

N° 386434
Société MRB

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Séance du 4 janvier 2017
Lecture du 18 janvier 2017

CONCLUSION

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public

L'article L. 247 du LPF, figurant au chapitre III « *Les remises et transactions à titre gracieux* », prévoit que l'administration « *peut* » accorder, sur la demande du contribuable, des remises totales ou partielles « *d'impôts directs régulièrement établis lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence* » (1°), ou « *d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives* » (2°), et qu'elle peut aussi accorder « *par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives* » (3°).

Une transaction ne peut, ainsi, porter que sur les amendes et pénalités et ne saurait conduire à une atténuation de l'impôt dû au principal. Il ne peut davantage y être recouru, depuis les modifications apportées, postérieurement au litige dont vous êtes saisis, à l'article L. 247 du LPF par la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale, lorsque l'administration envisage de mettre en mouvement l'action publique pour les infractions mentionnées au CGI, ou lorsque le contribuable met en œuvre des manœuvres dilatoires visant à nuire au bon déroulement du contrôle.

La société MRB, qui exerce une activité de maçonnerie, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, à l'issue de laquelle l'administration lui a notifié, par une proposition de rectification, des redressements en matière d'impôt sur les sociétés et de TVA. Après avoir reçu la réponse de l'administration à ses observations, la société a sollicité la conclusion d'une transaction, par un courrier du 21 octobre 2008. Le 5 novembre 2008, l'administration a envoyé à la société une proposition de transaction. La procédure transactionnelle n'a toutefois pas abouti, et le 22 décembre 2008, l'administration a mis en recouvrement les impositions litigieuses. La société a contesté sans succès devant le juge de l'impôt les suppléments d'IS et rappels de TVA mis à sa charge, ainsi que les pénalités correspondantes, en tentant notamment d'invoquer à l'appui de son contentieux d'assiette les irrégularités dont la procédure transactionnelle aurait été,

selon elle, entachée. Par le présent pourvoi, elle vous demande d'annuler l'arrêt par lequel la cour administrative d'appel de Lyon a rejeté sa requête.

Le premier moyen du pourvoi est tiré de ce que la cour aurait inexactement qualifié les faits en jugeant que la procédure de transaction qui avait été mise en œuvre était une procédure de remise gracieuse.

Si la formulation de la cour est peut-être maladroite en ce qu'elle emploie le terme de « remise », alors qu'une transaction ne constitue pas un acte unilatéral, il est constant qu'une demande de transaction présentée par un contribuable constitue une demande gracieuse et que la conclusion par l'administration d'une transaction en vertu du 3° de l'article L. 247 du LPF, tout comme le refus de conclure une telle transaction, relèvent de la juridiction gracieuse (v. CE, 17 novembre 1982, n° 30587, RJF 1983 n° 24 ; CE, 10 février 2014, *D...*, n° 361424, T. p. 612, RJF 5/14 n° 490, chron. E. Bokdam-Tognetti p. 427, concl. V. Daumas BDCF 5/14 n° 61). Si la transaction elle-même présente le caractère d'un acte contractuel, l'administration n'est pas tenue de transiger avec le contribuable et l'usage qu'elle fait de ce pouvoir s'apparente, dans son esprit comme dans le contentieux auquel il peut donner lieu, à celui qu'elle met en œuvre lorsqu'elle accorde unilatéralement une remise gracieuse sur le fondement des autres alinéas de l'article L. 247. Ainsi que l'a jugé le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, « *l'article L. 247 du livre des procédures fiscales ne confère pas au contribuable un droit à obtenir une transaction* » sur les amendes ou majorations fiscales.

Vous écarterez donc le premier moyen du pourvoi.

Le second groupe de moyens tourne autour de l'erreur de droit qu'aurait commise la cour en jugeant que les éventuelles irrégularités entachant la procédure de transaction étaient sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition et que celle-ci n'avait pas été viciée par la mise en recouvrement précoce des impositions et pénalités en litige, alors que la procédure de règlement transactionnel était toujours en cours, faute d'un refus formel opposé par la contribuable à la transaction proposée par l'administration.

A l'appui de ce moyen, la société fait valoir que la procédure transactionnelle paralyse temporairement la procédure contradictoire et s'oppose à la mise en recouvrement des impositions tant qu'elle n'est pas close, que seul un refus pur et simple par le contribuable des conditions de transaction proposées par l'administration peut permettre à la procédure contradictoire de reprendre son cours normal, que lorsqu'un tel refus formel est intervenu, l'administration est alors tenue de reprendre la procédure d'imposition au stade où elle se trouvait au jour de la demande transactionnelle, et que la non acceptation formelle d'une proposition de transaction ne s'assimile pas à un refus pur et simple.

Toute l'argumentation du pourvoi sur l'articulation entre procédure d'instruction de la demande transactionnelle et procédure contradictoire apparaît, en réalité, fondée sur la doctrine énoncée à

la documentation de base DB 13 S-2531. La requérante double d'ailleurs ce moyen de l'invocation d'une erreur de droit au regard de l'article L. 80 A du LPF.

Sur le terrain de la loi, la cour ne nous paraît avoir commis aucune erreur de droit en jugeant que les éventuelles irrégularités qui auraient entaché la procédure d'instruction de la demande de transaction de la société étaient sans incidence sur la régularité et le bien-fondé des impositions et pénalités litigieuses.

D'une part, la procédure de transaction est distincte de la procédure d'imposition.

Certes, son issue, lorsqu'elle est favorable et que la transaction a été acceptée et signée par le contribuable puis exécutée, et régulièrement approuvée par le directeur des services fiscaux, a une incidence directe sur les montants dont l'administration pourra encore exiger le paiement, puisque celle-ci ne pourra légalement mettre à la charge du contribuable une somme excédant celle fixée clairement par la transaction comme étant celle maintenue à sa charge (CE, 14 novembre 1990, *C...*, n° 69875, RJF 1/91 n° 110 ; y compris dans le cas où le chiffre retenu dans la transaction est, par suite d'une erreur matérielle, très largement inférieur à celui qui avait été indiqué à l'intéressé dans une correspondance faisant l'offre de transaction : CE, 28 septembre 1983, n° 11513, RJF 11/83 n° 1398). Elle a par ailleurs une incidence directe sur l'ouverture ou la fermeture pour le contribuable de la voie contentieuse devant le juge de l'impôt, le caractère définitif de la transaction faisant obstacle à ce qu'il remette en cause par cette voie tant les pénalités sur lesquelles a porté la transaction que les droits en principal sur lesquels ces pénalités étaient appliquées (CE, 4 mai 1988, n° 59198 et 60054, RJF 6/88 n° 793 ; CE, 15 mai 1991, *F...*, n° 76979, RJF 7/91 n° 997 ; CE 25 mars 1931, *Cie nouvelle de transports*, p. 392 ; CE, 10 mai 1938, *Sté des forces motrices de la Loue*, p. 425).

Pour autant, la procédure de transaction ne remet nullement en cause la régularité et le bien-fondé en droit et en fait des impositions mises à la charge du contribuable et des pénalités dont elles étaient assorties, et sa contestation relève d'une voie de recours distincte et étanche, à l'occasion de laquelle il est loisible au contribuable d'invoquer les irrégularités dont il estimerait cette procédure entachée : celle, non du contentieux devant le juge de l'impôt, mais du recours pour excès de pouvoir. De même qu'un contribuable ne peut critiquer le rejet de sa demande de remise gracieuse par des moyens relatifs à la régularité et au bien-fondé des impositions ou pénalités en cause (CE, 19 décembre 1994, *P...*, n° 135005, RJF 2/95 n° 238), l'inverse nous paraît également vrai et un contribuable ne saurait invoquer, à l'appui de sa demande en décharge devant le juge de l'impôt, des moyens critiquant la procédure par laquelle l'administration a rejeté sa demande gracieuse.

D'autre part, la condition, posée par l'article L. 247 du LPF à la faculté de conclure une transaction, tenant à ce que « *ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives* », ne nous paraît pas devoir être entendue comme subordonnant la faculté de conclure une transaction à l'absence d'émission préalable d'un avis de mise en

recouvrement, ni comme faisant obstacle tant qu'une demande de transaction est en cours d'instruction à l'émission d'un tel avis – même s'il est de bonne administration de s'en abstenir, afin d'éviter de devoir passer par la case « dégrèvement » en cas de conclusion d'une transaction.

Elle nous paraît exprimer seulement l'exigence que les voies de recours juridictionnel n'aient pas déjà été épuisées, soit que le juge de l'impôt ait été saisi et ait tranché le litige par une décision définitive, soit que le délai de recours contentieux soit expiré. Cette condition nous semble éminemment logique, dès lors qu'une transaction est une modalité de résolution extrajudiciaire du litige, qui a pour effet de mettre fin à ce dernier, de fermer la porte au contentieux en vertu de l'article L. 251 du LPF et de conduire le juge à prononcer un non-lieu lorsqu'elle intervient en cours d'instance devant lui, mais qui ne saurait à l'inverse, lorsque le juge a définitivement clos le litige, remettre en cause la chose ainsi jugée. Lorsque la transaction intervient après mise en recouvrement des impositions et pénalités en cause et qu'elle devient définitive, elle implique que l'administration dégrève le contribuable de façon que ne soit pas mise à sa charge une somme supérieure à celle arrêtée dans la transaction, mais tant que la transaction n'est pas définitive elle ne saurait paralyser les pouvoirs de recouvrement de l'administration. Aussi, l'existence d'une procédure de transaction en cours de discussion entre le contribuable et l'administration ne fait pas obstacle à l'émission d'un AMR.

Par suite, la cour n'était, sur le terrain de la loi, pas tenue de rechercher si la procédure de transaction était arrivée à son terme avant la mise en recouvrement des impositions contestées et n'a pas commis d'erreur de droit en s'abstenant de procéder à une telle recherche.

Or sur le terrain de la doctrine, l'argumentation de la société ne pouvait davantage prospérer, dès que la documentation de base DB 13 S-2531 relative à la procédure d'instruction et de conclusion de transactions par l'administration fiscale invoquée nous paraît hors du champ de l'opposabilité de la doctrine instituée par l'article L. 80 A du LPF.

De même, en effet, que les instructions portant sur la procédure d'imposition (CE, Plénière, 29 juillet 1983, n° 31761, RJF 10/83 n° 1179 ; CE, 31 mars 2006, *B...*, n° 265953, RJF 6/06 n° 736) et celles portant sur la procédure contentieuse (CE, 12 janvier 1987, n° 47517, RJF 3/87 n° 353) ne relèvent, suivant votre jurisprudence constante, pas de la garantie posée par l'article L. 80 A du LPF, les instructions relatives à la procédure d'établissement des pénalités fiscales (v. CE, 24 septembre 2014, *SARL Baranco*, n° 361330, T. pp. 596-605, RJF 12/14 n° 1127) mais aussi aux modalités d'instruction des demandes de remise gracieuse de ces pénalités, par voie unilatérale comme par voie de transaction (ce sera l'apport de votre décision), sont en dehors du champ de cet article, y compris depuis l'extension du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF aux instructions relatives aux pénalités fiscales dont les contribuables ont fait application, dès lors que de telles instructions sont insusceptibles d'avoir influencé le comportement des intéressés au regard de leurs obligations fiscales.

Par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que la société ne pouvait invoquer sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF la documentation de base 13 S-2531 et en ne recherchant pas si le contribuable avait opposé, au sens de cette doctrine, un refus pur et simple de la proposition de transaction de l'administration avant l'émission de l'avis de mise en recouvrement du 22 décembre 2008.

Le dernier moyen du pourvoi est tiré de ce que la cour a insuffisamment motivé son arrêt, inexactement qualifié les faits et commis une erreur de droit en jugeant que la demande de saisine du supérieur hiérarchique qu'elle avait formée était irrégulière, alors qu'une demande conditionnelle de saisine du supérieur hiérarchique est régulièrement formée lorsque la réalisation de la condition à laquelle cette saisine est subordonnée n'est pas exogène à l'administration fiscale.

La cour a d'abord relevé que, par un courrier du 18 novembre 2008, la société avait, après avoir demandé à l'inspecteur des impôts en charge de son dossier quelle suite il entendait apporter à sa proposition de transaction, précisé : « *le cas échéant, s'il subsiste un désaccord sur les conditions proposées, je vous remercie de bien vouloir soumettre cette proposition à votre supérieur hiérarchique* », et que cette demande avait donc été présentée dans le cadre de la tentative de règlement transactionnel du litige. Puis la cour a constaté que, dans son courrier du 4 décembre 2008 par lequel elle a présenté ses observations sur la proposition de l'administration d'abandonner une partie des pénalités, la société n'avait pas réitéré sa demande tendant à ce que soit saisi le supérieur hiérarchique. Elle en a déduit que l'administration n'avait pas entaché d'irrégularité la procédure en s'abstenant de faire droit à cette demande, qui n'avait été présentée qu'à titre conditionnel, en cas de désaccord sur la proposition de transaction.

A titre liminaire, soulignons qu'eu égard à sa formulation, la demande de la société nous paraissait en tout état de cause tendre à la saisine du supérieur hiérarchique dans le cadre de la procédure de la transaction, au sujet des conditions proposées pour celle-ci, et non dans le cadre de la procédure d'établissement des redressements, au sujet de la régularité et du bien-fondé de ceux-ci et des pénalités envisagées.

Or eu égard à la formulation de la garantie prévue par le paragraphe 5 du chapitre III de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, dans sa version remise à la société MRB, aux termes duquel « *Si le vérificateur a maintenu totalement ou partiellement les redressements envisagés, des éclaircissements supplémentaires peuvent vous être fournis si nécessaire par l'inspecteur principal. (...)* », l'entretien avec le supérieur hiérarchique du vérificateur prévu par la charte ne saurait, selon nous, porter sur les conditions d'une transaction sur les pénalités, mais uniquement sur les redressements envisagés par l'administration dans le cadre de son pouvoir de contrôle.

Mais ce débat n'est pas soulevé par les parties et la cour s'est placée sur un autre terrain pour écarter le moyen tiré par la société de ce que l'administration aurait entaché la procédure

d'imposition d'irrégularité faute d'avoir donné suite à sa demande de saisine du supérieur hiérarchique, tenant au caractère conditionnel de cette demande.

Le raisonnement de la cour nous paraît, sur ce point, exempt de critique.

En effet, à la différence de la CDI dont la saisine peut, en vertu de votre jurisprudence *M. et Mme T...* du 5 juin 2009 (n° 303598, T. p. 693, RJF 10/09 n° 865), être demandée par le contribuable dès ses observations sur les redressements, pour le cas où le désaccord persisterait, sans qu'il soit tenu de réitérer ensuite sa demande - commission dont il convient d'ailleurs de noter que l'intervention est expressément prévue par l'article L. 250 du LPF lorsqu'un contribuable demande la remise de majorations prévues à l'article 1729 du CGI faisant suite à des rectifications relevant de sa compétence, selon un mécanisme qui nous semble moins s'apparenter à une garantie pour le contribuable qu'à un verrou pour l'administration -, la demande de saisine de l'inspecteur principal ne saurait être formée par un contribuable de manière conditionnelle.

Vous l'avez d'abord jugé à l'occasion d'une demande de saisine de l'interlocuteur départemental, subordonnée à la réalisation ultérieure d'une condition tenant à ce que l'avis de la CDI soit défavorable au contribuable ou qu'elle se déclare incompétente pour connaître du litige, et à laquelle vous avez estimé que l'administration pouvait, sans irrégularité, ne pas donner suite (CE, 27 juin 2012, *M. et Mme G...*, n° 342736, T. pp. 676-681, RJF 10/12 n° 935, concl. Mme N. Escaut BDCF 10/12 n° 119).

Puis vous avez transposé cette approche à une demande de saisine du supérieur hiérarchique, subordonnée à la réalisation d'une condition dépendant de l'administration fiscale elle-même et du vérificateur, et non d'une intervention pouvant être considérée comme tierce, telle celle de la CDI. Dans une décision *min. c/ SNC Schlecker* du 3 décembre 2012 (n° 351606, T. pp. 677-681, RJF 2/13 n° 188, concl. B. Bohnert BDCF 2/13 n° 23), vous avez ainsi jugé que, des éclaircissements supplémentaires ne pouvant être fournis par l'inspecteur principal, supérieur hiérarchique du vérificateur, qu'après que le vérificateur a, en application du dernier alinéa de l'article L. 57 du LPF, répondu aux observations du contribuable et informé celui-ci de la persistance du désaccord et des motifs de celui-ci, la demande d'éclaircissements au supérieur hiérarchique du vérificateur ne peut qu'être postérieure à l'envoi par le vérificateur au contribuable de la confirmation des redressements envisagés, et que les dispositions du paragraphe 5 du chapitre III de la charte font obstacle à ce que la demande de saisine de l'inspecteur principal formée par le contribuable soit subordonnée à la réalisation ultérieure d'une condition tenant à ce que le vérificateur maintienne les redressements envisagés dans la notification adressée au contribuable.

En l'espèce, la demande de rencontre du supérieur hiérarchique était postérieure à la réponse aux observations du contribuable et ne pouvait donc être regardée comme prématurée en l'état de la procédure de redressement. En revanche, elle était conditionnelle, dans la mesure où elle était

subordonnée à la réalisation ultérieure d'une condition tenant à ce qu'un désaccord persiste sur la proposition de transaction formulée par le contribuable. Dans ces conditions, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que l'administration n'avait pas entaché d'irrégularité la procédure d'établissement de l'impôt en s'abstenant de donner suite à cette demande, qui n'avait pas été réitérée par la suite. Les moyens d'erreur de qualification juridique et d'insuffisance de motivation ne sauraient davantage prospérer.

Tout en étant consciente que la solution ainsi proposée va un cran plus loin encore que votre décision *SNC Schlecker*, dans laquelle la demande du contribuable était à la fois prématurée et conditionnelle, elle nous semble toutefois largement dictée par celle-ci et par le fichage aux Tables du Lebon de cette dernière. En outre, l'exigence qu'une demande de saisine du supérieur hiérarchique soit formulée de manière non seulement expresse et dépourvue d'ambiguïté (v. CE, 6 novembre 2002, *SARL Setaa Distribution*, n° 221452, RJF 1/03 n° 72), mais de manière inconditionnelle, présente l'avantage de fixer une règle claire contribuant à la sécurité juridique du contribuable comme de l'administration.

Aucun des moyens du pourvoi n'est donc fondé.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.