N° 409294

Société européenne d'expertise technique (SEET)

3ème et 8ème chambres réunies

Séance du 21 janvier 2019

Lecture du 8 février 2019

CONCLUSIONS

M. Laurent CYTERMANN, rapporteur public

L'affaire qui vient d'être appelée soulève une question de procédure fiscale, celle de savoir si un avis de mise en recouvrement peut être régulièrement notifié à l'adresse de l'établissement stable en France d'une société étrangère et non au siège social de cette société. D'apparence anodine, cette question peut déterminer l'issue d'un litige en raison des conséquences de l'absence de notification régulière de l'avis de mise en recouvrement sur l'exigibilité de l'impôt.

La société européenne d'expertise technique (SEET), dont le siège social est au Luxembourg, exerce une activité d'expertise en matière d'assurance en France et à l'étranger. A la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration a considéré que la société exerçait son activité sur le territoire français par l'intermédiaire d'un établissement stable situé à Malzéville, dans le département de Meurthe-et-Moselle. Il en résulte des rehaussements d'imposition au titre des années 2003 et 2004, notamment en matière de TVA et d'impôt sur les sociétés, donnant lieu à deux avis de mise en recouvrement du 7 juin 2007, envoyés à l'adresse de l'établissement stable à Malzéville.

Dans le cadre du contentieux d'assiette, la société a contesté ces rehaussements d'imposition mais par un arrêt du 15 novembre 2012 (n° 10NC01995), devenu définitif, la cour administrative d'appel de Nancy a rejeté sa requête. L'existence d'un établissement stable en France n'est donc plus en litige.

Celui dont vous êtes saisis aujourd'hui porte sur deux commandements de payer en date du 28 janvier 2014 et du 23 avril 2014, respectivement pour des sommes de 480 257 euros en matière de TVA et de 25 946 euros en matière d'impôt sur les sociétés. La SEET a saisi le tribunal administratif de Nancy, qui a rejeté sa demande par un jugement du 26 novembre 2015, au motif que le moyen tiré de l'absence de notification régulière de l'avis de mise en recouvrement n'était invocable que dans le cadre du contentieux d'assiette et était inopérant dans le cadre du contentieux du recouvrement. Par un arrêt du 2 février 2017, la cour administrative d'appel de Nancy a au contraire jugé que le moyen était opérant mais que les avis avaient pu être régulièrement notifiés à l'adresse de l'établissement stable. La SEET se pourvoit en cassation contre cet arrêt.

1. Avant d'en venir à l'examen des moyens du pourvoi, il vous faut en premier lieu vous prononcer sur l'opérance de l'irrégularité de la notification de l'avis de mise en recouvrement (AMR) dans le cadre du contentieux du recouvrement, question qui a divisé le tribunal et la

1

cour de Nancy. Cette question, qui se situe logiquement en amont de celle de la régularité de cette notification, est soulevée par le ministre qui soutient dans son mémoire en défense que ce moyen était irrecevable, ce que pourrez analyser comme une demande de substitution de motifs.

Vous confirmerez au préalable que la cour s'est bien prononcée dans le cadre d'un contentieux de recouvrement. Cela n'apparaissait pas douteux, mais le ministre soutient à titre principal dans son mémoire en défense que le présent litige relève du contentieux d'assiette, au motif que l'AMR ne constitue pas un acte de poursuite pouvant donner lieu à une contestation sur le fondement de l'article L. 281 du livre des procédures fiscales (LPF). Il est évident que la contestation de l'AMR, qui constitue la décision d'imposition, relève du contentieux d'assiette, mais la SEET conteste bien les commandements de payer, qui sont des actes de poursuite, et n'invoque l'irrégularité de la notification de l'AMR qu'à l'appui de cette contestation.

S'agissant de l'opérance de ce moyen dans le cadre du contentieux du recouvrement, il faut revenir brièvement sur la nature de l'AMR. Pour reprendre la formule de Pierre Collin dans ses conclusions sur une décision *Me M...* (19 décembre 2008, n° 284064, Tab.), « *la notification de l'AMR constitue à la fois la dernière opération d'assiette et la première opération de recouvrement* ». Cette place de charnière confère à la notification de l'AMR des conséquences sur les deux versants contentieux. Dans le cadre du contentieux d'assiette, si l'irrégularité de la notification n'affecte pas la validité du titre de perception¹, l'AMR n'interrompt toutefois la prescription de l'action en répétition de l'impôt qu'à compter de sa notification régulière (décision *Me M...* précitée). Dans le cadre du contentieux du recouvrement, c'est la réception par le contribuable du rôle ou de l'AMR qui entraîne l'exigibilité de l'impôt, conformément à l'article 1663 du code général des impôts (Sect., 20 novembre 1992, *S...*, n° 71902, RJF 1/93 n° 143). L'exigibilité de l'impôt étant l'un des motifs de contestation relative au recouvrement énumérés par l'article L. 281 du LPF, l'absence de réception par le contribuable de l'avis d'imposition ou de mise en recouvrement entraîne l'irrégularité d'un avis à tiers détenteur (21 décembre 1994, *Min. c/ Sté Patol Equipements*, n° 126113 : RJF n° 265) ou d'un commandement de payer (9 janvier 1995, *N...*, n° 135520 : RJF 2/95 n° 264).

De manière cohérente, le Tribunal des conflits et la Cour de cassation jugent que la contestation d'un acte de poursuite portant sur l'absence d'envoi préalable des avis d'imposition a trait, non à la régularité en la forme des actes de poursuite, mais à l'exigibilité de la somme réclamée et relève donc de la compétence des juridictions administratives en application de l'article L. 281 du LPF (TC, 23 novembre 1998, *SARL Ofir c/ TPG du Val-de-Marne*, n° 3106 : RJF 3/99, n° 350 ; Com., 20 février 2007, n° 05-17.483 F-D : RJF 7/07 no 850).

La réponse à la demande de substitution de motifs découle de ces précédents. D'une part, l'absence de mise en recouvrement des impositions les rend non exigibles et impose l'annulation des actes de poursuite. D'autre part, vous avez déjà assimilé la notification irrégulière d'un AMR à une absence d'AMR en ce qui concerne l'interruption de la prescription de l'action en répétition dans votre décision *Me M...* En conséquence, la notification irrégulière de l'AMR entraîne l'annulation des actes de poursuite subséquents et

¹ Ce qui se rattache à la jurisprudence générale sur l'absence d'incidence d'une notification irrégulière sur la légalité d'un acte administratif (cf. par exemple Sect., Avis, 20 juin 1997, *F... et autres*, n° 185323).

le moyen est donc opérant dans le cadre du contentieux du recouvrement, comme l'a jugé la cour.

2. Sur la question de savoir si l'AMR peut être régulièrement notifié à l'adresse de l'établissement stable, la société soulève deux moyens de cassation qui se rejoignent largement et qui tendent à vous faire juger que la cour a méconnu les dispositions de l'article R. 256-6 du LPF en regardant comme valable une telle notification.

La cour a jugé que les sociétés étrangères disposant d'un établissement stable en France devaient être assimilées aux sociétés françaises et que l'administration avait pu dès lors valablement notifier l'AMR à l'établissement stable de la SEET. Ce raisonnement, qui avait déjà été suivi par la cour de Douai (17 février 2015, *Société SA Consulting et Logistics Marketing Network*, n° 13DA01438) et par celle de Paris (30 avril 2015, *Société Défense Control*, n° 13PA02863), nous paraît pourtant critiquable à deux égards.

D'une part, il s'écarte de la lettre de l'article R. 256-6. Celui-ci dispose, dans sa version applicable au litige : « *La notification de l'avis de mise en recouvrement comporte l'envoi au redevable, soit au lieu de son domicile, de sa résidence ou de son siège, soit à l'adresse qu'il a lui-même fait connaître au service des impôts (...), de l'ampliation* » prévue à l'article R. * 256-3. Le texte emploie bien le terme de siège, qui est la seule notion pertinente pour les personnes morales parmi celles qu'il énumère.

D'autre part, il existe une certaine contradiction dans le raisonnement de la cour, puisque pour les sociétés françaises, l'article R. 256-6 impose bien la notification au siège.

Si vous avez admis que la proposition de rectification pouvait être régulièrement adressée à la personne responsable du principal établissement d'une société étrangère en France (3 juillet 2009, *Min. c/ Sté Uluslararası Haliclik Gelkistirme Ve Instaat Yatirmi Sanayi Ve Tic*, n° 294227 : RJF 11/09 n° 96), c'est sur le fondement de l'article L. 57 du LPF qui est rédigé de manière plus large, puisqu'il prévoit que la proposition de rectification est adressée au « *contribuable* », sans autre précision. De même, c'est parce qu'en matière de TVA, l'article 289 A du CGI impose aux personnes établies hors de France d'y désigner un représentant pour accomplir les formalités qui lui incombent que vous avez admis que l'administration lui adresse la proposition de rectification (24 juillet 2009, n° 304672 aux tables et 304674, *Sté Leuchtturm Albenverlag GmbH* et n° 309278 aux tables, *Sté Fis-Vopart* : RJF 11/09 n° 930, 931 et 989). Tout est donc affaire de texte et celui relatif à la notification de l'AMR ne présente pas la même souplesse.

Si cette lecture littérale nous paraît donc s'imposer, deux éléments permettent d'en tempérer la rigueur pour l'administration. D'une part, l'article R. 256-6 prévoit lui-même l'hypothèse dans laquelle le redevable a fait connaître à l'administration une autre adresse que celle de son siège, auquel cas l'AMR pourra bien sûr lui être notifié à cette adresse (sur ce point, cf. même sans texte Ass., 8 décembre 1967, *Sté Ateliers Goetzmann*, n° 67557, Rec.). D'autre part, si l'administration doit en principe envoyer les plis à l'adresse donnée par la contribuable, l'envoi à une autre adresse ne prive pas celui-ci des garanties de la procédure d'imposition s'il est établi que le pli lui est effectivement parvenu (7 novembre 1986, *Min. c/ M. M...*, n° 49708, Tab. et 5 avril 2013, *Min. c/ M...*, n° 356720 : RJF 2013, n°740, sur la notification de la proposition de rectification et de la réponse aux observations du contribuable). Il en va de même pour l'interruption de la prescription (27 avril 1987, *M. B...*, n° 40344 : RJF 6/87 n° 657).

Le fait que la SEET ait contesté les rehaussements d'imposition laisse penser qu'elle avait bien reçu ces avis de mise en recouvrement. Toutefois, vous ne pourrez opérer de substitution de motifs en cassation car cela impliquerait l'appréciation de circonstances de fait. Nous vous proposons donc de juger que la cour a commis une erreur de droit en considérant que l'administration avait pu régulièrement notifier les avis de mise en recouvrement à l'adresse de l'établissement stable en France de la SEET et non à celle de son siège luxembourgeois, sans rechercher si, à la date des commandements de payer contestés, ces avis étaient néanmoins déjà parvenus à la société. Après renvoi de l'affaire, il appartiendra à la cour d'apprécier si les AMR ont bien été reçus.

PCMNC :

- **à l'annulation de l'arrêt attaqué ;**
- **au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Nancy ;**
- **à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat le versement à la SEET d'une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.**