

Direction régionale du contrôle fiscal Sud-Ouest

Service du contentieux d'appel déconcentré
8 place du Champ de Mars – CS 61955
33061 BORDEAUX CEDEX
Téléphone : 05.57.81.02.02

Monsieur le Conseiller d'État
Président de la Cour administrative d'appel de
Bordeaux
17 cours de Verdun
33074 BORDEAUX CEDEX

OBJET :

Instance devant la Cour administrative d'appel
de Bordeaux – Requête n°22BX01684

AFFAIRE :

M. et Mme VOS Mario
La Valette
19310 YSSANDON

N/REF : 2022-129

Bordeaux, le **29 NOV. 2022**

I/ PRESENTATION DE L'AFFAIRE

M. et Mme VOS ont fait l'objet d'un examen de leur situation fiscale personnelle portant sur les revenus des années 2010 et 2011.

Ce contrôle a été clôturé par propositions de rectification du 19 décembre 2013 (revenus 2010) et du 15 avril 2014 (revenus 2011).

Les impositions supplémentaires à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales résultant du contrôle opéré, mises en recouvrement le 30 septembre 2014, ont été contestées par réclamation du 14 octobre 2014, rejetée le 27 avril 2015.

M. et Mme VOS ont alors porté le litige devant le Tribunal administratif de LIMOGES, par requête enregistrée le 29 juin 2015, sous le numéro 1501102.

Par jugement du 17 mai 2018, le Tribunal a rejeté cette requête.

Ce jugement a été attaqué devant la Cour administrative d'appel de BORDEAUX, par requête enregistrée le 13 juillet 2018, sous le numéro 18BX02768.

En cours d'instance, l'administration a prononcé le dégrèvement partiel des impositions 2011.

Par arrêt du 10 juillet 2020, la Cour a conclu qu'il n'y avait pas lieu de statuer à concurrence du dégrèvement ainsi prononcé (article 1^{er}), a déchargé M. et Mme VOS de la pénalité pour manquement délibéré à laquelle ils avaient été assujettis au titre des années en litige (article 2) et a rejeté, pour le surplus, les conclusions de la requête (article 3).

S'agissant de la décharge de la majoration, la Cour a considéré :

« 15. Compte tenu du dégrèvement dont M. et Mme Vos ont bénéficié en cours de procédure sur une partie importante des rectifications résultant de la réintégration de revenus d'origine indéterminée et alors que la seule circonstance que M. et Mme Vos ne parviennent pas à apporter la preuve de l'origine des fonds restant en litige, ne démontre pas qu'ils ont intentionnellement éludés les impôts correspondants, l'administration n'établit pas le caractère délibéré du manquement de M. et Mme Vos à leurs obligations déclaratives. Par suite M. et Mme Vos sont fondés à demander la décharge de ces pénalités ».

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire enregistrés les 10 septembre et 10 décembre 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'État, sous le numéro 443931, M. et Mme VOS ont demandé au Conseil d'État d'annuler l'article 3 de l'arrêt 18BX02768, concluant au rejet, pour le surplus, de leurs conclusions en décharge, de régler l'affaire au fond et de faire droit à leur appel.

Par un pourvoi sommaire enregistré le 8 septembre 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'État, sous le numéro 443828, le Ministre de l'économie, des finances et de la relance a demandé l'annulation de l'article 2 de l'arrêt n°18BX02768, déchargeant M. et Mme VOS de la majoration sanctionnant le manquement délibéré.

Par arrêt du 12 avril 2021, le Conseil d'État a conclu à la non-admission du pourvoi n°443931 introduit par M. et Mme VOS.

Par arrêt du 21 juin 2022, rendu sur le pourvoi du Ministre, le Conseil d'État a annulé l'article 2 de l'arrêt n°18BX02768, par lequel la Cour administrative d'appel de BORDEAUX a déchargé les époux VOS de la majoration de 40 % initialement appliquée.

Le Conseil d'État a jugé, qu'en retenant, pour prononcer la décharge des pénalités en litige, que M. et Mme VOS avaient bénéficié, en cours de procédure, d'un dégrèvement sur une partie importante des impositions résultant de la réintégration de revenus d'origine indéterminée et que la seule circonstance qu'ils ne parvenaient pas à apporter la preuve de l'origine des revenus restant en litige ne démontrait pas qu'ils avaient intentionnellement éludé les impositions correspondantes, sans rechercher si, comme le faisait valoir l'administration, les rehaussements de revenus imposables maintenus après le dégrèvement représentaient toujours un montant important par rapport aux sommes déclarées et si les manquements aux obligations déclaratives présentaient un caractère répété, la Cour a commis une erreur de droit.

Dans cette mesure, l'affaire a été renvoyée devant la Cour, où l'instance a été reprise sous le numéro 22BX01684.

II/ DISCUSSION

A) Quotité litigieuse

Compte tenu de la décision de non-admission du pourvoi formé par M. et Mme VOS, l'arrêt n°18BX02768 est revêtu de l'autorité de la chose jugée en ce qu'il a statué sur les moyens tenant à la régularité de la procédure et au bien-fondé des impositions.

S'agissant du bien-fondé des pénalités mises en œuvre, la reprise d'instance concerne la seule majoration sanctionnant le manquement délibéré dont les rappels ont été assortis.

La quotité litigieuse correspond au montant de ladite majoration laissé à la charge de M. et Mme VOS après prise en compte des dégrèvements prononcés par l'administration au cours de l'instance n°18BX02768, soit :

2010	Impôt sur le revenu	Prélèvements sociaux
Mise en recouvrement	6 576 €	5 526 €
Dégrèvement cours d'instance	0 €	0 €
Montant en litige	6 576 €	5 526 €

2011	Impôt sur le revenu	Prélèvements sociaux
Mise en recouvrement	80 945 €	30 751 €
Dégrèvement cours d'instance	- 45 672 €	- 14 850 €
Montant en litige	35 273 €	15 901 €

B) Examen des moyens

S'agissant du bien-fondé de la majoration sanctionnant le manquement délibéré

Dispositions applicables

L'article 1729 du Code général des impôts dispose :

« Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de :

a. 40 % en cas de manquement délibéré ; (...) ».

L'administration établit l'absence de bonne foi du contribuable en se référant, d'une part, à l'importance des revenus d'origine indéterminée par rapport aux revenus portés sur la déclaration de revenus et, d'autre part, à la circonstance que le contribuable ne pouvait ignorer l'existence de ces revenus, qui constituaient l'essentiel de ses ressources financières et lui permettaient de faire face aux dépenses de son train de vie (CE 19-12-2008 n° 292286, 9e et 10e s.-s., Flament).

Une Cour administrative d'appel, qui a relevé l'importance des sommes ayant fait l'objet d'une taxation au titre des revenus d'origine indéterminée, dont le montant représente entre cinq et huit fois le revenu imposable déclaré par l'intéressé, l'absence de justification sérieuse de l'origine des sommes taxées et le caractère répété de ces infractions sur les années en litige, a suffisamment motivé son arrêt en jugeant que l'administration devait être regardée, eu égard au caractère délibéré des infractions révélées par les dissimulations de revenus, comme justifiant du bien-fondé des majorations mises à sa charge en application de l'article 1729 du CGI (CE 8 juin 2011 n° 310524, 6e et 3e s.-s. Garzino).

L'absence de poursuites pénales n'empêche pas l'application de la pénalité pour manœuvres frauduleuses (CE 13-6-2016 n° 384789).

Le fait que la commission des infractions fiscales ait rendu un avis défavorable sur l'engagement de poursuites correctionnelles pour fraude fiscale à l'encontre du contribuable n'enlève pas le caractère délibéré aux manquements qui lui ont été reprochés (CE 3e-8e ch. 11-10-2017 n° 399011).

Faits de l'espèce

Les revenus déclarés par les époux VOS s'élèvent à 25 025 € au titre de l'année 2010 et à 40 023 € au titre de l'année 2011.

Au cours du contrôle, le service a relevé, qu'à l'occasion d'une acquisition immobilière, réalisée le 25 février 2011, M. et Mme VOS ont versé un montant de 360 590,66 € (financement de l'achat de l'immeuble et solde d'un prêt antérieur) et, qu'à hauteur de 359 102,75 €, l'origine des fonds employés était inconnue.

Les époux VOS n'ayant pas donné suite à la demande de justification de l'origine des fonds, le montant de 359 102,75 € a été regardé comme constituant un revenu d'origine indéterminée et a été taxé d'office au titre de l'année 2011.

Les époux VOS ont contesté cette qualification, au motif que les fonds considérés trouvaient leur origine dans trois prêts, consentis en 2011 par des particuliers, pour un montant total de 375 000 € (75 000 + 100 000 + 200 000).

En cause d'appel, ils ont produit, outre les deux contrats de prêt et l'attestation de prêt antérieurement communiqués, lesquels ne présentaient pas date certaine, des éléments concordants de nature à établir le caractère de prêt des sommes de 200 000 € et de 75 000 € employées dans le cadre de l'opération d'acquisition immobilière réalisée en 2011.

Le service a par suite fait droit aux prétentions des requérants s'agissant des sommes de 200 000 € et de 75 000 € correspondant aux deux prêts considérés.

L'administration a en revanche conclu que les requérants n'ont pas apporté la preuve qui leur incombe de l'origine et de la cause juridique de la somme de 100 000 € prétendument reçue dans le cadre du troisième prêt allégué.

Cette conclusion a été validée par la Cour à l'occasion de son arrêt n°18BX02768.

Au cours du contrôle, le service a également constaté des discordances importantes entre le total des crédits apparaissant en 2010 et en 2011 sur les comptes bancaires des époux VOS et le montant des revenus déclarés par le foyer fiscal au titre de ces mêmes périodes.

M. et Mme VOS n'ont pas donné suite à la demande de justification des crédits bancaires d'un montant total de 112 287,15 € (2010) et de 210 343,59 € (2011) dont l'origine et la cause juridique demeuraient inconnues après examen des documents et observations présentés en cours de contrôle.

A défaut de réponse, les montants de 112 287 € (2010) et de 210 343 € (2011) ont été taxés en tant que revenus d'origine indéterminée, dans le cadre de la procédure de taxation d'office.

Cette qualification a été contestée par M. et Mme VOS, au motif que les sommes créditées sur leur compte français CCP provenaient d'une activité professionnelle exercée par M. VOS aux PAYS-BAS.

La conclusion du service, selon laquelle les requérants n'ont pas établi que les crédits bancaires taxés en tant que revenus d'origine indéterminée correspondaient à des recettes professionnelles imposées aux PAYS-BAS a été validée par la Cour à l'occasion de son arrêt n°18BX02768.

Les rappels générés par les rehaussements effectués au titre des années 2010 et 2011 à raison de l'imposition des revenus d'origine indéterminée ont été assortis de la majoration de 40 % sanctionnant le caractère délibéré des manquements constatés.

Devant la Cour, les requérants soutiennent que le manquement délibéré n'était pas caractérisé.

A cet effet, ils font valoir :

- que le service, dans le cadre des propositions de rectification, aurait motivé la pénalité par le seul fait « que M. et Mme VOS n'ont pas souhaité éluder l'impôt » ;
- qu'ils ont dûment déclaré détenir des comptes bancaires à l'étranger ;
- que l'infraction n'est pas constituée, dès lors qu'aucune poursuite pénale n'a été engagée à ce jour à leur encontre.

Conclusions de l'administration

Le caractère délibéré du manquement résulte de l'ensemble des éléments de fait de nature à établir que les erreurs, inexactitudes ou omissions commises par le contribuable n'ont pu l'être de bonne foi.

Il s'apprécie donc en fonction des circonstances propres à chaque affaire.

Dès lors qu'il procède de l'accomplissement conscient d'une infraction, le manquement délibéré est suffisamment établi chaque fois que le service est en mesure de démontrer que l'intéressé a nécessairement eu connaissance des faits ou des situations qui motivent les rehaussements.

L'observation tenant à la déclaration de l'existence de comptes ouverts à l'étranger est inopérante, dès lors que la mise en œuvre de la majoration pour manquement délibéré n'est pas conditionnée à la constatation de manœuvres destinées à égarer l'administration dans l'exercice de son pouvoir de contrôle.

L'argument tenant à l'absence de poursuite pénale doit également être écarté, dès lors que, tel qu'il ressort des décisions précitées, l'absence de telles poursuites ne fait pas obstacle à la mise en œuvre de sanctions exclusives de bonne foi.

Conformément aux principes ressortant de la jurisprudence exposée ci-avant et aux motifs ayant conduit le Conseil d'État à annuler, pour erreur de droit, l'article 2 de l'arrêt n°18BX02768, le manquement délibéré est caractérisé, en présence de revenus d'origine indéterminée, par l'importance des sommes taxées à ce titre par rapport au revenu imposable déclaré par les contribuables ainsi que par le caractère répété des infractions sur les années en litige.

Ces deux critères sont réunis en l'espèce.

A l'appui de la majoration appliquée, le service a fait état, outre du comportement des contribuables au cours du contrôle, de l'importance des minorations relevées par rapport au montant des revenus portés par M. et Mme VOS sur les déclarations souscrites.

Le service a initialement imposé, en tant que revenus d'origine indéterminée, un montant de 112 287 € au titre de 2010 et de 569 446 € (359 103 + 210 343) au titre de 2011.

Les revenus dont l'origine et la cause juridique demeurent injustifiées, après prise en compte du dégrèvement partiel consenti au titre de 2011 dans le cadre de l'instance n°18BX02768, ressortent à 112 287 € au titre de 2010 et à 294 446 € (569 446 – 275 000) au titre de 2011.

M. et Mme VOS ne pouvaient ignorer avoir eu la disposition, au titre de l'année 2010, du montant de 112 287 € représentant plus de 4 fois le revenu déclaré (25 025 €) et avoir eu la disposition, au titre de l'année 2011, du montant de 294 446 € représentant plus de 7 fois le montant du revenu déclaré (40 023 €).

C'est par suite à bon droit que le service a conclu que M. et Mme VOS avaient nécessairement connaissance de l'existence de ces revenus, qui constituaient l'essentiel de leurs ressources

financières au titre des deux années vérifiées et qu'ils se sont pourtant abstenus de déclarer, tant en 2010 qu'en 2011, situation caractérisant la répétition de l'infraction.

Outre l'importance des insuffisances de déclaration et leur répétition, éléments suffisants pour établir l'infraction au regard des critères jurisprudentiels, il est relevé, qu'à l'occasion de l'affaire Garzino précitée, la Cour a également fait état de l'absence de justification sérieuse de l'origine des sommes taxées.

Cette circonstance est également avérée en l'espèce, M. et Mme VOS s'étant refusés, au cours du contrôle, à fournir les justifications tenant à l'origine et à la nature des sommes imposées.

Au demeurant, dans le cadre de son arrêt n°18BX02768 et s'agissant de la confirmation du bien-fondé des impositions, la Cour, à l'appui de sa conclusion selon laquelle M. et Mme VOS n'ont pas fait la preuve, qui leur incombe, du caractère non imposable des sommes en litige et de l'exagération des rectifications opérées, a fait état des éléments suivants :

- s'agissant du montant de 100 000 €, présenté comme provenant d'un prêt, les requérants n'ont produit aucun élément concernant le remboursement de ce prêt et ne prétendent d'ailleurs pas avoir effectué un tel remboursement, qui devait pourtant, selon l'attestation produite, se réaliser avant le 30 janvier 2018 ;

- s'agissant des crédits bancaires non justifiés, les requérants n'ont présenté aucun élément permettant d'établir que les montants en litige auraient effectivement participé à la détermination du chiffre d'affaires et du résultat imposable de l'entreprise déclarée exploitée aux PAYS-BAS.

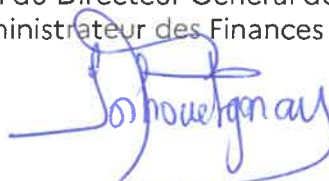
Dès lors que, de manière répétée, M. et Mme VOS se sont abstenus de déclarer des revenus représentant la majeure partie de leurs ressources, dont ils ne pouvaient ignorer l'existence et dont ils ont dissimulé l'origine, c'est à bon droit que le service a mis en œuvre la majoration de 40 % en litige.

Par conséquent, le moyen tiré de ce que le manquement délibéré sanctionné ne serait pas caractérisé, circonstance privant de fondement la majoration appliquée, doit être rejeté.

IV/ CONCLUSION

Pour l'ensemble de ces motifs, je demande à la Cour administrative d'appel de BORDEAUX de rejeter la requête présentée par M. et Mme VOS.

Pour le Ministre
et par délégation du Directeur Général des Finances Publiques,
l'Administrateur des Finances Publiques



Claude SORHOUEYGARAY