaire n'a pas à être précédée de l'engagement d'une procédure de contrôle, et donc d'un débat contradictoire préalable ; qu'en revanche, comme il se doit, l'utilisation des documents saisis a, elle, été précédée de l'ouverture d'une vérification de comptabilité, par un avis informant le contribuable de toute l'étendue de ses droits, ainsi que de l'examen de la situation fiscale personnelle de M. A ;

- que M. A a eu communication des pièces obtenues par l'exercice du droit de communication, qu'il avait en outre en sa possession ; qu'en tout état de cause, ces factures étant établies au nom de l'intéressé, elles auraient pu ne pas lui être communiquées sans que cela influence la régularité de la procédure ;

- que s'agissant du bien-fondé des rectifications en matière de revenus de capitaux mobiliers, le caractère professionnel des frais de déplacements de M. A, déduits par la société MCCM Import, n'a pas été établi au cours de la vérification de comptabilité, faute de justifications précises sur les lieux et dates de ces trajets, M. A s'étant notamment refusé à tout échange sur le détail de ces états de frais, dont les données s'écartent fréquemment de celles contenues dans l'agenda de

l'intéressé ; que les rehaussements résultant de cette distribution occulte ne sauraient être regardés comme une double taxation ; qu'il incombe à M. A, s'il estime avoir indûment exposé la taxe sur les véhicules de sociétés, de solliciter le remboursement de cette taxe auprès des services d'assiette compétents ; que les conclusions d'un précédent contrôle fiscal, portant sur une période différente, ne sauraient avoir la nature ou la portée d'une prise de position formelle, étant au surplus observé que la similitude des faits en cause n'est pas démontrée ;

- que s'agissant des revenus d'origine indéterminée de l'année 2001, la nature et l'origine des flux en cause ne sont pas établies par le demandeur qui n'établit pas ses allégations selon lesquelles certains crédits regardés comme injustifiés par l'administration fiscale trouveraient leur origine dans le remboursement d'avances de trésorerie en espèces consenties à des tiers ;

- que s'agissant du bien-fondé des rectifications en matière de revenus d'origine indéterminée du second semestre de l'année 2002, le caractère non imposable de la somme globale de 842,48 euros, créditée au compte de M. A par la remise de deux chèques, n'est pas justifié ; que l'allégation selon laquelle cette taxation n'aurait pas été soumise à la commission départementale des impôts manque en fait ;

- que les pénalités de retard n'avaient pas à être motivées dans la proposition de rectification ; que la différence de taux entre ceux institués à l'article 1727 du code général des impôts et ceux des intérêts moratoires prévus aux articles L. 207 et 208 du livre des procédures fiscales n'est contraire à aucun texte ni principe ;

- que les pénalités pour mauvaise foi instituées à l'article 1729 du code général des impôts ne méconnaissent pas les stipulations de l'article 6-1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ; que la mauvaise foi est établie, s'agissant des distributions occultes, par le refus constant de M. A de justifier avec précision du caractère professionnel de ses frais de déplacement, déduits par la société MCCM Import, qui était démenti par les anomalies constatées, dont, en sa qualité de gérant, il ne pouvait qu'avoir connaissance ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 9 juin 2010, présenté pour M. Philippe A ;

M. Philippe A conclut au rejet du recours, et demande à la Cour la condamnation de l'Etat à lui verser une somme de 3000 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Il soutient :

- que les notifications de redressements sont insuffisamment motivées, en méconnaissance des dispositions de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales ;

- que l'administration n'a, tout au long de la procédure, pas remis en cause le principe de ses déplacements professionnels ; qu'il faisait l'avance de ses frais de déplacements, engagés pour le compte de la société MCCM Import, avec ses véhicules personnels, auprès de ses clients mais aussi de prospects ; que la réalité des trajets est pour l'essentiel établie par les tickets de péages ; que les discordances relevées entre agendas et états de frais s'expliquent par des changements

d'emploi du temps résultant d'impératifs professionnels ; que le nom des clients visités était reporté sur les états de frais, ainsi que l'atteste la copie de ceux-ci produite en annexe à ses écritures ; que l'absence de frais de restaurant et d'hôtellerie ne saurait compromettre le caractère professionnel de ses déplacements, dès lors qu'il déjeunait rarement, et en outre ne demandait pas le remboursement de ses repas et nuitées, oubliant le plus souvent de faire établir de telles factures ; que le précédent contrôle fiscal de la société MCCM Import avait donné lieu à l'assujettissement à la taxe sur les véhicules de sociétés de son véhicule personnel, réputé ainsi utilisé à plus de 85 % pour ses besoins professionnels ; que lors de ce contrôle précédent, le service avait également admis tant le principe que les modalités des remboursements de ses frais de déplacements ; qu'à ce titre, ces dernières étant demeurées inchangées, une prise de position formelle de l'administration lui est opposable sur ce point, en vertu des articles L. 80 A et B du livre des procédures fiscales ; que les discordances de kilométrage retenues par l'administration fiscale sont erronées ; qu'en outre, le vérificateur a omis de tenir compte de l'utilisation de véhicules de remplacement ; qu'il n'a ni attaches familiales ni intérêts patrimoniaux à Istres ou Aix en Provence, contrairement à ce qu'estime l'administration pour remettre en cause le caractère professionnel de ses déplacements dans ces villes, où il a au demeurant une clientèle ; que le rejet de l'intégralité des frais de déplacements révèle une application non mesurée de la loi fiscale, contraire aux préconisations contenues dans la réponse à M. B, député, en date du 18 juillet 1954 ; que ce chef de redressement est fondé sur une base légale erronée, le c) de l'article 111 du code général des impôts ne pouvant s'appliquer en l'espèce, le bénéficiaire de ces indemnités étant suffisamment désigné dans la comptabilité de la société ; que le maintien de ces redressements engendrerait une double imposition, dans la catégorie des traitements et salaires dont il tirait ses revenus lui permettant de faire l'avance et dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ;

- qu'il justifie suffisamment de l'origine et de la nature des crédits bancaires taxés en tant que revenus d'origine indéterminée ; que s'agissant de l'année 2001, deux versements proviennent de remboursement d'avances qu'il avait consenties à des tiers, en espèces, ainsi que cela peut être observé à l'examen de leurs retraits de numéraire retracés sur les copies des relevés bancaires de M. et Mme A ; que les autres crédits en litige au titre de l'année 2001 résultent également de remboursement d'avances faites à un autre tiers, que ce dernier a remboursées par le truchement du compte courant d'associés qu'il détenait dans deux de ses sociétés ; que ces dernières étant en liquidation judiciaire, la preuve comptable du débit de ces comptes courants est impossible à apporter ;

- que l'administration n'a pas respecté son obligation de saisir la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires du chef de redressement issu de la taxation des crédits bancaires en tant que revenus d'origine indéterminée au titre de l'année 2002 ;

Vu le mémoire en réplique, enregistré le 23 décembre 2010, présenté par le MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS, DE LA FONCTION PUBLIQUE ET DE LA REFORME DE L'ETAT, qui conclut aux mêmes fins, par les mêmes moyens ;

Il soutient en outre :

- que son recours tend à ce que les impositions en litige soient remises à la charge de chacun des deux foyers fiscaux respectivement assujettis aux impositions contestées ;

- que les propositions de rectification au terme desquelles ont été établies les impositions contestées indiquent la nature, le montant et le motif des rectifications envisagées et sont par suite suffisamment motivées, conformément aux dispositions de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales ;

Vu le mémoire, enregistré le 9 mars 2011, présenté pour M. A, qui conclut aux mêmes fins, par les mêmes moyens, qu'il développe ; il soutient en outre, par une question prioritaire de constitutionnalité, que les dispositions de l'article 1729 du code général des impôts méconnaîtraient le principe de proportionnalité et de personnalisation des peines qui découle de l'article 8 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen ;

Vu l'ordonnance en date du 17 février 2011 fixant la clôture d'instruction au 18 mars 2011, en application des articles R. 613-1 et R. 613-3 du code de justice administrative ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 6 septembre 2011 :

- le rapport de M. Lévy Ben Cheton, premier conseiller ;

- et les conclusions de Mme Jourdan, rapporteur public ;

Considérant qu'après avoir fait l'objet, le 18 octobre 2002, d'une visite domiciliaire sur le fondement de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, M. A, alors gérant de la SARL MCCM Import, qui exerçait une activité de négoce en gros d'articles de vannerie, a fait l'objet d'un contrôle sur pièces au titre de l'année 2000, 2001 et 2002, et d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle d'ensemble, au titre des années 2001 et 2002 ; qu'à l'issue de ces procédures, l'administration a assujetti M. et Mme A, au titre des années 2000, 2001 et du premier semestre 2002, et M. A seul, au titre du second semestre 2002, à des compléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales, à raison de revenus fonciers non déclarés, de revenus de capitaux mobiliers issus d'avantages occultes procurés à M. A par la société MCCM, ainsi que de la taxation d'office de revenus d'origine indéterminée, sur le fondement des articles L. 16 et L. 69 du livre des procédures fiscales ; qu'en outre, les redressements relatifs aux remboursements de frais de déplacements de M. A ont été assortis de majorations pour mauvaise foi ; que ces compléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales ont été partiellement dégrévés à la suite des observations du contribuable, ainsi qu'en première instance ; que, par un jugement n° 0800289 et 0800292 du 30 octobre 2009, le Tribunal administratif de Grenoble, faisant droit à la demande de M. A, a prononcé la décharge, en droits et pénalités, des suppléments d'impôt sur le revenu et des contributions sociales restant en litige ; que le MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS

ET DE LA REFORME DE L'ETAT interjette régulièrement appel de ce jugement, en ce qu'il a prononcé la décharge des impositions contestées ;

Sur la régularité du jugement attaqué :

Considérant que dans ses demandes présentées au Tribunal administratif de Grenoble, M. A a contesté, d'une part, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles il avait été seul assujéti, pour les revenus et bénéfices qu'il a perçus au cours du second semestre 2002, d'autre part, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles M. et Mme A avaient été assujétis, pour les revenus perçus au titre des années 2000, 2001, et au cours du premier semestre 2002 ; que, s'agissant d'impositions établies au nom de deux foyers fiscaux distincts, le Tribunal administratif, fût-il saisi de conclusions à fin de jonction, devait statuer par deux décisions séparées ; que le MINISTRE est dès lors fondé à soutenir que le Tribunal administratif de Grenoble ayant joint les deux demandes de M. A pour y statuer par un seul jugement, en méconnaissance de cette règle d'ordre public, son jugement, en tant qu'il prononce la décharge des impositions restant à juger, doit être annulé ;

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu pour la Cour d'évoquer et de statuer immédiatement sur les conclusions de la demande de M. A tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles M. et Mme A avaient été assujétis, pour les revenus perçus au titre des années 2000, 2001, et au cours du premier semestre 2002, les conclusions du recours du ministre afférentes aux impositions complémentaires auxquelles M. A a été assujéti au titre du second semestre 2002 restant enregistrées sous le n°10LY00856 ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

En ce qui concerne l'absence de débat contradictoire :

Considérant que 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 notification de redressement qui, selon l'article L. 48, marquera l'achèvement de son examen, sans avoir au préalable engagé un dialogue contradictoire avec le contribuable sur les éléments qu'il envisage de retenir ;

Considérant, d'une part, qu'alors même qu'elle a été établie au terme d'une notification de redressement indiquant faire suite à l'examen de la situation fiscale personnelle de M. A, l'imposition, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, des revenus distribués à ce dernier par la société MCCM procède exclusivement de la vérification de comptabilité de cette société ; que dès lors, contrairement à ce que soutient M. A, l'administration n'était pas tenue, durant la procédure d'examen de sa situation fiscale personnelle, d'engager avec le contribuable un débat sur ces revenus distribués mis en évidence par l'analyse des agendas saisis lors de la visite domiciliaire dont il a fait l'objet le 18 octobre 2002 ;

Considérant, d'autre part, qu'aux termes de la charte des droits et obligations du contribuable

vérifié, rendue opposable à l'administration par l'article L. 10 du livre des procédures fiscales, dans sa version applicable aux opérations de contrôle menées à l'encontre de M. A : 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. Il vous permet de présenter vos explications sur les discordances relevées par le vérificateur à partir des informations dont il dispose ; que ni ces dispositions, ni aucune autre disposition de la charte, n'imposent au vérificateur, avant l'envoi de la demande d'éclaircissements et de justifications, d'engager un dialogue portant sur les discordances qu'il a relevées ; que, dès lors, si M. A soutient qu'un tel dialogue n'a pas eu lieu avant l'envoi de la demande de justifications qui lui a été adressée en application de l'article L. 16 du livre des procédures fiscales, cette circonstance est, en tout état de cause, dépourvue d'incidence sur la régularité de la procédure au terme de laquelle l'administration a imposé ses revenus d'origine indéterminée ;

Considérant que, compte tenu de ces éléments, M. A n'est pas fondé à soutenir que l'examen de sa situation fiscale personnelle n'a pas revêtu le caractère contradictoire exigé par les dispositions susmentionnées ;

En ce qui concerne l'exercice du droit de visite et de saisie :

Considérant qu'aux termes des dispositions de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, dans sa version alors applicable : I. Lorsque l'autorité judiciaire, saisie par l'administration fiscale, estime qu'il existe des 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 en se livrant 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 en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts, elle peut, dans les conditions prévues au II, autoriser les agents de l'administration des impôts, ayant au moins le grade d'inspecteur et habilités à cet effet par le directeur général des impôts, à rechercher la preuve de ces agissements, en effectuant des visites en tous lieux, même privés, où les pièces et documents s'y rapportant sont susceptibles d'être détenus et procéder à leur saisie / (...)IV. Un procès-verbal relatant les modalités et le déroulement de l'opération et consignait les constatations effectuées est dressé sur le champ par les agents de l'administration des impôts. Un inventaire des pièces et documents saisis lui est annexé s'il y a lieu. Le procès-verbal et l'inventaire sont signés par les agents de l'administration des impôts et par l'officier de police judiciaire ainsi que par les personnes mentionnées au premier alinéa du III ; en cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal. / Si l'inventaire sur place présente des difficultés, les pièces et documents saisis sont placés sous scellés. L'occupant des lieux ou son représentant est avisé qu'il peut assister à l'ouverture des scellés qui a lieu en présence de l'officier de police judiciaire ; l'inventaire est alors établi. / V. Les originaux du procès-verbal et de l'inventaire sont, dès qu'ils ont été établis, adressés au juge qui a autorisé la visite ; une copie de ces mêmes documents est remise à l'occupant des lieux ou à son représentant. / Les pièces et documents saisis sont restitués à l'occupant des locaux dans les six mois de la visite ; toutefois, lorsque des poursuites pénales sont engagées, leur restitution est autorisée par l'autorité judiciaire compétente. / VI. L'administration des impôts ne peut opposer au contribuable les informations recueillies qu'après restitution des pièces et documents saisis ou

de leur reproduction et mise en oeuvre des procédures de contrôle visées aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 47 ; que, les dispositions de l'article L.16 B du livre des procédures fiscales ayant des fins exclusivement fiscales, l'usage de cette procédure pour en tirer des conséquences au stade de la vérification ne peut constituer un détournement de procédure ;

Considérant qu'en application des dispositions précitées de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, l'administration fiscale, autorisée par ordonnance du juge des libertés et de la détention du Tribunal de grande instance de Valence en date du 17 octobre 2002, a procédé à la visite du domicile de M. A ; qu'au terme de cette visite, plusieurs documents, parmi lesquels les agendas professionnels de l'intéressé, trouvés dans sa chambre-bureau, ont été saisis ;

Considérant, d'une part, que si l'administration ne peut opposer au contribuable les informations recueillies au cours d'une visite domiciliaire qu'au terme d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle, ou d'une vérification de comptabilité, la mise en oeuvre du droit de visite et de saisie, n'est en revanche nullement conditionnée par l'ouverture préalable d'une procédure de contrôle fiscal ;

Considérant, d'autre part, que, contrairement à ce que prétend M. A, il résulte des termes mêmes du procès-verbal de restitution du 10 janvier 2003, signé par lui, que l'intégralité des documents saisis à son domicile lui a été restituée, et qu'il y déclarait n'avoir aucune observation à formuler quant au déroulement de la procédure de restitution de ces documents ;

En ce qui concerne l'exercice du droit de communication :

Considérant qu'il incombe à l'administration, quelle que soit la procédure d'imposition mise en oeuvre, et au plus tard avant la mise en recouvrement, 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 obtenus auprès de tiers qu'elle a utilisés pour fonder les impositions, avec une précision suffisante pour permettre à l'intéressé de demander que les documents qui contiennent ces renseignements soient mis à sa disposition avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent ; que, lorsque le contribuable en fait la demande à l'administration, celle-ci est tenue de lui communiquer les documents ou copies de documents contenant les renseignements obtenus auprès de tiers qui lui sont opposés ; qu'il en va ainsi alors même que le contribuable a pu avoir connaissance de ces renseignements ou de certains d'entre eux, afin notamment de lui permettre d'en vérifier, et le cas échéant d'en discuter, l'authenticité et la teneur ;

Considérant que si M. A soutient qu'en dépit d'une demande en ce sens, le service s'est abstenu de lui communiquer, à son adresse personnelle, la copie de trois factures obtenues par l'exercice du droit de communication auprès du garagiste en charge de l'entretien de son véhicule personnel, il résulte de l'instruction qu'il avait, contrairement à ce qu'il prétend, été destinataire d'une copie de ces pièces, annexée à la réponse aux observations du contribuable qui lui avait été adressée à son domicile, dans le cadre de ce contrôle sur pièces, et dont il a accusé réception le 10 mars 2004 ;

En ce qui concerne la motivation de la notification de redressement et de la proposition de

rectification :

Considérant que M. A soutient que la notification de redressement qui lui a été adressée le 23 décembre 2003 ainsi que la proposition de rectification du 28 octobre 2004 seraient insuffisamment motivées, faute de mentionner les raisons du rejet de ses frais professionnels ; qu'il résulte toutefois de leur examen qu'elles comportaient un extrait de la notification de redressement adressée à la SARL MCCM Import, exposant de manière détaillée les motifs pour lesquels l'administration avait, faute de justifications, remis en cause le caractère déductible des charges afférentes au remboursement, par cette société, des frais kilométriques de M. A, son gérant ; qu'ainsi, ces documents, qui comportent les éléments nécessaires à l'engagement d'un débat contradictoire, permettaient au contribuable de contester utilement les redressements et rectifications en cause ; qu'ils doivent, dès lors, être regardés comme suffisamment motivés au regard des dispositions, successivement applicables, de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales ;

En ce qui concerne la saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires :

Considérant qu'il résulte de l'instruction que, contrairement à ce que prétend M. A, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires a été effectivement saisie au titre, d'une part, des revenus d'origine indéterminée des années 2000, 2001 et du premier semestre 2002, s'agissant du foyer fiscal de M. et Mme A, d'autre part, des revenus d'origine indéterminée perçus, au second semestre 2002, par M. A seul, et a estimé, dans sa séance du 24 juin 2005, qu'aucune justification n'était produite en ce qui concerne l'origine de ses crédits bancaires ;

Sur le bien-fondé des impositions contestées :

En ce qui concerne les revenus distribués :

Considérant qu'aux termes de l'article 109 du code général des impôts : 1 Sont considérés comme revenus distribués : (...) 2° Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices. (...) ; qu'en outre, aux termes de l'article 54 BIS du code général des impôts : Les contribuables visés à l'article 53 A (...) doivent obligatoirement inscrire en comptabilité, sous une forme explicite, la nature et la valeur des avantages en nature accordés à leur personnel ; qu'aux termes de l'article 111 du même code : Sont notamment considérés comme revenus distribués (...) c. les rémunérations et avantages occultes ;

Considérant que la SARL MCCM Import a, pour les exercices 2000, 2001 et 2002, pris en charge le remboursement des frais de déplacements de son gérant, M. A, et a assorti ses écritures comptables de pièces justificatives constituées des états de frais afférents aux déplacements effectués par ce dernier ; qu'à l'issue de la vérification de comptabilité dont cette société a fait l'objet, au titre des exercices clos en 2000, 2001 et 2002, le vérificateur a constaté que ces remboursements de frais étaient appuyés de justificatifs imprécis, au demeurant contredits par les discordances entre les trajets mentionnés sur ces états de frais et les déplacements retracés sur l'agenda de M. A, et a également constaté que le véhicule de M. A présentait un kilométrage

inférieur à celui ressortant de ces états de frais cumulés ; que M. A n'ayant pu justifier du caractère professionnel d'aucun de ces déplacements à l'issue du contrôle, le service a réintégré aux résultats de la société MCCM Import les sommes versées à son gérant en tant que remboursements de frais de déplacements ;

Considérant qu'il appartient à M. A, dès lors que l'administration l'y avait invité, après lui avoir indiqué les motifs permettant de présumer du caractère non professionnel de ces déplacements, de justifier de la nature des sommes qui lui avaient été versées à ce titre ; que M. A, qui durant le contrôle s'était refusé à toute explication sur ces points, n'apporte aucun élément permettant de s'assurer de l'objet précis des déplacements ainsi portés en état de frais ; que les éléments qu'il produit, tels notamment l'extrait d'un état non daté mais dont l'examen révèle qu'il est relatif à l'année 2004, postérieure à la période vérifiée, et donc sans incidence sur le présent litige, ou les tickets d'autoroutes, qui ne permettent nullement par eux-mêmes de s'assurer de l'objet des déplacements de M. A, ne sont pas de nature à remettre en cause la portée des éléments exposés par l'administration, et à établir le caractère professionnel des déplacements remboursés à M. A par la société MCCM Import ; qu'est également sans influence sur le bien-fondé de ces rectifications la circonstance que l'administration aurait, au titre d'un précédent contrôle portant sur une période antérieure, reconnu le caractère professionnel des déplacements de M. A, un tel précédent ne pouvant être regardé comme une prise de position formelle au sens de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales ; que si M. A se prévaut, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, de la mesure de tolérance qui serait contenue dans la réponse à M. B, député, en date du 18 juillet 1954, les recommandations contenues dans cette réponse ne constituent pas une interprétation formelle de la loi fiscale opposable à l'administration en vertu des dispositions dudit article ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que M. A n'apportant pas la moindre preuve du caractère professionnel des déplacements ainsi remboursés, sur la période contrôlée, l'administration fiscale est fondée, par application des dispositions de l'article 109 du code général des impôts et par application de celles du c de l'article 111 dudit code, à regarder ces sommes comme des avantages occultes, dès lors que la comptabilisation, par la société, de ces sommes sous la forme de déplacements professionnels ne répondait pas à l'exigence d'une comptabilisation explicite des avantages en nature, telle qu'elle résulte des dispositions précitées de l'article 54 BIS du code général des impôts ;

Considérant en outre que M. A n'apporte aucune précision intelligible de nature à permettre d'examiner le bien-fondé de son moyen tiré d'une prétendue double imposition des avantages susanalysés, une fois dans la catégorie des traitements et salaires et une autre fois dans celles des revenus de capitaux mobiliers ; qu'enfin, sa demande de compensation, tirée de l'incohérence résultant selon lui de la remise en cause de ses frais professionnels et de l'assujettissement de son véhicule personnel à la taxe sur les véhicules de société, ne peut, compte tenu de la nature différente de ces deux impositions, qu'être rejetée ;

En ce qui concerne les revenus d'origine indéterminée :

Considérant qu'il appartient à M. A, taxé d'office en application des articles L. 16 et L. 69 du livre des procédures fiscales, d'établir l'exagération des bases imposables retenues par l'administration,

conformément aux dispositions du troisième alinéa de l'article L. 192 du même livre ;

Considérant, en premier lieu, que si M. A soutient que les crédits bancaires dont il n'a pas encore justifié l'origine seraient constitués, à hauteur de 4 500 francs, par deux chèques reçus en remboursement de prêts consentis à deux personnes physiques, il n'établit pas, en se bornant à faire état de quatre retraits d'espèces d'un montant global de 12 000 francs, la réalité de ces prêts, et l'origine de ces crédits;

Considérant, en deuxième lieu, que M. A soutient que les crédits bancaires relevés sur son compte personnel, issus de l'encaissement le 28 novembre 2001 de deux chèques de 100 000 francs chacun, émis par deux sociétés commerciales, proviendraient du remboursement d'une avance qu'il aurait faite à M. C, lequel l'en aurait remboursé par le truchement des comptes courants d'associé qu'il détiendrait dans chacune desdites personnes morales ; qu'il produit à cette fin la preuve d'un versement de même montant qu'il avait consenti à ce dernier, le 8 novembre 2001 ; que, toutefois, en l'absence de toute preuve de débits correspondants, dans les comptes courants que M. C détiendrait dans lesdites sociétés, la nature des versements consentis par ces dernières à M. A, et par suite le caractère non imposable de ces crédits, ne sont pas établis ;

Considérant, en troisième lieu, que si M. A soutient que le crédit d'un montant de 53 150 francs, figurant sur son compte au 29 mai 2001, correspond au remboursement d'une avance de trésorerie qu'il aurait consentie à ce même tiers, il ne l'établit pas par la seule production de relevés de son compte bancaire mentionnant un débit de 150 000 francs intervenu le 15 septembre 2000 ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que c'est donc à bon droit que ces sommes ont été imposées en tant que revenus d'origine indéterminée ;

Sur les pénalités :

S'agissant des questions prioritaires de constitutionnalité :

Considérant, qu'aux termes du premier alinéa de l'article 23-1 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel : Devant les juridictions relevant du Conseil d'Etat (...), le moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution est, à peine d'irrecevabilité, présenté dans un écrit distinct et motivé. (...) ; qu'aux termes de l'article R. 771-3 du code de justice administrative : Le moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution est soulevé, conformément aux dispositions de l'article 23-1 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, à peine d'irrecevabilité, dans un mémoire distinct et motivé. Ce mémoire, ainsi que, le cas échéant, l'enveloppe qui le contient, portent la mention : question prioritaire de constitutionnalité ; et qu'aux termes de l'article R. 771-4 du même code : L'irrecevabilité tirée du défaut de présentation, dans un mémoire distinct et motivé, du moyen visé à l'article précédent peut être opposée sans qu'il soit fait application des articles R. 611-7 et R. 612-1 ; que si M. A a entendu faire valoir dans ses écritures que l'article 1729 du code général des impôts méconnaîtrait le principe de proportionnalité et de personnalisation

des peines qui découle de l'article 8 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen, et a ainsi entendu poser une question prioritaire de constitutionnalité, ledit moyen n'a pas été présenté par le mémoire distinct et motivé prévu à l'article R. 771-3 du code de justice administrative ; qu'il ne peut, par suite, qu'être écarté comme irrecevable ;

S'agissant des autres moyens :

En ce qui concerne les intérêts de retard :

Considérant qu'aux termes de l'article 1727 du code général des impôts, dans sa rédaction alors en vigueur : Le défaut ou l'insuffisance dans le paiement ou le versement tardif de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes établis ou recouvrés par la direction générale des impôts donnent lieu au versement d'un intérêt de retard qui est dû indépendamment de toutes sanctions. (...) Le taux de l'intérêt de retard est fixé à 0,75 % par mois. Il s'applique sur le montant des sommes mises à la charge du contribuable ou dont le versement a été différé. ; qu'aux termes de l'article 1729 du même code : 1. Lorsque la déclaration ou l'acte mentionné 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(...);

Considérant, en premier lieu, que l'intérêt de retard institué par les dispositions de l'article 1727 du code général des impôts vise essentiellement à réparer les préjudices de toute nature subis par l'Etat à raison du non-respect par les contribuables de leurs obligations de déclarer et payer l'impôt aux dates légales ; que, si, jusqu'à l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005, les dispositions en cause étaient incluses dans une section du code intitulée sanctions fiscales, cette circonstance ne confère pas pour autant à l'intérêt de retard la nature d'une sanction ; que si l'évolution des taux du marché a conduit à une hausse relative de cet intérêt depuis son institution, cette circonstance ne lui confère pas pour autant la nature d'une sanction, dès lors que son niveau n'est pas devenu manifestement excessif au regard du taux moyen pratiqué par les prêteurs privés pour un découvert non négocié ; que, par suite, le moyen invoqué par M. A tiré de ce que l'intérêt de retard constituerait une sanction, qui était irrégulière faute d'être motivée, ne peut qu'être écarté ;

Considérant, en second lieu, que, si les stipulations combinées de l'article 1er du premier protocole à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et de l'article 14 de la même convention peuvent être utilement invoquées pour soutenir que la loi fiscale serait à l'origine de discriminations injustifiées entre contribuables, elles sont en revanche sans portée dans les rapports institués entre la puissance publique et un contribuable à l'occasion de l'établissement ou du recouvrement de l'impôt ; que, par suite, M. A n'est pas fondé à soutenir que l'existence d'une différence de taux entre, d'une part, l'intérêt de retard institué par l'article 1727 du code général des impôts et, d'autre part, les intérêts moratoires mentionnés aux articles L. 207 et 208 du livre des procédures fiscales introduirait une discrimination illégale entre l'Etat chargé de l'établissement et du recouvrement de l'impôt d'une part et le contribuable de l'autre ;

En ce qui concerne les pénalités pour mauvaise foi :

Considérant qu'aux termes de l'article 1729 du code général des impôts, dans sa rédaction alors applicable : 1. 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 d'une majoration de 40 p. 100 si la mauvaise foi de l'intéressé est établie ou de 80 p. 100 s'il s'est rendu coupable de manoeuvres frauduleuses ou d'abus de droits au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales... ; que ces dispositions, qui proportionnent les pénalités aux agissements commis par le contribuable et prévoient des taux de majoration différents selon la qualification qui peut être donnée au comportement de l'intéressé, sont compatibles avec les stipulations de l'article 6-1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, alors même qu'elles ne confèrent pas au juge un pouvoir de modulation du taux de ces pénalités ;

Considérant, que l'administration a appliqué aux redressements en matière de revenus distribués la pénalité de 40 p.100 prévue par les dispositions précitées de l'article 1729 du code général des impôts ; qu'en estimant, à juste titre, que les remboursements répétés de frais kilométriques obtenus de la société MCCM Import par M. A, son gérant, sur la base d'indications erronées, justifiaient l'application des pénalités pour mauvaise foi prévues par les dispositions de l'article 1729 du code général des impôts, l'administration a fait une juste application de ces dernières ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que M. A n'est pas fondé à demander la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, des contributions sociales, et des pénalités y afférentes auxquelles M. et Mme A restaient assujettis au titre des années 2000, 2001, et du premier semestre 2002 ;

Sur les frais exposés et non compris dans les dépens :

Considérant que les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que l'Etat, qui n'est pas la partie perdante dans la présente instance, soit tenu de payer à M. A quelque somme que ce soit au titre des frais exposés par lui en appel et non compris dans les dépens ;

DECIDE :

Article 1er : Les articles 2 et 3 du jugement n° 0800289 et 0800292 du 30 octobre 2009 du Tribunal administratif de Grenoble sont annulés.

Article 2: Les conclusions de la demande n° 0800292 de M. A tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des contributions sociales, et pénalités y afférentes, auxquelles M. et Mme A restaient assujettis au titre des années 2000, 2001 et du premier semestre 2002, sont rejetées.

Article 3: Les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des contributions sociales et des pénalités y afférentes auxquelles M. et Mme A restaient assujettis au titre de l'année 2001 et du premier semestre 2002 sont remises intégralement à leur charge.

Article 4 : Les conclusions de M. A tendant à la condamnation de l'Etat au paiement des frais exposés et non compris dans les dépens sont rejetées.

Article 5 : Le présent arrêt sera notifié au MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA REFORME DE L'ETAT et à M. et Mme Philippe A.

Délibéré après l'audience du 6 septembre 2011 à laquelle siégeaient :

M. Chanel, président de chambre,

MM. Segado et Lévy Ben Cheton, premiers conseillers.

Lu en audience publique, le 27 septembre 2011.

"

"

"

"

1

2

N° 11LY00701