

N° 285583

M. Bernard Cheynel

10^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies

Séance du 6 février 2008

Lecture du 11 avril 2008

Rapp : JPT

Réviseur : FL

CONCLUSIONS

Mme Claire LANDAIS, Commissaire du Gouvernement

M. Bernard Cheynel a fait l'objet en 1996 d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle. Parallèlement, son activité d'intermédiaire de commerce indépendant – il s'agit de ventes d'armes et notamment d'hélicoptères de la société Eurocopter - a été soumise à une vérification de comptabilité. A l'issue de ces contrôles, l'administration fiscale a estimé que l'intéressé était résident français et à ce titre imposable en France sur l'ensemble de ses revenus mondiaux pour les années 1993 à 1995. Des redressements lui ont été notifiés dans le cadre d'une procédure contradictoire à l'exception de revenus d'origine indéterminée taxés d'office au titre des années 1994 et 1995 et de bénéfices industriels et commerciaux évalués d'office au titre des années 1993 à 1995. Une notification de rappels de taxe sur la valeur ajoutée a suivi et les impositions correspondantes ont été mises en recouvrement en juin, septembre et décembre 1998.

Après rejet presque total de ses réclamations, M. Cheynel a saisi le tribunal administratif de Caen qui, par un jugement du 23 mai 2002, a rejeté l'intégralité des demandes en décharge. La cour administrative d'appel de Nantes a pour sa part déchargé M. Cheynel des droits et taxes sur la valeur ajoutée et des pénalités y afférentes mais rejeté le surplus des conclusions du requérant.

Ce dernier conteste l'arrêt en cassation en tant que ce dernier ne lui a pas donné satisfaction.

Le premier moyen de cassation invoqué est le plus délicat. Il reproche à la cour d'avoir commis une erreur de droit en se fondant sur le droit interne pour déterminer la résidence fiscale de M. Cheynel. De fait, la cour a cité les articles 4 A et 4 B du code général des impôts puis estimé que l'intéressé avait son domicile fiscal en France sans faire la moindre référence à la convention franco-belge dont M. Cheynel se prévalait en faisant valoir qu'il était résident fiscal de Belgique. Il nous semble que la cour n'a commis aucune erreur de droit en appréciant la résidence fiscale de M. Cheynel au regard du droit interne ; la seule difficulté, à nos yeux, naît de ce que la cour peut sembler avoir refusé de tenir compte de la convention fiscale invoquée.

M. Cheynel se place toutefois sur les deux terrains de critique. Il estime donc, en premier lieu, que la cour n'avait pas à tenir compte du droit interne pour apprécier sa résidence fiscale. Le requérant n'ignore certes pas les décisions par lesquelles vous avez posé un principe de subsidiarité des conventions fiscales bilatérales - ou de priorité du droit interne -, en vertu duquel il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie, et ensuite seulement, dans l'affirmative, de déterminer si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale (Plén. 19 décembre 1975 n° 84774-91895 à la RJF 2/76 n° 77, chron. B. Martin-Laprade p. 41, concl. Fabre DF 1976 c. 925 ; 17 mars 1993, Memmi, n° 85894 à la RJF 5/93 n° 612, concl. J. Arrighi de Casanova p. 359 et plus récemment, Assemblée, 28 juin 2002, Sté Schneider Electric, n° 232276 à la RJF 10/02 n° 1082, chron. L. Olléon p. 755 et concl. S. Austry BDCF 10/02 n° 120). Mais il estime que ce principe de priorité du droit interne devrait s'effacer dans le cas qui est celui de l'espèce où la convention fiscale en cause définit elle-même les critères d'appréciation de la résidence fiscale.

Il est vrai que contrairement aux conventions rédigées selon le modèle OCDE, qui renvoient aux droits internes pour la définition de la résidence fiscale et ne prévoient de critères de désignation de cette résidence que pour les cas où le contribuable est résident des deux Etats contractants au regard des droits nationaux, la convention franco-belge du 10 mars 1964, comme quelques autres, définit la résidence fiscale de façon autonome, c'est-à-dire sans renvoi aux législations nationales.

Toutefois nous ne voyons pas en quoi cette spécificité de rédaction serait de nature à remettre en cause le principe de subsidiarité. Dans ses conclusions sur la décision Memmi précitée, Jacques Arrighi de Casanova soulignait certes que ce principe s'imposait avec une force particulière dans le cas des conventions rédigées sur le modèle OCDE. Mais la première et principale raison qui justifiait à ses yeux le principe de priorité du droit interne était parfaitement indépendante du mode de rédaction des conventions et tenait en réalité à leur objet commun qui est d'éviter les doubles impositions.

Jacques Arrighi, comme d'ailleurs Daniel Fabre avant lui, rappelait en effet que les conventions fiscales ayant un tel objet ne permettent pas par elles-mêmes de donner un fondement autonome à une imposition et que leur objet est donc seulement de faire éventuellement obstacle à une imposition prévue par la loi interne. Il ajoutait que l'autorité supérieure à celle des lois que l'article 55 de la Constitution leur confère ne peut donc jouer que pour autant que la loi est d'abord susceptible de trouver application.

Cette priorité, clairement réaffirmée par la décision Schneider, s'applique évidemment quelle que soit la manière dont la convention en cause définit la résidence fiscale puisque, précisément, l'idée est qu'il convient, dans un premier temps, de faire abstraction du droit international pour n'examiner l'imposition en cause qu'au regard du droit interne.

Vous n'avez jamais eu, à notre connaissance, à prendre expressément position en faveur de l'application de la règle de subsidiarité en présence de la convention franco-belge ou d'une autre convention rédigée comportant une définition autonome de la résidence fiscale. Mais plusieurs de vos commissaires du gouvernement se sont prononcés en ce sens (voir notamment les conclusions de G. Goulard sur la décision Ministre du budget c/Lesmaris du 6 avril 1998, n° 161481, à la RJF 5/98 n° 526 ou celles de M-H Mitjavile sur la décision du 8 juillet 2002, Lecat, n° 225159 à la RJF 11/02 n° 1202 avec les conclusions au BDCF 11/02 n°

133). La cour administrative d'appel de Versailles a pour sa part très clairement jugé que le principe de subsidiarité ne cédait pas devant la convention franco-belge (voir 4 avril 2006, Penciolelli, n° 04-2507, à la RJF 11/06 n° 1418). Et vous avez vous-mêmes appliqué classiquement la règle de priorité au droit national dans un cas où cette même convention était invoquée (Voyez votre décision du 15 décembre 2004, Wattinne, n° 259771 à la RJF 04/05 n° 289). Il est vrai que cette dernière décision est une décision de jugeant seule qui n'a pas été commentée sur ce point à la RJF ce qui explique peut-être que M. Cheynel ait conservé l'espoir qu'elle ne représente pas votre position définitive. Nous vous invitons pour notre part à mettre fin à cet espoir.

Si vous nous suivez, vous irez certes à l'encontre de ce que préconisent certains représentants fameux de la doctrine. Bruno Gouthière, comme Pierre-Jean Douvier, font en effet valoir, dans leurs ouvrages respectifs sur le droit fiscal et l'international, qu'il n'y aurait pas lieu de se référer à la définition nationale du domicile fiscal en présence de conventions comportant une définition autonome de cette notion ou de celle équivalente de résidence fiscale. Toutefois aucun de ces deux auteurs ne poursuit le raisonnement jusqu'à son terme qui, à notre sens, est nécessairement la remise en cause de la règle selon laquelle la convention fiscale bilatérale ne fonde pas l'imposition mais peut seulement faire obstacle à l'application du droit interne.

Cette règle ayant été rappelée avec force dans la décision Schneider, nous ne voyons aucune raison de l'écorner en faisant un sort particulier à certaines conventions et en l'espèce à la convention franco-belge dont l'objet, rappelé par son article 1^{er}, est bien, très classiquement, d'éviter les doubles impositions.

La spécificité de la rédaction de la convention franco-belge, par rapport au modèle OCDE, n'est cependant pas sans portée : elle emporte à notre avis des conséquences quant au champ d'application et donc à l'invocabilité de cette convention. En effet, la convention s'applique aux personnes que les critères conventionnels désignent comme étant résidentes de l'un ou de l'autre Etat. Au contraire de ce qu'il en est pour les conventions rédigées sur le modèle OCDE il ne suffit donc pas d'être résident de l'un des deux Etats contractants au sens du droit national de cet Etat pour être autorisé à invoquer la convention. Mais nous ne croyons pas en revanche que cette particularité de rédaction ait la portée que voudrait lui conférer M. Cheynel¹.

La cour n'a donc pas commis d'erreur de droit en tenant compte du droit interne pour apprécier le domicile fiscal de M. Cheynel.

Nous notons toutefois pour en finir sur ce point que certaines décisions récentes de la juridiction administrative ont pu jeter un doute légitime sur l'attachement du juge de

¹ Et si B. Gouthière cite une réponse ministérielle à l'appui de sa thèse, nous pensons qu'il en fait une interprétation trop extensive. Cette réponse à M. de Villiers publiée au JOAN du 21 septembre 1998 p. 5199, indique en effet, s'agissant de la convention franco-marocaine rédigée comme la convention franco-belge, que cette convention « définit le domicile fiscal en fonction des seuls critères conventionnels sans se référer à la législation interne des Etats contractants. Par suite, le fait qu'une personne physique soit ou non considérée comme ayant son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts est indifférent pour la détermination de son domicile au sens de cette convention ». Elle ne fait donc que constater que la convention ne renvoie pas au droit national et que pour la détermination de la résidence fiscale « au sens de la convention » il faut s'en tenir aux critères conventionnels. Or nous sommes parfaitement d'accord avec cette analyse ; nous pensons simplement qu'avant d'en venir à l'examen de ce que prévoit la convention, il faut que le juge de l'impôt ait confronté l'imposition litigieuse aux règles du droit interne.

l'impôt au principe de priorité du droit interne voire même à celui selon lequel la convention fiscale ne peut servir de fondement à l'imposition.

Dans la décision Lecat précitée du 8 juillet 2002 à la RJF 11/02 n° 1202, vous avez censuré l'erreur de droit d'une cour qui avait apprécié le droit d'un contribuable à bénéficier d'exonérations d'impôt sur le revenu réservées aux résidents au regard du seul droit interne. Il s'agissait en effet d'un contribuable qui faisait à bon droit valoir qu'au regard des critères posés par l'article 4 B du code général des impôts il devait être regardé comme un résident français et que la remise en cause de l'exonération d'impôt dont il avait profité en cette qualité était donc contraire au code général des impôts. Or vous avez tenu compte du fait qu'au regard de la convention franco-belge, il devait être regardé comme un résident fiscal belge pour lui dénier le droit aux exonérations. Vous avez donc fait rétroagir la définition conventionnelle de la résidence fiscale sur l'application du droit interne et ainsi permis à l'administration d'invoquer une convention bilatérale pour faire confirmer une imposition qui n'était pas justifiée au regard du droit interne. Cette solution s'explique toutefois peut-être par le souci de ne pas permettre aux contribuables de se prévaloir ou pas de la résidence que leur attribue la convention suivant que cette dernière leur est ou non favorable.

Une autre décision récente, beaucoup plus orthodoxe en son dispositif que la décision Lecat, peut également susciter sinon le doute au moins l'interrogation. Il s'agit de la décision du 13 juillet 2007 Ministre c/ Sté Pacific Espace, n° 290266, à la RJF 11/07 n° 1302. Fichée au recueil Lebon comme appliquant le précédent Schneider, elle précise le mode d'emploi de la règle de subsidiarité en indiquant que lorsque le juge de l'impôt conclut que l'imposition litigieuse n'a pas été valablement établie au regard du droit interne, il n'a pas à analyser, d'office, la situation du contribuable au regard des stipulations d'une convention fiscale. L'interrogation naît selon nous de la précision de ce que le juge n'a pas à procéder d'office à l'examen de la convention bilatérale. Il est vrai que le cas d'espèce qui vous était alors soumis imposait cette précision puisque l'administration ne s'était jamais prévalu de la convention devant les juges du fond. Nous serions en revanche plus dubitative si cette précision révélait un *a contrario*. Pour le dire autrement, nous croyons que le principe de subsidiarité aurait contraint les juges du fond à s'en tenir au fait que l'imposition n'était pas valablement établie au regard du droit interne alors même que la convention aurait été invoquée par l'administration devant eux (voir toutefois, en sens inverse, TA de Paris, 12 décembre 2000, Sté Esselete Dymo SA, n°95-5367 à la RJF 6/01 n° 741 qui revient sur TA de Paris, 4 novembre 1997, Habchi, n° 93-13361, à la RJF 8-9/98 n° 895). Cela résulte en effet du principe selon lequel la convention fiscale ne peut que faire obstacle au droit interne et non pas constituer un fondement alternatif à l'imposition.

Nous devons certes reconnaître que les dispositions des articles 4 bis, 165 bis et 209, I, du code général des impôts, tous issus du III de l'article 3 de la loi du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux, assurent en quelque sorte le relais entre le droit conventionnel et le droit interne en prévoyant, en substance, que sont imposables en France les revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale. Mais une lecture trop extensive de ces dispositions reviendrait à vider complètement de tout contenu la règle selon laquelle l'imposition ne peut trouver son fondement que dans la loi. En effet, pratiquement toute imposition attribuée à la France par une convention serait automatiquement « endossée » par le droit interne si bien que les

conventions constitueraient finalement non pas des outils de limitation du pouvoir d'imposition d'un Etat au dépens des autres mais des instruments d'extension du pouvoir d'imposition. Nous hésitons donc à voir un *a contrario* dans la décision *Pacific Espace* du 13 juillet 2007.

Et pour revenir à l'arrêt attaqué, nous ne croyons en tout cas pas que l'état actuel de votre jurisprudence qui a récemment réaffirmé le principe de subsidiarité doive vous conduire à censurer la cour pour avoir apprécié la résidence fiscale de M. Cheynel au regard du droit interne.

Devait-elle pour autant s'arrêter à l'examen de ce seul droit interne ? La réponse est cette fois certainement négative. La convention franco-belge était invoquée et la cour devait donc vérifier qu'elle ne faisait pas obstacle à l'application du droit interne. Or il est tout aussi clair, nous l'avons annoncé tout à l'heure, que la cour n'a fait aucune référence à la convention. Ce silence révèle-t-il une erreur de droit ? Nous ne le pensons pas. Il est vrai que vous pourriez interpréter le silence de l'arrêt comme le signe d'une abstention de la cour à vérifier que la convention ne faisait pas obstacle à l'application du code général des impôts. Mais nous ne voyons pas de raison de faire primer cette interprétation sur celle, tout aussi légitime, qui consiste à penser que si la cour s'en est tenue au droit interne, c'est qu'elle a jugé que la convention n'y faisait pas obstacle. Le requérant aurait pu évidemment invoquer l'insuffisance de motivation de l'arrêt ; il ne l'a pas fait. Il n'a d'ailleurs pas non plus fait valoir que la cour aurait eu tort d'écarter implicitement la convention. Dans ces conditions, et compte tenu de ce que le moyen d'erreur de droit était surtout développé dans la première de ses deux branches, nous ne vous inviterons pas à censurer la cour à ce titre.

Le moyen suivant est tiré, à titre subsidiaire, de ce que la cour a dénaturé les faits de l'espèce et privé son arrêt de base légale – c'est l'expression employée par le mémoire - en jugeant que M. Cheynel était résident français au regard des dispositions de l'article 4 B du code général des impôts. Mais la cour a recherché où était situé le centre des intérêts économiques de l'intéressé, ce qui constitue bien le critère légal prévu par le code général des impôts pour déterminer la domiciliation fiscale. Elle a à ce titre relevé que M. Cheynel travaillait pour une société ayant son siège en France, percevait la rémunération de ses services sur des comptes bancaires domiciliés en France et possédait en Normandie un Haras. Il nous semble qu'elle n'a commis nulle dénaturation de ces faits en en déduisant que M. Cheynel, qui reconnaît notamment avoir supporté les charges d'exploitation du haras, avait le centre de ses intérêts économiques en France.

Il est soutenu ensuite que la cour aurait commis une erreur de droit en refusant à M. Cheynel le bénéfice du régime d'imposition forfaitaire de ses bénéfices industriels et commerciaux de l'exercice 1993. M. Cheynel soutient en effet qu'il résulte des dispositions de l'article 302 ter 1 bis alors applicables que l'administration ne pouvait lui refuser le bénéfice de l'imposition au forfait pour l'année 1993 que si elle démontrait préalablement que son activité commerciale dégagait des revenus supérieurs au seuil dès 1992.

L'article 302 ter 1 bis prévoyait que « le régime d'imposition forfaitaire du chiffre d'affaires et du bénéfice demeure applicable pour l'établissement de l'imposition due au titre de la première année au cours de laquelle les chiffres d'affaires limites prévus pour ce régime sont dépassés ». Or il nous semble que le requérant en fait une interprétation excessivement

généreuse pour les contribuables en estimant qu'il interdisait à l'administration d'imposer au réel en année N un contribuable qui s'est exonéré de ses obligations déclaratives et dont les revenus étaient supérieurs au seuil prévu pour le régime forfaitaire sauf à prouver que les revenus également non déclarés en N-1 étaient eux aussi supérieurs à ce seuil.

Nous n'avons pas trouvé dans votre jurisprudence de décision écartant la thèse du requérant. Et il est vrai qu'à l'inverse, nous y avons trouvé certains arguments en faveur de son argumentation. Ainsi, le fait qu'un contribuable n'ait pas déclaré ses revenus ne le prive pas du régime d'imposition forfaitaire s'il s'avère que lesdits revenus sont effectivement inférieurs au seuil (5 mai 1976, n°98238, RJF 7-8/76, n° 306 ; 10 novembre 1980, n° 16175, RJF 1/81 n° 16; 12 décembre 1984, n° 36420, RJF 2/85 n° 274). L'idée sous-jacente est que le bénéfice du régime d'imposition forfaitaire constitue un droit en l'absence d'option pour le régime simplifié et que le défaut de déclaration ne peut donc être sanctionné que par des amendes fiscales mais non par la taxation d'office des revenus. Nous tirons de cette jurisprudence la conclusion que si les revenus non déclarés de M. Cheynel pour 1993 s'étaient avérés inférieurs au seuil, l'administration n'aurait pas pu lui refuser le bénéfice de l'imposition forfaitaire. Toutefois il est constant, et M. Cheynel ne le conteste nullement, que ces revenus 1993 s'élevaient à plus de 10 000 000 francs, et excédaient donc très largement le seuil fixé à 150 000 francs. Mais M. Cheynel tire des conclusions bien plus ambitieuses de cette ligne de jurisprudence : il en conclut en effet qu'il aurait pu être soumis à un forfait en 1992 en dépit de l'absence de déclaration et qu'ainsi l'article 302 ter 1 bis obligeait l'administration à vérifier qu'il dépassait les seuils pour cette année là avant de pouvoir procéder à une taxation d'office en 1993.

M. Cheynel se prévaut également et surtout des décisions par lesquelles vous avez imposé à l'administration de démontrer que le dépassement du seuil d'application du forfait était déjà intervenu en N-1 avant de pouvoir imposer un contribuable selon le régime du bénéfice réel au titre de l'année N. Voyez 14 mars 1984, n° 24351 et 24352, à la RJF 5/84 n° 591 ; 10 octobre 1984, n° 38830 à la RJF 12/84, n° 1412 ou encore 29 octobre 1986, Terzian, n° 47895, à la RJF 12/86 n° 1062. Mais toutes ces décisions ont été rendues dans des cas où l'imposition au forfait avait été appliquée au titre de l'année N-1. Or, en l'espèce, l'imposition au forfait n'a pas été appliquée à M. Cheynel au titre de l'année 1992 pour la bonne et simple raison qu'aucun revenu n'avait été déclaré au titre de cette année-là. Et c'est la raison pour laquelle, à nos yeux, M. Cheynel ne peut invoquer les dispositions de l'article 302 ter 1 bis qui prévoient, rappelons-le, que le régime forfaitaire « demeure applicable » la première année du dépassement des seuils. Pour qu'un régime demeure applicable, encore faut-il en effet qu'il soit entré en application. Il ne vous viendrait pas à l'idée d'appliquer l'article 302 ter 1 bis pour déterminer le régime d'imposition de la première année d'activité d'une entreprise. Or il nous semble que la logique est la même dans le cas où le contribuable n'a pas fait de déclaration.

Cela revient à priver celui qui ne déclare pas ses revenus du droit d'invoquer le bénéfice du forfait pour la première année de dépassement des seuils. Mais cette conséquence nous semble parfaitement cohérente avec la rédaction de l'article 302 ter 1 bis. Elle l'est aussi avec ce qui ressort des travaux parlementaires : on y lit en effet que le mécanisme du maintien pendant un an de l'imposition forfaitaire permet d'éviter de soumettre rétroactivement le contribuable à des obligations plus strictes en termes de déclaration. En l'espèce en effet M. Cheynel s'est soustrait de lui-même à ses obligations déclaratives et non parce qu'il bénéficiait du régime du forfait. Ce moyen faussement délicat doit donc être écarté.

Il est soutenu ensuite que la cour aurait commis une erreur de droit et dénaturé les pièces du dossier en écartant le moyen tiré de ce que M. Cheynel a fait l'objet d'une vérification de comptabilité engagée de façon prématurée. La cour a en effet jugé « que les investigations auxquelles l'administration a procédé par l'exercice de son droit de communication auprès de la société Eurocopter concernant l'activité du contribuable pour le compte de cette société ne constituent pas une vérification de comptabilité prématurément engagée ». Nous ne voyons nulle erreur de droit dans cette affirmation qui rappelle seulement la distinction entre l'exercice du droit de communication et l'exécution d'une vérification de comptabilité. Il ne nous semble pas davantage, eu égard à l'objet et à l'étendue des investigations en cause, que la cour aurait dénaturé les pièces du dossier en jugeant qu'elles ne constituaient pas un début de vérification de comptabilité.

Le moyen suivant critique la réponse faite par la cour au moyen tiré de l'absence de débat oral et contradictoire préalable à l'envoi d'une demande de justifications. Le requérant soutient qu'en vertu de la charte du contribuable vérifié il avait droit à un tel débat, que ce débat devait porter sur les discordances relevées dans les documents dont le vérificateur disposait et, enfin, que les trois entretiens qu'il a eus avec ce dernier ne pouvaient en tenir lieu puisqu'il n'avait alors pas encore pris connaissance des relevés bancaires que le vérificateur s'était procuré dans l'exercice de son droit de communication.

Nous suivons le requérant sur les deux premiers temps de son raisonnement : vous avez en effet jugé que la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, opposable à l'administration sur le fondement de l'article L 10, al. 4 du Livre des procédures fiscales, exige que le vérificateur engage un dialogue contradictoire avec le contribuable qui fait l'objet d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle, avant de lui adresser une demande de justifications prévue par l'article L. 16 du livre des procédures fiscales (Voyez 10 janvier 2001, Loubet, n° 211967 à la RJF 4/01 n° 436 avec la chronique de Jean Maya p. 295 et les conclusions de Stéphane Austray au BDCF 4/01 n°47). Dans une décision ultérieure *Ministre c/ Giresse* du 5 décembre 2001 à la RJF 3/02 n° 263, vous avez précisé que le vérificateur devait engager le débat sur les discordances qu'il s'apprêtait à relever dans les documents à sa disposition. Pour que ce débat s'engage il faut évidemment que le vérificateur dispose des documents en cause à temps pour permettre au contribuable de donner ses explications à leur égard. En revanche, votre jurisprudence n'impose certainement pas que l'administration ait, préalablement à ce débat contradictoire, adressé au contribuable les documents en cause dès lors qu'il s'agit de documents, tels les relevés bancaires, que le contribuable pouvait très aisément se procurer (voyez d'ailleurs dans le sens de l'absence d'obligation de communication de relevés bancaires avant l'envoi d'une demande de justifications, 30 décembre 2002 *Gasc*, n° 220281, à la RJF 3/03 n°256 avec les conclusions de Stéphane Austray au BDCF 3/03 n° 30). La cour n'a donc commis aucune erreur de droit en jugeant que le débat contradictoire avait bien eu lieu sous la forme des trois entretiens préalables à l'envoi de la demande de justifications et cela alors même que les relevés bancaires obtenus par le vérificateur dans l'exercice de son droit de communication n'avaient pas encore été adressés à M. Cheynel.

Enfin le dernier moyen est tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en admettant que l'administration pouvait exercer son droit de communication auprès des établissements bancaires pour obtenir les relevés bancaires de l'intéressé avant l'expiration du délai de 60 jours qui lui avait été laissé pour les fournir lui-même. Toutefois aucun texte n'interdit à l'administration d'exercer son droit de communication alors même que le délai laissé au contribuable pour produire les documents litigieux n'est pas expiré. La seule

conséquence à nos yeux de cette recherche parallèle des documents sera que si l'administration les obtient de tiers avant que le contribuable ne les lui adresse mais que ce dernier les produit néanmoins dans le délai de 60 jours, l'administration ne pourra pas revendiquer la prorogation prévue à l'article L. 12 du livre des procédures fiscales. Le dernier moyen n'est donc pas plus fondé.

Nous vous invitons donc à rejeter le pourvoi ainsi que la demande tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

PCMNC au rejet du pourvoi.