

N° 292166

**Ministre de l'Economie, des Finances et de
l'Industrie c/SCI Strasbourg**

Rapporteur Benoît Bohnert

**9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies
Séance du 5 novembre 2008
Lecture du 1^{er} décembre 2008**

CONCLUSIONS

Mme Claire LEGRAS, Commissaire du Gouvernement

Alors que, depuis une dizaine d'années, vous vous êtes attachés, de manière remarquable, à préciser les implications du principe général d'impartialité, le contentieux fiscal ne s'est pas présenté à vous comme un terrain d'application privilégié. Il faut y voir, nous semble-t-il, l'indice d'un bon fonctionnement des services, que la neutralité des agents de la DGI soit rarement mise en doute ou que l'administration fiscale gère avec efficacité ce risque.

La présente affaire fait donc figure d'exception puisqu'elle vous conduira à apprécier la portée de ce principe dans le cadre de la procédure de vérification.

La comptabilité de la SCI Strasbourg, dont le siège est à l'Isle-d'Espagnac, en Charente, a été vérifiée en 1997 pour chacun des exercices clos les 31 décembre 1994 à 1996. A l'issue de ce contrôle, elle a été soumise à des rappels de TVA qu'elle a contestés devant le tribunal administratif de Poitiers, puis devant la cour administrative d'appel de Bordeaux.

Cette cour, par un arrêt du 7 février 2006, publié à la **RJF 7/06 n° 893**, lui a accordé la décharge des droits litigieux, au motif que la procédure de vérification n'avait pas présenté les garanties d'impartialité requises pour être tenue pour régulière.

Le ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie se pourvoit en cassation contre cet arrêt. Il vous a par ailleurs saisi d'une demande de sursis à exécution de l'arrêt de la cour, à laquelle vous avez fait droit par une décision du 5 avril 2007, publiée à la **RJF 07/07, n° 844** : dès lors, en effet, que les biens immobiliers nécessaires à la poursuite de l'activité de la société avaient été vendus et qu'ils constituaient la seule garantie de solvabilité de la SCI Strasbourg, la restitution de la somme déchargée par la cour exposait le Trésor public au risque de la perdre définitivement.

Revenons à l'arrêt attaqué.

La cour y a relevé que la vérificatrice, qui résidait à proximité immédiate du domicile de Mme Argivier, gérante de la société vérifiée, et de son conjoint, avait avec ces

derniers des relations difficiles qui l'autorisaient à douter légitimement de l'impartialité et du caractère équitable du contrôle dont elle avait fait l'objet. Les juges d'appel ont également indiqué que certains des colotis de la résidence Les Hauts de Lunesse, dans laquelle vivent les époux Argivier, avaient, à l'initiative du mari de la vérificatrice, remis au maire une pétition pour des nuisances sonores nées de l'activité de M. Argivier, ce dernier exploitant « sept jours sur sept » une scierie en bas de l'immeuble dans un local pour lequel il avait obtenu en 1996 un permis de construire destiné à l'édification d'un garage. La cour a cité dans ses motifs plusieurs extraits de cette pétition, qui pointait le caractère difficilement supportable du bruit généré par l'atelier installé par M. Argivier et par la présence régulière de camions et de fourgons.

Les juges d'appel ont déduit de ces faits que « dans ces conditions, eu égard à la nature de ce conflit de voisinage, et alors même que la vérificatrice n'aurait pas personnellement signé la pétition et que celle-ci serait postérieure à l'achèvement de ses interventions sur place, la vérification dont la société a fait l'objet et qui portait sur l'affectation à son activité de l'immeuble dont elle est propriétaire et dans lequel résidaient M et Mme Argivier n'a pas présenté toutes les garanties d'impartialité requises pour être tenue pour régulière ».

Le pourvoi du ministre soulève trois moyens tirés de l'erreur de droit, de l'erreur de qualification juridique et de la dénaturation.

1- La dénaturation peut être rapidement écartée – le moyen n'est d'ailleurs guère étayé. Les faits relevés par la cour et, notamment, l'existence de différents éléments caractérisant un conflit de voisinage sérieux, le rôle moteur joué par le mari de la vérificatrice pour le recueil des plaintes des colotis et la circonstance que la vérification portait notamment sur l'affectation à l'activité de la société de locaux de l'immeuble dans lequel la vérificatrice était propriétaire sont matériellement exacts et l'interprétation qu'en a donné l'arrêt attaqué n'est ni fautive ni biaisée. La cour a d'ailleurs relevé, faisant écho à l'argumentation développée devant elle par le ministre, que si la vérificatrice n'avait pas personnellement signé la pétition et si celle-ci était postérieure à l'achèvement de ses interventions sur place, l'atteinte au principe d'impartialité n'en était pas moins constituée.

Il est vrai que, dans un mémoire en réplique, le ministre ajoute, au soutien de ce moyen, que la plainte déposée l'a été à l'instigation de l'ex-mari de la vérificatrice dont elle était divorcée depuis 1994 et alors que la vérification a été effectuée en 1997. Cette précision, qui n'est pas négligeable, n'est toutefois apportée que tardivement par le ministre, au stade de la cassation. Vous ne pourrez donc en tenir compte pour apprécier le bien-fondé de l'arrêt entrepris.

2- Par ailleurs, le point de savoir si des faits révèlent la partialité de l'agent relève de l'appréciation souveraine par les juges du fond. Et il faut éviter de revenir sur cette appréciation au prétexte de contrôler une erreur de qualification juridique, comme semble vous le demander le ministre en soulevant un tel moyen.

3- Quant au moyen d'erreur de droit, nous devons confesser qu'il n'est pas très facile de cerner sa portée exacte. Au prix d'un effort, on peut discerner dans l'argumentation du ministre deux branches de ce moyen.

2-1- Le ministre soutient tout d'abord que la cour a commis une erreur de droit en jugeant qu'une procédure de vérification de comptabilité, en tout point conforme aux prescriptions du livre des procédures fiscales, peut malgré tout être jugée irrégulière pour méconnaissance du principe d'impartialité.

La thèse du ministre consiste à soutenir, ce qui n'est pas contesté, que toutes les garanties prévues par le livre des procédures fiscales, longuement rappelées, ont été respectées, notamment celles de la charte du contribuable vérifié et que, par suite, la cour ne pouvait sans erreur de droit, conclure à l'irrégularité de la procédure de vérification motif pris du conflit de voisinage auquel son arrêt fait écho.

Cette argumentation, qui tend à faire un amalgame entre les garanties légales de procédure et l'exigence d'impartialité du vérificateur, nous paraît en vérité inopérante. La cour n'a nullement dit que la SCI avait été privée de garanties procédurales prévues par les textes, elle a mis en cause l'impartialité de la vérificatrice. Et pour ce faire, elle n'avait besoin d'aucun texte.

L'impartialité est en effet un principe général du droit et tout fonctionnaire doit, le cas échéant, refuser de connaître de dossiers mettant en cause des personnes qu'il connaît, du moins qu'il connaît négativement. Nous allons y revenir plus longuement pour répondre à la deuxième branche du moyen.

En vérité, le ministre paraît vouloir se rattacher à la solution consacrée dans votre décision **Bergerault du 26 janvier 2000, RJF 03/00 n° 353** : dans cette affaire, vous avez décidé qu'un cour peut, dans le cadre de son pouvoir souverain d'appréciation des faits, juger sans erreur de droit que le requérant, directeur d'une école de musique privée, n'établit pas que la circonstance que sa vérificatrice ait été l'épouse du directeur administratif et financier du conservatoire de musique ait fait obstacle à l'instauration d'un débat oral et contradictoire. Mais cette décision ne traite que de la méconnaissance de l'exigence d'un tel débat, qui n'est pas en cause dans la présente affaire. Et l'on notera que le commentateur de la RJF indique d'ailleurs que la solution peut paraître choquante et que l'absence de censure tient au terrain choisi – entre les lignes, à tort – par le contribuable.

2-2- La seconde branche du moyen d'erreur de droit, qui touche au cœur de l'affaire, tient en trois lignes dans le pourvoi. Le ministre soutient que la cour a commis une erreur de droit en retenant, comme preuve de la partialité de la vérificatrice, un litige postérieur aux opérations de vérification, à savoir la plainte déposée le 27 février 1998, et en ne recherchant pas si, effectivement, la vérificatrice avait méconnu le principe d'impartialité en manifestant une animosité ou un parti pris.

Sur le premier point, l'arrêt mentionne que le litige de voisinage a comme origine une activité artisanale ou industrielle commencée depuis plus d'un an avant le début des opérations de vérification, indique que les gérants de la SCI habitent dans le même immeuble que la vérificatrice et retient effectivement la signature d'une pétition à l'initiative du mari de la vérificatrice postérieure à la vérification. En procédant de la sorte, la cour ne nous paraît avoir commis aucune erreur de droit ; elle pouvait retenir des faits postérieurs à la décision attaquée si ces faits l'éclairaient sur les motifs ou mobiles de celle-ci.

La vraie question de droit est donc posée *in fine* : que faut-il entendre par méconnaissance effective par l'agent du principe d'impartialité ? Faut-il pour le requérant

établir que l'agent a été mu par des mobiles personnels, ici un sentiment de vindicte à l'égard des gérants de la SCI, ou faut-il seulement montrer que l'agent est placé dans une situation qui peut légitimement faire craindre qu'il soit influencé par des considérations personnelles d'ordre affectif ou matériel ?

Cinq séries de considérations nous conduisent à vous proposer de confirmer l'arrêt attaqué.

- Premièrement, votre degré d'exigence en matière d'impartialité a changé, en phase, notamment, avec la jurisprudence de la Cour de Strasbourg, même si cette exigence était présente de longue date dans vos décisions, depuis la consécration du principe général du droit. Nous ne nous étendrons pas, ces considérations vous étant désormais familières.

- Deuxièmement, le principe d'impartialité, plus fréquemment invoqué au plan juridictionnel, du moins dans la période récente, et avec des conséquences sans doute plus spectaculaires, s'impose aussi à l'action administrative. Comme le rappelle le Président Genevois (Encyclopédie Dalloz, Contentieux administratif, *Principes généraux du droit*, octobre 2004, § 581), vous en jugez ainsi depuis une décision du **17 juin 1927, *Vaulot*, p. 683** et vous rattachez cette exigence aux principes généraux du droit depuis une décision de **Section du 29 avril 1949, *Bourdeaux*, p. 188**, à propos de la composition d'une commission d'épuration. Vous avez régulièrement rappelé que l'exigence d'impartialité des organes administratifs est un principe général du droit (**27 octobre 1999, *Fédération française de football*, n°196251**), applicable à tout organe de l'administration (**7 juillet 1965, *Fédération nationale des transporteurs routiers*, p. 413** ; **Section, 5 mai 1995, *Burruchaga*, p. 197** ; **CE, 10 décembre 1997, *Société coopérative ouvrière de lamanage*, T. p. 659**).

Il s'agit donc d'un principe dégagé de fort longue date et qui fait partie intégrante de la légalité des actes administratifs ; ce principe, consubstantiel à celui d'égalité devant le service public, implique, en bref, que l'autorité administrative ne se détermine pas sur des motifs extérieurs au service.

- Troisièmement, en matière administrative comme en matière juridictionnelle, le principe d'impartialité comporte deux aspects, traditionnellement distingués dans la foulée, notamment, de l'analyse initiée par la cour de Strasbourg dans son arrêt du **21 septembre 1982, *Piersack c/Belgique*, série A n° 53930**. Il y a l'impartialité objective, qui est liée à l'organe et tient aux fonctions exercées, et l'impartialité subjective, qui renvoie à l'homme et à sa personnalité (**Section, 5 juillet 2000, *Mme Rochard*, p. 298**).

Vous regardez comme partial celui dont la position est susceptible de reposer sur des motifs ou des considérations extérieurs à l'affaire, celui qui est en quelque sorte de parti pris. Lorsqu'est en cause l'impartialité objective, l'existence d'un parti pris sera le plus souvent révélée par l'existence d'un pré-jugement. Si c'est, comme en l'espèce, l'impartialité subjective dont le défaut est pointé, le parti pris tient à l'existence d'un préjugé, favorable ou défavorable, d'un manque d'objectivité, d'un défaut de neutralité.

C'est bien entendu sur le défaut d'impartialité subjective de la vérificatrice que la cour administrative d'appel de Bordeaux s'est fondée en l'espèce.

Sur cette question de l'impartialité subjective, les précédents sont rares en contentieux fiscal. Plus nombreux sont les cas dans lesquels vous avez eu à vous prononcer

sur la régularité de la procédure d'imposition au regard de l'impartialité objective. Vous avez su éviter un formalisme excessif en jugeant, par exemple, que l'utilité du débat que le contribuable doit pouvoir obtenir avec le supérieur hiérarchique du vérificateur sur les points où persiste un désaccord avec ce dernier n'est pas affectée par la circonstance que le supérieur hiérarchique ait signé ou visé l'un des documents qui ont été notifiés au contribuable depuis l'engagement de la procédure de redressement (**CE, 8 juin 2005, SA Vetter, RJF 8-9/05 n° 893, concl. L. Vallée BDCF 8-9/05 n° 108**). Il entre en effet dans les attributions normales du supérieur hiérarchique d'intervenir dans les dossiers suivis par son subordonné. L'existence d'un recours hiérarchique garantit un nouvel examen du dossier, mais n'assure pas que cet examen sera fait par un supérieur qui n'aurait jamais eu connaissance du dossier.

En revanche, un fonctionnaire ayant siégé en tant que membre de la commission départementale, dont l'indépendance est une composante de la garantie offerte par leur saisine, ne peut être saisi d'un recours hiérarchique pour le même litige (**CAA Lyon, 10 novembre 2004, SA Cotton Club, RJF 2005 n° 248**).

Ce souci légitime de tenir compte de la réalité de l'organisation des services, qui vous conduit fort heureusement à juger qu'un même agent peut intervenir à plusieurs reprises sur le même dossier, n'a toutefois pas le même poids lorsqu'est en cause l'impartialité subjective d'un vérificateur.

- Notre quatrième remarque porte sur les circonstances dans lesquelles vous estimez que l'exigence d'impartialité subjective d'un agent n'est pas satisfaite.

Ainsi que l'exposait Sylvie Hubac dans ses conclusions sous votre décision de **Section du 27 avril 1988, Sophie, p. 160**, si vous sanctionnez sans hésitation toute attitude de partialité subjective se manifestant par l'expression publique préalable de l'opinion de celui qui va siéger, par exemple dans une commission, ou résultant de ce qu'il serait « intéressé » pour des raisons diverses à la décision qui sera prise, vous hésitez toutefois, pour le contrôle de l'action administrative, à faire pleinement droit à une pure théorie des apparences, contrairement à ce que vous avez accepté désormais pour les juridictions.

Cette retenue est retracée par une jurisprudence ancienne. C'est ainsi que vous admettez que le directeur général qui a connu, à raison de ses fonctions, de la situation administrative d'une personne poursuivie et des griefs articulés contre elle puisse valablement siéger dans le conseil de discipline, à condition, précisez-vous, qu'il n'ait « *pas pris parti au préalable contre elle et n'[ait] pas manifesté d'animosité personnelle à son égard* » (**CE, Section, 20 juin 1958, Louis, p. 368 ; CE, 9 mars 1990, consorts Dupré, T. p. 670**). De même, sur un autre plan, les décisions disciplinaires du conseil supérieur de la magistrature ne sont pas entachées d'irrégularité dès lors que son rapporteur « *n'a pas pris des positions qui auraient révélé une partialité de nature à faire obstacle à ce qu'il participât à la délibération* » (**CE, Section, 14 mars 1975, Rousseau, p. 195, conclusions M. Dondoux RDP 1975 p. 823**) Voir aussi, pour une décision plus récente, validant la participation du rapporteur, auteur du procès-verbal de constatation d'infractions, à la commission des sanctions administratives du comité régional des transports, **CE, 11 janvier 2008, SARL route logistique transports, n° 298497**).

Votre jurisprudence récente sur l'application du principe d'impartialité nous paraît toutefois plus stricte : elle considère que l'existence d'un préjugé favorable ou défavorable renvoie à l'hypothèse où la personne est susceptible d'être de parti pris et non seulement au

cas de celle qui a publiquement exprimé une opinion ou qui est « intéressée » à la décision qui sera prise. Vous considérez ainsi que la seule présence dans un organisme collégial appelé à donner un avis d'une personne qui a un intérêt à l'affaire suffit à vicier la procédure (**CE, 16 novembre 1998, Mme Bastard-Valentinis, p. 414**, deux des quatre membres de la Chambre départementale des huissiers de justice, consultée sur le transfert de l'office des requérants dans la ville d'Annecy, étaient titulaires d'office dans cette ville). Voyez aussi **CE, 2 octobre 1996, Commune de Sartrouville, T. p. 1101** pour l'hypothèse de la participation à une formation de jugement de la fille d'un conseiller municipal d'une commune requérante ; **CE, 13 novembre 1989, Ministre de l'éducation nationale c/ Navarro, T. p. 719**, pour la composition irrégulière d'une commission médicale examinant des candidatures du fait de la participation d'une personne qu'un conflit personnel vif opposait à l'un des candidats.

Aussi, au cas d'espèce, c'est selon nous à bon droit que la cour s'est fondée, pour juger que la vérification était irrégulière, sur l'existence d'un conflit de voisinage en raison duquel la vérificatrice était susceptible d'être de parti pris. La cour n'avait pas à établir l'animosité personnelle de la vérificatrice ni à prouver que cette animosité avait effectivement pesé sur le déroulement de la procédure de vérification. En effet, l'exigence d'impartialité signifie que les garanties offertes doivent être suffisantes pour exclure tout doute légitime ; le contribuable ne doit pas pouvoir raisonnablement suspecter l'impartialité du vérificateur.

De même, ce qui est sanctionné par l'annulation d'une décision juridictionnelle, c'est l'existence d'un doute sur l'impartialité du magistrat, ou encore le risque de suspicion, et non pas le fait que le magistrat a effectivement été influencé par ces relations.

Si vous suiviez le ministre pour ne sanctionner la méconnaissance de l'exigence d'impartialité que lorsque la preuve est apportée de l'existence d'un mobile personnel, vous en viendriez en fait à ne censurer que les cas de détournement de pouvoir.

- En cinquième lieu et pour finir, nous voudrions souligner que nous ne minorons pas les difficultés pratiques que les exigences d'une telle solution peuvent engendrer pour l'administration, notamment dans les plus petites des directions des services fiscaux.

D'une part, toutefois, ces difficultés nous paraissent devoir être relativisées, la théorie de l'apparence pouvant s'appliquer avec bon sens. Ainsi, la partialité subjective ne nous semble pas devoir être présumée du seul fait qu'un vérificateur connaît le contribuable. Seule une situation de conflit doit conduire à suspecter un préjugé défavorable, contraire à l'exigence d'impartialité. A cet égard, tout est affaire d'espèce.

D'autre part, dans bien d'autres domaines de l'action administrative, des difficultés analogues se présentent, qui sont résolues soit par les textes, soit par la jurisprudence, sans que soit amoindrie la portée de l'exigence d'impartialité. Ainsi, selon les dispositions de l'article L. 2131-11 du code général des collectivités territoriales, sont réputées illégales les délibérations auxquelles ont pris part un ou plusieurs membres du conseil municipal intéressé à l'affaire, soit en leur nom personnel, soit comme mandataire. De même, l'ancien article L. 421-2-5 du code de l'urbanisme prévoit que si le maire est intéressé à la délivrance d'un permis de construire, le conseil municipal désigne un autre de ses membres pour statuer sur le permis. Et alors même que vous jugez inapplicable ces dispositions dans les communes dépourvues de plan d'occupation des sols, l'interdiction faite aux maires demeure en vertu du principe général d'impartialité (**CE, 22 février 2008, Association air pur environnement d'Hermeville**, inédite). Enfin, vous ne transigez pas avec l'exigence d'impartialité quand bien

même ses implications peuvent compliquer le fonctionnement de commissions administratives représentant des milieux professionnels (**28 décembre 2007, Syndicat des sylviculteurs du Sud-Ouest, n° 282921**) ou celle de la commission des sanctions de l'Autorité des marchés financiers (**30 mai 2007, Société EFI, T. p.**).

Au total, nous vous proposons de juger que la cour n'a pas commis d'erreur de droit en se fondant, pour retenir un manquement au principe d'impartialité, sur la situation personnelle de la vérificatrice, caractérisée par un conflit de voisinage entre son mari et les gérants de la société portant sur la destination des locaux utilisés, et alors que la vérification portait notamment sur cette destination.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi du ministre et à la condamnation de l'Etat à verser à la SCI Strasbourg la somme de 2 500€ au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.