

N° 462599 – Société Le Saphir

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 16 décembre 2022

Lecture du 27 janvier 2023

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteure publique

Ce pourvoi sera l'occasion de clarifier les obligations qui découlent de l'article L. 212-1 du CRPA, s'agissant des mentions devant figurer dans les avis de mise en recouvrement (AMR) et qui sont destinées à permettre l'identification de leur auteur.

Vous le savez, l'anonymat des actes administratifs a été levé par l'article 4 de la loi relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations du 12 avril 2000, désormais codifié à l'article L. 212-1 du CRPA, qui pose le principe selon lequel ceux-ci doivent comporter la signature de leur auteur ainsi que la mention du prénom, du nom et de la qualité de celui-ci. Ces dispositions s'appliquent aux titres exécutoires, pourvu que ceux-ci soient adressés au « public », c'est-à-dire aux personnes physiques et aux personnes morales de droit privé (avis du 10 juillet 2020, Assistance publique – Hôpitaux de Paris, n° 439367, aux tables).

L'article L. 212-2 du CRPA dispense certains actes de l'obligation de signature, mais non des autres mentions, lesquelles sont destinées à permettre l'identification de l'auteur de l'acte. Parmi ces exceptions figurent, depuis le 1^{er} janvier 2017¹, les AMR, ce qui s'explique par la volonté de simplifier les modalités d'expédition de ces documents². Depuis cette date, l'article L. 256 du LPF prévoit expressément, par symétrie, que l'AMR est émis et rendu exécutoire selon les modalités prévues aux articles L. 212-1 et L. 212-2 du CRPA.

Le présent litige porte sur le régime applicable aux AMR émis antérieurement à l'entrée en vigueur de cette réforme mais les principes que vous énoncerez vaudront pour l'application du nouveau régime, s'agissant des mentions relatives à l'identification de l'auteur de l'acte par ses nom, prénom et qualité, seule la question de la signature étant désormais régie par les dispositions spéciales de l'article L. 212-2 du CRPA.

Rappelons que l'avis de mise en recouvrement est, conformément aux dispositions de l'article R. 156-3 du LPF, rédigé en double exemplaire: le premier, dit "original", est déposé au service compétent chargé du recouvrement, le second, dit "ampliation", est destiné à être notifié au redevable ou à son représentant.

¹ Dans sa rédaction issue de l'article 90 de la loi n° 2016-1918.

² La dispense de signature manuscrite par le comptable compétent permet un envoi direct aux redevables par les services dédiés chargés de leur impression en masse.

Dans la ligne de la jurisprudence classique, selon laquelle l'exigence de signature s'applique à l'original d'une décision, mais non à l'ampliation qui en est faite au destinataire (Section, 11 juin 1982, Le Duff, n° 36143, au rec.), solution que vous avez confirmée sous l'empire de la loi DCRA (22 février 2002, S..., n° 231414, aux tables sur un autre point), plusieurs cours administratives d'appel ont jugé, pour la période antérieure au 1^{er} janvier 2017, que la circonstance que l'ampliation n'était pas signée était sans incidence sur la régularité de l'AMR, dès lors que l'original l'était (arrêt n° 18BX02182, Société Bonita, RJF 11/20 n° 875, n° 18NC01871, Sté Quincaillerie Ferbat Ferrures de bâtiment SA). Votre 10^e chambre jugeant seule a implicitement validé cette analyse en n'admettant pas le pourvoi dirigé contre un arrêt de la cour de Nancy en ce sens (4 mars 2021, n° 444626, RJF 5/21 n° 529) et nous ne voyons rien à redire à cette solution.

La distinction entre original et ampliation de l'AMR permet-il de retenir la même solution s'agissant des mentions relatives au nom, prénom et qualité de son auteur ?

Le paysage jurisprudentiel est moins net à ce sujet.

En excès de pouvoir, la règle selon laquelle les exigences de l'article L. 212-1 du CRPA, quelles qu'elles soient, ne s'appliquent qu'à l'original de la décision administrative, et non à l'ampliation qui en est notifiée s'inscrit, comme le relevait S. Austry dans ses conclusions sur la décision S..., dans le cadre plus large de l'absence, en principe³, de prise en compte, pour apprécier la légalité d'une décision, des circonstances postérieures à son édicton, parmi lesquelles les conditions de sa notification ou de sa publication, lesquelles n'ont d'incidence qu'à l'égard du déclenchement des délais de recours, d'une part, et de l'entrée en vigueur ou de l'opposabilité de la décision, d'autre part.

Le raisonnement n'est donc pas automatiquement transposable au plein contentieux. On trouve certes une décision de chambre jugeant seule qui l'applique à la contestation d'un titre de perception (8JS, 31 décembre 2008, M. P..., n° 304665, inédite). Mais cette veine jurisprudentielle a été contrariée, dans le contentieux des titres exécutoires, par une décision fichée C... du 19 mars 2008 (n° 298049, aux tables), laquelle juge irrégulier l'envoi d'un titre de perception dépourvu de toute signature et des mentions du nom, prénom et qualité de son auteur, alors qu'il n'était pas établi que le bordereau journalier comportant la signature de l'ordonnateur, qui constitue le titre exécutoire auquel sont annexés les titres individuels, ait été porté à la connaissance du débiteur en même temps que le titre de perception litigieux. Comme le relevait V. Daumas dans ses conclusions sur la décision Mme D... du 17 mars 2016 (n° 389069, aux tables), vous avez pris en considération la circonstance que le titre individuel adressé au débiteur ne constituait pas l'original de la décision administrative qu'est le titre exécutoire, sans toutefois transposer la jurisprudence classique sur les ampliements et en exigeant, en sus, que l'original ou sa copie ait été porté à la connaissance du débiteur en même temps que le titre individuel dont il était destinataire.

³ A l'exception de certaines décisions de refus dont la légalité est appréciée à la date à laquelle le juge statue dans le cadre de la jurisprudence CE, Assemblée, 19 juillet 2019, Association des Américains accidentels, n°s 424216 424217, au rec.

Dans la foulée de cette décision, le législateur a adopté les dispositions du 4° de l'article L. 1617-5 du CGCT⁴ qui reprend l'exigence que soient portées sur le titre de perception individuel – qui, rappelons-le, n'est pas le titre exécutoire – les mentions des nom, prénom, et qualité de son auteur tout en précisant que seul le bordereau de titres doit être signé pour être produit en cas de contestation. Pour l'application de ces dispositions spéciales, vous avez jugé que cette exigence s'applique au titre de recettes, mais aussi, par voie de conséquence, à l'ampliation qui en est adressée au débiteur (25 mai 2018, Dept de Seine-Saint-Denis, n° 405063, aux tables ; 26 septembre 2018, Dept de Seine-Saint-Denis, n° 421481, aux tables). En d'autres termes, pour ces titres, la distinction entre original et ampliatif ne joue pas, pour ce qui concerne la mention des nom, prénom et qualité du signataire.

Vous pourriez vous en tenir au constat qu'étaient en cause, en la matière, des dispositions spéciales pour cantonner la solution aux titres de perception émis par les collectivités locales. Ceci nous semble toutefois délicat, dans la mesure où ces dispositions ont été adoptées pour tirer les conséquences de votre jurisprudence, et où, d'autre part, l'article 1617-5 du CGCT se réfère, explicitement, à l'article 4 de la loi DCRA et traduit donc l'interprétation que retient le législateur de ces dispositions.

Vous devez également tenir compte d'une autre veine jurisprudentielle, engagée dans le sens d'une reconnaissance d'exigences renforcées en matière d'AMR. Avant l'entrée en vigueur de la loi DCRA, vous aviez jugé, par une décision *G...* du 28 décembre 2012 (n° 332399, RJF 3/13 n° 356), que le contribuable auquel l'AMR est notifié doit être à même de vérifier que son signataire est effectivement l'autorité compétente en vertu des dispositions des articles L. 256, L. 257 A et R. 256-8 du livre des procédures fiscales, ce qui suppose qu'il comporte des mentions de nature à permettre l'identification de ce dernier. Certes, la décision se réfère uniquement à l'« avis de mise en recouvrement », sans préciser s'il concerne l'original, l'ampliation ou les deux versions du document. Mais cette formulation générale reprend celle de l'article L. 256 du LPF, qui se borne à prévoir que l'AMR (et non une copie de celui-ci) est adressé au redevable. Compte tenu de la logique sur laquelle repose la solution, il n'y a qu'un petit pas à franchir pour en déduire que le destinataire d'un AMR doit pouvoir vérifier, à la seule lecture du document qui lui est transmis, que son auteur était bien compétent pour l'édicter. Une telle solution est conforme à l'intention du législateur, qui, poursuivant un objectif de transparence, n'a sans doute pas entendu imposer aux contribuables l'accomplissement d'une démarche complémentaire pour se procurer une copie de l'exemplaire original de l'AMR afin d'identifier la personne qui l'a édicté.

Cette solution ne fragiliserait pas, par ailleurs, la pratique de l'administration, l'AMR original et son ampliation étant, sauf erreur involontaire, strictement identiques, avant comme après le 1^{er} janvier 2017. En réponse à une mesure d'instruction de votre 9^e chambre, le ministre a indiqué qu'avant 2019, les AMR étaient édités avec la mention des coordonnées du service chargé du recouvrement, le comptable étant appelé à apposer son cachet et à signer tant l'original que l'ampliation. Après 2019, les modalités d'édition de l'AMR ont été modernisées, de sorte que les nom, prénom et qualité du responsable du recouvrement sont automatiquement renseignés sur l'imprimé édité en deux exemplaires.

⁴ Issu de l'article 96 de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009.

Nous vous proposons donc de juger que, pour l'application des règles antérieures au 1^{er} janvier 2017, si l'ampliation de l'AMR notifiée au contribuable n'avait pas nécessairement à comporter de signature dès lors que l'original déposé au service compétent en était revêtu, l'ampliation devait en revanche comporter les mentions des nom, prénom et qualité de leur auteur.

Relevons que la solution ne pourrait être transposée aux impositions recouvrées par voie de rôle. Vous le savez, celles-ci font l'objet de l'envoi d'un avis d'imposition, simple document de nature à informer le contribuable, qui n'entre pas dans le champ d'application de l'article L. 212-1 du CRPA, et dont les irrégularités demeurent sans influence sur la régularité ou le bien-fondé des impositions (CE, 15 décembre 1993, M..., RJF 2/94 n°167 ; CE, 8 juillet 1999, X..., RJF 10/99 n°1133)⁵.

Il est temps d'en venir aux faits de l'espèce, qui ne sont pas représentatifs de la pratique habituelle de l'administration.

Sont en cause, en l'espèce, des rappels de TVA mis à la charge de la société Saphir et recouverts par la voie d'AMR notifiés le 16 décembre 2016. Saisie du litige, la cour de Versailles a jugé que la circonstance que les ampliations, non seulement n'étaient pas signées, mais aussi qu'elles ne mentionnaient pas le nom et la qualité de leur signataire était sans incidence sur la régularité de ces avis dès lors qu'il résultait de l'instruction que les originaux de ces documents étaient signés et comportaient de telles mentions. Si vous nous suivez, vous ferez droit au pourvoi formé contre l'arrêt de la cour, ces motifs étant entachés d'erreur de droit comme le soutient la société.

Vous pourrez régler l'affaire au fond, l'affaire ne posant pas de difficulté. Vous constaterez que l'ampliation des AMR adressée à la société portait uniquement la mention « le comptable public », qui ne permettait pas d'identifier la personne qui les avait émis, entachant ainsi la procédure d'imposition d'irrégularité. Et cette irrégularité ne nous semble pas pouvoir être neutralisée en application de votre jurisprudence Z..., par analogie avec la solution retenue en contentieux général, qui qualifié l'impossibilité d'identifier le signataire d'une décision d'irrégularité substantielle (1^{er} mars 2009, Commune d'Auvers-sur-Oise, n° 307656, aux tables)⁶. Les contribuables étant par ailleurs fondés, en application de l'article L. 199 C du LPF, à faire valoir tout moyen nouveau tant devant le TA que devant la CAA, le moyen tiré de cette irrégularité, bien qu'invoqué pour la première fois en appel, était recevable, de sorte qu'il doit conduire à annuler le jugement du tribunal administratif de Cergy-Pontoise, et à donner satisfaction à la société.

⁵ Elles ont pour seul effet de ne pas faire courir le délai de réclamation (CE, 29 juin 1988, n°47481, RJF 10/88 n° 1163) et, en contentieux du recouvrement, de suspendre l'exigibilité des impositions (CE, Sect., 20 novembre 1992, Seigneur, RJF 1/93 n°143, concl. J. Arrighi de Casanova p. 10 ; CE, 9 janvier 1995, Nizard, RJF 2/95 n°264).

⁶ Conformément à l'intention du législateur, les travaux préparatoires du second alinéa de l'article 4 de la loi DCRA envisageant expressément qu'il conditionne la régularité de la décision (Rapport n° 1613 de Mme L... fait au nom de la commission des lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République, enregistré le 19 mai 1999.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué et du jugement du tribunal administratif de Cergy-Pontoise du 4 février 2020, à ce que la société soit déchargée des sommes mises à sa charge par les AMR du 16 décembre 2016 et à ce que l'Etat lui verse une somme de 6 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.