

**10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> chambres réunies**  
**Séance du 17 octobre 2018**  
**Lecture du 7 novembre 2018**

## **CONCLUSIONS**

**Mme Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public**

Ce pourvoi ministériel pose une pure question de procédure fiscale. Il s'agit de savoir jusqu'à quand le contribuable vérifié peut valablement saisir l'administration d'une demande de saisine du supérieur hiérarchique du vérificateur, et donc à partir de quand l'administration fiscale peut rejeter une telle demande pour tardiveté. La jurisprudence a déjà répondu à cette question pour les hypothèses simples dans lesquelles la vérification débouche sur la mise en recouvrement d'une seule imposition supplémentaire : la date butoir est alors celle de la décision d'imposition, c'est-à-dire de la mise en recouvrement (CE, 30 juin 2010, *M. C...*, n° 310294, T. pp. 704-708-921) et même, lorsqu'est en cause non un impôt recouvré par voie de rôle mais un rappel de TVA qui fait l'objet d'un avis de mise en recouvrement en l'absence de paiement spontané du contribuable, la date d'apposition par le comptable de son visa<sup>1</sup> sur l'avis de mise en recouvrement (CE, 21 octobre 2015, *Société Pierre Simon Automobiles*, n° 369803, T. p. 617). La question est en revanche inédite dans l'hypothèse complexe où la vérification débouche, d'une part, sur la rectification d'un déficit en matière d'impôt sur le revenu ou sur les sociétés et, d'autre part, sur la mise en recouvrement d'une autre imposition.

Le litige dont vous êtes saisis relève bien entendu de cette hypothèse complexe. En l'espèce, le contribuable, c'est la société Orsana, qui était censée pour la période litigieuse mener une activité de conseil pour la prospection de sites d'implantation d'équipements photovoltaïques. Censée, parce qu'à la suite d'une vérification de comptabilité portant sur la période allant du 23 juin 2007 au 31 décembre 2008, période étendue au 31 décembre 2009 en matière de TVA, l'administration fiscale a remis en cause la réalité de son activité économique et par voie de conséquence le bien-fondé de l'inscription, à hauteur de 43 135 euros, de divers frais professionnels en charges déductibles. Cette remise en cause a entraîné une réduction de déficit de l'exercice 2007 ainsi que du déficit reportable à la clôture de l'exercice 2008. Elle a également entraîné des rappels correspondants à des déductions indues de taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Ces rappels de TVA ont été mis en recouvrement le 5 août 2011.

Le pourvoi du ministre naît de ce que la société Orsana s'est prévaluée d'une irrégularité de procédure résultant selon elle de la tardiveté opposée par l'administration fiscale à sa demande de saisine du supérieur hiérarchique du vérificateur. Cette demande avait

---

<sup>1</sup> Qui conditionne le caractère exécutoire de l'avis de mise en recouvrement : Cass. Com., 5 octobre 1999, *Prins*, RJF 11/99 n° 1610

été formulée le 11 août 2011 et l'administration lui avait opposé la date butoir du 5. Devant la cour, la société se prévalait de ce qu'une telle date butoir ne lui était pas opposable, dans la mesure où l'avis de mise en recouvrement ne lui avait été notifié que le 23 août, postérieurement à sa demande. Cette argumentation ne tenait pas, en vertu de votre jurisprudence *M. C...* n° 310294 précitée : vous jugez en effet que « l'administration ne méconnaît pas l'article L. 10 [du livre des procédures fiscales] lorsqu'elle refuse de donner suite, en raison de sa tardiveté, à une demande d'entretien avec l'interlocuteur départemental présentée postérieurement à la date de mise en recouvrement, alors même que le contribuable n'a été informé de la date de mise en recouvrement des impositions litigieuses que postérieurement à celle-ci. » Mais dans l'arrêt attaqué, la CAA de Lyon s'est lancée dans une dissociation des dates pertinentes en fonction de chaque impôt sur lequel portait la vérification. S'agissant de la TVA, elle a opposé à la société la jurisprudence *M. C...* n° 310294 et refusé de retenir une irrégularité de procédure. S'agissant de l'impôt sur les sociétés (IS) en revanche, elle a relevé que la réclamation contre un redressement réduisant le résultat déficitaire d'un exercice est possible aussi longtemps qu'aucun exercice postérieur n'a dégagé un résultat bénéficiaire suffisant pour absorber les déficits passés, pour en déduire que, dès lors, la saisine du supérieur hiérarchique était possible jusqu'à cette date. La cour a donc annulé les rectifications à l'IS et c'est contre cette partie de l'arrêt que le ministre se pourvoit en cassation.

Le pourvoi soulève en particulier deux erreurs de droit qui ciblent les deux solutions inédites retenues par la cour. La première consiste à avoir consacré une divisibilité de la procédure de vérification en fonction des impositions concernées. La seconde consiste à avoir transposé à la question de la détermination de la date butoir pour bénéficier d'une garantie de la charte propre à la phase de vérification le raisonnement que vous avez tenu dans votre avis CE, 27 juillet 2005, *S.A. Mursol-Revet-Sols*, n° 279063, p. 366, au sujet des bornes temporelles du délai de réclamation tendant à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un résultat déficitaire (art. 86 de la loi du 30 décembre 2002, complétant l'art. L. 190 du LPF). Dans cet avis, vous aviez dit pour droit que l'institution l'article L. 190 du LPF permettait aux entreprises dont les résultats étaient redressés mais demeurant déficitaires de contester ces redressements sans avoir à attendre la mise en recouvrement des impositions supplémentaires susceptibles d'en résulter au titre d'exercices ultérieurs, tout en continuant de pouvoir contester ces redressements jusqu'à l'expiration délai de forclusion de droit commun relatif à l'imposition qui en découlerait ultimement.

Le premier temps du raisonnement implique de se pencher sur les tenants et aboutissants de la possibilité de saisine du supérieur hiérarchique du vérificateur.

C'est la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, dont les dispositions sont opposables à l'administration en application de l'article L. 10 du livre des procédures fiscales, qui permet au contribuable, si le vérificateur a maintenu, après avoir pris connaissance de ses observations sur la proposition de rectification (sur le caractère nécessairement préalable de la réponse aux observations du contribuable, CE, 1er juin 2006, *Min. éco. c. M. L...*, n° 266848, T. p. 808), totalement ou partiellement les redressements envisagés, de solliciter des éclaircissements supplémentaires de l'inspecteur divisionnaire ou principal. Si après ces contacts, des divergences importantes subsistent, la charte prévoit que le contribuable peut faire appel à l'interlocuteur départemental ou régional, fonctionnaire de rang élevé spécialement désigné par le directeur dont dépend le vérificateur. Il est parallèlement possible de saisir du désaccord les divers organismes indépendants compétents,

à commencer par la commission des infractions fiscales (sur la possibilité de mener en parallèle ces deux voies de contestations, CE, 17 juin 2012, *M. et Mme G...*, n° 342736, T. p.). Ainsi que vous l'avez jugé, ces possibilités de faire appel au supérieur hiérarchique du vérificateur puis à l'interlocuteur départemental constituent une garantie substantielle pour le contribuable au sens de la jurisprudence CE, 10 novembre 2000, *M...*, n° 204805, RJF 2/01 n° 194 ; chron. J. Maïa à la RJF 4/01 p. 295, de sorte que si l'administration ne fait pas droit à une demande en ce sens, elle entache la procédure d'imposition d'une irrégularité substantielle portant atteinte aux droits et garanties reconnus par la charte du contribuable vérifié (pour la saisine du supérieur hiérarchique, CE 10 juin 1998, *Ministre c/ Garage Charpentier*, RJF 8-9/98, n°986 ; pour celle de l'interlocuteur départemental, CE 24 novembre 1997, *Brun*, RJF 1/98 n°85, BDCF 1/98 n° 20, concl. G. Bachelier ; plus explicitement, 21 juin 2002, n° 219313, *Min. c/M. D...*, RJF 10/02 n° 1138, BDCF 10/02 n° 128, concl. M.H. Mitjavile ; CE, 14 avril 2008, *M. et Mme B...*, n° 301163, T. p.). Il s'agit d'une garantie propre à la procédure de redressement contradictoire dont elle constitue le dernier avatar (v. l'exclusion, pour ce motif, de la garantie du champ des procédures non contradictoires : CE, 23 octobre 2002, n° 204052, *Mlle R...*, n° 204052, T. p.), une sorte de recours hiérarchique à double détente avant la cristallisation des redressements au moment du constat de ce que le dialogue oral (pendant le contrôle) puis écrit (observations à la proposition de redressement et réponse) avec le vérificateur lui-même n'a pas permis d'araser les différents.

C'est d'ailleurs parce qu'il s'agit d'une garantie propre à la procédure de redressement, moins formalisée que la phase de contestation contentieuse, que vous faites dans son maniement preuve d'une raisonnable souplesse à l'égard de l'administration. Vous regardez comme régulière une procédure menée sans saisine du supérieur hiérarchique ou de l'interlocuteur départemental lorsque la demande en ce sens du contribuable était implicite (CE, 15 mai 2006, *M. T...*, n° 267160, T. p. ; CE, 26 mars 2008, *M. U...*, n° 280833, RJF 6/08 n° 632), ambiguë (CE, 6 novembre 2002, *Sarl Setaa Distribution*, n° 221452, RJF 1/03 n° 72) ou conditionnelle (CE, 27 juin 2012, *M. et Mme G...*, n° 342736, T. p. ; CE, 3 décembre 2012, *Min. c/SNC Schlecker*, n° 351606, T. p.). Et vous n'exigez de l'interlocuteur départemental (et donc *a fortiori* du supérieur hiérarchique) ni qu'il prenne position pas écrit sur la demande du contribuable (CE, 3 décembre 2003, *M. E...*, n° 239514, T. p.), ni même qu'il informe le contribuable des résultats de sa démarche (la mauvaise surprise lui viendra avec l'avis de mise en recouvrement : *Min. c/D...* n° 219313 précité).

Ces précisions étant faites, deux considérations peuvent plaider en sens inverse de ce qu'a retenu la cour.

En premier lieu, il est certain que la charte du contribuable vérifié, alors même qu'elle explique que la vérification peut porter sur plusieurs impôts distincts, traite en bloc de la vérification. Elle parle de garantie dont le contribuable bénéficie « tout au long du contrôle » puis mentionne la possibilité de saisine du supérieur hiérarchique du vérificateur puis de l'interlocuteur départemental dans une partie consacrée « la conclusion du contrôle ». Nulle part elle ne parle de saisines multiples en cas d'impositions distinctes.

En second lieu, il peut apparaître curieux qu'une dissociation des règles temporelles applicables à cette garantie puisse conduire à ce que se poursuive une discussion informelle et non contentieuse sur un aspect de la vérification alors que seule la procédure contentieuse est désormais possible à l'encontre de celles des impositions qui en découlent qui ont été déjà

mises en recouvrement. Cette étrangeté est particulièrement nette dans l'hypothèse, qui est celle de l'espèce, où l'ensemble des redressements opérés au titre des deux impôts distincts procèdent en réalité du même fait générateur, de sorte que de la position de l'administration, disons, comme en l'espèce, sur la rectification du déficit découle mécaniquement sa position sur les rappels de TVA. Dans ces conditions, il peut paraître vain, et donc inutilement contraignant pour l'administration fiscale, de permettre une discussion sur le fait générateur unique alors que l'administration a déjà, s'agissant d'une des deux impositions qui en découle, cristallisé sa position. Cet argument est conforté, dans l'hypothèse de l'espèce, par la circonstance que la dissociation dans le temps des deux mises en recouvrement ne procède pas d'une volonté de l'administration qui traduirait – ce serait d'ailleurs illogique – une cristallisation de sa position pour un impôt seulement, mais de la nature du redressement relatif à un déficit qui, s'il ouvre droit aux garanties de la Charte, ne débouche pas dans l'immédiat sur une imposition.

Pourtant, nous pensons à la réflexion que la Cour a bien jugé.

D'abord, il n'existe aucun obstacle juridique à la mise en œuvre de sa solution. Si la charte parle de la vérification au singulier, rien dans sa lettre ne fait littéralement obstacle à la dissociation qu'a envisagée la Cour. De votre côté, lorsqu'il s'agit de tirer les conséquences de la méconnaissance par l'administration de garanties offertes au contribuable, vous vous estimez capable d'en tirer des conséquences différenciées selon l'imposition, puis selon le chef de redressement et même ensuite selon chacun des éléments du chef de redressement concerné : ainsi de l'exigence posée par l'article L. 57 du livre des procédures fiscales (LPF) de motiver la proposition de rectification, au sujet de laquelle vous jugez que l'insuffisance de motivation de l'un des éléments du redressement n'affecte pas nécessairement la régularité de la notification du chef de redressement dans son ensemble. (CE, 29 décembre 2000, n° 183659, *SA Set* : RJF 3/01 n° 365 ; CE, 9 juillet 2010, *Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique c/ SA Codica Automotive*, n° 313577, T. p.). L'analogie a ses limites – il s'agit notamment ici de tirer les conséquences d'une irrégularité procédurale et non de décider ce qui est irrégulier ou pas – mais elle montre que vous raisonnez, pour manier les garanties offertes au contribuable, à partir de leur portée utile et n'en tirez des conséquences en termes de décharge qu'à proportion de cette portée. Il serait assez logique que, symétriquement, vous déterminiez les modalités d'exercice de ces garanties par le contribuable en fonction de l'utilité qu'elles revêtent pour lui par un cheminement tout aussi fin, c'est à dire ne procédant pas nécessairement en bloc.

Ensuite, la circonstance que deux impositions issues d'un même fait générateur et découlant d'une procédure de vérification unique puissent faire l'objet de contestations suivant, pour l'une, un cours contentieux et, pour l'autre, un cours non contentieux n'a rien de très différent de la situation, qui n'a rien d'atypique, dans laquelle, ayant fait l'objet de mises en recouvrement à des dates distinctes et obéissant ainsi à des règles différentes de prescription, elles suivent des cours contentieux différents, pouvant ressortir d'une temporalité distincte, sans que cette possibilité ait rien de dirimant.

Mais surtout, pour en revenir à la portée utile de la garantie accordée par la charte, l'argument selon lequel la cristallisation de la position administrative pour un impôt rend nécessairement vaine la poursuite d'une discussion avec le supérieur hiérarchique du vérificateur nous semble très contestable. D'abord, lorsque les divers redressements issus de la vérification sont distincts et procèdent de faits générateurs différents, il n'y a aucune raison de penser que la saisine du supérieur hiérarchique sera sans portée sur le destin des

redressements envisagés pour lesquels la mise en recouvrement n'a pas eu lieu. Il est vrai que, n'exigeant pas que la saisine soit fléchée sur une imposition en particulier, le supérieur hiérarchique se trouverait dans le schéma de la cour potentiellement mis en position d'être interrogé sur des impositions pour lesquelles sa saisine est tardive. Mais il lui suffirait de répondre sur ces points que la mise en recouvrement rend sans objet les demandes d'éclaircissements. Pour les points distincts en revanche, la discussion conserverait toute son utilité.

Et à la réflexion, elle ne serait pas dépourvue d'utilité non plus en cas de fait générateur unique des diverses impositions – ou plus largement dans l'hypothèse où le contribuable souhaiterait contester des points placés en facteur commun des diverses impositions. Car l'argument selon lequel, une fois cristallisée la position de l'administration (étape matérialisée par la mise en recouvrement d'une des impositions issues de la vérification), il n'y aurait plus de marge pour la convaincre qu'elle puisse s'être trompée, repose sur l'idée, belle, mais peut-être un peu naïve, que l'administration s'est effectivement à nouveau interrogée, avec le même regard critique qu'aurait le contribuable et le même recul que le supérieur hiérarchique puis l'interlocuteur départemental confrontés aux questions et arguments de ce dernier, sur la pertinence du résultat du contrôle avant de lancer la mise en recouvrement. Or il nous semble que dans les faits, la mise en recouvrement, si elle a pour effet de cristalliser la position de l'administration s'agissant de l'imposition concernée, procède surtout de la marche naturelle de la procédure d'imposition, dès lors qu'aucun élément n'a surgit qui justifierait de l'interrompre. Dans ces conditions, de deux choses l'une. Ou bien le contribuable, saisissant le supérieur hiérarchique voire l'interlocuteur départemental des redressements non encore figés dans le marbre de l'avis de mise en recouvrement, ne les ébranle pas par ses demandes d'éclaircissements : la saisine n'aura servi à rien, si ce n'est peut-être à lever des interrogations du contribuable, mais n'aura pas pour autant entravé le déroulement de la phase contentieuse susceptible de s'être parallèlement engagée sur l'autre impôt. Soit l'exercice de la garantie conduit à un remords de l'administration : dans ce cas, la portée utile est loin d'être nulle, puisque non seulement elle pourra renoncer à tirer les conséquences envisagées de la vérification sur l'imposition non mise en recouvrement, mais elle pourra encore, s'agissant de l'autre imposition, estimer de son propre mouvement qu'il convient de dégrever. Même si elle ne le faisait pas, les conséquences favorables au contribuable qu'elle aurait attachées à l'exercice de la garantie pourraient, dans le cadre d'un contentieux sur l'imposition pour laquelle cette garantie n'aurait pas été exercée, jouer le rôle d'un élément de fait susceptible d'influer sur l'issue du litige.

A cela s'ajoute que l'élément de souplesse introduit par la cour nous semble compenser utilement l'élément de rigueur que vous avez introduit par ailleurs, à savoir que vous n'exigez pas que l'administration avise le contribuable de l'imminence de l'avis de recouvrement de manière pour lui permettre d'exercer au préalable la garantie prévue par la charte qui lui sera fermée ensuite (*M. C...* n° 310294 précitée). La logique implacable de cette solution est qu'une fois l'avis de mise en recouvrement devenu exécutoire, la phase postérieure au contrôle est, pour l'impôt en cause, inexorablement lancée et que si la notification de l'avis est seule à même de faire courir les délais de réclamation qui défile à l'encontre du contribuable, elle est impuissante à rétroagir sur le déclenchement antérieur de la phase de recouvrement. Vous n'avez donc pas eu le choix que d'en tirer la conséquence drastique qu'un contribuable souhaitant exercer les garanties ouvertes par la charte puisse être pris de cours par la mise en recouvrement. Il serait particulièrement sévère que vous tiriez les mêmes conséquences drastiques dans une hypothèse où l'enchaînement logique n'a rien

d'inexorable, en permettant que la mise en recouvrement prenne de cours le contribuable y compris pour des redressements au titre d'impositions distinctes et qu'il souhaiterait contester, alors même qu'il aurait pour ces impositions raisonnablement misé sur une date de mise en recouvrement tardive, par exemple dans l'hypothèse de rectifications de déficits reportables. Le cas d'espèce est emblématique à cet égard puisqu'il semble que la société ait saisi le supérieur hiérarchique avant d'avoir eu connaissance de la mise en recouvrement de la TVA.

Ces considérations mises bout à bout nous convainquent que la position de la cour, qui n'est autre que l'application des règles habituelles de votre jurisprudence selon lesquelles les saisines permises par la charte sont possible jusqu'au recouvrement qui se déclenche impôt par impôt, n'est pas entachée d'erreur de droit.

Reste la seconde branche de l'erreur de droit, qui tiendrait à ce que la cour a tiré de l'étirement de la possibilité de contestation contentieuse des rectifications de déficit découlant de l'article L. 190 du LPF tel qu'interprété par votre avis *S.A. Mursol-Revet-Sols* un étirement homothétique de la durée pendant laquelle il est possible de bénéficier des garanties de la charte. Autrement dit, elle aurait permis, s'agissant de la réduction, que la saisine du supérieur hiérarchique du vérificateur intervienne à tout moment à compter de la réponse aux observations du contribuable et jusqu'à l'expiration du délai de réclamation puis de recours contentieux contre les impositions résultant en bout de chaîne de ce redressement. Il est vrai qu'une telle position, posant des bornes à la saisine du supérieur hiérarchique en termes de délais de forclusion pour introduire une réclamation et non pas d'introduction effective d'une telle contestation, ne serait pas satisfaisant, en cela qu'elle permettrait qu'une saisine intervienne alors même que dans les faits, une réclamation a déjà été introduite. Pour le coup, il nous semble qu'une telle superposition des procédures contentieuse et non contentieuse au titre du même impôt serait très contrairement directe à la logique de la Charte.

Mais en réalité, loin de consacrer un tel mélange des genres, la cour, qui s'est bornée à raisonner à partir des éléments de faits dont elle était saisie et n'a ce faisant (c'est un moyen) relevé d'office, s'est bornée à juger que ni la mise en recouvrement de la TVA, ni l'intervention de l'avis de la CDI n'avaient pas eu pour effet de rendre tardive la saisine du supérieur hiérarchique en tant qu'elle était susceptible de porter sur l'impôt sur les sociétés, pour en déduire que s'agissant de cet impôt, la garantie offerte par la charte avait été méconnue. Il n'y a donc pas matière à censure et vous seriez en mesure, afin de dissiper sur ce point les craintes du ministre, d'écarter le moyen tout en précisant que l'introduction d'une réclamation, en interrompant la phase non contentieuse, désactive les garanties de la charte. Nous vous invitons ainsi à juger que lorsque des opérations de contrôle conduisent notamment à la réduction du déficit déclaré au titre d'un exercice sans entraîner de cotisation supplémentaire à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu, le contribuable peut demander le bénéfice de la garantie attachée à la saisine du supérieur hiérarchique du vérificateur ou de l'interlocuteur départemental tant qu'aucune imposition résultant de ce redressement n'a été mise en recouvrement ou tant qu'il n'a pas formé de réclamation à son encontre conformément aux dispositions du deuxième alinéa de l'article L 190 du livre des procédures fiscales. C'est à notre sens dans cette mesure seulement qu'il convient de déroger, s'agissant de ce cas particulier de redressement, au butoir de la mise en recouvrement, qui permettrait une superposition des procédures par construction impossible dans les hypothèses classiques où la mise en recouvrement précède nécessairement la réclamation.

PCMNC – Rejet.