

par Jérôme TUROT, Maître des requêtes au Conseil d'Etat

Abus de droit. Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques (ou l'abus de droit rampant)

CE 21 juillet 1989, n° 59970, Plén., Bendjador (voir texte ci-après, Décisions du mois ► n° 998)

CE 21 juillet 1989, n° 58871, Plén., Lalande (voir texte ci-après, Décisions du mois ► n° 999)

La question qui a provoqué le renvoi en Plénière de ces deux affaires peut se formuler ainsi : l'administration peut-elle faire de l'**abus de droit « rampant »**, c'est-à-dire **écarter des actes juridiques régulièrement passés par le contribuable, sans se placer sur le terrain de la répression des abus de droit** ? L'article L 64 du LPF, anciennement article 1649 quinquies B du CGI, autorise dans certaines conditions le service à écarter les actes que lui oppose le contribuable pour restituer son véritable caractère à une situation juridique ou à une opération. Mais le principe général du **réalisme fiscal** permet également à l'administration d'établir l'impôt conformément aux situations réelles. Jusqu'où peut aller le réalisme fiscal, sans mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit ? Et à partir de quel point l'administration est-elle tenue de se placer sur le terrain de l'abus de droit, et donc, à compter de la loi Aicardi du 8 juillet 1987, de respecter les règles de procédure qui s'y attachent ?

M. Bendjador, propriétaire d'un domaine agricole, vendait chaque année à des agriculteurs voisins les produits de ce domaine, en nature de foins, fourrages, herbages et grains, par des contrats de vente de récolte sur pied. Il déclarait les revenus dudit domaine dans la catégorie des bénéfices agricoles. L'administration a estimé que les revenus tirés par M. Bendjador de sa propriété constituaient en réalité des revenus fonciers, les contrats de ventes de récoltes sur pied dissimulant des baux ruraux. Selon le service en effet, M. Bendjador n'exploitait pas lui-même ses terres, et aurait voulu par ce subterfuge échapper aux contraintes du statut du fermage. Alors que l'administration se gardait d'invoquer l'abus de droit, le Conseil d'Etat a jugé que l'administration invoquait « implicitement mais nécessairement » les dispositions de l'article 1649 quinquies B du CGI relatives à l'abus de droit, et, dès lors qu'elle n'avait pas saisi le comité consultatif pour la répression des abus de droit visé par ce texte, supportait la charge de la preuve.

M. Lalande, quant à lui, tenait la comptabilité d'un nombre élevé de commerçants et artisans, et se déclarait salarié d'une cinquantaine d'entreprises à raison de quelques heures de travail pour chacune d'entre elles. Le service avait estimé que ce statut de salarié était fictif, que M. Lalande exerçait en réalité une activité libérale d'agent d'affaires et qu'il était donc passible de la TVA. Comme l'a montré le commissaire du Gouvernement, Mme Liébert-Champagne, l'administration se plaçait ainsi tout à fait au seuil de l'abus de droit, car le contribuable avait produit un contrat de travail et des fiches de paie. Pourtant, elle a estimé que le litige ne se situait pas dans le champ d'application de l'abus de droit - que ni l'administration ni le contribuable n'invoquaient - car le contrat était dépourvu de date certaine et que les fiches de paie ne suffisaient pas à établir que l'intéressé exerçait son activité dans un lien de subordination. L'arrêt s'abstient de soulever d'office le terrain de l'abus de droit, et c'est ce qui en fait toute la portée : le Conseil d'Etat a admis que le service requalifie la nature de l'activité exercée sans passer par la procédure de répression des abus de droit.

RENVERSEMENT DE PERSPECTIVE

Dans ces affaires, la notion d'abus de droit est abordée d'une façon tout à fait différente de celle dont on l'envisage traditionnellement. Une abondante littérature est consacrée à la question de savoir jusqu'où peut aller le contribuable, dans l'habileté fiscale, sans tomber dans l'abus de droit ; elle se place du point de vue du contribuable. Ici, la question posée à la Plénière était de savoir **jusqu'où peut aller l'administration, dans l'exercice de son pouvoir de redressement, sans mettre en œuvre la procédure de répression de l'abus de droit**. Ainsi, par une révolution copernicienne, c'est du point de vue de l'administration que le juge se place dans ces deux arrêts.

La théorie de l'abus de droit apparaît ici non plus comme une arme redoutable aux mains de l'administration fiscale, mais comme une limite à l'exercice de son pouvoir normal de redressement. Et comme une arme contentieuse dont le contribuable peut, en

cas d'abus de droit « rampant », se saisir pour faire tomber les redressements, soit en reportant la charge de la preuve sur le service (sous le régime antérieur à la loi Aicardi), soit, ce qui est beaucoup plus efficace, en invoquant le vice de procédure commis par l'administration qui n'a pas respecté la procédure particulière de répression de l'abus de droit (sous le régime issu de la loi Aicardi).

En effet, rappelons-le, l'abus de droit a fait l'objet d'importantes dispositions dans la loi Aicardi du 8 juillet 1987 et le décret du 17 juillet 1987, qu'il est intéressant de replacer dans l'historique de cette notion. Dégagée par

les juridictions judiciaires en matière de droits d'enregistrement, elle fut reprise par la loi du 13 janvier 1941 portant (déjà...) simplification, coordination et renforcement des dispositions du Code général des impôts directs. Cette loi entoura la répression des abus de droit d'une garantie de procédure insérée à l'ancien article 156 quinquies 1 : pour restituer son véritable caractère à une « opération conclue sous la forme d'un contrat ou d'un acte juridique quelconque et dissimulant une réalisation ou un transfert de bénéfices ou de revenus », l'administration devait prendre l'avis du comité consultatif des abus de droit institué par le même article, et composé d'un conseiller d'Etat, président, d'un conseiller à la Cour de Cassation, d'un professeur de facultés de droit, du directeur général des contributions directes et du directeur général de l'enregistrement (soit la même composition qu'aujourd'hui, à ceci près que le directeur général des impôts a remplacé ceux des deux régies fusionnées).

P.
459

Est-ce le conseiller à la Cour de cassation, ou bien le professeur des facultés de droit qui fait peur au service ? Toujours est-il que, déjà à l'époque, l'administration avait tendance à omettre de consulter le comité. Le Conseil d'Etat jugea qu'à défaut de cette consultation l'acte dit abusif restait opposable à l'administration et que les redressements faits en méconnaissance de cet acte manquaient de base légale : voir par exemple CE 9 janvier 1961, n° 47.011, Lebon p. 13 ; CE 10 octobre 1962, n° 51.415, Lebon p. 526.

La réticence manifestée par l'administration à l'égard dudit comité finit par l'emporter, puisque la loi du 27 décembre 1963 portant (encore...) unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale, par son article 41 dont est issu l'article 1649 quinquies B, ultérieurement transféré à l'article L 64 du LPF, rendit facultative la saisine du comité. La consultation du comité, conçue à l'origine comme une garantie de fond, n'avait plus d'effet que sur le régime de la preuve : à défaut de consulter le comité et d'en obtenir un avis conforme aux impositions, l'administration avait la charge de prouver le caractère fictif de l'acte incriminé.

La jurisprudence précitée, qui faisait de la consultation du comité la condition nécessaire pour que le service puisse écarter un acte juridique régulièrement conclu ou passé, fut abandonnée pour de simples rédactions sur la charge de la preuve. Or, s'agissant de questions de droit, il faut reconnaître que le régime de la preuve n'a pas beaucoup d'importance : la question de savoir si un acte est abusif est subjective, mais rarement factuelle.

Ainsi s'explique que la jurisprudence ne s'est pas beaucoup intéressée, depuis 25 ans, à relever les cas où le service faisait de la répression d'abus de droit sans le savoir, ou en le sachant mais sans le dire, selon l'expression employée par Mme Liébert-Champagne dans ses conclusions. Lorsque l'administration n'invoquait pas l'abus de droit, il est bien rare que le contribuable ait fait valoir devant le juge que le redressement se fondait en réalité sur ce terrain.

On en trouve cependant deux cas intéressants. Dans le premier, le juge fiscal a été amené, en réponse à un tel moyen articulé par le contribuable, à affirmer que l'administration ne se situe pas sur le terrain de l'abus de droit lorsqu'elle **interprète les stipulations d'un contrat** conclu pour l'utilisation de brevets, regardé comme une concession et non comme une cession de brevets : CE 26 juillet 1982, n° 26.131 : RJF 10/82, n° 933. Dans l'autre, le Conseil d'Etat a rappelé que l'administration ne « fait » pas de l'abus de droit en se bornant à **requalifier une situation de fait** au regard de la loi fiscale ; l'administration avait rectifié la qualification catégorielle des revenus (de revenus fonciers en BIC) de l'intéressé, au motif que le fait pour un particulier de gérer de nombreuses sociétés immobilières équivaut à exercer une profession de nature commerciale, mais ne contestait ni la réalité des SCI, gérées par l'intéressé, ni sa qualité d'associé : CE 10 novembre 1982, n° 25.017 : RJF 1/83, n° 12.

La question de savoir si le litige se situe ou non sur le terrain de l'abus de droit s'est également parfois posée à propos de **l'application de l'amende propre à l'abus de droit** prévue à l'article 1732 du CGI ⁽¹⁾. Il arrive à cet égard que le Conseil d'Etat juge que, certes, les redressements sont fondés, mais que par contre l'amende n'est pas due, car il n'y a pas abus de droit. Le cas s'est rencontré en matière de report déficitaire : on sait que l'administration peut faire obstacle au report déficitaire d'une société qui a subi de telles transformations qu'en réalité elle n'est plus la même que celle qui a supporté les déficits. Ce rejet d'un report déficitaire peut se fonder soit sur la théorie de l'abus de droit, soit simplement sur la condition jurisprudentielle d'identité d'entreprise. Dans un arrêt du 28 novembre 1986, n° 41.528 et 43.589 : RJF 2/87, n° 148, le juge confirme le rejet du report déficitaire, mais refuse de considérer qu'il y a eu en l'espèce abus de droit ; on doit en conclure qu'aujourd'hui, dans un tel cas, l'administration ne serait pas tenue de suivre la procédure spécifique de répression des abus de droit. Un autre exemple de cette problématique est fourni par un arrêt du 9 décembre 1987, n° 55.554 : RJF 2/88, n° 78, où le Conseil d'Etat juge qu'un redressement fondé sur une pratique anormale dans l'exécution d'un contrat et non pas sur le caractère fictif de ce contrat, ne peut être assorti de pénalité pour abus de droit. Jugé de même, par un arrêt du 21 avril 1989, n° 88.983 : RJF 6/89, n° 724, dans un cas de « rent-a-star system » que, certes, les redressements sont fondés, mais que par contre la pénalité propre à l'abus de droit (1) n'est pas due, car il n'y a pas abus de droit. Une actrice résidant en France avait conclu avec la société suisse Cinecustodia (société tout à fait réelle, qui a sous contrat un certain nombre d'artistes connus) un contrat prévoyant que tous ses

cachets seraient directement versés à cette société qui, en contrepartie, verse à l'actrice une rémunération fixe, prend en charge tous ses frais professionnels et s'engage à lui verser une pension de retraite ; le Conseil d'Etat a jugé que le contrat ne pouvait être opposé à l'administration pour la détermination de l'impôt sur le revenu de l'actrice, mais que pour autant il n'y avait pas abus de droit, et donc pas lieu à l'amende qui s'y attache. Le commissaire du Gouvernement avait conclu en ce sens, au motif que « la seule existence de préoccupations fiscales de la part des parties à une convention non fictive ne suffit pas à les rendre coupables d'un abus de droit, si cette convention peut être regardée comme ayant eu également un autre objet ».

Ainsi, il n'est pas rare que, alors que l'administration invoque le fondement de l'abus de droit, le juge lui réponde que les redressements se justifient sur un autre fondement (et que par conséquent les redressements sont maintenus, mais l'amende pour abus de droit n'est pas due).

Par contre, on ne trouve, avant l'arrêt Bendjador, qu'un seul arrêt dans lequel le Conseil d'Etat juge que, même si l'administration n'invoque pas expressément l'article 1649 quinquies B du CGI, elle se place implicitement sur le terrain de l'abus de droit. Ainsi jugé dans une affaire où le service

a requalifié les loyers d'un contrat de location-gérance ayant précédé la cession d'un fonds de commerce en des acomptes sur le prix de vente de ce fonds : CE 19 novembre 1986, n° 30.465 et 32.295 : RJF 1/87, n° 78. Le juge en a déduit qu'il appartenait à l'administration, qui n'avait pas saisi le comité consultatif, d'établir que le prix de cession n'était pas sincère et n'a pas correspondu à la valeur des éléments cédés.

P.
460

C'était la première fois à notre connaissance que, alors que l'administration se gardait d'invoquer l'article 1649 quinquies B, cette disposition lui était opposée, et qui plus est d'office par le juge. La première fois que cette disposition jouait pleinement le rôle d'une garantie pour le contribuable. En l'espèce, le retournement de la charge de la preuve a conduit à la décharge des impositions, le service n'ayant pas établi que les éléments cédés aient été sous-évalués. Cette solution était d'autant plus novatrice que, plusieurs fois auparavant, le Conseil d'Etat s'était abstenu de relever que l'administration « faisait de l'abus de droit » alors qu'elle écartait des actes juridiques comme fictifs : par exemple CE 25 février 1981, n° 20.578 : RJF 5/81, n° 504, où le service invoquait la fictivité d'une SCI, et où l'arrêt, employant la formule « il résulte de l'instruction », ne met pas la preuve à la charge de l'administration. Mais elle s'imposait d'autant plus que, six mois auparavant, le Conseil d'Etat avait eu à connaître d'un cas de location-gérance assez similaire, où l'administration avait invoqué l'abus de droit pour essayer (sans succès) de démontrer que les parties n'avaient conclu ce bail qu'en vue de le résilier et de déguiser sous l'apparence d'une indemnité de résiliation imposable au taux réduit en tant que plus-value à long terme, un versement imposable au taux de droit commun (CE 18 juin 1986, n° 48.912 : RJF 8-9/86, n° 807).

L'APPORT DE L'ARRET BENDJADOR : L'ABUS DE DROIT SOULEVE D'OFFICE

Les affaires Bendjador et Lalande ont donné l'occasion de confirmer cette solution en Plénière, mais, cette fois, avec la perspective des conséquences qui en résulteront sous le régime de l'abus de droit défini par la **loi Aicardi**.

En effet, à compter de la loi du 8 juillet 1987, la répression des abus de droit est entourée de garanties de procédure : **l'administration ne pourra plus faire de l'abus de droit sans le dire, sous peine de vicier la procédure d'imposition**. D'une part, l'article 14 de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières, donne au contribuable le droit de demander la saisine du comité consultatif pour la répression des abus de droit (l'instruction du 14 juin 1988, 13L-8-88, précise que ces dispositions sont applicables aux redressements notifiés postérieurement au 10 juillet 1987 ainsi qu'à ceux qui, bien que notifiés antérieurement à cette date, n'avaient pas encore été mis en recouvrement). Conformément aux dispositions des articles L 57 et R 57-1 du LPF, mention doit être faite dans la notification de redressement que l'administration entend faire usage du droit que lui confère l'article L 64 du LPF, dont il est recommandé de reproduire le texte sur la lettre de notification (Inst. précitée du 14 juin 1988). Si, à la suite de la notification, le contribuable formule des observations, et si le service entend maintenir les redressements notifiés sur le fondement de l'abus de droit, la réponse adressée au contribuable lui indique la possibilité qui lui est offerte par l'article L 64 du LPF de demander la saisine du comité consultatif. Le contribuable dispose d'un délai de trente jours après la réception de la réponse à ses observations pour faire connaître qu'il entend que le litige soit soumis à l'avis du comité. La saisine du comité suspend la mise en recouvrement des impositions.

D'autre part, l'article 2 du décret n° 87-552 du 17 juillet 1987, codifié à l'article R 64-1 du LPF, prévoit que la décision de mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur principal, qui vise à cet effet la notification de redressements (cette disposition s'applique aux notifications adressées à compter du 21 juillet 1987).

Dès lors, le régime de l'abus de droit redevient en un sens ce qu'il était avant la loi du 27 décembre 1963 : une **procédure spécifique** dont l'administration ne peut faire l'économie. Alors que, de 1963 à 1987, c'était improprement que l'on parlait de la « procédure de répression des abus de droit », car l'article 1649 quinquies B du CGI, puis L 64 du LPF, était une disposition de fond, autorisant l'administration à écarter les actes dissimulateurs, et lui imposant la charge de la preuve sauf avis conforme du comité (or le régime de la preuve est lui aussi une question de fond et non de procédure). Certes, la loi Aicardi n'est pas revenue à la consultation obligatoire du comité (de fait, pourquoi imposer l'intervention du comité si ni le service ni le contribuable ne la veulent ?). Mais, et c'est l'essentiel, l'administration ne peut plus « faire de l'abus de droit sans le savoir, ou tout en le sachant mais sans

le dire », selon l'expression de Mme Liébert-Champagne : car dans ce cas le contribuable pourra faire échec aux redressements au double motif que la notification de redressement ne porte pas le visa d'un inspecteur principal et qu'il n'a pas été averti de la faculté de demander la saisine du comité.

Cette perspective fait surgir une première question, qu'a abordée Mme Liébert-Champagne : le **juge soulèvera-t-il d'office l'abus de droit** ? Il faut distinguer deux aspects de la question : le juge doit constater d'office que l'administration s'est placée implicitement sur le terrain de l'abus de droit, pour en tirer les conséquences sur la charge de la preuve (a) ; mais il ne peut soulever d'office le vice de procédure que constitue, le cas échéant, l'absence de visa d'un inspecteur principal ou le fait que le contribuable n'ait pas été avisé de la possibilité de demander la saisine du comité (b).

a) Sur le premier point, l'arrêt Bendjador confirme la solution de l'arrêt précité du 19 novembre 1986 et infirme les solutions différentes, comme celle de l'arrêt précité du 25 février 1981. Le juge soulève, d'office, le fait que les impositions reposent sur le fondement de l'article L 64 du LPF, pour en déduire, si le service n'a pas consulté le comité consultatif (ce qu'il ne fait pratiquement jamais), que c'est à l'administration qu'incombe la **charge de la preuve**. Même si le contribuable a accepté les redressements (ce qui était le cas dans l'affaire tranchée par l'arrêt du 19 novembre 1986), ou si le contribuable ne tient aucune comptabilité (cas de l'affaire Bendjador).

Mme Liébert-Champagne a souligné que ce n'est pas la théorie du champ d'application de la loi qui fonde cette solution. Selon cette théorie, le juge doit soulever d'office l'inapplicabilité d'un texte s'il ne peut statuer sur les moyens invoqués sans faire lui-même application dans les motifs de sa décision de dispositions inapplicables (CE 4 novembre 1974, n° 91.936, Plén. : DF 14.15/75, c. 504. Mais, dans un cas comme celui de l'affaire Bendjador, il s'agit pour le juge de faire l'inverse, de soulever d'office l'applicabilité d'un texte qui n'est pas invoqué.

Il ne s'agit pas non plus, a insisté le commissaire du Gouvernement, de soulever d'office un moyen de procédure (un moyen de procédure n'est jamais d'ordre public). Certes, le Conseil d'Etat a longtemps jugé, sous l'empire de l'ancien article 156 quinquiés I, que les dispositions législatives traitant de l'abus de droit étaient des dispositions

de procédure. Mais la jurisprudence a ensuite rattaché ces dispositions au bien-fondé de l'imposition (cause juridique à laquelle appartient la charge de la preuve) : CE 24 février 1982, n° 18.276 : R.J.F. 4/82, n° 406, aux conclusions de M. Schricke in DF 48/82 c. 2269. Si le juge fiscal relève d'office que le litige se situe sur le terrain de l'abus de droit, c'est par nécessité de mettre la preuve à la charge de l'administration, lorsque, sans cela, elle incomberait au contribuable.

p.
461

Ceci conduit à penser que le juge ne soulèvera pas d'office l'abus de droit lorsque, par ailleurs, la charge de la preuve incombe déjà à l'administration. Et que, par conséquent, cette jurisprudence n'aura plus guère l'occasion de jouer sous l'empire des nouvelles règles de procédure issues de la loi de finances pour 1987 et de la loi Aicardi du 8 juillet 1987. Rappelons en effet que l'article 81-I de la loi de finances pour 1987 (loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986) a supprimé la procédure de rectification d'office, et que cette disposition est complétée par l'article 10 de la loi du 10 juillet 1987 quant à la charge de la preuve ; désormais, l'administration supporte la charge de la preuve du bien-fondé de l'imposition en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires éventuellement saisie, sauf exceptions limitativement énumérées (absence de comptabilité ; comptabilité gravement irrégulière).

b) Sur le second point, Mme Liébert-Champagne a affirmé que le juge ne soulèvera pas d'office l'**absence de visa** d'un inspecteur principal sur la notification de redressement, **ou d'avis** donné au contribuable de la faculté de saisir le comité des abus de droit. Tout dépend de l'analyse que l'on fait des conséquences du non-respect de ces formalités. Sous l'empire de la loi du 13 janvier 1941, qui rendait obligatoire la consultation du comité des abus de droit, le Conseil d'Etat avait jugé qu'à défaut de cette consultation l'acte reste opposable à l'administration, et les redressements faits en méconnaissance de cet acte manquent de base légale : CE 9 janvier 1961, n° 47.011 : Lebon p. 13 ; CE 10 octobre 1962, n° 51.415, Lebon p. 526. Cette jurisprudence a été abandonnée après que la loi du 27 décembre 1963 ait rendu facultative la saisine du comité : plus rien ne distinguait formellement un redressement fondé sur l'abus de droit d'un autre redressement.

On pourrait soutenir, après la loi Aicardi, que la répression de l'abus de droit est à nouveau enfermée dans une procédure spécifique, et que, du moment que l'administration ne met pas en œuvre l'article L 64 du LPF, elle est contrainte, et le juge avec elle, de prendre en compte les actes juridiques passés par le contribuable tels qu'on les lui présente. **L'acte resterait opposable au service** dans ce cas. Mais le commissaire du Gouvernement a écarté cette solution comme trop contraire aux habitudes du réalisme fiscal, faisant référence à l'opinion couramment émise que le principe du réalisme fiscal suffit à donner à l'administration le pouvoir d'écarter les actes fictifs. Il est vrai que, même sous l'emprise des dispositions de la loi de 1941, la jurisprudence a toujours été que le juge n'a pas à examiner d'office si le comité aurait dû ou non être consulté : CE 4 juin 1960, n° 43.513 : Lebon p. 394 ; CE 4 décembre 1961, n° 51.119 : Tables décennales Lebon p. 28 ; CE 5 octobre 1973, n° 83.211, Section : DF 74, c. 36 avec les conclusions de M. Mandelkern.

LA QUESTION OUVERTE PAR L'ARRET LALANDE : COMMENT DEFINIR LE TERRAIN DE L'ABUS DE DROIT

Ainsi l'étendue des pouvoirs du juge semble clairement dessinée. Mais la difficulté principale que suscite l'arrêt Bendjador et qu'illustre l'arrêt Lalande est de savoir jusqu'où peut aller l'administration sans devoir suivre la procédure de l'abus de droit, **à partir de quel point le service doit être regardé comme s'étant implicitement placé sur le terrain de l'abus de droit.**

Pour aborder cette question nouvelle, il convient de rappeler la définition actuellement retenue de l'abus de droit, et d'examiner si elle est « réversible », c'est-à-dire si elle permet de cerner un « terrain » de l'abus de droit. Terrain qui en fin de compte déterminerait le champ d'application des garanties de procédure instituées par la loi Aicardi en la matière.

Rappelons que, depuis 25 ans, le débat qui entoure la notion d'abus de droit consiste à s'interroger sur la notion de « fraude à la loi », d'évasion fiscale, de « charge fiscale normale », dans une interminable recherche du point auquel on pourrait planter la borne qui marque le passage de la simple habileté fiscale à l'évasion répréhensible. Qu'on nous permette de dire, nous nous exprimons à titre personnel, que cette recherche nous paraît vaine car, si la notion de dissimulation est une notion juridique, par contre la notion de « fraude d'intention » ne peut mener ailleurs qu'à l'insécurité juridique (tempérée éventuellement par l'utilisation du rescrit fiscal institué par la loi Aicardi). M. Cozian a écrit dans cette revue (RJF 5/80, p. 202) une analyse rigoureuse de la notion d'abus de droit, montrant, tout à fait justement selon nous, que **la théorie de l'abus de droit ne sanctionne que les comportements qui relèvent en droit civil de la simulation**, sous l'une des trois formes traditionnelles de simulation : la simulation par acte fictif, la simulation par acte déguisé, la simulation par interposition de personnes. Et que la loi ne sanctionne pas la « fraude d'intention », contrairement à l'opinion selon laquelle un contribuable qui passe un acte qui n'est ni illicite ni fictif peut cependant être sanctionné s'il a eu une intention « frauduleuse », c'est-à-dire l'intention de payer moins d'impôt.

La jurisprudence, dont le cœur balançait entre les deux conceptions, a été fixée par un arrêt de Plénière du 10 juin 1981, n° 19.079 : RJF 9/81, n° 787, dont la rédaction est depuis constamment reprise, selon lequel l'administration peut écarter comme ne lui étant pas opposables les actes passés par le contribuable si elle établit « que ces actes ont un caractère fictif ou, à défaut, qu'ils **n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluider ou atténuer les charges fiscales** que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles ». Cette extension donnée à la notion d'abus de droit est à notre sens un abus de texte, puisque l'article L 64 du LPF (avant comme après la loi Aicardi) vise « les actes **dissimulant** la portée véritable d'un contrat ou d'une convention », et l'article 1732 du CGI, qui prévoit la pénalité dont est assorti l'abus de droit, vise « les cas de **dissimulation** » définis à l'article L 64 du LPF.

La notion de **fraude d'intention** se heurte également, toujours à notre opinion personnelle, à un paradoxe : elle contredit la notion d'incitation fiscale. Or la fiscalité n'est pas seulement le gagne-pain de l'Etat, c'est aussi une technique de politique économique qui permet d'influer sur le comportement des agents économiques par dissuasion ou par incitation. Ce paradoxe est parfaitement mis en lumière par un arrêt de Plénière du 3 février 1984, n° 38.230, Bilgergillet : RJF 4/84, p. 255, où un contribuable est convaincu d'abus de droit à raison de l'utilisation contestable qu'il avait faite du mécanisme de l'engagement d'épargne à long terme institué par la loi du 29 novembre 1965 pour favoriser le marché boursier. Comme le soulignait Mme Latournerie dans ses conclusions (DF

26/84, c. 1278), « on ne saurait sans incohérence... reprocher à un engagement d'épargne à long terme de n'avoir été inspiré par aucun motif autre que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas souscrit cet engagement, aurait normalement supportées ». Et si Mme Latournerie concluait en cette affaire à l'abus de droit, c'est au motif que l'engagement d'épargne était pratiquement fictif.

P.
462

Soulignons d'ailleurs que, en matière d'enregistrement, la Cour de cassation à qui revient la bienheureuse invention de la théorie de l'abus de droit, s'en est longtemps tenue à une lecture stricte de la loi : lorsque l'administration invoque l'abus de droit (sans avis conforme du comité consultatif pour la répression des abus de droit), elle doit établir que l'acte litigieux avait un caractère fictif et avait pour seul but d'éluider les impositions dont était passible l'opération réelle : Cass. com. 16 octobre 1984, n° 734 : RJF 2/85, n° 342. Mais la jurisprudence judiciaire semble évoluer dans le sens de celle du Conseil d'Etat : Cass. com. 19 avril 1988, n° 86.19.079 : RJF 2/89, n° 250.

Certes, certains commentaires ont relevé que la notion de « fraude d'intention » donne seule une portée spécifique à l'article L 64 du LPF, puisque, en ce qui concerne les actes fictifs, l'administration n'a pas besoin de cette disposition spécifique : le principe du réalisme fiscal lui permet, selon une jurisprudence fermement établie, de s'en tenir aux situations et opérations réelles. Ainsi, la portée utile de la loi de 1941, modifiée en 1963 et 1987, serait de remettre en cause, fiscalement, des actes qui, quoique nullement fictifs, n'ont d'autre motivation qu'une économie fiscale. Cet argument au soutien de la thèse sanctionnée par l'arrêt de Plénière précité n'est pas évident : le législateur n'a pas nécessairement voulu donner à l'administration une prérogative supplémentaire, mais au contraire assortir de garanties (la consultation, à l'origine obligatoire, du comité) le pouvoir dont dispose l'administration d'écarter les actes regardés par elle comme fictifs. Il serait paradoxal que, parce que le législateur a estimé nécessaire d'entourer de garanties la répression des actes fictifs, son intervention soit interprétée comme conférant à l'administration un pouvoir plus redoutable encore, celui d'écarter des actes qui n'ont rien de fictifs.

Il est à noter que, malgré la rigueur de l'arrêt de principe de 1981, le Conseil d'Etat a réaffirmé à plusieurs reprises que la bonne gestion fiscale n'est pas de l'abus de droit : plusieurs arrêts rappellent vigoureusement que l'article L 64 du LPF n'a pas pour objet d'interdire au contribuable de choisir le cadre juridique qu'il juge le plus favorable du point de vue fiscal : CE 4 décembre 1981, n° 29.742 : RJF 1/82, n° 73 et CE 21 mars 1983, n° 29.742 : RJF 5/83, n° 700 (litige où a été accordée la décharge d'une imposition établie conformément à l'avis du comité des abus de droit) ; CE 2 mars 1987, n° 46.708 : RJF 5/87, n° 480 (versement d'un

acompte financé par un prêt-relais consenti par un fournisseur pour bénéficier de l'aide fiscale à l'investissement) ; CE 2 mars 1987, n° 51.846 : RJF 5/87, n° 525 (le contribuable choisit de céder les parts d'une SCI qu'il détient en totalité, plutôt que faire céder le terrain par la SCI). C'est la rédaction de l'arrêt de 1981 qui nous paraît critiquable, et non l'application qui en est faite.

Si l'on « retourne » cette définition pour déterminer dans quels cas l'administration s'est placée « implicitement mais nécessairement » sur le terrain de l'abus de droit, il apparaît tout de suite, comme l'a relevé Mme Liébert-Champagne, que seul le premier volet de cette définition est opérationnel, celui qui caractérise l'abus de droit par la dissimulation, selon le terme employé aussi bien par l'article L 64 du LPF que par l'article 1732 du CGI (ce qu'on appelle l'acte fictif, étant entendu que cette expression recouvre en réalité trois cas : l'acte fictif proprement dit, l'acte déguisé, et l'interposition de personnes). Lorsque l'administration écarte un bail fictif consenti par deux enfants au profit de leur mère sur un château qu'ils habitent tous les trois, afin de permettre la déduction d'importants travaux de réparation (CE 11 octobre 1978, n° 6.744 : RJF 11/78, p. 328), elle « fait de l'abus de droit ». De même lorsqu'elle restitue son véritable caractère à une donation déguisée sous l'apparence d'une vente, ou à une cession d'entreprise déguisée sous la forme d'une cession de droits sociaux.

Par contre, le second volet de cette définition, flétrissant comme abusif l'acte qui n'a été inspiré que par une préoccupation fiscale, est inutilisable pour définir le champ d'application de la procédure de l'abus de droit, du point de vue de la jurisprudence Bendjador.

Dans ses conclusions sur les affaires Bendjador et Lalande, le commissaire du Gouvernement a esquissé les critères que mettra en œuvre le juge fiscal pour déterminer si l'administration a recouru sans le dire à la procédure de l'abus de droit.

Mme Liébert-Champagne a d'abord indiqué qu'échappe au champ de l'abus de droit tout ce qui relève de l'**interprétation** des actes, si ceux-ci ne sont pas dénoncés comme fictifs : CE 20 mai 1981, n° 21.495, RJF 7-8/81, n° 651 ; CE 26 juillet 1982, n° 26.131, Plén. : RJF 10/82, n° 933. Il en serait de même pour la **requalification d'un contrat**. Ainsi dans le cas des contrats unissant une société de publicité et des personnes chargées de diffuser des journaux gratuits et des prospectus, contrats se présentant comme des conventions de mandat, le Conseil d'Etat a jugé qu'il s'agissait en fait de contrats de travail, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation : CE 6 mai 1985, n° 44.832 : RJF 7/85, n° 1025-a. Selon le commissaire, en donnant à ces contrats une qualification autre que celle reconnue par les parties, l'administration n'a pas recouru à l'abus de droit, car le contrat n'était pas fictif et ne comportait nul « montage ». Ainsi, la requalification d'un contrat ne nécessiterait pas le visa d'un inspecteur principal, ni que le contribuable soit avisé de la faculté de saisir le comité des abus de droit.

L'idée ainsi émise par Mme Liébert-Champagne que la requalification d'un acte ne relève pas de la procédure de l'abus de droit nous paraît cependant d'application difficile. Elle risque de conduire l'administration sur une corde raide, et le juge après elle : la requalification d'un contrat ne relèverait pas de l'abus de droit lorsqu'il s'agit, peut-on dire, de corriger une erreur commise par les parties ; mais un **acte déguisé**, même non fictif, relève bien de l'abus de droit. Ainsi, lorsque la Cour de cassation (c'est en effet surtout dans le contentieux de l'enregistrement que se rencontrent des actes déguisés) requalifie une vente en donation, elle se fonde sur l'article L 64 du LPF (et l'administration est en droit d'appliquer la pénalité prévue à l'article 1732 du CGI). De même, lorsque le Conseil d'Etat juge que la cession par divers associés de leurs parts dissimule la liquidation de la société (et ce conformément à un avis - un des rares - rendu par le comité des abus de droits) et que c'est à bon droit que l'administration a imposé le boni de liquidation, c'est également sur le terrain de l'abus de droit : CE 3 avril 1968, n° 70.324 : Dupont 1968 n° 10903. Dans les deux cas, l'administration a seulement requalifié un acte, qui n'était en rien fictif ; mais nul doute selon nous qu'aujourd'hui elle ne pourrait le faire sans respecter les formes qui entourent la dénonciation d'un abus de droit.

Echappe aussi à l'abus de droit, a continué le commissaire du Gouvernement, tout ce qui recouvre la **qualification de**

sommes : ainsi en matière de rémunérations excessives (CE 24 octobre 1960, n° 45.449, Société Les Grands Bazars, Lebon p. 553 ; CE 21 avril 1989, n° 59.731, Vincler : RJF 6/89, n° 725), de redevances excessives dans le cadre d'un brevet concédé par un inventeur à une SARL dont il est le gérant majoritaire (CE 8 novembre 1961, n° 37.852 : Lebon tables p. 1002), ou de fixation d'un prix de cession (CE 5 octobre 1973, n° 82.836, Section ; CE 8 juin 1988, n° 28.440, Athias.

P.
463

De même, le service ne met pas en œuvre la théorie de l'abus de droit lorsqu'il remet en cause le caractère indemnitaire d'une somme qualifiée contractuellement d'indemnité d'expropriation ou de résiliation de bail.

Mais, que devra donc faire l'administration pour que le juge constate qu'elle a « fait de l'abus de droit », et que le contribuable avait droit aux garanties de procédure correspondantes ? Il n'y a répression d'un abus de droit, a poursuivi le commissaire du Gouvernement, que lorsque l'administration remet en cause totalement un acte, ou qu'elle écarte un « montage » :

a) Lorsqu'elle **remet en cause totalement un acte** : Mme Liébert-Champagne a souligné que, à définir un champ d'application trop vaste à la procédure de répression des abus de droit, on risquerait de paralyser l'action des services fiscaux, et d'ailleurs de nuire au contribuable qui sera trop facilement passible de l'amende dont est assorti l'abus de droit. « Il faut laisser un droit à l'erreur au contribuable, et à l'administration le droit de faire preuve de réalisme », selon ses termes. Il ne faut pas que l'administration se trouve obligée de suivre la procédure lourde - et infamante - de l'abus de droit dès qu'un contrat montre le coin de son oreille dans un dossier. Souscrivons à sa conclusion selon laquelle on ne se trouve sur le terrain de l'abus de droit que si le service remet en cause globalement un acte ou une convention, ou l'une de ses clauses essentielles. Et **seulement si cet acte est certain**, quant à son existence et quant à sa date (ainsi un contrat de prêt sans date certaine produit à titre de justification dans le cadre d'une

Vasfe pourra être écarté sans que le vérificateur ait besoin de crier à l'abus de droit.)

b) Lorsqu'elle **écarte un « montage »** : ce second critère nous paraît, en revanche, atteint du même défaut de sécurité juridique que l'arrêt de Plénière du 10 mai 1981 sus-analysé - il s'agit d'ailleurs d'une contamination imparable. Le commissaire du Gouvernement a cité en exemple à cet égard deux arrêts. Dans le premier, il s'agissait d'une personne qui exploitait en réalité elle-même un cabinet d'expert comptable mais qui, n'ayant pas les titres requis, se présentait comme salarié d'un expert comptable fictivement responsable du cabinet ; l'administration, établissant le caractère fictif du contrat, était en droit d'imposer les revenus de l'intéressé dans la catégorie des BNC et non des salaires : CE 21 décembre 1983, n° 31.934 : RJF 2/84, n° 198. Mais, dans cette affaire, il s'agissait tout bonnement d'un acte fictif. Dans le second, une SA cède à des SCI la seule partie du terrain nécessaire à l'assiette des immeubles qu'elles ont pour objet de construire, tandis que les actionnaires de la SA, propriétaires d'actions donnant un droit de jouissance sur le reste du terrain, cèdent leurs actions au syndicat des copropriétaires d'appartements ; l'opération est regardée comme abusive dès lors que ce montage n'a d'autre objectif que d'éluider une partie de l'impôt dû par la SA sur la plus-value réalisée lors de la cession de terrain : CE 2 juillet 1986, n° 38.610 : RJF 10/86, n° 924.


Le paradoxe est que les affaires où apparaît un véritable **« montage »** sont précisément celles, souvent, où on se trouve à **l'extrême limite de l'abus de droit**. Ainsi dans la dernière affaire citée, à propos de laquelle le commentateur de la RJF écrit que le cas était à la limite du montage habile mais non répréhensible et de l'abus de droit. En effet, qu'est-ce qu'un montage ? c'est l'organisation par le contribuable d'une situation juridique qui n'est ni fictive ni illégale (sinon il n'est pas nécessaire de parler de montage), et qui a pour seul objet de le placer dans une situation fiscale meilleure, mais dont on estime qu'elle est abusive parce qu'elle conduit à éluder la charge fiscale qui serait « normalement » due. C'est-à-dire que **c'est la notion de « normal » ou d'« anormal » qui distingue seule le « montage » de la bonne gestion fiscale**. Lorsqu'un exploitant individuel se met en société pour bénéficier du statut de salarié, ou lorsque le fondateur d'une SARL limite sa participation à 49 % des parts pour ne pas tomber dans le régime fiscal des gérants majoritaires, nul - même le fisc - ne parle d'abus de droit, alors que bien souvent ces décisions n'ont pas d'autre objet que fiscal (ou plutôt anti-fiscal). Il y a donc des actes « normalement anormaux » et d'autres qui sont « anormalement pas normaux ». Et c'est assez subjectivement que l'administration, puis le juge, discernent la goutte précise qui fait déborder la coupe. Aussi est-il permis de penser que si c'est la constatation d'un « montage » qui détermine l'application des garanties de procédure (visa de l'inspecteur principal et avis donné au contribuable de la faculté de saisir le comité des abus de droit), la jurisprudence se fera casuistique. Ce qui souligne à nouveau, à notre opinion personnelle, l'opportunité de ne pas persévérer dans le sens de l'arrêt de Plénière du 10 juin 1981 déjà maintes fois cité, et de revenir à la jurisprudence antérieure, remarquablement formulée dans un arrêt du 23 février 1979 (n° 6.688, Gamon : RJF 4/79, n° 242) :

« Considérant que l'administration ne conteste pas qu'à s'en tenir à l'analyse de la situation de droit où M. Gamon s'est placé par les deux actes ou conventions ci-dessus relatés, le remboursement litigieux lui est dû ; qu'il y a donc seulement lieu de rechercher, ainsi que l'article 1649 quinquies B permet de le faire, si cette situation de droit dissimule une réalité différente... »

On ne saurait mieux énoncer la portée exacte de l'article anciennement 1649 quinquies B du CGI et présentement L 64 du LPF, et l'étendue précise de la prérogative reconnue à l'administration par le législateur. Tout naturellement, il en résulte que l'administration doit mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit **lorsqu'elle écarte un acte régulier et certain au motif qu'il dissimule une réalité différente** (parce qu'il s'agit d'un acte fictif, d'un acte qui en déguise un autre, ou qu'il y a interposition de personne). La question mise en lumière par les arrêts Bendjador et Lalande serait tout à fait claire dans l'optique de la jurisprudence Gamon. Elle est par contre difficile à formuler juridiquement sous l'empire de la notion moralisatrice de l'abus de droit issue de l'arrêt de Plénière du 10 juin 1981, déjà cité.

En effet, la **définition de l'abus de droit donnée en 1981 n'est pas réversible** : il ne peut y avoir adéquation entre l'abus de droit opposé au contribuable (pour déterminer dans quels cas il est passible de l'amende, notamment) et l'abus de droit opposé à l'administration (pour déterminer dans quels cas elle doit respecter la procédure spécifique issue de la loi Aicardi). Curieuse notion que celle d'abus de droit, qui n'a pas le même champ d'application selon que c'est l'un ou l'autre qui l'invoque.

Or, une notion juridique, c'est comme un bronze ancien : c'est lorsqu'on le retourne qu'on voit s'il est bon.

(1) Avant la loi Aicardi, elle était fixée, par l'article 1732 du CGI au double des droits réellement exigibles, mais l'administration avait pris pour règle de ne réclamer qu'une amende égale au double du complément des droits réellement exigibles. 

Conclusions

La société OTH Loire-Bretagne est une filiale à 99 % de la société « Omnium Technique Holding », société mère d'un important groupe dans le réseau du bâtiment. OTH Loire-Bretagne a été constituée en 1971, et fait de l'ingénierie immobilière. Elle a été vérifiée fin 1979, au titre de l'impôt sur les sociétés dû pour les exercices clos en 1975, 1976, 1977 et 1978. Le service a procédé à divers redressements, dont deux sont contestés par la société OTH Loire-Bretagne : le premier, relatif au calcul des créances acquises par la société, concerne les exercices 1977 et 1978, les conclusions y relatives ont été rejetées par le TA de Rennes, la société fait appel de cette décision ; le second, relatif à des charges supportées par OTH Loire-Bretagne pour le compte de la holding, concerne les exercices 1976 à 1978, les conclusions y relatives ont été rejetées par le TA pour l'exercice 1976 et accueillies pour les deux autres exercices ; chacune des parties fait donc appel de la partie du jugement qui lui est défavorable. Le pourvoi du ministre est le numéro 59.828, et il y a lieu de le joindre avec le numéro 58.246, qui concerne la société. On examinera successivement les deux chefs de redressement, qui posent des problèmes distincts.

I. Comptabilisation des créances acquises. — L'activité d'OTH Loire-Bretagne est celle d'un **bureau d'études** qui assure, d'une part, la conception des projets de construction ou d'installation, d'autre part, la surveillance des travaux et l'assistance du maître d'ouvrage à la réception. Elle fait donc de l'assistance à la maîtrise d'œuvre (quand il y a un architecte) ou de la maîtrise d'œuvre complète (lorsqu'il n'y en a pas), principalement, semble-t-il, dans le domaine des travaux publics.

Conformément aux dispositions du décret de 1973 sur l'ingénierie, son mode de rémunération est déterminé, pour la plupart des contrats dont elle a produit un exemplaire au dossier, à partir d'un **coût d'objectif** sur lequel la maîtrise d'œuvre s'engage, multiplié par le ou les taux prévus aux barèmes fixés par le décret de 1973. En fin d'opération, en cas d'écart entre le coût réel des travaux et le coût d'« objectif », qui serait supérieur à la tolérance prévue au contrat, la maîtrise d'œuvre doit supporter une **pénalité** qui se traduit par un abattement sur la rémunération convenue. Les contrats prévoient aussi des pénalités pour dépassement des délais.

Toutefois certains des marchés conclus par OTH Loire-Bretagne, produits au dossier, n'ont pas été soumis aux règles de l'ingénierie. Pour ceux-ci, aucun abattement (ni pénalité) n'est prévu en cas de dépassement des coûts, et d'ailleurs la rémunération est calculée en fonction des surfaces construites.

Cependant, tous les contrats produits individualisent au sein de la mission qu'ils confèrent à OTH Loire-Bretagne, des phases et sous phases. Les premières correspondent à la division, depuis toujours admise pour la définition des missions de maîtrise d'œuvre, entre la conception de l'ouvrage, la direction des travaux et l'assistance à la réception (voyez sur ce point Mémento Lefebvre Immobilier, n° 5401.) On notera que seule est en cause, dans le présent litige, la phase conception, qui selon le décret de 1973 constitue à elle seule une « mission complète normalisée. »

Mais cette phase est elle-même subdivisée en sous-phases, que le décret de 1973 nomme les « éléments normalisés des missions de maîtrise d'œuvre » (rebaptisés « éléments spécifiques » par la loi du 12 juillet 1985 qui a réformé la maîtrise d'ouvrage publique). Le décret de 1973 énumère quatre éléments : l'avant-projet sommaire, l'avant-projet détaillé, les spécifications techniques détaillées et l'assistance marchés de travaux. La loi de 1985 a, en outre, introduit les études d'esquisse (sur tous ces points, voyez Mémento précité, n° 5440 à 5442).

Dans le système du décret de 1973, un barème national fixe le taux de rémunération de la maîtrise d'œuvre pour chacun de ces éléments, la somme de ces taux donnant le taux global pour l'ensemble de la mission de maîtrise d'œuvre. On observera qu'en revanche la phase « direction des travaux », est, en général, rémunérée selon l'avancement des travaux, sur mémoires des entrepreneurs, et qu'il n'y a, en tous cas, pas de subdivision en sous-phases ou « éléments normalisés ».

Conformément à ces règles, les marchés signés par OTH Loire-Bretagne fixaient donc un coût d'objectif et un taux global de rémunération correspondant, selon le barème, à l'étendue de la mission assumée par le bureau d'études. Il était stipulé que cette rémunération, détaillée par éléments normalisés comme prévu au décret de 1973, serait, pour la phase conception, versée par fractions, qualifiées d'**acomptes**, au fur et à mesure de l'achèvement de chaque sous-phase, après acceptation par le maître de l'ouvrage des résultats de cette sous-phase, et sur présentation, par le bureau d'études, d'une **facture** ou d'un **décompte**.

Estimant que sa mission de conception constituait une seule et même prestation achevée lors de la signature du marché par le maître de l'ouvrage, OTH Loire-Bretagne n'inscrivait en recettes ses honoraires qu'à cette dernière date, et inscrivait entre-temps ses dépenses engagées dans un **compte d'attente « travaux en cours »**.

Le service n'a pas admis cette position. Selon lui, chaque acompte perçu pendant la mission de conception constituait une **recette de l'exercice** rattachable à celui-ci. Il a invoqué, à l'appui de cette thèse, l'article 38-2 bis du CGI, issu de la loi de

finances pour 1979. Mais ce texte, que vous n'avez jamais eu jusqu'ici l'occasion d'appliquer, n'est entré en vigueur, selon ses termes mêmes, que pour les exercices clos à partir du 31 décembre 1978. Les exercices ici en

P.
465

cause étant ceux clos les 31.12.1977 et 31.12.1978, la question des créances acquises d'OTH Loire-Bretagne doit donc être examinée exercice par exercice.

1° Exercice 1977 Le texte applicable, celui de l'article 38, dispose que « le bénéfice net imposable est constitué par la différence entre la valeur de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice » et que l'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements, les provisions justifiées ».

Votre interprétation classique de cette disposition (CE 18 juin 1971, n° 77.988 et 76.927, DF n° 1538 ; CE 7 mars 1979, n° 4.844 : RJF 4/79, n° 194) est qu'une créance exigible au cours d'un exercice en contrepartie d'un engagement de fournir des services au cours d'exercices ultérieurs constitue un **élément d'actif** né au cours de l'exercice qui doit être rattaché intégralement à cet exercice, et que le contribuable est seulement autorisé à provisionner le montant probable des frais et charges de toute nature qu'il devra supporter à raison de cette créance. Vous avez, en particulier, appliqué cette interprétation aux acomptes sur honoraires reçus ou facturés par un bureau d'études (CE 5 mars 1980, n° 10.795 : RJF 5/80, n° 389). Il est à noter que la **provision correspondant au montant probable des charges** n'est autorisée que dans la limite des produits déjà enregistrés. Mais ce plafond est compensé par la possibilité, également reconnue par votre jurisprudence, de provisionner la perte qui peut apparaître si le contrat à l'origine de la créance apparaît susceptible de générer des charges excédant les recettes escomptées (CE 26 octobre 1983, n° 34.539 : RJF 12/83, n° 1484). Au regard de cette jurisprudence, les « acomptes » facturés par OTH Loire-Bretagne au cours de sa mission de conception étaient certainement des **recettes de l'exercice de facturation** à inclure dans les valeurs d'actif. L'espèce est plus nette encore que celle, précitée, de 1980, où il s'agissait d'un bureau d'études pilotant un chantier de construction, rémunéré par acomptes mensuels calculés au vu des situations de travaux, le solde étant réglé à la réception définitive des ouvrages. Ici, nous sommes en présence de **missions nettement phasées**, avec versement d'acomptes à l'achèvement de chaque phase, au vu de l'établissement de certains documents ou de certaines formalités. Dans la pratique donc, il n'y avait normalement aucune véritable « avance » et pas ou peu de charges sur exercices ultérieurs à prévoir. Au demeurant de telles charges auraient seulement pu être provisionnées, dans la limite des recettes acquises ce que OTH Loire-Bretagne n'a pas fait.

Pour faire échec à l'application de cette jurisprudence, la société fait tout d'abord valoir que le décret du 28 février 1973 relatif aux marchés publics d'ingénierie confère un caractère provisoire aux rémunérations versées aux concepteurs avant l'achèvement total des travaux. Mais cet argument est, en tout état de cause, inutile à sa cause, un texte réglementaire ne pouvant déroger à la loi fiscale, ainsi que vous l'avez jugé le 5 mars 1980 (arrêt précité). La même décision a également écarté l'autre moyen d'OTH Loire-Bretagne, tiré de ce qu'elle peut être amenée, en fin de contrat, à effectuer des **prestations supplémentaires** ou à acquitter des **pénalités** susceptibles de « bouleverser les contrats initiaux » ; en effet il s'agit là de charges susceptibles d'être provisionnées, dont l'éventualité n'ôte pas aux acomptes perçus (lesquels restent acquis à la société) leur caractère de recette de l'exercice.

Mais OTH Loire-Bretagne invoque également la **doctrine administrative** résultant d'une lettre de la Direction générale des impôts en date du 20 février 1956 adressée au Président de la Fédération Nationale du Bâtiment et des activités annexes, selon laquelle « les travaux en cours s'entendent, en principe, des travaux inachevés à la date de clôture de l'exercice et qui, de ce fait, ne peuvent être regardés comme ayant d'ores et déjà à cette date donné naissance, pour l'entreprise intéressée, à une créance acquise » et « un travail doit être considéré comme inachevé tant qu'il n'a pas fait l'objet d'une réception provisoire ou été mis à la disposition du maître de l'ouvrage ».

Vous avez appliqué cette doctrine, qui fait échec à la loi pour les entreprises de travaux, dans l'espèce précitée du 5 mars 1980, assimilant donc un bureau d'études chargé de piloter des travaux jusqu'à réception totale des ouvrages, à une entreprise de travaux.

Pouvez-vous faire la même assimilation ici ? Nous ne le pensons pas, car la société OTH Loire-Bretagne demande le bénéfice de cette doctrine, non pour l'activité de pilotage de chantier, mais pour celle de conception de projets de construction. Or, la société OTH Loire-Bretagne dit elle-même qu'elle considère sa mission de conception comme achevée lorsque le maître d'ouvrage signe les marchés de travaux avec les entreprises : elle ne lie donc l'achèvement de cette mission, ni à la réception d'un ouvrage, ni à sa mise à la disposition du maître de l'ouvrage, critère auquel est subordonnée la doctrine invoquée.

Au demeurant les spécialistes distinguent l'activité de « pilotage de chantiers », souvent exercée par des « bureaux de coordination », de la maîtrise d'œuvre proprement dite. Le pilotage de chantier est plus proche de l'activité de constructeur, il peut aussi être assuré par une des entreprises présentes sur le chantier (l'« entreprise pilote »), et il s'effectue sous le contrôle du maître d'œuvre (voyez, sur ces questions, Mémento Lefebvre « Immobilier », n° 5593 et 6066).

Au contraire, la mission de la maîtrise d'œuvre est selon la loi de 1985 « distincte de celle d'entrepreneur », et le décret d'application de cette loi n° 86-453 du 14-3-1986, la qualifie de « marché d'étude », par opposition aux « marchés de travaux » visés par la doctrine de 1956. On observera d'ailleurs que la mission de maîtrise d'œuvre est complète même si elle ne comporte pas d'assistance du maître de l'ouvrage à la réception des travaux, et que le maître d'œuvre n'a pas qualité, en principe, pour effectuer cette réception (Mémento Lefebvre « Immobilier », n° 7210).

Enfin, il est clair que la formalité de la réception est réservée aux travaux immobiliers (Mémento Lefebvre « Immobilier », n° 7121), et qu'il n'y a pas de « réception » des travaux intellectuels réalisés par le maître d'œuvre, qui font seulement l'objet d'une « acceptation ».

La doctrine n'est donc pas applicable, et la société ne peut prétendre à aucune réduction du chef des créances acquises pour 1977.

2° Exercice 1978

Pour cet exercice, le texte applicable est celui de l'article 84 de la loi de finances pour 1979, qui a modifié la règle jurisprudentielle, ci-dessus rappelée, de rattachement des créances acquises. Désormais « les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées et l'achèvement des prestations pour les fournitures de services.

« Toutefois ces produits doivent être pris en compte : - pour les prestations continues rémunérées notamment par des intérêts ou des loyers et pour les prestations discontinues, mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, **au fur et à mesure de l'exécution.**» - pour les travaux d'entreprise donnant lieu à réception complète ou partielle à la date de cette réception, même si elle est seulement provisoire ou faite avec réserves, ou à celle de la mise à la disposition du maître de l'ouvrage si elle est antérieure » (...)

P.
466

Ces dispositions s'appliquent à la détermination des résultats imposables des exercices clos à compter du 31 décembre 1978 ».

Le **critère de rattachement des créances** relatives à une prestation de services cesse donc d'être l'exigibilité de la créance ou son paiement s'il est antérieur, et il est désormais l'**achèvement de la prestation** : ni les charges ni les recettes d'une prestation ne sont donc désormais susceptibles d'affecter le résultat tant que la prestation n'est pas achevée : pour ce faire, les entreprises doivent porter les charges supportées en « travaux en cours », et les recettes perçues en « produits perçus d'avance ». Toutefois cette règle comporte trois exceptions : les prestations continues, les prestations discontinues à échéances successives, et les travaux d'entreprise donnant lieu à réception. Les deux premières exceptions sont justifiées par le fait que l'échelonnement continu ou discontinu des prestations en cause ont, dit l'exposé des motifs de la loi « des prix de revient partiels et, par suite, des profits connus avec certitude avant l'achèvement complet des prestations ». La troisième dérogation légalise manifestement la doctrine administrative de 1956 analysée ci-dessus, lors de l'examen de la situation d'OTH Loire-Bretagne en 1977.

Curieusement, la société qui prétendait pour 1977 entrer dans les prévisions de la doctrine de 1956 soutient pour 1978 ne pas entrer dans les prévisions de l'alinéa de l'article 38-2 bis relatif aux travaux d'entreprise. De fait, on a vu que les prestations en cause dans cette espèce ne peuvent entrer dans la catégorie des « travaux d'entreprise donnant lieu à réception complète ou partielle ».

Peuvent-elles entrer dans les deux autres exceptions prévues par la loi ?

Aucune des parties ne soutient que les prestations fournies par OTH Loire-Bretagne sont des « prestations continues » au sens de l'article 38-2 bis, qui mentionne à titre d'exemple, on l'a vu, les prestations rémunérées par intérêts et loyers, c'est-à-dire les locations et les prêts. On pourrait aussi ranger dans cette catégorie, à notre sens, les prestations d'assurance, qui comportent, pour le client, une garantie continue pendant toute la durée du contrat. En tous cas, il est clair que la maîtrise d'œuvre ne constitue pas une prestation continue au sens de cet article.

En revanche, le vérificateur et le directeur départemental ont toujours soutenu que la mission de conception d'OTH Loire-Bretagne consistait à fournir des « prestations discontinues à échéances successives ». La société s'en défend énergiquement, sans justifier sa position. Le ministre, pour sa part, ne soutient cette thèse qu'à titre subsidiaire. Sa thèse principale est en effet que la mission de conception est un ensemble de prestations distinctes, achevées par la livraison d'un document, ou l'accomplissement d'une formalité, constatées par un décompte ou une facture, et que la société se trouve donc dans le cas général prévu par l'article 38-2 bis. C'est ce que pense aussi cette dernière, mais elle estime au contraire que sa mission de conception ne constitue qu'une seule et même prestation achevée au moment de la signature des marchés de travaux par le maître de l'ouvrage.

Disons tout de suite que si nous éprouvons quelques difficultés à choisir entre les deux thèses de l'administration (prestation à échéances discontinues ou ensemble de prestations successives), nous écartons sans état d'âme la position de la société, qui aboutirait rappelons-le, à repousser la comptabilisation des recettes à la fin de la mission de conception. On ne voit pas d'ailleurs, pourquoi elle s'arrêterait en si bon chemin, et ne nous convaincrat pas de reculer encore l'échéance, jusqu'à la réception des travaux, puisque d'une part, c'est seulement à cette date qu'elle connaît le degré de respect du coût d'objectif, et d'autre part c'est un seul et même contrat qui définit, le cas échéant, les missions successives de conception, de direction des travaux et d'assistance à la réception qui lui sont souvent toutes trois confiées. Or, les seuls arguments que propose la société à l'appui de la thèse suivant laquelle elle n'accomplit qu'une seule prestation achevée à la date de signature des marchés de travaux, c'est que sa mission et sa rémunération sont globales, et qu'elle ne connaît pas le montant exact de son profit tant que l'opération de

construction n'est pas achevée. Ces arguments ne justifient nullement la partition de sa mission de maîtrise d'œuvre en deux ou trois phases distinctes, mais conduiraient, on l'a vu, à fixer l'achèvement de la prestation à la même date que celui des travaux, ce qui ne nous semble pas réaliste, ni fiscalement ni comptablement. Au demeurant, le fait que le prix d'une prestation soit sujet à des révisions ou des rectifications ultérieures n'empêche pas, selon une jurisprudence ancienne et constante que la créance puisse être considérée comme déterminée (CE 29 novembre 1978, n° 8.313 : RJF 1/79, n° 5), l'aléa pouvant être provisionné. A plus forte raison, cet aléa n'empêche-t-il pas la prestation de s'achever, ni ne présume son inachèvement. On rappellera d'ailleurs que le prix des prestations d'OTH Loire-Bretagne, déterminé en fonction d'un coût d'objectif, est connu dès la signature du contrat qui la lie au maître de l'ouvrage, puisque ce contrat fixe le coût d'objectif et les taux de rémunération. L'argument suivant lequel seule la signature des marchés de travaux permet le calcul du prix de la prestation manque donc en fait. Par ailleurs, un seul contrat peut parfaitement prévoir plusieurs prestations successives : c'est le cas, notamment, des prestations discontinues dont nous allons parler à présent.

La notion de « **prestations discontinues** » nous semble, avouons-le, encore assez floue. Les travaux préparatoires de la loi de 1978 n'en disent rien. La doctrine (BIC-V-2760 s.) précise seulement qu'il s'agit de prestations comportant « des phases d'exécution séparées dans le temps » et donne comme exemple les contrats d'entretien, les contrats d'abonnement, les cours par correspondance. Notons que pour entrer dans le cadre de l'exception légale, et donner lieu à comptabilisation des recettes au fur et à mesure de l'exécution, il faut aussi que ces prestations discontinues soient « **à échéances successives** », expression dont le Lefebvre nous dit qu'il faut, semble-t-il, la comprendre « comme signifiant que le contrat doit stipuler plusieurs échéances de paiement ».

Tout cela évoque pour nous l'idée de prestations certes exécutées d'une façon discontinue dans le temps, mais de manière répétitive. Dans un contrat d'entretien, les prestations consistent en visites régulières, le cas échéant accompagnées de remplacement de pièces, certains remplacements étant, du fait de leur ampleur, facturés comme des prestations complémentaires. Un abonnement à une revue suppose l'envoi régulier d'exemplaires de la revue, au fur et à mesure de sa parution. De même pour

les cours par correspondance. Le terme de ces prestations discontinues est marqué par la fin de la période fixée au contrat, qui peut parfaitement se renouveler à l'identique.

P.
467

Le cas des prestations d'OTH Loire-Bretagne nous paraît assez différent. Il ne s'agit pas de **prestations répétitives**, et leur terme n'échoit qu'à l'achèvement de la dernière prestation, pour laquelle il est seulement prévu un délai, susceptible d'ailleurs d'être modifié en cours de route. C'est pourquoi, nous inclinons vers la thèse du ministre qui est celle d'un ensemble de prestations. Mais nous convenons volontiers que cette inclinaison peut être combattue.

A l'appui de la thèse de l'**ensemble de prestations distinctes**, il y a la doctrine même sur la maîtrise d'œuvre, qui la définit précisément comme un « ensemble de prestations », expression d'ailleurs reprise au cahier des clauses administratives particulières annexé aux contrats d'OTH Loire-Bretagne (Article 11.1). On voit bien, en outre, qu'il est aisé de distinguer l'avant-projet sommaire (APS) de l'avant-projet détaillé (APD) et ces deux documents des spécifications techniques détaillées (STD), du dossier de consultation des entreprises (DCE) et que chacune de ces prestations successives peut, le cas échéant, être confiée à différents maîtres d'œuvre, comme il arrive d'ailleurs lorsque le marché initial de maîtrise d'œuvre est résilié.

Par ailleurs et comme on l'a dit plus haut, chacune de ces prestations est rémunérée distinctement, et c'est encore une différence avec la prestation discontinue-type, dont les « échéances successives » de paiement ne coïncident nullement avec l'exécution discontinue de la prestation. Ici donc, la rémunération est distincte, effectuée après l'achèvement et au vu d'un décompte. Le CCAP le précise en ces termes (art. 11.2) : « les prestations incluses dans les éléments normalisés APS, APD, STD, DCE, AMT et DOE ne pourront être réglées qu'après achèvement de la totalité de la partie de la mission, objet de l'élément normalisé et acceptation par le maître d'ouvrage. » Par ailleurs, le taux affecté à chaque « élément normalisé » par le barème et les marchés est différent. Dans le marché « Le Relecq Kerhvon » fourni au dossier, ce taux varie de 0,43 % (adjudication marché de travaux) à 1,27 % (APD).

Par suite, il y a bien lieu de considérer la mission de conception d'OTH Loire-Bretagne comme un ensemble de prestations distinctes, **dont les produits sont rattachés à l'exercice** au cours duquel chacune d'entre elles est achevée ; c'est-à-dire, en l'espèce, au fur et à mesure de leur facturation, puisque celle-ci n'intervient qu'à l'achèvement des prestations.

On notera que la solution serait la même si la mission devait être considérée comme une prestation discontinue à échéances successives, dont les produits sont comptabilisés au fur et à mesure de l'exécution, c'est-à-dire au fur et à mesure de leur acquisition matérialisée par la facturation.

Il en résulte qu'au titre de 1978, OTH Loire-Bretagne ne peut davantage obtenir de réduction pour ce qui concerne les créances acquises, correctement rattachées par le service à l'exercice de facturation.

II. Charges supportées pour le compte de la Holding.

OTH Loire-Bretagne, créée en 1971, appartient au groupe OTH qui a connu, au début des années 1970, de graves difficultés financières ayant amené une profonde restructuration.

La mère du groupe « Omnium Technique OTH » a enregistré à la clôture de l'exercice 1972, une perte de 61 millions de francs. Ses deux principaux créanciers étaient la Banque de Paris et des Pays-Bas et la société SFEEC.

Pour apurer cette situation qui mettait en danger l'existence du groupe tout entier, la société mère a été filialisée sous le nom d'« OTH Infrastructure », et allégée de ses participations dans les autres filiales au profit d'une nouvelle mère, « Omnium Technique Holding OTH », par un protocole signé en 1973 et complété en 1975. Par ailleurs, les deux créanciers principaux ont consenti à la nouvelle filiale des abandons de créance pour 65 millions de francs, assortis d'une clause de retour à meilleure fortune prévoyant :

- que l'ancienne mère affecterait, pendant 10 ans, à compter de l'exercice 1976, la totalité de son bénéfice avant impôts au remboursement des créances abandonnées ;
 - que les autres filiales et la nouvelle mère contribueraient au même remboursement à concurrence de la moitié de leur bénéfice avant impôts, et seraient, en contrepartie, subrogées dans les droits des créanciers vis-à-vis de l'ex-mère, devenue leur sœur, laquelle ne pourrait commencer à les rembourser qu'une fois les créanciers principaux entièrement désintéressés.
- Cependant l'ex-mère, « OTH Infrastructure » n'a pas réussi son redressement et a été mise en liquidation le 14 août 1975. Ses engagements ont alors été repris par la nouvelle mère « OTH Holding » par un avenant du 18 août 1975 au protocole de 1973. Celle-ci a réussi, à partir de 1978, à redresser ses comptes et ceux de l'ensemble du groupe.

En 1976, OTH Loire-Bretagne, qui était auparavant déficitaire (et qui avait bénéficié d'avances importantes de la nouvelle mère en 1973, 1974 et 1975), a versé aux créanciers de la Holding 813 886 F qu'elle a inscrits en perte. En 1977 et 1978, elle a versé respectivement 651 041 F et 987 230 F, a inscrit ces sommes à l'actif de son bilan mais les a provisionnées à 100 %. L'administration n'a pas admis ces écritures et a réintégré les trois sommes dans les résultats, en soutenant, d'une part, qu'OTH Loire-Bretagne avait consenti un avantage anormal à une société sœur, et, d'autre part, que du fait de sa subrogation dans les droits des créanciers, elle détenait sur la holding une créance qui n'était pas irrécouvrable.

Les premiers juges n'ont pas retenu la thèse du service sur l'avantage anormal (qui n'est d'ailleurs pas reprise par le ministre en appel). Par ailleurs, ils n'ont pas admis la comptabilisation en perte des sommes versées en exécution du protocole au titre de 1976, mais ils ont admis la provision constituée au titre des deux exercices suivants.

Vous avez déjà eu à examiner ce protocole et son exécution par une des filiales du groupe dans l'espèce jugée le 4 mars 1985 (n° 35.066 : R.J.F. 5/85, n° 682, conclusions Chahid-Nourai), qui concernait OTH Est. Vous avez jugé que le service établissait l'existence d'un avantage anormal consenti par OTH Est à OTH Infrastructure, du fait de ce protocole dès lors que :

- OTH Est et OTH Infrastructure étaient devenues des sœurs après la réorganisation de 1973, ce qui conduisait à apprécier plus strictement l'avantage consenti par la première à la deuxième.
- OTH Est ne contestait pas disposer « du potentiel suffisant pour réaliser seule presque toutes les opérations qui lui incombait dans la zone géographique qui lui était

assignée et qu'elle n'avait donc pas besoin du groupe OTH pour se développer, ni par suite intérêt à sa survie ; ni que sa situation financière était en permanence satisfaisante ».

Vous avez, par suite, réintégré au résultat d'OTH-Est les sommes qu'elle avait versées en exécution du protocole au titre des exercices 1974 à 1976, et qu'elle avait comptabilisées en perte.

Cette solution ne peut être appliquée à notre espèce. D'une part, en effet, OTH Loire-Bretagne n'était pas dans la même situation « satisfaisante » qu'OTH Est. Créée en 1971, elle a subi des pertes jusqu'en 1976 et a dû demander des avances importantes (3 millions de francs environ) à la nouvelle mère. Par ailleurs, son capital de 100.000 F ne lui permettait pas, à l'évidence, de survivre seule sans l'aide du groupe à la survie duquel elle avait un intérêt direct et déterminant. Enfin, elle fait valoir un argument qui n'avait pas été avancé par OTH Est ; c'est que pour les exercices ici en cause, qui sont ceux de 76 à 78, c'est bien à sa nouvelle mère OTH Holding qu'elle a consenti un avantage en désintéressant les banques du groupe, puisque OTH Holding s'était substituée à sa sœur OTH Infrastructure depuis août 1975, et notamment dans ses engagements vis-à-vis des banques. Par ailleurs, OTH Loire-Bretagne fait valoir également qu'à la signature du protocole c'était également sa mère qu'elle aidait, et que celle-ci n'est devenue sa sœur qu'à l'issue de la restructuration prévue par ce protocole.

La thèse de l'**acte anormal** ne nous semble donc pas établie en l'espèce. On a d'ailleurs dit que le ministre ne la reprend pas expressément en appel, même s'il laisse la direction départementale défendre sur ce terrain.

Cependant, la solution du litige nous paraît devoir être conforme aux thèses du ministre. En effet, le protocole de 1973/1975 reconnaissait à OTH Loire-Bretagne une créance sur OTH Infrastructure, puis sur OTH Holding concurrence des versements faits pour leur compte aux banques du groupe. Cette créance devait être inscrite à l'actif et ne pouvait être annulée ou provisionnée qu'en cas d'**irrécouvrabilité** certaine ou au moins probable.

Or, la société requérante ne démontre nullement cette irrécouvrabilité pour les trois exercices en cause. Elle fait certes valoir que sa créance ne pouvait être honorée qu'après désintéressement total des créanciers extérieurs au groupe, et que cette échéance lui paraissait tout à fait lointaine. Mais ces observations très générales ne justifient pas ses écritures, c'est-à-dire la perte inscrite

au titre de 1976 et les provisions à 100 % inscrites pour 1977 et 1978, alors que ce dernier exercice voyait les comptes de la holding redevenir bénéficiaires. OTH Loire-Bretagne semble avoir agi comme si le sort de ses créances ne dépendait pas vraiment de la santé financière de son débiteur, et comme si elle pouvait présumer que celui-ci n'honorait jamais les engagements qu'il avait contractés lors du protocole de 1973-1975. Elle a donc pratiqué elle-même une **sorte d'abandon spontané de créances**, dont elle ne justifie pas le bien-fondé.

Il convient donc, pour cette partie du litige, d'accueillir les conclusions du ministre et de rétablir la société au rôle pour 1977 et 1978.

Par ces motifs nous concluons : 1° au rétablissement au rôle pour 1977 et 1978 ; 2° à la réformation du jugement attaqué ; 3° au rejet de la requête n° 58.246.

Conclusions

Contrôle fiscal. Définition de la Vasfe

CE 5 juin 1989, n° 76990, 7^e et 8^e s.-s., Poisson (voir texte ci-après, Décisions du mois ► n° 920.)

Conclusions d'Olivier FOUQUET, commissaire du Gouvernement

La requête de M. Poisson contre le jugement du 8 janvier 1986 par lequel le tribunal administratif de Nantes a rejeté sa demande en décharge des compléments d'impôt sur le revenu auxquels M. Poisson a été assujéti au titre des années 1979 et 1980, vous conduira à vous interroger, de façon plus précise que par le passé, sur la **définition du contenu de la « vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble »** (Vasfe), aujourd'hui dénommée par l'article 9 de la loi Aicardi, n° 87-502 du 8 juillet 1987, « examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle » (ECESFP).

I. Les faits sont les suivants.

M. Poisson dispose de plusieurs revenus catégoriels de nature différente : bénéfiques agricoles (au titre d'une exploitation agricole), bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques non commerciaux (au titre de redevances sur brevet), salaires, revenus fonciers, revenus de capitaux mobiliers.

Son dossier fiscal a été contrôlé, au titre des années 1976 à 1979, par un inspecteur du service local compétent territorialement au regard de son domicile. M. Poisson avait été auparavant convoqué par un contrôleur divisionnaire du même bureau par lettre du 12 avril 1978 dans les termes suivants : 1) en caractères imprimés « Je souhaite vous recevoir à mon bureau sur rendez-vous en téléphonant au numéro suivant..., afin que nous procédions ensemble à la mise au point du dossier vous concernant » ; 2) en caractères manuscrits : « (mise à jour de votre dossier fiscal) ». La mention imprimée : « afin de vous faire perdre le moins de temps possible, vous voudrez bien apporter les pièces suivantes :... » était rayée. Vous noterez que cette convocation à laquelle nous ne savons pas si M. Poisson a ou non déféré, est antérieure de deux ans à la souscription par l'intéressé de sa déclaration 1979 et de trois ans à la souscription de sa déclaration 1980.

Le 11 mai 1981, M. Poisson a reçu une notification de redressement de son revenu global qui montrait que l'inspecteur signataire avait contrôlé l'ensemble des éléments constitutifs de son revenu global au titre de l'année 1979.

L'inspecteur a, en premier lieu, contrôlé que les revenus catégoriels provenant des activités agricole, industrielle et commerciale et non commerciale avaient bien été inclus dans la déclaration de revenu global. Il a réintégré dans le revenu imposable de M. Poisson le bénéfice agricole forfaitaire de 1979 d'un montant de 47 641 F (qui d'ailleurs n'avait sans doute pas été encore fixé à la date de la souscription par l'intéressé de sa déclaration de revenu global) et le bénéfice non commercial de 6 600 F provenant de redevances sur brevet, imposable au taux de 15 %, que le contribuable avait omis de déclarer. Le bénéfice industriel et commercial déclaré de 11 856 F n'a pas été modifié.

L'inspecteur a, en second lieu, contrôlé les revenus fonciers de M. Poisson. Il a d'abord réduit de 166 470 F à 6 463 F

le déficit foncier que le contribuable avait reporté des années 1976, 1977 et 1978 sur l'année 1979, en refusant au titre de l'année 1976 le report du déficit foncier de l'année 1975 imputé sur le revenu global de l'année 1975 et la déduction de certaines charges, notamment de travaux, au titre des années 1976, 1977 et 1978. L'inspecteur a ensuite refusé un déficit de 13 439 F au titre de 1979 à raison d'une propriété d'habitation dont M. Poisson se réservait la jouissance.

L'inspecteur a enfin contrôlé les revenus de capitaux mobiliers sans en modifier le montant déclaré. Il a également, mais la taxe n'est pas contestée, assujetti à la TVA les redevances sur brevet.

Au titre de 1979, le contribuable a fait l'objet au total d'un rappel d'impôt sur le revenu de 6 955 F.

Pour 1980, M. Poisson n'a reçu aucune notification de redressement. Il a fait l'objet d'un rappel d'impôt sur le revenu de 7 696 F, résultant de la réintégration dans son revenu global d'un bénéfice agricole forfaitaire de 44 979 F. On sait que votre jurisprudence n'exige pas que le bénéfice forfaitaire agricole soit notifié au contribuable, selon la procédure contradictoire de redressement : CE 3 décembre 1969, n° 77.267 : Dupont 1970, p. 121.

II. Discussion

1) M. Poisson soutient qu'il a fait l'objet d'une Vasfe dès lors que l'inspecteur a contrôlé **l'ensemble de ses revenus catégoriels**.

Il invoque notamment l'instruction du 28 avril 1976, 13 L-6-76 qui, relative à la procédure d'imposition, n'est pas opposable à l'administration, et selon laquelle les garanties instituées par l'article 67 de la loi du 30 décembre 1975 (codifié à l'ancien article 1649 quinquies A-5 du CGI et transféré aux articles L 49 et L 50 du LPF) sont applicables dès lors qu'une Vasfe a été effectuée, « quelles que soient : la méthode retenue pour examiner le revenu du contribuable (reconsidération des revenus catégoriels ou du revenu global) ; la procédure utilisée, pour déterminer les bases d'imposition (remise en cause d'un forfait ou d'une évaluation administrative, évaluation d'office d'un revenu catégoriel...) ».

Le contribuable invoque également la convocation qu'il a reçue en 1978.

M. Poisson en déduit que la Vasfe dont il aurait fait l'objet, serait entachée d'irrégularité faute de l'avis de vérification préalable exigé par l'article 4 de la loi du 29 décembre 1977 (modifiant l'article 1649 septies du CGI, transféré à l'article L 47 du LPF).

2) Vous êtes donc conduits à vous demander si le contrôle de l'ensemble des revenus catégoriels d'un contribuable suffit à caractériser une Vasfe.

La jurisprudence intervenue jusqu'à présent (cf. GA n° 52) encore qu'elle comporte deux décisions de Section, ne vous aidera guère à répondre à cette question.

En effet, pour l'essentiel, votre jurisprudence n'a eu à trancher jusqu'à présent que le problème de l'articulation de la Vasfe et des autres moyens d'investigation de l'administration. Après avoir affirmé le principe de **l'indépendance des procédures** s'agissant de la vérification de comptabilité (CE 26 octobre 1983, n° 32.961 : RJF 12/83, n° 1465, conclusions Bissara : DF 25/84, c. 1220 ; CE 14 décembre 1984, n° 37.199 : RJF 2/85, n° 284 ; CE 14 octobre 1984, n° 42.066 : RJF 12/85, n° 1541), des demandes d'éclaircissements et de justifications prévues par l'article L 16 du LPF (CE 19 décembre 1984, n° 34.731, Section, Ministre c/ Vignals : RJF 2/85, n° 190 et chronique Gaeremynck p. 912, conclusions M.A. Latournerie DF 14/85, c. 728, observations M. Fouquet : GA n° 52), du droit de communication (CE 17 novembre 1986, n° 52.403 : RJF 1/87, n° 4), vous avez tempéré ce principe d'indépendance qui ne s'appliquait d'ailleurs pas lorsque les investigations conduites postérieurement à une Vasfe utilisaient des renseignements recueillis au cours de celle-ci (CE 18 avril 1984, n° 34.234 : RJF 7/84, n° 813), en affirmant que toute démarche entreprise par l'administration **après** l'envoi ou la remise d'un avis d'une Vasfe au contribuable, soit auprès du contribuable lui-même, soit auprès de tiers, pour les besoins de la vérification, s'intègre à celle-ci (CE 11 juillet 1988, n° 73.002, Section, Léonard : RJF 10/88, n° 1055, chronique Turot p. 574, conclusions Leroy DF 44/88, c. 2044).

Par ailleurs, vous avez jugé qu'une vérification de comptabilité qui s'est limitée à l'examen de la comptabilité d'une société, n'a pas été étendue à la Vasfe de son PDG (CE 26 octobre 1983, n° 32.961 précité), alors qu'à l'inverse une vérification sur place non dénommée des bénéfices non commerciaux d'un contribuable au cours de laquelle le vérificateur a élargi ses investigations aux traitements et salaires, revenus fonciers et revenus de capitaux mobiliers de l'intéressé, a constitué une vérification de comptabilité étendue à une Vasfe (CE 5 juin 1985, n° 43.253, Bigo : RJF 8-9/85, n° 1148, conclusions Fouquet p. 598). Mais une vérification de comptabilité portant sur les bénéfices industriels et commerciaux d'un contribuable et un contrôle sur pièces de ses autres revenus n'équivaut pas une Vasfe : CE 27 janvier 1986, n° 46.063, Assoun : RJF 3/86, n° 252, conclusions Fouquet : LPA 1986, n° 42, p. 4 (solution qui pourrait servir de précédent à l'affaire d'aujourd'hui).

La jurisprudence que nous venons ainsi de vous résumer tourne autour de la définition du contenu de la Vasfe, sans l'expliciter.

3) Pourtant, à l'occasion de ces affaires, vos commissaires du Gouvernement comme les chroniqueurs de votre centre de documentation, se sont efforcés de donner une **définition du contenu matériel de la Vasfe**.

Tous se sont référés à la définition qu'en avait donnée le ministre lors du débat parlementaire (JO Sénat séance du 10 décembre 1975, p. 4442) qui a précédé l'adoption de l'article 67 de la loi du 30 décembre 1975 (ancien article 1649 quinquies A-5 du CGI, transféré aux articles L 49 et L 50 du LPF) : « opération de contrôle comportant la recherche d'une cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie du contribuable ».

Cette définition, codifiée à l'origine sans base légale à l'article L 12 du LPF (en élargissant le contrôle du train de vie à l'ensemble des membres du foyer fiscal), leur est apparue celle qui traduisait le plus fidèlement, en dépit de son imprécision, l'intention du législateur.

Vous n'avez pas jugé utile jusqu'à présent de vous référer à cette définition dès lors que les espèces qui vous étaient soumises, ne vous y contraignaient pas. On pouvait estimer, en effet, que cette définition était trop imprécise pour résoudre tous les problèmes de frontières qui risquaient de se poser à l'avenir : cf. nos conclusions dans l'affaire Bigo : RJF 8-9/85, p. 599.

Cette réserve ne nous paraît plus devoir être maintenue dans l'affaire qui vous est soumise aujourd'hui.

D'une part, au cas où vous estimeriez que M. Poisson n'a pas fait l'objet d'une Vasfe, vous devrez bien expliquer en

quoi le contrôle de l'ensemble des revenus catégoriels d'un contribuable, opération de contrôle sur pièces au demeurant classique, se distingue de la Vasfe.

P.
470

D'autre part, l'intervention de l'article 9 de la loi Aicardi n° 87-502 du 8 juillet 1987 a modifié sensiblement la situation légale. Le paragraphe I-A de cet article stipule : « dans le premier alinéa de l'article L 12 du LPF les mots « la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble » sont remplacés par les mots « l'examen contradictoire d'ensemble de la situation fiscale personnelle ». Dans le deuxième alinéa (N.B. celui qui donne la définition susrappelée) du même article, les mots « cette vérification » sont remplacés par les mots « cet examen ».

Cette intervention du législateur nous paraît avoir, implicitement mais nécessairement, validé pour l'avenir la définition figurant à l'article L 12 du LPF : cf. observations O. Fouquet GA n° 52.

Certes, cette validation n'a pas d'effet rétroactif. Mais, il serait peu opportun de donner pour le passé une définition de la Vasfe différente de celle de l'ECESFP.

4) Au demeurant, la définition de la Vasfe donnée sans base légale à l'article L 12 du LPF comporte, en dépit de son imprécision sur laquelle nous reviendrons, un critère précis et intéressant, celui du **contrôle de la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés, et, d'autre part, des éléments autres que les revenus** (situation patrimoniale, situation de trésorerie, éléments de train de vie).

Ce critère est explicité par l'administration, dans son instruction du 28 avril 1976, 13 L-6-76 (CF-IV-17800), comme le contrôle de la déclaration fiscale par sa confrontation avec des éléments extérieurs. « Un tel examen, indique l'administration, pour être complet, exige dans tous les cas, des recherches extérieures, portant, par exemple, sur les comptes bancaires, le mode de vie, les acquisitions ». Faut-il en conclure que la Vasfe est « un contrôle externe » par opposition au contrôle sur pièces qui serait un contrôle interne ? (cf. Benoit : « l'inexistence juridique de la Vasfe » : LPA 4/89, p. 4 ; Maublanc « Plaidoyer contre une étrangeté juridique : la Vasfe » : JCP (E) 1988-II-15241).

Nous estimons, pour notre part, que la référence de l'inspecteur à des éléments **extérieurs** au dossier fiscal dont il dispose, ne peut pas constituer le critère juridique de la Vasfe.

Le dossier fiscal d'un contribuable contient toujours des éléments provenant de tiers, qu'il s'agisse par exemple des salaires versés par les employeurs, commissions ou honoraires versés par les entreprises (art. 240 du CGI), des dividendes ou intérêts versés par les établissements financiers etc... Si certains bulletins de recoupement ne figurent pas au dossier, l'inspecteur peut compléter le dossier en effectuant les démarches nécessaires auprès de tiers, sans pour autant procéder à une Vasfe.

De même l'inspecteur peut utiliser des informations qui lui ont été communiquées par l'autorité judiciaire en application des articles L 100 et L 101 du LPF, sans pour autant effectuer une Vasfe.

En droit, le critère de la Vasfe, tel qu'il résulte de la définition figurant à l'article L 12 du LPF nous paraît être celui de la vérification qui cherche à **évaluer le revenu du contribuable par d'autres moyens que le contrôle des sources identifiées ou identifiables de revenus de l'intéressé.**

En d'autres termes, l'inspecteur effectue un contrôle sur pièces lorsqu'il se borne à vérifier que le contribuable a bien déclaré et correctement calculé tous les revenus provenant de sources identifiées ou identifiables, notamment par l'exercice du droit de communication auprès des tiers dont les revenus procèdent.

En revanche, si l'inspecteur, au lieu de procéder à un rapprochement entre les revenus déclarés et les sources de revenus, vérifie la cohérence entre d'une part les revenus déclarés et d'autre part des éléments patrimoniaux ou de train de vie qui doivent, en principe, refléter les revenus dont le contribuable a disposé, il procède à une Vasfe.

En résumé, on pourrait dire de façon schématique, que le **contrôle en amont** des revenus déclarés, par une confrontation avec les sources de revenus, est généralement un contrôle sur pièces, tandis que le **contrôle en aval** des revenus déclarés, par une confrontation avec l'emploi des revenus disponibles, est généralement une Vasfe.

5) Si vous adoptez ce critère, la solution de l'affaire qui vous est soumise aujourd'hui, est évidente.

Bien que l'inspecteur ait contrôlé l'ensemble des revenus catégoriels perçus par M. Poisson en 1979, il n'a pas procédé à une Vasfe puisqu'il s'est borné à confronter les revenus déclarés par le contribuable avec les sources de revenus de l'intéressé connues de l'administration, pour déceler d'éventuelles omissions, et à examiner, en outre, si certains d'entre eux avaient été correctement évalués.

L'inspecteur a donc procédé pour 1979 à un simple contrôle sur pièces.

La solution est encore plus évidente pour 1980, puisque l'inspecteur s'est borné à rattacher au revenu global déclaré le bénéfice agricole forfaitaire qui n'avait pas encore été fixé à la date de la souscription par l'intéressé de sa déclaration.

Au regard de cette situation, la convocation dont M. Poisson a fait l'objet en 1978, deux ans avant d'avoir souscrit sa déclaration au titre de 1979, nous paraît sans influence sur la définition du contrôle dont il a fait l'objet, si l'on se réfère à la notification de redressement, en 1981.

Nous vous proposons donc de confirmer le jugement du tribunal administratif rejetant la demande en décharge de M. Poisson.

III. La Vasfe ne peut-elle être qu'un contrôle de l'ensemble des ressources du contribuable ?

1) Nous souhaitons vous signaler que l'adoption par votre jurisprudence de la définition de la Vasfe telle qu'elle figure à l'article L 12 du LPF, ne résout pas une question qui ne manquera pas de vous être soumise un jour et qui est fondamentale pour le contrôle fiscal des personnes physiques : le contrôle de cohérence prévu par l'article L 12 du LPF ne constitue-t-il une Vasfe que s'il porte sur l'**ensemble** des revenus du contribuable, ou bien un contrôle de cohérence **partiel** suffit-il à définir une Vasfe ?

Nous expliciterons la question que nous posons, par un exemple concret. Chaque mutation immobilière fait l'objet d'un bulletin de recoupement figurant au dossier du contribuable. Imaginons le cas d'un contribuable qui vend à Paris son habitation principale pour en racheter une autre de prix équivalent, mais située dans un quartier qui lui convient mieux. Il achète avant d'avoir vendu grâce à un prêt-relais. Le service qui ignore la perspective de cette double opération s'étonne, au vu du bulletin de recoupement, d'un investissement immobilier plusieurs fois supérieur aux revenus déclarés de l'intéressé. Il adresse à celui-ci d'abord une demande de renseignements sur le mode de

financement de l'acquisition immobilière, puis éventuellement, en l'absence de réponse, la demande de justifications prévue par l'article L 16 du LPF. Allez-vous dire dans ce cas que le service a procédé à une Vasfe non dénommée et donc irrégulière, en cherchant à contrôler le financement d'un investissement patrimonial ponctuel, alors même qu'il n'a pas cherché à contrôler, tout au moins à ce stade, la cohérence entre l'ensemble des revenus déclarés et la situation patrimoniale complète de l'intéressé ?

P.
471

2) La question est d'importance puisque l'administration utilise largement, notamment dans des cas analogues à l'exemple que nous avons imaginé, la faculté que lui a reconnue votre jurisprudence, de demander, de façon non contraignante, des renseignements à des personnes non soumises au droit de communication : CE 13 juillet 1963, n° 58.361 et 58.362 : DF/63, c. 1166 ; CE 26 avril 1967, n° 65.604 : Dupont 1967, p. 370 ; CE 14 octobre 1970, n° 77.231 : Dupont 1971, p. 47 ; CE 19 décembre 1975, n° 88.119, Plén. : RJF 2/76, n° 52, conclusions Fabre DF/76, c. 1271 ; CE 14 juin 1982, n° 23.661 : RJF 8-9/82, n° 840 (cf. nos conclusions sur l'affaire Marcantetti du 1^{er} juillet 1987, n° 54.222 : RJF 10/87, p. 506.

L'administration adresse ainsi chaque année aux contribuables français 3,5 millions de demandes non contraignantes de renseignements, chiffre qu'il faut comparer au nombre annuel des Vasfe qui est de l'ordre de 5 000. La qualification de Vasfe qui serait éventuellement donnée par votre jurisprudence à seulement quelques dizaines de milliers de demandes de renseignements sur les 3,5 millions, suffirait à bloquer les procédures de contrôle fiscal.

La demande de renseignements est, en effet, une procédure peu formaliste qui fait appel de façon non contraignante, à la collaboration du contribuable, sans lui donner le sentiment qu'il est mis en accusation. L'absence de réponse du contribuable constitue cependant pour le service un signal dont la répétition peut inciter ce dernier à recourir à une procédure plus contraignante. A l'inverse, la demande de renseignements qu'il a reçue, peut inciter le contribuable à remédier spontanément à l'avenir à certaines négligences auxquelles il avait pu se laisser aller.

3) La question que nous posons dans ces termes, n'est pas nouvelle. Notre collègue Bissara, dans ses conclusions sur l'affaire n° 32.961 jugée le 26 octobre 1983 (DF/84, c. 1220), donnait de la Vasfe, en se référant à la déclaration précitée du ministre au cours des débats parlementaires (JO Sénat 10 décembre 1975, p. 4440), la définition suivante : « Examen critique de tous les éléments de train de vie et des comptes bancaires de l'intéressé en vue du contrôle de l'ensemble de ses ressources et de la vérification de l'exactitude de ses déclarations de revenus ». Il optait donc pour le critère du contrôle de la **cohérence globale** et pas seulement partielle. Notre collègue Gaeremynck, dans sa chronique à la RJF 2/85, p. 95, lui objectait qu'on ne pouvait faire dépendre la qualification de la Vasfe de l'étendue des efforts du vérificateur. Il proposait le critère du recours à la méthode de la balance de trésorerie dont le caractère global caractérise indiscutablement une Vasfe, mais qui n'est pas la seule méthode de

contrôle de la cohérence.

4) Pour notre part, nous nous demandons si les termes mêmes utilisés par le législateur en 1975 et 1977, « vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble », puis en 1987, « examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle », n'impliquent pas nécessairement que la qualification de Vasfe ou d'ECESFP soit réservée au seul contrôle de la cohérence entre d'une part l'ensemble des revenus, et d'autre part soit la situation patrimoniale, soit la situation de trésorerie, soit les éléments de train de vie appréhendés dans leur ensemble.

Nous sommes réticents à regarder comme une Vasfe le simple contrôle du mode de financement de l'acquisition d'une voiture, d'un yacht ou d'un immeuble, mais nous savons que notre interprétation n'est pas partagée par tous.

En tout état de cause, comme il n'y a eu, dans le cas de M. Poisson, aucun contrôle de cohérence, qu'il soit global ou partiel, vous n'avez pas aujourd'hui à trancher la question et vous pouvez adopter la définition de la Vasfe figurant à l'article L 12 du LPF sans qu'il soit besoin de renvoyer l'affaire devant une formation supérieure.

Par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête de M. Poisson.

Conclusions

Correction symétrique des bilans : détermination du premier bilan intangible
CE 14 juin 1989, n° 54770, Plén., SICOF (voir texte ci-après, Décisions du mois, ► n° 996).

Conclusions de Philippe MARTIN, commissaire du Gouvernement.

A la suite d'une vérification de comptabilité de la SA « Société Industrielle et Commerciale de l'Ouest de la France » (SICOF), portant en matière d'impôt sur les sociétés sur les exercices clos les 31 décembre 1974, 1975, 1976 et 1977, l'administration fiscale a considéré que cette société avait porté à tort, au passif du bilan de clôture de l'exercice 1977, en tant que dettes, des commissions qui n'étaient en réalité pas encore dues à ses représentants. En effet ces commissions n'étaient dues aux représentants qu'au fur et à mesure de l'encaissement par la société des sommes réglées par les clients au titre des commandes obtenues par les représentants.

L'administration a constaté que la société avait comptabilisé au 31 décembre 1977, comme rémunération due aux représentants, des commissions afférentes à des encaissements non encore effectués. Par notification de redressements du 3 octobre 1978, l'administration a réintégré ces commissions dans le résultat de l'exercice 1977.

Précisons que le présent dossier ne contient guère d'indications sur le régime des commissions dans la société SICOF, car celle-ci ne conteste pas le principe du redressement. Relevons simplement que votre jurisprudence règle les conditions dans lesquelles certaines dépenses de personnel prévisibles peuvent être inscrites, à la clôture de l'exercice, en charges à payer ou en provision pour charges (CE 18 juin 1971, n° 80.167, Plén. : Dupont 1971 p. 309 ; CE 1^{er} avril 1987, n° 51.831 : RJF 5/87, n° 483). La société SICOF ne se prévaut pas de ces modes de comptabilisation.

En effet la société, depuis sa réponse, le 26 octobre 1978, à la notification de redressements du 3 octobre 1978, se borne à demander le bénéfice de la correction symétrique de l'erreur comptable relevée par l'administration. Par confirmation de redressements du 9 novembre 1978, l'administration a fait application de la correction symétrique en étendant le redressement aux exercices 1974, 1975 et 1976 et en retranchant du bilan d'ouverture des exercices 1975, 1976 et 1977, les commissions comptabilisées prématurément comme dettes.

Mais l'administration a refusé de corriger le bilan d'ouverture de l'exercice 1974 en se prévalant du principe

d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, principe établi par vos décisions de Plénière du 31 octobre 1973, n° 88.207 : Dupont 1974 p. 20, conclusions Mme Latournerie DF/73 c. 1739 et d'Assemblée du 13 mars 1981, n° 12.508 : RJF 4/81, n° 367 avec conclusions contraires Ch. Schricke p. 161.

La société conteste ce refus et demande que les cotisations supplémentaires d'IS au titre de 1974 soient réduites du fait de la suppression, au bilan d'ouverture de l'exercice 1974, d'une somme de 801 640 F correspondant aux commissions comptabilisées à tort comme dettes.

La société critique d'une part le principe même d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit et d'autre part la détermination du millésime du premier exercice non prescrit.

La critique de principe se heurte à votre décision d'Assemblée du 13 mars 1981. Si la société se prévaut de la nécessité d'imputer correctement les charges sur chaque exercice concerné, elle ne peut bénéficier de l'exception au principe d'intangibilité du bilan admise par votre jurisprudence en ce qui concerne les écritures qui ne sont pas exactement individualisées au bilan.

Rappelons sur ce point que vous avez limité la portée du principe d'intangibilité aux **écritures exactement individualisées du bilan**, qui sont nécessairement reportées de bilan de clôture à bilan d'ouverture (créances, dettes, provisions, immobilisations...). Cette limitation résulte d'une décision du 5 juin 1981, n° 20.948 : RJF 9/81, n° 789, conclusions Verny DF/81, c. 2226, par laquelle vous avez écarté la thèse d'un contribuable qui prétendait maintenir, au titre du premier exercice non prescrit, une écriture erronée d'achat résultant du compte d'exploitation du dernier exercice prescrit.

Des décisions postérieures ont confirmé ce refus d'appliquer le principe d'intangibilité à des écritures fongibles, en écartant la possibilité de déduire lors du premier exercice non prescrit des charges qui auraient dû être portées en comptabilité au titre d'un exercice prescrit (CE 20 octobre 1982, n° 22.203 : RJF 12/82, n° 1153 ; CE 27 avril 1984, n° 37.660 : RJF 6/84, n° 761 ; CE 27 janvier 1986, n° 49.531 : RJF 3/86, n° 303). Vous vérifiez que l'écriture dont l'intangibilité est invoquée est une écriture de bilan et non pas de compte d'exploitation (CE 12 février 1988, n° 40.435 : RJF 4/88, n° 485).

Dans la présente affaire, la société SICOFF demande la correction symétrique de dettes inscrites au passif du bilan. Le principe d'intangibilité est donc applicable.

Il reste ainsi à examiner la critique portant sur le **millésime du premier exercice non prescrit**. La société soutient que, jusqu'au 31 décembre 1978, les exercices antérieurs à 1974 n'étaient pas encore prescrits, car l'administration, à l'issue d'une vérification antérieure, avait **interrompu la prescription** pour les exercices 1970 à 1973 par une notification de redressements du 13 décembre 1974. Cette présentation des faits est exacte.

Mais le problème est de savoir si cette interruption de prescription concernant les exercices 1970 à 1973 exerce une influence sur la détermination du premier bilan intangible pour l'imposition des exercices 1974 à 1978. Pour résoudre ce problème nouveau, il est nécessaire de répondre à trois questions.

La première question consiste à déterminer la **date de référence** à laquelle il faut se placer pour calculer jusqu'où remonte la période non prescrite, au regard de la théorie de l'intangibilité du bilan. Nous disons bien « au regard de l'intangibilité du bilan », car nous verrons que votre jurisprudence a adapté les règles de prescription à l'objet et aux exigences de la théorie de l'intangibilité du bilan.

Rappelons les règles dégagées sur ce point par votre jurisprudence.

Lorsque la contestation des écritures comptables provient de **redressements** opérés par l'administration, la date de référence n'est pas la mise en recouvrement des impositions mais le **premier acte interruptif de prescription**. Ainsi, par votre décision d'Assemblée précitée du 13 mars 1981, concernant des impositions mises en recouvrement en 1973 à la suite d'une notification de redressements en 1972, vous avez jugé que le premier exercice non prescrit était l'exercice 1968, eu égard à la date du premier acte interruptif de l'exercice du droit de répétition.

Cette rédaction reflète l'idée qui est à l'origine de la théorie de l'intangibilité du bilan, et selon laquelle les écritures de bilan sont intangibles lorsqu'elles ont déterminé la base d'impositions devenues définitives par suite de l'expiration du droit de répétition de l'administration.

Relevons que, dans cette affaire jugée en Assemblée le 13 mars 1981, la notification de redressements intervenues en 1972 ne concernait que l'exercice 1969, si bien qu'au regard des règles générales de prescription concernant le pouvoir d'imposition de l'administration, celle-ci n'aurait pu mettre en recouvrement en 1973 des impositions au titre de 1968, faute d'interruption effective de la prescription sur cet exercice.

En effet, en dehors de toute question de motivation, une notification de redressements n'interrompt la prescription que si elle désigne l'impôt concerné, l'année ou période d'imposition et la base d'imposition (CE 11 mars 1985 n° 36.324 ; RJF 5/85, n° 753). L'interruption n'est acquise que dans la limite du montant des redressements notifiés (CE 15 mai 1985, n° 37.889 : RJF 7/85, n° 1088). L'interruption de la prescription nécessite ainsi une désignation précise de l'année concernée et de la dette fiscale en cause.

On voit bien la différence entre les règles normales de prescription et la théorie de l'intangibilité du bilan. Au regard de la prescription, c'est-à-dire de la limitation dans le temps du pouvoir d'imposition de l'administration, la question est de savoir, à la date de mise en recouvrement, quelles sont les années effectivement soumises au pouvoir d'imposition (sur le critère de la mise en recouvrement, voir par exemple CE 18 janvier 1988, n° 57.368 : RJF 3/88, n° 322).

En revanche la théorie de l'intangibilité du bilan a pour objet d'établir un **parallélisme entre la possibilité de correction**

symétrique des écritures comptables et l'étendue du droit de répétition de l'administration. Il en résulte que le critère de détermination du premier bilan intangible est l'**étendue maximale du droit de répétition** de l'administration à la date de la première initiative rompant le cours de la prescription.

Vous avez transposé ce raisonnement lorsque vous avez examiné l'hypothèse dans laquelle la remise en cause des écritures comptables provient du contribuable par voie de réclamation contentieuse, en l'absence de tout redressement (CE 2 mars 1977, n° 97.397 : RJF 5/77, n° 279, conclusions Martin Laprade DF/77, c. 1404, chronique Mme Hagelsteen RJF 5/77, p. 178).

Par cette décision, vous avez écarté la thèse de l'administration consistant à déterminer le premier bilan intangible

par référence au délai de réclamation, et vous avez rappelé qu'un bilan ne devient intangible qu'en raison de l'expiration du délai de répétition dont dispose l'administration.

p.
473

Ce délai de répétition, en cas de révélations faites par une réclamation, résultait notamment de l'article 1966-3 du CGI permettant à l'administration de réparer les insuffisances d'imposition révélées par une réclamation contentieuse jusqu'à l'expiration de l'année suivant celle de la décision qui a clos l'instance. Vous avez combiné cette disposition avec l'article 1966-1 du CGI fixant un délai général de prescription de 4 ans pour l'IR et l'IS, en jugeant que le premier bilan intangible était le bilan d'ouverture de la quatrième année précédant celle de la réclamation.

Vous avez ainsi, pour donner un minimum de stabilité à la notion de premier bilan intangible, donné des articles 1966-1 et 1966-3 du CGI une interprétation différente de celle que vous retenez en matière de prescription. En effet, normalement, l'article 1966-3 ne se combine pas avec l'article 1966-1, il y déroge expressément. Vous jugez ainsi que le délai spécial de répétition ouvert à l'administration par l'article 1966-3 permet de remettre en cause des impositions couvertes par la prescription de 4 ans prévue par l'article 1966-1 (CE 27 mars 1963, n° 52.259, Plén. : Lebon p. 208 ; CE 30 avril 1971, n° 77.602, Section : Lebon p. 317).

Dès lors que l'administration respecte le délai d'un an courant à partir de la décision ayant clos l'instance, elle peut mettre en recouvrement des impositions concernant des années prescrites, à la date de cette mise en recouvrement, en vertu de l'article 1966-1. Elle ne peut toutefois passer outre à la prescription décennale instituée par l'article 1974 du CGI à titre général (Section 29 avril 1987, n° 39.998 : RJF 6/87, n° 659).

Ainsi, pour la stricte application de l'article 1966-3 du CGI, le pouvoir d'imposition de l'administration, qui s'apprécie après la décision ayant clos l'instance, à la date de la mise en recouvrement, peut s'exercer, selon la nature des révélations résultant de la réclamation, sur les 10 années précédant cette mise en recouvrement.

On voit bien l'originalité du système bâti par votre décision du 2 mars 1977 en matière d'intangibilité du bilan. C'est la date de la réclamation qui sert de date de référence et c'est le délai de 4 ans prévu par l'article 1966-1 qui permet de calculer l'étendue de la période non prescrite.

Cette originalité est due à la nécessité de fixer des règles stables pour la détermination du premier bilan intangible, qui ne dépendent pas de la durée d'une instance contentieuse. Elle reflète également le souci de parallélisme qui est à l'origine de la théorie de l'intangibilité du bilan : on vérifie, à la date à laquelle l'administration est informée, par une réclamation contentieuse, de la remise en cause des écritures comptables, quelle est la période sur laquelle elle peut en retour exercer son pouvoir général de répétition en matière d'IR et d'IS dans les conditions fixées par l'article 1966-1 du CGI.

Il convient à présent de faire application de ces principes à la présente affaire. Pour la détermination de la date de référence devant servir à calculer le millésime du premier bilan intangible, l'administration conteste que la lettre de la société en date du 26 octobre 1978, demandant la correction symétrique, puisse être considérée comme une réclamation contentieuse.

Mais cette question nous semble constituer un faux problème. En effet, si votre décision du 2 mars 1977 a pris la réclamation comme date de référence, c'est uniquement parce que l'initiative de la remise en cause des écritures comptables émanait du contribuable par voie de réclamation. La situation est entièrement différente dans la présente affaire : c'est l'administration qui a interrompu la prescription par la notification de redressements du 3 octobre 1978. C'est donc la règle confirmée par votre décision d'Assemblée du 13 mars 1981 qu'il convient d'appliquer : la date de référence est celle du **premier acte interruptif de prescription**.

Ce premier acte pourrait être la notification de redressements du 3 octobre 1978. Il convient toutefois de relever que cette notification ne mentionnait aucun redressement sur l'exercice 1974, dont l'imposition est en litige dans la présente affaire. On pourrait également retenir, comme date de référence, la lettre du 26 octobre 1978, en la considérant comme une reconnaissance du redevable interrompant la prescription en vertu de l'article 1975 du CGI. En effet, cette lettre mentionnait les commissions comptabilisées à la clôture des exercices 1973 et 1974 et reconnaissait ainsi l'existence d'une insuffisance d'imposition au titre de 1974.

On pourrait enfin retenir la confirmation de redressements du 9 novembre 1978, qui redressait, après correction symétrique, l'ensemble des exercices 1974 à 1977.

En pratique, ces trois dates sont si proches que le choix est sans influence sur la solution du litige.

Bien que la notification de redressements du 3 octobre 1978 ne porte pas expressément sur l'exercice 1974, nous proposons de la retenir comme date de référence. En effet c'est le redressement effectué initialement sur l'exercice 1977 qui est à l'origine de la correction symétrique dont il convient d'apprécier l'étendue dans le temps. C'est donc à cette date qu'il faut se placer pour évaluer l'étendue du délai de répétition dont disposait l'administration.

Il convient alors d'aborder la deuxième question posée par la thèse de la société SICOF : peut-on admettre, pour déterminer l'étendue de la période non prescrite en 1978, de tenir compte d'une interruption de prescription antérieure intervenue en 1974 ?

Au premier abord, la réponse semble positive : on ne peut ignorer le fait qu'une imposition n'était pas encore devenue définitive à la date du 3 octobre 1978. On peut toutefois envisager deux objections.

La première objection résulte de l'objet même de la théorie de l'intangibilité du bilan. Cette théorie subordonne la correction symétrique à la possibilité pour l'administration d'exercer son droit de répétition sur les exercices concernés. A la date de la notification de redressements du 3 octobre 1978, le pouvoir de répétition de l'administration était entier pour les exercices 1974 à 1977. L'administration pouvait tirer toutes les conséquences des erreurs comptables de la société.

Pour les années 1970 à 1973, en revanche, l'administration était doublement entravée pour rectifier les erreurs comptables. Elle était d'une part limitée par le montant des redressements notifiés en 1974 et d'autre part, gênée en pratique par le fait que la rectification des erreurs comptables portant sur les commissions pouvait faire double emploi avec les redressements notifiés pour les années 1970 à 1973 et non abandonnés. A quoi sert de rectifier certaines écritures si cela nécessite l'abandon d'autres redressements antérieurement notifiés ?

La seconde objection résulte du souci de simplicité manifesté par votre jurisprudence dans l'application de la

théorie de l'intangibilité du bilan, au point de s'écarter des règles propres à la prescription. En s'inspirant de votre décision du 2 mars 1977, on peut se demander si votre jurisprudence ne tend pas à fixer le millésime du premier bilan intangible en se fondant exclusivement sur le pouvoir entier de répétition lié au délai de 4 ans.

P.
474

Mais ces objections ne nous semblent pas déterminantes.

En effet le seul fondement juridique de votre jurisprudence sur l'intangibilité du bilan, solennellement exposé dans vos décisions, est l'intangibilité des écritures comptables ayant déterminé la base d'impositions définitives. On voit mal, dans ces conditions, comment vous pourriez refuser la correction d'écritures de bilan au 31 décembre 1973 alors que l'imposition afférente à l'exercice 1973 n'est pas définitive.

Il est vrai que la prescription afférente à l'exercice 1973 a été interrompue en 1974 pour d'autres motifs que la déduction des commissions dues aux représentants. Mais il faut tenir compte du fait qu'une notification de redressements peut être adressée à titre purement conservatoire, à seule fin d'interrompre la prescription (CE 1^{er} décembre 1982, n° 26.990 : R.J.F. 2/83, n° 264 ; CE 18 mars 1987, n° 50.088 : R.J.F. 5/87, n° 548). L'administration peut ultérieurement abandonner ces redressements et y substituer d'autres rectifications. La marge d'initiative de l'administration après une notification de redressements n'est donc pas purement théorique, et on ne peut exclure l'éventualité de notifications volontairement surévaluées à titre de précaution. Le caractère non définitif de l'imposition au titre de 1973 doit l'emporter sur toute autre considération.

Quant à votre décision du 2 mars 1977, la solution retenue a nécessairement une portée limitée. Vous deviez combiner la théorie de l'intangibilité du bilan avec un délai de répétition particulier, celui de l'article 1966-3, qui ne court pas à partir du fait générateur de l'impôt. Vous avez donc, au prix d'une construction originale, eu recours au délai de droit commun en matière d'IR et d'IS.

Mais précisément, dans la présente affaire, ce sont les règles classiques de l'article 1966-1 qu'il s'agit d'appliquer, en tenant compte des actes interruptifs de prescription. Ecarter l'effet interruptif de certains actes reviendrait à limiter arbitrairement l'application des règles de prescription de droit commun.

Au demeurant votre jurisprudence accepte déjà d'étendre la période de correction symétrique au-delà de 4 ans, lorsque le premier exercice non prescrit a fait l'objet d'un report déficitaire de l'exercice antérieur (CE 28 janvier 1976, n° 77.909 : R.J.F. 3/76, n° 118 avec chronique Martin Laprade, p. 85 ; Plén. 27 juillet 1979, n° 11.717 : R.J.F. 11/79, n° 639 ; CE 20 avril 1984, n° 37.050 : R.J.F. 6/84, n° 719). Cette solution est fondée sur le fait que le bilan de clôture de l'exercice déficitaire n'a pu servir de base à une imposition définitive.

C'est donc bien le **critère du caractère définitif des impositions** qu'il convient d'appliquer, ce qui conduit à tenir compte de l'effet interruptif de la notification de redressements intervenue en 1974.

Il reste la troisième question posée par l'argumentation de la société et expressément soulevée par le ministre. Cette question consiste à savoir dans quelle mesure la correction symétrique opérée sur le bilan établi au 31 décembre 1973 doit être limitée en

fonction de l'effet interruptif de la notification de redressements de 1974.

L'**effet interruptif** de prescription attaché à une notification de redressements est **limité au montant des redressements notifiés** (CE 15 mai 1985 n° 37.889 : RJF 7/85, n° 1088 ; CE 18 mars 1987, n° 50.088 : RJF 5/87, n° 548). Dès lors que la correction symétrique n'est possible qu'en raison de l'interruption de prescription, il serait inconcevable qu'elle puisse excéder la limite de cette interruption.

Cette position ne se posait pas dans vos décisions précitées sur l'intangibilité du bilan, puisque la date de référence n'est pas la mise en recouvrement mais le premier acte interruptif portant sur la période soumise à imposition. A la date de la notification de redressements concernant cette période, l'administration était libre de fixer le montant des rectifications effectuées. Dans la présente affaire, l'administration disposait en octobre 1978 d'une entière liberté de rectification pour les exercices 1974 à 1977. Mais cette liberté était limitée pour 1973 à concurrence de l'effet interruptif de la notification de 1974.

La correction symétrique demandée par la société, portant sur 801 640 F, ne peut donc excéder la somme de 264 410 F, correspondant au total des redressements notifiés en 1974 au titre de l'exercice 1973.

Mais faut-il tenir compte de la mise en recouvrement, le 30 juin 1975, d'impositions supplémentaires au titre de 1973 correspondant à une partie des redressements notifiés en 1974 ? Après cette mise en recouvrement, les bases redressées et non encore imposées au titre de 1973 se limitaient, en 1978, à 87 620 F.

On peut estimer que la marge de manœuvre effective de l'administration sur l'exercice 1973 se limitait, en octobre 1978, à cette somme de 87 620 F. En vertu du parallélisme inhérent à la théorie de l'intangibilité du bilan, la possibilité de correction symétrique serait plafonnée à hauteur de cette somme.

Une telle solution nous semble toutefois contraire au fondement juridique de la théorie de l'intangibilité du bilan. En effet l'intangibilité d'une écriture comptable ne repose que sur le caractère définitif des impositions. Or l'interruption de prescription attachée à une notification de redressements est acquise à l'administration, à hauteur du montant des redressements notifiés, jusqu'à la date limite de mise en recouvrement, quand bien même certaines impositions auraient été établies puis dégrévées (CE 15 mai 1985, n° 37.889 : RJF 7/85, n° 1088).

Il en résulte que les impositions au titre de 1973 ne pouvaient être réputées définitives, à hauteur des redressements notifiés en 1974, avant le 31 décembre 1978. C'est donc le **montant total des redressements** qui constitue le **plafond** de la correction symétrique.

La société peut donc prétendre au titre de 1974 à une réduction de base imposable de 264 410 F conduisant à une réduction d'IS de 132 205 F.

Précisons enfin que la société demande le remboursement de frais d'instance sans apporter aucune précision sur ce point.

Par ces motifs nous concluons :

- à la réduction de l'imposition contestée à concurrence de 132 205 F ;
- à la réformation du jugement attaqué ;
- au rejet du surplus des conclusions de la requête.