

JUSQU'OU THÉORISER LA CHARGE DE LA PREUVE ?

par

Olivier FOUQUET

Président de section au Conseil d'Etat

1) Le juge statue sur des cas d'espèce. Pour autant, le raisonnement qu'il suit pour trancher le cas qui lui est soumis, a une portée plus large puisqu'il est susceptible d'être repris à l'avenir pour trancher d'autres cas d'espèce. Le juge peut expliciter, plus ou moins longuement, son raisonnement. Il peut aussi ne pas l'expliquer, à charge pour les commentateurs de le déduire du rapprochement entre la question posée et la solution adoptée. Dans ce domaine, il n'y a pas de règle. Le choix est à la discrétion du juge. Mais les commentateurs savent distinguer une décision de principe, appelée, par sa motivation ferme et argumentée, à faire jurisprudence d'une décision d'espèce destinée, par sa motivation prudente et concise, au sort inverse.

Depuis que le Conseil d'Etat est devenu juge de cassation de la matière fiscale, la distinction entre la décision de principe et la décision d'espèce a encore pris davantage de relief. Le Conseil d'Etat, juge de cassation, est tenu, dans son rôle de régulateur du droit, d'indiquer aux juridictions qui relèvent de son contrôle, les motifs pour lesquels il casse ou il confirme les arrêts ou les jugements qui lui sont déférés. A l'inverse, la procédure, d'admission en cassation lui permet d'écarter des requêtes sans motiver autrement leur rejet que par la formule stéréotypée selon laquelle : « aucun de ces moyens (précédemment énoncés) n'est de nature à permettre l'admission de la requête. » Même s'il apparaît à l'audition des conclusions du commissaire du gouvernement que le Conseil d'Etat peut être conduit, pour refuser l'admission d'une requête, à se prononcer sur une question de droit, en principe modeste, inédite dans sa jurisprudence, une décision de non admission ne fait jamais jurisprudence.

Il est certain que la nouvelle fonction du juge de cassation que le Conseil d'Etat exerce depuis 1989, l'a conduit, plus systématiquement que par le passé, à expliciter le raisonnement qu'il adopte pour trancher la question qui lui est soumise. La tentation est forte pour le juge de cassation, obligé d'expliquer son raisonnement, de lui donner une formulation qui en garantisse une application étendue. Après tout, on peut soutenir que plus la solution jurisprudentielle embrasse un large champ, mieux elle contribue à la sécurité juridique et à la prévention du contentieux. Les choses ne sont toutefois pas aussi simples. Le juge qui tranche un cas d'espèce, ne peut pas préjuger de tous les cas susceptibles de se poser dans l'avenir. Les commissaires du gouvernement qui se sont essayé dans leurs conclusions à proposer, en raisonnant par analogie avec le cas d'espèce soumis au juge, une solution pour d'autres cas dont le juge n'était pas saisi, ont souvent appris à leurs dépens que n'est pas Nostradamus qui veut. Le contexte du cas d'espèce est analysé par le juge et influence sa solution. Le contexte

des cas d'espèce futurs lui est inconnu à la date où il statue. Il serait donc hasardeux pour le juge de donner à la solution qu'il adopte une solution plus universelle qu'elle ne le mérite. On sait que le Conseil constitutionnel a parfois regretté d'avoir, en répondant à la question posée par les parlementaires, répondu à des questions qui ne lui étaient pas posées. Il s'est ainsi acculé à un choix douloureux lorsque la question lui a été enfin posée : confirmer une réponse précédente qui s'avérait inadaptée ou se déjuger en y mettant, il est vrai, les formes.

Rebus sic stantibus, il y a un peu de cette contorsion dans la décision CE 21/05/2007 n° 284719, min. c/ Sté Sylvain Joyeux (reproduite ci-après et qui sera analysée dans le prochain numéro de la RJF avec les conclusions du commissaire du gouvernement Emmanuel Glaser au BDCF 10/07), lorsqu'on la rapproche de la décision de section CE 20/06/2003 n° 232832, Sté Etablissements Lebreton : RJF 10/03 n° 1140, concl. P. Collin p. 754, obs. N. Chahid-Nourai BGFE 5/03 p. 24, obs. O. Fouquet Rev. administrative 3/2004 p. 272. La question en cause est d'une importance pratique considérable pour les contribuables et particulièrement les entreprises. On sait que la jurisprudence a déduit des dispositions des articles 39-1 et 54 du code général des impôts qu'il appartenait au contribuable, nonobstant les règles procédurales de dévolution du fardeau de la preuve, de justifier, dans son principe comme dans son montant, de l'exactitude de l'écriture de charge portée dans sa comptabilité. La question est alors celle de savoir si la facture produite par le contribuable suffit à apporter la preuve initiale qui lui incombe du caractère déductible de la charge, avant que ne s'engage, à l'initiative de l'administration qui conteste cette déductibilité, la dialectique de l'administration de la preuve. Pour prendre un exemple concret, l'entreprise qui fait nettoyer ses chaudières une fois par an par une entreprise spécialisée, peut-elle, lorsque l'administration l'interroge, se borner initialement à produire la facture de son prestataire de services ou doit-elle en outre produire d'autres éléments de nature à établir la réalité et la portée de l'intervention du prestataire ? La clinique qui achète de l'aspirine régulièrement, peut-elle se borner initialement à produire la facture de son fournisseur ou doit-elle en outre produire d'autres éléments de nature à établir la réalité de l'administration de l'aspirine aux patients qu'elle héberge ?

La jurisprudence sur le caractère justificatif des factures ne s'exprime pas dans un courant unique. Nous distinguons trois courants de jurisprudence : le premier est relatif à la déduction des charges pour la détermination des bénéficiaires industriels et commerciaux, le deuxième est relatif à la déduction de la TVA portée sur des factures établies en France par des facturiers, le troisième concerne à la fraude dite « carrousel » à la TVA intracommunautaire.

2) S'agissant de la justification des charges à retenir pour la détermination des bénéficiaires industriels et commerciaux, la jurisprudence considérait traditionnellement que le contribuable justifiait par une facture suffisamment précise de l'exactitude de l'écriture de charge dans son principe comme dans son montant. Dans son principe, puisque le libellé suffisamment clair de la facture permettrait à l'administration de vérifier la qualification de la charge et donc sa déductibilité. Dans son montant puisque le libellé suffisamment précis de la facture permettrait à l'administration de vérifier l'adéquation entre la somme inscrite en comptabilité et celle engagée par l'entreprise. La jurisprudence CE Plén. 27/07/1984 n° 34 588, SA Renfort service : RJF 10/84 n° 1233, concl. P. F. Racine p. 562, GA th. n° 52, ainsi que ses corollaires CE Plén. 27/07/1988 n° 50 020, Sarl Boutique 2M : RJF 10/88 n° 1139, concl. O. Fouquet p. 577, GA th. n° 52, et CE 8/08/90 n° 92 997, SA Intertrans : RJF 10/90 n° 1252, concl. Ph. Martin p. 661, sont venus préciser que s'il appartenait au contribuable de justifier de ses écritures de charges, il incombait à l'administration qui invoquait l'existence d'un acte anormal de gestion de démontrer que la charge en cause

n'avait pas été exposée dans l'intérêt du contribuable. Si l'administration estimait que la charge inscrite en comptabilité et justifiée par une facture n'était pas déductible dans son principe ou son montant, il lui appartenait de fournir au juge, tous éléments de nature à établir le bien-fondé de sa critique. Le contribuable ayant fourni, par la production d'une facture, la justification de la charge comptabilisée, l'administration en apportant des éléments de nature à douter de la facture engageait la dialectique bien connue de l'administration de la preuve.

Quelques exemples permettent d'illustrer le raisonnement suivi par le juge de l'époque. Dans l'affaire CE Plén. 6/12/1985 n° 33 195, SA Grand Garages Cartésiens : RJF 2/86 n° 168, « les factures établies par (le prestataire) n'étaient pas assorties de précisions suffisantes pour permettre d'apprécier la réalité des services rendus », alors que le contribuable, à défaut de facture constituant un élément de preuve, n'avait produit « aucun contrat, aucun document ou correspondance, ou aucun autre élément probant relatifs à la nature et l'étendue des tâches confiées (au prestataire) ». Dans l'affaire CE 27/10/86 n° 37 207 : RJF 12/86 n° 1049, concl. O. Fouquet Petites Affiches 1986, n° 154, p. 4, alors que l'administration avait apporté divers éléments laissant à penser que les factures produites par le contribuable ne correspondaient pas à des opérations faites pour les besoins de sa propre activité, le Conseil d'Etat relève que l'entreprise ne justifiait pas de l'inverse. Dans l'affaire CE 27/07/1988 n° 53 002, min. c/ Sté Auriège : RJF 11/88 n° 1204, concl. O. Fouquet Rev. Sociétés 1/89 p. 80, le Conseil d'Etat relève que l'entreprise « a produit les factures... et précisé la nature et l'importance des prestations fournies... dans des conditions qui suffisent, en l'espèce, à justifier l'exactitude des écritures ». Dans l'affaire CE 15/02/1999 n° 172171, Sarl Le Centre d'études : RJF 4/99 n° 172171, concl. G. Bachelier BDCF 4/99 n° 44, le Conseil d'Etat indique que l'administration se bornait à soutenir, sans autre précision, que le libellé des factures ne corroborait pas les allégations (du contribuable) ». En résumé, il ressort de ces exemples tirés de la jurisprudence antérieure à la décision Sté Etablissements Lebreton, que le contribuable justifiait de ses charges comptabilisées par la production de factures suffisamment précises et non utilement critiquées par l'administration.

3) S'agissant des factures établies en France par des facturiers, la jurisprudence estime que lorsque l'administration établit que l'auteur des factures a une activité fictive, il appartient au contribuable de justifier que ces factures correspondent cependant à des prestations réellement exécutées. Si le contribuable en justifie et si l'auteur des factures est régulièrement inscrit au registre du commerce et présente l'apparence d'un assujetti à la TVA, il appartient alors à l'administration d'établir que le contribuable est de mauvaise foi et qu'il ne pouvait pas ignorer que l'auteur des factures n'était pas le fournisseur réel : CE 24/11/1982 n° 33 357 : RJF 1/83 n° 47 ; CE 28/02/1983 n° 26584-27709 : RJF 5/83 n° 634 ; CE 9/11/34 n° 129632, Sarl Les Peintres de Paris : RJF 1/95 n° 18 ; CE 18/09/1998 n° 149341, Sarl Diva : RJF 11/98 n° 1330, concl. G. Goulard BDCF 6/98 n° 126 ; CE 20/10/2000 n° 182156, Sarl Evasion 2000 : RJF 1/01 n° 76.

On observera que cette jurisprudence, relative à la déduction de la TVA facturée mais que le juge étend à la déduction des charges du bénéfice industriel ou commercial, n'est qu'un cas particulier de la jurisprudence précédemment analysée. La facture constitue certes un élément de preuve, mais le fait que son auteur soit un facturier renverse la présomption et oblige le contribuable à justifier de la réalité de la livraison ou de la prestation. S'il le fait et que l'auteur des factures a une apparence régulière, il appartient alors à l'administration, dans une nouvelle étape de la dialectique de l'administration de la preuve, d'établir que l'intéressé est de mauvaise foi.

4) S'agissant de la TVA afférente aux livraisons intracommunautaires de biens dans l'hypothèse d'une fraude dite « carrousel », le Conseil d'Etat a élaboré une solution assez proche de celle qu'il avait imaginée pour les facturiers. Dans l'arrêt du 27 juillet 2005 n° 273619-273620, Sté Fauba France : RJF 11/05 n° 1173, concl. L. Olléon BDCF 11/05 n° 129, obs. O. Fouquet Rev. Administrative 1/06 p.44, postérieur d'ailleurs à la jurisprudence Sté Etablissements Lebreton, alors que le contribuable justifiait d'un titre d'expédition et de transport dont l'administration n'établissait pas qu'il fût inexact, le Conseil d'Etat juge « qu'un assujetti à la TVA disposant de justificatifs de l'expédition de biens à destination d'un autre Etat membre et du numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur doit être présumé avoir effectué une livraison intracommunautaire exonérée », à charge pour l'administration d'établir dialectiquement que la livraison en cause n'a pas eu lieu. Le seul fait que le destinataire de la livraison serait une personne dépourvue d'activité réelle ne suffit pas, à elle seule, à combattre la présomption dont bénéficie le fournisseur de bonne foi. La jurisprudence communautaire ultérieure nous paraît avoir eu pour effet de généraliser la solution Sté Fauba France en posant comme principe qu'une opération intracommunautaire n'est pas entachée de fraude à la TVA du seul fait qu'elle s'inscrit dans un circuit de fraude de type « carrousel » sans que l'opérateur en cause sache ou puisse savoir qu'une autre opération antérieure ou postérieure à celle qu'il avait réalisée, est entachée de fraude à la TVA : CJCE 12/01/2006 Optigen Ltd, aff. C 354-03, C 355-03, C 484-03 : RJF 4/06 n° 488, concl. Poiaras P. Maduro BDCF 4/06 n° 47, obs. O. Fouquet Rev. trim. dr. commercial 2/2006 p.508 ; voir également : CJCE 11/05/2006 Federation of Technological Industries e.a., aff. C 384-04 : RJF 8-9/06 n° 1135 et CJCE 6/07/2006 Axel Kittel et Recolta Recycling SRPL, aff. C 439-04 et C 440-04 : RJF 10/06 n° 1301.

Comme nous l'avons indiqué dans nos précédentes observations à la Rev. administrative 1/06 p. 44, l'analogie entre cette jurisprudence communautaire récente et la jurisprudence nationale plus ancienne relative aux facturiers est frappante. Le juge ne veut pas pénaliser l'opérateur de bonne foi qui a livré ou pris livraison effectivement des marchandises. Dès lors que l'opérateur justifie de la régularité en la forme de facture qu'il délivre ou reçoit et du numéro d'identification à la TVA de son client ou de son fournisseur, et sous réserve que l'opération se soit matériellement déroulée, c'est à l'administration qu'il incombe d'établir l'absence de bonne foi de l'opérateur. Par rapport au premier courant de jurisprudence précédemment évoqué, le juge, une fois établie par l'administration l'absence d'activité réelle du fournisseur ou du client, se montre sans doute encore plus exigeant sur la justification par l'intéressé de la matérialité de la livraison en raison de l'absence d'activité réelle du fournisseur ou de l'acquéreur communautaire.

5) La décision de section du 20 juin 2003 n° 232832, Sté Etablissements Lebreton précitée est venue infléchir le premier courant de jurisprudence, sans avoir d'incidence sur les deux autres. L'idée de base de cette décision, déjà affirmée par le contentieux administratif et exprimée épisodiquement par le contentieux fiscal, est que la partie qui détient des éléments de preuve doit les produire et que le juge ne saurait imposer à l'autre partie la preuve négative que les éléments non produits par son adversaire ne sont pas probants. Appliqué au contentieux fiscal, cette idée conduit à imposer au contribuable de produire ab initio toutes justifications du caractère déductible de la charge dans son principe comme dans son montant. Comme l'indique la décision Sté Etablissements Lebreton : « En ce qui concerne les charges, le contribuable apporte cette justification par la production de tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée ; dans l'hypothèse où le contribuable s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au service, s'il s'y croit fondé, d'apporter la preuve de ce que la

charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive ». Cette nouvelle jurisprudence est plus exigeante à l'égard du contribuable, puisqu'elle a pour effet, nous semble-t-il, d'imposer à l'intéressé davantage de justifications avant l'engagement de la dialectique de l'administration de la preuve que ne lui en demandait l'ancienne jurisprudence. La facture ne peut plus, à elle seule, constituer la justification de base de la plupart des charges.

Pour reprendre les exemples que nous avons précédemment évoqués, l'entreprise qui fait annuellement nettoyer ses chaudières, ne devra-t-elle pas conserver, outre la facture de son prestataire, la trace de l'intervention matérielle de ce dernier, par exemple en notant les noms de ses ouvriers et leurs horaires d'intervention ? La clinique qui achète de l'aspirine, ne devra-t-elle pas justifier que la facture correspond aux prescriptions moyennes du personnel hospitalier évaluées par statistique ? L'excellent commissaire du gouvernement Pierre Collin n'avait pas ignoré la difficulté puisqu'il avait soutenu dans ses conclusions (RJF 10/03 p. 758) que la production d'une facture suffisait à faire naître une présomption de la réalité de la livraison de la marchandise ou de la fourniture de la prestation, qu'il appartenait alors à l'administration de combattre. S'il avait, comme son commissaire du gouvernement le lui proposait, réaffirmé la présomption découlant de la production d'une facture, le Conseil d'Etat n'aurait pas donné l'impression de rompre avec sa jurisprudence antérieure.

Mais les décisions ultérieures du Conseil d'Etat ont, semble-t-il, donné de la jurisprudence *Sté Etablissements Lebreton* une interprétation pure et dure. Le Conseil d'Etat, juge de cassation, approuve les cours administratives d'appel dont les arrêts lui étaient déferés, d'avoir jugé non déductibles des charges pour lesquelles le contribuable, alors même qu'il avait produit des factures ou des notes d'honoraires, n'avait fourni en outre aucun document ou aucune pièce suffisamment précis pour attester de la réalité de la livraison de la marchandise ou de la fourniture de la prestation de services : CE 17/10/2003 n° 247532, *Sté Sidac-Diffusion* : RJF 1/04 n° 9, concl. P. Collin BDCF 1/04 n° 4 . CE 17/12/2003 n° 245150, *Sté Hôtelière guyanaise* : RJF 3/04 n° 304, concl. G. Bachelier BDCF 3/04 n° 42, obs. O. Fouquet Rev. administrative 3/04, p. 272. Une décision, rendue dans la formation juridictionnelle modeste de la sous-section jugeant seule aux conclusions de Pierre Collin, CE 10/01/2007 n° 287869, M. et Mme Beaume, a certes cassé pour dénaturation l'arrêt de la cour de Nantes du 15 décembre 2004 n° 00-1509 qui avait jugé que le contribuable n'apportait aucune justification de l'existence d'une charge déductible alors qu'il avait produit une facture, mais c'est pour relever, après cassation, que la facture n'était accompagnée d'aucun justificatif établissant la réalité de la prestation et refuser la déduction de la charge.

L'impression que laisse cette jurisprudence est qu'elle a tenté de remplacer le rythme ternaire traditionnel de la dialectique de l'administration de la preuve, facture produite par le contribuable – critiques de l'administration – réponse aux critiques du contribuable fondée le cas échéant sur des justificatifs supplémentaires, par un rythme binaire, facture appuyée nécessairement de justificatifs supplémentaires – critiques de l'administration.

Les cours administratives d'appel nous semblent avoir hésité à suivre la jurisprudence *Sté Etablissements Lebreton*. Dans le cas où elles ont, comme par le passé, exigé des justifications supplémentaires en cas d'imprécisions ou d'insuffisances de la facture, la reproduction du considérant de principe de la décision de section n'apporte rien de plus : cf. CAA Paris (16/06/2004 n° 00-906 et 00-1623 ; 5/03/2007 n° 04-3191) ; CAA Douai 8/06/2006 n° 04-737 et 05-245 CAA Nancy 19/03/2007 n° 04-586.

Dans les cas où les factures sont correctement libellées les cours s'appuient parfois sur le considérant de principe qu'elles reproduisent pour écarter des factures dont elles estiment qu'elles ne sont pas accompagnées de justifications suffisantes sur la réalité ou la valeur de la contrepartie : CAA Bordeaux 27/06/2006 n° 03-2481 ; CAA Douai 12/12/2006 n° 05-1160 ; CAA Lyon 8/02/2007 n° 03-182. Parfois également les cours reproduisent le considérant de principe, mais raisonnent sur le cas d'espèce selon le rythme dialectique ternaire traditionnel en comparant les critiques adressées par l'administration à la facture et les justifications produites par le contribuable en réponse aux critiques du service : CAA Lyon 9/12/2004 n° 98-2403 ; CAA Nantes 23/03/2005 n° 02-304. Parfois enfin les cours, par inadvertance ou un geste lucide de révolte, appliquent purement et simplement la jurisprudence antérieure sans reproduire le considérant de principe de Sté Etablissements Lebreton : CAA Lyon 1/03/2007 n° 02-784 (« lorsqu'une entreprise justifie de charges comptabilisées par des factures émanant de fournisseurs, il incombe à l'administration d'établir que les marchandises ou les prestations de service facturées n'ont pas été réellement livrées ou exécutées ») ; CAA Nancy 29/03/2007 n° 05-35. Ajoutons que les cours continuent parallèlement à faire application de la jurisprudence traditionnelle sur les facturiers non seulement pour apprécier le droit à déduire la TVA facturée : CAA Douai 18/05/2004 n° 00-406, mais aussi pour se prononcer sur la déduction de charges du bénéfice : CAA Nantes 28/06/2006 n° 05-6 ; CAA Versailles 24/04/2007 n° 05-1397. Ce rapide panorama de la jurisprudence des cours montre à l'évidence qu'elles ont peiné à appliquer la jurisprudence Sté Etablissements Lebreton au cas des factures. Ce pataugeage pourrait démontrer ab absurdo s'il en était besoin l'inapplicabilité pratique aux factures du considérant de principe de la décision Sté Etablissements Lebreton.

6) Il fallait donc réagir. La décision CE 21/05/2007 n° 284719, ministre c/ Sté Sylvain Joyeux l'a fait. Il y avait plusieurs manières possibles de réagir pour surmonter la confusion actuelle et apporter un peu de lumière aux juges du fond, à l'administration et aux contribuables. L'une, la plus claire sans doute, aurait consisté, comme le proposait le commissaire du gouvernement Emmanuel Glaser, aussi téméraire que brave, à renoncer à appliquer aux factures le raisonnement de la décision de section Sté Etablissements Lebreton, alors même que cette décision n'avait que quatre ans d'âge. L'autre, retenue par la formation de jugement composée des 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, tout aussi brave mais moins téméraire, a consisté à reproduire le considérant de principe de la décision de la Sté Etablissements Lebreton, tout en le faisant suivre d'un autre considérant de principe propre aux factures dont on pourrait soutenir qu'il contredit ou à tout le moins n'applique pas le précédent : « lorsqu'une entreprise a déduit en charges une dépense réellement supportée, conformément à une facture régulière relative à un achat de prestations ou de biens dont la déductibilité par nature n'est pas contestée par l'administration, celle-ci peut demander à l'entreprise qu'elle lui fournisse tous éléments d'information en sa possession susceptibles de justifier la réalité et la valeur des prestations ou biens ainsi acquis ; la seule circonstance que l'entreprise n'aurait pas suffisamment répondu à ces demandes d'explication ne saurait suffire à fonder en droit la réintégration de la dépense litigieuse, l'administration devant alors fournir devant le juge tous éléments de nature à étayer sa contestation du caractère déductible de la dépense ; que le juge de l'impôt doit apprécier la valeur des explications qui lui sont respectivement fournies par le contribuable et par l'administration. » La rédaction de ce considérant nous paraît réintroduire, dans le cas des factures, le rythme ternaire traditionnel de l'administration de la preuve, facture – soupçons – réponse de l'entreprise. En effet, il en résulte que si l'administration conteste le caractère justificatif d'une facture, le juge mettra en balance la valeur des explications fournies respectivement par le contribuable et l'administration. Si la facture est libellée de façon suffisamment claire et précise, dans un contexte qui rend vraisemblable la contrepartie, cette facture peut suffire au contribuable pour

apporter la preuve, sans justifications supplémentaires, de la déductibilité de la charge dans son principe et son montant, alors que les critiques de l'administration apparaîtront peu pertinentes dans le contexte. Il en résulte que l'existence d'une facture constitue une présomption ou un commencement de preuve qu'il appartient à l'administration de renverser ou de détruire sous le contrôle du juge.

Le cas d'espèce était particulièrement topique. Il s'agissait des bureaux d'études, contrôlés par un parti politique, dont l'intervention était indispensable pour obtenir les marchés publics de certaines collectivités locales. La société Sylvain Joyeux, entreprise du BTP, versait à ces bureaux des honoraires représentant 2 à 3 % du montant des marchés obtenus grâce à leur intervention. Dans ce contexte bien connu, le caractère indispensable de l'intervention des bureaux d'études et du versement d'honoraires ne faisait pas de doute. Le Conseil d'Etat se fonde dès lors sur les seules factures d'honoraires délivrées par les bureaux d'études à l'entreprise pour admettre la déductibilité des honoraires, dans le contexte précédemment rappelé, sans exiger de la société la production de pièces susceptibles de justifier la réalité et la nature des interventions de ces bureaux, alors même que cette production était demandée par l'administration. En application de cette nouvelle jurisprudence, il nous paraît clair que, pour reprendre les exemples que nous avons précédemment évoqués, la facture de nettoyage de ses chaudières adressée à l'industriel ou la facture d'aspirine adressée à la clinique, constituent par elles-mêmes, dans un contexte normal, des justifications suffisantes.

7) La décision Sté Sylvain Joyeux remédie ainsi à la rigidité, au moins apparente, du raisonnement de la décision Sté Etablissements Lebreton. Elle introduit beaucoup de souplesse dans l'appréciation du caractère probant d'une facture, puisque le juge se déterminera en confrontant les explications respectives du contribuable et de l'administration sans se lier par une règle trop précise de dévolution du fardeau de la preuve. Cette façon de raisonner se rapproche à bien des égards du régime de la preuve objective. Il est vrai cependant que, faute d'oser contredire la jurisprudence Sté Etablissements Lebreton, le Conseil d'Etat a fait dans la complication. Dans la juxtaposition de deux considérants de principe, il faut bien reconnaître qu'il y en a sans doute un de trop. Nous espérons que les juges du fond s'essayeront à une synthèse simplificatrice et pragmatique.

La révolution française avait proscrit les arrêts de règlement qui avaient fait sortir les Parlements de l'ancien régime de leur rôle de juge. Les juges d'aujourd'hui ne l'ont pas oublié. La jurisprudence s'élabore marche par marche et non pas en grim pant les escaliers quatre à quatre. Le vieil adage « qui trop embrasse, souvent mal étreint » s'applique aussi bien au juge qu'à l'empereur Napoléon. La théorie ne doit pas faire oublier la pratique.