

23 juin 2015

Cour de cassation

Pourvoi n° 14-15.435

Chambre commerciale financière et économique

ECLI:FR:CCASS:2015:CO00622

Texte de la décision

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, a rendu l'arrêt suivant :

Attendu, selon l'ordonnance attaquée, rendue par le premier président d'une cour d'appel, qu'un juge des libertés et de la détention a, sur le fondement de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, autorisé des agents des impôts à procéder à des visites et des saisies dans des locaux sis à Levallois-Perret, Meudon et Meudon-la-Forêt afin de rechercher la preuve de la fraude de la société de droit luxembourgeois Cerep imprimerie (la société) au regard de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur la valeur ajoutée ; que la société formé un recours contre l'ordonnance ;

Sur le premier moyen :

Attendu qu'il n'y a pas lieu de statuer par une décision spécialement motivée sur ce moyen, qui n'est manifestement pas de nature à entraîner la cassation ;

Mais sur le second moyen, pris en sa deuxième branche :

Vu l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales ;

Attendu que pour infirmer l'ordonnance et rejeter la demande d'autorisation de visite présentée par l'administration, l'ordonnance retient que le défaut de déclaration au titre de l'impôt sur les sociétés reproché à la société résulte du fait que celle-ci a considéré qu'elle n'exerçait pas d'activité en France au travers d'un établissement stable et que, dès lors, elle n'était pas assujettie à cet impôt en France et non d'une volonté de fraude nécessitant, pour son succès, une dissimulation de sa situation financière et comptable ;

Qu'en statuant ainsi, alors que l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales exige de simples présomptions, le premier président a ajouté à la loi une condition qu'elle ne comporte pas ;

PAR CES MOTIFS, et sans qu'il y ait lieu de statuer sur les autres griefs :

CASSE ET ANNULE, en toutes ses dispositions, l'ordonnance rendue le 27 mars 2014, entre les parties, par le premier président de la cour d'appel de Versailles ; remet, en conséquence, la cause et les parties dans l'état où elles se trouvaient avant ladite ordonnance et, pour être fait droit, les renvoie devant le premier président de la cour d'appel de Paris ;

Condamne la société Cerep imprimerie aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette sa demande et la condamne à payer au directeur général des finances publiques la somme de 2 500 euros ;

Dit que sur les diligences du procureur général près la Cour de cassation, le présent arrêt sera transmis pour être transcrit en marge ou à la suite de l'ordonnance cassée ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du vingt-trois juin deux mille quinze.

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par Me Foussard, avocat aux Conseils, pour le directeur général des finances publiques.

PREMIER MOYEN DE CASSATION

L'ordonnance infirmative attaquée encourt la censure ;

EN CE QU'elle a infirmé l'autorisation de visite émanant du juge des libertés et de la détention du Tribunal de grande instance de NANTERRE, en date du 10 mars 2009, rejeté la demande d'autorisation de visite émanant de l'administration ;

AUX MOTIFS QUE « CEREP IMPRIMERIE décrit de façon détaillée les conditions de sa création et de son fonctionnement en lien avec les sociétés du groupe pour l'opération immobilière réalisée sur les anciens locaux de l'imprimerie nationale, qu'elle inscrit dans l'organisation habituellement mise en oeuvre par les sociétés de fonds d'investissement qu'elle expose également ; la direction nationale d'enquêtes fiscales dans le projet d'ordonnance soumis au juge des libertés et de la détention comme dans ses écritures en cause d'appel, décrit en réalité la même organisation, à partir des multiples éléments dont elle est déjà en possession et qu'elle détaille ; que de l'ensemble des éléments soumis aux débats il ressort que l'activité de CEREP IMPRIMERIE et les conditions dans lesquelles a été menée l'opération sur l'immeuble de l'imprimerie nationale ne sont en rien occultes ; en réalité, la réponse à la question de l'existence ou non pour CEREP IMPRIMERIE d'un établissement stable en France ne dépend pas de la réunion d'éléments de fait qu'il resterait à réunir nécessitant des investigations particulières, mais relève seulement d'un travail de qualification et d'analyse juridique à partir d'éléments de fait déjà connus de l'administration ; que l'article L.16 B du livre des procédures fiscales autorise le

recours à des visites domiciliaires lorsqu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou des taxes sur le chiffre d'affaires en se livrant à des achats ou à des ventes sans facture, en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ou en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts ; que pour justifier le recours aux visites domiciliaires sollicitées, la direction nationale d'enquêtes fiscales fait état de ce que CEREP IMPRIMERIE exercerait en France une activité de marchand de biens et de travaux immobiliers sans souscrire la totalité des déclarations fiscales y afférentes et ainsi omettrait de passer les écritures comptables relatives à ces opérations ; que l'ordonnance telle que préparée par la direction nationale d'enquêtes fiscales rappelle qu'en avril 2007 CEREP IMPRIMERIE avait sollicité de la direction générale des impôts un rescrit en indiquant qu'elle était résidente au Luxembourg et n'exerçait pas d'activité en France au travers d'un établissement stable, souhaitant savoir si, compte tenu des dispositions de l'avenant signé le 24 novembre 2006 à la convention franco-luxembourgeoise, elle pourrait être soumise à l'impôt sur les sociétés en France à raison des résultats tirés de l'immeuble qu'elle y détient pour ses exercices à compter du 1er juillet 2008 dans l'hypothèse où l'avenant entrerait en vigueur au cours de l'année 2007 ; que la direction nationale d'enquêtes fiscales rappelle également les termes de la réponse apportée le 13 juillet 2007, ainsi que le régime fiscal résultant de l'application de la convention avant l'avenant modificatif, duquel il résultait que la plus-value réalisée à l'occasion de la cession de l'immeuble en France par CEREP IMPRIMERIE établie au Luxembourg n'était pas imposable en France, pour autant que cette société luxembourgeoise soit résidente au Luxembourg au regard de la convention, cette condition supposant que la société ne soit pas dépourvue de substance et qu'elle dispose au Luxembourg de son siège de direction effectif ; que CEREP IMPRIMERIE a pris la décision le 18 décembre 2006 de modifier son exercice social pour le faire courir du 1er juillet au 30 juin, en précisant qu'à titre prochain exercice couvrirait la période du 1er janvier 2007 au 30 juin 2007 ; qu'il doit être à toutes fins observé que cette décision, si elle n'est postérieure que d'un mois à la signature de l'avenant à la convention franco-luxembourgeoise prévoyant désormais une imposition par référence au lieu de situation de l'immeuble, a été prise alors que la date d'entrée en vigueur de cet avenant n'était ni connue ni précisément déterminable, et près de 7 mois avant d'avoir connaissance de la position de la direction générale des impôts sur l'incidence concrète de cet avenant pour CEREP IMPRIMERIE ; que par ailleurs la direction générale des impôts, dans sa réponse, a indiqué que la date de cession à prendre en considération pour l'application des nouvelles conditions d'imposition prévues par l'avenant est celle de l'acte authentique de vente stipulée sans condition suspensive, peu important qu'elle soit consentie en l'état futur d'achèvement ; que l'acte de vente de l'immeuble à l'Etat ayant été signé le 18 juin 2007 alors que l'avenant est entré en vigueur par décret du 12 janvier 2008 publié le 16 janvier 2008, la modification par CEREP IMPRIMERIE de son exercice social a été dépourvue de toute incidence sur les conditions de sa soumission à l'impôt sur les sociétés ; qu'une telle modification, portant sur la période et la date annuelle de clôture de chaque exercice, est en elle-même sans aucune incidence sur les modalités de la tenue des comptes et ne permet pas de présumer d'une quelconque irrégularité ou d'un défaut de sincérité de ceux-ci ; qu'au vu du rappel des faits qu'elle expose dans l'ordonnance préparée par ses soins et des pièces annexées, la direction nationale d'enquêtes fiscales avait parfaitement connaissance, dès le dépôt de sa requête, de ce que le défaut de déclaration au titre de l'impôt sur les sociétés reproché à CEREP IMPRIMERIE résulte du fait que celle-ci considère qu'elle n'exerçait pas d'activité en France au travers d'un établissement stable et que dès lors elle n'était pas assujettie à cet impôt en France, et que l'avenant à la convention franco-luxembourgeoise, ne lui était pas applicable, et non d'une volonté de fraude nécessitant pour son succès, une dissimulation de sa situation financière et comptable ; dès lors, elle ne peut prétendre que le seul défaut de déclaration fiscale permettrait de présumer que CEREP IMPRIMERIE aurait omis sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou passé et fait passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts ; que la direction nationale d'enquêtes fiscales, sous le visa de l'article L.16 B du livre des procédures fiscales, ne fait pas état d'autres indices que les deux éléments ci-dessus évoqués en eux-mêmes inopérants alors que par ailleurs les éléments produits aux débats permettent de retenir, notamment ; qu'après avoir pris la précaution de solliciter un rescrit de la direction générale des impôts lui confirmant que l'opération immobilière précisément décrite pièces à l'appui devait être considérée comme concourant à la production d'un immeuble neuf au sens de l'article 257-7 du code général des impôts et qu'en conséquence l'opération, a régulièrement déposé toutes les déclarations de TVA et copie de toutes les factures correspondantes auprès du centre des impôts des non-résidents l'ensemble de ces éléments est vise dans la requête ayant donné lieu à l'ordonnance critiquée, de même qu'il est précisé que la société a procédé à la déclaration de son chiffre d'affaires pour les exercices 2006 et 2007 ; que la TVA a été régulièrement acquittée et n'a donné lieu à aucun redressement ; que la direction nationale d'enquêtes fiscales

a pu avoir normalement accès aux comptes sociaux régulièrement publiés par CEREP IMPRIMERIE au Luxembourg, et en particulier ceux de l'exercice du 1er janvier 2007 au 30 juin 2007 qu'elle a analysés dans un rapport daté du 10 juin 2008, sur lesquels elle n'opère aucune critique, document qu'elle, a versé et produit en annexe à sa requête ; que lorsqu'en avril 2007 elle a sollicité le rescrit concernant l'exercice de rattachement de la plus-value de cession de l'immeuble, CEREP IMPRIMERIE a exposé en détail, pièces à l'appui, la situation actuelle de l'immeuble, son inscription en immobilisation dans ses comptes, les modalités envisagées pour la cession et le traitement comptable prévu pour l'établissement de ses comptes sociaux, sa demande de rescrit étant annexée à sa requête ; que dans ces conditions, la direction nationale d'enquêtes fiscales n'établissant pas l'existence des présomptions requises par l'article L.16 B du livre des procédures fiscales, l'autorisation de procéder aux visites domiciliaires sollicitées doit lui être refusée, sans qu'il soit nécessaire de rechercher si CEREP IMPRIMERIE exerçait ou non une activité en France au travers d'un établissement stable, une telle recherche n'ayant en l'état d'utilité que pour la juridiction éventuellement amenée à statuer sur l'assujettissement ou non de CEREP IMPRIMERIE à l'impôt sur les sociétés en France » ;

ALORS QUE, indépendamment de l'autorité qui s'y attache au titre de la chose jugée, une décision de justice peut être invoquée à titre d'élément de preuve ; qu'en pareil cas, les juges du fond ont l'obligation de se prononcer sur la décision invoquée à titre d'élément de preuve ; qu'en l'espèce, l'administration se prévalait de la décision du magistrat délégué du Premier président de la Cour d'appel de PARIS en date du 9 avril 2013 à l'effet d'établir qu'il existait des indices et présomptions en faveur d'un établissement stable en France, s'agissant de la société CEREP IMPRIMERIE, à raison des activités qu'elle déployait sur le territoire français et les conditions dans lesquelles ces activités étaient exercées ; qu'en s'abstenant de se prononcer sur cette décision, les juges du fond ont violé l'article 455 du Code de procédure civile ;

SECOND MOYEN DE CASSATION

L'ordonnance infirmative attaquée encourt la censure ;

EN CE QU'elle a infirmé l'autorisation de visite émanant du le juge des libertés et de la détention du Tribunal de grande instance de NANTERRE, en date du 10 mars 2009, rejeté la demande d'autorisation de visite émanant de l'administration ;

AUX MOTIFS QUE« CEREP IMPRIMERIE décrit de façon détaillée les conditions de sa création et de son fonctionnement en lien avec les sociétés du groupe pour l'opération immobilière réalisée sur les anciens locaux de l'imprimerie nationale, qu'elle inscrit dans l'organisation habituellement mise en oeuvre par les sociétés de fonds d'investissement qu'elle expose également ; la direction nationale d'enquêtes fiscales dans le projet d'ordonnance soumis au juge des libertés et de la détention comme dans ses écritures en cause d'appel, décrit en réalité la même organisation, à partir des multiples éléments dont elle est déjà en possession et qu'elle détaille ; que de l'ensemble des éléments soumis aux débats il ressort que l'activité de CEREP IMPRIMERIE et les conditions dans lesquelles a été menée l'opération sur l'immeuble de l'imprimerie nationale ne sont en rien occultes ; en réalité, la réponse à la question de l'existence ou non pour CEREP IMPRIMERIE d'un établissement stable en France ne dépend pas de la réunion d'éléments de fait qu'il resterait à réunir nécessitant des investigations particulières, mais relève seulement d'un travail de qualification et d'analyse juridique à partir d'éléments de fait déjà connus de l'administration ; que l'article L.16 B du livre des procédures fiscales autorise le recours à des visites domiciliaires lorsqu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou des taxes sur le chiffre d'affaires en se livrant à des achats ou à des ventes sans facture, en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ou en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts ; que pour justifier le recours aux visites domiciliaires sollicitées, la direction nationale d'enquêtes fiscales fait état de ce que CEREP IMPRIMERIE exercerait en France une activité de marchand de biens et de travaux immobiliers sans souscrire la totalité des déclarations fiscales y afférentes et ainsi omettrait de passer les

écritures comptables relatives à ces opérations ; que l'ordonnance telle que préparée par la direction nationale d'enquêtes fiscales rappelle qu'en avril 2007 CEREP IMPRIMERIE avait sollicité de la direction générale des impôts un rescrit en indiquant qu'elle était résidente au Luxembourg et n'exerçait pas d'activité en France au travers d'un établissement stable, souhaitant savoir si, compte tenu des dispositions de l'avenant signé le 24 novembre 2006 à la convention franco-luxembourgeoise, elle pourrait être soumise à l'impôt sur les sociétés en France à raison des résultats tirés de l'immeuble qu'elle y détient pour ses exercices à compter du 1er juillet 2008 dans l'hypothèse où l'avenant entrerait en vigueur au cours de l'année 2007 ; que la direction nationale d'enquêtes fiscales rappelle également les termes de la réponse apportée le 13 juillet 2007, ainsi que le régime fiscal résultant de l'application de la convention avant l'avenant modificatif, duquel il résultait que la plus-value réalisée à l'occasion de la cession de l'immeuble en France par CEREP IMPRIMERIE établie au Luxembourg n'était pas imposable en France, pour autant que cette société luxembourgeoise soit résidente au Luxembourg au regard de la convention, cette condition supposant que la société ne soit pas dépourvue de substance et qu'elle dispose au Luxembourg de son siège de direction effectif ; que CEREP IMPRIMERIE a pris la décision le 18 décembre 2006 de modifier son exercice social pour le faire courir du 1er juillet au 30 juin, en précisant qu'à titre prochain exercice couvrirait la période du 1er janvier 2007 au 30 juin 2007 ; qu'il doit être à toutes fins observé que cette décision, si elle n'est postérieure que d'un mois à la signature de l'avenant à la convention franco-luxembourgeoise prévoyant désormais une imposition par référence au lieu de situation de l'immeuble, a été prise alors que la date d'entrée en vigueur de cet avenant n'était ni connue ni précisément déterminable, et près de 7 mois avant d'avoir connaissance de la position de la direction générale des impôts sur l'incidence concrète de cet avenant pour CEREP IMPRIMERIE ; que par ailleurs la direction générale des impôts, dans sa réponse, a indiqué que la date de cession à prendre en considération pour l'application des nouvelles conditions d'imposition prévues par l'avenant est celle de l'acte authentique de vente stipulée sans condition suspensive, peu important qu'elle soit consentie en l'état futur d'achèvement ; que l'acte de vente de l'immeuble à l'Etat ayant été signé le 18 juin 2007 alors que l'avenant est entré en vigueur par décret du 12 janvier 2008 publié le 16 janvier 2008, la modification par CEREP IMPRIMERIE de son exercice social a été dépourvue de toute incidence sur les conditions de sa soumission à l'impôt sur les sociétés ; qu'une telle modification, portant sur la période et la date annuelle de clôture de chaque exercice, est en elle-même sans aucune incidence sur les modalités de la tenue des comptes et ne permet pas de présumer d'une quelconque irrégularité ou d'un défaut de sincérité de ceux-ci ; qu'au vu du rappel des faits qu'elle expose dans l'ordonnance préparée par ses soins et des pièces annexées, la direction nationale d'enquêtes fiscales avait parfaitement connaissance, dès le dépôt de sa requête, de ce que le défaut de déclaration au titre de l'impôt sur les sociétés reproché à CEREP IMPRIMERIE résulte du fait que celle-ci considère qu'elle n'exerçait pas d'activité en France au travers d'un établissement stable et que dès lors elle n'était pas assujettie à cet impôt en France, et que l'avenant à la convention franco-luxembourgeoise, ne lui était pas applicable, et non d'une volonté de fraude nécessitant pour son succès, une dissimulation de sa situation financière et comptable ; dès lors, elle ne peut prétendre que le seul défaut de déclaration fiscale permettrait de présumer que CEREP IMPRIMERIE aurait omis sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou passé et fait passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts ; que la direction nationale d'enquêtes fiscales, sous le visa de l'article L.16 B du livre des procédures fiscales, ne fait pas état d'autres indices que les deux éléments ci-dessus évoqués en eux-mêmes inopérants alors que par ailleurs les éléments produits aux débats permettent de retenir, notamment ; qu'après avoir pris la précaution de solliciter un rescrit de la direction générale des impôts lui confirmant que l'opération immobilière précisément décrite pièces à l'appui devait être considérée comme concourant à la production d'un immeuble neuf au sens de l'article 257-7 du code général des impôts et qu'en conséquence l'opération, a régulièrement déposé toutes les déclarations de TVA et copie de toutes les factures correspondantes auprès du centre des impôts des non-résidents l'ensemble de ces éléments est vise dans la requête ayant donné lieu à l'ordonnance critiquée, de même qu'il est précisé que la société a procédé à la déclaration de son chiffre d'affaires pour les exercices 2006 et 2007 ; que la TVA a été régulièrement acquittée et n'a donné lieu à aucun redressement ; que la direction nationale d'enquêtes fiscales a pu avoir normalement accès aux comptes sociaux régulièrement publiés par CEREP IMPRIMERIE au Luxembourg, et en particulier ceux de l'exercice du 1er janvier 2007 au 30 juin 2007 qu'elle a analysés dans un rapport daté du 10 juin 2008, sur lesquels elle n'opère aucune critique, document qu'elle, a versé et produit en annexe à sa requête ; que lorsqu'en avril 2007 elle a sollicité le rescrit concernant l'exercice de rattachement de la plus-value de cession de l'immeuble, CEREP IMPRIMERIE a exposé en détail, pièces à l'appui, la situation actuelle de l'immeuble, son inscription en immobilisation dans ses comptes, les modalités envisagées pour la cession et le traitement comptable prévu pour l'établissement de ses comptes sociaux, sa demande de rescrit étant annexée à sa requête ; que dans ces conditions, la direction nationale d'enquêtes fiscales n'établissant pas l'existence des présomptions requises par l'article L.16 B du livre des procédures

fiscales, l'autorisation de procéder aux visites domiciliaires sollicitées doit lui être refusée, sans qu'il soit nécessaire de rechercher si CEREP IMPRIMERIE exerçait ou non une activité en France au travers d'un établissement stable, une telle recherche n'ayant en l'état d'utilité que pour la juridiction éventuellement amenée à statuer sur l'assujettissement ou non de CEREP IMPRIMERIE à l'impôt sur les sociétés en France » ;

ALORS QUE, PREMIEREMENT, la fraude suspectée consistait dans l'absence de dépôt de déclaration qu'aurait impliqué, de la part de la société CEREP IMPRIMERIE, l'existence d'un établissement stable en France ; que le juge du fond ne pouvait statuer sur les mérites de la demande sans s'expliquer sur le point de savoir si les indices et présomptions invoqués par l'administration ne permettaient pas de soupçonner l'existence d'un établissement stable en France eu égard aux activités qu'elle y déployait ; qu'en se refusant de se prononcer sur cette question, le juge du fond a violé l'article L.16-B du Livre des procédures fiscales ;

ALORS QUE, DEUXIEMEMENT, lorsqu'il doit se prononcer sur l'existence d'indices ou de présomptions permettant d'établir des soupçons de fraude, le juge de l'autorisation, à la différence du juge de l'impôt ou du juge répressif, n'a pas à se prononcer sur l'intention du contribuable ou de son représentant légal et notamment sur sa volonté de fraude, ayant simplement pour mission de dire si des indices et présomptions établissent l'existence d'une situation imposant des formalités fiscales auxquelles il n'a pas été satisfait ; qu'en décidant le contraire, au cas d'espèce, en considérant comme non fondée la demande de l'administration, au motif que l'absence de déclaration ne résultait pas d'une volonté de fraude, consistant en une dissimulation de la situation financière et comptable, le juge du fond, qui s'est déterminé sur la base d'un motif inopérant, a violé l'article L 16 B du Livre des procédures fiscales ;

ALORS QUE, TROISIEMEMENT, à partir du moment où il est constaté l'existence d'indices et de présomptions permettant de soupçonner une situation impliquant le dépôt de déclarations qui n'ont pas été déposées, l'autorisation de visite est légalement justifiée sans qu'il soit besoin pour le juge de s'assurer en outre des indices et présomptions permettant de penser que les écritures comptables n'ont pas été correctement tenues ; que de ce point de vue également, le juge du fond a violé l'article 16 B du Livre des procédures fiscales.

Décision attaquée

Cour d'appel de versailles
27 mars 2014