N° 356923
Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, porte-parole du gouvernement c/ Mme P...

8ème et 3ème sous-sections réunies
Séance du 24 mars 2014
Lecture le 09 avril 2014

CONCLUSIONS

M. Benoît BOHNERT, rapporteur public

M. Alain P... et son épouse ont été assujettis à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu au titre de 1992 à 1997 et 1999, ainsi que de CSG et CRDS au titre de 1996 et 1997. Les créances du Trésor correspondantes ont fait l'objet de diverses contestations et d'un sursis de paiement obtenu par les époux P... dans le cadre de leurs réclamations des 13 septembre et 7 novembre 2000, lequel a pris fin par suite du rejet de leur demande en décharge prononcé par le TA de Montpellier par jugement du 4 avril 2006.

Dans l'intervalle, l'entreprise individuelle de M. P... ayant été placée en liquidation judiciaire, le comptable public a déclaré auprès du mandataire liquidateur les créances privilégiées fiscales qu'il estimait alors détenir sur le foyer fiscal de M. P... et son épouse, portant sur l'ensemble des impositions restant dues pour un montant total de 743 449,53 €.

Le 24 mars 2007, le trésorier de Roquemaure a délivré à l'encontre de Mme P..., en sa qualité de débitrice solidaire de son époux, un commandement de payer pour avoir paiement de la somme total de 678 906,45 € restant due au titre de ces impositions. La contribuable a contesté ce commandement de payer, faisant notamment valoir que l'action en recouvrement ainsi mise en œuvre était prescrite. Après rejet de cette réclamation, l'intéressée a saisi le TA de Nîmes qui a déchargé Mme P... par jugement du 20 janvier 2009 de l'obligation de payer les sommes qui lui étaient réclamées puis rejeté le surplus de ses conclusion, motifs pris de la prescription de l'action en recouvrement.

Saisie d'appel de cette affaire par le ministre, la CAA de Marseille a confirmé la solution du litige en tant que le TA a prononcé la décharge de l'obligation de payer les sommes réclamées au titre de l'impôt sur le revenu des années 1996 et 1997 et, d'autre part, fait droit aux conclusions de l'appel incident de la contribuable et déchargé celle-ci de l'obligation de payer les autres sommes mentionnées par cet acte de poursuite.

► Le ministre du budget se pourvoit régulièrement en cassation contre cet arrêt en tant qu'il a rejeté sa requête et accueilli l'appel incident de Mme P.... Il invoque un unique moyen, tiré de l'erreur de droit que la cour a commise en jugeant, sur le fondement de la doctrine administrative, que l'administration ne pouvait invoquer la suspension de la prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de Mme P... dès lors qu'elle disposait d'un droit de poursuite individuelle à son égard, et en en déduisant que l'action en

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

recouvrement était prescrite du fait que le délai de l'article L. 274 du livre des procédures fiscales avait commencé à courir à compter de la date du 24 juillet 2001 à laquelle la créance du Trésor avait été déclarée à la procédure collective de M. P..., alors que cette déclaration avait eu pour effet d'interrompre la prescription de l'action en recouvrement tant à l'égard de M. P... que de son co-débiteur solidaire jusqu'au jugement de clôture de la procédure collective, lequel n'était pas encore intervenu à la date du commandement de payer en litige.

Le ministre estime que l'action en recouvrement n'était pas prescrite, du fait de l'interruption du délai de prescription résultant de la déclaration de créances à la procédure collective de M. P..., ce délai n'ayant pas recommencé à courir à la date du commandement litigieux. Il en déduit que Mme P... ne pouvait bénéficier des énonciations du paragraphe 152 de l'instruction 12-C-1-98 du 23 mars 1998 reprises au paragraphe 153 de l'instructions 12 C-6621 du 30 octobre 1999, selon lesquelles : « *Le bénéfice de la suspension ne peut être invoqué que contre les personnes vis-à-vis desquelles la suspension est édictée. Ainsi, le créancier qui bénéficie d'une suspension de prescription parce qu'il est privé du droit d'agir contre son débiteur principal ou l'un de ses codébiteurs, même solidaire, ne peut invoquer la suspension de la prescription à l'égard de la caution ou des autres codébiteurs dès lors qu'il dispose de son droit de poursuite individuelle à leur égard* ».

En d'autres termes, si l'administration ne pouvait pas bénéficier de la suspension à l'égard de Mme P... au regard de cette doctrine –ce qui constitue le motif de décharge retenu par la cour - dès lors qu'aucun acte interruptif de prescription n'était intervenu à l'égard de Mme P... depuis le 24 juillet 2001, elle bénéficiait néanmoins de l'interruption du délai de prescription jusqu'au prononcé du jugement de liquidation. Le ministre vous demande donc de faire prévaloir la notion légale d'interruption de prescription sur la notion de suspension telle qu'elle résulte de la doctrine administrative.

I. Comme vous le savez, ces deux notions ont pour point commun d'entrainer l'arrêt momentané du cours de la prescription, mais dans des conditions très différentes, prévues par les articles 2230 et 2231 du code civil (dans sa rédaction issue de la loi 2008-561 du 17 juin 2008) : l'interruption de la prescription efface le délai de prescription acquis ; elle enlève toute valeur au délai déjà écoulé et fait courir un nouveau délai de même nature et de même durée. A l'inverse, la suspension de la prescription n'efface pas le délai déjà couru, lequel recommence à courir à la date à laquelle la cause de la suspension cesse de produire ses effets.

La loi n° 2005-845 du 26 juillet 2005 de sauvegarde des entreprises a sensiblement modifié le régime des poursuites par les créanciers, y compris le comptable public, par des dispositions qui, sauf exception, sont applicables aux procédures de redressement et de liquidation judiciaires ouvertes à compter du 1er janvier 2006. Le régime antérieur avait été fixé par la loi n° 85-98 du 25 janvier 1985 relative au redressement et à la liquidation judiciaire des entreprises, dite « loi Badinter ». C'est ce régime qui s'applique au cas de l'espèce, la procédure de liquidation judiciaire de l'entreprise individuelle de M. P... ayant été engagée par jugement du TGI de Carpentras du 15 juin 2001. En cas d'ouverture d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire, le délai de prescription de quatre ans de l'article L. 274 du livre des procédures fiscales est interrompu par la déclaration des créances et ne recommence à courir qu'après la clôture de la procédure collective, ce qui a pour effet que le Trésor est soumis, comme les autres créanciers, à la règle de suspension des

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

poursuites individuelles, conformément à l'article 47 de la loi du 25 janvier 1985 repris à l'ancien article L. 621-40 du Code de commerce.

Selon votre jurisprudence, le cours du délai de prescription de l'action en recouvrement ayant été interrompu par la déclaration des créances fiscales à la procédure, ce même délai court donc à nouveau dans son intégralité à compter du jugement de clôture (CE 3 juin 1992 n° 67215, 8e et 9e s.-s., D… : RJF 7/92 n° 1081 ; CE 9 décembre 1992 n° 99538, 9e et 8e s.-s., Telle : RJF 2/93 n° 287). Notons que la jurisprudence de la Cour de cassation est dans le même sens sur ce point (Cass. com. 9 mars 1993 n° 438 D, Montreuil : RJF 5/93 n° 731 ; Cass. com. 9 mars 1993 n° 437 P, Degaie : RJF 6/93 n° 937).

Il s'agit d'un principe constant, qui s'applique tant au débiteur qu'aux personnes qui lui sont solidaires dans le paiement d'une dette (CE 10 décembre 1999 n°196113 Mme Claude L…, aux T. et aux concl. du pdt Arrighi de Casanova ; CE 27 mars 2009 n° 293871 Mme D…: RJF 6/09 n° 598). Dans une décision *Mme Z...* du 27 octobre 2009 (n°300438 : RJF 1/10 n° 68), vous avez prolongé ce raisonnement et précisé que l'effet interruptif de prescription d'une déclaration de créances fiscales au passif d'une procédure collective ouverte à l'encontre de l'un des époux s'étend à l'autre époux, quel que soit le régime matrimonial et même s'ils sont séparés de biens, pour les impositions dont ils sont solidairement responsables.

En l'espèce, la cour a fait application de cette règle, et jugé selon nous à juste titre que l'effet interruptif de prescription de la déclaration de créances fiscales au passif de la procédure collective ouverte à l'encontre de M. P... s'étendait à son épouse, en sa qualité de débiteur solidaire des mêmes impositions, et courrait jusqu'au jugement de clôture de la procédure de liquidation ouverte à l'encontre de son époux. Elle en a déduit que le TA a déchargé à tort l'intéressée de l'obligation de payer les sommes qui lui étaient réclamées. Ce raisonnement est exact : le cours de ce délai ne pouvait reprendre qu'à compter de la clôture définitive de la liquidation judiciaire, laquelle n'était pas intervenue à la date du commandement de payer émis en 2007. Sur le terrain de la loi fiscale, la prescription n'était donc pas acquise à Mme P... à cette date.

II. La cour s'est ensuite placée sur le terrain de la doctrine administrative 12 C-6621 du 30 octobre 1999, et a jugé qu'il était constant que l'administration, alors même qu'elle était privée du droit d'agir contre M. P... et qu'à son égard, la prescription était suspendue, disposait d'un droit de poursuite individuelle envers son épouse. Les juges du fond en ont déduit que le délai de quatre prescrit par l'article L. 274 du LPF a commencé à courir à l'égard de l'épouse du contribuable à compter du 24 juillet 2001, date à laquelle la créance du Trésor a été déclarée à la procédure collective. L'administration ne soutenant pas avoir émis d'actes de poursuite interruptifs de prescription à son encontre avant le commandement de payer du 24 mars 2007, la cour a jugé que le délai de quatre ans mentionné à l'article L. 274 était expiré, de sorte que la requérante était fondée à demander la décharge de l'obligation de payer résultant de cet acte de poursuite.

Ce raisonnement de la cour, contesté par le ministre, vous fournira l'occasion d'éclairer la portée de cette doctrine. Vous n'avez jamais eu l'occasion d'aborder dans votre jurisprudence cette question qui a divisé les juges du fond : un jugement *M. Ossona* du TA de Paris 23 juin 2010 (RJF 2010 n° 325) l'a interprété de la même manière que l'arrêt attaqué, tandis que la CAA de Paris a au contraire jugé dans une affaire *Mme Perez* du 13 juin 2013

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

(n° 12PA00289) que ces énonciations ne sauraient avoir pour objet de priver l'administration qui bénéficie, tant à l'égard du contribuable placé en liquidation judiciaire que de son conjoint, d'une suspension de la prescription en raison de la déclaration de sa créance auprès du mandataire chargé de la procédure collective, du pouvoir d'invoquer cette suspension auprès dudit conjoint.

Nous pensons pour notre part que l'interprétation qui est faite par l'arrêt attaqué du § 152 de la documentation administrative 12 C-1-98 repris au § 153 de la documentation administrative 12 C-6221 à jour au 30 septembre 1999 est non seulement conforme à la lettre de l'instruction administrative, mais également cohérente avec le principe énoncé à l'article 2234 du code civil du code civil selon lequel *« la prescription de l'action en recouvrement ne court pas contre celui qui est dans l'impossibilité d'agir par suite d'un empêchement résultant de la loi, de la convention ou de la force majeure »*.

Notons toutefois que cet aspect du litige n'a qu'un intérêt purement historique : en effet, l'administration n'a pas manqué de tirer les conséquences de vos décisions *Mme L…*, *Mme D…*et *Mme Z…* et précise désormais depuis 2012 dans sa documentation administrative publiée sur la base Bofip sous la référence BOI-REC-EVTS-30-20-20120912, s'agissant de la solidarité au paiement de l'impôt sur le revenu entre époux et partenaires liés par un PACS, que du fait de votre jurisprudence, l'effet interruptif de prescription opéré par une déclaration de créance au passif d'une procédure collective ouverte à l'encontre de l'un des époux s'étend à l'autre époux et cet effet se prolonge jusqu'à la clôture de ladite procédure. Par ailleurs, la suspension des poursuites individuelles n'est pas applicable à l'époux qui n'a pas fait l'objet de la procédure. Selon le ministre, il s'en déduit que le conjoint dont l'époux est soumis à une procédure collective, peut se voir opposer l'interruption de la prescription qui résulte de la déclaration de créance avec un effet qui se prolonge jusqu'à la clôture de ladite procédure. En revanche, il ne peut invoquer la suspension des poursuites dont bénéficie son conjoint et peut donc être poursuivi.

III. Vous ne pourrez toutefois valider la démarche de la cour, entachée selon nous d'une double erreur de droit que vous devrez relever d'office.

1. Vous savez que la garantie contre les changements de doctrine instituée l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales a été étendue au recouvrement par l'article 47 de la loi du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 qui a adjoint à cet articles les dispositions suivantes : « *Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales.* »

En l'absence de toute précision apportée par le législateur quant à l'incidence de cette règle sur les procédures en cours, vous en avez déduit qu'un contribuable ne peut utilement, sur le fondement de ces dispositions, y compris à l'occasion d'une instance qui se poursuit postérieurement au 1er janvier 2009, invoquer une interprétation que l'administration a fait connaître dans une instruction relative au recouvrement dès lors qu'il a présenté sa réclamation à une date antérieure au 1er janvier 2009 (CE 27 février 2013 n° 354004 Ministre c/ Mme P… : RJF 05/13 n° 516, aux concl. N. Escaut). Or, en l'espèce, la réclamation datant de 2007, la cour ne pouvait, sans méconnaître le champ d'application *ratione temporis* de la garantie de l'article L. 80 A, faire application de celle-ci dans un litige portant sur l'action en recouvrement.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

2. A supposer même que cet obstacle puisse être surmonté, il nous semble que le raisonnement des juges du fond encourt l'annulation pour un second motif, tiré de ce que le contribuable ne peut se prévaloir sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF des énonciations d'une instruction administrative que s'il en a fait application. Selon votre jurisprudence, ce moyen est d'ordre public (CE 31 mars 1993 n°115511 Société Clinique Lafourcade : RJF 06/93 n° 809). Et votre décision *Mme P*... que nous venons de citer a éclairé la portée de cette règle : il y est jugé qu'un contribuable doit être regardé comme ayant, conformément au deuxième alinéa de l'article L. 80 A, appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par une instruction publiée relative au recouvrement dès lors qu'il se prévaut de cette instruction dans sa réclamation formée contre les actes de poursuite émis à son encontre. Or, dans sa réclamation du 4 avril 2007 dirigée contre le commandement de payer émis à son encontre, Mme P... s'est bornée à soutenir que l'action en recouvrement était prescrite, et ne s'est pas prévalue de la documentation administrative publiée par l'administration fiscale. Elle ne pouvait donc pas être regardée comme ayant appliqué, au sens du deuxième alinéa de l'article L. 80 A, les énonciations de l'instruction du 23 mars 1998 qu'elle invoquait devant le juge, et il vous appartiendra de relever d'office l'erreur de droit ainsi commise par la cour.

Au total, en se fondant sur les énonciations de cette instruction administrative pour juger que l'administration n'était pas privée du droit d'agir à l'encontre de l'épouse de M. P... et en déduire que la prescription de l'action en recouvrement était acquise à cette dernière à la date de la notification du commandement de payer, la cour a méconnu le champ d'application des dispositions de l'article L. 80 A et commis une erreur de droit.

Vous annulerez pour ce motif son arrêt et renverrez l'affaire à la CAA de Marseille. Vous rejetterez les conclusions présentées par Mme P... en application de l'article L. 761-1 du CJA, l'Etat n'étant pas la partie perdante dans cette affaire.

***

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire devant la CAA de Marseille au rejet de la demande de frais irrépétibles de Mme P....

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.