

Contentieux fiscal - La preuve et le débat dans le procès équitable - Etude par Thierry Pons

Document: Droit fiscal n° 14, 8 Avril 2021, 204

Droit fiscal n° 14, 8 Avril 2021, 204

La preuve et le débat dans le procès équitable

Etude par Thierry Pons avocat

[Accès au sommaire](#)

Les règles de dévolution de la charge de la preuve dans le contentieux fiscal résultent de règles d'origine essentiellement prétorienne. Ces règles aboutissent, en cas de procédure de reprise, à attribuer la charge de la preuve à l'administration, à l'exception de certaines situations, résultant de la loi ou de règles dérogatoires issues de la jurisprudence, qu'il est utile de rappeler, en les illustrant. Une fois la question de l'attribution de la charge de la preuve réglée par le juge, il reste à déterminer quel niveau de preuve minimum – le début de preuve – est attendu de la partie à qui cette preuve incombe et comment l'autre partie doit à son tour justifier les critiques qu'elle émet à l'encontre de ce début de preuve, afin que le débat puisse s'instaurer. Si l'une ou l'autre des parties échoue dans cette première étape, le juge du fond se doit de rejeter sa demande, ce qui fait de ces questions un sujet parfois sensible et décisif de la procédure. La décision *SCI Calme* est l'occasion de revenir sur ces sujets, liés au caractère contradictoire de la procédure contentieuse. En ce qui concerne les faits, le juge n'est pas supposé suppléer à une argumentation défailante concernant le début de preuve ou la critique qui doit être apportée par chaque partie, ce qui n'est pas sans rappeler le sujet relatif au caractère contradictoire du débat sur les questions de droit. L'évolution récente de la jurisprudence de la CJUE, en insistant sur l'importance du débat contradictoire dès le début de la phase précontentieuse, suscite par ailleurs des interrogations sur la portée des principes ainsi dégagés, en justifiant peut être un niveau d'exigence plus élevé de la part de l'administration, dès les premiers stades de la procédure précontentieuse.

1. - Par une décision *SCI Calme* du 31 décembre 2020^{Note 1}, le Conseil d'État est venu rappeler les règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve devant le juge administratif. Les questions liées à la charge de la preuve restent sans grande portée pratique lorsque le débat s'est instauré normalement entre les parties, devant le juge, quel que soit celui qui a, au cours du contrôle, ou devant les juridictions, commencé par fournir le début de preuve qui lui incombe. Ces règles contentieuses prennent une plus grande importance dans les situations dans lesquelles l'administration affirmerait sans documenter, ou critiquerait sans expliquer et préciser ses arguments, mais que les juges du fond lui donneraient quand même raison, comme dans l'affaire *SCI Calme*. Le contrôle de cassation sur ces questions bénéficie avant tout au contribuable, s'il est suffisamment persévérant pour parvenir jusqu'à ce stade.

2. - La décision et les conclusions très éclairantes du rapporteur public, Madame Céline Guibé, présentent par ailleurs un grand intérêt sur la portée pratique de l'attribution de la charge de la preuve à une partie et les conditions dans lesquelles le débat doit s'établir. Cette décision est l'occasion de rappeler les principes du raisonnement, en les illustrant par des exemples dans des domaines dans lesquels les questions de la preuve et du principe du contradictoire se sont souvent avérées déterminantes, notamment en ce qui concerne l'acte anormal de gestion et les relations entre parties liées, ou l'application des mesures de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Bien qu'il s'agisse de questions liées au contentieux, les principes dégagés par la jurisprudence concernant le caractère contradictoire de la procédure pour garantir le caractère équitable du procès, trouvent un écho évident dans les exigences de débat contradictoire durant la phase précontentieuse, dès le début de la vérification, comme l'illustre la jurisprudence récente de la CJUE *Glencore Agriculture Hungary Kft* évoquée ci-après^{Note 2}.

1. La dévolution de la charge de la preuve

3. - Dans l'affaire *SCI Calme*, le Conseil d'État commence par rappeler qu'« [...] Il incombe, en principe, à chaque partie d'établir les faits nécessaires au succès de sa prétention » [...]. Ce principe (« *actori incumbit probatio* »), de nature jurisprudentielle, aboutit en pratique à faire supporter à l'administration la charge de la preuve dans les situations où elle entend effectuer un redressement : même si c'est le contribuable qui introduit un contentieux, c'est à l'administration qu'incombe l'obligation de justifier le redressement (sa « prétention ») qu'elle se propose d'effectuer. Il en va autrement lorsque c'est le contribuable qui demande à corriger les éléments déclarés, comme dans l'affaire *SCI Calme*, dans laquelle la société réclamait la prise en compte de déficits pour réduire le montant mis à sa charge suite au redressement dont elle avait fait l'objet.

4. - Le Conseil d'État rappelle que le principe *actori incumbit probatio* comporte deux exceptions, en indiquant dans un premier temps que ce principe jurisprudentiel ne s'applique qu'à défaut de dispositions expresses de la loi qui forceraient à y déroger. Cette première exception, concerne notamment les cas de taxation d'office, de défaut de comptabilité, ou, selon l'article R. 194-1 du LPF, la situation dans laquelle le contribuable a donné son accord à une proposition de rectification, ou s'est abstenu de présenter des observations sur cette dernière.

5. - Certains dispositifs législatifs anti-évasion créent par ailleurs des présomptions en faveur de l'administration, aboutissant à un renversement de la charge de la preuve, puisque ces dispositifs se doivent de permettre au contribuable d'apporter la preuve de l'absence d'évasion qui en constitue le fondement (notamment les articles 209 B, 238 A, 123 bis, 155 A du CGI). Concernant l'article 57 du CGI, son dispositif fait allusion à une présomption, mais la jurisprudence montre que l'existence d'un transfert de bénéfices n'est établie qu'après que l'administration ait établi l'existence d'un acte anormal de gestion, conformément aux principes constitutionnels^{Note 3}. Les différences relatives à la charge de la preuve dans les affaires relatives à l'acte anormal de gestion, internes ou transnationales (*CGI, art. 57*), sont en fait, dans l'état actuel de la jurisprudence, uniquement liées à l'existence de liens entre les parties (qui permet de présumer l'intention libérale) ou non^{Note 4}. Comme nous le verrons ci-après, ces dispositifs sont souvent à l'origine de débats sur la portée de l'attribution de la charge de la preuve au contribuable.

6. - Le Conseil d'État rappelle ensuite la deuxième exception au principe *actori incumbit probatio*, liée aux situations dans lesquelles les « éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci ». Cette deuxième exception peut conduire à renverser la charge de la preuve, lorsque la partie à qui elle incombe (généralement l'administration) n'est pas en mesure de la produire et que seule l'autre partie (généralement le contribuable) en a la possibilité. Cette exception explique que la preuve de l'existence d'un déficit ou d'une charge incombe à l'entreprise, qui est la seule à pouvoir fournir les éléments de preuve tenant à leur existence, même si la teneur de la preuve est différente dans les deux cas, ainsi que l'explique Céline Guibé. Dans l'affaire *SCI Calme*, des déficits subis pendant une période prescrite n'avaient pas été déclarés et, outre le fait que c'était elle qui réclamait l'imputation de ces déficits, seule la SCI pouvait établir leur existence, ce qu'elle a fait en produisant des éléments comptables. La décision *Sté Éts Lebreton*^{Note 5}, citée par Céline Guibé dans ses conclusions, avait confirmé expressément ce principe dérogatoire d'attribution de la charge de la preuve au contribuable concernant la déduction d'une charge, même en cas de redressement, et même en cas d'avis favorable de la commission départementale^{Note 6}, alors que la jurisprudence antérieure aboutissait à la même solution, mais fondait le renversement de la charge de la preuve vers le contribuable sur un raisonnement différent,

lié aux obligations comptables de l'entreprise^{Note 7}. Cette jurisprudence *Sté Éts Lebreton* avait également semblé augmenter le niveau de preuve attendu de l'entreprise, mais elle a été ensuite assouplie sur cette question^{Note 8}.

7. - Cette même exception s'est appliquée récemment à propos de la preuve de l'intention libérale caractérisant l'existence d'un acte anormal de gestion. Selon le Conseil d'État^{Note 9}, si, entre parties indépendantes, l'intention libérale doit être établie par l'administration, cette intention – parce qu'il peut être difficile pour l'administration de l'établir – est présumée s'il s'agit d'un actif immobilisé et que la différence constatée entre le prix de la transaction et le prix de marché préalablement établi par l'administration est « significative ». Ce renversement de la charge de la preuve, lié à l'existence d'un « avantage par nature », ne s'applique pas dans les autres opérations entre parties non liées^{Note 10}, pour lesquelles les contribuables bénéficient d'une présomption d'absence de volonté libérale : malgré la difficulté pour l'administration d'établir l'intention libérale, cette dernière conserve la charge de cette preuve, par tous moyens. L'intention libérale est présumée (présomption simple), lorsque la situation visée concerne des parties liées : si l'administration établit le caractère anormal de la transaction, c'est au contribuable de combattre la présomption d'intention libérale, en expliquant les raisons qui l'ont conduit à réaliser la transaction.

8. - L'exception peut également s'appliquer à l'administration^{Note 11}, mais de façon parfois limitée^{Note 12}.

2. La portée de l'attribution de la charge de la preuve

9. - Quel est le degré de précision de la preuve attendue de la partie à qui celle-ci incombe et quel est le niveau de précision de la réponse attendue de l'autre partie ? En illustrant par une image sportive, après avoir déterminé qui est au service, il reste à vérifier la hauteur du filet pour le serveur et, au retour, pour son adversaire.

A. - Le début de preuve

10. - Dans l'affaire *SCI Calme*, la preuve incombait à la SCI, tant parce qu'elle était la réclamante, que parce qu'elle était la seule à pouvoir établir le déficit dont elle demandait l'imputation. Au-delà de cette première question de la charge de la preuve, qui ne faisait pas débat, le fait que la SCI Calme n'ait produit que certains éléments comptables (grands livres et balance, mais pas le bilan et le compte de résultat), sans les pièces justificatives, permettait-il au juge d'appel de considérer, comme il l'avait fait, que la SCI n'avait pas apporté la preuve qui lui incombait ? Le Conseil d'État répond par la négative et casse la décision d'appel. La Haute Juridiction juge en effet qu'en fournissant ces éléments, l'entreprise avait apporté le début de preuve qui lui incombait. Madame Céline Guibé explique très clairement, dans ses conclusions sous cette décision, qu'il serait « déraisonnable » d'exiger de l'entreprise qu'elle « produise d'emblée devant le juge non seulement ses écritures comptables, mais encore l'ensemble des pièces justificatives conservées à leur appui. En revanche, il lui appartient bien entendu de produire tous éléments nécessaires pour justifier de la régularité de ses écritures lorsque celle-ci est contestée en défense par l'administration ». On pourrait également relever qu'exiger l'ensemble des justificatifs comptables constituerait une exigence très formaliste (jusqu'à quel niveau de détail faudrait-il aller, même sur des éléments qui ne font pas débat, pour que le début de preuve soit apporté ?), d'autant que l'enjeu semblait essentiellement lié à la déduction de l'amortissement d'un bien immobilier, que l'administration ne contestait pas au fond.

11. - La décision *SCI Calme* illustre ainsi le fait que la preuve exigée de la partie à laquelle elle incombe n'a pas besoin d'être absolue, il peut s'agir d'un début de preuve, permettant ensuite au débat dialectique de commencer, l'autre partie pouvant alors émettre des critiques forçant la première à se justifier plus précisément. Madame Céline Guibé donne dans ses conclusions une analyse détaillée de la jurisprudence sur ces questions concernant l'administration de la preuve permettant de justifier des déficits.

12. - Cette décision est conforme à l'évolution de la jurisprudence sur la question de la justification des charges. À cet égard, la jurisprudence considère depuis longtemps, comme pour les déficits, que la preuve appartient toujours au contribuable^{Note 13}. Quant au début de preuve attendu, la décision *Sté Éts Lebreton* précitée avait semblé fixer un niveau relativement élevé à l'encontre de la société, en contradiction avec la jurisprudence antérieure, en exigeant que la justification d'une charge aille au-delà de la production d'une facture, ce qui pouvait ressembler à une présomption d'anormalité de la charge, sauf preuve contraire. Comme le souligne Céline Guibé, cette jurisprudence a néanmoins été assouplie ensuite par plusieurs arrêts^{Note 14} : l'entreprise a la charge de produire la justification comptable (notamment une facture, avec quelques explications) et le débat dialectique est ensuite ouvert, le contribuable devant alors répondre aux critiques précises de l'administration. Le débat ainsi ouvert sur la déductibilité d'une charge n'est donc en théorie pas sensiblement différent de celui qui doit avoir lieu lorsque l'administration fait application des dispositions de l'article 238 A du CGI, puisque le contribuable peut dans cette situation apporter la preuve contraire, mais on peut s'attendre à ce que le niveau de preuve attendu soit plus élevé dans cette situation.

13. - La question du niveau minimum attendu pour constituer un « début de preuve » apparaît également dans les affaires relatives aux prix de transfert, dans lesquelles la jurisprudence exige avec constance que l'administration ne se limite pas à des critiques imprécises et non documentées de la méthode retenue et qu'elle documente ses affirmations. L'administration ne peut pas, par exemple^{Note 15}, remettre en cause la refacturation de frais avec une marge de 30 %, en revendiquant une marge limitée à 10 %, sans fournir des comparables justifiant ce taux, ce qui revient à demander au juge de décider sans justification économique qu'une telle marge de 10 % serait une norme fiscale. De même, si l'administration souhaite remettre en cause la déductibilité d'un honoraire de gestion, elle doit établir son caractère excessif^{Note 16}.

14. - L'exigence d'une preuve préalable est également une question sensible dans les affaires concernant la fraude à la TVA. Dans sa décision *Sté Consus France*^{Note 17}, le Conseil d'État exige que l'administration apporte la preuve de la fraude par les tiers fournisseurs avant de pouvoir remettre en cause la déduction de la TVA par l'entreprise déductrice. L'administration ne peut pas se contenter d'affirmations non documentées en s'appuyant sur le secret professionnel, ou sur l'hypothèse que les propos du vérificateur, assermenté, seraient nécessairement exacts sauf preuve contraire. Après avoir relevé que l'administration n'avait pas apporté la preuve qui lui incombe, le Conseil d'État casse et renvoie, permettant ainsi à l'administration de régulariser sa demande. Il convient de souligner à cet égard qu'en vertu de la jurisprudence de la CJUE^{Note 18}, l'exigence d'une preuve par l'administration de la fraude commise par le fournisseur semble néanmoins attendue dorénavant dès la phase précontentieuse^{Note 19}.

15. - Le niveau de preuve attendu (la hauteur du « filet ») peut varier selon les sujets. Dans les affaires relatives à l'impôt fiscal, le niveau de preuve exigé des sociétés réclamantes, pour justifier leur droit à élimination de la double imposition par l'impôt fiscal, a par exemple été particulièrement élevé, en allant jusqu'à la preuve des démarches

justifiant l'impossibilité pour un actionnaire minoritaire de société cotée d'obtenir l'information relative au taux d'imposition subi par la société distributrice, malgré le fait que cette impossibilité était expliquée par tous^{Note 20}.

16. - Si la partie à qui incombe la preuve n'a pas apporté le minimum requis (le début de preuve), le débat dialectique sur l'argumentation factuelle des parties n'a plus lieu d'être, ce qui rend inutile la discussion qui doit s'en suivre sur l'appréciation subjective des faits. Si l'administration n'a pas fourni le niveau minimum de preuve qui lui incombe au stade de l'appel et avait quand même gagné en appel, le juge de cassation peut parfois directement statuer au fond, en considérant que ce n'est pas au stade du renvoi que l'administration doit produire un élément essentiel à sa démonstration^{Note 21}. Le plus souvent néanmoins, le Conseil d'État casse et renvoie vers les juges du fond, l'administration ayant alors la possibilité de régulariser sa demande en la documentant, ce qui rallonge la procédure et peut même entraîner un nouveau retour du dossier vers le juge de cassation^{Note 22}, alors que l'administration est en principe tenue de documenter ses demandes dès les premières étapes de la phase précontentieuse^{Note 23}.

B. - La critique du début de preuve par l'autre partie

17. - Si le début de preuve est apporté par celui à qui la preuve incombe, le débat s'instaure, sans qu'aucune partie ne bénéficie, en principe, d'une présomption. Il appartient néanmoins à l'autre partie de formuler en retour des critiques suffisamment précises sur le début de preuve apporté par la première partie, afin que cette dernière puisse y répondre et que le débat contradictoire puisse s'instaurer. Il ne suffit pas de rejeter en bloc le début de preuve apporté par la première partie, il convient d'expliquer et de documenter la critique. Ainsi que l'indique Céline Guibé dans ses conclusions sous la décision *SCI Calme*, lorsqu'un contribuable a apporté le début de preuve qui lui incombe « le juge ne peut lui donner tort qu'en se fondant sur la contradiction apportée par l'administration ». Dans *Le Procès* de Kafka, son héros, Monsieur Joseph K, ne pouvait pas se défendre face à un crime non défini.

18. - La décision *SCI Calme* montre que, concernant l'existence de déficits, même non déclarés antérieurement et provenant d'exercices prescrits, la fourniture de « documents comptables » par le contribuable constituait un début de preuve suffisant de sa part pour permettre au débat de démarrer. L'administration n'ayant pas émis de critiques précises sur les éléments comptables produits (en l'espèce, l'administration semble n'avoir pas répondu aux arguments du contribuable sur l'existence de ce déficit), le juge d'appel ne pouvait pas trancher en sa faveur, en reprochant au réclamant (en l'espèce, la SCI) de n'avoir pas apporté l'ensemble des éléments justifiant cette comptabilité, ce qui entraîne la cassation de l'arrêt. Le débat se poursuivra donc devant la cour de renvoi, l'administration devant produire des critiques et des questions précises sur les comptes produits, auxquelles la SCI Calme devra répondre.

19. - Ainsi, en vertu du principe du contradictoire découlant des articles L. 5 à L. 9 du Code de justice administrative, à défaut de critiques de la part de l'administration, le juge aurait dû s'en tenir au début de preuve apporté par le contribuable. Cette solution n'est pas nouvelle^{Note 24}. Si le juge a un doute sur le début de preuve apporté, il peut prendre l'initiative de mesures d'instructions pour demander à documenter les explications d'une partie. S'il ne prend pas cette initiative, un fait ou une explication produite par une partie devraient en principe être pris en compte par le juge, dès lors qu'ils ne sont pas remis en cause par l'autre partie. À défaut de critique, le juge peut ignorer le fait, mais il s'expose à une cassation pour défaut de motivation s'il n'explique pas les motifs de sa