

les comptes bancaires de ses associés, dès lors que ces apports ne présentent pas une importance ou une périodicité de nature à priver de vraisemblance l'ensemble des comptes de la société ; que, dès lors, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête, la comptabilité de la société requérante doit être regardée comme présentant un caractère probant ; que, par suite, l'Administration n'était pas en droit de se fonder uniquement sur l'enrichissement des associés pour reconstituer le chiffre d'affaires de la société ;...

Conseil d'Etat, 7^e et 9^e sous-sections, 29 juillet 1983, req. n. 27.327 et 28.060.

SANCTIONS FISCALES

2000-490, n. 173

234 — GARANTIES DU TRESOR — Responsabilité solidaire des gérants de S.A.R.L. (Livre proc. fisc. art. L. 266) — Conditions d'application — Défaut de paiement répété des T.C.A.

Voir commentaire n. 226.

2000-490, n. 216 s.

235 — ACHATS SANS FACTURES — Manœuvres frauduleuses. Conditions d'application de l'article 1786 du C.G.I. (Extraits des Concl. 29 juill. 1983, req. n. 20.809).

La décision reproduite ci-après offre un bon exemple d'application des dispositions de l'article 1786 du C.G.I. qui dispose que, 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, l'acheteur étant, en pareil cas, soit personnellement 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.

Notre arrêt pose tout d'abord en principe 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.

Or, en l'espèce, l'Administration avait fait application des dispositions de l'article 1786 du C.G.I. à des achats réalisés à l'aide, d'une part, des titres anonymes acquis par l'entreprise du contribuable et, d'autre part, des titres acquis par celui-ci par le débit de son compte bancaire personnel.

Notre arrêt ne retient comme justiciables de l'article 1786 que les achats de la première de ces deux catégories dès lors que lesdits achats avaient été comptabilisés et que l'intéressé avait reconnu avoir effectivement réalisé des achats sans factures par la remise de bons au porteur.

En revanche, pour les achats de la deuxième catégorie, c'est-à-dire ceux réalisés à l'aide de titres acquis par le redevable par le débit de son compte personnel, l'Administration n'ayant apporté aucun élément de preuve établissant de façon formelle qu'ils avaient été réalisés sans factures, l'arrêt s'est refusé à faire application de l'article 1786.

On notera que l'intéressé étant en situation de voir son chiffre d'affaires rectifié d'office en raison des graves irrégularités constatées dans sa comptabilité, l'Administration avait repris à l'impôt les recettes regardées comme correspondant aux ventes de marchandises provenant de cette deuxième catégorie.

Mais, l'existence de tels achats n'ayant pas été démontrée, l'existence des opérations de vente correspondantes ne l'était pas davantage.

Sur ces différents points, on lira avec intérêt les conclusions de M. le Commissaire du Gouvernement Schricke qui contiennent également une analyse générale des conditions d'application de l'article 1786 du C.G.I.

★

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 T.V.A. auxquels il a été assujéti, au titre de la période du 1^{er} janvier 1966 au 31 décembre 1967 et des suppléments de T.V.A. 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 Economique Européenne en date du 26 mars 1957 que, si les directives du Conseil lient les Etats-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 Etats-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 C.G.I. ;

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 personnellement, 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 s'est bornée, 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 ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. Cibaud est seulement fondé à demander la réduction des suppléments de taxes sur le chiffre d'affaires auxquels il a été assujéti au titre de la période comprise entre le 1^{er} janvier 1966 et le 31 août 1970 à concurrence d'une somme de 295.149 F de droits et des pénalités y afférentes ;...

DECIDE : (Annulation du jugement ; réduction ; rejet du surplus).

EXTRAITS DES CONCLUSIONS DE M. LE COMMISSAIRE DU GOUVERNEMENT SCHRICKE

IV — Bien-fondé des impositions.

Les impositions contestées procèdent, nous l'avons dit, de trois chefs de redressement. Les deux premiers correspondent à la taxation, par application de l'article 1786 du C.G.I., d'achats sans factures ; le troisième correspond à la taxation, par application des règles du droit commun, de recettes regardées comme correspondant à la vente d'une partie des marchandises regardées comme achetées sans facture.

A) Nous examinerons tout d'abord les deux premiers redressements, fondés sur l'application de l'article 1786 du C.G.I.

1) Vous devrez, en premier lieu, écarter en toute hypothèse le moyen tiré par le requérant de ce que l'article 1786 serait contraire à l'article 13 de la 2^e Directive du Conseil des communautés européennes relative à la T.V.A., puisque les directives communautaires ne produisent pas d'effet direct dans notre droit interne, selon votre jurisprudence constante (*Ass.*, 22 déc. 1978, *min. de l'Intérieur c/Cohn-Bendit, Lebon*, p. 524 — 28 nov. 1980, n. 14.858 : *Droit fiscal* 1981, n. 21, *comm.* 1113 ; *R.J.F.* 1981 p. 86 — 25 févr. 1981, n. 14.904 : *Droit fiscal* 1981, n. 31-32, *comm.* 1587 ; *R.J.F.* p. 272).

2) L'article 1786 du C.G.I. dispose que :

« 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 personnellement, 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 ».

Ces dispositions, extrêmement sévères, nous paraissent mériter quelques commentaires. Elles trouvent leur origine dans l'article 48 de la loi du 6 janvier 1948 modifiant l'article 59 du Code des Taxes sur le Chiffre d'affaires, alors relatif aux pénalités applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et concernaient la taxe à la production et la taxe sur les transactions ; reprises à l'article 1756 du C.G.I., elles ont été étendues par l'article 17 de la loi du 10 avril 1954, créant la T.V.A., à l'ensemble des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, puis légèrement modifiées par l'article 7 de l'Ordonnance 58-653 du 31 juillet 1958 et l'article 40 de la loi du 27 décembre 1963 et enfin, reprises par l'article 1786 du C.G.I. en 1965, dans une partie du Code qui regroupe les sanctions fiscales particulières aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées. Comme le début de l'article 1786 l'indique expressément, il s'agit bien en effet d'une sanction particulière, qui comporte deux aspects distincts :

— d'une part, tout redevable d'une taxe sur le chiffre d'affaires qui a procédé à des achats sans facture ou avec des factures ne correspondant pas strictement aux marchandises achetées est réputé avoir ainsi concouru à des manœuvres frauduleuses, en soustrayant ces marchandises au paiement des taxes sur le chiffre d'affaires, quelle que soit la situation du vendeur au regard de ces taxes, c'est-à-dire même s'il n'en était pas passible (*cf.* 25 janvier 1965, n. 33.476 ; *Dupont*, p. 247 — 10 mai 1965, n. 38.503 ; *Lebon* p. 267 — 13 juil. 1966, n. 65.986 ; *Dupont* 1967, p. 60) ; le texte établit donc une présomption de manœuvres frauduleuses ;

— d'autre part, l'intéressé devient alors soit personnellement, soit seulement solidairement avec le vendeur si celui-ci est connu, passible des taxes sur le chiffre d'affaires sur le montant de ces achats, ainsi que des pénalités exigibles, c'est-à-dire les pénalités pour manœuvres frauduleuses ; il s'agit là d'une sanction supplémentaire, analogue à celle prévue par l'ancien article 17 du C.G.I. qui rendait passible de l'I.R. à raison des distributions occultes, la personne morale qui avait procédé à ces distributions ; on notera d'ailleurs que cette sanction, d'application délicate, a été transformée en pénalité par la loi du 18 janvier 1980. Le contribuable taxé sur ses achats peut certes être déchargé de ces droits et pénalités s'il est établi que le vendeur les a effectivement acquittés auprès du Trésor, libérant ainsi l'acheteur de la solidarité instituée par ces dispositions (*cf.* 3 mai 1968, n. 70.721 : *Droit fiscal* 1968, n. 30, *comm.* 985 ; *Dupont*, p. 396) ; mais il ne saurait en revanche en être déchargé si le vendeur n'était pas passible des taxes sur le chiffre d'affaires, puisque l'article 1786 précise que la présomption de fraude vaut, quelle que soit la situation du vendeur au regard des taxes sur le chiffre d'affaires, c'est-à-dire même s'il n'en était pas passible, situation qui, à la vérité, doit être aujourd'hui fort rare.

Enfin, le redevable est évidemment passible, selon les règles du droit commun, des droits correspondant aux recettes réalisées à l'occasion de la vente des marchandises ainsi achetées et, des pénalités correspondantes, c'est-à-dire, nécessairement, les pénalités pour manœuvres frauduleuses.

Ces dispositions sont extrêmement sévères, puisqu'elles aboutissent à faire supporter par le redevable qui ne peut présenter des factures correspondant à ses achats, d'une part, en tout état de cause, les droits afférents aux ventes correspondantes, assorties

des pénalités de 200 %, d'autre part, les droits afférents à ces achats, assortis des mêmes pénalités de 200 %, sauf si le vendeur est connu et a lui-même payé les taxes correspondant aux marchandises cédées. Cela signifie que le montant des droits et pénalités peut être nettement supérieur à celui de la valeur des marchandises achetées... sans parler de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

Mais l'article 1786 ne peut être appliqué que s'il est établi que le redevable a réalisé des achats réels sans pouvoir présenter les factures régulières correspondantes. Contrairement à ce que soutient le ministre, nous pensons qu'il appartient, d'une manière générale, au service d'apporter la preuve de l'existence de ces achats, selon le principe applicable depuis la loi du 27 décembre 1963 aux sanctions pour manœuvres frauduleuses (cf. 7 mai 1969, n. 70.319 ; *Lebon*, p. 783), dont l'article 1786 n'est qu'une variété particulièrement sévère.

Si vous partagez cette analyse, la circonstance que M. Cibaud était en situation de voir ses bases d'imposition rectifiées d'office en raison des graves irrégularités de sa comptabilité est sans influence sur la charge de la preuve, pour ce qui concerne l'application de l'article 1786.

La rectification d'office des bases d'imposition ne peut, en effet, être opérée que sur l'assiette normale de la T.V.A. c'est-à-dire les ventes, et la charge de la preuve de l'exagération de l'imposition ne repose sur le contribuable que pour autant que celle-ci est asise selon les règles du droit commun. Or l'article 1786 rend le contribuable passible de la T.V.A. *sur des achats* et, nous l'avons vu, constitue une sanction étrangère aux règles normales d'assiette.

Pour les mêmes raisons, l'acceptation des redressements relatifs aux années 1967, 1968 et 1969 doit-elle demeurer sans incidence sur la charge de la preuve, s'agissant de l'application d'une sanction. Après cette analyse générale des conditions d'application de l'article 1786, nous examinerons successivement chacune des deux catégories de redressement fondées sur cet article.

3) Le premier correspond, rappelons-le, à des sommes comptabilisées parmi les achats de l'entreprise et qui ont été consacrées en fait, au cours de chacune des années 1966 à 1969, à l'achat de titres au porteur, pour des montants s'élevant au total à 720.000 F. Les droits correspondants s'élèvent, en principal, à 140.200 F.

Le requérant ne conteste pas avoir effectivement acheté des titres au porteur à l'aide des sommes ainsi comptabilisées, mais il prétend que ces titres n'auraient pas servi à payer des achats réels effectués sans factures. Selon lui, la comptabilisation de ces sommes parmi les achats avait pour seul objet de réduire son bénéfice imposable ; il prétend en effet qu'il avait depuis la guerre constitué un stock de pièces anciennes de récupération qu'il écoulait progressivement sans dissimuler les recettes correspondantes. Il soutient que le service n'aurait pas établi l'existence d'achats réalisés sans facture à l'aide des titres dont l'acquisition avait ainsi été irrégulièrement portée parmi les charges de l'entreprise.

Nous estimons, au contraire, que l'Administration a prouvé que l'intéressé avait bien, de la sorte, procédé à des achats réels pour lesquels il n'avait pu présenter les factures correspondantes.

Plusieurs éléments peuvent être avancés en ce sens.

En premier lieu, le requérant a lui-même admis au cours de la procédure d'imposition qu'il procédait à des achats sans facture. Certes, un arrêt de la Cour d'appel de Paris en date du 26 octobre 1976 et devenu définitif a bien relaxé l'intéressé du chef des poursuites pour fraude fiscale en relevant qu'il n'était pas prouvé que le prévenu avait dissimulé des recettes passibles de la T.V.A. ; mais le même arrêt a condamné l'intéressé à 6 mois de prison avec sursis et 10.000 F d'amende pour passation d'écritures inexactes ou fictives ; à l'appui de cette condamnation, la Cour a relevé que l'explication tirée de l'existence d'un stock ancien était peu convaincante et que « le prévenu a déclaré au vérificateur qu'il avait acheté sans facture, à leur adjudicataire, des surplus provenant des anciens camps américains en France et qu'il avait remis en paiement des bons du Trésor ». Ces constatations matérielles, revêtues de l'autorité absolue de la chose jugée, se rapportent aux années 1968 et 1969, non prescrites pénalement. L'aveu relaté par l'arrêt est confirmé par la réponse adressée par le contribuable à la notification de redressement. Acceptant ces redressements, l'intéressé ajoutait que « ayant cessé, depuis 1969, spontanément la

réalisation d'achats sans facture », il sollicitait l'examen bienveillant de son dossier. Ces aveux nous paraissent déterminants.

En outre, il est constant que le taux de bénéfice brut accusé par la comptabilité de l'entreprise était normal et l'Administration, comme le requérant, admettent qu'il lui était difficile de réaliser des ventes sans factures, en tant que grossiste, puisque ses clients, eux-mêmes détaillants, souhaitaient pouvoir porter leurs achats en comptabilité et disposer des factures correspondantes. Il en résulte qu'aux recettes comptabilisées devait correspondre un volume normal de marchandises achetées ou détenues en stock. Le requérant ne le conteste pas, mais prétend, nous l'avons dit, que ces marchandises correspondaient à un stock ancien non comptabilisé. Il n'a cependant jamais fourni aucun élément susceptible d'étayer cette prétention, alors que le vérificateur n'a trouvé aucune trace de ce prétendu stock.

Dans ces conditions et alors que l'intéressé avait bien comptabilisé les sommes litigieuses parmi ses achats, le service nous paraît avoir établi que ces sommes correspondaient bien à des achats réels pour lesquels il est constant que le contribuable n'a pu représenter de factures.

L'application de l'article 1786 à cette première catégorie de redressements nous paraît donc fondée et les conclusions de la demande doivent, à due concurrence, être rejetées. Ce sont précisément celles dont le ministre estimait qu'elles n'étaient pas recevables.

4) La même solution ne nous paraît pas, en revanche, devoir être retenue pour les redressements correspondant à des achats sans facture regardés comme payés par des bons anonymes acquis par le débit du compte bancaire personnel du contribuable au cours des années 1967 à 1969.

L'hypothèse selon laquelle les titres ainsi acquis auraient servi à payer des marchandises réelles ne saurait en effet être admise sans être solidement étayée.

A cet égard, les arguments avancés par le service ne nous paraissent pas convaincants.

La circonstance qu'une faible partie des sommes ayant financé cette acquisition provenait de virements du compte de l'entreprise, dissimulés sous la rubrique « règlements fournisseurs » prouve seulement que M. Cibaud a réalisé des prélèvements irréguliers, mais n'apporte aucune lumière sur l'utilisation des titres acquis à l'aide de ces sommes.

Quant aux aveux du contribuable, l'Administration leur prête, à notre sens, une portée qu'ils n'ont pas. L'aveu relaté par l'arrêt de la Cour d'appel se rapporte seulement aux écritures irrégulières et donc à la première catégorie de redressements que nous venons d'examiner. Quant à l'aveu contenu dans la réponse à la notification de redressements, il ne signifie pas nécessairement que l'intéressé reconnaissait tous les achats sans facture que lui imputait le vérificateur. Il pouvait fort bien s'appliquer seulement à ceux réputés réalisés à l'aide des titres acquis par le débit du compte de l'entreprise. Cela est d'autant plus vraisemblable que, nous l'avons dit, l'Administration a elle-même admis que le contribuable pouvait difficilement réaliser des ventes sans facture, compte tenu des exigences de ses clients détaillants. Cela conforte l'hypothèse selon laquelle les achats de titres comptabilisés dans l'entreprise ont bien servi à payer des achats réels mais, à l'inverse, cela infirme l'hypothèse selon laquelle les achats personnels de titres anonymes, qui ont dépassé 700.000 F en trois ans, auraient de même servi à payer des marchandises destinées à l'entreprise.

Cette analyse est cohérente avec la position prise par le contribuable dans sa réclamation qui, nous l'avons vu, ne contestait pas les droits afférents aux achats de titres passés en comptabilité. En outre, le contribuable fait à juste titre valoir que le service n'a jamais décelé aucune trace des marchandises qui auraient été ainsi acquises, ni des recettes qu'elles auraient permis de réaliser, que ce soit sur les comptes de l'entreprise ou sur son compte personnel.

De même, doit être écarté un argument du service tiré de ce que les profits déclarés de l'entreprise n'auraient pas permis à l'intéressé de financer l'achat de 700.000 F de titres anonymes pendant les années 1967 à 1969 ; en effet, M. Cibaud a établi, par la production de relevés de comptes bancaires antérieurs à ces années, qu'il possédait, avant 1966 et 1967, un important patri-

moins investi en titres anonymes, notamment à court et moyen terme.

Par ailleurs, le requérant se prévaut de la décision de relaxe du chef de fraude fiscale à la T.V.A. prononcée par la Cour d'appel de Paris le 26 octobre 1976 ; certes, cette décision a été rendue au bénéfice du doute pour les seules années 1968 et 1969 et n'a donc pas l'autorité de la chose jugée sur les faits, qu'elle se borne à regarder comme n'étant pas « indubitablement » établis (23 févr. 1979, n. 7307 : *Droit fiscal* 1979, n. 49, comm. 2433 ; R.J.F. p. 140). Mais il résulte du rapport de l'expert commis par le juge d'instruction établi au vu des relevés du compte bancaire de l'intéressé et d'une partie de bons acquis pendant les années 1968 et 1969, d'une part, que le contribuable achetait des bons anonymes, pour l'essentiel, à l'aide du produit d'autres bons venus à échéance, d'autre part, que, pour 1968 et 1969, il a présenté à l'expert l'essentiel des bons acquis par le débit de son compte personnel et des certificats de sa banque attestant le remboursement à l'intéressé de la plupart des autres.

Dans ces conditions, le service et l'instruction n'établissent pas que les achats de titres anonymes par le débit du compte bancaire personnel de M. Cibaud ont servi à payer des achats réels de marchandises, nonobstant l'allégation du service selon laquelle les fournisseurs de l'intéressé auraient pu lui rétrocéder ou prêter les titres présentés à l'expert, allégation qui ne repose évidemment sur aucune justification.

La méthode du service repose en réalité sur l'extension aux achats personnels de titres anonymes d'un raisonnement qui avait une certaine valeur pour les achats comptabilisés, mais ne trouve aucune justification, bien au contraire, pour les achats personnels, et ne saurait trouver un fondement suffisant dans l'aveu à caractère général fait en réponse à la notification de redressements.

Nous vous proposons donc d'accorder la décharge des droits et pénalités correspondantes.

B) En ce qui concerne les droits afférents aux recettes réputées correspondre au produit de la vente des achats réputés réalisés à l'aide des titres anonymes acquis par le débit du compte personnel de M. Cibaud, la situation est différente en ce qui concerne la charge de la preuve.

S'agissant de droits correspondant à l'application des règles normales d'assiette de la T.V.A. et non plus à celles de l'article 1786, le requérant supporte la charge de la preuve, d'une part parce qu'il a accepté les redressements, d'autre part parce qu'il était en situation de voir son chiffre d'affaires rectifié d'office en raison des irrégularités graves de sa comptabilité.

Mais cela ne nous paraît pas modifier la solution, car le requérant nous paraît avoir démontré que la méthode d'évaluation des recettes utilisée par le service était viciée dans son principe.

Pour asseoir les bases d'imposition, le vérificateur aurait pu, comme c'est souvent le cas, regarder comme des recettes de l'entreprise les versements en espèces faits au compte personnel de l'intéressé et d'origine injustifiée. Mais la méthode suivie en l'espèce repose sur une hypothèse tout à fait arbitraire, c'est-à-dire sur l'existence supposée d'achats réels réalisés à l'aide des titres anonymes acquis par M. Cibaud par le débit de son compte personnel. Une telle méthode ne serait admissible que si l'existence de tels achats était démontrée. Même lorsqu'il existe une certaine confusion entre le patrimoine privé d'un contribuable et son patrimoine professionnel, on ne saurait postuler que des achats personnels de titres anonymes ont servi à financer des achats de marchandises écoulées dans l'entreprise que si des indices sérieux viennent corroborer une telle hypothèse.

Or, le seul indice avancé par l'Administration est l'aveu du contribuable dont nous avons vu tout à l'heure le caractère peu significatif pour les redressements en litige. Pour le reste, l'hypothèse sur laquelle repose la méthode employée par le service nous paraît infirmée par l'instruction et, notamment, par le rapport de l'expert commis par le juge d'instruction, que nous avons analysé tout à l'heure.

Dans ces conditions, nous croyons que l'intéressé démontre que la méthode administrative repose sur une hypothèse qui ne peut être admise, ce qui doit entraîner la décharge, puisque le service n'a pas proposé de méthode de rechange (18 mars 1981, n. 17.337 : *Droit fiscal* 1981, n. 24-25, comm. 1316 ; R.J.F. p. 272 — 27 mars 1981, n. 16.978 : *Droit fiscal* 1981, n. 22, comm. 1172 ; R.J.F. p. 335 — 21 oct. 1981, n. 22.021 et 22.022 : *Droit fiscal* 1982, n. 14, comm. 797, concl. Schrameck ; R.J.F. p. 605).

Le requérant nous paraît donc fondé à obtenir la réduction des impositions à concurrence de 295.149 F de droits en principal et des pénalités pour manœuvres frauduleuses correspondantes, soit un montant qui ne dépasse pas celui mentionné dans sa réclamation.

Par l'ensemble de ces motifs, nous concluons :

1° A l'annulation du jugement attaqué ;

2° A ce que vous accordiez à l'intéressé la décharge de la T.V.A. mise à sa charge au titre de la période du 1^{er} janvier 1966 au 31 août 1970 à concurrence de 295.149 F de droits en principal et de 590.298 F de pénalités ;

3° Et au rejet du surplus des conclusions de la demande présentée par M. Cibaud devant le Tribunal administratif de Paris et des conclusions de sa requête.

Conseil d'Etat, 7^e, 8^e et 9^e sous-sections, 29 juillet 1983, req. n. 20.809, M. Cibaud et Extraits des Conclusions de M. le Commissaire du Gouvernement Schricke.

ENREGISTREMENT

Dispositions générales

236 — CONTROLES ET REDRESSEMENTS — Assistance d'un conseil — Avis mentionnant cette faculté. Preuve de la remise de l'avis.

L'ancien article 1649 septies du C.G.I., actuellement transféré sous l'article L. 47 du Livre des procédures fiscales, stipulait que les contribuables pouvaient se faire assister, au cours des vérifications de comptabilité, d'un conseil de leur choix et devaient être avertis de cette faculté, à peine de nullité de la procédure.

En conséquence, il appartient à l'Administration des impôts d'apporter la preuve de la remise, avant le début des opérations

de vérification, de l'avis mentionnant la faculté offerte au redevable de se faire assister d'un conseil.

Violer donc la disposition en cause le Tribunal qui retient que le redevable ne démontre pas que l'avis de vérification ne lui a été remis qu'à la fin des opérations de contrôle.

★

Sur le premier moyen :

Vu l'article 1649 septies du C.G.I., applicable en la cause,

Attendu qu'en vertu de ce texte, les contribuables peuvent se faire assister d'un conseil au cours des vérifications de comptabilité et doivent être avertis de cette faculté à peine de nullité de la procédure ;

Attendu que pour rejeter l'exception tirée par la société « Fiduciaire de Révision et d'Expertise Comptable » (société F.I.R.E.C.) de l'irrégularité, au regard de l'article 1649 septies susvisé, de la procédure de vérification ayant conduit l'Administration des impôts à opérer un redressement de droits d'enregistrement, le Tribunal a retenu que la société F.I.R.E.C. « ne démontre