

**N° 301776**  
**Société Sparflex**

**N° 301777**  
**Société Soutiran**

**N° 304526**  
**M. et Mme Lionel Chaudron**

**Rapp. V. Daumas**  
**Rev. T. Le Roy**

**8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> sous-sections réunies**  
**Séance du 19 mai 2008**  
**Lecture du 4 juin 2008**

## **CONCLUSIONS**

### **Mme Nathalie ESCAUT, Commissaire du Gouvernement**

Les pourvois formés par la société Sparflex, M. Soutiran et M. Chaudron portent sur les investissements réalisés à la Guadeloupe par une société en nom collectif qui n'a pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, la SNC Div'Air, dont ils sont tous trois associés, M. Chaudron l'étant par l'intermédiaire de l'EURL Cl'Air. La SNC Div'Air, constituée le 29 novembre 1990, exploite un avion, de type CESSNA 550, qu'elle a pris en location en crédit-bail auprès d'une société américaine. Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration d'une part, a remis en cause, au titre de l'année 1990, le bénéfice de la déduction du coût de cet avion, que la société avait opérée sur le fondement de l'article 238 bis HA du code général des impôts, au motif qu'il ne s'agissait pas d'une immobilisation neuve, et d'autre part, a réintégré dans les résultats des années 1991 et 1992, une partie des loyers versés à raison de ce contrat de crédit-bail, leur montant étant regardé comme excessif au regard de la valeur de l'avion telle qu'elle ressortait d'informations fournies à l'administration fiscale française par l'administration américaine. Les conséquences de ces redressements ont été notifiées aux 3 associés de la SNC Div'Air.

La société Sparflex, M. Soutiran et M. Chaudron se pourvoient régulièrement en cassation contre trois arrêts, pour les deux premiers en date du 14 décembre 2006 et pour le troisième en date du 8 février 2007, par lesquels la cour administrative d'appel de Nancy a rejeté leur demande de décharge des impositions supplémentaires auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 1990 à 1992 à la suite des redressements opérés par l'administration sur les résultats de la SNC Div'Air. Ces trois recours, rédigés en termes proches, **posent deux intéressantes questions portant d'une part sur les conditions de déduction du coût d'achat d'un avion dans le cadre du régime dérogatoire de l'article 238**

**bis HA du code général des impôts en faveur des investissements effectués outre-mer et d'autre part, sur les incidences, sur la procédure juridictionnelle, de la clause de secret figurant à l'article 26 de la convention fiscale conclue entre la France et les Etats-Unis en 1967.**

1) Vous ne vous attarderez pas sur **le premier moyen**, soulevé par la société Sparflex et M. Soutiran, **qui porte sur la régularité de la procédure d'imposition**. Les requérants s'étaient prévalus, devant les juges du fond, d'un moyen tiré de l'absence de débat oral et contradictoire faute pour la vérificatrice d'avoir informé les représentants de la société de ses visites sur place. La cour a écarté ce moyen au motif qu'il n'était pas établi que les représentants de la société auraient été privés de la possibilité de tout échange de vues avec la vérificatrice dès lors que cette dernière avait indiqué à l'avance les dates de ses interventions sur place. Contrairement à ce que soutiennent les requérants une telle réponse est à la fois suffisamment motivée et fondée en droit. En effet, vous jugez que lorsque la vérification a lieu sur place, ou a lieu, à la demande du contribuable, chez un tiers, il appartient à ce dernier d'établir le refus du vérificateur d'avoir un débat oral et contradictoire. Dès lors que le vérificateur a mis à même le contribuable d'engager un dialogue avec lui, la procédure est régulière alors même que le contribuable n'aurait pas usé de ce droit : vous pouvez voir en ce sens votre décision du 12 novembre 1986, publiée à la RJF 1987 n° 29 ou votre décision du 30 décembre 2002 ministre c/ Sarl le grand bazar, publiée à la RJF 2003 n° 332. La cour a pu ainsi se fonder sur l'indication à l'avance des dates d'intervention de la vérificatrice pour écarter le moyen tiré de l'absence de débat oral et contradictoire. Même si elle ne précise pas si cette information a été donnée aux représentants de l'entreprise ou à son conseil fiscal au siège duquel s'est déroulé le contrôle, cette incertitude est sans incidence dès lors qu'il appartenait à la société qui avait demandé que les opérations de vérification aient lieu chez son conseil fiscal de s'organiser pour pouvoir bénéficier du débat oral et contradictoire dans ce lieu qu'elle avait choisi.

**2) Les requérants critiquent ensuite les arrêts attaqués en tant qu'ils ont statué sur le droit à déduction du coût de l'avion exploité par la SNC Div'Air. Ils reprochent à la cour d'avoir commis une erreur de droit en se fondant sur le fait que cet avion n'était pas neuf pour juger qu'il n'entrait pas dans le champ du régime de l'article 238 bis HA du code général des impôts.**

Le dispositif fiscal tendant à favoriser les investissements productifs dans les départements d'outre-mer était régi, en 1990, année des impositions en litige, par l'article 238 bis HA du code général des impôts qui disposait que « Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou assujetties à un régime réel d'imposition peuvent déduire de leurs résultats imposables une somme égale au montant total des investissements productifs réalisés dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique et de la Réunion à l'occasion de la création ou l'extension d'exploitations appartenant aux secteurs d'activité de l'industrie, de la pêche, de l'hôtellerie, du tourisme, des énergies nouvelles, de l'agriculture, du bâtiment et des travaux publics, des transports et de l'artisanat ... ». Le législateur avait renvoyé à un décret le soin de fixer les modalités d'application de ce mécanisme. Ce texte est le décret du 23 juin 1980 qui a été codifié à l'article 46 quaterdecies A de l'annexe III au code général des impôts. Cet article prévoyait que « les investissements productifs que les entreprises ... peuvent déduire de leurs résultats imposables en vertu de l'article 238 bis HA-I du code général des impôts s'entendent des acquisitions ou créations d'immobilisations neuves ... ». Or, vous avez jugé, dans votre décision du 10 novembre 2006 Guérin, publiée à la RJF 2007 n° 133, que l'objet des dispositions de l'article 238 bis HA étant d'encourager les investissements productifs, l'article 46 quaterdecies A de l'annexe III au code général des impôts avait illégalement restreint la

portée de la loi en limitant ces investissements productifs aux seules acquisitions ou créations d'immobilisations neuves. On notera que la condition relative au caractère neuf des investissements a été, depuis, imposée par la loi du 30 décembre 1998 et figure aujourd'hui dans le dispositif de l'article 199 undecies B du code.

Vous devrez donc censurer l'erreur de droit commise par la cour lorsqu'elle s'est fondée sur le fait que l'avion était d'occasion pour juger que cet investissement n'était pas éligible au régime de déduction de l'article 238 bis HA du code général des impôts. Ce moyen vous conduira à censurer les arrêts de la cour en tant qu'ils statuent sur les cotisations supplémentaires d'impôt due au titre de l'année 1990.

**3) Les requérants critiquent ensuite les arrêts attaqués en tant qu'ils ont statué sur les redressements remettant en cause le droit de la SNC Div'Air de déduire une partie du coût des loyers versés dans le cadre du contrat de crédit bail conclu pour l'acquisition de son avion.** Ils invoquent deux moyens qui nous semblent tous deux fondés.

**\*\* Le premier moyen porte sur la question classique de la charge de la preuve du caractère déductible d'une charge :** les requérants reprochent à la cour d'avoir inversé la charge de la preuve en jugeant qu'ils n'avaient pas établi que le prix payé au vendeur de l'avion correspondait au prix du marché.

Les règles de dévolution de la charge de la preuve du caractère déductible d'une charge ont été fixées par votre décision de section du 20 juin 2003 Société Etablissements Lebreton, publiée à la RJF 2003 n° 1140, complétée par votre décision du 21 mai 2007 ministre c/Société Sylvain Joyeux, publiée à la RJF 2007 n° 953 : vous avez jugé que lorsqu'une entreprise déduit en charges une dépense, elle doit en établir la réalité en produisant une facture. Si l'administration entend contester le caractère déductible de la dépense, il lui appartient alors de demander à l'entreprise tous les éléments d'information en sa possession susceptibles de justifier de la réalité et de la valeur des prestations ou biens acquis, et d'établir que la somme en cause n'est pas déductible. En cas de contestation il appartient au juge d'apprécier la nature des explications fournies respectivement par l'administration et le contribuable.

Or en l'espèce, pour confirmer le bien-fondé du redressement de l'administration réintégrant dans les résultats de la SNC Div'Air une partie des loyers payés pour son avion, la cour a jugé que la société requérante n'établissait pas que le prix ainsi versé correspondait au prix du marché après avoir simplement constaté que l'administration avait obtenu des informations sur le prix de l'avion communiquées par l'administration américaine alors que ces informations, sur lesquelles nous reviendrons dans le dernier moyen, ne figuraient pas dans le dossier soumis à la cour. Dès lors que le contribuable avait produit les factures justifiant la charge en cause, la cour ne pouvait, sans commettre d'erreur de droit, se borner à prendre en compte les allégations de l'administration sans vérifier leur valeur probante au regard des éléments fournis par le contribuable. Vous pourrez donc censurer la seconde partie des arrêts de la cour portant sur les impositions supplémentaires dues au titre des années 1991 et 1992 à raison de ce moyen. Mais il est sans doute plus intéressant de vous prononcer sur le dernier moyen que nous allons aborder maintenant.

**\*\* Le second moyen des requérants porte en effet sur l'application par la cour de la clause du secret des informations transmises par l'administration américaine qui était contenue dans l'article 26 de la convention fiscale conclue entre la France et les Etats-Unis le 28 juillet 1967 et modifiée par un avenant du 17 janvier 1984, applicable aux impositions en**

litige. Les requérants reprochent à la cour d'avoir méconnu le principe du contradictoire qui régit la procédure juridictionnelle en admettant le bien-fondé du redressement portant sur les loyers établi à partir des informations obtenues de l'administration américaine alors que ces pièces ne figuraient pas dans les pièces du dossier communiqué aux requérants.

L'article 26 de la convention fiscale franco-américaine prévoyait que « les autorités compétentes des Etats contractants échangeront les renseignements nécessaires pour l'application des dispositions de la présente convention ou pour prévenir la fraude ou l'évasion fiscale en ce qui concerne les impôts qui font l'objet de cette convention. Tout renseignement ainsi échangé est tenu secret et ne peut être communiqué qu'aux personnes (y compris les tribunaux et les organismes administratifs) qui sont chargés de l'assiette, du recouvrement, de l'administration, de la perception, des poursuites ou de la détermination des recours relatifs aux impôts faisant l'objet de la présente convention ».

Une telle clause qui ne figure plus dans la nouvelle convention fiscale franco-américaine en date du 31 août 1994 mais se retrouve dans d'autres conventions, comme la convention franco-suisse du 9 septembre 1996, pose la question de la conciliation du caractère secret d'une pièce obtenue de l'administration étrangère avec le caractère contradictoire des procédures d'imposition et juridictionnelle. Vous n'avez pas eu l'occasion de vous prononcer sur l'application d'une telle clause en qualité de juge du plein contentieux fiscal. Vous avez simplement jugé, saisi de recours pour excès de pouvoir contre des refus de l'administration fiscale de communiquer des pièces couvertes par ce secret, qu'une telle clause s'opposait à la divulgation au contribuable par l'administration française des renseignements émanant des autorités étrangères : vous pouvez voir vos décisions du 30 juin 1995 Fontana, publiée à la RJF 1995 n° 990, ou du 5 mars 1993 Rohart, publiée à la RJF 1993 n° 674.

Les présentes affaires vont vous permettre de vous prononcer sur le traitement que le juge doit réserver, dans le cadre de la procédure juridictionnelle suivie devant lui, à une pièce obtenue d'une administration étrangère et entrant dans le champ d'une clause de secret posée par une convention fiscale. Vous ne trancherez en revanche pas la question au stade de la procédure d'imposition.

Ainsi que vous le savez, la procédure juridictionnelle est régie par le principe du contradictoire qui impose que chaque partie prenne connaissance des mémoires et des pièces et que le juge ne statue qu'au vu des seules pièces communiquées aux parties : vous pouvez voir votre décision de section du 10 juin 1932 Ollier, au Recueil p. 570, ainsi que votre décision d'assemblée du 6 novembre 2002 Moon, au Recueil p. 380. Toutefois, ce principe doit être concilié avec les règles législatives imposant un secret :

- ainsi lorsque le secret est imposé dans l'intérêt de l'une des parties à l'instance, vous jugez que le respect de cette exigence implique que le juge ne puisse, sans l'autorisation de celui dans l'intérêt duquel le secret a été édicté, ni prendre connaissance des documents en cause, ni les communiquer aux parties : vous pouvez voir en ce sens votre décision du 10 décembre 1999 Cohen et Ferrey, publiée à la RJF 2000 n° 258 ou votre décision du 6 avril 2001 Ministre de l'économie c/Vannier-Moreau, aux Tables p. 1088.

- lorsque le secret concerne un tiers à l'instance, le juge ne peut imposer que lui soient communiquées les documents couverts par ce secret mais il peut solliciter toutes indications susceptibles de lui permettre de se prononcer en connaissance de cause sans porter atteinte au

secret : vous pouvez voir votre décision d'Assemblée du 11 mars 1955 Secrétaire d'Etat à la guerre c/Coulon, au Recueil p. 149.

Mais en l'espèce, le secret imposé par l'article 26 de l'ancienne convention fiscale franco-américaine a une particularité car il ne s'impose pas au juge de l'impôt. Quelle conséquence devez-vous en tirer quant à l'application du principe du contradictoire régissant la procédure juridictionnelle ?

La Chambre Commerciale de la Cour de Cassation, dans un arrêt du 20 octobre 1998, Lynch, publié à la RJF 1999 n°45, s'est prononcée sur la question en interprétant cet article 26, comme impliquant, dans la mesure où il permettait de communiquer au juge les documents obtenus de l'administration américaine, que ces documents soient aussi soumis aux justiciables selon les règles de procédure juridictionnelle en vigueur. Cette interprétation, certes constructive, nous semble néanmoins logique : en effet dès lorsque le secret n'est pas opposable au juge, ce droit de communication qui lui est reconnu par la convention fiscale n'a de portée que si le juge peut utiliser l'information en cause pour régler le litige qui lui est soumis. Or pour prendre en compte cet élément, il doit le soumettre au principe du contradictoire et le communiquer aux parties. Vous n'avez pas eu à vous prononcer sur cette question, toutefois dans votre décision du 13 octobre 1999 ministre c/SA Diebold Courtage, publiée à la RJF 1999 n° 1492, vous avez bien pris en compte les pièces que l'administration fiscale avait versées au dossier alors qu'elles avaient été fournies par l'administration néerlandaise et étaient couvertes par une clause de secret prévue par la convention fiscale franco-néerlandaise. Cet arrêt est commenté à la Revue de jurisprudence fiscale comme imposant au juge, dès lors que l'administration choisit de lui produire des pièces, de les communiquer au contribuable, nonobstant les dispositions de la convention fiscale, dès lors que ces dernières s'imposent à l'administration et non au juge. Nous vous proposons donc d'adopter la même solution que celle de la Cour de cassation : vous pourrez considérer que lorsque la clause de secret des échanges d'informations contenue dans une convention fiscale n'est pas opposable au juge de l'impôt, les pièces couvertes par ce secret, dès lors qu'elle lui sont communiquées par l'administration fiscale, font partie de la procédure juridictionnelle et sont par suite nécessairement soumises au principe du contradictoire et communiquées par le juge au contribuable.

En l'espèce, la cour a adopté une solution très ambiguë qui nous semble critiquable : elle a d'abord estimé que le tribunal n'avait pas méconnu les droits de la défense dans la mesure où il avait statué sans prendre en compte les documents obtenus de l'administration américaine qui lui avaient été fournis par l'administration fiscale. Puis, elle a jugé que la clause de secret contenue dans l'article 26 de la convention fiscale franco-américaine du 28 juillet 1967 permettait à l'administration fiscale de s'opposer à la communication au contribuable des documents en cause. Enfin, statuant sur le redressement relatif aux loyers, elle a regardé comme établis les éléments d'information fournis par les autorités américaines sur le prix de l'avion alors que ces informations ne figuraient pas à son dossier et n'avaient jamais été communiqués aux requérants en application de la clause de secret prévue par la convention fiscale franco-américaine. Ce raisonnement en 3 temps a conduit la cour à opposer aux requérants la clause de secret de l'article 26 de la convention franco-américaine pour leur refuser la communication, dans le cadre de l'instance juridictionnelle, des documents produits par l'administration fiscale tout en fondant sa décision sur ces informations. Nous croyons que la cour a ainsi commis une erreur de droit.

Nous vous proposons donc d'annuler l'intégralité des arrêts de la cour en retenant, pour les impositions supplémentaires dues au titre de l'année 1990, le moyen d'erreur de droit à avoir exclu les biens d'occasion du champ du régime dérogatoire de l'article 238 bis HA du code général des impôts et, pour les impositions supplémentaires dues au titre des années 1991 et 1992, le moyen d'erreur de droit sur la portée de la clause de secret de la convention fiscale franco-américaine.

Vous pourrez ensuite, dans le cadre de vos pouvoirs d'évocation, statuer sur les trois appels dont était saisie la cour.

**1) S'agissant d'abord du redressement remettant en cause, au titre de l'année 1990, le droit de la SNC Div'Air de déduire de ses résultats le coût d'acquisition de son avion,** vous censurerez les 2 jugements attaqués du 1<sup>er</sup> juillet 2003 du tribunal administratif de Châlons en Champagne qui avaient confirmé, statuant sur les requêtes de la société Sparflex et de M. Soutiran, le bien-fondé de ce redressement en se fondant sur le fait que l'avion n'était pas neuf. Ainsi qu'on l'a vu les biens d'occasion sont aussi éligibles au régime dérogatoire alors prévu par l'article 238 bis HA du code général des impôts.

Saisi par l'effet dévolutif de l'appel, vous pourrez alors vous prononcer **sur la question inédite des conditions à remplir pour qu'un avion puisse être regardé comme un investissement productif réalisé dans les départements d'outre-mer** et par suite éligible au régime de déduction de l'article 238 bis HA. C'est la même question qui vous posée, comme juge d'appel, s'agissant du 3<sup>ème</sup> jugement du tribunal administratif de Châlons en Champagne, statuant sur la requête de M. et Mme Chaudron, puisque ce dernier a jugé que l'avion ne constituait pas un investissement productif au sens de l'article 238 bis HA.

Rappelons que cet article porte sur les « investissements productifs réalisés dans les départements [d'outre-mer] à l'occasion de la création ou l'extension d'exploitations appartenant aux secteurs d'activité ... des transports ».

Le ministre soutient que l'avion exploité par la SNC Div'Air ne peut être regardé comme un investissement réalisé dans les départements d'Outre-Mer dans la mesure où il n'est pas entretenu à la Guadeloupe mais aux Etats-Unis, où la SNC Div'Air ne dispose d'aucun local dans le département et où si les vols qu'il effectue partent de Pointe-à-Pitre, ils sont principalement à destination des Etats-Unis, de l'Amérique du Sud ou d'autres îles des Caraïbes.

Il s'agit donc de savoir comment apprécier, s'agissant d'un moyen de transport, les conditions de son exploitation qui permettent d'établir que l'investissement qu'il constitue est bien réalisé dans un département d'outre-mer. Ni les travaux préparatoires de la loi de finances pour 1980 qui a créé le régime dérogatoire de l'article 238 bis HA, ni ceux de la loi de finances pour 1986 qui l'a étendu au secteur des transports ne fournissent d'indication sur cette question. Votre jurisprudence, qui a eu l'occasion de se prononcer à plusieurs reprises sur des investissements dans des bateaux, n'a pas tranché la question. Elle fournit toutefois une indication intéressante puisqu'elle a jugé que le droit à déduction ouvert en faveur de ces investissements était subordonné à « l'exploitation effective » du bateau dans les départements d'outre-mer : vous pouvez voir en ce sens votre décision du 4 août 2006 Gosme, publiée à la RJF 2006 n°1392. En effet, l'objectif du régime dérogatoire de l'article 238 bis HA est de favoriser la création de richesses dans les départements d'outre-mer. Pour être éligible à ce régime, il faut donc que l'exploitation de l'avion procure une valeur ajoutée dans un département d'outre-mer.

Certes, on pourrait retenir une conception stricte du rattachement du moyen de transport au département d'outre-mer en limitant le droit de déduire cet investissement aux seuls moyens de transport exploités au sein d'un département d'outre-mer : on exigerait ainsi que l'avion soit à la fois entretenu et utilisé exclusivement à l'intérieur d'un département d'outre-mer.

Toutefois, bien que l'article 238 bis HA institue un régime d'imposition dérogatoire, une telle conception restrictive nous paraît peu conforme à l'esprit de ce régime. En effet, dès lors que le moyen de transport permet des déplacements à partir ou, éventuellement, vers un département d'Outre-Mer, il est bien source de richesses pour ce département en permettant à la fois le désenclavement de ce territoire et son développement économique en favorisant les échanges. Or, s'agissant d'un moyen de transport qui est, par définition, mobile, il nous semble que l'appréciation de cette valeur ajoutée ne peut reposer sur un critère unique mais doit dépendre d'un faisceau d'indices. On pourrait ainsi utiliser des critères d'ordre économique tenant à ce que l'avion est immatriculé dans un département d'outre-mer, qu'il y est entretenu ou qu'il est détenu par une société dont le siège est dans ce département. Pourraient aussi être pris en compte des critères physiques tenant aux destinations assurées par l'avion, qu'il soit principalement au départ ou à destination de communes des départements d'outre-mer. Cette approche souple permettrait de vérifier dans chaque cas si l'avion est bien source de revenus pour le département d'outre-mer en cause.

Si vous nous suivez pour retenir l'application d'un tel faisceau d'indices pour déterminer le rattachement de l'avion à un département d'outre-mer, vous pourrez constater que si en l'espèce, l'avion exploité par la SNC Div'Air, qui était une sorte d'avion taxi, était entretenu aux Etats-Unis, ses services étaient proposés au départ de l'aéroport de Pointe-à-Pitre et la majorité de ses destinations portaient sur des aéroports situés dans des départements d'outre-mer. Nous vous proposons dès lors de juger que cet avion était bien un investissement réalisé dans un département d'outre-mer ouvrant droit à la déduction prévue par l'article 238 bis HA du code général des impôts. Vous déchargerez alors d'une part, la société Sparflex de la cotisation supplémentaire à l'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 1990 et d'autre part, M.M. Soutiran et Chaudron de la cotisation supplémentaire à l'impôt sur le revenu à laquelle ils ont été assujettis au titre de la même année.

**2) S'agissant ensuite du redressement remettant en cause, au titre des années 1991 et 1992, une partie des loyers versés par la SNC Div'Air pour la location de son avion,** vous serez d'abord saisi du moyen de régularité des jugements attaqués faute, pour le tribunal, d'avoir communiqué aux requérants les documents émanant de l'administration américaine produits par l'administration fiscale.

En l'espèce, il ressort de la motivation même des jugements attaqués que le tribunal a renvoyé à l'administration fiscale les documents provenant de l'administration américaine qu'elle lui avait transmis en lui demandant de ne pas les communiquer aux contribuables. Si vous nous avez suivi pour considérer que la clause de secret de l'article 26 de la convention fiscale franco-américaine n'avait pas pour effet de faire échapper les informations couvertes par ce secret au principe du contradictoire de la procédure juridictionnelle, nous croyons que le tribunal, en renvoyant ces documents, a commis une erreur de droit sur la portée de la clause de secret qui lui était opposée par l'administration fiscale. Toutefois, le tribunal n'a pas fondé sa décision sur ces documents. Peut-on alors considérer qu'il a méconnu le principe du contradictoire et statué selon une procédure irrégulière ? On peut hésiter sur ce point : il n'y a pas eu formellement de méconnaissance du principe du contradictoire puisque le juge n'a pas

fondé sa décision sur des éléments qui n'auraient pas été communiqués à l'ensemble des parties. Toutefois, dès lors que la clause de secret n'était pas opposable au juge de l'impôt, ne peut-on pas considérer qu'il a néanmoins statué selon une procédure irrégulière en ne soumettant pas l'ensemble des éléments qui lui étaient produits au principe du contradictoire ? Nous pensons que vous pourrez annuler les jugements attaqués, en tant qu'ils ont statué sur le redressement afférent aux loyers de l'avion, sans avoir communiqué l'intégralité des pièces produites par l'administration fiscale sur ce chef de redressement, alors même qu'ils ne se sont pas fondés sur les documents en cause.

Vous devrez alors évoquer les 3 demandes de la société Sparflex, de M. Soutiran et de M. Chaudron contestant la remise en cause par l'administration du droit pour la SNC Div'Air de déduire une partie des loyers versés dans le cadre du contrat de crédit-bail conclu pour la détention de son avion. Vous apprécierez la déductibilité de cette charge en faisant application de vos décisions précitées du 20 juin 2003 Société Etablissements Lebreton, et du 21 mai 2007 ministre c/Société Sylvain Joyeux. Ainsi qu'on l'a rappelé, il appartient d'abord au contribuable de justifier tant du montant que du principe même de la déductibilité de ses charges. Or, en l'espèce, la SNC Div'Air a produit des factures justifiant du montant payé. Si l'administration pouvait contester la déductibilité de cette charge, il lui appartenait d'apporter les éléments établissant que cette charge n'était pas déductible par nature, qu'elle était dépourvue de contrepartie, qu'elle avait une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie était excessive. En l'espèce si l'administration se prévaut du caractère excessif de ces loyers, vous constaterez qu'elle se borne à invoquer des renseignements obtenus de l'administration fiscale américaine sans les produire à l'appui de ses allégations. Faute de justifier de sa contestation du caractère déductible d'une partie des loyers en cause, l'administration n'a pas apporté la preuve du caractère anormal du loyer versé pour l'avion en litige.

On ajoutera que si vous ne nous suivez pas pour regarder les jugements comme irréguliers, vous seriez de toute façon conduit à les annuler dans le cadre de l'effet dévolutif de l'appel dès lors que le tribunal, comme la cour, a fondé sa décision rejetant les demandes des contribuables en retenant les allégations non établies de l'administration sur le caractère excessif des loyers de l'avion.

Vous pourrez ainsi décharger d'une part, la société Sparflex de la cotisation supplémentaire à l'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre des années 1991 et 1992 et d'autre part, M.M. Soutiran et Chaudron de la cotisation supplémentaire à l'impôt sur le revenu à laquelle ils ont été assujettis au titre des mêmes années. Vous pourrez leur accorder, à chacun, la somme de 5 000 euros au titre des frais exposés en appel et en cassation et non compris dans les dépens.

**Par ces motifs**, nous concluons :

1° à l'annulation des 3 arrêts attaqués de la cour administrative d'appel de Nancy ainsi que de l'article 2 des jugements du tribunal administratif de Châlons en Champagne ;

2° à ce que la société Sparflex, M. Soutiran et M. Chaudron soient déchargés des suppléments d'impôt auxquels ils ont été assujettis au titre des années 1990 à 1992 à raison des redressements opérés sur les résultats de la SNC Div'Air ;



3° à ce que l'Etat verse à chacun d'eux la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.