

N° 289948

M. Jean-Claude FOURNIER

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

Séance du 26 mai 2008

Lecture du 16 juillet 2008

CONCLUSIONS

Melle C. VEROT, Commissaire du Gouvernement

Le litige porte sur l'impôt sur le revenu payé par M. Fournier au cours des années 1989 à 1991. L'administration fiscale a refusé d'une part la déduction d'une partie des frais professionnels, d'autre part la prise en charge des enfants de sa concubine dans le quotient familial.

En ce qui concerne les frais de transport, M. Fournier résidait à Hesdin et exerçait les fonctions de directeur commercial de la société Technofroid, située à Annequin, à 60 km de là. Par ailleurs, sa concubine et les trois enfants de celle-ci résidaient à Berck-sur-Mer, à 40 km d'Hesdin. La cour de Douai a jugé que la réalité des frais de déplacement engagés par M. Fournier pour rendre visite à ses clients n'était pas établie, et que l'administration avait pu refuser de prendre en compte les trajets entre Berck-sur-Mer et le siège de son entreprise à Annequin : d'une part, le domicile fiscal du requérant se trouvait, non à Berck, mais à Hesdin, d'autre part selon la cour, l'intéressé ne pouvait prétendre avoir effectué un aller-retour quotidien entre son domicile et l'établissement de son employeur, alors qu'il soutenait par ailleurs que son véritable lieu de travail se situait dans les établissements de ses clients auxquels il rendait visite quotidiennement.

Sur ce point, le requérant invoque une contradiction de motifs : la cour ne pouvait pas refuser de prendre en compte les déplacements qu'il avait effectués pour se rendre chez ses clients, ainsi que ceux effectués pour se rendre sur le site de sa société. Mais l'arrêt n'est pas si contradictoire qu'il y paraît : l'administration avait admis une partie substantielle des frais de déplacement de M. Fournier chez ses clients ; dans ces conditions, la cour a pu juger sans contradiction ni erreur de droit que le requérant n'établissait pas la nécessité des longs trajets effectués jusque chez son employeur.

Le requérant invoque ensuite une erreur de droit en ce qui concerne la prise en compte des enfants mineurs de sa concubine dans son quotient familial. Mais la cour a exactement jugé que cette prise en charge n'était pas possible dès lors que les revenus de la mère lui permettaient de subvenir elle-même à l'entretien des enfants, au moins partiellement. En effet, si le parent dispose de suffisamment de ressources pour subvenir lui-même, fût-ce partiellement, aux besoins de l'enfant, son concubin ne peut être considéré comme l'ayant

recueilli à son foyer (7 janvier 2000, Navarro, RJF 2/00 n° 145, chron. E. Mignon, concl. G. Bachelier au BDCF 2/00 n° 14). En l'espèce, les ressources de la compagne de M. Fournier -

plus de 100 000 francs annuels pour chacune des années en litige - pouvaient être considérées comme suffisantes pour subvenir aux besoins de ses trois enfants.

Le requérant conteste également l'arrêt en ce qu'il a refusé de tenir compte de la reconnaissance de paternité faite par M. Fournier en 1996 à l'égard du jeune Ronald. La cour a jugé que cette reconnaissance, postérieure aux années d'imposition en litige était sans influence sur le bien-fondé des impositions qui s'apprécie à la date du fait générateur de l'impôt, ce qui est strictement conforme à l'état de votre jurisprudence (Plén. 30 mars 1987, n° 52489, RJF 5/87 n° 534). La cour a également écarté l'invocation de filiation par possession d'état, en précisant que la possession d'état devait être établie par acte de notoriété ou par jugement à la date du fait générateur de l'impôt. Le requérant invoque une erreur de droit, car il soutient que la preuve de la possession d'état peut être apportée par tout moyen. C'est effectivement la jurisprudence civile (Cass. Civ. 1^{ère}, 11 juillet 1988, Bull. civ. I n° 238) : la filiation naturelle par possession d'état s'établit par des éléments de faits qui préexistent à leur constatation par acte de notoriété ou par jugement. Mais votre jurisprudence exige pour la prise en compte de l'enfant au titre du quotient familial, que la filiation par possession d'état ait été prouvée par acte de notoriété ou jugement établis avant le 31 décembre de l'année d'imposition (29 juin 1988, n° 81881, RJF 10/88 n° 1053). Ainsi, bien que les éléments de fait qui caractérisent la possession d'état préexistent à leur constatation, la filiation n'est, sur le plan fiscal, effective qu'à la date où elle est constatée.

Le dernier moyen du pourvoi est dirigé contre l'arrêt en tant qu'il a maintenu à la charge du contribuable l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI, sans faire application de l'article 1732. Selon ces dispositions, « lorsque le contribuable fait connaître, par une indication expresse portée sur la déclaration ou dans une note annexée, les motifs de droit ou de fait pour lesquels il... fait état de déductions qui seront ultérieurement reconnues injustifiées, les redressements opérés à ces titres n'entraînent pas l'application de l'article 1727 ». La cour a écarté ces dispositions en jugeant que si M. Fournier soutenait avoir porté sur sa déclaration de revenus 1991 une mention répondant aux conditions de l'article 1732, il ne l'établissait pas. En cassation, le requérant soutient que la cour lui a imposé une preuve impossible à apporter.

A notre connaissance, vous n'avez jamais eu l'occasion de préciser à qui incombait la charge de prouver que les explications exigées par l'article 1732 avaient bien été portées sur la déclaration. L'exigence que le contribuable justifie de l'accomplissement des formalités qui lui incombent conduit à faire reposer la charge de la preuve sur le contribuable. Mais plusieurs considérations nous conduisent néanmoins à vous proposer de retenir un régime de preuve objective, c'est-à-dire d'une preuve déterminée à partir des résultats de l'instruction et grâce à la dialectique du contradictoire.

Tout d'abord, c'est déjà la preuve objective que vous appliquez dans l'hypothèse inverse d'un envoi de l'administration dont le contribuable soutient qu'il serait incomplet : ainsi lorsque l'administration affirme avoir adressé au contribuable avec l'avis de vérification la charte du contribuable vérifié, alors que le contribuable soutient au contraire que la charte ne figurait pas dans l'enveloppe (19 juin 1991, Baleston, RJF 8-9/91 n° 1113, Dr. Fisc. 42/91 c. 1973 conclusions J. Arrighi de Casanova ; 9 décembre 1991, André, RJF 2/92 n° 226). De même, l'appréciation du caractère matériellement complet ou non d'une notification de redressement relève du régime de la preuve objective (26 novembre 1999, SARL Le Mazurier, RJF 10/00 n° 83 ; 20 octobre 2004, Gabet, RJF 1/05 n° 62, conclusions L. Vallée BDCF 1/05 n° 11). Comme l'indiquait L. Vallée, « le juge ne peut se fier à la seule

affirmation de l'administré selon laquelle le pli qu'il a reçu est incomplet, mais il ne peut exiger beaucoup plus de sa part, au risque de lui demander une preuve impossible. A l'inverse, le fardeau de cette preuve ne peut davantage incomber à l'administration qui, sinon, succomberait systématiquement. Vous n'attribuez donc pas de charge de la preuve mais vous vous prononcez au cas par cas, au vu de l'ensemble du dossier ».

Ici, un régime de preuve objective nous paraît également justifié, car si vous imposiez au contribuable d'établir l'existence de la mention portée sur sa déclaration, cela reviendrait en fait à mettre à sa charge une preuve impossible : l'intéressé ne détenant plus l'exemplaire de sa déclaration serait seulement en mesure de produire le double qu'il avait rempli lui-même, ou une photocopie de sa déclaration, documents qui n'auraient pas véritablement de valeur probante. Au contraire, l'administration qui détient l'original de la déclaration serait parfaitement en mesure de produire celle-ci pour démontrer qu'elle ne contenait pas la mention exigée par l'article 1732. Or, comme vous l'avez récemment rappelé, « s'il incombe en principe à chaque partie d'établir les faits nécessaires au succès de sa prétention, les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci » (16 janvier 2006, Lefebvre, RJF 4/06 n° 377, concl. L. Vallée BDCF 4/06 n°46).

Un dernier argument nous paraît enfin justifier l'application d'un régime de preuve objective : est ici en cause, non le bénéfice d'un avantage fiscal, mais l'application des intérêts de retard. C'est donc d'abord à l'administration qui conduit le redressement et qui assujettit le contribuable aux intérêts de retard qu'incombe la charge de vérifier que la mention exonératoire prévue à l'article 1732 ne figure pas dans la déclaration.

En l'occurrence, alors que le contribuable affirmait avoir porté la mention exigée par l'article 1732, l'administration s'est contentée de répondre qu'il ne l'établissait pas, sans produire la déclaration du contribuable, qu'elle aurait dû détenir, et d'ailleurs sans préciser si cette déclaration comportait ou pas la mention incriminée : l'administration s'est donc refusée à entrer dans la dialectique du contradictoire. De son côté, la cour a fait supporter la charge de la preuve uniquement sur le contribuable, en considérant que l'existence de la mention n'était pas établie alors que l'administration n'apportait aucun élément au débat : la cour a, selon nous, commis une erreur de droit. Nous vous proposerons de casser l'arrêt uniquement en ce qui concerne les intérêts de retard de l'année 1991.

Après cassation, vous pourrez constater que l'administration n'a pas répondu à votre invitation à produire la déclaration de revenus de M. Fournier au titre de 1991. Par contre l'intéressé a produit le double qu'il avait conservé. En principe ce double ne peut pas faire foi, mais vous vous en contenterez faute pour l'administration de justifier que l'original ne comportait pas les mentions prescrites. L'exemplaire produit par M. Fournier indique de manière sommaire les motifs et le calcul des frais de déplacement qu'il avait entendu déduire. Dans ces conditions, vous pourrez décharger M. Fournier des intérêts de retard afférents au redressement de la déduction des frais réels. L'intéressé demande devant vous une somme de 3 000 euros au titre de l'article L.761-1 du CJA dont nous vous proposons de lui accorder le tiers.

PCMNC :

- à l'annulation de l'arrêt de la CAA de Douai du 6 décembre 2005 en tant qu'il rejette l'appel de M. Fournier tendant à la décharge des intérêts de retard mis à sa charge au titre de l'année 1991 ;

- à ce que M. Fournier soit déchargé des intérêts de retard afférents aux cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu mises à sa charge pour l'année 1991 à raison de la réintégration de frais de déplacement ;

- à la réformation du jugement du TA de Lille du 22 octobre 2002 en ce qu'il a de contraire à la présente décision ;

- à ce que soit mise à la charge de l'Etat une somme de 1 000 euros en application de l'article L. 761-1 du CJA.