

SCP d'avocats au Conseil d'État
et à la Cour de cassation
LESOURD
10, rue Dumont d'Urville
75116 PARIS
Tél : 01 47 20 98 57

CONSEIL D'ETAT

SECTION DU CONTENTIEUX

MEMOIRE COMPLEMENTAIRE

POUR : M. Mario Vos et Mme Aline Bijnagte, épouse Vos

SCP LESOURD

Observations à l'appui du pourvoi n° 491.410

FAITS ET PROCEDURE

I. M. Mario Vos et son épouse, Mme Aline Bijnagte, exposants, sont ressortissants néerlandais et ont vécu en France avec leurs trois enfants, Joelle, Marnick et Julien, de février 2005 jusqu'au moment de leur fuite pour l'administration fiscale en décembre 2021.

M. Vos est inscrit au registre du commerce d'Arnhem, aux Pays-Bas, pour l'exercice d'une activité de vente de matériaux anciens de construction et de décoration, ainsi que pour une activité de conseil de création de sites internet, en utilisant les noms commerciaux de « *Jambolaya* », « *Villa d'Or* » et « *L'esprit Recup* ».

Il est également immatriculé au registre du commerce de Brive en qualité de marchand de biens, sous l enseigne « *Villa d'Or* ».

Au cours de l'année 2013, M. et Mme Vos ont fait l'objet d'un examen de leur situation fiscale personnelle portant sur les années 2010 et 2011.

Les services fiscaux ont alors prétendu qu'il existerait une discordance entre le montant global des revenus de capitaux mobiliers et de bénéfices industriels et commerciaux déclarés par le couple et les crédits constatés sur leurs relevés de comptes bancaires français et néerlandais y compris les comptes bancaires néerlandais de leurs enfants.

Lors de nombreux entretiens qui se sont déroulés du 11 mars au 23 mai 2013 et par un courrier en date du 28 mai 2013, M. et Mme Vos ont longuement justifié de l'origine des crédits figurant sur leurs comptes bancaires.

Ils ont, en effet, indiqué que ces sommes provenaient, d'une part, de l'activité commerciale exercée par M. Vos aux Pays-Bas, qui donnait lieu à des règlements par chèque de la part de ses clients français, encaissés dans une banque française avant de faire l'objet d'un virement dans une banque néerlandaise (où ils ne pouvaient être

directement encaissés du fait de la disparition de ce mode de règlement aux Pays-Bas depuis 2002) et, d'autre part, de trois crédits personnels.

Les époux Vos ont également indiqué aux services fiscaux que les bénéfices dégagés par l'activité exercée par M. Vos sont déjà imposées aux Pays-Bas et que ces sommes ne peuvent pas être imposé a nouveau.

Au cours du mois de mai 2013, l'administration fiscale a informé M. et Mme Vos de ce qu'une demande d'assistance administrative avait été formulée auprès des autorités fiscales néerlandaises.

Malgré leurs demandes répétées, les époux Vos n'ont, cependant, jamais été informés des suites données à cette démarche.

Par une lettre en date du 15 octobre 2013, les services fiscaux ont invité M. et Mme Vos à justifier de la cause juridique et de l'origine de sommes figurant au crédit de leurs comptes bancaires en 2010 pour un montant de 112.287 euros.

Puis, par un courrier daté du 31 janvier 2014, ils les ont invités à justifier de la cause juridique et de l'origine de sommes figurant au crédit de leurs comptes bancaires en 2011 pour un montant de 210.343 euros.

L'administration fiscale a encore demandé aux époux Vos de justifier de l'origine de fonds affectés à une acquisition immobilière réalisée le 25 février 2011 et au solde d'un prêt consenti par la Société générale en 2004, pour un montant global de 359.103 euros.

Les explications données par M. et Mme Vos n'ayant pas été vérifiées et retenues par les services fiscaux, ces sommes ont fait l'objet d'une taxation d'office dans la catégorie des revenus d'origine indéterminée.

Et ces redressements ont été assortis de la majoration de 40 % pour manquement délibéré.

Les impositions supplémentaires à l'impôt sur le revenu et aux cotisations sociales au titre des années 2010 et 2011, ainsi que, pour l'année 2011, à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, ont été mises en recouvrement le 30 septembre 2014, pour un montant total, en droits et pénalités, de 461.496 euros.

Les époux Vos ont contesté ces rappels d'impôts par une réclamation en date du 14 octobre 2014, laquelle a été rejetée par une décision prise le 27 avril 2015 par les services fiscaux.

M. et Mme Vos ont alors saisi les juges administratifs d'une requête tendant à obtenir la décharge des suppléments d'impôts qui leur avaient été réclamés au titre des années 2010 et 2011.

Par un jugement rendu le 17 mai 2018, le tribunal administratif de Limoges a rejeté leur requête.

Les époux Vos ont interjeté appel de cette décision.

En cours d'instance, l'administration fiscale a prononcé, par une décision prise le 26 décembre 2018, un dégrèvement au bénéfice de M. et Mme Vos à hauteur d'une somme totale, en droits et pénalités, de 225.142 euros, correspondant à deux des trois crédits personnels qui leur avaient été consentis pour des montants de 200.000 euros et 75.000 euros.

La cour administrative d'appel de Bordeaux, par un arrêt en date du 10 juillet 2020, a constaté qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur les conclusions de la requête des époux Vos à concurrence du dégrèvement qui avait été ainsi prononcé et a déchargé M. et Mme Vos de la pénalité pour manquement délibéré à laquelle ils avaient été assujettis au titre des années en litige.

Elle a, cependant, rejeté le surplus des conclusions de la requête formée par les époux Vos.

Le ministre de l'économie, des finances et de la relance a formé un pourvoi à l'encontre de cette décision.

Par un arrêt rendu le 21 juin 2022, le Conseil d'Etat a annulé le chef de dispositif par lequel la cour administrative d'appel de Bordeaux avait déchargé les époux Vos de la majoration pour manquement délibéré qui leur avait été appliquée au titre des années 2010 et 2011 et renvoyé l'affaire, dans cette mesure, devant cette même cour administrative d'appel.

La juridiction de renvoi, par un arrêt en date du 17 octobre 2023, a rejeté les conclusions de la requête des époux Vos tendant à la décharge des pénalités restant en litige.

C'est l'arrêt attaqué.

DISCUSSION

II. Pour rejeter la requête des exposants, la cour administrative d'appel a relevé que « *les impositions restant à la charge de M. et Mme Vos qui ont donné lieu à l'application de pénalités pour manquement délibéré étaient 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* » (arrêt, p.5, point 6) aux motifs, en particulier, qu' « *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* », que, « *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* », mais que, « *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* », pour en déduire qu'« *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* » (arrêt, pp. 4-5, point 4).

De tels motifs encourent la censure.

III. M. et Mme Vos étant des résidents fiscaux néerlandais (v. pièce en production), ils sont soumis à l'imposition aux Pays-Bas où les contrats conclus entre néerlandais sont soumis à l'imposition et à la législation néerlandaises.

L'administration française n'est donc pas en droit de qualifier les prêts hypothécaires et les contrats et de transformer les sommes en ressources indéterminées françaises. L'administration fiscale française n'a jamais contacté l'administration fiscale néerlandaise pour vérifier l'origine des sommes, malgré le fait que leur source est bien connue (un prêt de la part de M. et Mme Vrolijk), dont les pièces et preuves ont déjà été communiquées à l'administration par M. et Mme Vos.

A supposer même que l'on considère que M. et Mme Vos auraient été soumis à la législation fiscale française, la décision attaquée devrait être, en toute hypothèse, annulée.

IV. Il est, en effet, utile de rappeler, à titre subsidiaire, qu'il résulte de l'article 1729 du code général des impôts que « *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 (...) entraînent l'application d'une majoration de : a. 40 % en cas de manquement délibéré (...)* ».

Il est constant que c'est à l'administration fiscale de rapporter la preuve du bien-fondé d'une telle majoration.

L'article L.195 A du livre des procédures fiscales dispose, en effet, qu'« *en cas de contestation des pénalités fiscales appliquées à un contribuable au titre des impôts directs, de la taxe sur la valeur ajoutée et des autres taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière et du droit de timbre, la preuve de la mauvaise foi et des manœuvres frauduleuses incombe à l'administration* ».

Or, le Conseil d'Etat a jugé que, l'administration fiscale, pour établir le « *manquement délibéré* » prévu par l'article 1729 du code général des impôts, « *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'é luder l'impôt* » (CE, 7 juin 2019, req. n° 412.536 ; 11 février 2021, req. n° 432.960 ; 8 mars 2021, req. n° 434.803 ; 23 juin 2022, req. n° 446.656 ; 16 juin 2023, Sté *Finrec*, req. n° 454.258 ; 11 octobre 2023, req. n° 464.351).

La première condition devant être remplie pour que l'administration fiscale puisse appliquer aux contribuables la majoration de 40 % pour manquement délibéré est donc que l'insuffisance ou l'incomplétude des déclarations qui ont été déposées soit démontrée et, partant, que les impositions rappelées soient bien fondées.

A cet égard, les contribuables peuvent contester le bien fondé des impositions par tous éléments de preuve.

On rappellera, en effet, que les contribuables peuvent rapporter la preuve des faits qui sont l'objet du procès fiscal par tous moyens, cette preuve étant libre.

Comme un auteur l'a souligné, « *le contentieux fiscal ne comporte pas de principe général relatif à l'admissibilité des preuves. Le juge décide donc selon son intime conviction, en admettant tous les modes de preuve : la preuve peut être apportée « par tous moyens »* » (N. Peton-Philippot, Juris-Classeur procédures fiscales, Fasc. 380 : Preuve fiscale – Charge et administration de la preuve, n° 121).

Une telle règle est conforme aux principes de droit commun, puisqu'il n'existe pas, en droit administratif, de système légal de preuves et ce, non seulement lorsque la charge de la preuve repose sur l'administration (CE, 1^{er} mai 1973, *Sieur Sanglier*, Rec., p.344 ; avis, 28 juillet 2000, *Boullay*, Rec., p.345), mais aussi lorsqu'elle repose sur le requérant (CE, 31 janvier 1990, *Epx Lefort*, Rec., tables, p.1032 ; 20 juin 1994, *Marembert*, n° 126.103).

Il en résulte que le juge de l'impôt ne peut limiter les modes de preuve en désignant le moyen par lequel le contribuable doit être regardé comme justifiant ses prétentions.

Le Conseil d'Etat a, ainsi, annulé un arrêt qui avait écarté les éléments de preuve fournis par un contribuable afin d'établir qu'il avait remboursé des sommes à une société en relevant que la preuve de ce remboursement ne pouvait résulter que des seules écritures comptables de la société, aux motifs que, « *si la comptabilité d'une société constitue en principe l'élément privilégié de preuve des transferts financiers entre elle et les tiers, la cour ne pouvait, sans erreur de droit, exclure que la réalité*

d'un remboursement à la société puisse être jamais établie par d'autres moyens » (CE, 10 octobre 2003, *Lascaze*, n° 244.445).

Le contribuable peut, ainsi, rapporter la preuve qui lui incombe par tous procédés de preuve.

Il en va ainsi, en particulier, lorsqu'il lui appartient de justifier de l'origine de sommes qui ont été imposées par l'administration fiscale en tant que revenus d'origine indéterminée.

Le contribuable peut alors rapporter une telle preuve par tous moyens, sans être contraint de produire aux débats un mode de preuve spécifique et sans que les éléments de preuve qu'il verse aux débats n'aient à présenter des caractéristiques particulières (v. notam. : CE, 12 novembre 1990, req. n° 71.978 ; 10 avril 1991, req. n° 66.766 ; 23 octobre 1991, req. n° 68.937 ; 23 novembre 1992, req. n° 71.764).

C'est ainsi que, lorsque le contribuable fait valoir que les sommes concernées proviennent d'un prêt qui lui a été consenti, il n'est pas tenu de produire aux débats le contrat de prêt qu'il a conclu avec le prêteur.

Il a, ainsi, été jugé que des justificatifs bancaires pouvaient permettre de vérifier l'exactitude des prêts allégués par le contribuable (CE, 12 novembre 1990, req. n° 71.978).

De même le Conseil d'Etat a-t-il jugé que le contribuable apportait la preuve de l'existence de prêts en établissant la concomitance de versements de fonds sur un compte bancaire et de l'émission de chèques à l'ordre du notaire chargé de dresser l'acte d'acquisition des biens immobiliers que les prêts devaient financer (CE, 10 avril 1991, req. n° 66.766).

La réalité d'un prêt consenti par acte sous seing privé peut également être attestée par le commandement de payer adressé à l'emprunteur et par l'assignation en justice dont il a fait l'objet, alors même que ce dernier document serait entaché d'une erreur matérielle sur la date du prêt (CE, 23 novembre 1992, req. n° 71.764).

Le Conseil d'Etat a encore jugé que la preuve de ce qu'un versement représentait le remboursement d'un prêt de même montant consenti par le contribuable, pouvait résulter de la production de la photocopie d'un chèque et d'un avis de crédit bancaire attestant la réception de ce chèque par la banque (CE, 23 octobre 1991, req. n° 68.937, RJF 1991, 893).

Il n'est pas non plus requis que les éléments de preuve versés aux débats par le contribuable pour justifier de l'existence d'un prêt aient date certaine.

Le Conseil d'État a jugé ainsi dans une affaire où le contribuable avait « *produit des documents qui, s'ils n'ont pas date certaine, permettent des recoupements suffisants pour établir que (les) versements ont été consentis, à titre de dons ou de prêts, pour l'aider à faire face aux difficultés qu'il traversait à une époque où il fréquentait les cercles de jeux parisiens* » (CE, 11 mars 1992, *Min. c. Delamain*, req. n° 82.581).

Il a également jugé qu'une contribuable « *justifie, par la photocopie d'un chèque établi à son ordre par son beau-frère (...), le 31 décembre 1976, et par un avis de crédit bancaire en date du 4 janvier 1977 attestant la réception de ce chèque par sa banque de ce qu'une somme de 35 000 F a eu pour origine la remise du chèque dont s'agit* » et qu'« *elle soutient, sans être contredite par l'administration, qui se borne à relever que cette affirmation n'est pas corroborée par une attestation ayant date certaine, que ce versement lui a été fait à titre de remboursement d'un prêt de même montant consenti par elle en 1975 à sa sœur (...)* », de sorte que « *la preuve de l'origine et du caractère non imposable d'une somme de 35 000 F doit, compte tenu des précisions données et des justifications fournies, être regardée comme apportée* » (CE, 23 octobre 1991, req. n° 68.937).

V. En l'espèce, l'administration fiscale, ayant supposé que M. et Mme Vos étaient des contribuables français, après avoir taxé d'office des avoirs bancaires des époux Vos dans la catégorie des revenus d'origine indéterminée au titre des années 2010 et 2011, leur a appliqué des majorations de 40 % pour manquement délibéré.

Afin de déterminer si M. et Mme Vos pouvaient être déchargés de ces pénalités, la cour administrative d'appel a recherché, conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat, si les redressements qui leur avaient été notifiés étaient bien fondés, condition *sine qua non* pour que les majorations de 40 % puissent être appliquées, supposant que M. et Mme Vos étaient des contribuables français.

Or, s'agissant de la somme de 359.102,75 euros qui avait été affectée à une acquisition immobilière réalisée le 25 février 2011 et au solde d'un prêt consenti par la Société générale en 2004, les époux Vos avaient fait valoir qu'elle provenait de trois prêts :

- un prêt consenti par M. Jacob Koolstra à hauteur de 75.000 euros ;
- un prêt consenti par M. Paul Vrolijk et son épouse, Mme Janine Vrolijk, à hauteur de 100.000 euros ;
- un prêt consenti par M. Henri Raaphorst et son épouse, Mme Anne Raaphorst, à hauteur de 200.000 euros.

L'administration fiscale ayant admis que les sommes litigieuses provenaient des prêts consentis par M. Koolstra et par les époux Raaphorst, seule l'origine de la somme de 100.000 euros demeurait, sur ce point, en litige.

Cependant, la cour administrative d'appel a considéré que les époux Vos n'aurait pas justifié de ce que cette somme trouvait sa source dans un prêt consenti par les époux Vrolijk, aux motifs qu'ils se seraient contentés de produire une attestation de prêt non enregistrée datée des 24 et 26 février 2011, sans aucun autre élément et, en particulier, aucun document justifiant du remboursement de la somme empruntée à M. et Mme Vrolijk.

Mais, contrairement à ce que les juges administratifs d'appel ont affirmé, l'attestation de prêt signée les 24 et 26 février 2011 par les époux Vos et les époux Vrolijk n'était pas le seul élément de preuve que M. et Mme Vos avaient produit aux débats.

En effet, malgré le fait que les contrats sont soumis à l'imposition et à la législation néerlandaise, ils avaient également – pour convaincre les juges de leur innocence et de leur volonté – versé aux débats deux attestations établies par M. et Mme Vrolijk datées du 9 février 2022, certifiant, chacune, qu'ils avaient bien prêté la somme de 100.000 euros aux époux Vos aux termes d'un contrat conclu le 23 février 2011 pour une durée de sept ans sans intérêts, ce qui était en tous points conforme à l'attestation établie les 24 et 26 février 2011.

Mme Vrolijk attestait, ainsi, que « *le 23 février 2011 nous signerons un contrat de prêt personnel. Nous prêtons au couple 100 000 € pour une durée de 7 ans. Le prêt est destiné pour leur bien immobilier (le remboursement de leur hypothèque auprès de la Société Générale). Nous ne facturons pas d'intérêt parce que, en tant que chrétiens, nous ne voulons pas l'imposer et parce que nous sommes de bons amis* » (v. son attestation du 9 février 2022, p. 2, § 5).

De même, M. Vrolijk attestait que « *nous prêtons au couple 100 000 € pour une durée de 7 ans. Ce montant était destiné à aider Mario et Aline à rembourser leur prêt hypothécaire auprès de la Société Générale. Nous ne calculons pas d'intérêt car, en tant que chrétiens, nous ne voulons pas imposer un taux et parce que nous nous connaissons. Le 23 février 2011 nous signerons un contrat de prêt personnel* » (v. son attestation du 9 février 2022, p. 2, §§ 4 et 5).

Ces deux attestations corroboraient parfaitement l'attestation des 24 et 26 février 2011, concomitante au prêt consenti par les époux Vrolijk, qui certifiait qu'une somme de « *100.000 euros* » avait été prêtée par M. et Mme Vrolijk aux époux Vos « *le 23 février 2011* » et que ce prêt devait être « *remboursé pendant 7 années après la date de cette convention* », sans qu'aucun versement d'intérêts ne soit prévu (v. cette attestation, p. 1).

Les époux Vos avaient, par ailleurs, versé aux débats divers documents relatifs aux modalités de remboursement de ce prêt de 100.000 euros.

D'une part, une nouvelle convention conclue entre eux et les époux Vrolijk les 15 et 23 mars 2021 prévoyant un remboursement de ce prêt par échéance de 1.300 euros à compter du 1^{er} janvier 2022 (v. cette convention appelée « contrat hypothécaire »).

D'autre part, un extrait de compte bancaire provenant de la banque néerlandaise Rabobank justifiant de ce que les époux Vos remboursaient bien ce prêt, depuis janvier 2022, par mensualités de 1.300 euros, dans les conditions convenues en mars 2021 (v. cet extrait de compte daté du 22 octobre 2022).

De tels éléments étaient, au demeurant, eux-mêmes corroborés par les attestations établies par les époux Vrolijk le 9 février 2022 qui faisaient état des difficultés que les époux Vos avaient rencontrées pour rembourser le prêt qui leur avait été consenti et de la conclusion d'un nouvel accord en mars 2021 (v. attestation de Mme Vrolijk, p.3, §5 et dernier § ; attestation de M. Vrolijk, p. 2, §§ 10 et 11).

Dès lors, non seulement les époux Vos ne s'étaient-ils pas bornés à produire aux débats l'attestation des 24 et 26 février 2011, mais ils s'étaient bien appuyés sur des éléments justifiant du remboursement du prêt de 100.000 euros que leur avait consenti les époux Vrolijk, contrairement à ce que la cour administrative d'appel a affirmé.

On observera, par ailleurs, que le fait que l'attestation datée des 24 et 26 février 2011 n'ait pas été enregistrée et n'ait pas, ainsi, date certaine, ne permettait pas d'écarter sa force probante.

On l'a vu, en effet, il n'était pas nécessaire que le contrat de prêt conclu ou l'attestation faisant foi de son existence aient date certaine, dès lors, en particulier, qu'ils étaient corroborés, comme en l'espèce, par d'autres éléments justifiant de l'existence du prêt et, notamment, par des justificatifs de son remboursement.

Il devait en aller d'autant plus ainsi que, comme la cour administrative d'appel l'a elle-même rappelé, l'administration fiscale avait admis que les sommes de 75.000 euros et 200.000 euros avaient pour origine des prêts consentis, respectivement, par

M. Koolstra et les époux Raaphorst, « *malgré l'absence de date certaine des conventions de prêts produites* ».

On voit mal, dès lors, pour quelle raison l'absence de date certaine des attestations certifiant de l'existence du prêt de 100.000 euros consenti par les époux Vrolijk, les priverait, quant à elle, de toute force probante et ce, alors même qu'elles sont corroborées par d'autres éléments de preuve.

En considérant, dès lors, que les époux Vos se seraient contentés de produire l'attestation des 24 et 26 février 2011 sans aucun autre élément justifiant, notamment, du remboursement du prêt, la cour administrative d'appel a entaché sa décision d'une dénaturation de la résidence fiscale, des faits et des pièces versées aux débats.

Et en écartant la valeur probante de cette attestation des 24 et 26 février 2011 au motif qu'elle n'avait pas été enregistrée, les juges administratifs d'appel ont commis une erreur de droit.

De manière plus générale, la cour administrative d'appel, en estimant que la preuve de l'origine de la somme de 100.000 euros n'avait pas été rapportée par les époux Vos, a entaché sa décision d'une dénaturation des faits et des pièces produites aux débats.

L'arrêt attaqué ne manquera pas, en conséquence, d'être annulé.

VI. Pour considérer que « *les impositions restant à la charge de M. et Mme Vos qui ont donné lieu à l'application de pénalités pour manquement délibéré étaient 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* » (arrêt, p.5, point 6), la cour administrative d'appel a encore relevé qu' « *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* », que « *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 » et qu'« 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 », mais qu'« 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 » (arrêt, p.5, point 5).

Ces motifs seront, eux aussi, censurés.

VII. Il est de principe qu'en présence d'une convention fiscale conclue entre la France et un autre Etat en vue d'éviter les doubles impositions, il incombe au juge de déterminer si une telle convention fait obstacle à l'application d'une imposition qui aurait été valablement établie au regard de la loi fiscale nationale et ce, « *même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office* » (CE, 28 juin 2002, *Sté Schneider Electric*, req. n° 232.276 ; v. égal., depuis : CE, 2 novembre 2011, *Sté Pan Lux*, req. n° 312.407 ; 20 mars 2013, req. n° 342.354 ; 20 septembre 2017, *Sté Mécatronic*, req. n° 392.231 ; et s'agissant de la convention fiscale franco-néerlandaise du 16 mars 1973 : CE, 13 octobre 1999, *Min. c. SA Diebold Courtage*, req. n° 191.191).

A cet égard, 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, prévoit, dans son article 7 § 1, que « *les bénéfices d'une entreprise de l'un des Etats ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé* ».

Or, l'article 3 § 1 de cette même convention précise qu' « *au sens de la présente convention : (...) f) les expressions « entreprise de l'un des Etats » et « entreprise de l'autre Etat » désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident de l'un des Etats et une entreprise exploitée par un résident de l'autre Etat ».*

Et l'article 4 § 1 de la convention stipule qu' « *au sens de la présente convention, l'expression « résident de l'un des Etats » désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue ».*

Il en résulte que les bénéfices réalisés par une entreprise exploitée par un résident fiscal des Pays-Bas, sans que cette exploitation ne soit réalisée par un établissement stable situé en France, sont exclusivement imposables aux Pays-Bas et non en France.

La qualité de « *résident* » de l'un des Etats de l'exploitant est, ainsi, déterminante.

Or, elle peut être établie par tous moyens, en ce compris par des attestations émanant des autorités fiscales des Etats concernés.

C'est ainsi que le Conseil d'Etat a jugé qu'« *il ressort des pièces des dossiers soumis aux juges du fond que la société (...) a produit des attestations de résidence visées par l'administration fiscale marocaine, indiquant que (l'un des associés de cette société) était résident fiscal marocain au titre des années d'imposition 2005 à 2007 »* et que, « *dès lors, en jugeant que ces éléments ne permettaient pas à la société (...) de se prévaloir de l'exemption de retenue à la source prévue par le paragraphe 3 de l'article 13 de la convention fiscale franco-marocaine, la cour a méconnu ces stipulations »*, la société étant ainsi « *fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque »* (CE, 19 novembre 2014, *Sté Thollon Diffusion*, req. n° 362.800).

De même a-t-il annulé un arrêt qui n'avait pas pris en considération une attestation de l'administration fiscale britannique pour déterminer la résidence fiscale d'une contribuable, aux motifs qu'« *en ne faisant pas état de cette attestation et en n'en*

discutant pas le contenu, alors qu'elle comportait des indications au vu desquelles (la contribuable) était susceptible d'être regardée, au cours des années d'imposition en litige, comme résidente fiscale du Royaume-Uni au sens des stipulations du 1 de l'article 3 de la convention fiscale franco-britannique, la cour administrative d'appel (...) a dénaturé les pièces du dossier qui lui était soumis » (CE, 7 mai 2014, req. n° 360.845).

VIII. En l'espèce, les pénalités pour manquement délibéré mises à la charge des époux Vos se fondaient également sur le fait qu'ils n'auraient pas justifié de l'origine de crédits inscrits sur leurs comptes bancaires à hauteur de 112.287 euros en 2010 et de 210.343 euros en 2011.

M. et Mme Vos, malgré le fait qu'ils étaient soumis à l'imposition aux Pays-Bas pour la TVA et l'impôt sur le revenu, avaient, cependant, fait valoir que ces sommes provenaient des bénéfices réalisés par l'entreprise exploitée par M. Vos aux Pays-Bas, qu'elles avaient été versées par les clients français de cette entreprise, puis encaissées sur le compte bancaire français de M. Vos, avant d'être virées sur les comptes de M. Vos aux Pays-Bas où elles avaient été imposées.

Les époux Vos avaient, en conséquence, soutenu que de telles sommes ne pouvaient en aucun cas être imposées en France, dès lors qu'ils étaient des résidents fiscaux néerlandais et qu'elles avaient d'ores et déjà fait l'objet d'une imposition aux Pays-Bas et ce, conformément aux stipulations de la convention fiscale franco-néerlandaise de prévention des doubles impositions du 16 mars 1973.

La cour administrative d'appel a, néanmoins, rejeté un tel moyen au motif qu'il n'aurait pas été contesté que M. et Mme Vos résidaient fiscalement en France, au sens de l'article 4 de cette convention fiscale.

On a vu plus haut qu'il résultait des articles 3 § 1 et 7 § 1 de la convention fiscale franco-néerlandaise du 16 mars 1973 que les bénéfices réalisés par une entreprise exploitée par un résident des Pays-Bas devaient être exclusivement imposables aux Pays-Bas et non en France.

Dès lors, ainsi, qu'il était démontré que M. Vos résidait fiscalement aux Pays-Bas au cours des deux années en litige, c'est-à-dire en 2010 et 2011, les bénéfices réalisés par son entreprise exploitée aux Pays-Bas ne devaient être imposés que dans ce pays.

Or, contrairement à ce qu'a affirmé la cour administrative d'appel, les époux Vos avaient bien contesté être résidents fiscaux en France en 2010 et 2011.

Ils avaient, en effet, produit aux débats une attestation de l'administration fiscale néerlandaise en date du 22 mars 2022, de laquelle il résultait, d'une part, que « *M. Mario Vos était résident fiscal néerlandais au sens de l'article 4 de la convention fiscale internationale conclue entre la France et les Pays-Bas, au titre des années 2010 et 2011* » et, d'autre part, que « *les revenus de l'entreprise étaient imposables aux Pays-Bas au titre des années 2010 et 2011, conformément à l'article 7 de la convention fiscale internationale conclue entre la France et les Pays-Bas* » (v. leur mémoire introductif d'instance du 9 novembre 2022, p. 8, § 3 et attestation du 22 mars 2022 jointe).

Une telle attestation, établie par des autorités fiscales étrangères, pouvait servir de preuve afin d'établir le lieu de la résidence fiscale de M. Vos au cours des années litigieuses, au sens de l'article 4 §1 de la convention fiscale franco-néerlandaise du 16 mars 1973.

Dans ces conditions, les époux Vos devaient être regardés comme ayant rapporté la preuve de ce que M. Vos résidait fiscalement aux Pays-Bas en 2010 et 2011 et, partant, que les bénéfices réalisés par son entreprise exploitée aux Pays-Bas devaient être exclusivement imposés dans ce pays et non en France.

En affirmant, ainsi, qu'il n'aurait pas été contesté que les époux Vos étaient résidents fiscaux en France, au sens de l'article 4 de la convention fiscale franco-néerlandaise du 16 mars 1973, la cour administrative d'appel a dénaturé les faits de l'espèce et les pièces versées aux débats, en particulier le mémoire introductif d'instance déposé le 9 novembre 2022 par M. et Mme Vos.

La décision attaquée sera donc nécessairement annulée sur ce point.

IX. Pour estimer que « *les impositions restant à la charge de M. et Mme Vos qui ont donné lieu à l'application de pénalités pour manquement délibéré étaient 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* » (arrêt, p.5, point 6), la cour administrative d'appel a également relevé, s'agissant des discordances constatées entre le montant des crédits inscrits aux comptes bancaires des requérants durant les années 2010 et 2011 et le montant des revenus qu'ils avaient déclarés au titre de ces deux années, qu' « *à 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* » et qu' « *à 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* », mais que « *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* » (arrêt, p. 5, point 5).

De tels motifs seront également censurés.

X. On a vu plus haut que la preuve de l'origine des sommes que l'administration a imposées en tant que revenus d'origine indéterminée, pouvait être rapportée par tous moyens par le contribuable.

Une telle preuve peut, en particulier, résulter d'un rapprochement entre les crédits figurant sur les comptes bancaires du contribuable et les sommes figurant sur d'autres documents versés aux débats, tels que des relevés bancaires, des livres de comptes ou encore des factures.

C'est ainsi que le Conseil d'Etat a annulé l'arrêt d'une cour administrative d'appel qui avait considéré que l'origine de crédits bancaires n'avait pas été justifiée, alors qu'il ressortait des pièces versées aux débats par le contribuable que « *l'intégralité des crédits bancaires et des dépôts d'espèces injustifiés figurant au crédit des comptes bancaires (du contribuable) est enregistrée en recettes dans les extraits du livre journal de la société Netcall fournis par l'intéressé* » et qu'« *un certain nombre de factures établies au nom (du contribuable) notamment celles émises par les sociétés françaises SFR, Air France, Générale de voyages, les fournisseurs de matériels informatiques DFI et ECTC sont également enregistrées en dépenses dans ce même livre journal* » (CE, 15 mai 2014, req. n° 365.152).

Il est vrai que la question de savoir si le contribuable a rapporté la preuve de l'origine des sommes concernées relève du pouvoir souverain d'appréciation des juges du fond.

Mais une telle appréciation ne doit pas procéder d'une « *dénaturation* » des faits ou des pièces versées aux débats (v. CE, 15 mai 2014, préc. ; 2 mars 2015, req. n°356.203 ; 19 septembre 2016, req. n° 384.197 ; 18 octobre 2018, req. n° 407.943).

Or, une telle dénaturation est caractérisée lorsque les juges du fond « *donnent des faits matériellement exacts une interprétation fautive ou tendancieuse* » (v. conclusions Letourneur citées in R. Odent, Contentieux administratif, Les cours du droit, 1977, p.2093).

Il en va ainsi « *lorsque le juge de cassation constate que, dans leur appréciation des faits, les juges du fond ont commis une erreur si flagrante qu'elle doit être rectifiée* » (J. Massot, O. Fouquet, J.-H. Stahl, M. Guyomar et A. Bretonneau, *Le Conseil d'Etat, juge de cassation*, Berger-Levrault, 2018, n° 361, p.290).

Tel est le cas, en particulier, lorsque les faits en cause sont clairs et précis et que le vice dans le jugement de valeur opéré par les juges du fond pour tirer les conséquences de ces faits est manifeste et ressort avec évidence de la première

consultation des pièces du dossier (v. conclusions du commissaire du gouvernement Loloum sur CE, 13 décembre 1993, *Albert Beaume*, req. n° 117.130, Dr. Fisc. 1994, n° 13, comm. 644).

XI. En l'espèce, on l'a vu plus haut, l'administration fiscale avait considéré que les époux Vos étaient des contribuables français et n'auraient pas justifié de l'origine de crédits inscrits sur leurs comptes bancaires à hauteur de 112.287 euros en 2010 et de 210.343 euros en 2011, raison pour laquelle il leur avait appliqué des majorations de 40 % pour manquement délibéré.

On rappellera, néanmoins, que M. et Mme Vos avaient fait valoir que de telles sommes provenaient du chiffre d'affaires réalisés par l'entreprise exploitée par M. Vos aux Pays-Bas.

La cour administrative d'appel a, cependant, estimé que les époux Vos n'auraient pas établi que les crédits bancaires litigieux trouvaient leur source dans les recettes et les résultats imposables de l'entreprise que M. Vos avait déclaré exploiter aux Pays-Bas.

Cependant, une telle affirmation procède, là encore, d'une dénaturation des faits et des éléments de preuve soumis à l'examen des juges du fond.

En effet, les époux Vos avaient, tout d'abord, justifié de ce que le chiffre d'affaires de l'entreprise exploitée par M. Vos aux Pays-Bas sous l'enseigne « *Villa d'Or* » s'élevait, pour 2010, à la somme de 115.804 euros et, pour 2011, à la somme de 201.912 euros, soit à des montants extrêmement proches de ceux des crédits bancaires d'origine prétendument indéterminée, lesquels étaient de 112.287 euros en 2010 et 210.343 euros en 2011.

De plus, ils avaient versé aux débats – pour convaincre l'administration de leur honnêteté et de leur volonté – de multiples factures de leur entreprise néerlandaise « *Villa d'Or* » dont les montants correspondaient à ceux qui figuraient sur le compte français CCP de M. Vos, tels que l'administration fiscale les avait listés en annexe de sa demande d'éclaircissements du 15 octobre 2013 (v. annexes 11 à 13 de cette demande).

C'est ainsi, par exemple, que les montants de 892,50 euros et 1.657,50 euros facturés par l'entreprise « *Villa d'Or* » à M. Philippe Landecker le 21 mai 2010 pour une somme totale de 2.550 euros (la somme de 892,50 euros correspondant à un acompte de 35 % et le solde de 1.657,50 euros devant être payé à la livraison), se retrouvent dans les crédits bancaires figurant au compte CCP les 2 juin 2010 et 9 août 2010.

De même, le montant de 1.365 euros facturé par l'entreprise néerlandaise de M. Vos à M. Arnaud Martin le 2 juillet 2010 (correspondant au solde d'une facture d'un montant total de 2.100 euros), se retrouve dans les crédits bancaires figurant au compte CCP le 12 juillet 2010.

Le montant de 682,50 euros facturé à titre d'acompte à M. Bruno Arnould par l'entreprise « *Villa d'Or* » le 29 juillet 2010, se retrouve encore au crédit du compte CCP le 9 août 2010, tout comme le montant de 735 euros également facturé à titre d'acompte le 31 juillet 2010 aux époux Corbières se retrouve au crédit du compte CCP le 13 août 2010.

On peut également mentionner le montant de 713,30 euros facturé à titre d'acompte à M. Philippe Necker le 26 août 2010 que l'on retrouve au crédit du compte CCP le 8 septembre 2010, le montant de 892,50 euros facturé à titre d'acompte à Mme Agnès Desmoules le 4 septembre 2010 qui se retrouve au crédit de ce même compte bancaire le 8 septembre 2010, le montant de 676 euros facturé également à titre d'acompte à M. Stéphane Verlhac le 6 octobre 2010 que l'on retrouve au crédit du compte CCP le 14 octobre 2010, le montant de 776 euros facturé toujours à titre d'acompte à la SCI La Chardoisie le 14 octobre 2010 qui se retrouve au crédit du même compte le 19 octobre 2010, le montant de 752,50 euros encore facturé à titre d'acompte à M. David Meillat le 15 octobre 2010 que l'on retrouve au crédit du compte CCP le 21 octobre 2010,...

De la même manière, les sommes facturées à Mme Claire Nicoleau le 20 octobre 2010 pour 931 euros et à la SARL Guérin Rénovation le 11 novembre 2010 pour 568 euros, se retrouvaient au crédit du compte CCP, respectivement, les 27 octobre 2010 et 19 novembre 2010.

Dès lors, contrairement à ce qu'a affirmé la cour administrative d'appel, les époux Vos avaient bien procédé à un rapprochement entre les factures émises par l'entreprise exploitée par M. Vos aux Pays-Bas et les crédits d'origine prétendument indéterminée qui avaient été constatés sur le compte bancaire français CCP, malgré le fait que la société de M. Vos était soumise à l'imposition aux Pays-Bas où M. Vos était résident fiscal.

Dans ces conditions, des éléments probants produits aux débats par les époux Vos permettaient bien d'établir que ces crédits bancaires, notamment soumis à l'imposition aux Pays-Bas, faisaient partie du chiffre d'affaires de l'entreprise « *Villa d'Or* » exploitée par M. Vos aux Pays-Bas.

Malgré le fait que les sommes étaient soumises à l'imposition aux Pays-Bas et non en France, M. et Mme Vos apportaient donc la preuve du caractère non imposable des sommes correspondantes et ne pouvaient, en conséquence, se voir appliquer, de ce chef, des majorations pour manquement délibéré.

En affirmant, dès lors, que les époux Vos n'auraient pas établi que les crédits bancaires constatés participaient à la détermination du chiffre d'affaires de l'entreprise que M. Vos avait déclaré exploiter aux Pays-Bas, la cour administrative d'appel a entaché sa décision d'une dénaturation des faits et des pièces produites aux débats, en particulier des factures émises par l'entreprise « *Villa d'Or* ».

L'arrêt attaqué ne pourra donc qu'être annulé.

Cette affaire faisant l'objet d'un second pourvoi, il appartiendra donc au Conseil d'État de statuer définitivement après cassation.

PAR CES MOTIFS, ceux précédemment développés, et tous autres à produire, déduire ou suppléer, au besoin même d'office, les exposants concluent à ce qu'il plaise au Conseil d'Etat :

- **CASSER ET ANNULER** l'arrêt attaqué, avec toutes conséquences de droit ;
- **LEUR ADJUGER** l'entier bénéfice de l'intégralité du contenu de leurs écritures devant les juges du fond ;
- **METTRE A LA CHARGE** de l'État les entiers dépens, ainsi que la somme de 5.000 euros sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

SCP LESOURD
Avocat au Conseil d'Etat