

N° 429381
M. T...

N° 429410
Ministre de l'action et des comptes publics
c/ M. T...

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 8 janvier 2021
Décision du 26 janvier 2021

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

Les oublis et les erreurs sont à l'origine d'un grand nombre d'inventions, allant de la péniciline au four micro-ondes en passant par les bêtises de Cambrai. Dans l'affaire qui vient d'être appelée, c'est l'étonnant oubli devant les juges du fond de stipulations de la convention franco-suisse qui vous permettra de clarifier les rapports entre loi et conventions relatives au recouvrement de l'impôt et les obligations du juge à cet égard.

Le 29 mai 2015, l'administration fiscale a envoyé à M. Denis T..., résidant à Martigny en Suisse, neuf mises en demeure de payer des sommes dues au titre de l'impôt sur le revenu et des contributions sociales des années 1998 à 2005, pour un total (majorations et frais de poursuite compris) de 409 688,13 euros. M. T... a demandé la décharge de l'obligation de payer l'ensemble de ces sommes. Le tribunal administratif de Paris a rejeté sa requête. Par un arrêt du 6 février 2019, la cour a annulé le jugement pour irrégularité s'agissant de frais afférents aux sommes dues au titre des années 2001 à 2003 et, statuant par la voie de l'évocation, a accordé la décharge de l'obligation de payer ces frais à hauteur de 101 842 euros ; statuant par la voie de l'effet dévolutif, elle a jugé que la prescription était acquise pour les sommes dues au titre des années 1998 à 2000 ainsi que pour celles dues au titre des années 2002 et 2003 et mises en recouvrement en 2004, prononcé la décharge et réformé le jugement en conséquence et rejeté le surplus des conclusions de M. T.... M. T... et le ministre contestent cet arrêt en ce qu'il leur a été défavorable, à l'exception de la partie de l'arrêt par laquelle la cour a statué par la voie de l'évocation, qui n'est ainsi plus en litige.

1. Nous commencerons par examiner le pourvoi du ministre (n° 429410)

La cour a fait application de la prescription de l'action en recouvrement prévue par l'article L. 274 du livre des procédures fiscales, qui dispose que les comptables du Trésor qui n'ont fait aucune poursuite pendant quatre années à compter de la mise en recouvrement du rôle perdent leur recours et que ce délai est interrompu par « *tous actes comportant reconnaissance de la part des contribuables et par tous autres actes interruptifs de la prescription* ». S'agissant des sommes dues au titre des années 1998 à 2000, la cour a pris en compte les actes suivants :

- Un commandement de payer du 6 août 2009, notifié le 11 août 2009 ;
- Des avis à tiers détenteur du 6 avril 2010, qui n'ont pas interrompu la prescription car ils n'ont pas été envoyés à l'adresse communiquée par le contribuable à l'administration ;
- Des mises en demeure du 12 décembre 2012, dont la cour a considéré qu'elles n'avaient pas été régulièrement notifiées à l'étranger, faute de signification à parquet conformément aux articles 683 et 684 du code de procédure civile (CPC).

S'agissant de ces sommes, la cour a enfin relevé que la loi du 6 décembre 2013¹, ayant porté le délai de prescription à 6 ans pour les pays non membres de l'Union européenne avec lequel la France ne dispose d'aucun instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement, n'avait pu rouvrir le délai puisque la prescription était déjà acquise à la date de son entrée en vigueur. La cour a fait le même raisonnement s'agissant des sommes dues au titre des années 2002 et 2003 et mises en recouvrement en 2004.

Le ministre soulève un unique moyen, tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en ne relevant pas d'office le moyen tiré de l'application de la convention franco-suisse.

L'article L. 258 A du livre des procédures fiscales (LPF) dispose que les poursuites prévues aux articles L. 257-0 A et L. 257-0 B, à savoir les mises en demeure de payer et les lettres de relance, « *sont effectuées dans les formes prévues par le code de procédure civile pour le recouvrement des créances* ». L'article 684 du CPC, auquel il est ainsi renvoyé, prévoit que « *l'acte destiné à être notifié à une personne ayant sa résidence habituelle à l'étranger est remis au parquet, sauf dans les cas où un règlement communautaire ou un traité international autorise l'huissier de justice ou le greffe à transmettre directement cet acte à son destinataire ou à une autorité compétente de l'Etat de destination* ». La signification à parquet est ainsi de rigueur en l'absence de règlement ou de traité autorisant la transmission directe.

Il est constant que jamais l'existence d'une telle convention internationale n'a été invoquée devant les juges du fond. Pourtant, l'article 28 bis de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 stipule : « *1. Les Etats contractants se prêtent mutuellement assistance pour la notification des actes et documents relatifs au recouvrement des impôts visés par la Convention (...) 2. Un Etat peut faire procéder directement par voie postale à la notification d'un document à une personne se trouvant sur le territoire de l'autre Etat. Les notifications sont adressées par envoi recommandé avec accusé de réception. Le destinataire est réputé avoir été informé de la notification à la date de présentation du pli.* ». L'article 28 bis est issu d'un avenant signé le 27 août 2009, publié par un décret du 10 décembre 2010², et est entré en

¹ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

vigueur le 4 novembre 2010³. Selon l'article 11.4 de l'avenant, l'article 28 *bis* de la convention « *est applicable à toute créance non prescrite, selon le droit de l'Etat requérant, à la date d'entrée en vigueur du présent Avenant* ». L'article 28 *bis* était donc applicable *ratione temporis* aux mises en demeure du 12 décembre 2012, la prescription n'étant pas acquise à cette date puisqu'un commandement de payer avait été notifié le 11 août 2009, et il permettait la notification directe à M. T....

La seule question que vous devez trancher est donc celle de l'obligation de la cour de soulever d'office l'existence de cette convention, alors que comme elle l'a relevé, devant elle, le ministre ne se prévalait « d'aucune notification ou signification de ces actes effectuée conformément aux stipulations d'une convention bilatérale entre la France et la Suisse ».

C'est par la décision *SA Morgane* (CE, Sect., 11 janvier 1991, n° 90995, Rec.) que vous avez affirmé l'absence de caractère d'ordre public des moyens tirés de la méconnaissance d'une norme de droit international, en l'espèce une directive communautaire. Cette solution a été réitérée à plusieurs reprises, s'agissant de la conformité d'une règle de procédure fiscale à l'article 6.1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CE, 16 janvier 1995, *SARL Constructions industrielles pour l'agriculture*, n° 112746, Rec.), de la composition d'une juridiction (CE, Ass., 16 décembre 2002, *M. M...*, n° 239540, Rec.) ou encore des règles d'attribution de la pension de réversion au regard de l'interdiction des discriminations prévue par l'article 14 de la CESDH (CE, 13 décembre 2002, *Mme B...*, n° 237275, Tab.). Le fait que vos formations supérieures aient affirmé et maintenu cette jurisprudence à deux reprises aux conclusions contraires des commissaires du gouvernement (Marie-Dominique Hagelsteen pour la décision *Morgane* et Pascale Fombeur pour la décision *M...*) marque l'importance de cette politique jurisprudentielle. Elle ne procède pas d'un traitement spécifique des moyens tirés de la méconnaissance du droit international, mais de la logique générale de votre jurisprudence, qui ne reconnaît pas de caractère d'ordre public aux moyens tirés de la violation d'une norme supérieure ; seuls les moyens tirés de la méconnaissance du champ d'application d'une règle de droit peuvent et doivent être soulevés d'office.

Si la décision *Morgane* a été rendue en matière fiscale, c'est un autre courant jurisprudentiel qui est propre à cette matière et plus spécifiquement aux conventions bilatérales tendant à éviter les doubles impositions. Il résulte de votre décision *Min. c/ Société Schneider Electric* (CE, Ass., n° 232276, Rec.), qui a énoncé le principe de subsidiarité de ces conventions fiscales. En vertu de ce principe, le juge de l'impôt doit d'abord se placer au regard de la loi nationale pour déterminer si l'imposition a été valablement établie, avant de déterminer si la convention fait obstacle à l'application de la loi « *en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office* ». Plus récemment, vous avez jugé que la méconnaissance du champ d'application de la convention bilatérale elle-même était un moyen d'ordre public (CE, 20 septembre 2017, *Société*

² Décret n° 2010-1532 du 10 décembre 2010 portant publication de l'avenant à la convention entre la France et la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 9 septembre 1966 (et son protocole additionnel), modifiée par l'avenant signé à Paris le 3 décembre 1969 et par l'avenant signé à Paris le 22 juillet 1997, signé à Berne le 27 août 2009.

³ Date mentionnée par la publication au JORF du 12 décembre 2010.

Mecatronic, n° 392231, Tab., où était en cause la qualité de résident suisse justifiant l'application de la convention franco-suisse).

La coexistence de ces deux courants jurisprudentiels, *Morgane* d'une part et *Schneider Electric* d'autre part, a été largement commentée. La décision *Société Schneider Electric* est fichée avec un Comp. *SA Morgane* et dans sa chronique, Laurent Olléon estimait que la position prise « tranche avec la jurisprudence selon laquelle le juge ne soulève pas d'office, comme relevant du champ d'application de la loi, le moyen tiré de l'incompatibilité d'une disposition fiscale nationale avec les objectifs d'une directive communautaire »⁴ ; une étude récente qualifie la jurisprudence *Schneider Electric* « d'exception »⁵ à la jurisprudence générale. Des considérations pragmatiques sont souvent mises en avant pour expliquer la différence d'approche : alors qu'il est difficile pour le juge de prendre connaissance de l'ensemble des conventions internationales et des actes de droit de l'Union européenne susceptibles de s'appliquer au litige dont il est saisi, la convention fiscale bilatérale est unique. Ces considérations ont sans nul doute pesé dans vos décisions mais la différence s'explique aussi par des raisons de logique. Marie-Hélène Mijtaville y voit la différence entre un rapport de contradiction, qui traduit une erreur de droit, moyen qui ne se soulève pas d'office, et un rapport de substitution volontaire entre la loi et la convention bilatérale, dont l'invocation correspond à un moyen d'ordre public tiré du champ d'application de la loi (conclusions sur CE, 8 juillet 2002, *Min. c/ M. Lecat*, n° 225159, Inédit)⁶. En termes plus imagés, Emilie Bokdam-Tognetti décrit un « système de feu bicolore à l'égard de l'application de la loi fiscale interne », la mise en œuvre du principe de subsidiarité conduisant non à censurer le contenu de la loi mais seulement à la laisser le cas échéant inappliquée (conclusions sur la décision *Société Mecatronic* précitée).

En l'espèce, la solution ne découle pas directement de la jurisprudence *Schneider Electric* car celle-ci porte sur le contentieux d'assiette. Vous n'avez jamais eu jusqu'ici à prendre position sur l'invocabilité d'office d'une convention en matière d'assistance au recouvrement. Toutefois, les mêmes considérations que celles qui justifient la jurisprudence *Schneider Electric* nous paraissent prévaloir ici. L'article 684 du CPC énonce une règle (la notification par signification à parquet) applicable à défaut de convention internationale prévoyant la transmission directe. Il s'inscrit donc dans le rapport de substitution volontaire à la convention internationale que décrivait Marie-Hélène Mijtaville, de manière plus explicite encore que les textes d'assiette⁷. D'un point de vue pratique, il n'y guère plus de difficulté pour identifier les conventions en cause : deux textes multilatéraux s'appliquent en la matière, la directive

⁴ L. Olléon, « Article 209 B et conventions fiscales internationales : « Après les ténèbres, la lumière » », RJF 10/2002.

⁵ M. Sadowsky, « Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales », Droit fiscal n° 45, 8 Novembre 2018, 436.

⁶ Justification déjà mise en avant par le président Fouquet dans ses conclusions sur CE, 19 décembre 1986, *Min. c/ Sté Carboline Europe*, n° 54101 : RJF 2/87 n° 176.

⁷ Sa construction incorporant à la loi, le cas échéant, la règle de droit international, n'est en revanche pas sans rappeler celle de l'article 209 du CGI, qui prévoit l'imposition des « bénéficiaires réalisés dans les entreprises exploitées en France (...) ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ». Sur l'application du principe de subsidiarité à l'article 209, CE, 31 juillet 2009, *Société Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Limited*, n° 296741, Rec.

2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures⁸, au sein de l'Union européenne, et la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale⁹, qui couvre aujourd'hui 141 juridictions dont la liste figure sur le site de l'OCDE ; pour un Etat non membre de l'Union européenne et qui ne serait pas partie à la convention multilatérale, il conviendra de se référer à la convention fiscale bilatérale.

Les arguments avancés en défense ne vous retiendront pas :

- Il est soutenu que la convention bilatérale n'ouvrirait qu'une faculté aux Etats parties sans leur permettre de s'affranchir des règles de notification prévues par leur droit interne, mais l'article 684 du CPC a lui-même prévu que la signification à parquet ne s'imposait qu'à défaut de convention permettant la transmission directe ;
- Si le 3. de l'article 28 *bis* de la convention franco-suisse prévoit une notification par l'intermédiaire de l'Etat requis en cas d'échec de la notification directe, tel n'était pas le cas en l'espèce puisque les mises en demeure du 12 décembre 2012 adressées en LRAR avaient été retournées au service avec la mention « Avisé pour être retiré au guichet – non réclamé », situation qui est couverte par le 2. de l'article 28 *bis* et qui n'est pas regardée comme un échec de la notification¹⁰ ;
- Le principe de l'estoppel qui interdirait à l'administration de se contredire au détriment du contribuable n'est pas applicable en contentieux fiscal (CE, 1^{er} avril 2010, *SAS Marsadis*, n° 334465, Rec.).

Le moyen du ministre sera donc accueilli.

2. Nous en venons au pourvoi de M. T... (n° 429381)

2.1. Nous commencerons par le second moyen tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit et dénaturé les pièces du dossier en appliquant le délai de prescription de 6 ans prévu par le 2^e alinéa de l'article L. 274 du LPF.

S'agissant des contributions sociales de l'année 2003 mises en recouvrement en 2005 et des frais afférents, la cour a considéré que la prescription avait recommencé à courir à compter d'un jugement du 21 juin 2010 du tribunal administratif de Paris ayant statué sur ces impositions¹¹ et que l'extension de la prescription à 6 ans pour les pays avec lesquels la France ne dispose d'aucun instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement¹² opérée par la loi du 6 décembre 2013 était donc applicable, la prescription

⁸ Article 9.2 : « Une autorité compétente établie dans l'Etat membre requérant peut notifier tout document directement par courrier recommandé ou électronique à une personne établie sur le territoire d'un autre Etat membre. »

⁹ Article 17.3 : « Une partie peut faire procéder directement par voie postale à la notification d'un document à une personne se trouvant sur le territoire d'une autre partie ».

¹⁰ « Le destinataire est réputé avoir été informé de la notification à la date de présentation du pli ».

¹¹ La réclamation contentieuse ayant été assortie d'une demande de sursis de paiement.

¹² Article L. 274, 2^e alinéa : « Le délai de prescription de l'action en recouvrement prévu au premier alinéa est augmenté de deux années pour les redevables établis dans un Etat non membre de l'Union européenne avec

n'étant pas encore acquise à la date de son entrée en vigueur. On constate qu'à l'inverse du pourvoi précédent, l'occultation de la convention franco-suisse a bénéficié à l'administration en rallongeant le délai de prescription.

Le caractère d'ordre public du moyen tiré de l'existence de cette convention soulève moins d'interrogations que sous le pourvoi précédent. L'article L. 274 du LPF fixe 2 délais de prescription, un délai de droit commun de 4 ans et un délai de 6 ans pour les pays sans convention d'assistance. Il s'agit donc d'une question de champ d'application de la loi de pur droit interne, le juge devant déterminer quel alinéa de l'article L. 274 il doit appliquer. L'applicabilité de l'article 28 *bis* de la convention franco-suisse ressortait des pièces du dossier puisque la qualité de résident suisse de M. T... n'était pas contestée. Le ministre s'en remet d'ailleurs à votre sagesse.

2.2. M. T... soutient également que la cour a omis de se prononcer sur les autres mises en demeure. Il avait en effet également soulevé plusieurs moyens dont la prescription, sans que la cour ne réponde, s'agissant des sommes dues au titre de l'impôt sur le revenu des années 2001 à 2003, mises en recouvrement en 2005. En revanche, s'agissant des sommes mises en recouvrement en 2003, 2006 et 2007, M. T... n'avait soulevé aucun moyen spécifique et dès lors que la cour a rejeté dans le dispositif de son arrêt le surplus des conclusions de la requête, elle n'a pas omis de se prononcer à leur sujet.

PCMNC :

- à l'annulation des articles 3 et 4 de l'arrêt attaqué, qui avaient prononcé la décharge et infirmé le jugement de première instance en raison du défaut de notification à parquet ;
- à l'annulation de l'article 6, qui avait rejeté le surplus des conclusions, en tant qu'il porte sur les prélèvements sociaux de l'année 2003 et sur l'impôt sur le revenu des années 2001 à 2003 mis en recouvrement en 2005 ;
- au renvoi de l'affaire dans cette mesure à la cour administrative d'appel de Paris ;
- à ce qu'il n'y ait pas lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat le versement de la somme demandée par M. T... au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;
- au rejet du surplus des conclusions du pourvoi de M. T....

lequel la France ne dispose d'aucun instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures. »