

a - d'une part, le prix exprimé et les charges qui viennent s'y ajouter ou la valeur vénale du bien si elle est supérieure au prix majoré des charges ;

b - d'autre part,... les sommes que le cédant a versées, à quelque titre que ce soit, pour l'acquisition du bien.

L'arrêt rapporté ci-après précise la position du Conseil d'Etat, telle qu'elle résulte notamment des arrêts des 13 juillet 1979, req. n. 9.324 (*Droit fiscal* 1980, n. 1, comm. 70, concl. Martin Laprade) et 28 novembre 1979, req. n. 11.746 (*Droit fiscal* 1981, n. 14, comm. 719, concl. Rivière) sur les modalités suivant lesquelles doit être déterminé le deuxième terme de cette différence.

Il s'agissait, en l'espèce, de savoir si parmi les sommes qui doivent constituer ce deuxième terme, c'est-à-dire « les sommes que le cédant a versées, à quelque titre que ce soit, pour l'acquisition du bien », il y a lieu, ou non, de comprendre le montant des commissions versées à des courtiers et intermédiaires qui sont intervenus lors de cette acquisition.

L'arrêt distingue suivant que le marchand de biens concerné a versé les commissions :

- pour son propre compte, c'est-à-dire aux courtiers ou intermédiaires qui lui ont procuré les immeubles achetés ;

- ou au lieu et place du vendeur qui les devait lui-même à un intermédiaire.

Dans la première hypothèse, il s'agit de frais inhérents à la profession et les sommes correspondantes ne sauraient constituer un élément du prix d'acquisition de l'immeuble.

Dans la deuxième hypothèse et si, par ailleurs, l'obligation pour le marchand de biens de payer, au lieu et place du vendeur, la commission due par celui-ci, figure dans l'acte de vente, il s'agit d'un complément du prix convenu entre les parties et donc d'un élément du prix d'acquisition.



Considérant qu'au cours de la période du 1<sup>er</sup> janvier 1971 au 31 décembre 1974, la S.A.R.L. « STEGIM », dont le siège est à Paris et qui se livre au commerce des biens immobiliers, a, pour l'assiette de la T.V.A. dont elle était redevable lors de la revente d'immeubles qu'elle avait précédemment acquis, calculé la base d'imposition en incluant dans le prix de revient des immeubles le montant des commissions qu'elle avait versées à des courtiers ou intermédiaires qui étaient intervenus lors de l'acquisition desdits immeubles ; qu'elle critique le rehaussement de la base d'imposition opéré par l'Administration, qui n'a pas admis que le montant de ces commissions figurât parmi les sommes constitutives du prix de revient des immeubles, et demande la décharge du rappel de droits et des pénalités qui lui ont été assignés de ce chef ;

Considérant qu'aux termes de l'article 257 du C.G.I. : « Sont également passibles de la T.V.A. : ... 6°) les affaires qui portent sur des immeubles, des fonds de commerce ou des actions ou parts de sociétés immobilières et dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux » ; qu'aux termes de l'article 268 du même Code : « En ce qui concerne les affaires visées à l'article 257-6°, la base d'imposition à la T.V.A. est constituée par la différence entre : a) d'une part, le prix exprimé et les charges qui viennent s'y ajouter ou la valeur vénale du bien si elle est supérieure au prix majoré des charges ; b) d'autre part, selon le cas : soit les sommes que le cédant a versées, à quelque titre que ce soit, pour l'acquisition du bien... » ; qu'il résulte de cette dernière disposition que, pour la détermination du prix d'acquisition des immeubles, qui constitue ainsi le second terme de la différence sur laquelle est assise l'imposition à la T.V.A. des affaires réalisées par les marchands de biens à l'occasion de la revente d'immeubles précédemment acquis, il y a lieu de retenir la totalité des dépenses qui ont été effectivement exposées en vue d'acquérir l'immeuble dont il s'agit, sans distinguer entre les sommes versées au précédent propriétaire et celles qui ont dû être versées à des tiers, mais à la condition que ces versements aient été stipulés dans l'acte réalisant le transfert de propriété ou soient nécessaires pour que le transfert de propriété soit régulier et opposable aux tiers ;

Considérant que les rémunérations versées à des intermédiaires ou courtiers par un marchand de biens pour avoir recherché et lui avoir procuré des immeubles à acheter ne peuvent pas, même si ces rémunérations ne sont payées qu'à l'occasion de l'achat d'un immeuble déterminé, être regardées

comme un élément du prix d'acquisition de cet immeuble au sens des règles ci-dessus rappelées ; qu'il s'agit en réalité de la rémunération d'une activité directement liée à l'exercice de la profession de marchand de biens et à laquelle le marchand de biens peut se livrer soit directement avec son propre personnel salarié, soit en recourant au concours des personnes visées par la loi du 2 janvier 1970 réglementant les conditions d'exercice des activités relatives à certaines opérations portant sur les immeubles et les fonds de commerce ; qu'il ne peut en aller autrement que si la commission versée par le marchand de biens acheteur est en réalité une commission qu'il paye au lieu et place du vendeur qui la doit à un intermédiaire, la stipulation prévoyant que ladite commission sera en totalité ou en partie à la charge de l'acquéreur devant d'ailleurs être reproduite dans l'engagement des parties relatif à la transaction ; que c'est, dans ce dernier cas seulement, que la somme versée par le marchand de biens à l'intermédiaire à l'occasion d'une opération déterminée doit être regardée pour son montant total, taxe comprise, comme un complément du prix convenu entre les parties et est dès lors constitutive du prix d'acquisition ;

Considérant que l'état du dossier soumis au Conseil d'Etat ne permet pas de déterminer si les commissions litigieuses sont, en totalité ou en partie, ainsi que le fait valoir en appel la société requérante, des commissions qu'elle a versées aux intermédiaires au lieu et place des personnes qui lui ont cédé les immeubles qu'elle a revendus au cours de la période concernée, et non des commissions qui ont rémunéré des intermédiaires à qui elle avait donné mandat de rechercher des immeubles à acquérir ; qu'il convient d'ordonner sur ce point un supplément d'instruction contradictoire entre les parties, celui-ci devant comporter notamment l'examen des contrats en vertu desquels les intermédiaires ont été rémunérés et l'examen des actes d'acquisition des immeubles ;...

Conseil d'Etat, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> sous-sections, 16 novembre 1981, req. n. 18.211, S.A.R.L. « STEGIM ».

## CONTRÔLE DE L'IMPÔT

2000-410, n. 50 s.

**795 - ADMINISTRATIONS FISCALES ET ORGANISATION DU CONTRÔLE FISCAL - Compétence et attribution des agents chargés du contrôle - Compétence territoriale. Région parisienne - Commentaire administratif de jurisprudence (C.E., 24 juill. 1981, n. 16.763).**

Voir II<sup>e</sup> partie n. 7295.

2000-430, n. 8 s.

**796 - PRESCRIPTION - Inopposabilité de la prescription pour la rectification du crédit de taxes déductibles - Commentaire administratif de jurisprudence (C.E., 6 mars 1981, n. 19.337).**

Voir II<sup>e</sup> partie n. 7298.

2000-440, n. 83 s.

**797 - VERIFICATION - Procédures non contradictoires - Reconstitution du chiffre d'affaires imposable après rejet de la comptabilité - Preuve à la charge du contribuable de l'exagération des chiffres retenus par l'Administration - Méthode de reconstitution viciée dans son principe. Preuve rapportée (Concl. 21 oct. 1981, req. n. 22.021).**

L'arrêt rapporté ci-après, avec les conclusions de M. le Commissaire du Gouvernement Schrameck, confirme et précise la position

du Conseil d'Etat quant à la valeur à attribuer à la méthode de reconstitution du chiffre d'affaires imposable utilisée par l'Administration en cas de rectification ou de taxation d'office après rejet de la comptabilité.

Il résulte notamment de cette jurisprudence, ainsi que le résume excellemment M. le Commissaire du Gouvernement, que la faculté de reconstitution d'office ne doit pas permettre à l'Administration trop d'arbitraire dans le choix des bases d'évaluation à la faveur de la difficulté pour le contribuable d'apporter la preuve contraire qui lui incombe, l'Administration devant, au surplus, s'assurer de la vraisemblance des données qu'elle utilise, lorsque, par exemple, faute d'indication contraire, elle procède à l'extrapolation de données plus anciennes.

Et lorsque la méthode d'évaluation utilisée par l'Administration est radicalement viciée dans son principe même, le contribuable peut obtenir décharge du supplément d'imposition qui lui a été assigné sur le fondement de cette méthode, sans avoir à prouver que l'application de cette dernière a conduit l'Administration à arrêter une base d'imposition excédant celle qui devait être retenue (Cons. d'Etat, Sect., 13 juill. 1979, req. n. 11374 : *Droit fiscal* 1979, n. 51, I.D. et C.A. 6322 et 1980, n. 4, comm. 191, concl. Martin Laprade).

Or, dans l'espèce jugée par notre arrêt et s'agissant d'une entreprise artisanale de couverture, plomberie et chauffage dont la comptabilité avait été rejetée comme dépourvue de valeur probante :

- l'Administration avait transposé à l'ensemble des opérations réalisées par l'entreprise la structure du prix de revient et la marge de bénéfice brut relatives à un seul chantier ;

- la référence au barème des coefficients de la société des architectes n'était pas convaincante ;

- une expertise judiciaire, diligentée dans le cadre d'une plainte pour fraude fiscale ayant d'ailleurs abouti à un non-lieu, avait confirmé le caractère excessivement sommaire de la méthode de reconstitution adoptée par l'Administration.

Dans ces circonstances de fait, notre arrêt a considéré que la contribuable en cause devait être regardée comme apportant la preuve de l'exagération des bases d'imposition retenues par l'Administration, encore bien qu'il n'eût pas établi ce que devaient être réellement ces bases.



#### Sur le moyen tiré de la violation de l'article 1941 du C.G.I. :

Considérant qu'aux termes de l'article 1941 du C.G.I. : « 6. Lorsque l'Administration n'a pas, à l'expiration d'un délai de six mois suivant la date de présentation de l'instance, produit ses observations, le président du Tribunal administratif peut lui impartir, pour fournir lesdites observations, un nouveau délai de trois mois qui peut être prolongé, en raison de circonstances exceptionnelles, sur demande motivée. Le président du Tribunal administratif pourra imposer des délais au redevable. Si c'est le demandeur qui n'a pas observé le délai, il est réputé s'être désisté ; si c'est la partie défenderesse, elle sera réputée avoir acquiescé aux faits exposés dans les recours » ; qu'aucune des dispositions précitées ne fait obligation au président du Tribunal administratif d'impartir un délai à l'Administration pour présenter ces observations ;

Considérant qu'il est constant qu'en l'espèce le président du Tribunal administratif n'avait impartit aucun délai à l'Administration à l'expiration du délai de six mois suivant l'enregistrement de la demande du contribuable ; que, dès lors et en tout état de cause, l'Administration ne peut pas être réputée avoir acquiescé aux faits exposés par le contribuable dans sa demande au Tribunal administratif ;

#### Sur la régularité de la procédure d'imposition :

Considérant qu'il résulte de l'instruction, notamment de l'expertise judiciaire versée au dossier, que la comptabilité de M. X... était entachée de nombreuses erreurs et omissions ; qu'en particulier, les relevés de dépenses n'étaient pas datés, les stocks et travaux en cours étaient non justifiés ou minorés dans leur évaluation ; que le service a pu à bon droit écarter cette comptabilité comme dépourvue de valeur probante et procéder à la reconstitution d'office des bases d'imposition ; qu'il appartient au contribuable d'apporter la preuve de l'exagération de l'évaluation à laquelle il a été ainsi procédé ;

#### Sur le bien-fondé de l'imposition :

Considérant que, pour reconstituer le chiffre d'affaires du contribuable pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 1968 au 31 juillet 1972, l'Administration a transposé à l'ensemble des opérations réalisées par l'entreprise pendant cette période la structure du prix de revient et la marge bénéficiaire brute relatives à un chantier ouvert par l'entreprise au lieu-dit N... ; que la seule référence ainsi choisie, alors surtout qu'il s'agissait du devis estimatif de travaux en cours n'ayant pas encore donné lieu à facturation, ne peut pas être regardée comme suffisamment représentative de l'activité d'ensemble de l'entreprise X... ; que la reconstitution effectuée par le service n'est pas corroborée de manière convaincante par la référence, avancée par l'Administration en cours d'instance, au barème des coefficients de la société des architectes ; qu'au surplus, pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 1970 au 31 juillet 1972, l'expertise judiciaire susmentionnée, diligentée dans le cadre d'une plainte pour fraude fiscale qui a d'ailleurs abouti à un non-lieu, confirme que la méthode de reconstitution adoptée par l'Administration est excessivement sommaire ; que, dans ces conditions, le contribuable doit être regardé comme apportant la preuve de l'exagération des bases d'imposition ; qu'il est dès lors fondé à demander la réduction de l'imposition supplémentaire à la T.V.A. à laquelle il a été assujéti à concurrence des droits et pénalités correspondant à la réintégration, seule contestée, de recettes supplémentaires, réputées dissimulées, dans les bases d'imposition et résultant de la reconstitution du chiffre d'affaires effectué par l'Administration ;

Considérant toutefois que l'état de l'instruction ne permet pas au Conseil d'Etat de déterminer le montant de la réduction d'imposition à laquelle a droit M. X... ; qu'il y a lieu d'ordonner sur ce point un supplément d'instruction contradictoire ;

Considérant qu'aux termes du 4<sup>e</sup> alinéa de l'article 54 du décret n. 63-766 du 30 juillet 1963 modifié par l'article 14 du décret n. 75-791 du 26 août 1975 : « le sursis peut être ordonné à la demande du requérant... si l'exécution de la décision attaquée risque d'entraîner des conséquences difficilement réparables et si les moyens énoncés dans la requête paraissent, en l'état de l'instruction, sérieux et de nature à justifier l'annulation de la décision attaquée » ;

Considérant que M. X... demande qu'il soit sursis à l'exécution de l'avis de mise en recouvrement n. 732-897 du 20 juillet 1973 ;

Considérant, d'une part, qu'il résulte de ce qui a été dit ci-dessus que les moyens invoqués par le requérant sont sérieux et de nature à justifier la décharge d'une partie importante de l'imposition contestée et que, d'autre part, l'exécution de l'avis de mise en recouvrement litigieux risque d'entraîner, ainsi que l'admet d'ailleurs le ministre du Budget, des conséquences difficilement réparables pour le requérant ; qu'il y a lieu, dès lors, d'ordonner qu'il soit sursis à l'exécution de cet avis de mise en recouvrement ;...

**DECIDE** : (Supplément d'instruction ; sursis à exécution de l'avis de mise en recouvrement, n. 732-897).

#### CONCLUSIONS DE M. LE COMMISSAIRE DU GOUVERNEMENT SCHRAMECK

M. X... a exploité de 1965 à 1974 à N... une entreprise artisanale de couverture, plomberie, chauffage.

Il a fait l'objet en matière de T.V.A. d'une vérification portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 1968 au 31 juillet 1972 sur la base de laquelle a été écartée la comptabilité de l'entreprise et procédé à une rectification d'office des bases d'imposition. Celle-ci a conduit à un rappel de droits de 170.578,18 F au titre des quatre années. Cette somme a été assortie de pénalités pour manœuvres frauduleuses.

Parallèlement, l'Administration fiscale a porté plainte pour fraude fiscale en ce qui concerne la période du 1<sup>er</sup> janvier 1971 au 31 juillet 1972. Cette procédure, qui s'est soldée par un non-lieu, a donné lieu à un rapport d'expertise sur lequel nous reviendrons.

Ajoutons, toujours à titre liminaire, que l'entreprise en croissance rapide jusqu'en 1973 a rencontré, en 1974, d'importantes difficultés qui l'ont contrainte à déposer son bilan en juillet 1974, le règlement judiciaire étant rapidement converti en liquidation de biens. Cette procédure a été close en février 1981 par le Tribunal de Commerce pour insuffisance d'actif. Dans ces conditions, le Trésor s'efforce de récupérer sa créance auprès de l'actuel employeur de M. X... alors que ce dernier ne subsisterait qu'avec la fraction insaisissable de son salaire.

Devant vous, le litige ne porte, selon les dires du ministre qui ne sont pas contestés en réplique, que sur les redressements afférents à la reconstitution des recettes de l'entreprise de M. X..., soit au total un peu plus de 99.000 F en droit. M. X... conteste par ailleurs l'application à ces droits de pénalités pour manœuvres frauduleuses.

Au soutien de sa demande de réduction des droits contestés, M. X... fait valoir d'une part que c'est à tort que sa comptabilité n'a pas été jugée probante, d'autre part que les bases d'impositions déterminées par le service sont exagérées.

Mais tout d'abord, il fait grief aux premiers juges de n'avoir pas considéré que l'Administration acquiesçait aux faits qu'il exposait dans sa demande dès lors que celle-ci n'avait pas respecté le délai de six mois qui lui était imparti pour sa défense. Ce moyen ne saurait vous retenir.

Il est fondé sur les dispositions de l'article 1941-6 du C.G.I. en vertu desquelles lorsque l'Administration n'a pas, à l'expiration d'un délai de six mois suivant la date de présentation de l'instance, produit ses observations, le président du Tribunal administratif peut lui impartir un nouveau délai dont l'irrespect est sanctionné par l'acquiescement présumé aux faits. Or vous avez déjà jugé d'une part, qu'aucune de ces dispositions ne fait obligation au Président du Tribunal d'impartir ce nouveau délai et que dès lors que, comme en l'espèce, il ne l'a point fait, l'Administration qui a produit avant la clôture de l'instruction ne peut être réputée avoir acquiescé aux faits.

S'agissant du caractère probant de la comptabilité, nous ne pensons pas qu'il soit possible de suivre le requérant qui d'ailleurs, en première instance, reconnaissait lui-même qu'il pouvait à bon droit être mis en doute.

Devant vous, M. X... se réfère essentiellement au rapport d'expertise judiciaire que nous avons mentionné et qui a porté également sur l'exercice 1970.

Or, il ressort de ce rapport, non seulement que le journal général n'a pas enregistré les écritures de centralisation des journaux auxiliaires même pour le seul montant des soldes mensuels (soldes mensuels qui avaient été effectués dans le précédent dont se réclame le requérant, *Plénière*, 7 nov. 1975, n. 90.786; *Droit fiscal* 1976, n. 11, comm. 420, concl. Mme Latournerie), mais encore :

- que le journal de caisse présente des anomalies, les opérations ne sont pas datées, en particulier les dépenses, ce qui confirme les constatations du vérificateur; par ailleurs l'expert confirme également que les soldes mensuels sont parfois importants alors que les comptes bancaires présentent des découverts;

- que les journaux des ventes et des achats présentent des doubles comptabilisations;

- que les stocks et travaux en cours n'ont pu être justifiés, ce qui confirme également les dires du vérificateur.

Et l'expert concluait lui-même qu'en raison du grand nombre d'erreurs relevées, notamment, dans l'enregistrement des ventes, des achats et des frais qui ne permettaient pas d'estimer que les comptes reflétaient la réalité de l'entreprise, on ne pouvait accorder aucune force probante à la comptabilité.

Ajoutons que la sincérité de cette comptabilité peut elle-même être mise en doute.

Il est ainsi que le vérificateur a découvert un facturier de petits travaux non enregistrés dans la comptabilité de même que l'existence d'un chantier en cours situé à N... dont le contribuable a dû reconnaître la réalité; enfin, une livraison de marchandises effectuée en juin 1971 n'a fait l'objet d'une facturation qu'après intervention du vérificateur.

Tous ces faits nous paraissent clairement indiquer que l'on se trouve certainement au-delà des erreurs minimes et partielles dont votre jurisprudence admet qu'elles n'entachent pas l'ensemble d'une comptabilité (voyez, par exemple, outre la décision de plénière précitée, votre décision du 22 février 1978, n. 3065 bis; *Droit fiscal* 1978, n. 19, comm. 781).

Reste à trancher, en second lieu, la question la plus délicate de cette affaire, à savoir si comme il y est tenu, M. X... apporte la preuve de l'exagération de l'évaluation de ses recettes qui a justifié les rappels de droit en litige.

Rappelons que votre jurisprudence pose en ce domaine les principes suivants :

Le contribuable à qui incombe la charge de prouver l'exagération de l'évaluation administrative peut, s'il n'est pas en mesure d'établir le montant exact de ses résultats en s'appuyant sur une comptabilité régu-

lière et probante, soit critiquer la méthode d'évaluation suivie par l'Administration en vue de démontrer qu'elle aboutit à une exagération de ses bases d'imposition, soit aux mêmes fins proposer une autre méthode permettant de déterminer les bases d'imposition avec une meilleure précision (voyez *Plénière*, 19 déc. 1973, n. 87649; *Droit fiscal* 1974, n. 11, comm. 314, concl. Mme Latournerie, *Dupont* 1974 p. 90).

Toutefois, par une décision de plénière du 13 juillet 1979 (n. 13.374; *Droit fiscal* 1980, n. 4, comm. 191, concl. Martin Laprade), vous êtes allés plus loin en estimant que lorsque la méthode d'évaluation utilisée par l'Administration est radicalement viciée dans son principe même, le contribuable obtient décharge du supplément d'imposition qui lui a été assigné sur le fondement de cette méthode sans avoir à prouver que l'application de cette dernière a conduit l'Administration à arrêter une base d'imposition excédant celle qui devrait être retenue. Autrement dit, dans ce cas, le requérant peut obtenir la décharge sans établir ce que devrait être la base réelle d'imposition. Mais relevons qu'en l'espèce, le vice était effectivement radical d'un strict point de vue juridique puisque l'Administration avait prétendu faire référence à l'enrichissement d'un gérant pour reconstituer la base d'imposition d'une société.

Comment, au regard de cette jurisprudence, se présentent selon nous les faits de l'espèce?

Le vérificateur, pour évaluer le chiffre d'affaires, a fait application des données retenues en 1968 par un bureau d'études techniques pour l'estimation du devis du seul chantier de N... dont il a déjà été question et dont le dossier avait été communiqué par l'entreprise X...

Ainsi, l'Administration a retenu des chiffres d'un seul chantier, d'ailleurs de faible importance, pour des travaux qui, au surplus, n'avaient pas encore donné lieu à facturation. Et le requérant de faire valoir que l'expertise judiciaire a montré que la référence choisie n'était nullement représentative de l'activité d'ensemble de l'entreprise, ce que l'examen de ce rapport, malgré la prudence de ses termes, permet de confirmer. L'expert indique en particulier que le coefficient de marge brute qui a été retenu sur la base, rappelons-le, de prix prévisionnels lui apparaît exagéré.

En cours d'instance, l'Administration, probablement sensible à la critique du requérant, se réfère au barème publié par la société des architectes pour corroborer les résultats de son évaluation. Reconstituant le chiffre d'affaires à partir de ce barème professionnel, en admettant un rabais de 10% sur les prix qui en résultent, elle fait valoir que demeure un écart de 6% par rapport au chiffre d'affaires déclaré par l'intéressé, ce qui conduit à un résultat supérieur à celui qui a été retenu par le vérificateur.

Mais outre que cette différence est relativement faible, ce que vous prenez en compte pour apprécier les évaluations administratives (voyez votre décision précitée du 22 février 1978, n. 3065 bis), cette méthode nous paraît avoir le défaut inverse de la précédente, c'est-à-dire reposer sur des indications trop générales pour pouvoir être appliquées sans correctifs particuliers à une entreprise. Autrement dit, si elle avait pu effectivement corroborer une méthode acceptable, elle ne nous semble pas valide par elle-même.

Reste que si vous maintenez votre appréciation dans le cadre habituel de votre jurisprudence, force est selon nous de constater que le requérant ni ne démontre que les chiffres auxquels est parvenue l'Administration sont erronés, ni ne vous soumet une nouvelle méthode d'évaluation permettant de déterminer les bases d'imposition avec une précision meilleure.

Outre la production de deux autres dossiers de son chantier, dont il ne montre nullement qu'ils sont plus caractéristiques de son activité, il se contente en effet à nouveau de faire référence aux conclusions de l'expert judiciaire, ce qui est à coup sûr insuffisant dans la mesure où l'expert réserve explicitement la possibilité de dissimulation de recettes (voyez pour une référence à des travaux d'experts de caractère incertain jugée ne pas constituer une preuve suffisante votre décision du 25 février 1976, n. 87.150; *Dupont* 4/76).

D'ailleurs, de manière plus générale, l'on doit observer que l'expert ne se fonde que sur les résultats comptables dans la mesure où il a pu les rectifier lesquels, comme il a été dit, ne peuvent être regardés comme probants.

Toutefois, l'attitude de l'Administration dans cette affaire et la situation qui en résulte pour M. X... nous paraissent justifier que vous fassiez

application en l'espèce de votre décision de plénière précitée du 13 juillet 1979.

Car si le vice de la méthode de reconstitution adoptée est certes moins radical que dans ce précédent, il ne nous apparaît pas moins réel. La faculté de reconstitution d'office ne doit pas permettre à l'Administration trop d'arbitraire dans le choix des bases d'évaluation à la faveur de la difficulté pour le contribuable d'apporter la preuve contraire qui lui incombe.

Cette nécessité a d'ailleurs été reconnue ultérieurement par l'Administration elle-même dans une instruction du 4 août 1976 qui précise – nous citons – : « Quelle que soit la gravité des infractions ou des anomalies constatées, les bases doivent toujours être fixées à des montants qui se situent dans la limite des présomptions susceptibles d'être tirées des renseignements en possession du service, de manière à éviter l'établissement d'impositions excessives.

C'est ainsi que :

– la reconstitution des bases imposables ne doit pas être opérée selon une seule méthode de reconstitution ;

– les reconstitutions du bénéfice brut doivent être opérées à partir des circonstances concrètes de fonctionnement de l'affaire et non d'éléments prédéterminés ou étrangers à la gestion propre de l'entreprise, même si'il s'agit de pourcentages indiqués par les monographies administratives ou tirés de statistiques professionnelles.

Et le cumul de ces deux recommandations nous paraît condamner toute reconstitution sur la base des données de l'entreprise qui soit, comme en l'espèce, unique et partielle, sans que des chiffres étrangers à la gestion de l'entreprise puissent être eux-mêmes utilement invoqués par ailleurs.

Il importe en effet que l'Administration s'assure de la vraisemblance des données qu'elle utilise, par exemple en les puisant dans les comptabilités de concurrents d'une importance similaire, du même secteur ou de la même région ou même, faute d'indication contraire, en procédant à l'extrapolation de données plus anciennes, ce qu'admet une jurisprudence abondante (voyez par exemple 26 mai 1971, n. 79.356 ; 21 nov. 1979, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> sous-sect., n. 11.379 ; R.J.F. 1/80, n. 48).

Nous vous proposons donc de considérer que l'arbitraire de la méthode administrative suivie en l'espèce justifie la décharge demandée.

Cette décharge devra entraîner celle des pénalités pour manœuvres frauduleuses correspondantes.

Précisions, à cet égard, que ces pénalités ne nous paraissent pas en tout état de cause justifiées. Quelles que soient les erreurs et les omissions entachant la comptabilité de M. X..., qui, rappelons-le, a bénéficié d'une ordonnance de non-lieu dans l'instance engagée pour fraude fiscale, il ne nous paraît pas en effet ressortir des pièces du dossier que celles-ci répondaient à un objectif délibéré de fraude. D'une part, en effet, les omissions sont d'un montant réduit, d'autre part, de nombreuses erreurs ont été commises au détriment même du contribuable. Et le rapport de l'expert insiste sur l'incompétence de M. X... qui a manifesté trop de confiance au cabinet qu'il avait chargé de tenir ses comptes. Mais si vous ne nous suivez pas pour prononcer la décharge que M. X... vous demande, il vous faudrait alors faire droit à la fin de non-recevoir opposé par le ministre qui souligne que le requérant a présenté pour la première fois devant vous des moyens propres aux pénalités.

Mentionnons enfin que le requérant a présenté des conclusions à fin de sursis à exécution que votre décision, si vous nous suivez, rendra sans objet.

Par ces motifs, nous concluons :

1<sup>o</sup> A l'annulation du jugement attaqué en date du 31 octobre 1979 du Tribunal administratif de ... ;

2<sup>o</sup> A ce qu'il soit accordé à M. X... la décharge des compléments d'imposition à la T.V.A. résultant de la réintégration dans ses bases d'imposition de recettes réputées dissimulées au cours de la période du 1<sup>er</sup> janvier 1968 au 31 juillet 1972 ainsi que des pénalités correspondantes.

Conseil d'Etat, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sections, 21 octobre 1981, req. n. 22.021 et Conclusions de M. le Commissaire du Gouvernement Schrameck.

2000-441, n. 15 s.

## **798 – GARANTIES ACCORDEES AUX REDEVABLES VERIFIES – Régime antérieur au 1<sup>er</sup> janvier 1978 – Avis de vérification – Mention relative à l'étendue des vérifications.**

Avant sa modification par l'article 4 de la loi 77-1453 du 29 décembre 1977 (*Droit fiscal* 1978, n. 1-2, comm. 3), l'article 1649 septies du C.G.I. prévoyait seulement l'obligation pour l'Administration d'aviser les contribuables de la possibilité qui leur était offerte de se faire assister d'un conseil de leur choix au cours des vérifications de comptabilité.

Il a été jugé que ni cette disposition ni aucune autre n'obligeaient alors l'Administration à informer le contribuable, préalablement à la vérification, de l'étendue des vérifications qui seraient opérées.

D'où il suit que la circonstance que l'avis de vérification adressé à un contribuable indiquait que cette vérification porterait sur les déductions opérées en matière de T.V.A. n'était pas de nature à interdire au vérificateur de faire dans la comptabilité toutes les constatations qu'il jugeait nécessaires.

N.B. – Dans le même sens : Cons. d'Etat, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sections, 21 décembre 1977, req. n. 1145 : *Droit fiscal* 1978, n. 20-21, comm. 863.

Conseil d'Etat, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sections, 30 octobre 1981, req. n. 17.693, S.A. « Comptoir automobile valenciennois ».

2000-441, n. 19 s.

## **799 – GARANTIES ACCORDEES AUX CONTRIBUABLES VERIFIES – Avis de vérification – Assistance d'un conseil – Vérification de comptabilité. Notion. Examen sur place de l'exactitude d'allégations formulées en réponse à la notification d'un forfait. Vérification (non) – Commentaire administratif de jurisprudence (C.E., 20 mai 1981, n. 18.196).**

Voir II<sup>e</sup> partie n. 7296.

# CONTENTIEUX

## Contentieux de l'assiette

2000-530, n. 30 s.

## **800 – TRIBUNAL ADMINISTRATIF – Instruction – Délais de production des mémoires – Délais imposés à l'Administration – Cas où le Tribunal n'a pas imparti à l'Administration un délai supplémentaire à l'expiration du délai de six mois. Acquiescement à défaut de production du mémoire en défense (Non). (Concl. 21 oct. 1981, req. n. 22.021).**

Dès lors que le Président du Tribunal administratif n'avait imparti aucun délai à l'Administration à l'expiration du délai de six mois suivant l'enregistrement de la demande du contribuable, l'Administration ne peut pas être réputée avoir acquiescé aux faits exposés par le contribuable dans sa demande au Tribunal administratif.

N.B. – Voir le texte de cet arrêt et les conclusions de M. le Commissaire du Gouvernement Schrameck, commentaire n. 797.

Conseil d'Etat, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sections, 21 octobre 1981, req. n. 22.021, et Conclusions de M. le Commissaire du Gouvernement Schrameck.