

N° 386430
Société Gecop

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Séance du 8 février 2017
Lecture du 22 février 2017

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public

Le présent pourvoi vous offrira l'occasion de préciser les droits du débiteur solidaire recherché en paiement d'un impôt par l'administration fiscale.

La société de travaux Gecop, que l'administration fiscale a, en application de l'article 1724 *quater* du CGI, recherché en paiement solidaire des impositions et pénalités dues par un sous-traitant ayant eu recours à du travail dissimulé, la société PEP 75, en proportion du chiffre d'affaires réalisé avec ce sous-traitant, a contesté sans succès la mise en œuvre de cette solidarité devant le tribunal administratif de Montreuil, qui a rejeté sa demande, puis devant la cour administrative d'appel de Versailles, qui a rejeté son appel par l'arrêt attaqué du 16 octobre 2014 (publié à la RJF 01/05 n° 159).

A l'appui de son pourvoi devant vous, la société a d'abord présenté une QPC portant sur l'article 1724 *quater* du CGI et l'article L. 8222-2 du code du travail instituant la solidarité du donneur d'ordre pour le paiement des sommes dues par un cocontractant ou sous-traitant au Trésor public et aux organismes de protection sociale en cas de travail dissimulé, que vous avez renvoyée au Conseil constitutionnel le 5 juin 2015.

Par une décision n° 2015-479 QPC du 31 juillet 2015 (RJF 11/15 n° 942), le Conseil constitutionnel a jugé, d'une part, que cette solidarité n'avait pas le caractère d'une punition mais constituait une garantie pour le recouvrement des créances du Trésor public et des organismes de protection sociale, d'autre part, que le principe de responsabilité garanti par l'article 4 de la Déclaration de 1789 n'était pas méconnu dès lors que le donneur d'ordre, qui ne respecte pas son obligation de vérification, peut être regardé comme ayant facilité la réalisation du travail dissimulé de son sous-traitant ou comme ayant contribué à celle-ci et que la solidarité est limitée « à due proportion de la valeur des travaux réalisés, des services fournis, du bien vendu et de la rémunération en vigueur dans la profession », et enfin, que l'atteinte portée au droit de propriété

était justifiée par des objectifs d'intérêt général poursuivis par le législateur (la lutte contre le travail dissimulé et un meilleur recouvrement des créances publiques) et était proportionnée à ces objectifs. Puis il a déclaré les dispositions en cause conformes à la Constitution sous la réserve qu'elles « ne sauraient, sans méconnaître les exigences qui découlent de l'article 16 de la Déclaration de 1789, interdire au donneur d'ordre de contester la régularité de la procédure, le bien-fondé et l'exigibilité des impôts, taxes et cotisations obligatoires ainsi que des pénalités et majorations y afférentes au paiement solidaire desquels il est tenu ». Vous examinerez donc les moyens soulevés par la société à l'appui de son pourvoi en tenant compte de cette réserve.

Vous écarterez rapidement les moyens tirés de ce que la cour aurait entaché son arrêt de plusieurs insuffisances de motivation sur divers points, et vous en viendrez ainsi au moyen le plus intéressant du pourvoi, tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que, dans le cadre d'une solidarité de paiement, rien n'imposait à l'administration de communiquer au débiteur solidaire, préalablement à la mise en œuvre de cette solidarité, les éléments de la procédure d'imposition suivie à l'encontre du débiteur principal.

Saisie par la société d'un moyen tiré de l'irrégularité de la procédure fautive pour l'administration d'avoir procédé à une telle communication avant l'envoi de l'avis de mise en recouvrement, la cour l'a écarté en relevant, d'abord, « que, dans le cadre d'une solidarité de paiement, aucune disposition législative ou réglementaire n'impose à l'administration de communiquer au codébiteur solidaire les éléments de la procédure d'imposition à l'encontre du débiteur principal », et ensuite, que les avis notifiés à la société Gecop « comportaient les indications nécessaires à la connaissance des sommes qui font l'objet de ces avis et la référence à la proposition de rectification et à la lettre de motivation des pénalités adressées à la société Pep 75 ».

Il est certain que, du côté de la lettre des textes, aucune disposition n'imposait la communication préalable des pièces de la procédure suivie à l'égard du débiteur principal. En effet, lorsque le comptable poursuit le recouvrement d'une créance à l'égard de débiteurs tenus conjointement ou solidairement au paiement de celle-ci, l'administration est seulement tenue, en application de l'article R. 256-2 du LPF dans sa rédaction issue du décret n° 2006-1092 du 29 août 2006, combiné à l'article R. 256-1 du même livre, d'adresser préalablement au débiteur solidaire un avis de mise en recouvrement individuel mentionnant, pour chaque impôt, le montant global des droits, des pénalités et des intérêts de retard et faisant référence, si l'avis est consécutif à une procédure de rectification, à la proposition de rectification ou à la notification prévue à l'article L. 76 du LPF et, le cas échéant, au document adressé au contribuable l'informant d'une modification des droits, taxes et pénalités résultant des rectifications.

Qu'en est-il du côté des principes et règles que, le cas échéant, la jurisprudence a pu dégager ?

A l'appui de son moyen, la société invoque d'abord votre jurisprudence relative à l'obligation d'information du contribuable sur l'origine et la teneur des informations obtenues de tiers par

l'administration dans l'exercice de son droit de communication, codifiée à l'article L. 76 B du LPF, mais cette jurisprudence ne nous paraît pas pertinente pour régler la question qui vous intéresse aujourd'hui, sinon en ce qu'elle procède de l'inspiration selon laquelle le redevable de l'impôt doit pouvoir se défendre utilement.

La requérante invoque également, à l'appui de son moyen, l'obligation de loyauté qui pèserait sur l'administration ainsi que le respect des droits de la défense et le droit à un recours effectif.

Votre jurisprudence constante peut, avouons-le d'emblée, ne pas paraître très tendre à l'égard du débiteur solidaire d'un impôt, en ce qu'elle s'est toujours refusé de lui appliquer les garanties que la loi réserve au contribuable.

Ainsi, vous jugez que l'administration n'est pas tenue de motiver la pénalité pour distributions occultes à l'égard des personnes qui, après sa mise en recouvrement, sont solidairement responsables de son paiement (CE, 6 mai 1996, *C...*, n° 134415, T. pp. 681-683-822-850, RJF 6/96 n° 734 avec chronique S. Austray p. 395, concl. J. Arrighi de Casanova au BDCF 3/96 p. 72). Vous considérez qu'elle n'est pas davantage tenue de les inviter à présenter des observations avant de leur en demander le paiement (CE, 28 juin 1996, *H...*, n° 148479, RJF 8-9/96 n° 1008 ; CE, 3 décembre 1999, *M...*, n° 162925, RJF 1/00 n° 80) et que le recouvrement de cette pénalité peut être poursuivi à l'égard du dirigeant social sans aucun débat contradictoire préalable (CE, 23 février 2000, *C...*, n° 187057, RJF 4/00 n° 490). Vous avez, encore récemment, réaffirmé cette jurisprudence en jugeant que si la pénalité fiscale sanctionnant, en vertu de l'article 1759 du CGI, le refus par une personne morale de révéler l'identité des bénéficiaires d'une distribution de revenu est au nombre des sanctions qui doivent être motivées en application de l'article 1er de la loi du 11 juillet 1979 et faire l'objet d'une procédure contradictoire en application de l'article L. 80 D du LPF, « *l'administration n'est tenue à ces deux obligations qu'à l'égard de la société qu'elle envisage de soumettre à la pénalité et non des personnes qui, après mise en recouvrement de cette dernière, sont solidairement responsables de son paiement* » (CE, 8 juillet 2015, *A...*, n° 368821, RJF 2015 n° 914). Cette décision a été rendue aux conclusions contraires de Frédéric Aladjidi qui, en s'inspirant notamment des conséquences tirées du principe de respect des droits de la défense dans votre décision *S...* du 5 juin 2002 en matière de taxe professionnelle (n° 219840, RJF 8-9/02 n° 934 – RJF 2002, n° 934) mais aussi de la jurisprudence de la Cour de cassation sur laquelle nous reviendrons dans un instant, vous avait proposé d'imposer à l'administration, « *lorsqu'elle met la pénalité pour distribution occulte à la charge d'un ancien dirigeant de la société (...) de lui adresser, avant la mise en recouvrement, les éléments lui permettant, s'il s'y croit fondé, de présenter utilement des observations sur le bien-fondé de cette pénalité, la régularité de la procédure à l'issue de laquelle elle a été infligée et son exigibilité à son encontre.* »

Existe-t-il des motifs de revenir sur l'orientation de votre jurisprudence ainsi établie ?

Ainsi que le rappelle la société, et comme l'avait déjà souligné en 2015 F. Aladjidi devant vous, le juge judiciaire de l'impôt fait peser sur l'administration, au nom d'un principe de loyauté et en vertu des droits de la défense et du caractère contradictoire de la procédure, l'obligation de communiquer préalablement à tous les débiteurs solidaires l'ensemble des pièces du dossier.

La Cour de cassation juge ainsi en matière d'assiette que, si l'administration fiscale peut choisir de notifier les redressements à l'un seulement des redevables solidaires de la dette fiscale, les exigences de la procédure contradictoire « *et notamment la loyauté des débats* » lui font obligation, postérieurement à la proposition de rectification, de notifier à peine d'irrégularité l'ensemble des actes de la procédure aux débiteurs solidaires susceptibles d'être poursuivis, quand bien même ils ne feraient finalement l'objet d'aucune poursuite (Cass. com., 18 novembre 2008, *min. c/ Cts M...*, n° 07-19.762, F-P+B, Dr. fisc. n° 4/2009, comm. 91, note J.-P. Maublanc, RJF 2/09 n° 174 ; Cass. com., 7 avril 2010, *DGFP c/ R...*, n° 09-14.516, F-D, RJF 7/10 n° 750 ; Cass. com. 12 juin 2012, *T...*, n° 11-30.396, n° 658 F-PB, RJF 10/12 n° 963, Dr. fisc. n° 45/2012, comm. 510, note J.-F. Desbuquois et Ph. Neau-Leduc). Nous ne reviendrons pas sur la portée de la décision *Mme Friedrich* du 25 mars 2014 rendue en matière de recouvrement (Cass. com. 25 mars 2014, *Comptable du service des impôts des particuliers de Nantes Nord-Est c/ F...*, n° 12-27.612, rendu sur avis contraire de l'avocat général, Bull. 2014, IV, n° 60, Dr. fisc. 2014, n° 24, comm. 382, note R. Vabres, RJF 6/14 n° 634 ; La Semaine juridique, édition notariale et immobilière, n° 16-17, 18 avril 2014, Act. n° 524, p. 8, note Jean-Jacques Lubin), dont nous vous avons assez longuement entretenus le 4 janvier dernier à l'occasion de l'examen du pourvoi n° 381282 de *Mme G...* Cette jurisprudence ne vous avait toutefois guère émus dans l'affaire *A...* du 8 juillet 2015 (n° 368821 préc.), lorsque vous aviez refusé de suivre votre rapporteur public qui vous avait invités à un rapprochement sur ce point.

Outre cette jurisprudence générale de la Cour de cassation en matière fiscale, il convient d'examiner sa jurisprudence propre à la solidarité en cause dans la présente affaire, c'est-à-dire celle prévue par l'article L. 8222-2 du code du travail entre donneur d'ordre et sous-traitant ayant eu recours à du travail dissimulé, dégagée à l'occasion de litiges en matière de cotisations sociales. Elle nous apparaît plus nuancée.

La Cour de cassation juge ainsi que, même lorsque l'URSSAF ne procède pas à un contrôle sur place mais prend seulement en considération les renseignements qui lui sont communiqués par l'administration fiscale révélant le recours d'un donneur d'ordres à un sous-traitant qui méconnaît ses obligations fiscales et justifiant la mise en œuvre de la solidarité, l'URSSAF doit être regardée comme se livrant à un contrôle au sens des articles L. 243-7 et R. 243-59 du code de la sécurité sociale. La Cour en déduit que l'URSSAF doit, « *avant de procéder au redressement, respecter les formalités qui sont destinées à assurer le caractère contradictoire des opérations de contrôle, prévues par le second de ces textes* » (Cass. civ. 2^e, 17 janvier 2008, *Société Maisons Vesta*, n° 06-20.594, inédite au Bull.). Ainsi, « *dans la mise en œuvre de la solidarité financière consécutive au constat d'un travail dissimulé, l'URSSAF a pour seule obligation, avant la décision de redressement, d'exécuter les formalités assurant le respect du principe de la*

contradiction par l'envoi de la lettre d'observations » (Cass. civ. 2^e, 13 octobre 2011, n° 10-19.389, *Société Roxane Nord*, inédite au Bull.), laquelle doit en application de l'article R. 253-49 du CSS mentionner « *les considérations de droit et de fait qui constituent leur fondement et, le cas échéant, l'indication du montant des assiettes correspondant, ainsi que pour les cotisations et contributions sociales l'indication du mode de calcul et du montant des redressements et des éventuelles majorations et pénalités (...) qui sont envisagés* ». En revanche, l'URSSAF n'est pas tenue de joindre à cette lettre d'observations, comparable à une proposition de rectification en matière fiscale, le procès-verbal constatant le délit de travail dissimulé, pas plus qu'elle n'est dans l'obligation de « *soumettre le donneur d'ordre au contrôle réglementairement aménagé pour le sous-traitant, auteur principal* » (Cass. civ. 2^e, 13 octobre 2011, préc.).

Si la jurisprudence générale *R...* du 7 avril 2010 de la Cour de cassation (n° 09-14.516 préc.) sur le principe de loyauté ne vous a pas ébranlés par la passé, celle que nous venons de citer devrait encore moins y parvenir, dès lors qu'elle se fonde sur un texte propre à la solidarité du donneur d'ordre en matière de cotisations sociales pour juger que l'envoi d'une lettre d'observations s'impose, et limite à ce seul envoi les obligations pesant sur l'URSSAF pour respecter le caractère contradictoire de la procédure.

La société se prévaut aussi de la jurisprudence du Conseil constitutionnel et, plus particulièrement, de la décision rendue par celui-ci sur la QPC que vous lui aviez renvoyée, dans laquelle il a assorti le brevet de constitutionnalité de la disposition litigieuse à ce que l'effectivité du droit au recours soit garantie par la possibilité offerte au débiteur solidaire de « *contester la régularité de la procédure, le bien-fondé et l'exigibilité des impôts, taxes et cotisations obligatoires ainsi que des pénalités et majorations y afférentes au paiement solidaire desquels il est tenu* ».

Il est constant que votre jurisprudence reconnaît déjà ce droit au débiteur solidaire. En effet, vous jugez que ce dernier est recevable, non seulement à former un contentieux du recouvrement, mais aussi dans ce cadre à contester le principe même de la solidarité lorsque celle-ci n'a pas été assignée par le juge pénal (pour l'impossibilité de contester le principe et l'étendue de la solidarité correspondant à celle assignée par le juge pénal : CE, 25 avril 1979, n° 7253 et 7254, RJF 6/79 n° 398 ; CE, 13 juillet 2011, *M...*, n° 346752 346744, RJF 11/11 n° 1194, concl. L. Olléon ; sur la faculté de contester devant le juge de l'impôt la solidarité dans les autres cas : CE 20 mars 1991, *A...*, n° 76639, RJF 5/91 n° 686, concl. Ph. Martin Dr. fisc. 14/92 c. 734), ainsi qu'à contester la régularité et le bien-fondé des impositions dont le paiement lui est réclamé, dans le cadre d'un contentieux d'assiette (v., parmi de nombreux autres exemples, CE, Plénière, 24 novembre 1971, n° 77372 et 75565, p. 711, Dupont 1972 p. 33, qui juge que la réception par le débiteur solidaire d'un avis de mise en recouvrement lui ouvre un délai de réclamation contre les impositions litigieuses ; ou encore CE 3 juillet 1985, n° 52011, RJF 10/85 n° 1393).

Il nous semble toutefois qu'il ne suffit pas que, formellement, ces voies de recours soient ouvertes pour que la garantie des droits soit véritablement respectée. Encore faut-il qu'il ne s'agisse pas de fausses fenêtres. Le droit à un recours effectif implique que le débiteur solidaire puisse être en mesure de se défendre utilement.

Toutefois, à la différence de la requérante, cette exigence ne nous paraît pas impliquer l'envoi obligatoire par l'administration, préalablement à celui de l'AMR adressé au débiteur solidaire, de l'ensemble de la procédure suivie avec le débiteur principal ni même d'un document d'information comparable à la lettre d'observations de l'article R. 253-49 du CSS, même si nous ne méconnaissions pas ce que peut avoir de brutal le fait de recevoir un avis de mise en recouvrement sans préavis pour un donneur d'ordres qui n'est pas au courant de la procédure de contrôle dont son sous-traitant a fait l'objet.

En effet, l'envoi de l'avis de mise en recouvrement, grâce aux indications devant obligatoirement y figurer en application de l'article R. 256-1 du LPF, éclairent le débiteur solidaire sur la nature et l'origine des sommes qui lui sont demandées. Surtout, cet avis lui permet de demander communication des documents auxquels il fait référence. Au-delà des documents ainsi mentionnés, le débiteur solidaire peut demander, dès réception de l'avis, communication de tous les documents de la procédure suivie à l'encontre de la société qui lui seraient utiles pour organiser sa défense. Saisie d'une telle demande, l'administration doit alors communiquer les documents sollicités. En particulier, vous avez jugé que le secret professionnel auquel sont soumis les agents des impôts n'est pas opposable au débiteur solidaire dans la mesure où les pièces couvertes par le secret sont utiles à sa demande dans la limite de la solidarité prononcée à son encontre (CE 17 février 1988, n° 60842, RJF 4/88 n° 541). Par ailleurs, dès lors que la notification de cet AMR au débiteur solidaire lui ouvre le délai de réclamation classique, il dispose du temps nécessaire pour former sa demande et élaborer sa contestation. Enfin, pour ne pas pénaliser un débiteur solidaire dont l'administration aurait tardé à faire droit à la demande de communication, vous avez jugé que constitue une réclamation la lettre adressée par le débiteur solidaire, qui la qualifie de réclamation, aux services de l'assiette par laquelle il leur demande de lui communiquer les pièces du dossier fiscal du contribuable afin de le mettre en mesure de contrôler la régularité et le bien-fondé des impositions dont le paiement lui est réclamé, et que l'absence de moyens de cette réclamation qui résulte de la situation du débiteur solidaire, peut être couverte devant le tribunal administratif (même affaire).

Dans ces conditions, le débiteur solidaire est mis en mesure de former un recours utile, sans qu'il y ait lieu d'imposer pour assurer l'effectivité de ses droits la communication préalable et automatique de l'ensemble de la procédure suivie avec le débiteur principal avant l'envoi de l'avis de mise en recouvrement.

Par suite, en jugeant que l'administration n'était pas tenue de communiquer au débiteur solidaire, préalablement à l'avis de mise en recouvrement qui lui est adressé en vertu de l'article R. 256-2

du LPF, les éléments de la procédure d'imposition menée à l'encontre du débiteur principal, la cour n'a pas commis d'erreur de droit.

Il est ensuite soutenu que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que les dispositions de l'article 1724 quater du CGI ne sont pas contraires au paragraphe 2 de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, alors que cette solidarité financière est constitutive d'une sanction relevant de la matière pénale et méconnaît le principe de responsabilité des peines et la présomption d'innocence, en ce que l'intéressé est obligé d'assumer, par l'effet d'une présomption de participation à la fraude de son sous-traitant, la responsabilité d'une fraude fiscale ou sociale commise par un tiers.

La société soutient aussi que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que la solidarité instituée par l'article 1724 quater du CGI est conforme à l'article 6 § 1 de cette même convention, alors que le juge de l'impôt ne dispose d'aucune plénitude de juridiction au sens de cet article et que la sanction peut être disproportionnée, le juge ayant seulement le choix binaire entre décharger l'intéressé des sommes réclamées pour des motifs tirés de l'irrégularité ou du mal-fondé des impositions et pénalités, ou maintenir ces sommes, et ne pouvant moduler l'ampleur de la solidarité en fonction de l'implication du donneur d'ordre dans la fraude de son sous-traitant. L'accusation en matière pénale que la société entend ainsi caractériser consiste donc en la mise en œuvre de la solidarité financière.

Or ainsi qu'il a été rappelé, le Conseil constitutionnel, se fondant tant sur l'objet du dispositif, lequel présente le caractère d'une garantie pour le recouvrement des créances du Trésor public, que sur le constat que le donneur d'ordre qui s'est acquitté du paiement des sommes exigibles dispose d'une action récursoire contre le débiteur principal, a jugé que le mécanisme litigieux ne constituait pas une sanction ayant le caractère d'une punition, et qu'il ne méconnaissait pas davantage le principe de responsabilité personnelle, cette solidarité étant limitée aux sommes déterminées à due proportion de la valeur des travaux réalisés et de la rémunération en vigueur dans la profession.

Dès lors, eu égard aux critères de qualification de la matière pénale au sens de l'article 6 de la convention EDH, tenant à la qualification juridique de la nature litigieuse en droit national, à la nature même de celle-ci, et à la nature et au degré de sévérité de la sanction (Cour EDH, Gr. Ch., 12 février 2009, *Z... c/ Russie*, n° 14939/03), le rattachement à la matière pénale de la mise en œuvre de la solidarité financière du donneur d'ordres dans le cadre de l'article 1724 quater, solidarité qui d'une part n'est pas une sanction ayant le caractère d'une punition et d'autre part ne conduit pas à faire assumer définitivement par une personne la responsabilité pénale d'une fraude fiscale ou sociale qu'il n'a pas commise, doit être écarté.

En outre, dès lors que la solidarité elle-même ne constitue qu'une garantie de recouvrement et qu'elle ne conduit pas à « transmettre » au débiteur solidaire les fautes commises par un autre et les peines prononcées contre ce dernier, puisqu'il dispose toujours de la faculté d'une action

récursoire, la circonstance que cette solidarité de paiement porte, le cas échéant, sur des sommes correspondant à une quote-part des pénalités infligées au sous-traitant et que le juge de l'impôt soit conduit, dans le cadre d'un contentieux d'assiette, à se prononcer sur le bien-fondé de ces pénalités en ce qu'elles ont été prononcées dans le chef du débiteur principal, ne conduit pas à regarder l'article 6 comme invocable. Certes, objectivement, le procès porte d'une certaine façon sur le bien-fondé d'accusations en matière pénale, mais « l'accusé » n'est pas partie au litige et seul celui qui fait l'objet de telles accusations peut, en vertu de la lettre même de ces stipulations, invoquer l'article 6. La situation n'est à cet égard nullement comparable à celle, en cause dans l'arrêt du 29 août 1997, *APMP et TP c/ Suisse* (RJF 1997 n° 1097, AJDA 1977 p. 989) de la Cour européenne des droits de l'homme invoqué par la société, qui portait sur la transmission aux héritiers des amendes fiscales prononcées à l'encontre d'un défunt, en méconnaissance du principe de personnalité des peines et de responsabilité personnelle.

Vous pourrez substituer ce motif d'inopérance, qui n'implique l'appréciation d'aucune circonstance de fait, aux motifs plus maladroits retenus par la cour dans son arrêt.

Enfin, le dernier moyen du pourvoi est tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que les dispositions de l'article 1724 quater du CGI ne méconnaissent pas l'article 1^{er} du protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme.

Mais là encore, l'analyse menée par le Conseil constitutionnel au regard du droit interne, selon laquelle l'atteinte au droit de propriété du donneur d'ordre qui résulte des dispositions contestées est justifiée par des objectifs d'intérêt général et proportionnée à ces objectifs, nous paraît devoir être transposée sur le plan conventionnel et conduire à écarter le moyen soulevé.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi, y compris les conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.