

N° 410912
Société Immo-Lorrain

M. A...

10ème et 9ème chambres réunies
Séance du 19 décembre 2018
Lecture du 28 décembre 2018

CONCLUSIONS

Mme Anne ILJIC, rapporteure publique

La présente affaire a été admise en cassation pour trancher la question de savoir si l'article R* 281-5 du livre des procédures fiscales autorise le contribuable à se prévaloir devant le juge de pièces justificatives dont il n'était pas en mesure de faire état avant l'instance.

Spécialisée dans la gestion d'immeubles et autres biens immobiliers, la SARL Immo-Lorrain, dont M. A...est le gérant, s'est vu réclamer le paiement de différentes impositions et pénalités, qu'elle n'a pas acquittées. Par commandement du 19 juillet 2012 du comptable public du centre des finances publiques de Metz, l'administration a mis M. A...en demeure de payer une somme de 2322 € au titre de pénalités d'assiette en matière de TVA, en sa qualité de caution solidaire. Trois autres commandements ont ensuite été émis à l'encontre de la société Immo-Lorrain, dont l'un en date du 6 mars 2014, portant, pour partie, sur la même somme.

Leur action en décharge de l'obligation de payer ayant été rejetée en première instance par le TA de Strasbourg (jugement n°s 1205321, 1303526 1404643, 1405360 du 5 novembre 2015), la société Immo-Lorrain et M. A...ont porté l'affaire devant la CAA de Nancy, devant laquelle ils ont fait valoir que l'administration, comme l'y autorise l'article L. 257 B du livre des procédures fiscales, avait imputé le 25 septembre 2014 la somme de 2322 €, dont le recouvrement était recherché par le commandement de payer en date du 19 juillet 2012, sur un excédent de TVA de 4200 € dont disposait par ailleurs la société. Ils indiquaient que le surplus de cet excédent de TVA avait permis d'acquitter une partie des sommes correspondant au commandement de payer du 6 mars 2014.

Par leur arrêt du 23 mars 2017 (n°16NC00004, inédit à la RJF), qui fait l'objet du présent pourvoi en cassation, les juges d'appel ont écarté ce moyen sur le fondement de l'article R*281-5 du livre des procédures fiscales, qui prévoit que « Le juge se prononce exclusivement au vu des justifications qui ont été présentées au chef de service » dans le cadre de la réclamation préalable prévue à l'article L. 281 du livre des procédures fiscales, et précise que « Les redevables qui l'ont saisi ne peuvent ni lui soumettre des pièces justificatives autres que celles qu'ils ont déjà produites à l'appui de leurs mémoires, ni invoquer des faits autres que ceux exposés dans ces mémoires. ».

Or, les requérants soutiennent qu'en statuant ainsi alors que M. A...n'était pas en mesure de faire état dans sa réclamation de la compensation effectuée, postérieurement à cette dernière, par l'administration, la cour aurait entaché son arrêt d'une erreur de droit.

Avant d'en venir à la réponse que nous vous proposons d'apporter à ce moyen, il nous faut dire un mot de l'article R*281-5 du livre des procédures fiscales, dont l'application est au cœur du litige.

Comme vous le savez, la finalité poursuivie par cet article est de faire en sorte que le plus grand nombre possible de litiges soit réglé dans le cadre du dialogue entre le contribuable et l'administration. L'article R*281-5 poursuit donc un objectif de prévention du contentieux, commun à l'ensemble des RAPO. Et le strict cantonnement du litige qu'il prévoit repose sur l'idée qu'il serait difficile de censurer l'administration pour avoir rejeté l'opposition formée par le redevable dans un cas où le moyen déterminant la position de la juridiction n'aurait pas été préalablement soumis au comptable (voyez sur ce point la chronique d'E. Mignon à la RJF 1999 p. 338).

Tout en jugeant que cet article interdit au contribuable de présenter au juge un moyen de fait ou une pièce qu'il n'a pas présenté dans le cadre de sa réclamation préalable (CE, 18 mai 1994, n° 93768 93769, M... : RJF 8-9/94 n° 988, concl. Ph. Martin, s'agissant d'un contribuable n'ayant assorti sa réclamation d'aucune pièce justificative ni déféré à l'invitation du trésorier-payeur général de lui adresser « tous documents utiles »), vous en avez très tôt assoupli la rigidité en admettant qu'il ne faisait pas obstacle à ce que le contribuable puisse soulever, devant le tribunal administratif ou la cour administrative d'appel, jusqu'à la clôture de l'instruction, des moyens nouveaux de pur droit (CE, Plénière, 27 juin 1969, n° 61520, Dupont 1969 p. 305 ; CE, 6 novembre 1974, n° 89914 : RJF 1/75 n° 35), c'est-à-dire n'impliquant pas l'appréciation de pièces justificatives ou de circonstances de fait qu'il lui eut appartenu de produire ou d'exposer dans sa réclamation (voyez en ce sens CE, 17 mars 1999, G..., n°163929 : RJF 5/99 n° 642, concl. G. Goulard BDCF /99 n° 58, chron. E. Mignon RJF 1999 p. 338 ; CE, 28 mars 2007, Société Hallumeca, n°s 289613, 289614 : RJF 6/07 n° 748, concl. S. Verclytte). Ainsi avez-vous admis que le contribuable soulève directement devant le juge le moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement (mêmes décisions), un moyen tiré de la méconnaissance d'une exigence procédurale (voyez, s'agissant de l'absence d'envoi d'une lettre de rappel, CE, 27 novembre 2000, Min c./ SARL Ets Viz, n° 197915 : RJF 2/01 n° 252 concl. J. Courtial BDCF 2/01 n° 32) ou encore un moyen tiré du défaut de base légale de la somme dont le recouvrement était recherché (voyez, s'agissant d'une majoration, CE, 16 avril 2010, K..., n° 313456 : RJF 7/10 n° 680, concl. L. Olléon BDCF 7/10 n° 78). La cour administrative d'appel de Paris a pour sa part été encore plus loin en autorisant le redevable à se prévaloir de faits et pièces justificatives nouveaux à l'appui d'un moyen déjà soulevé (voyez CAA Paris, 15 juin 2005, D..., n° 01-1903 : RJF 01/08 n° 97).

Alors que la Cour de cassation a de son côté longtemps appliqué une interprétation restrictive de l'article R*281-5 du LPF, dont elle déduisait la complète délimitation du litige par le contenu de la réclamation, faisant obstacle à la présentation devant le juge de tout moyen nouveau, même de pur droit (voyez en ce sens Cass. com., 31 janvier 1989, TPG des Hauts-de-Seine, RJF 4/89 n° 517 ; 20 novembre 1990, Donsimoni, RJF 1/91 n° 123 ; 7 juin 1994, Sté Adia France : RJF 11/94 n° 1279), vous pourrez noter qu'elle est récemment revenue sur cette position en jugeant, par une décision du 9 décembre 2014 (Cass. com., 9 décembre 2014, Sté CBOT, n° 13-24.365 : RJF 3/15 n° 274 avec étude B. Hatoux RJF 3/15 p. 168), que « les dispositions de l'article R. 281-5 ne font pas obstacle à ce que le

contribuable soulève devant le juge de l'exécution des moyens de droit nouveaux, à la condition que ces derniers n'impliquent pas l'appréciation de pièces justificatives ou de circonstances de fait omises dans sa demande préalable au chef de service », la proximité de cette formulation avec celle que vous avez-vous-même retenue ne devant bien sûr rien au hasard. A en croire les conclusions de l'avocat général sur cette décision, ainsi que l'étude que lui a consacrée le doyen Hatoux (RJF 3/15 p. 168), cette évolution jurisprudentielle aurait été guidée par des considérations liées notamment à l'effectivité du recours ouvert contre les actes de poursuite.

Pour dire le vrai, les contours de l'assouplissement que vous avez consacré par voie prétorienne ne sont pas parfaitement clairs, car la frontière entre moyens de pur droit, moyens droit impliquant l'appréciation de circonstances de fait ou pièces justificatives et moyens de fait n'est pas très nette. Dans la chronique qu'elle a consacrée à la décision G... à la RJF 1999 p. 338, Emmanuelle Mignon voyait d'ailleurs dans le flou entourant la délimitation de ces différents moyens une marge de manœuvre laissée au juge quant à la recevabilité de moyens non soumis au comptable dans le cadre de la réclamation préalable.

Quoi qu'il en soit, l'irrecevabilité opposée en l'espèce par la cour au moyen tiré de la compensation à laquelle aurait procédé l'administration, semble à première vue être une réponse orthodoxe au regard de la lettre du texte comme de votre jurisprudence : qu'il s'agisse d'un moyen de fait ou droit, force est de constater qu'il impliquait de porter une appréciation sur l'avis de compensation produit par les requérants, qui était une pièce justificative non soumise au comptable dans le cadre de la réclamation. La cour ne pouvait donc considérer qu'elle se trouvait en présence d'un moyen de pur droit.

Devez-vous vous en tenir là, estimant que vous avez déjà tiré des dispositions en vigueur le maximum de ce que vous pouviez faire en faveur de l'équité, ou pouvez-vous, sans outrepasser vos pouvoirs, faire un pas de plus en faveur des redevables en ménageant une exception à l'article R*281-5 s'agissant des faits nouveaux dont les intéressés ne pouvaient par construction faire état dans leur réclamation ?

Il est vrai que plusieurs éléments plaident pour ce pas supplémentaire, à commencer par la volonté d'atténuer la grande rigidité des règles de procédure en contentieux du recouvrement, qui peuvent se refermer comme un piège sur les requérants : outre la cristallisation des moyens et pièces justificatives par le RAPO (R*281-5), le redevable ne dispose que de deux mois pour saisir l'administration (R*281-3-1), puis de deux mois pour saisir le juge, y compris en cas de rejet implicite de sa réclamation (R*281-4), et la contestation formée ne peut conduire à remettre en cause l'assiette et la liquidation de l'impôt (L. 281).

Pour en revenir à l'article R*281-5, vous remarquerez que la règle qu'il pose ne connaît pas d'équivalent en contentieux d'assiette, la loi n° 96-1181 du 30 décembre 1996 de finances pour 1997 ayant introduit dans le LPF un article L 199 C - dont vous avez justement précisé, pour des motifs tirés de la lettre du texte, qu'il n'était pas applicable en contentieux du recouvrement (voyez CE, 17 mars 1999, G..., n°163929 : RJF 5/99 n° 642, précitée) -, qui permet à l'administration et au contribuable, dans la limite pour ce dernier du dégrèvement ou de la restitution sollicités, de faire valoir tout moyen nouveau devant le juge, en première instance et en appel, jusqu'à la clôture de l'instruction. Dans son rapport de 2008 sur l'amélioration de la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, le président O. Fouquet préconisait d'ailleurs l'abrogation de l'article R*281-5

et l'alignement des règles applicables en contentieux du recouvrement sur celles applicables en contentieux d'assiette (proposition n° 46).

Par analogie avec les règles applicables à la prise en compte des productions tardives devant les juridictions administratives, nous relevons en outre que depuis votre décision de Section L... (5 décembre 2014, L..., n° 340943, concl. E. Crépey, modifiant les critères précédemment posés par votre décision CE, Section, 27 février 2004, Préfet des Pyrénées-Orientales c/ A..., n° 252988, p. 94), vous estimez que le juge doit, à peine d'irrégularité, rouvrir l'instruction pour tenir compte des circonstances de fait ou éléments de droit dont les parties n'étaient pas en mesure de faire état avant la clôture de l'instruction et qui peuvent exercer une influence sur le jugement de l'affaire, position que résulte de la préoccupation pour le juge de prendre une décision qui ne soit pas en décalage avec la réalité du dossier telle qu'elle apparaît à la date à laquelle il statue. Cette préoccupation nous paraît transposable au cas qui nous occupe aujourd'hui.

Vous pourrez enfin noter que la formulation de vos décisions, admettant la recevabilité devant le juge de moyens de droit n'impliquant pas l'appréciation de pièces justificatives ou de circonstances de fait « qu'il eut appartenu au contribuable de produire ou d'exposer dans sa réclamation », n'exclut pas nous semble-t-il de ménager une exception s'agissant des moyens fondés sur des faits intervenus postérieurement à l'introduction de la réclamation, précisément parce qu'il ne pouvait appartenir au redevable de faire état d'éléments intervenus ou dont il n'a eu connaissance que postérieurement à cette dernière. La formulation retenue par la Cour de cassation dans sa décision du 9 décembre 2014, qui exige que les moyens de droit nouveaux soumis au juge n'impliquent pas l'appréciation de pièces ou circonstances de fait « omises » dans la demande préalable adressée au chef de service laisse d'ailleurs encore plus clairement place à un assouplissement supplémentaire pour les pièces et faits dont il ne pouvait être fait état antérieurement à la réclamation.

A la lumière de ce que nous venons de vous dire, vous pourriez être enclins à franchir le pas supplémentaire que nous évoquions plus tôt, et à juger que l'article R*281-5 du livre des procédures fiscales ne fait pas obstacle à ce que le redevable invoque devant le juge de première instance ou d'appel, jusqu'à la clôture de l'instruction, un moyen fondé sur des pièces justificatives ou éléments de faits postérieurs à sa réclamation et dont il ne pouvait donc faire état dans cette dernière.

Si vous vous engagiez dans cette voie, vous ne porteriez atteinte que de manière très limitée aux exigences de rapidité et d'efficacité attachées au recouvrement de l'impôt : ce n'est en effet que pour autant que le redevable n'aura pas été mesure de faire état de pièces ou circonstances de fait nouvelles que vous desserreriez le verrou posé par l'article R*281-5, qui conserverait pour le reste toute sa rigueur.

L'honnêteté nous oblige toutefois à dire que cette solution, qui a dans l'absolu notre préférence, bute sur un obstacle de texte qu'il nous paraît difficile de surmonter. Comme nous vous l'avons dit au début de nos conclusions, cet article R*281-5 prévoit en effet que le juge se prononce « exclusivement au vu des justifications qui ont été présentées au chef de service » et insiste sur ce point en indiquant que les redevables qui l'ont saisi « ne peuvent ni lui soumettre des pièces justificatives autres que celles qu'ils ont déjà produites à l'appui de leurs mémoires, ni invoquer des faits autres que ceux exposés dans ces mémoires ».

L'effort qu'il faudrait consentir pour surmonter la lettre du texte, qui est parfaitement claire, nous semble d'autant plus important que l'interdiction qu'il prévoit trouve une atténuation dans celle de l'article R* 281-3-1 du LPF qui, tel que réécrit par le décret n° 2011-1302 du 14 octobre 2011, prévoit que la réclamation relative au recouvrement prévue à l'article R*281-1 doit être présentée dans un délai de deux mois à partir de la notification, selon le cas, « a) de l'acte de poursuite dont la régularité en la forme est contestée ; b) de toute acte de poursuite si le motif invoqué porte sur l'obligation de payer ou le montant de la dette ; c) du premier acte de poursuite permettant d'invoquer tout autre motif ». Ce troisième item, qui n'a à notre connaissance pas donné lieu à ce jour à interprétation jurisprudentielle de votre part, nous paraît saisir les contestations portant sur l'exigibilité de la créance, permettant de faire valoir par exemple la prescription de l'action en recouvrement ou le paiement de la dette due par le redevable, soit que ce dernier l'ait acquittée soit que l'administration ait procédé à son recouvrement forcé.

Pour en revenir au cas d'espèce, il nous semble qu'il est notamment loisible au redevable de l'impôt de former une réclamation relative au recouvrement sur le fondement du c) de l'article R* 281-3-1 du LPF dans le délai de deux mois à compter de la notification d'un avis de compensation. En effet, bien que l'administration estime que les avis de compensation sont des documents informatifs et non des actes de poursuite (BOI-REC-PREA-10-30-20120912 n° 80) - ce dont elle déduit que leur régularité en la forme ne peut être contestée devant le juge de l'exécution - l'article R. 257 B-1 du livre des procédures fiscales prévoit qu'ils peuvent donner lieu à contestation par les redevables selon les règles de procédures applicables aux oppositions à poursuite, définies aux articles L. 281 et R* 281-1 à R* 281-5. Et il nous semble résulter de la combinaison des articles R* 281-1 et R* 281-3-1 que le délai ainsi rouvert ne permet pas seulement au contribuable de contester l'acte de poursuite - ou assimilé - en tant que tel, mais permet plus largement d'ouvrir ou de rouvrir la discussion sur la base du motif de contestation invoqué. Autrement dit, la contestation de l'acte de compensation ne permet pas selon nous uniquement de remettre en cause l'opération de compensation à laquelle il a été procédé, mais bien, plus largement, de rouvrir un débat sur l'exigibilité de la créance.

Au terme de cette analyse, nous vous proposons, d'écarter le moyen d'erreur de droit soulevé par les requérants, en précisant que si l'article R* 281-5 du LPF ne permet pas au redevable de faire état devant le juge de pièces justificatives ou de circonstances de fait postérieurs à sa réclamation, il lui est en revanche loisible d'en former une nouvelle sur le fondement de l'article R* 281-3-1. Au cas d'espèce, M. A...aurait pu saisir l'administration d'une nouvelle réclamation sur le fondement du c) de cet article, mais il ne l'a pas fait et il ne pouvait se prévaloir directement devant le juge de l'avis de compensation qui lui a été notifié en septembre 2014.

Nous percevons ce que cette solution, qui présente l'inconvénient de rallonger un contentieux du recouvrement pourtant conçu pour être rapide et efficace, a d'artificiel, voire, au cas d'espèce, d'inéquitable. Mais nous ne croyons en définitive pas que vous puissiez faire de manière prétorienne le pas supplémentaire que nous évoquions plus tôt. Et si vous nous suivez, votre décision aura au moins l'intérêt de préciser la portée du c) de l'article R* 281-3-1 du LPF que la jurisprudence n'a à ce jour pas permis d'éclairer.

Restent deux autres moyens, qui vous retiendront moins longtemps.

L'arrêt attaqué n'est d'abord pas entaché d'insuffisance de motivation pour avoir jugé que la circonstance que les premiers juges auraient dénaturé les écritures des requérants était sans incidence sur la régularité du jugement du tribunal administratif. Cette réponse brève mais exacte, la dénaturation relevant du bien-fondé du jugement et non de sa régularité, vous met cependant à même d'exercer votre contrôle.

Il est par ailleurs soutenu que la cour aurait dénaturé les faits de l'espèce en estimant que l'administration avait tenu compte avant l'établissement des actes de poursuite en litige, du versement par la société d'une somme de 89 752,36 € et prononcé un dégrèvement à due concurrence le 2 mars 2006, sur le montant des droits dont le recouvrement était recherché par le commandement de payer du 6 mars 2014. Il est vrai qu'une certaine confusion règne dans le dossier, mais en dépit des efforts des requérants, rien ne permet de tenir pour établie une telle dénaturation.

PCMNC au rejet du pourvoi, y compris des conclusions présentées au titre des frais de procédure.