

**N° 415333**

**Mme B...**

**9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chambres réunies**

**Séance du 11 septembre 2019**

**Lecture du 30 septembre 2019**

### **Conclusions**

**Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public**

La présente affaire aurait pu vous fournir l'occasion de réexaminer sur deux jurisprudences de Plénière. A défaut, elle vous offrira, plus modestement mais aussi utilement, celle de préciser la portée de l'article 1756 du code général des impôts, portant remise de certaines pénalités fiscales en cas de procédure collective.

Par un jugement du 4 avril 2008 du tribunal de grande instance de Thonon-les-Bains, la SARL Alp'Piscines France a été placée en redressement judiciaire, converti, par un jugement du 27 juin 2008, en liquidation judiciaire. Or du 16 mai au 11 juillet 2008, l'administration fiscale a procédé à une vérification de comptabilité de cette société au titre de la période du 1<sup>er</sup> mars 2005 au 30 septembre 2007. A l'issue de ce contrôle, le service a adressé au liquidateur, le 17 juillet 2008, une proposition de rectification mais également une demande de désignation, en application de l'article 117 du CGI, des bénéficiaires des distributions occultes qu'il avait identifiées. Cette demande étant restée sans réponse, la société s'est vu appliquer, par une lettre du 5 septembre 2008, l'amende fiscale d'un montant égal à 100% des sommes distribuées prévue par l'article 1759 du CGI, mise en recouvrement en novembre de la même année.

Le 28 janvier 2011, la procédure de liquidation judiciaire a été clôturée pour insuffisance d'actif, sans que l'administration ait obtenu paiement des sommes en cause. Elle s'est alors tournée vers Mme B..., ancienne gérante, et a mis à sa charge, en sa qualité de débitrice solidaire en vertu du V de l'article 1754 du CGI, l'amende en cause par un avis de mise en recouvrement du 20 mai 2011, suivi d'une mise en demeure du 14 juin 2011, puis de divers avis à tiers détenteur en 2013. Ses demandes tendant à la décharge de l'obligation de payer cette somme ont été rejetées par le tribunal administratif de Grenoble, puis la cour administrative d'appel de Lyon.

Soulignons, à titre liminaire, que vous n'êtes ici pas saisis d'une contestation qui toucherait à l'existence ou à la portée du privilège du Trésor en matière de procédure collective, relevant de l'autorité judiciaire (CE, 13 juillet 2006, *min. c/ SCI Saint Jacques Peyras*, n° 269576, RJF 12/06 n° 1623).

A l'appui de son pourvoi, Mme B... soulève un unique moyen. Il est tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant, pour écarter son moyen tiré de ce que l'amende en cause n'était pas exigible en raison de la remise de plein droit prévue par l'article 1756 du CGI, que le fait générateur de cette amende était constitué par l'expiration du délai imparti à la société pour répondre à la demande de désignation des bénéficiaires des revenus distribués et, par suite, était

postérieur aux dates d'ouverture des procédures de redressement et de liquidation. Mme B... soutient que le fait générateur de cette amende se situe à la date de clôture de l'exercice au cours duquel les revenus sont réputés avoir été distribués.

La requérante n'ignore pas qu'elle vous invite ainsi à revenir sur l'interprétation retenue par une décision de Plénière du 30 mars 1987, *min. c/ Société La Rabelaisienne* (n° 74410, T. p. 574, RJF 1987 n° 516, Dr. fisc. 1987 n° 18 comm. 919, aux conclusions contraires du président Fouquet).

Par cette décision, vous prononçant sur la pénalité instituée par l'article 72 de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980, qui s'était substituée à l'ancien dispositif d'imposition directe à l'IR des distributions occultes entre les mains de la personne morale qui n'avait pas déféré à une demande de désignation de leurs bénéficiaires, vous avez en effet jugé que cette pénalité fiscale sanctionne le refus par la personne morale de révéler l'identité des bénéficiaires d'une distribution de revenus et que son fait générateur est constitué par l'expiration du délai imparti à la société distributrice, en vertu de l'article 117 du CGI, pour indiquer les bénéficiaires de cette distribution. Vous avez ainsi refusé de maintenir, sous ce nouveau système de pénalité fiscale, la solution retenue dans le cadre du dispositif antérieur d'imposition, dans lequel le fait générateur se situait à la date de la distribution, réputée intervenir à clôture de l'exercice.

Les arguments invoqués devant vous par la requérante pour critiquer cette jurisprudence sur le terrain du principe d'égalité, tirés notamment de ce que deux sociétés ayant procédé à des distributions occultes à la même date pourront se voir, en fonction du choix discrétionnaire par l'administration de la date d'envoi d'une demande de désignation au titre de l'article 117 du CGI, se voir appliquer un régime juridique et un taux d'amende différents, ne nous émeuvent guère. Déjà invoqués en mars 1987, ils n'avaient pas convaincu votre Plénière, dont la solution a été réitérée depuis lors (v. par ex. CE, 25 juin 2010, *R...* n° 336708, RJF 10/10 n° 946, jugeant que la pénalité a pour objet, d'une part, de réparer le préjudice pécuniaire subi par le Trésor du fait du refus de désigner les bénéficiaires des distributions occultes et, d'autre part, d'instituer une sanction destinée à lutter contre la fraude fiscale en incitant les personnes morales qu'elle vise à respecter leurs obligations déclaratives).

Cette solution est, en effet, cohérente avec la lettre du texte et le fonctionnement de la pénalité.

Ainsi, l'article 1759 du code vise les sociétés ayant versé ou distribué des revenus à des personnes dont, « *contrairement aux dispositions des articles 117 et 240, elles ne révèlent pas l'identité* ». Or si l'article 240 prévoit la déclaration spontanée des commissions et autres rémunérations versées à des tiers dans le mois de janvier de l'année civile suivant celle de leur versement, l'article 117, relatif quant à lui aux distributions, n'est pas un article imposant la déclaration des distributions au titre de l'exercice de leur paiement, mais un article spécifique sur les demandes de désignation adressées par le fisc à une société dont il estime qu'elle a réalisé des distributions occultes. Pour ces distributions, n'est donc pas en cause le manquement premier à une obligation déclarative initiale (réalisée par le biais de l'imprimé fiscal unique) mais bien à l'obligation de répondre aux demandes de désignation de l'article 117 du code.

Une société n'encourt donc pas la pénalité lorsqu'elle répond à la demande de désignation des bénéficiaires des revenus réputés distribués qui lui est adressée en vertu de l'article 117 du CGI, alors même qu'elle a procédé à des distributions occultes. Inversement, une société n'échappe pas

à la pénalité, mais bénéficie d'une simple baisse du taux de l'amende, lorsque les revenus dont les bénéficiaires restent inconnus après une demande présentée au titre de l'article 117 avaient été spontanément déclarés par elle.

Deux éléments pourraient toutefois sembler plaider en faveur, sinon d'un abandon, du moins d'un réexamen de cette jurisprudence.

Le premier est ancien – il date de quelques mois seulement après votre décision de Plénière – et est à trouver dans les modifications législatives apportées par la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 dite loi Aicardi.

Votre jurisprudence semble avoir en effet embarrassé le Gouvernement comme le Parlement, ainsi qu'en témoignent les travaux préparatoires de cette loi soulignant les « *nombreux inconvénients* » de cette solution (rapport Sénat n° 267, p. 67), et conduisant le ministre chargé du budget de l'époque à présenter par amendement une mesure dont il indiquait qu'elle « n'est pas interprétative », mais « change simplement le dispositif afin que celui-ci puisse fonctionner correctement » (débats AN, 3 juin 1987).

Cette loi, d'une part, a substitué à la référence au double du taux maximum de l'impôt sur le revenu auparavant prévu pour calculer la pénalité due un taux en valeur absolue, fixé à 100%, afin de donner aux entreprises une visibilité sur les conséquences d'un défaut de réponse, en ne faisant plus dépendre celle-ci du taux d'imposition voté en cours d'année par le Parlement, parfois après l'envoi de la demande de désignation. D'autre part, elle a précisé que la solidarité de paiement de cette pénalité s'appliquait aux dirigeants en fonction à la date du versement des distributions occultes – ou à défaut de connaissance de cette date exacte, à l'expiration du délai de déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel ce versement a eu lieu.

La loi est ainsi venue contrer les effets inéluctables de votre jurisprudence en matière de solidarité. Avant l'entrée en vigueur de cette loi, la conséquence logique de votre jurisprudence du 30 mars 1987 sur le fait générateur de la pénalité était en effet, dans le silence du texte de l'article 1763 A sur la période au cours duquel le dirigeant devait avoir exercé ses fonctions pour encourir la solidarité, la solidarité du dirigeant en fonction à la date de l'expiration du délai de réponse à la demande de désignation de l'article 117 (cf. CE, 20 mars 1991, *min. c/ A...* n° 76639, aux Tables sur ce point, RJF 1991 n° 686). Les travaux préparatoires indiquent qu'il s'est agi, en prévoyant la solidarité du dirigeant en fonction lors des versements, de réduire l'obligation de solidarité aux dirigeants responsables de l'entreprise « *au moment où les infractions ont été réellement commises* » (v. débats AN, 3 juin 1987, ou encore le rapport Sénat précité, p. 68).

Dès lors, bien que cette loi n'ait pas entendu expressément modifier le fait générateur de la pénalité tel que défini par votre jurisprudence, elle a en revanche retenu un fait générateur de la solidarité des dirigeants en décalage avec celui-ci. Ce faisant, elle pourrait éventuellement être lue comme révélant, à la lumière des débats parlementaires, l'appréciation du législateur selon laquelle la véritable infraction serait le versement de distributions occultes – et non le fait que leurs bénéficiaires soient demeurés inconnus après une demande adressée au titre de l'article 117.

Le second élément de nature à jeter un trouble sur la solution retenue en mars 1987 par votre décision *min. c/ Sté La Rabelaisienne* est la mention par le Conseil constitutionnel, dans sa décision n° 2010-90 QPC du 21 janvier 2011 (RJF 4/11 n°483) portant sur la responsabilité solidaire instituée par le 3 du V de l'article 1754 à l'encontre des dirigeants sociaux en fonction à la date des versements, selon laquelle « *la solidarité est fondée sur les fonctions exercées par les dirigeants au moment du fait générateur de la sanction* ». Même s'il a ensuite relevé que cette solidarité n'avait pas pour objet de sanctionner une faute du dirigeant et si les commentaires aux *Cahiers* ne révèlent pas d'intention de s'écarter de votre jurisprudence, le Conseil constitutionnel semble donc avoir regardé le versement des revenus distribués comme le fait générateur de l'amende infligée à la société.

Au passage, relevons que la circonstance que l'action récursoire dont le Conseil constitutionnel a constaté, pour écarter la qualification de sanction de la solidarité elle-même, qu'elle était ouverte au dirigeant solidaire, soit en pratique impossible une fois la société liquidée et radiée du RCS, ne nous paraît pas devoir conduire à regarder l'article 1754 comme inapplicable. En effet, cette fermeture relève d'une question de fait, non de droit : or seule cette ouverture de principe nous paraît importer pour qualifier la solidarité de sanction ou de simple garantie de recouvrement. Subordonner l'application d'un mécanisme de solidarité à la capacité, en fait, de la personne solidaire de se retourner efficacement contre le débiteur principal amoindrirait considérablement tous les dispositifs de solidarité, institués pour protéger les capacités de recouvrement du Trésor face à des débiteurs principaux parfois peu ou non solvables. Quant à la circonstance que la société soit en liquidation lors du refus de désignation des bénéficiaires, qui ne faisait déjà pas obstacle à l'application de la solidarité du dirigeant lorsque celle-ci s'appliquait au dirigeant en fonction lors du refus de désignation des bénéficiaires alors même qu'il n'avait pas les pouvoirs de répondre à l'administration (v. CE, 28 juin 1996, *H...*, n° 148479, RJF 8-9/96 n°1008), elle constitue encore moins un tel obstacle sous l'empire des dispositions visant le dirigeant en fonction au moment des versements occultes. Il n'existe donc pas de difficulté spécifique aux entreprises en liquidation.

L'on pourrait considérer que le hiatus entre le fait générateur de l'amende et celui de la solidarité provient uniquement du choix fait par le législateur en mai 1987 de modifier la solidarité et que les dispositions relatives à cette solidarité ne sauraient venir altérer la portée du dispositif visant le débiteur principal et la nature du manquement qu'il vise, tel qu'identifié par votre Plénière. Mais l'on pourrait aussi se demander un instant, à la lumière du V de l'article 1754 du CGI et de la décision n° 2010-90 QPC, si l'approche de votre Plénière devrait encore maintenue ou si la demande de désignation des bénéficiaires de revenus réputés distribués que l'administration adresse au titre de l'article 117 du code devrait être regardée comme une chance, pour la société, de purger son manquement initial plutôt que comme le nœud de l'infraction sanctionnée.

Mais pour que cette question ait une incidence et que vous soyez tenus d'y répondre, encore faudrait-il que la date du fait générateur de l'amende soit déterminante pour l'application de l'article 1756 du CGI.

Aux termes de cet article, dans sa rédaction alors applicable : « *I. – En cas de redressement ou de liquidation judiciaires, les frais de poursuite et les pénalités fiscales encourues en matière d'impôts directs et taxes assimilées, de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, de droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, droits de timbre et autres droits et taxes assimilés,*

*dus à la date du jugement d'ouverture, sont remis, à l'exception des majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 et aux articles 1729 et 1732 et des amendes mentionnées aux articles 1737 et 1740 A ».*

La requérante interprète ces dispositions comme renvoyant aux pénalités et amendes dont le fait générateur et la cause juridique sont antérieurs à l'ouverture de la procédure collective, en s'inspirant de la notion de créances « nées antérieurement » à l'ouverture de la procédure au sens des articles L. 622-7 et L. 622-24 du code de commerce, qui ne peuvent plus faire l'objet d'un paiement et doivent être déclarées au mandataire judiciaire.

La question est inédite – et le texte (évoquant « *les pénalités encourues en matière d'impôts (...)* dus ») est malaisément rédigé. S'il ne fait aucun doute qu'il procède d'une logique de partage équitable des sacrifices entre l'Etat et les autres créanciers ainsi que d'une volonté de faciliter la poursuite de l'activité des entreprises en difficulté, l'article 1756 du CGI peut se prêter à plusieurs interprétations, selon que l'on choisit de le lire comme visant, soit les pénalités qui, alors même qu'elles n'auraient pas encore été prononcées, se rapportent à un fait générateur antérieur à la date du jugement d'ouverture ou encore à des impôts qui, même non encore mis en recouvrement, sont afférents à une période ou un exercice antérieur à ce jugement, soit les pénalités qui, même non encore prononcées, se rapportent à des impositions déjà dues, entendues comme déjà mises en recouvrement, soit encore les pénalités qui ont déjà été prononcées à la date du jugement, soit enfin les seules pénalités qui ont non seulement déjà été décidées à la date du jugement mais sont en outre exigibles, c'est-à-dire mises en recouvrement.

Les deux premières interprétations relèveraient d'une logique de table rase complète du passé à l'égard de tous actes et comportements fautifs du contribuable antérieurs à l'ouverture de la procédure collective - fussent-ils encore inconnus du service à la date du jugement d'ouverture et n'ayant pas donné lieu à sanction. Si elles peuvent, en se rattachant à la notion de fait générateur, sembler en ligne avec une approche large de la notion de « créance née antérieurement à l'ouverture » utilisée par d'autres dispositions du code de commerce, elles créeraient toutefois une amnistie fiscale générale qui nous semblerait dépasser la simple logique de relâchement des dettes à l'œuvre dans cette disposition (nous ne sommes en outre pas certaine que le juge judiciaire souscrirait à l'interprétation de la notion d'origine des créances que cela supposerait dans le cas de ces pénalités). A l'inverse, les deux dernières interprétations, visant les pénalités déjà infligées, s'inscrivent dans une approche de desserrement de la contrainte fiscale à l'égard des seules dettes déjà matérialisées et ayant ainsi participé à mettre l'entreprise en cessation de paiements, et nous paraissent plus conformes à la lettre du texte du CGI.

En effet, le texte fiscal emploie le mot « dû », mais aussi le terme « remis », lesquels nous paraissent l'un et l'autre impliquer qu'il y ait déjà eu une obligation constatée, une peine prononcée, que l'administration abandonne. Or seul l'avis de mise en recouvrement arrête définitivement le montant dû par le contribuable : il est à la fois le dernier acte d'assiette et le premier acte de recouvrement. Sa notification rend la somme exigible. Cette approche ne nous paraît pas infirmée par les travaux préparatoires de la loi n° 94-475 du 10 juin 1994 ayant créé l'article 1740 octies, dont la substance est aujourd'hui reprise à l'article 1756 du CGI. Le ministre de la justice soulignait ainsi qu'il était « impératif » de limiter les remises consenties aux « sommes dues avant le jugement d'ouverture » et de ne pas « abandonner le recouvrement des pénalités dues postérieurement » (débats en séance publique devant le Sénat, 8 avril 1994).

Par suite, il nous semble résulter des dispositions de l'article 1756 du CGI que l'ouverture d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire n'est susceptible d'entraîner la remise de la pénalité pour distributions occultes de l'article 1759 du même code que dans l'hypothèse où cette pénalité est due à la date du jugement d'ouverture de la procédure, c'est-à-dire lorsque ce jugement intervient après que la pénalité a été mise à la charge de la société.

La pénalité ayant en l'espèce été non seulement décidée mais mise en recouvrement postérieurement à l'ouverture de la procédure de redressement puis de liquidation judiciaires, et n'ayant donc pas encore été exigible à la date de ces jugements, la cour a à bon droit jugé qu'elle ne se trouvait pas remise par l'effet de l'article 1756 du code.

Vous pourrez substituer ce motif, tiré du champ d'application de l'article 1756 et invoqué devant les juges du fond – les écritures en défense du ministre ayant fait valoir que la pénalité n'était pas due à la date du jugement d'ouverture dès lors qu'elle n'avait pas été encore infligée à la société à cette date – à la réponse apportée par la cour sur le terrain du fait générateur de l'amende fiscale, lequel ne nous paraît pas constituer la bonne clé d'entrée dans le dispositif de remise.

Avant de procéder à cette substitution, vous devrez vous poser une dernière question : un tel moyen est-il recevable dans un contentieux de recouvrement ?

Le ministre, qui rattache l'application de l'article 1756 du CGI à l'assiette de l'impôt, vous demande en effet de relever l'irrecevabilité d'un tel moyen devant les juges du fond et d'y substituer ce motif, plutôt qu'un motif de fond, à ceux retenus par la cour.

Par une décision du 19 décembre 1979, *C...* (n° 13072, aux Tables, RJF 1980 n° 129, Dr. fisc. 1980 n° 25 comm. 1426, concl. B Martin Laprade), vous aviez d'abord jugé qu'un contribuable soutenant que les pénalités qui lui avaient été réclamées n'étaient plus exigibles en application du troisième alinéa de l'ancien article 1926 du CGI (qui prévoyait en matière de taxes sur le chiffre d'affaires l'abandon, en cas de procédure collective, de toutes les pénalités encourues) engageait une opposition à contrainte. Par une décision *Texier* du 20 mars 1991 (n° 76959, RJF 1991 n° 684), vous aviez confirmé le rattachement à une contestation de l'exigibilité de la dette fiscale d'une telle argumentation.

Mais par une décision de Plénière du 10 avril 1992, *M. et Mme G...* (n° 93311, p. 168, RJF 1992 n° 899, Dr. fisc. 1993 n° 5 comm. 167, concl. M-D. Hagelsteen), vous avez jugé que la faillite, la liquidation de biens ou le règlement judiciaire avaient légalement pour effet d'éteindre la créance du Trésor en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et obligeaient, le cas échéant, l'administration à rectifier les avis de mise en recouvrement émis ou le juge de l'impôt à prononcer la décharge correspondante, et avez interprété un litige relatif à l'application de cette disposition comme un litige d'assiette. Vous l'avez affirmé plus nettement encore dans une décision *Me D...* du 17 mars 1993 (n° 78885, aux Tables sur ce point, RJF 1993 n° 739, concl. J. Arrighi de Casanova), en énonçant que, compte tenu de leur effet, les dispositions de l'article 1926, troisième alinéa, définissaient un régime d'imposition particulier et, par suite, des règles d'assiette spécifiques lorsque le contribuable fait l'objet d'une procédure collective, et en en déduisant que le litige né d'une contestation portant sur les pénalités en matière de taxe sur le chiffre d'affaires avait la nature d'un contentieux d'assiette.

Depuis votre décision *Me D...*, vous semblez n'avoir eu affaire en contentieux d'assiette à l'article 1740 *octies* ou à l'article 1756 du CGI que sous le prisme de dégrèvements intervenus en cours d'instance, dont vous avez tiré les conséquences par des non-lieux, et n'avez donc pas eu à trancher la question d'une décharge directe par le juge saisi d'un contentieux d'assiette du fait de l'intervention d'un jugement d'ouverture d'une procédure collective emportant remise de plein droit des pénalités autres que celles prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 et aux articles 1729 et 1732 du même code. Dans votre décision *SA Financière de l'Erable*, la réponse apportée en cassation à un moyen portant, lors d'un contentieux d'assiette, sur l'application de 1740 *octies* s'accompagne d'un « en tout état de cause » hélas inexplicé.

Or nous ne sommes pas entièrement certaine de la transposabilité de la jurisprudence *Gaillard* aux dispositions de l'article 1756 du CGI.

En effet, l'article 1926 disposait en son troisième alinéa qu' « *en cas de faillite, liquidation des biens ou règlement judiciaire, le privilège porte sur le montant en principal augmenté des intérêts de retard afférents aux six mois précédant le jugement déclaratif. Toutes amendes encourues sont abandonnées* ». Il résulte des conclusions de vos commissaires du Gouvernement sur les décisions *Epoux G...* et *Me D...* que l'identification d'un régime particulier d'imposition dans cet alinéa s'expliquait par la portée large de ce dispositif, dont vous aviez estimé qu'il modifiait non seulement le quantum des pénalités susceptibles d'être réclamées en paiement, mais aussi leur nature et leur assiette, en substituant à toutes les pénalités antérieurement dues six mois d'intérêts de retard.

Or l'article 1756, s'il est de périmètre plus large que l'article 1926 en ce qu'il ne se limite pas aux taxes sur le chiffre d'affaires, est de portée plus réduite : il se borne à poser un principe de remise des pénalités dues avant l'ouverture du jugement et à énumérer certaines pénalités qui, telles celles pour mauvaise foi, pour manœuvres frauduleuses ou facturation de complaisance, échappent à cette remise. Il n'y a donc aucun aspect substitutif dans ce nouveau dispositif, aucune modification de la nature de la dette fiscale et des pénalités ni aucun re-calcul de celles-ci, mais une remise pure et simple d'une partie d'entre elles. Une contestation fondée sur l'article 1756 nous semble, en réalité, de ces moyens à la limite entre le bien-fondé et l'exigibilité de l'impôt. Certes, la notion de remise s'apparente à celle de dégrèvement. Mais l'on pourrait aussi y voir, moins une règle d'assiette touchant au bien-fondé de la pénalité mise à la charge de la société ou de son dirigeant solidaire, qu'une question d'exigibilité de la dette fiscale, conduisant à regarder celle-ci comme éteinte et comme ne pouvant plus donner lieu à poursuite au même titre qu'elle aurait été éteinte par un paiement ou par la prescription. Cette approche pourrait sembler d'autant plus tentante compte tenu de l'interprétation, proposée à l'instant, du champ des pénalités visées par l'article 1756 du CGI, entendues comme celles déjà mises en recouvrement et exigibles à la date d'ouverture de la procédure. L'article 1756 du CGI ne peut en effet jouer qu'après émission de l'avis initial de mise en recouvrement des pénalités, c'est-à-dire après le dernier acte d'assiette, même si l'on puisse imaginer qu'il donne lieu à l'émission d'un avis rectificatif.

Si nous serions donc prête à voir dans l'invocation des effets de l'article 1756 du CGI une contestation recevable dans un contentieux du recouvrement, cela supposerait toutefois de ne pas maintenir, pour l'application de cet article, votre jurisprudence dégagée en Plénière au sujet de l'ancien article 1926 du code, ce que vous pourriez hésiter à faire dans la présente formation. Si

vous ne souhaitez pas trancher ce point, vous pourrez donc, bien que cela ne soit guère orthodoxe sur une telle question de partage des frontières entre assiette et recouvrement, réserver expressément la recevabilité devant la cour de ce moyen.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.