

## **Cour administrative d'appel de Nancy**

**n° 20NC02804**

**M. X.**

**Audience du 13 octobre 2022**

**Décision du 10 novembre 2022**

### **CONCLUSIONS**

**Mme Laurence STENGER, rapporteure publique**

► M. X. était le président directeur-général de la société par actions simplifiée SAS SNC Lavalin France. Il était également gérant et associé à 98 % des parts de la SCI Charles Boutet, créée le 3 août 1992 et dont les résultats sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers entre les mains de ses associés en vertu de l'article 8 du code général des impôts. Il était aussi le gérant de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité (EURL) Arges, créée le 15 décembre 1999, et ayant pour objet social initial la réalisation d'études et de prestations de services dans le domaine du génie civil.

La SCI Charles Boutet a fait l'acquisition le 21 mars 2001 du Château de Morsains situé dans le département de la Marne, cet achat étant financé par un prêt bancaire. Par un acte du 28 décembre 2000, la SCI Charles Boutet a donné à bail, avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2001, cet immeuble pour une durée de neuf ans, à la condition de son affectation à une activité d'organisation de séminaires. De son côté, L'EURL Arges a étendu son objet social à compter de l'année 2007 aux activités de consultant dans l'hôtellerie et l'organisation de séminaires, ses résultats étant déclarés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux puis des bénéfices industriels et commerciaux à compter de l'année 2006. L'EURL Arges a facturé à ce titre des prestations de séminaires organisées dans le château de Morsains à la SNC Lavalin France.

Suite au départ de M. X. de la société Lavalin, le commissaire aux comptes de cette société a dénoncé à la justice des anomalies financières. Une enquête préliminaire a donc été ouverte le 29 octobre 1992, à l'occasion de laquelle il a été constaté que les prestations de séminaires dans le château de Morsains, facturées à la SNC Lavalin par la société Arges, n'avaient en réalité jamais été réalisées.

S'en est suivie une procédure pénale au terme de laquelle par un arrêt de la cour d'appel de Reims du 20 septembre 2016, expressément maintenu par arrêt de la chambre criminelle de la Cour de cassation du 27 juin 2018 en ce qui concerne notamment la déclaration de culpabilité de M. X., ce dernier a été reconnu coupable des délits de fraude fiscale, de travail dissimulé, d'abus de biens sociaux et de blanchiment du produit de ces délits. Il a été condamné à raison de ces faits par un arrêt de la cour d'appel de Nancy du 21 novembre 2019 à la peine de 150 000 euros d'amende dont 100 000 euros avec sursis.

Au plan fiscal, M. X. a fait l'objet d'un examen de sa situation fiscale personnelle au titre des années 2010 à 2012 à l'issue duquel, par une proposition de rectification du 28 novembre 2014, le service l'a informé qu'il envisageait plusieurs rehaussements de ses revenus, notamment de ses revenus fonciers et de ses revenus de capitaux mobiliers découlant

de la mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

L'administration fiscale a également diligenté un contrôle sur pièces, à la suite duquel, par une proposition de rectification du 27 octobre 2014, elle a informé le requérant qu'elle envisageait des rehaussements de ses revenus fonciers pour les années 2007 à 2010, des bénéfices non commerciaux au titre pour les années 2004 et 2005, des bénéfices industriels et commerciaux pour les années 2006 et 2007 et des revenus de capitaux mobiliers pour les années 2008 et 2009 découlant de la mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit.

Suite aux observations du contribuable, le service a partiellement maintenu ces redressements. Saisie, la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires a émis un avis favorable aux redressements et par un avis du 22 novembre 2016, le comité de l'abus de droit fiscal a estimé que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure d'abus de droit et que M. X. avait été le bénéficiaire des actes constitutifs de cet abus de droit.

Les suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales, assortis de la majoration de 80 % prévue en cas d'abus de droit, ont été mis en recouvrement le 31 décembre 2016. Par décision du 5 décembre 2017, l'administration a prononcé un dégrèvement d'office partiel au titre des années 2008 à 2011. La réclamation préalable de M. X. a été rejetée par une décision du 24 octobre 2018.

Par une requête recevable, M. X. relève appel du jugement du 29 juillet 2020 par lequel le tribunal administratif de Châlons-en-Champagne a rejeté sa demande tendant à la décharge des impositions laissées à sa charge.

► **Le requérant soulève plusieurs moyens tenant à la régularité de la procédure d'imposition :**

● **Il soutient tout d'abord que la garantie de l'article L. 12 du livre des procédures fiscales a été méconnue en ce que le service a omis de l'informer de la prorogation de la durée de l'examen de sa situation fiscale personnelle :** l'article L. 12 du LPF prévoit en effet qu'un examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle ne peut s'étendre sur une période supérieure à un an à compter de la réception de l'avis de vérification sous peine de nullité. Il précise toutefois que cette période est portée à deux ans dans le cas où l'administration fait usage dans le délai d'un an du droit de communication qu'elle détient en vertu des articles L. 82 C et L. 101 du même livre.

La jurisprudence du Conseil d'Etat (CE) est venue préciser que la circonstance que le redevable n'a pas été informé de la prorogation du délai avant l'expiration du délai initial d'un an est sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition, dès lors qu'aucune disposition législative ou réglementaire ne prévoit une telle formalité. **Voyez en ce sens la décision du CE n° 272271 du 16 novembre 2006 « B. ».**

En l'espèce, l'avis de vérification du 14 juin 2013 a été reçu le 18 juin suivant par M. X. L'administration a mis en œuvre le droit de communication prévu par l'article L. 82 C du livre des procédures fiscales et a obtenu l'autorisation du procureur de la République du tribunal de grande instance de Reims de consulter et de prendre en copie les pièces issues de l'enquête préliminaire judiciaire diligentée depuis le 29 octobre 2012 à l'encontre du requérant.

Le vérificateur a ainsi indiqué dans la proposition de rectification du 28 novembre 2014 qu'il avait consulté le dossier d'enquête préliminaire auprès des services de la police judiciaire de

Reims, pour la première fois, le 25 mars 2014, soit dans le délai d'un an à compter de la notification de l'avis d'examen contradictoire de situation fiscale personnelle.

Ainsi, la période d'un an n'était pas expirée lorsque l'administration a fait usage de son droit de communication. La circonstance que M. X. n'ait eu connaissance de cette prolongation que le 4 août 2014, soit postérieurement à l'expiration du délai d'un an, est sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition. Vous écarterez donc sans difficulté ce premier moyen.

En outre, le requérant ne saurait utilement invoquer, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, la doctrine fiscale référencée BOI-CF-PGR-20-30-20120912 n° 550, qui traite de questions relatives à la procédure d'imposition,

• **Dans un deuxième moyen de régularité, le requérant soutient que le service a méconnu les dispositions de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales (LPF) :** rappelons que cet article impose à l'administration, quelle que soit la procédure d'imposition mise en œuvre et avant la mise en recouvrement, d'une part, d'informer avec une précision suffisante le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers qu'elle a utilisés pour fonder les impositions, et d'autre part, de communiquer une copie de ces documents au contribuable qui en fait la demande.

Le principe est que l'administration est tenue de communiquer au contribuable qui lui en fait la demande, les renseignements, documents ou copies de documents obtenus auprès de tiers qui lui sont opposés, afin de lui permettre d'en vérifier l'authenticité ou d'en discuter la teneur ou la portée avant la mise en recouvrement, alors même qu'il en aurait eu connaissance.

Toutefois, la jurisprudence a prévu une exception à cette obligation de communication pour ce qui concerne les documents et renseignements qui, à la date de la demande de communication, sont directement et effectivement accessibles au contribuable dans les mêmes conditions qu'à l'administration. Dans cette hypothèse, c'est uniquement si le contribuable établit qu'il ne peut avoir effectivement accès aux mêmes documents et renseignements que ceux détenus par l'administration que cette dernière est alors tenue de les lui communiquer. **Voyez en ce sens la décision du CE du 27 juin 2019 n° 421373 « ministre de l'action et des comptes publics contre M. et Mme L. », décision qui, contrairement à ce qu'affirme le requérant ne concerne pas exclusivement les dirigeants de société.**

En l'espèce, il ressort des deux propositions de rectification précitées que le service a indiqué à M. X. qu'il entendait fonder les redressements découlant de la procédure d'abus de droit notamment sur les renseignements obtenus dans le cadre du droit de communication exercé auprès de l'autorité judiciaire, renseignements constitués par les pièces de l'enquête préliminaire engagée à l'encontre de l'intéressé depuis le 29 octobre 2012. Le service a également mentionné qu'il avait eu accès à ces documents le 25 mars 2014. Il nous semble à la lecture de ces pièces de procédure que la première obligation posée à l'article L. 76 B du LPF est bien remplie dès lors que c'est avec une précision suffisante que la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de l'autorité judiciaire ont été énoncés. Vous avez d'ailleurs la reprise d'extraits d'auditions du dossier pénal au sein même des propositions de rectifications.

M. X. a expressément demandé une copie de ces documents dans ses observations des 24 décembre 2014 et du 27 janvier 2015. L'administration n'a pas fait droit à cette demande au motif qu'à la date de sa première demande, le requérant avait nécessairement accès, en tant que prévenu renvoyé pour être jugé devant le tribunal correctionnel, aux mêmes documents que ceux obtenus par l'administration fiscale dans l'exercice de son droit de communication.

Nous partageons cette analyse dès lors que l'intéressé, qui reconnaît d'ailleurs dans ses écritures avoir consulté son dossier pénal, ne vous apporte aucun élément de nature à démontrer qu'il n'avait pas, au moment de ses demandes à l'administration, librement accès à la totalité des pièces de son dossier, alors qu'il était partie à la procédure pénale. **Voyez en ce sens l'arrêt récent de la CAA Douai N°20DA00543 "M. et Mme Cédric HELIN" du 16 juin 2022.**

Il avait donc nécessairement accès aux mêmes documents que ceux consultés par le vérificateur, documents dont on ne peut pas douter que la teneur aurait pu être modifiée par la juridiction judiciaire. Nous vous invitons donc à écarter ce moyen et à considérer que la procédure d'imposition n'est entachée d'aucune irrégularité.

► **Sur le bien-fondé des impositions en litige :**

Rappelons qu'au terme des deux contrôles effectués, le service a considéré que le bail conclu par la SCI Charles Boutet avait un caractère fictif lui ayant permis de déduire les charges de la propriété alors qu'elle s'était réservée la jouissance effective de l'immeuble. Il a en conséquence, sur le fondement du II de l'article 15 du code général des impôts, considéré qu'il ne devait pas être tenu compte de ces déficits fonciers en ce qui concerne l'impôt sur le revenu de M. X. Se fondant également sur le caractère fictif de ce bail, le vérificateur a estimé que l'EURL Arges ne pouvait déduire de ses bénéfices aucune charge se rapportant au château de Morsains et il a rectifié en conséquence le résultat de cette société au titre des années 2004 et 2005. L'administration a par ailleurs considéré que l'activité d'organisation de séminaires de l'EURL Arges était fictive et que les sommes facturées à ce titre à la SNC Lavalin France constituaient des rémunérations occultes ayant bénéficié à M. X. qu'elle a imposé à ce titre dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du c) de l'article 111 du code général des impôts.

• **Dans un premier moyen, M. X. soutient que le recours au délai spécial de reprise étendu, prévu à l'article L. 188 C du LPF, ne pouvait pas s'appliquer aux années 2004 à 2006 au motif que la procédure pénale n'avait concerné que la période du 2 avril 2007 au 1<sup>er</sup> janvier 2012. Il affirme également que ce délai spécial ne pouvait pas concerner les redressements résultant de la vérification de comptabilité de l'EURL Arges dès lors que l'administration était en possession de tous les éléments qu'elle a utilisés à la suite des deux vérifications de comptabilité de cette société.**

Vous pourrez sans difficulté écarter la première affirmation dès lors qu'en l'espèce, c'est bien à l'occasion de la procédure pénale qu'ont été révélés les faits ayant donné lieu aux redressements en litige au titre des années 2004 à 2006. C'est donc grâce à cette révélation que l'administration a pu mettre en œuvre le délai de reprise spécial : **Voyez en ce sens la décision n° 375116 du CE 30 mars 2016 ou votre arrêt n°18NC01159 Laboratoires Lehning.**

Sur le deuxième point, l'administration fait valoir que la vérification de l'EURL Arges n'avait rien révélé du caractère fictif de son activité, du bail et des fausses factures. Ce n'est qu'au stade de la procédure pénale menée à l'encontre de la société Lavalin France qu'il a été constaté que cette dernière avait réglé des fausses factures à l'EURL Arges au profit de son dirigeant M. X. Il n'est d'ailleurs pas contesté à ce titre que, comme l'ont relevé les premiers juges, l'EURL Arges avait, durant sa vérification de comptabilité, organisé un faux séminaire afin d'induire en erreur le vérificateur. Nous vous invitons donc sans hésitation à écarter ce moyen.

- **Dans un deuxième moyen, M. X. critique les conditions du recours à la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales au motif que l'administration n'a pas démontré le caractère fictif du bail conclu entre la SCI Charles Boutet et l'EURL Arges ni la réalité de l'activité d'organisation de séminaires de cette dernière société.**

Il nous semble qu'en présence de ce moyen, vous ne pourrez qu'opposer au requérant l'autorité de la chose jugée par les magistrats judiciaires dans les deux arrêts précités de la cour d'appel de Reims du 20 septembre 2016 et de la cour d'appel de Nancy du 21 novembre 2019. Ces décisions du juge répressif sont définitives et revêtues de l'autorité de chose jugée, cette autorité s'imposant au juge administratif et s'attachant à la constatation matérielle des faits qui y sont mentionnés et qui sont le support nécessaire de leurs dispositifs. **Voyez en ce sens la décision du CE n° 431890 du 10 juillet 2020.**

Or, dans ces arrêts, ont été considérés établis l'absence d'activité de l'EURL Arges au sein du château de Morsains, le caractère fictif du bail avec la SCI Charles Boutet et de la facturation de prestations à la SNC Lavalin, ce montage n'ayant pour finalité que de permettre l'émission de fausses factures prises en charge par la SNC Lavalin France afin que cette dernière puisse verser à M. X. des primes rémunérant ses fonctions de dirigeant. Ces constatations matérielles qui sont le soutien nécessaire de la déclaration de culpabilité de M. X. ne se limitent pas à la seule période visée par les poursuites, du 2 avril 2007 au 1<sup>er</sup> janvier 2012, mais concernent, comme nous l'avons précédemment évoqué, toute la période courant depuis la création des sociétés et l'acquisition du château de Morsains.

Dans un tel contexte, la production par le requérant d'une attestation peu circonstanciée de Mme Thomassin et d'un courrier du maire de Morsains produit dans le cadre d'une demande d'exonération de la taxe d'habitation, ne saurait utilement remettre en cause la matérialité de ces faits.

C'est donc à bon droit que l'administration a pu mettre en œuvre la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et remettre en cause, sur le fondement de ces constatations, les déficits fonciers provenant de la SCI Charles Boutet et imposé M. X. dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le montant des sommes versées par la SNC Lavalin France en règlement des fausses factures émises par l'EURL Arges.

- **En dernier lieu, les suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales litigieuses ne constituant pas des sanctions pénales,** M. X. ne saurait utilement invoquer à l'appui de ses conclusions tendant à la décharge de ces impositions la violation de l'article 4 relatif au principe non bis in idem du protocole additionnel n° 7 à la convention européenne de sauvegarde des droits humains ni la règle de limitation du cumul des sanctions découlant de l'article 8 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

► **S'agissant maintenant de la critique de la pénalité de 80 % prévue par le b) de l'article 1729 en cas d'abus de droit :**

- Tout d'abord, comme nous venons de l'indiquer, les impositions litigieuses n'étant ni irrégulières, ni mal fondées, M. X. n'est pas fondé à soutenir que les pénalités litigieuses devraient être déchargées à raison de l'irrégularité ou du mal-fondé des impositions qu'elles assortissent.

- Ensuite, la règle « non bis in idem », telle qu'elle résulte du premier alinéa de l'article 4 du protocole additionnel n° 7 à la convention européenne de sauvegarde des droits humains et

des libertés fondamentales, ne trouve à s'appliquer, selon les réserves faites par la France en marge de ce protocole, que pour les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale. Autrement dit, elle n'interdit pas le prononcé de sanctions fiscales parallèlement aux sanctions infligées par le juge répressif. Aussi, le moyen tiré de la méconnaissance de ces dispositions au motif qu'une amende lui a déjà été infligée par le juge répressif ne pourra qu'être écarté comme inopérant. **Voyez en ce sens la décision du CE du 26 décembre 2008 G., n° 282295 ou la décision plus récent n°408567 du 12 octobre 2018 « SARL Super Coiffeur ».**

• **En dernier lieu, M. X. soutient que le cumul des sanctions qui lui ont été infligées dans le cadre des deux procédures pénale et fiscale excède le plafond fixé par le conseil constitutionnel dans sa décision, notamment, 2015-462 QPC du 18 mars 2015 pour l'application de l'article 8 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen.**

La jurisprudence n'interdit pas le cumul de sanctions pénales et fiscales dès lors qu'il s'agit de sanctions de nature différente qui répriment des faits différents. Toutefois, dans une décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, le conseil constitutionnel est venu préciser au point 41 nous citons *"lorsqu'une sanction administrative est susceptible de se cumuler avec une sanction pénale, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues ; qu'il appartiendra donc aux autorités administratives et judiciaires compétentes de veiller au respect de cette exigence ; ».*

Sur cette question du contrôle de proportionnalité, certaines cours estiment qu'il n'appartient pas au juge administratif, en vertu de la théorie de la loi écran, d'apprécier la conformité d'une sanction fiscale prévue par la loi à un tel principe. **Voyez en ce sens l'arrêt de la CAA Nantes du 29 décembre 2000, J., n° 97NT00060 ou l'arrêt de la CAA de Lyon 17 novembre 2011, « M. et Mme A. » n° 09LY00527.**

D'autre CAA, plus prudentes, se livrent à un examen, en tout état de cause, de ce contrôle, **voyez l'arrêt de votre chambre n°20NC002852 « M. M. » du 3 février 2022 ou l'arrêt de la CAA de Douai n° 18DA02258 du 17 juillet 2020.**

**De nos recherches jurisprudentielles, un arrêt récent de la CAA de Paris n° 20PA00260 « M. et Mme A. » du 1<sup>er</sup> juillet 2022** a particulièrement retenu notre attention : dans cette affaire, les juges d'appel ont écarté le moyen tiré de la contrariété au principe de proportionnalité du cumul de la majoration en litige avec l'amende prononcée par le juge pénal après avoir constaté que dans son arrêt, la cour d'appel de Paris avait infligé une amende aux requérant pour des faits de soustraction frauduleuse à l'établissement et au paiement de l'impôt sur le fondement de l'article 1741 du CGI mais également pour des faits de blanchiment, mentionnés à l'article 324-1 du code pénal, **sans distinguer le montant spécifique rattaché à chacune de ces deux infractions.** Les juges administratifs d'appel en ont déduit que les majorations pour manœuvres frauduleuses mises à la charge des requérants par l'administration et cette sanction pénale ne peuvent dès lors pas être regardées comme constituant des sanctions de même nature prononcées pour des faits identiques, de sorte qu'il n'est pas possible de procéder à la comparaison des maximums des sanctions pénales et fiscales encourues afin de déterminer le montant le plus élevé qui constituerait le plafond de la majoration fiscale.

Dans notre affaire, le montant des pénalités mis à la charge du requérant en application de l'article 1729 du code général des impôts s'établit à 211 801 euros. Au plan pénal, M. X., par un arrêt de la cour d'appel de Reims du 20 septembre 2016 a été reconnu coupable des délits de fraude fiscale, de travail dissimulé, d'abus de biens sociaux et de blanchiment du produit de ces délits. Il a été condamné à raison de ces mêmes faits par un arrêt de la cour d'appel de Nancy du 21 novembre 2019 à la peine de 150 000 euros d'amende dont 100 000 euros avec sursis.

A l'instar de l'espèce examinée par la CAA de Paris, dans son arrêt, la cour d'appel de Nancy n'a pas distingué le montant spécifique rattaché à chacune de ces quatre infractions, de sorte qu'il nous semble que la pénalité de 80 % en litige et la sanction pénale infligée à M. X. ne peuvent pas être regardées comme constituant des sanctions de même nature prononcées pour des faits similaires. Il s'en déduit qu'il n'est pas possible de procéder à la comparaison des maximums des sanctions pénales et fiscales encourues afin de déterminer le montant le plus élevé qui constituerait le plafond de la majoration fiscale. Ce moyen ne pourra donc, en tout état de cause, qu'être écarté.

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

Les rapporteurs publics sont les titulaires exclusifs de tous les droits de propriété intellectuelle portant sur leurs conclusions et ce dans le monde entier. Ils consentent à l'utilisateur le droit de reproduire tout ou partie du contenu de leurs conclusions pour stockage aux fins de représentation sur écran monospace et de reproduction, en un exemplaire, pour copie de sauvegarde. Ce droit est consenti dans le cadre d'un usage strictement personnel, privé et non collectif, toute mise en réseau, toute rediffusion ou commercialisation totale ou partielle de ce contenu, auprès des tiers, sous quelque forme que ce soit, étant strictement interdite sans l'autorisation expresse et écrite de l'auteur.