

1171. — PÉNALITÉS POUR MAUVAISE FOI. — APPRÉCIATION DE LA BONNE FOI COMPTE TENU DE LA PROFESSION EXERCÉE PAR LE CONTRIBUABLE

Le Conseil d'État tient compte de la profession exercée par le contribuable pour apprécier s'il est ou non de bonne foi.

(CE 29 juillet 1983, n^o 28.849, 8^e et 9^e sous-sections; voir ci-dessus, n^o 1143.)

1172. — SANCTION DES ACHATS SANS FACTURE EN MATIÈRE DE TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES. — TAXE A LA CHARGE DE L'ACHETEUR. — PREUVE DES ACHATS SANS FACTURE

I. Pour l'application de la sanction prévue à l'article 1786 du CGI en cas d'achat sans facture (taxe mise à la charge de l'acheteur), il incombe toujours l'Administration de prouver la réalité des achats sans facture, quelle que soit la dévolution de la charge de la preuve en ce qui concerne les autres chefs de litige (en l'espèce, contribuable dont le chiffre d'affaires peut être rectifié d'office).

II. Tribunal administratif. Annulation d'un jugement qui omet de répondre à un moyen de la demande.

III. Directive des communautés européennes. Une telle directive est en tout état de cause sans influence sur l'application de la législation nationale antérieure.

(CE 29 juillet 1983, n^o 20.809, Plén.)

MM. Lasry, Prés. — de Guillenchmidt, Rapp. — Schricke, Comm. du Gov. — Me Célice, Av.

Considérant que M. Cibaud, négociant en gros de garnitures de freins et de disques d'embrayage, demande la décharge de la totalité des suppléments de taxe sur les prestations de services, de taxe locale et de TVA auxquels il a été assujéti, au titre de la période du 1^{er} janvier 1966 au 31 décembre 1967 et des suppléments de TVA qui lui ont été assignés au titre de la période du 1^{er} janvier 1968 au 31 août 1970, soit d'une somme de 443 144 F, ainsi que de la totalité des pénalités afférentes, à l'ensemble des rehaussements établis par l'Administration et s'élevant à 872 148,51 F;

En ce qui concerne la régularité du jugement attaqué :

Considérant que devant le Tribunal administratif M. Cibaud a soulevé, à l'appui de ses prétentions relatives au bien-fondé des impositions en litige, un moyen tiré de l'autorité de la chose jugée par le juge pénal; que le Tribunal administratif a omis de répondre à ce moyen; que, dès lors, le jugement attaqué doit être annulé comme insuffisamment motivé;

Considérant que, dans les circonstances de l'affaire, il y a lieu d'évoquer et de statuer immédiatement sur la demande présentée par M. Cibaud;

Sans qu'il soit besoin de statuer sur la fin de non-recevoir opposée par le ministre :

Sur l'imposition des achats regardés comme ayant été réalisés sans facture :

Considérant qu'il ressort clairement de l'article 189 du traité instituant la Communauté Économique Européenne en date du 25 mars 1957 que, si les directives du Conseil lient les États membres « quant au résultat à atteindre » et si, pour atteindre les résultats qu'elles définissent, les autorités nationales sont tenues d'adapter la législation des États membres aux directives qui leur sont destinées, ces autorités restent seules compétentes pour décider des moyens propres à permettre aux directives de produire effet en droit interne; qu'ainsi la directive du 11 avril 1967 est, en tout état de cause, sans influence sur l'application au contribuable de dispositions législatives antérieures, notamment sur celle de l'article 1786 du CGI;

Considérant qu'aux termes de cet article 1786 : « Pour l'application des sanctions prévues en cas de manœuvres frauduleuses, tout achat pour lequel il n'est pas représenté de facture régulière et conforme à la nature, à la quantité et à la valeur des marchandises cédées est réputé avoir été effectué en fraude des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, quelle que soit la qualité du vendeur au regard desdites taxes. En pareil cas, l'acheteur est, soit person-

nellement, soit solidairement avec le vendeur si celui-ci est connu, tenu de payer lesdites taxes sur le montant de cet achat, ainsi que la pénalité exigible »; qu'il résulte de ces dispositions que, quelles que soient les règles applicables en matière de charge de la preuve en ce qui concerne les autres chefs de litige, il incombe à l'Administration de prouver la réalité des achats imputés à un contribuable dès lors que ceux-ci sont réputés constituer des manœuvres frauduleuses;

En ce qui concerne les achats comptabilisés :

Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'à l'occasion de la vérification de la comptabilité de l'entreprise de M. Cibaud, le vérificateur a constaté qu'au cours de la période d'imposition, des sommes comptabilisées parmi les achats correspondaient à l'acquisition de titres anonymes pour un montant total de 720 000 F; qu'il a estimé que ces titres avaient été utilisés pour payer des achats réels de marchandises pour lesquels le contribuable n'avait pas représenté de factures; que M. Cibaud a été, en conséquence, assujéti aux taxes sur le chiffre d'affaires sur le montant de ces achats par application de l'article 1786 précité pour un montant de 140 200 F de droits en principal, assortis de pénalités de 200 % pour manœuvres frauduleuses;

Considérant qu'il résulte des constatations du juge pénal, énoncées dans un arrêté de la Cour d'appel de Paris en date du 26 octobre 1976, que l'intéressé a reconnu au cours de la vérification avoir réalisé des achats sans facture payés par la remise de bons au porteur; que le contribuable a aussi reconnu avoir réalisé des achats sans facture jusqu'en 1969 dans sa réponse à la notification de redressements; que ces aveux sont corroborés par les circonstances que les sommes litigieuses ont été inscrites parmi les achats de l'entreprise et que le volume des ventes comptabilisées correspondait à celui des achats et des variations de stocks comptabilisés; qu'ainsi l'Administration établit que M. Cibaud a procédé, à concurrence des sommes susmentionnées, à des achats réels de marchandises pour lesquels il n'a pas représenté de factures; que les conclusions tendant à la décharge des droits et pénalités correspondants doivent donc être rejetées sans qu'il soit besoin de statuer sur la fin de non-recevoir opposée par le ministre auxdites conclusions;

En ce qui concerne les achats réputés réalisés par la remise de titres au porteur acquis par le débit du compte bancaire personnel de M. Cibaud :

Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'à l'occasion de la vérification de la comptabilité de l'entreprise de M. Cibaud, le vérificateur a constaté qu'au cours de la période d'imposition en litige, des titres au porteur ont été acquis par le débit du compte bancaire personnel de M. Cibaud et que les sommes inscrites au crédit de ce compte provenaient en partie des virements du compte bancaire de l'entreprise, dans les écritures de laquelle elles ont été dissimulées sous la rubrique « règlements-fournisseurs »; que les titres ainsi acquis, et non échus, n'ayant pu être présentés par le contribuable, l'Administration les a regardés comme ayant été utilisés pour le règlement d'achats sans factures; que M. Cibaud a, en conséquence, été assujéti, en application des dispositions précitées de l'article 1786 du code, aux taxes sur le chiffre d'affaires grevant ces achats supposés;

Considérant toutefois que la méthode susdécrite de reconstitution des bases d'imposition de M. Cibaud présente trop d'incertitudes pour être admise, dès lors que l'Administration n'apporte aucun élément de nature à apporter la preuve, qui lui incombe ainsi qu'il a été dit ci-dessus, que l'intéressé a réellement procédé à des achats sans facture selon le mode de financement susindiqué; que la circonstance que le requérant a, lors de la notification des redressements contestés, déclaré avoir « spontanément cessé la réalisation d'achats sans facture depuis 1969 » ne suffit ni à apporter la preuve du bien-fondé du principe des redressements en litige, ni à en justifier le montant, eu égard au fait que cet aveu, conçu en termes généraux, ne se rapporte pas à l'objet même de la contestation qui ne porte que sur une fraction de ces redressements; qu'ainsi cet aveu ne peut pas être regardé comme déterminant au regard de l'établissement des bases d'imposition dont il s'agit;

Sur l'imposition des recettes afférentes aux ventes de marchandises réputées achetées sans facture :

Considérant qu'il résulte de l'instruction et qu'il n'est d'ailleurs pas contesté que la comptabilité de M. Cibaud présentait de graves irrégularités et ne pouvait donc pas être regardée comme probante; que le contribuable était donc en situation de voir son chiffre d'affaires rectifié d'office; que, par suite, il lui appartient de manière générale d'apporter la preuve de l'exagération des bases d'imposition retenues;

Considérant que M. Cibaud fait valoir, sans être contredit, que, pour établir l'existence des recettes contestées, l'Administration est tenue de prouver, à partir de la constatation qu'elle a faite que des titres anonymes avaient été achetés par le requérant par le débit de son compte personnel, à en déduire que ces mêmes titres avaient servi à l'acquisition de marchandises revendues sans facture par l'entreprise « Etablissements Cibax », que la méthode d'évaluation ainsi retenue par le service présente un caractère purement hypothétique et ne permet pas au juge de l'impôt d'admettre la réalité des opérations d'achat et, par suite, celle des opérations de revente ayant servi de base au redressement litigieux;

Décide : Réduction de l'imposition litigieuse.

Observations

I. En application de l'article 1786 (dans sa rédaction antérieure à la loi du 18 janvier 1980), tout redevable des taxes sur le chiffre d'affaires qui a procédé à des achats sans facture est réputé avoir, de ce fait, concouru à des manœuvres frauduleuses, même si le vendeur n'était pas passible des taxes dont il s'agit, et n'est déchargé de la taxe due alors sur ses achats que s'il est établi que cette taxe a été effectuée. Dupont (10/68, p. 396).

La décision ici reproduite tire de ce que cette sanction est une sanction pour manœuvre frauduleuse la conséquence qu'il appartient, en toute hypothèse, à l'Administration d'établir la réalité de la manœuvre, c'est-à-dire des achats sans facture (ou avec des factures irrégulières).

III. Cf. CE 28 novembre 1980, n° 14.858 ; RJF 2/81, p. 74 ; 25 février 1981, n° 14.904 ; RJF 5/81, p. 242.

1173. - VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ. - EMPORT IRRÉGULIER DE DOCUMENTS COMPTABLES. - EFFET SUR DES REDRESSEMENTS SANS LIEN AVEC LA CONSULTATION IRRÉGULIÈRE

1° Le vérificateur n'est en droit d'emporter dans les bureaux de l'Administration des documents appartenant au contribuable vérifié que si celui-ci en fait la demande écrite et à condition de lui remettre un reçu détaillé de ces pièces emportées et de lui assurer la possibilité d'un débat oral et contradictoire au siège de l'entreprise.

2° Ces conditions s'appliquent même à l'emport d'un document concernant des écritures et dont la tenue n'est que facultative : en l'espèce, un tableau d'amortissement.

3° L'emport irrégulier d'un seul document entraîne l'ensemble de la vérification de comptabilité et entraîne la nullité de tous les redressements procédant de cette vérification irrégulièrement déplacé.

(CE 29 juillet 1983, n° 27.795, Plén., décision non reproduite.)
(CE 29 juillet 1983, n° 27.797, Plén., décision non reproduite.)
(CE 29 juillet 1983, n° 27.794, Plén.)

MM. Lasry, Prés. - Fouquet, Rapp. - Verny, Comm. du Gouv. - Me Garaud, Av.

Considérant que la société « Edouard Knecht » a fait l'objet en 1976 d'une vérification générale de comptabilité à la suite de laquelle elle a été assujettie à une imposition supplémentaire à la TVA au titre de la période du 1^{er} janvier 1972 au 31 août 1976; que la société soutient que la vérification de comptabilité a été opérée dans des conditions irrégulières;

Considérant qu'il résulte de l'ensemble des dispositions du CGI relatives aux opérations de vérification que celles-ci se déroulent chez le contribuable ou au siège de l'entreprise vérifiée; que, toutefois, sur demande écrite du contribuable, le vérificateur peut emporter certains documents dans les bureaux de l'Administration, qui en

1174. - VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ. - 1° COMP. - TABILITÉ DES FORFAITAIRES. - 2° DISTINCTION ENTRE VERIFICATION DE COMPTABILITÉ ET EXAMEN DES DOCUMENTS COMPTABLES EN VUE DE LA FIXATION DU FORFAIT. - 3° AVIS DE VÉRIFICATION

1° La procédure de la vérification de comptabilité est applicable aux contribuables imposés selon le régime forfaitaire;

2° L'examen des documents comptables en application de l'article 302 sexies du CGI et en vue de la fixation du forfait est une opération d'assiette et non un examen de comptabilité; il en va cependant différemment si, à cette occasion, le Service contrôle l'exactitude des mentions portées en comptabilité.

3° L'avis de vérification est valablement remis à l'épouse du contribuable en l'absence temporaire de celui-ci mais les opérations de vérification ne peuvent commencer avant un délai permettant au contribuable d'être présent et d'être informé en temps utile de la faculté de se faire assister d'un conseil.

(CE 29 juillet 1983, n° 25.569, Plén.)

Observations

On se reportera aux conclusions de M. le Commissaire du Gouvernement J.-F. Verny, ci-dessus p. 498, en observant que celui-ci n'a pas été suivi par le Conseil d'Etat en ce qui concerne l'effet de l'emport irrégulier d'un document sur les chefs de redressements sans rapport avec la consultation de ce document.

les quatre années litigieuses, sous le régime de l'imposition forfaitaire de son bénéfice commercial; qu'il a été soumis le 18 juin 1975 à une vérification portant notamment sur la valeur des stocks aux 31 décembre 1971, 1972 et 1973 qu'il avait déclarée sur les documents produits pour l'établissement des forfaits afférents à chacune desdites années; que, cette vérification ayant révélé l'inexactitude de ces déclarations, l'Administration a constaté, en application de l'article 302 ter 10 du CGI, la caducité des forfaits et a notifié à M. X un nouveau forfait arrêté pour chacune des années 1971, 1972, 1973 par la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires; qu'en outre, sur le fondement des indications recueillies au cours de la même vérification en date du 18 juin 1975, un forfait a été également fixé par la Commission départementale pour l'année 1974; que, postérieurement à la mise en recouvrement des impositions supplémentaires à l'impôt sur le revenu au titre des années 1971, 1972 et 1973, ainsi qu'à la contribution exceptionnelle au titre de l'année 1973, et de l'impôt sur le revenu au titre de l'année 1974 auxquels M. X a été en conséquence assujéti, ce dernier, conformément aux dispositions de l'article 59 du code, a contesté par la voie contentieuse les impositions susmentionnées en invoquant les vices dont aurait été entachée, selon lui, la procédure suivie lors de la vérification du 18 juin 1975;

Sur les impositions supplémentaires au titre des années 1971, 1972, 1973 et la majoration exceptionnelle au titre de l'année 1973 :

Considérant qu'aux termes de l'article 1649 septies du CGI : « les contribuables peuvent se faire assister, au cours des vérifications de comptabilité, d'un conseil de leur choix et doivent être avertis de cette faculté, à peine de nullité de la procédure »;

Considérant que les agents des impôts, effectuant le 18 juin 1975 un contrôle à l'improviste, ont, avant de commencer la vérification de l'état des stocks du magasin de vente au détail exploité par M. X remis, en son absence temporaire, à son épouse un avis de vérification libellé au nom et à l'adresse de M. X et comportant la mention qu'il avait la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix;

Considérant que, si cet avis de vérification pouvait être valablement délivré, comme il l'a été, au siège de l'entreprise à Mme X en l'absence temporaire de son époux, à charge pour elle de prévenir ce dernier, encore fallait-il que Mme X disposât du délai matériellement indispensable pour avertir utilement son mari avant le début des opérations de vérification; qu'en commençant ces opérations aussitôt après la remise à Mme X de l'avis de vérification, les agents des impôts n'ont permis à M. X ni d'être présent dès le début de la vérification, ni d'être informé en temps utile de la faculté qu'il avait de se faire assister d'un conseil; que, par suite, le ministre du Budget n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif a déchargé M. X des impositions litigieuses en estimant qu'elles avaient été établies à la suite d'une procédure irrégulière;

Sur l'impôt sur le revenu au titre de l'année 1974 :

Considérant qu'il résulte des pièces versées au dossier que, pour évaluer les bases forfaitaires d'imposition de M. X pour l'année 1974, l'Administration a utilisé non seulement les résultats de l'examen des documents comptables tenus par le contribuable, auquel les agents des impôts ont procédé le 17 juin 1975 et qui, d'après l'Administration, n'a pas révélé de divergences avec la déclaration souscrite par le contribuable le 10 janvier 1975 en application de l'article 302 sexies du CGI, mais également ceux de la vérification, comprenant notamment l'inventaire matériel des stocks, à laquelle ces agents ont procédé à partir du 18 juin 1975;

Considérant que si, comme le soutient le ministre, l'examen par les agents des impôts, en vue de fixer le montant du forfait de documents comptables détenus par le contribuable conformément aux dispositions de l'article 302 sexies du CGI s'analyse comme une opération d'assiette et non comme une vérification de comptabilité et n'a pas à être précédé de l'information du contribuable prévue à l'article 1649 septies précité du CGI, il en va différemment lorsque les agents ne se bornent pas à l'examen de documents comptables, mais procèdent également à un inventaire matériel des stocks en vue de contrôler l'exactitude des mentions portées en comptabilité; que, si les agents des impôts pour évaluer les bases forfaitaires d'imposition de M. X au titre de l'année 1974, pouvaient se servir des résultats de la vérification sur place des stocks qu'ils avaient entreprise le 18 juin 1975, l'utilisation de ces informations violait la procédure d'établissement de l'impôt dès lors qu'en l'espèce cette vérification était irrégulière faute pour le contribuable d'avoir été

averti en temps utile de la faculté qu'il avait de se faire assister d'un conseil; que, par suite, le ministre du Budget n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif a déchargé M. X de l'imposition litigieuse en estimant qu'elle avait été établie à la suite d'une procédure irrégulière;

Décide : Rejet du recours du ministre.

Observations

1° Cf. CE 4 juin 1982, n° 21.592 : RJF 7/82, p. 353; 31 janvier 1983, nos 25.174 et 25.175 : RJF 3/83, p. 188 et chronique de M. Racine, p. 146.

2° Le principe selon lequel la procédure d'examen des documents comptables en vue de la fixation du forfait, en application de l'article 302 sexies du CGI, se distingue de la procédure de vérification de comptabilité avait été posé par une décision récente (CE 9 mars 1983, nos 35.456 et 35.457 : RJF 5/83, p. 314) mais cette décision n'avait pas eu l'occasion de préciser où se situait la distinction entre les deux procédures. La décision ci-dessus semble indiquer que cette distinction réside dans la consistance matérielle des vérifications et constatations opérées par l'agent de l'Administration, la simple consultation des documents mentionnés à l'article 302 sexies (livre des achats, livre-journal et pièces justificatives) ne constituant pas une vérification de comptabilité, tandis que le contrôle de la sincérité des documents comptables s'analyse en une telle vérification.

Dès lors, aussi bien avant (décision du 9 mars 1982 précitée) qu'après (décision ici analysée) la souscription de la déclaration que les forfaitaires doivent souscrire, l'Administration peut entreprendre l'une ou l'autre procédure.

On peut se demander comment s'articule exactement cette jurisprudence avec celle qui définit la vérification de comptabilité comme un contrôle de la sincérité de la déclaration par comparaison avec les écritures comptables (CE 13 mars 1967 Football Club de Strasbourg : Dupont 6/1967, p. 296) car toute consultation des documents comptables des contribuables forfaitairement imposés conduit bien à une telle confrontation, dès lors qu'elle est effectuée après souscription de la déclaration. Or la décision ici reproduite semble indiquer que cette consultation ressortit du seul cadre de l'article 302 sexies et non de la vérification de comptabilité, alors même que les critères de la vérification de comptabilité sont réunis.

3° Sur la remise de l'avis à l'épouse du contribuable, cf. CE 7 décembre 1977, n° 3.071 : RJF 2/78, p. 56. Sur le délai raisonnable entre la remise de l'avis de vérification et le début des opérations de vérification, cf. CE 7 mai 1982, n° 18.920 : RJF 7/82, p. 354 et chronique de M. Racine, p. 319. On sait que la loi de finances pour 1983 autorise le Service à procéder, de façon inopinée, à des constatations matérielles (FR Lefebvre 1/83, p. 99). Voir aussi, ci-après n° 1175, la décision du même jour, n° 25.566.

1175. - VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ. - 1° AVIS PRÉALABLE EN TEMPS UTILE. - 2° AVIS REMIS A L'ÉPOUSE

1° Irrégularité d'une vérification entreprise immédiatement après remise d'un avis de vérification à l'épouse du contribuable, dès lors que cela ne permet au contribuable ni d'être présent dès le début des opérations ni d'être informé en temps utile de la faculté de se faire assister d'un conseil.

2° En l'absence temporaire de l'exploitant au siège de l'entreprise, l'avis de vérification peut être valablement remis à son épouse.

(CE 29 juillet 1983, n° 25.566, 8° et 9° sous-sections.)

MM. Lasry, Prés. - Fouquet, Rapp. - Bissara, Comm. du Gouv. - Me Bouleuz, Av.