

N° 407352
SARL M... d'E...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Séance du 12 septembre 2018
Lecture du 28 septembre 2018

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public

Que faut-il entendre par l'expression « *avant la mise en recouvrement* » au sens de l'article L. 76 B du LPF, aux termes duquel « *L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 (...). Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande* » ? Ces dispositions font-elles obligation à l'administration, lorsque celle-ci reçoit, après signature de l'avis de mise en recouvrement des impositions mais avant notification de cet avis au contribuable, une demande de communication de la copie de documents comportant les renseignements obtenus de tiers qu'elle a utilisés pour fonder les redressements, de faire droit à cette demande ? Telle est la question du pourvoi, étonnamment inédite dans votre jurisprudence.

A l'issue d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos en 2008 et 2009, l'administration fiscale a, le 19 octobre 2011, notifié à la société requérante, une proposition de rectification en matière de TVA et d'impôt sur les sociétés et demandé à cette société de désigner les bénéficiaires de revenus réputés distribués. Ces rectifications ont été maintenues après les observations du contribuable, et après que la CDI, saisie par la société, a par un avis du 28 septembre 2012 confirmé les montants des rectifications envisagées. Les rappels de TVA résultant de ces redressements, et l'amende prononcée pour défaut de réponse à la demande de désignation des bénéficiaires des revenus distribués, ont fait l'objet d'un avis de mise en recouvrement (AMR), signé le 8 avril 2013, envoyé le 15 avril et reçu par la société le 23 avril 2013. Or par un courrier du 8 avril 2013, reçu le 9 avril 2013 par l'administration, la société avait sollicité la communication des documents obtenus par le service dans l'exercice de son droit de communication, sur le fondement de l'article L. 76 B du LPF.

L'administration a considéré cette demande tardive comme ayant été formée postérieurement à la date de la mise en recouvrement, et n'y a donc pas fait droit avant l'envoi, le 15 avril, de l'AMR du 8 avril 2013 – pas plus, *a fortiori*, qu'elle n'a différé cet envoi pour préalablement

communiquer les documents en cause. Notons que l'administration a toutefois fait droit, après notification de l'avis, à cette demande dès le 26 avril 2013.

La société, qui a demandé la décharge de ces rappels de TVA et de cette amende au tribunal administratif de Paris, puis à la cour administrative d'appel de Paris, se pourvoit aujourd'hui devant vous contre l'arrêt de rejet rendu par cette cour.

Elle soutient notamment que la cour a commis une double erreur de droit en jugeant que les rappels de TVA et l'amende en litige avaient été mis en recouvrement le 8 avril 2013, et non le 19 avril 2013, date d'envoi postal de l'AMR, au sens et pour l'application des dispositions de l'article L. 76 B du LPF, et en en déduisant que la procédure était régulière au regard de cet article et qu'elle n'avait été privée d'aucune garantie, alors que l'administration fiscale n'a donné suite à sa demande de communication de la copie des documents obtenus de tiers utilisés pour établir l'imposition, reçue le 9 avril 2013, que postérieurement à l'expédition de cet avis de mise en recouvrement.

Vous jugez constamment que lorsqu'un contribuable, qui a été mis à même avant le recouvrement des impositions de demander la communication d'une copie des documents comportant les renseignements obtenus de tiers utilisés par le service, n'a présenté une demande de communication de ces pièces qu'après la mise en recouvrement des impositions en litige, la circonstance que l'administration ne lui aurait pas délivré copie de la totalité de ces documents est sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition (par ex. CE, 3 décembre 1990, *SA Antipolia*, n° 103101, RJF 2/91 n° 200 ; CE, 22 novembre 2006, *min. c/ B...*, n° 280252, RJF 2/07 n° 180 ; CE, 7 avril 2009, *Imbert*, n° 308444, RJF 7/09 n°614, concl. N. Escaut BDCF 7/09 n° 81). En revanche, lorsque le contribuable a demandé communication de ces documents avant la mise en recouvrement et que l'administration n'a, malgré cette demande, pas mis ceux-ci à sa disposition avant cette mise en recouvrement, la procédure d'imposition est irrégulière et la décharge, accordée (par ex. CE, 10 juin 1998, *SARL Le Sansa's*, n° 168322, RJF 8-9/98 n° 983, concl. G. Bachelier BDCF 4/98 n° 91).

Votre jurisprudence n'a toutefois jusqu'ici rencontré que des cas de demandes de communication espacées très significativement, de plusieurs mois ou années, de la mise en recouvrement des impositions et de sa notification, dans lesquels il n'était par suite pas nécessaire de vous interroger sur le point d'achèvement exact du bénéfice de la garantie aujourd'hui énoncée à l'article L. 76 B du LPF : s'agit-il de la date d'adoption de la décision de mise en recouvrement, de la date de son envoi au contribuable, ou encore de la date de sa réception par ce dernier ?

Faute de travaux préparatoires susceptibles de vous éclairer sur l'objet exact de cette disposition, c'est dans les fondements sur lesquels votre jurisprudence a initialement bâti ce mécanisme, avant sa codification par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005, qu'il convient d'en rechercher le but.

Il en ressort que vous avez fait découler cette double garantie, comportant tant un volet d'information obligatoire et spontanée du contribuable par le service sur la teneur et l'origine des renseignements obtenus du tiers utilisés pour fonder les redressements, qu'un volet de communication, cette fois sur demande du contribuable, d'une copie des documents comportant ces renseignements, du principe des droits de la défense (v. par exemple les conclusions de P-F. Racine sur CE, 4 mai 1986, n° 59590, Dr. fisc. n° 40/86 comm. 1674, RJF 1986 n° 719) et de la nécessité que le contribuable soit mis à même de discuter utilement les redressements et les évaluations faites par l'administration avant l'établissement des impositions, non seulement dans le cadre de la procédure de redressement contradictoire mais aussi dans le cadre de la procédure de taxation d'office (v. notamment CE, 3 décembre 1990, *SA Antipolia*, préc.).

Afin que cette garantie double soit effective, le dernier temps de son mécanisme – le droit de demander et obtenir communication des documents avant la mise en recouvrement – rétroagit nécessairement sur les étapes qui le précèdent et le temps utile qui doit les séparer de cette mise en recouvrement. Ainsi que le résume votre décision *P...* du 27 avril 2011 (n° 320551, T. p. 866, RJF 7/11 n° 852, concl. C. Legras BDCF 7/11 n° 90), l'administration doit, quelle que soit la procédure d'imposition mise en œuvre, « *et au plus tard avant la mise en recouvrement* », informer le contribuable avec une précision suffisante pour lui permettre de demander que les documents en cause « *soient mis à sa disposition avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent* ». L'effectivité de cette garantie suppose donc, nous semble-t-il, que l'information initiale du contribuable intervienne suffisamment en amont de la mise en recouvrement pour le mettre en mesure de demander en temps utile cette communication et de l'obtenir avant celle-ci, lui permettant ainsi de contester les redressements envisagés mais non encore arrêtés.

Cette effectivité suppose-t-elle également, en aval, que le bornage temporel, par la mise en recouvrement, de l'exigence de communication sur demande du contribuable soit interprété comme visant la notification de cette mise en recouvrement au contribuable, et non la signature de l'AMR authentifiant celui-ci ? Impose-t-elle au service, saisi d'une demande de communication reçue après l'établissement de l'avis mais avant l'envoi de ce dernier au contribuable, de procéder à cette communication et de différer cet envoi, voire de reprendre un nouvel avis ?

A l'appui d'une telle interprétation, la société requérante fait valoir que seule la notification régulière d'un AMR, et non son authentification, rend cet avis opposable au contribuable et lui confère un effet interruptif de prescription. Elle soutient aussi que l'on ne peut, sans porter atteinte au principe d'égalité, considérer à la fois que l'administration n'est saisie d'une demande de communication qu'à la date à laquelle elle reçoit le pli contenant cette demande et en prend connaissance, mais que les impositions sont mises en recouvrement dès la signature de l'AMR et non à la date à laquelle cet avis est notifié au contribuable. Elle estime enfin qu'il serait logique de retenir que la mise en recouvrement intervient lors de la réception de l'AMR par le contribuable, date à laquelle l'avis devient opposable à son endroit et lui permet de savoir qu'il ne peut plus formuler sa demande de communication des pièces.

Toutefois, en matière de prescription, l'effet attaché à la notification de l'AMR résulte de l'article L. 275 du LPF lui-même, qui vise expressément cette notification, à la différence de l'article L. 76 B du LPF qui n'évoque que la mise en recouvrement. L'approche en termes de notification est par ailleurs cohérente avec l'objet et le fonctionnement de la prescription, tenant à des impératifs de sécurité juridique – la question ne se présente pas dans les mêmes termes s'agissant de l'article L. 76 B du LPF.

Beaucoup plus proche de cet article nous apparaît, en revanche, la garantie tenant à la saisine de l'interlocuteur départemental. Or vous avez jugé, par une décision du 30 juin 2010 C... (n° 310294, T. pp. 704-708-921, RJF 2010 n° 11/10 n° 1056, concl. J. Burguburu), qu'elle « *ne peut être mise en œuvre qu'avant la décision d'imposition, c'est-à-dire la date de mise en recouvrement* », ce dont vous avez déduit que l'administration fiscale avait pu, sans méconnaître l'article L 10 du LPF, ne pas donner suite, en raison de sa tardiveté, à une demande d'entretien avec l'interlocuteur départemental présentée par un contribuable 3 jours après à la date de mise en recouvrement fixée par la décision d'homologation du rôle prise par le directeur des services fiscaux, « *alors même que le contribuable n'avait été informé de la date de mise en recouvrement des impositions litigieuses que postérieurement à celle-ci* ». Dans votre décision n° 369803 du 21 octobre 2015 (T. p. 617, RJF 1/16 n° 49), vous en avez déduit qu'*a contrario*, si la demande de saisine de l'interlocuteur départemental intervient avant que le visa du comptable ne soit porté sur l'avis de mise en recouvrement – s'agissant d'un redressement de TVA – et ne lui donne ainsi force exécutoire conformément à l'article L. 256 du LPF, il appartient à l'administration de suspendre la mise en recouvrement jusqu'à l'examen par l'interlocuteur départemental de la situation du contribuable.

Outre que la solution retenue dans votre décision n° 310294 du 30 juin 2010, en retenant un critère objectif, évite le nid à contentieux qu'aurait constitué la notion de « délai raisonnable » laissé au contribuable pour demander un entretien, elle s'explique par la nature même de la garantie. Ainsi que l'exposait en effet J. Burguburu dans ses conclusions sur cette affaire, « *l'opposabilité de cette décision qu'est la mise en recouvrement doit s'apprécier au regard du processus dans lequel elle s'insère, selon qu'elle est regardée comme mettant fin à la procédure de contrôle ou ouvrant la procédure de recouvrement* » - l'information du contribuable sur le montant de l'impôt à payer n'étant déterminante que dans cette dernière hypothèse. Elle faisait valoir que si « *l'intervention de (la) mise au rôle peut en pratique priver le contribuable de la possibilité de soumettre le différend à l'interlocuteur départemental (...) ce n'est pas l'intervention de la mise en recouvrement qui le prive de la garantie mais bien le fait qu'il ne l'ait pas sollicitée en temps utiles – sous la seule réserve de l'hypothèse (...) d'un détournement de procédure* ».

Or la garantie de l'article L. 76 B du LPF nous paraît se rattacher, comme celle de l'interlocution départementale, à la procédure de contrôle et d'établissement de l'impôt : la référence à la mise en recouvrement des impositions s'entend de la possibilité pour le redevable d'avoir à sa disposition les documents en cause pour contester des redressements qui ne sont encore

qu'envisagés avant que le dernier acte d'assiette n'arrête définitivement les impositions mises à sa charge. L'objet de cette garantie n'est pas de préparer la réclamation et le « post-redressement », mais de mettre le contribuable en mesure de se défendre et de tenter d'infléchir l'administration avant que la décision d'imposition ne soit effectivement prise.

Cette finalité se trouve clairement exprimée dans une décision du 1^{er} avril 2015 (n° 367728, RJF 7/15 n° 614), énonçant qu'il incombe à l'administration d'informer avec une précision suffisante le contribuable dont elle envisage de rehausser ou d'arrêter les bases d'imposition de l'origine et de la teneur des renseignements obtenus auprès de tiers qui ont servi à fonder les impositions, « afin qu'il puisse discuter leur provenance, demander que les documents en cause lui soient communiqués et, ainsi, contester utilement le redressement envisagé avant la mise en recouvrement des impositions » (dans le même sens, v. CE, 9 juillet 1986, n° 30770, RJF 1986 n° 917, Dr. fisc. n° 52/86 comm. 2393, concl. P-F. Racine). Il s'agit donc d'une garantie qui s'insère et n'a de sens, compte tenu de son objet même, qu'au cours de la procédure conduisant à l'établissement de l'impôt, et non après l'achèvement de celle-ci.

Dès lors qu'une fois la décision d'imposition arrêtée et la procédure de contrôle close, la garantie de l'article L. 76 B du LPF n'a plus lieu d'être, laissant le cas échéant place à d'autres droits et garanties, l'obligation énoncée par cet article de communiquer, à peine d'irrégularité de la procédure, « avant la mise en recouvrement » des impositions les documents dont ces impositions procèdent au contribuable qui le demande, doit s'entendre comme s'achevant à la date de mise en recouvrement des impositions, c'est-à-dire celle fixée par la décision d'homologation du rôle ou, s'agissant d'un AMR, la date à laquelle il a été rendu exécutoire par le comptable compétent, et non comme la date d'information du contribuable par le biais de l'avis d'imposition ou la date de notification de l'AMR.

Par ailleurs, pour apprécier si une demande a été formée par le contribuable en temps utile pour bénéficier de la garantie, avant la mise en recouvrement des impositions, il nous semble que c'est la date à laquelle le service a reçu cette demande qui doit être prise en compte, et non celle à laquelle le contribuable l'a signée et envoyée : la réception de cette demande interdit en effet à l'administration fiscale de poursuivre le recouvrement sans avoir préalablement communiqué les documents, mais il ne saurait lui être fait grief d'avoir méconnu l'article L. 76 B du LPF en mettant en recouvrement les impositions sans avoir préalablement fait droit à une demande de communication qui, bien que postée avant l'établissement de l'AMR, ne lui est parvenue qu'après.

Dans ces conditions, c'est sans erreur de droit que la cour a jugé en l'espèce que la demande de communication de documents envoyée par la société requérante à l'administration le jour de signature de l'AMR et reçue le lendemain par le service n'avait pas été formée avant la mise en recouvrement des impositions en litige et en en déduisant que l'administration n'avait pas méconnu les dispositions de l'article L. 76 B du LPF et entaché d'irrégularité la procédure en ne procédant pas à la communication de ces documents avant d'adresser à la société notification de cet avis.

Le dernier moyen du pourvoi ne vous arrêtera pas. Il est tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'administration établissait le caractère fictif des factures au titre desquelles la déduction de la TVA a été remise en cause, alors que ces factures n'étaient pas produites devant elle. Toutefois, la cour a fait une exacte application des règles gouvernant la preuve (v. notamment CE, 18 septembre 1998, *SARL Diva*, n° 149341, RJF 11/98 n° 1330 ou CE, 14 décembre 2005, *SARL Mahé et Cie*, n° 253285, RJF 3/06 n° 289) ; la société n'avait pas contesté en appel les caractéristiques attribuées par le service aux factures litigieuses ; et l'arrêt n'est pas argué de dénaturation.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.