N° 302032
SCI Vega Investissement

8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies
Séance du 17 septembre 2008
Lecture du 7 novembre 2008

□ **CONCLUSIONS** □

M. Laurent OLLEON, Commissaire du Gouvernement

La Société Civile Immobilière Vega Investissement, créée en 1989, a pour objet la location de biens immobiliers. Elle donne notamment en location à la société Uranie International un ensemble immobilier à usage industriel situé sur le territoire de la commune de Le Meux (Oise). Cet ensemble a été édifié au cours de l'exercice 1998, le procès-verbal de réception des travaux fixant au 9 septembre 1998 sa livraison à Vega Investissement. Constitutive d'une livraison à soi-même au sens de l'article 257-7-1-c) du code général des impôts, la réception des travaux n'a toutefois pas été mentionnée dans la déclaration de TVA déposée par la société au titre du troisième trimestre de l'année 1998.

A l'occasion d'une vérification de comptabilité portant sur la période allant du 1^{er} janvier 1996 au 31 décembre 1998, l'administration a, le 14 décembre 1999, adressé à la société une notification de redressements dans laquelle elle lui reprochait de n'avoir pas soumis à la TVA la réalisation de l'ensemble industriel. Tentant de prévenir le problème, la société avait adressé, le 18 octobre 1999, une déclaration CA3 rectificative. Dans sa notification, le fisc a prononcé un rappel de taxe de 2,372 MF, mais, comme c'est l'usage, il a admis immédiatement la déduction de cette taxe. En revanche, le vérificateur a notifié à la société l'amende de 5 % prévu par les dispositions de l'article 1788 septies du code général des impôts – désormais codifiées à l'article 1788 A du code - pour un montant de 118 607 F.

La société a contesté cette amende, en vain, avant d'en solliciter la décharge auprès du tribunal administratif d'Amiens, qui a rejeté sa requête par un jugement en date du 15 décembre 2005. Saisie à son tour, la cour administrative d'appel de Douai a confirmé la position des premiers juges par un arrêt en date du 29 décembre 2006, contre lequel la société se pourvoit en cassation.

Elle fait tout d'abord grief à la cour d'avoir insuffisamment motivé son arrêt en se bornant à juger, pour écarter son moyen tiré de la méconnaissance par les dispositions de l'article 1788 septies du code général des impôts du principe de proportionnalité, qu'eu égard à l'importance du respect par les contribuables assujettis à la TVA de leurs obligations déclaratives pour atteindre les objectifs de la sixième directive, l'amende, d'un montant de 5 %

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.

de la taxe non déclarée, ne méconnaît pas le principe de proportionnalité. Mais, par votre décision du 30 novembre 2007, Société Sideme (n° 292705 : RJF 2/08 n° 172), vous avez jugé que dès lors que l'amende de l'article 1788 septies du code général des impôts s'inscrit parmi d'autres sanctions pour défaut de déclaration, la loi a elle-même organisé une modulation des peines en fonction de la gravité des comportements qu'elle entend réprimer. Comme par ailleurs le juge de l'impôt exerce un plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration pour appliquer l'amende et décide, selon les résultats de ce contrôle, soit de maintenir cette amende, soit d'en prononcer la décharge, vous avez conclu qu'une cour ne commettait pas d'erreur de droit en jugeant que les dispositions de l'article 1788 septies du code général des impôts ne méconnaissent pas le principe de proportionnalité des peines, à la fois en tant que principe tiré de l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et en tant que principe général du droit communautaire.

Dans l'arrêt qui vous est déféré, la cour administrative d'appel de Douai a retenu une motivation assez analogue, en pointant le rôle du juge du plein contentieux. Il est vrai que dans cet arrêt antérieur à la décision Sideme, elle n'a pas inscrit l'amende de 5 % parmi l'ensemble des sanctions pour défaut de déclaration, si bien que son raisonnement pourrait, le cas échéant, être critiqué sous l'angle de l'erreur de droit. Mais tel n'est pas le cas ici, puisque la société requérante se borne à critiquer la motivation, qu'elle juge insuffisante. Ce moyen sera écarté : au regard de ce que vous avez jugé dans la décision Sideme, la motivation retenue par la cour ne nous paraît pas critiquable.

La société soutient ensuite que la cour a méconnu les dispositions de l'article R. 256-1 du livre des procédures fiscales en jugeant que l'avis de mise en recouvrement du 30 septembre 2000 était suffisamment motivé, dès lors qu'il comportait une référence expresse à la notification de redressements du 14 décembre 1999, laquelle précisait la nature de l'amende infligée.

Comment l'avis de mise en recouvrement se présentait-il ? La case censée détailler la désignation des textes et pénalités n'a pas été renseignée, l'avis se bornant à indiquer : « Amende – 118.607 F ». Il renvoie pour le reste à la notification de redressements du 14 décembre 1999 et comporte la mention « période de janvier 1996 à décembre 1998 ». Sur ce dernier point, la société souligne que cette période ne correspondait pas à celle au titre de laquelle l'amende a été prononcée, qui, au vu de la notification de redressements, était la période allant du 1^{er} janvier 1998 au 31 décembre 1998. Mais vous avez déjà jugé que l'erreur matérielle qui entache un avis de mise en recouvrement quant à la période d'imposition est sans influence sur la régularité de l'imposition dès lors que l'avis faisait expressément référence à la notification de redressements qui mentionne exactement la période d'imposition (CE 10 août 2005, n° 269885, Ministre c/ Mme Chatelus : RJF 11/05 n° 1233).

Ce qui est en jeu ici, ce n'est pas le deuxième alinéa de l'article R. 256-1 du livre des procédures fiscales, qui prévoit la possibilité d'un renvoi de l'avis de mise en recouvrement à la notification de redressements, mais le premier alinéa de cet article, qui dispose que l'avis indique, pour chaque impôt ou taxe, le montant global des droits, des pénalités et des intérêts de retard qui font l'objet de l'avis.

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.

Vous avez déjà jugé que l'article R 256-1 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction antérieure au décret n° 2000-348 du 20 avril 2000, applicable à l'espèce, n'autorise, pour les mentions que doit comporter l'avis de mise en recouvrement, le renvoi à une notification de redressement que pour les seuls éléments mentionnés à son 2° à l'exclusion de ceux mentionnés à son 1°. Ainsi, si l'avis de mise en recouvrement renvoie à la notification de redressements pour les indications relatives à la nature et à l'origine des droits recouverts, il est irrégulier (CE 23 mars 2005 n° 262434, min. c/ SA La Grande Taverne de Bavière : RJF 6/05 n° 625). Cette décision est également intéressante en ce qu'elle précise que la validation législative prononcée par l'article 25, II-B de la loi de finances rectificative pour 1999 (loi n° 99-1173 du 30 décembre 1999) ne s'applique qu'aux éléments mentionnés au 2° de l'article R. 256-1, ce qui exclut donc qu'elle puisse, en tout état de cause, jouer dans la présente espèce.

Toutefois, vous n'avez pas une approche excessivement formaliste du respect des exigences du 1^{er} alinéa de l'article R. 256-1 du livre des procédures fiscales. Vous jugez ainsi que lorsqu'un avis ne peut se rapporter qu'au seul redressement de TVA mis à la charge du contribuable, la mention « taxes sur le chiffre d'affaires » suffit à apporter à ce dernier les indications nécessaires à la connaissance des droits qui font l'objet de l'avis (CE 21 juillet 1995, n° 140798, ministre c/SA Sté foncière immobilière provençale : RJF 10/95 n° 1192). C'est cette jurisprudence pragmatique qui a conduit le tribunal administratif de Dijon à juger régulier un avis de mise en recouvrement alors qu'il se bornait à indiquer le mot « amende » pour désigner la somme à recouvrer, puisqu'il ne prêtait pas à confusion dès lors que l'amende était clairement identifiée dans la notification de redressement à laquelle renvoyait l'avis de mise en recouvrement et qu'aucune autre imposition ou taxe ou pénalité ou intérêt de retard n'avait été mis en recouvrement au moyen de cet avis (TA Dijon 17 novembre 2005 n° 04-427, Sté Dream : RJF 10/06 n° 1269). C'est très exactement de ce précédent, rendu au sujet de l'article R. 256-1 du livre des procédures fiscales dans la rédaction que vous devez appliquer, issue du décret du 20 avril 2000, que la cour administrative d'appel de Douai a fait application au cas d'espèce. Nous vous proposer de valider cette approche, dans les circonstances très particulières de l'espèce, qui ne laissaient subsister aucun doute dans l'esprit de la société sur la nature de la pénalité à laquelle elle était assujettie, puisque, vous l'avez vu, la notification prononçait un redressement en matière de TVA dont elle admettait immédiatement la déduction, si bien que l'amende était la seule imposition mise à la charge de la société.

La société soutient enfin que c'est au prix d'une erreur de droit que la cour a jugé que les dispositions de l'article 1692 du code général des impôts n'avaient ni pour objet ni pour effet d'accorder un délai de douze mois à compter de l'achèvement des travaux pour déposer la déclaration due à raison d'une opération de livraison à soi-même. C'est le moyen le plus intéressant de la requête, quoiqu'il appelle, selon nous, une réponse qui ne fait aucun doute.

Rappelons que l'article 269 1 b du code général des impôts prévoit qu'en matière de livraison d'immeuble à soi-même, le fait générateur de la TVA est la livraison elle-même, qui doit intervenir au plus tard lors du dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire. Le 2 de l'article 269 prévoit en son a. que la taxe est exigible à la date du fait générateur.

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.

Que dit alors l'article 1692 du code ? Il impose aux redevables d'acquitter le montant des taxes exigibles au moment même où ils déposent la déclaration de leurs opérations au service des impôts. Il précise que, s'agissant de livraisons à soi-même d'immeubles, la TVA doit être intégralement versée dans les douze mois qui suivent l'achèvement ou la première occupation des immeubles, ce délai pouvant être prolongé par la direction des services fiscaux.

La société requérante tire de ces textes la conclusion suivante. S'il est possible d'acquitter la TVA dans les douze mois qui suivent l'achèvement de l'immeuble, et puisqu'il faut la payer au moment de la déclaration aux services fiscaux, alors il est possible de déclarer dans les douze mois suivant l'achèvement. C'est ce que la société a fait, en déposant une déclaration CA3 le 18 octobre 1999, si bien que l'amende de 5 % pour défaut de déclaration ne peut lui être infligée.

Le problème est que les dispositions que vous devez appliquer ont également été précisées par l'article 244 de l'annexe II au code, qui dispose que la déclaration au service des impôts doit intervenir dans le mois de la livraison telle qu'elle est définie à l'article 243, lequel prévoit que la livraison intervient lors de l'achèvement des immeubles et, au plus tard, à la date de délivrance du récépissé de la déclaration de conformité.

Par conséquent, il faut tenir l'article 1692 du code pour ce qu'il est : un article qui prévoit la simultanéité du paiement de la TVA et de la déclaration, avec une dérogation pour les livraisons à soi-même d'immeubles. En revanche, cet article ne prévoit aucune dérogation quant à la date des obligations déclaratives. C'est donc sans erreur de droit que la cour administrative d'appel de Douai a jugé que dès lors que la société avait réceptionné le 9 septembre 1998 les immeubles litigieux, elle n'avait pas rempli ses obligations en ne déposant que le 18 octobre 1999 la déclaration qui aurait dû être adressée au service des impôts dans le mois suivant la livraison.

Ecartant ce dernier moyen, vous rejetterez les conclusions de cassation de la société, ce qui fera obstacle à ce que vous fassiez droit aux conclusions dont elle vous saisit au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens.

Et par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.

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.