

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL
DE BORDEAUX**

N°22BX01684

M. et Mme VOS

Mme Elisabeth Jayat
Présidente-rapporteure

M. Stéphane Gueguen
Rapporteur public

Audience du 26 septembre 2023
Décision du 17 octobre 2023

REPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

La cour administrative d'appel de Bordeaux

5^{ème} chambre

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

M. Mario et Mme Aline Vos ont demandé au tribunal administratif de Limoges de prononcer la décharge des suppléments d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de contributions sociales auxquels ils ont été assujettis au titre des années 2010 et 2011 ainsi que des pénalités correspondantes.

Par un jugement n° 1501102 du 17 mai 2018, le tribunal administratif de Limoges a rejeté leur demande.

Procédure initiale devant la cour :

Par une requête enregistrée le 13 juillet 2018, un mémoire enregistré le 9 août 2018 et une note en délibéré enregistrée le 6 juin 2020, M. et Mme Vos, représentés par Me de Jongh-Dunand, demandent à la cour :

1°) d'annuler ce jugement du tribunal administratif de Limoges du 17 mai 2018 ;

2°) de mettre à la charge de l'État le versement d'une somme de 10 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- l'administration ne pouvait vérifier leurs comptes bancaires dans le cadre d'un examen de leur situation fiscale personnelle ; l'administration a contrôlé des comptes bancaires et en a tiré des conséquences sur l'exercice d'activités professionnelles en France ; elle a donc détourné

la procédure d'examen de la situation fiscale personnelle et procédé à un début de vérification de comptabilité en dehors du cadre procédural applicable, les privant des garanties correspondantes ; l'administration a méconnu l'article L. 13 du livre des procédures fiscales ;

- ils n'ont pas été mis à même d'exercer leurs droits de la défense, dès lors que le contrôle a été conduit dans une langue qui n'est pas leur langue maternelle ; l'administration se devait de faire intervenir un interprète dans le respect du droit national et de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ; il s'agit d'un vice relevant de l'article L. 80 CA du livre des procédures fiscales ;

- l'administration a également refusé de tenir compte de contrats de prêts au motif qu'ils étaient rédigés en néerlandais et en anglais et n'a pas sollicité de traduction ; le tribunal, en suivant la position de l'administration, a méconnu l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et les droits de la défense ; ils produisent une traduction de ces contrats qui ont force probante ;

- le contrat du 2 janvier 2011 justifie de la somme de 75 000 euros relevée sur le compte bancaire de M. Vos ; il est justifié du versement de la somme empruntée et des versements opérés en remboursement de ce prêt ; il en va de même du contrat du 26 février 2011 qui justifie de l'origine de la somme de 100 000 euros et du contrat du 3 mars 2011 qui justifie de l'origine de la somme de 200 000 euros ; l'administration ne pouvait donc les imposer sur des revenus d'origine indéterminée de 359 103 euros ;

- les éléments produits devant le tribunal, et notamment une série de factures émises en 2010, les bilans simplifiés de leur entreprise individuelle aux Pays-Bas, les relevés de leurs comptes bancaires mixtes à la Banque Postale et les relevés de leur compte bancaire à la Rabobank, justifient que les sommes correspondant à ces factures sont des revenus ayant pour origine l'activité de l'entreprise personnelle de M. Vos aux Pays-Bas ; l'administration ne pouvait imposer ces sommes sans avoir insisté auprès de l'administration néerlandaise pour obtenir une réponse à la demande d'assistance qu'elle a formée dans le cadre de l'article L. 114 du livre des procédures fiscales ; ils ont produit un document de l'administration néerlandaise attestant que les sommes en litige ont été imposées au titre de l'année 2010 ; en refusant d'en tenir compte, les premiers juges ont favorisé une double imposition de ces sommes, méconnaissant l'article 7 de convention fiscale conclue le 16 mars 1973 entre la France et les Pays-Bas ;

- il ne peut être retenu un manquement délibéré à leur encontre ; la doctrine reprise au BOI-INF-10-20-20 n° 30, n° 40 et n° 60 précise que le manquement délibéré recouvre un élément intentionnel consistant dans l'accomplissement conscient de l'infraction.

Par un mémoire, enregistré le 27 décembre 2018, le ministre de l'action et des comptes publics conclut à ce que soit constaté qu'il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions de la requête à hauteur du dégrèvement prononcé et au rejet du surplus des conclusions de la requête.

Il soutient que les moyens invoqués par les requérants afférents aux rehaussements maintenus à leur charge ne sont pas fondés.

Par un arrêt n° 18BX02768 du 10 juillet 2020, la cour administrative d'appel de Bordeaux a constaté qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur les conclusions de la requête à hauteur du dégrèvement prononcé le 26 décembre 2018, a prononcé la décharge de la pénalité pour manquement délibéré appliquée à M. et Mme Vos au titre des années en litige et a rejeté le surplus des conclusions de la requête.

Par une décision n° 443828 du 21 juin 2022, le Conseil d'Etat, statuant au contentieux, saisi d'un pourvoi présenté par le ministre de l'économie, des finances et de la relance, a annulé

l'article 2 de cet arrêt et a renvoyé l'affaire, dans cette mesure, à la cour administrative d'appel de Bordeaux.

Procédure devant la cour après renvoi du Conseil d'Etat :

Par un mémoire enregistré le 9 novembre 2022, M. et Mme Vos, représentés par Me Pouquet, concluent à la décharge de la pénalité pour manquement délibéré qui leur a été appliquée et à ce que soit mise à la charge de l'Etat une somme de 6 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- le contribuable bénéficie d'une présomption de bonne foi ; c'est à l'administration d'établir le caractère délibéré du manquement ;
- l'administration n'établit pas une intention d'é luder l'impôt en se référant à l'importance des sommes à prendre en compte ; l'administration a d'ailleurs prononcé un dégrèvement conséquent ; elle a retenu la nature de prêts des sommes de 200 000 euros et 75 000 euros ; ils produisent des justificatifs de même portée pour ce qui est du prêt invoqué de 100 000 euros ; ils apportent également des justifications établissant que les sommes de 112 287 euros pour 2010 et 210 343 euros pour 2011 proviennent de l'activité de leur entreprise personnelle aux Pays-Bas et ont été imposées dans ce pays.

Par un mémoire enregistré le 1^{er} décembre 2022, le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique conclut au rejet des conclusions dont la cour reste saisie.

Il soutient que les moyens invoqués par les requérants ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la convention conclue entre le gouvernement de la République française et le gouvernement du Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 16 mars 1973 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Elisabeth Jayat,
- les conclusions de M. Stéphane Gueguein, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. M. et Mme Vos, ressortissants néerlandais résidant en France où ils exercent une activité de marchand de biens, M. Vos exerçant par ailleurs aux Pays-Bas une activité de vente de matériaux anciens de construction et de décoration ainsi que de conseil en création de sites internet, ont fait l'objet d'un examen de leur situation fiscale personnelle au titre des années

2010 et 2011 qui a fait ressortir une différence importante entre le montant des crédits inscrits sur leurs comptes bancaires et le montant des revenus qu'ils ont déclarés. Les époux Vos n'ayant pas répondu aux demandes de justification de l'origine et de la nature de ces avoirs bancaires ainsi que des fonds affectés à une acquisition immobilière réalisée au mois de février 2011 et au solde d'un prêt bancaire, ces sommes ont été taxées d'office dans la catégorie des revenus d'origine indéterminée au titre des années 2010 et 2011 en application des articles L. 16 et L. 69 du livre des procédures fiscales. Par un jugement du 17 mai 2018, le tribunal administratif de Limoges a rejeté la demande de M. et Mme Vos tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de contributions sociales et de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus en résultant ainsi que des majorations correspondantes. Par un arrêt du 10 juillet 2020, la cour a, sur appel de M. et Mme Vos, décidé qu'il n'y avait pas lieu de statuer, à concurrence du dégrèvement prononcé en cours d'instance par l'administration le 26 décembre 2018, sur les conclusions tendant à la décharge des cotisations supplémentaires en litige, prononcé la décharge des pénalités pour manquement délibéré et rejeté le surplus des conclusions de la requête. Le pourvoi de M. et Mme Vos dirigé contre cet arrêt en tant qu'il rejette le surplus de leurs conclusions n'a pas été admis, par décision du Conseil d'Etat du 12 avril 2021. En revanche, saisi par le ministre, le Conseil d'Etat, par décision du 21 juin 2022, a annulé l'article 2 de cet arrêt qui prononce la décharge des pénalités pour manquement délibéré et a renvoyé l'affaire à la cour dans cette mesure.

2. Aux termes de l'article 1729 du code général des impôts : « *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 (...) ».

3. Il résulte de ces dispositions que la pénalité pour manquement délibéré a pour seul objet de sanctionner la méconnaissance par le contribuable de ses obligations déclaratives. Pour établir ce manquement délibéré, l'administration doit apporter la preuve, d'une part, de l'insuffisance, de l'inexactitude ou du caractère incomplet des déclarations et, d'autre part, de l'intention de l'intéressé d'éluder l'impôt. Pour établir le caractère intentionnel du manquement du contribuable à son obligation déclarative, l'administration doit se placer au moment de la déclaration ou de la présentation de l'acte comportant l'indication des éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt. Si l'administration se fonde également sur des éléments tirés du comportement du contribuable pendant la vérification, la mention d'un tel motif, qui ne peut en lui-même justifier l'application d'une telle pénalité, ne fait pas obstacle à ce que le manquement délibéré soit regardé comme établi dès lors que les conditions rappelées ci-dessus sont satisfaites.

4. Il résulte de l'instruction que lors du contrôle, le service a relevé que M. et Mme Vos avaient procédé à une acquisition immobilière au mois de février 2011 et avaient opéré à cette occasion un versement de 360 590,66 euros représentant, d'une part, le financement de l'immeuble et, d'autre part, le solde d'un prêt antérieur, dont 359 102,75 euros d'origine inconnue. Devant la cour, M. et Mme Vos, qui soutenaient que cette somme provenait de trois prêts de 75 000 euros, 100 000 euros et 200 000 euros, ont produit des éléments ayant conduit l'administration, malgré l'absence de date certaine des conventions de prêts produites, à admettre l'origine des sommes de 75 000 et 200 000 euros et à prononcer le dégrèvement correspondant en cours d'instance d'appel. S'agissant des documents produits pour justifier de l'origine de la

somme de 100 000 euros, qui proviendraient, selon eux, d'un prêt consenti par Mme et M. Vrolijk, les requérants se bornent à produire une attestation de prêt non enregistrée, datée des 24 et 26 février 2011, sans aucun autre élément et notamment aucun élément justifiant du remboursement de la somme alors que la convention mentionne le 30 janvier 2018 comme date butoir de remboursement. En l'absence de tout élément sur l'origine de la somme de 100 000 euros, l'imposition de la somme restant en litige sur ce point était donc fondée.

5. Il résulte également de l'instruction que lors du contrôle, le service a aussi constaté des discordances importantes entre le montant des crédits inscrits aux comptes bancaires des époux Vos durant les années 2010 et 2011, soit 112 287 euros en 2010 et 210 343 euros en 2011, et le montant des revenus qu'ils ont déclarés au titre de ces deux années, de respectivement 25 025 euros et 40 023 euros. Pour contester la taxation de ces crédits, M. et Mme Vos soutiennent que les sommes créditées sur leur compte français CCP provenaient de l'activité professionnelle que M. Vos exerce aux Pays-Bas et que ces sommes auraient été versées par des clients français et, dans un premier temps, encaissées sur le compte français avant d'être, dans un second temps, virées sur les comptes de M. Vos aux Pays-Bas où elles auraient été imposées. Ils estiment, dès lors, qu'en imposant des revenus d'ores et déjà imposés aux Pays-Bas en tant que revenus générés par l'activité professionnelle de M. Vos, l'administration a méconnu les stipulations de la convention conclue entre le gouvernement de la République française et le gouvernement du Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 16 mars 1973. A l'appui de leurs allégations, M. et Mme Vos produisent une série de factures émises en 2010 par les sociétés « Jambolaya » et « Villa d'Or », sociétés de M. Vos ayant leur siège social aux Pays-Bas, et des relevés de compte auprès de la banque néerlandaise Rabobank Randmeren ainsi qu'une traduction libre en français du chiffre d'affaires et du résultat déclarés par l'entreprise « Villa d'Or » aux Pays-Bas. A cet égard, ils font valoir que le montant de 112 287 euros imposé au titre de l'année 2010 provient de l'activité professionnelle de M. Vos aux Pays-Bas dès lors que l'entreprise individuelle déclarée exploitée aux Pays-Bas a dégagé, au titre de la même période, un chiffre d'affaires de 115 804 euros. Toutefois, il n'est pas contesté que M. et Mme Vos sont résidents fiscaux en France, au sens des stipulations de l'article 4 de la convention précitée. Par ailleurs, M. et Mme Vos ne procèdent à aucun rapprochement entre les pièces ainsi produites et les crédits constatés au compte français CCP et aucun élément ne permet ainsi d'établir que les crédits litigieux auraient effectivement participé à la détermination du chiffre d'affaires et du résultat imposable de l'entreprise déclarée exploitée aux Pays-Bas. Dans ces conditions, M. et Mme Vos ne peuvent être regardés comme apportant la preuve, qui leur incombe, du caractère non imposable des sommes correspondantes et de l'exagération des rectifications effectuées par l'administration fiscale. Par suite, l'imposition de ces sommes dans la catégorie des revenus d'origine indéterminée était également fondée.

6. Il résulte de ce qui vient d'être dit aux points 4 et 5 ci-dessus que les impositions restant à la charge de M. et Mme Vos qui ont donné lieu à l'application de pénalités pour manquement délibéré était fondées et que les requérants ne peuvent donc se prévaloir du caractère infondé de ces impositions pour obtenir la décharge des pénalités restant en litige.

7. Les sommes restant imposées à bon droit s'élèvent donc à 112 267 euros au titre de l'année 2010 et à 310 343 euros au titre de l'année 2011, soit plus de quatre fois le revenu

déclaré au titre de l'année 2010 et plus de sept fois le revenu déclaré au titre de l'année 2011. Les contribuables ne pouvaient ignorer avoir eu la disposition de telles sommes. Dans ces conditions, compte tenu de l'importance des rehaussements maintenus par rapport aux revenus déclarés et du caractère répété des manquements de M. et Mme Vos à leurs obligations déclaratives, l'administration doit être regardée comme apportant la preuve du caractère délibéré des manquements relevés, alors même que les intéressés ont déclaré les comptes bancaires détenus à l'étranger et n'ont fait l'objet d'aucune poursuite pénale.

8. La doctrine invoquée par les requérants, référencée BOI-INF-10-20-20 n° 30, n° 40 et n° 60, ne fait pas des textes applicables une interprétation différente de celle qui en est faite dans le présent arrêt. M. et Mme Vos ne sont donc pas fondés à se prévaloir de cette doctrine sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

9. Il résulte de tout ce qui précède que M. et Mme Vos ne sont pas fondés à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif de Limoges a rejeté leurs conclusions tendant à la décharge des pénalités pour manquement délibéré qui leur ont été appliquées, s'agissant des sommes restant en litige. Leurs conclusions d'appel sur ce point doivent, par suite, être rejetées.

10. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mis à la charge de l'Etat, qui n'est pas la partie perdante dans le cadre de la reprise d'instance, le versement à M. et Mme Vos de la somme qu'ils demandent au titre des frais d'instance exposés et non compris dans les dépens.

DECIDE :

Article 1^{er} : Les conclusions de la requête de M. et Mme Vos tendant à la décharge des pénalités restant en litige et leurs conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à M. Mario Vos, à Mme Aline Vos et au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique.

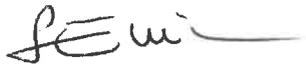
Une copie en sera adressée à la direction de contrôle fiscal Sud-ouest.

Délibéré après l'audience du 26 septembre 2023 à laquelle siégeaient :

Mme Elisabeth Jayat, présidente,
M. Sébastien Ellie, premier conseiller,
Mme Héloïse Pruche-Maurin, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 17 octobre 2023

Le premier assesseur,



Sébastien Ellie

La présidente-rapporteure



Elisabeth Jayat

La greffière,



Virginie Santana

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique en ce qui le concerne, et à tous commissaires de justice à ce requis, en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution du présent arrêt.

