

Obligation de quitter le territoire français : décision intervenue après le départ de l'intéressé

Lire les conclusions de :

Thierry Besse

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème et 5ème chambres réunies – N° 15LY01047 – 25 avril 2017 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

OQTF, Décision intervenue après le départ de l'intéressé, Recevabilité de la demande

Rubriques

Etrangers, Procédure

TEXTES

[f](#) [X](#) [in](#) [✉](#) | [PDF](#) [PDF, 175k]

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ *Etrangers - Obligation de quitter le territoire français - Décision intervenue après le départ de l'intéressé - Recevabilité de la demande d'annulation - Absence*

² Dans le cas où un étranger ayant présenté une demande de titre de séjour, quitte volontairement et durablement le territoire français avant même que n'interviennent des décisions l'obligeant à quitter le territoire et fixant le pays à destination duquel il pourrait être éloigné, de telles décisions ne comportent, par elles-mêmes, aucun effet sur la situation de l'intéressé qui, dès lors, n'est pas recevable à en demander l'annulation.

Conclusions du rapporteur public

Thierry Besse

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6353](https://doi.org/10.35562/alyoda.6353)

¹ M. A., qui était employé comme chef d'établissement privé secondaire technologique et professionnel par l'association « Godefroy de Bouillon », et en charge de l'internat, aux termes d'un contrat de travail passé avec une autre association, « Résidence de la Salle » a été licencié en 2010, en raison de rémunérations et primes excessives, de frais de déplacements indus et de divers détournements de fonds et de moyens. Une enquête préliminaire a été diligentée en janvier 2010 contre lui pour abus de confiance et faux en écriture privée.

² L'administration fiscale a effectué une vérification de comptabilité de cette activité à l'issue de laquelle elle a reconstitué par la procédure de l'évaluation d'office le montant du bénéfice non commercial au titre des années 2007 à 2009. Les bénéfices non commerciaux ainsi reconstitués se sont élevés aux sommes de 156 093 euros en 2007, 154 042 euros en 2008 et 117 085 euros en 2009. Ces sommes proviennent en partie de la requalification d'une partie des rémunérations perçues par l'intéressé, initialement déclarées en traitements et salaires. Le reste, soit une petite moitié des sommes imposées en tant que BNC, était constitué de divers autres détournements.

³ M. et Mme A. ont saisi le tribunal administratif de Clermont-Ferrand d'une demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales en résultant.

⁴ Par jugement du 24 mars 2015 dont le ministre des finances relève appel, le tribunal a fait droit à cette demande, en retenant le moyen de procédure soulevé par le requérant tiré de ce que l'administration fiscale ne pouvait procéder à une évaluation d'office de ses revenus sans l'avoir préalablement mis en demeure de déposer une déclaration catégorielle.

⁵ Le tribunal administratif a estimé tout d'abord que M. A. ne saurait être regardé, du seul fait qu'il aurait détourné des fonds, comme exerçant une profession ou une activité soumise à déclaration. Il en a déduit que les dispositions du 3° de l'article L. 68 du LPF qui dispensent l'administration fiscale d'envoyer une mise en demeure ne lui étaient pas applicables. Il a ajouté un second considérant par lequel il indiquait que les salaires avaient été entièrement déclarés, que les autres détournements procédaient de requalification de charges inscrites en comptabilité et non dépourvus de lien avec

l'activité des associations et les relations existant entre elles et le directeur, pour en déduire que le service n'établissait pas que M. A. exerçait à titre professionnel une activité illicite.

⁶ Aux termes de l'article L. 73 du LPF : « *Peuvent être évalués d'office : / (...) 2° Le bénéficiaire imposable des contribuables qui perçoivent des revenus non commerciaux ou des revenus assimilés lorsque la déclaration annuelle prévue à l'article 97 du code général des impôts n'a pas été déposée dans le délai légal ; / (...) Les dispositions de l'article L. 68 sont applicables dans les cas d'évaluation d'office prévus aux 1° et 2°* ». Aux termes de l'article L. 68 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable en l'espèce : « *La procédure de taxation d'office prévue aux 2° et 5° de l'article L. 66 n'est applicable que si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours de la notification d'une mise en demeure. / Toutefois, il n'y a pas lieu de procéder à cette mise en demeure : / (...) 3° Si le contribuable ne s'est pas fait connaître d'un centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce ou s'il s'est livré à une activité illicite* ».

⁷ Le raisonnement de l'administration fiscale est que les détournements de fonds relèvent de la catégorie des bénéficiaires non commerciaux et auraient dû être déclarés par le contribuable, l'article 97 du CGI précisant que les contribuables sont tenus de souscrire chaque année une déclaration. Par ailleurs, et dès lors que l'activité est illicite, aucune mise en demeure ne s'imposait.

⁸ La question que pose le dossier est délicate. Pour y répondre, il nous semble qu'il convient de la décomposer.

⁹ Les deux premières questions sont commandées par le raisonnement tenu par le tribunal administratif de Clermont-Ferrand : M. A. exerçait-il en pratique une activité de détournement de fonds et cette activité peut-elle être regardée comme illicite ? Le détournement de fonds par un salarié, imposable en BNC, constitue-t-il une activité, qui devrait donner lieu à déclaration catégorielle ?

¹⁰ Si vous vous séparez du tribunal pour considérer que M. A. exerçait une activité illicite soumise à déclaration se poseront alors deux autres questions : Le seul fait que l'activité exercée était illicite suffit-il à justifier qu'elle puisse être évaluée d'office sans mise en demeure préalable ou convient-il également qu'elle fût occulte ? La déclaration en tant que traitements et salaires d'une partie des rémunérations perçues suffit-elle à faire regarder l'activité comme non occulte ?

¹¹ Les sommes litigieuses recouvrent différentes sommes ou avantages en nature dont a bénéficié M. A. sans l'accord de ses employeurs.

¹² S'agissant des rémunérations, il résulte de l'instruction que M. A. a perçu des indemnités largement supérieures à celles prévues au contrat (ayant atteint un total de 9 500 euros par mois en 2008) sans

que les organes délibérants de l'association « résidence de la salle » n'en aient été informés. M. A. fait valoir qu'il avait reçu l'aval du président de l'association et que l'expert-comptable n'a pu ignorer ces versements (mais il résulte de l'instruction que c'est ce dernier qui a fini par alerter l'organisme de tutelle, courrier à l'origine de la procédure de licenciement).

13

Le versement de rémunérations sans autorisation de l'organe compétent d'une association a le caractère d'abus de confiance (Cass., 20 octobre 2004, n° 03-86201, publié au bulletin). Or, le détournement de fonds est une catégorie d'abus de confiance, lequel constitue une infraction pénale (article 314-1 du code pénal). L'abus de confiance par détournement de fonds est le fait de détourner au préjudice d'autrui des fonds qui lui ont été remis et que la personne a acceptés en vue d'en faire un usage déterminé.

14

Nous aurions aimé avoir plus de détails sur les conditions concrètes dans lesquelles des salaires supérieurs à ceux prévus au contrat ont pu être versés. Mais, M. A. n'apporte aucun élément précis contredisant l'affirmation figurant dans la lettre de licenciement et reprise par l'administration fiscale selon laquelle il s'est octroyé seul lesdites rémunérations en usant de ses fonctions de direction. En ce sens, il nous semble y avoir eu détournement de fonds, pour la partie de la rémunération ayant excédé le montant fixé par les conventions avec l'employeur.

15

S'agissant des autres sommes, furent constatés d'importants frais de déplacement non accompagnés de justificatifs ou de justificatifs peu précis établis a posteriori par M. A. (pour un total de 29 282 euros), les justificatifs étant produits la veille des clôtures de bilans, la prise en charge par l'association de dépenses personnelles sans qu'aucun contrat ou document ne l'y autorisent (prise en charge par l'association des cotisations Prefon, de la taxe d'habitation pour le logement de fonction, des dépenses de nettoyage de cet appartement, d'un abonnement à Air France sans que les fonctions de M. A. ne justifient de tels déplacements), l'utilisation du personnel de l'établissement à des fins privées (un employé ayant consacré six mois de travail à restaurer des meubles anciens appartenant à l'intéressé), la perception par l'intéressé d'une somme totale de 3 000 euros pour la mise à disposition de salles de l'établissement à un professeur dans le cadre de cours du soir, ou encore de dépenses regardées comme n'ayant pas été effectuées dans l'intérêt de l'association, effectuées par M. A. par le moyen de sommes en espèces prélevées sur les comptes de l'association (pour un total de 17 166 euros).

16

Par le même arrêt déjà cité, du 20 octobre 2004, la cour de cassation a considéré qu'était coupable d'abus de confiance le directeur d'une association qui avait employé des salariés de l'association à des fins

personnelles. Constitue également un détournement de fonds la perception par un capitaine de sapeur-pompier de vacations perçues sur des interventions fictives au moyen de faux en écritures (CAA Nantes, 13 mars 2006, Raimont, 03NT00776) .

¹⁷ M. A. conteste l'absence d'intérêt pour l'association des dépenses effectuées en espèces. Sur ce point, effectivement, l'hésitation est permise, l'intitulé des dépenses laissant apparaître qu'il s'agit en grande majorité de dépenses de papeterie et de documentation qui pourraient se rattacher à l'activité de l'établissement. Mais, il est vrai que, selon un procès-verbal de perquisition en date du 6 avril 2010, une partie des ouvrages achetés a été retrouvé au domicile de M. A. et que ce dernier n'indique pas selon quelles modalités il était ainsi amené à disposer de sommes en espèces de l'association pour acquérir de telles fournitures.

¹⁸ Pour les dépenses personnelles prises en charge par l'association, il indique qu'elles ont été effectuées avec l'accord des responsables de celle-ci et qu'à tout le moins, ceux-ci ne pouvaient les ignorer, les sommes ayant été inscrites en comptabilité. Mais, nous retombons alors sur l'objection précédente et sur le fait qu'alors que M. A. disposait d'un large pouvoir et du contrôle des comptes, il n'apporte aucun élément laissant penser que les responsables de l'association auraient avalisé cette pratique.

¹⁹ L'existence de détournements de fonds nous paraît par suite établie, avec peut-être plus d'hésitations pour les dépenses payées en espèce.

²⁰ Quoi qu'il en soit, et pour en rester sur le terrain de la procédure d'imposition, vous pourrez considérer, sans que vous ayez à attendre l'issue de la procédure pénale, sur laquelle nous ne disposons pas d'informations, que M. A. s'est rendu coupable de détournement de fonds, même si on peut en discuter l'ampleur.

²¹ Les bénéfices retirés de détournements de fonds sont imposés en principe dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CE, 30 avril 2003, N° 238870), sauf s'ils sont réalisés au détriment d'une société passible de l'impôt par ses associés, les détournements étant alors qualifiés de revenus de capitaux mobiliers.

²² Selon le tribunal, le détournement de fonds ne serait toutefois pas une activité professionnelle qui devrait donner lieu à déclaration. Ce raisonnement nous paraît découler d'une confusion faite par le TA dans la lecture de la jurisprudence Masse du CE (CE, 25 juin 2012, N° 337139) . Selon la décision Masse, il résulte des dispositions des articles 371 AI et 371 AJ de l'annexe II au CGI que les contribuables percevant des revenus imposables au titre de BNC ne provenant pas de l'exercice d'une activité à titre de profession habituelle ne sont pas astreints à se faire connaître auprès d'un centre de formalités. L'activité de détournement de fonds ne pouvant ainsi être regardée

comme une activité exercée à titre de profession habituelle, les dispositions du 2° de l'article L. 68 du LPF, dans leur rédaction alors applicable, antérieure à 2010, n'évoquant pas l'exercice de l'activité illicite, n'étaient pas applicables et l'administration fiscale ne pouvait procéder à l'évaluation d'office de ces sommes sans mise en demeure préalable.

23 Mais, cette jurisprudence Masse ne saurait être lue comme dispensant les titulaires de revenus tirés de détournement de fonds de déposer une déclaration catégorielle de BNC.

24 Sur ce point, voyez pour les détournements de fonds, CE, 17 novembre 1986, N° 52402 ; CAA Nancy, 27 juin 1996, N° 95NC02085 ; CAA Paris, 8 novembre 2002, N° 02PA00234 ; CAA Douai, 7 août 2013, N° 12DA01032.

25 Il n'en va autrement que si le contribuable effectuait déjà des déclarations de BNC au titre de son activité principale (CE, 3 février 2003, N° 232370), à moins que ces deux activités aient des objets entièrement différents et ne puissent être rattachées l'une à l'autre (CE, 17 mai 2013, N° 346579).

26 De fait, l'article 96 du CGI prévoit que les contribuables qui réalisent ou perçoivent des BNC sont obligatoirement soumis au régime de la déclaration contrôlée lorsque le montant annuel de leurs recettes excède 27 000 euros.

27 M. A., pour peu qu'il ait appréhendé des sommes provenant de détournement de fonds devait donc déposer une déclaration catégorielle et, faute de déclaration, ses bénéfices pouvaient être évalués d'office en application du 2° de l'article L. 73 du LPF. Mais, l'administration pouvait-elle se passer de l'envoi préalable d'une mise en demeure ?

28 Selon les dispositions de l'article L. 68 du LPF, dans sa rédaction alors applicable, il n'y a en effet « *pas lieu de procéder à cette mise en demeure* : / (...) 3° *Si le contribuable (...) s'est livré à une activité illicite* ». En faisant une lecture littérale de ces dispositions, vous pourriez en déduire que, M. A. s'étant livré à une activité illicite, il n'y avait de ce seul fait pas d'obligation pour l'administration de procéder à une mise en demeure.

29 Ainsi que le relevait toutefois le rapporteur public Aladjidi dans ses conclusions sur l'affaire précitée, l'ajout à compter de l'année 2010 du terme « activité illicite » à l'article L. 68 du LPF visait à soumettre ces activités aux mêmes règles dérogatoires de contrôle que les celles des autres activités occultes, pour éviter que les contribuables exerçant une activité occulte illicite soient favorisés par rapport à ceux exerçant une activité occulte licite.

30 Cela ressort très clairement de l'exposé des motifs de la loi et des débats parlementaires. Ainsi, le rapport de M. Carrez au nom de la commission des finances précise que ces modifications ont pour objet de contrecarrer les effets de la jurisprudence qui, constatant que des activités illicites, telles les détournements de fonds, n'ont pas à être enregistrées, en déduit qu'elles ne peuvent se voir appliquer les dispositions relatives aux activités occultes.

31 Par cette même loi, toutefois, le législateur a défini à l'article L. 169 du LPF, concernant le droit de reprise, l'activité occulte comme « réputée exercée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite. » Dans cette définition s'ajoute une autre condition, tirée de l'absence de dépôt dans le délai légal des déclarations qu'un contribuable est tenu de souscrire.

32 Mais, il ne nous semble pas que le législateur ait entendu donner deux définitions différentes à l'activité occulte. Cela ne ressort nullement des débats parlementaires, bien au contraire, tant le rapport Carrez que le rapport Marini au nom de la commission des finances du Sénat insistant sur le lien qui existe entre les modifications apportées à cet article et les autres modifications apportées au LPF, concernant les activités occultes.

33 Il nous semble que la distinction de rédaction résulte seulement de ce que, pour les activités illicites qui auraient été correctement déclarées, aucune mise en demeure ne peut être appliquée. L'administration fiscale ne saurait en effet mettre en demeure un contribuable de déposer une déclaration qu'il a déjà déposée. Utile en ce qu'elle précise la définition de l'activité occulte pour d'autres cas (droit de reprise ; perte du bénéfice de la franchise de TVA par exemple), la précision n'est pas apparue nécessaire lorsqu'il s'est agi de définir le champ de l'obligation de mise en demeure.

34 D'ailleurs, par la loi n° 02013-1117 du 6 décembre 2013, applicable à compter du 1^{er} janvier 2014, la rédaction de l'article L. 68 du LPF a été à nouveau modifiée, l'absence d'obligation de mise en demeure s'appliquant « si le contribuable s'est livré à une activité occulte, au sens du deuxième alinéa de l'article L. 169 ; ». Il ressort tant des débats parlementaires que des commentaires sur ces deux séries de dispositions que le législateur n'a pas entendu limiter le champ de l'absence de mise en demeure pour les activités illicites mais harmoniser la définition des activités occultes selon les différents dispositifs.

35 Deux conditions nous semblent donc requises pour que l'activité puisse être regardée comme occulte. Est donc opérant l'argument de M. A. selon lequel une partie des rectifications provient de la

requalification de sommes qu'il avait déclarées en traitements et salaires.

³⁶ Dans une décision de plénière fiscale CE, 7 décembre 2015, Ministre délégué, chargé du budget c/ Société Frutas y Hortalizas Murcial SL, N° 368227, au recueil, le CE a, s'agissant de l'application des dispositions de l'article 1728 du CGI, instaurant une pénalité pour activité occulte, indiqué que la preuve de l'activité occulte était présumée apportée par l'administration fiscale lorsque le contribuable n'a pas déposé ses déclarations et n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce. Il appartient alors au contribuable d'établir qu'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit acquitté d'aucune de ses obligations déclaratives.

³⁷ Nous vous proposons d'appliquer en l'espèce le régime de présomption défini par la décision précitée de plénière fiscale Ministre délégué, chargé du budget c/ Société Frutas y Hortalizas Murcial SL.

³⁸ Cela suppose tout d'abord d'adapter le considérant de principe en l'étendant aux activités illicites mais, sur ce point, il n'y a aucune difficulté. Si les activités occultes étaient définies dans la décision comme étant celles pour lequel le contribuable n'avait pas déposé ses déclarations ni fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce, c'était au regard des dispositions alors en vigueur du LPF, qui n'intégraient pas les activités illicites. Or, sur ce point, nous l'avons dit, l'intention du législateur était qu'en aucun cas la personne exerçant une activité illicite puisse se trouver dans une position plus avantageuse que celle exerçant une activité licite non déclarée.

³⁹ Cela suppose ensuite d'étendre aux dispositions relatives aux mises en demeure ce raisonnement applicable aux pénalités. Sur ce point encore, nous n'avons pas trop de doutes. Tout d'abord, l'intention du législateur, si elle ne s'est pleinement matérialisée qu'en 2013, n'était pas de donner à la notion d'activité occulte une définition différente selon les textes.

⁴⁰ Mais ceci était déjà le cas avant. Dans la décision précitée, le CE se référait à la décision du Conseil constitutionnel n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, se prononçant sur la constitutionnalité des dispositions de l'article 1728 du CGI, a écarté la non-conformité avec la présomption d'innocence et les principes de proportionnalité et de nécessité des sanctions en relevant que « la notion d'activité occulte est définie avec une précision suffisante par le LPF » en renvoyant à l'article L. 169 du LPF, prévoyant les deux conditions que nous avons énoncées. Prévalait donc déjà une approche unifiée de la notion d'activité occulte.

41 Au demeurant, il nous semble qu'en indiquant que la réunion des deux conditions suffit à présumer le caractère occulte de l'activité pour l'application de pénalités, pour lesquels, s'agissant de sanctions, votre jurisprudence ne peut être que particulièrement vigilante, le juge ne saurait être plus exigeant lorsqu'est en cause la mise en œuvre d'une simple procédure.

42 La troisième question qui se pose est de savoir si dans le principe posé par la décision *Ministre des finances c/ Société Frutas y Hortalizas Murcia SL*, il convient d'entendre la condition selon laquelle « le contribuable n'a pas déposé ses déclarations » comme concernant l'absence de dépôt de la déclaration adéquate.

43 Il est jugé de manière ancienne et constante qu'un contribuable qui déclare des revenus dans une catégorie erronée encoure une évaluation d'office de ses revenus, ceci équivalant à une absence de déclaration. Voyez par exemple CE, 5 juillet 1996, N° 127375 ou *CE, CAPC 24 juin 1994, n° 144448, Association Eglise de scientologie*

44 Mais, pour autant, des gains déclarés à l'administration, dans une mauvaise catégorie d'imposition, n'ont pas été nécessairement regardés par le CE comme provenant d'une activité occulte. Le CE l'a jugé pour l'application des dispositions de l'article L. 47 C du LPF, qui concernent la possibilité d'imposer des sommes provenant d'une activité occulte découverte en cours d'ECSFP sans mettre en œuvre une procédure de vérification de comptabilité (*CE, Section, 5 novembre 2003, N° 0241201, au recueil, pour des gains de cession de valeurs mobilières requalifiés en activité non commerciale relative à des opérations de bourse ; CE, 4 juin 2008, Ministre des finances N° 296932, pour une activité de vente d'objets d'art, dès lors d'une part qu'il s'agit de la vente du stock d'une ancienne activité et d'autre part que ces ventes ont été soumises à la taxe forfaitaire sur les objets précieux*) .

45 Pour qu'il y ait qualification d'activité occulte, il faut ensuite un élément intentionnel se rajoutant à l'absence de déclaration, qui demeure un préalable nécessaire (voyez les conclusions de Mme Legras sur CE, 16 mai 2011, N° 322123, qui précisait qu'occulte n'était pas synonyme « d'ignoré par l'administration » mais signifiait « caché, dissimulé, secret ») . Toutefois, cette interprétation ne ressort pas clairement de cette décision, ainsi que le relevait M. Aladjidi dans ses conclusions sur l'affaire *Société Frutas y Hortalizas Murcial SL*.

46 Il nous semble ressortir des conclusions de M. Aladjidi sur l'affaire précitée qu'il convient de lire ces anciennes jurisprudences à la lumière de la solution qu'il proposait, et qui fut suivie. L'obligation déclarative mentionnée par la décision est l'obligation de déposer la déclaration adéquate, mais le dépôt de déclarations erronées, compte tenu de l'erreur de catégorie d'imposition, et donc l'élément

intentionnel, sera déterminant pour justifier que cette absence résulte d'une simple erreur, faisant obstacle à ce qu'une activité soit qualifiée d'occulte.

47 En ce sens, pour la majoration pour activité occulte, CE, 20 mai 2016, Ministre des finances c/ Société Faisanderie, 376672 : application de la majoration pour activité occulte à des opérations déclarées par une société luxembourgeoise dès lors que ces déclarations n'avaient pas été déposées au titre de l'établissement stable et ne révélaient pas l'exercice de l'activité. Il y avait bien déclaration mais déclaration erronée, donc l'activité est présumée occulte.

48 Une autre décision CE, 12 janvier 2017, N° 382159 est plus difficile à interpréter. Le CE a déchargé la pénalité pour un contribuable exerçant une activité de marchand de biens dès lors qu'il avait déclaré des plus-values de cessions immobilières, situation dans laquelle l'activité n'a pas été regardée comme occulte, sans qu'on sache bien, compte tenu du caractère très ramassé de la rédaction de la décision à quel stade de raisonnement se situait le CE (premier temps de la présomption ou second temps renversant cette présomption).

49 En déclarant une partie des détournements dans la déclaration de revenus global, en tant que TS, au lieu de déposer une déclaration catégorielle de BNC, comme il en était tenu, M. A. n'a pas déposé ses déclarations, au sens de la jurisprudence précitée et, son activité étant par ailleurs illicite, elle doit être présumée occulte.

50 Par ailleurs, en déclarant l'ensemble des salaires qu'il a perçus dans la catégorie des traitements et salaires, ce qu'il ne pouvait guère ne pas faire, compte tenu des informations fournies par les employeurs sur les salaires versés, le contribuable n'a pas entendu révéler à l'administration fiscale la nature de son activité de détournement de fonds. Bien au contraire, il nous semble qu'une telle déclaration, tendant à laisser penser qu'il percevait une rémunération normalement acceptée par son employeur tendait en pratique à masquer l'existence de détournement de fonds, résultant de ce que les salaires lui avaient été versés sans l'aval de son employeur. C'est bien en effet ici la cause ou l'absence de cause de la rémunération et non son montant qui caractérisent le détournement de fonds. Or, ceci ne pouvait en aucune façon être déduit des déclarations.

51 Si vous ne nous suivez pas sur notre analyse, vous ne pourriez en revanche considérer qu'il y aurait lieu de distinguer les détournements de fonds salariaux des autres détournements. Il ne peut y avoir de situation de taxation d'office lorsque seule une partie de l'activité est déclarée (CE 29 janvier 1992, n° 75611, 7e et 9e s.-s., Association sportive du tennis-club des Caillols).

52 Il y a bien une seule activité de détournement de fonds, qu'on ne peut scinder. D'ailleurs, nous l'avons dit, le CE exclut la possibilité même d'une évaluation d'office, et donc de deux déclarations, lorsque le détournement de fonds est lié à une activité non commerciale déclarée au titre de son activité principale (CE, 3 février 2003, N° 232370) .

53 On relèvera alors que, si l'administration fiscale s'était bornée à imposer les détournements de sommes non déclarées, il n'y aurait eu aucun doute à considérer qu'il s'agissait d'une activité illicite entrant dans le champ des dispositions du 3° de l'article L. 68 du LPF. Ce serait alors le contour donné par l'administration à l'activité de détournement de fonds qui conditionnerait la procédure à mettre en œuvre, ce qui nous paraîtrait assez surprenant.

54 Nous vous proposons donc de considérer que le vérificateur n'était pas tenu, avant de procéder à l'évaluation d'office des revenus de M. A., de lui adresser une mise en demeure. Vous censurerez donc le motif retenu par le tribunal.

55 Par l'effet dévolutif de l'appel, vous devez examiner les autres moyens de M. A..

56 L'intéressé conteste qu'il se soit livré à une activité de détournement de fonds. Mais, l'administration nous paraît suffisamment l'établir, ainsi que nous l'avons dit.

57 Par ces motifs, nous concluons à ce que les impositions dont la décharge a été prononcée par le tribunal administratif de Clermont-Ferrand soient remises à la charge de M. A., à l'annulation du jugement du 24 mars 2015 et au rejet des conclusions de M. A. tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA