

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteur publique

L'EURL Butterfield & Robinson France est la filiale de la société canadienne Butterfield & Robinson, qui commercialise des circuits touristiques en France auprès d'une clientèle anglophone. A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a prononcé des rehaussements en matière de taxe sur les véhicules de société au titre de la période du 1^{er} octobre 2013 au 30 septembre 2016.

Le TA de Dijon a prononcé la décharge de ces impositions mais la CAA de Lyon a renversé la solution par un arrêt (RJF 7/22 n° 656, concl. contr. C. Vinet) dont la société vous demande de prononcer l'annulation.

Le pourvoi hiérarchise les moyens de cassation présentés, mais, à l'inverse du juge de l'excès de pouvoir (Sect., 21 décembre 2018, Sté Eden, n° 409678, au rec.), vous n'êtes pas contraints dans le choix des moyens de nature à entraîner l'annulation de l'arrêt. Nous n'en examinerons pas moins les moyens dans l'ordre suggéré par la requérante, dès lors que si nous allons vous proposer de retenir le second, vous devrez vous prononcer sur les mérites de la question de droit posée par le premier dans le cadre du règlement au fond de l'affaire, auquel il nous semble opportun de procéder.

Par son premier moyen, la requérante vous demande de prendre une position de principe quant au délai raisonnable dont doit disposer le contribuable pour saisir l'interlocuteur départemental, en cas de désaccord persistant après la saisine préalable du supérieur hiérarchique.

Rappelons que la possibilité, pour les contribuables faisant l'objet d'une procédure de rectification contradictoire, de s'adresser, après la réponse aux observations du contribuable et avant la mise en recouvrement des impositions, au supérieur hiérarchique du vérificateur puis, le cas échéant, à l'interlocuteur départemental ou régional en cas de persistance d'un désaccord sur le bien-fondé des rectifications envisagées, constitue une garantie substantielle, dont la méconnaissance doit entraîner la décharge de l'imposition (24 novembre 1997, Brun, n° 168995, au rec., RJF 1/98 n° 85).

Pas plus que de l'interlocuteur départemental ou régional (21 juin 2002, min. c/ Dumaine, n° 219313, RJF 10/02 n° 138), vous n'exigez pas du supérieur hiérarchique qu'il prenne

expressément position après son entretien avec le contribuable (21 décembre 2006, M. B..., n° 282078, RJF 3/07 302). Alors que l'interlocuteur n'a vocation à intervenir qu'en cas de persistance d'un désaccord, s'est donc posée la question de savoir à partir de quand le contribuable, placé dans un état de relative incertitude après son entretien avec le supérieur hiérarchique, peut être autorisé à saisir l'interlocuteur. Par une décision du 17 novembre 2010, *M. et Mme M...* (n° 316759, aux tables, RJF 3/11 n° 334), vous avez jugé qu'en l'absence de prise de position écrite du supérieur hiérarchique, le désaccord est présumé persister, de sorte que le contribuable peut saisir l'interlocuteur départemental ou régional tant qu'il n'a pas reçu de document écrit de l'administration fiscale lui faisant savoir qu'il n'y avait plus de désaccord.

En d'autres termes, le contribuable doit interpréter le silence du supérieur hiérarchique comme le maintien du désaccord, ce qui doit, normalement, l'inciter à saisir, sans attendre, l'interlocuteur départemental ou régional, avant que la mise en recouvrement des impositions n'y fasse obstacle.

Ce n'est que dans le cas particulier – et sans doute exceptionnel - dans lequel le supérieur hiérarchique, à l'issue de l'entretien, a indiqué au contribuable qu'il lui ferait connaître sa position ultérieurement que vous avez estimé, à l'occasion d'une décision d'espèce *SA Pouey International* du 28 juillet 2011 (n° 318047, inédite, RJF 11/11, n° 1174) que la persistance du désaccord, et partant, la faculté de saisir l'interlocuteur départemental, n'était acquise qu'à la date à laquelle le supérieur avait confirmé les rectifications en cause.

La requérante voudrait vous voir juger, d'une part, que le contribuable doit, en toutes hypothèses, disposer d'un délai raisonnable pour saisir l'interlocuteur départemental ou régional, lequel ne pourrait, selon elle, être inférieur à un mois, et, d'autre part, que ce délai ne devrait courir, lorsqu'un courrier est adressé au contribuable postérieurement à l'entretien, qu'à compter de la date de notification de ce courrier.

Votre jurisprudence reconnaît déjà, même si elle ne l'a pas formalisée en ces termes, la nécessité de ménager au contribuable un délai raisonnable pour saisir l'interlocuteur, ce qui est indispensable pour assurer le caractère effectif de cette garantie. Dans l'affaire *SA Pouey International*, vous avez estimé qu'une mise en recouvrement intervenue le lendemain de la date à laquelle était acquise la persistance du désaccord, avait laissé un délai trop bref au contribuable pour exercer utilement ses droits. A l'inverse, mais il n'est pas possible d'y voir un quelconque *a contrario*, vous avez admis qu'une mise en recouvrement intervenue un mois après l'entretien avec le supérieur hiérarchique correspondait à un délai suffisant (3JS, 1^{er} février 2019, M. C..., n° 418181, RJF 7/19 n° 620).

Il n'est, en revanche, guère souhaitable d'imposer un délai minimum incompressible.

Votre jurisprudence est attentive à ne pas rigidifier les conditions d'exercice de la garantie liée à la saisine de l'interlocuteur, qui résulte de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qui constitue donc une obligation que l'administration s'impose à elle-même, dans le but de prévenir le contentieux. Cette garantie n'est pas de même nature que les garanties légales résultant du livre des procédures fiscales et n'a pas pour objet de poursuivre un dialogue contradictoire de même nature que celui qui s'est achevé avec la réponse aux

observations du contribuables (16 novembre 2022, min. c/ SNC Ventimo, n° 462278, RJF 2/23 n° 125). Il serait ainsi injustifié de consacrer, par la voie prétorienne, un délai équivalent à celui qui est ménagé pour la présentation des observations du contribuable en réponse à la proposition de rectification.

Par ailleurs, l'intervention du supérieur hiérarchique prend place après le dialogue engagé avec le vérificateur, de sorte que le contribuable n'a, en principe, pas besoin d'un long délai pour apprécier l'opportunité de saisir l'interlocuteur. Certes, le supérieur hiérarchique peut faire état d'arguments nouveaux au soutien des rectifications, de même qu'il peut être appelé à apprécier des éléments nouveaux avancés par le contribuable. Mais ces changements ne s'analysent, par construction, jamais comme un bouleversement complet des termes du débat, étant précisé que le supérieur hiérarchique ne peut, par exemple, pas modifier la base légale des rectifications envisagées par le rectificateur dans sa proposition de rectification (SNC Ventimo, précité).

Nous pensons donc préférable de laisser au juge de l'impôt le soin d'apprécier au cas par cas, compte tenu de la nature des divergences entre l'administration et le contribuable et de l'évolution des termes du débat au cours du contrôle, si le délai ménagé pour saisir l'interlocuteur était suffisant.

Quant à la question du point de départ du délai, celle-ci est engagée par votre jurisprudence, dans le sens inverse de la thèse du pourvoi. Il résulte, en effet, des précédents *M...* et *Société Pouey International*, que le délai court à compter de la date à laquelle le contribuable a connaissance de la persistance d'un désaccord. Le maintien du désaccord étant présumé en l'absence de prise de position écrite, le délai court, en principe, immédiatement à l'issue de l'entretien avec le supérieur hiérarchique. Ce délai ne peut être reporté que si le supérieur hiérarchique fait savoir au contribuable qu'il prendra position ultérieurement, ce qui doit clairement ressortir des pièces du dossier.

Sauf dans cette dernière hypothèse, le courrier notifié par le supérieur hiérarchique pour rendre compte de l'entretien ne matérialise donc pas la cristallisation du désaccord, même s'il le confirme. Son examen permet certes au contribuable de peser plus aisément les arguments qui lui sont opposés par l'administration, afin d'apprécier l'opportunité de saisir ou non l'interlocuteur départemental, de sorte que la présomption posée par votre jurisprudence peut conduire à des saisines inutiles. Mais cet inconvénient, qui pèse sur l'administration et non sur le contribuable, nous paraît négligeable. En outre, en l'absence d'obligation, pour le supérieur hiérarchique, de formaliser sa position par écrit, il ne nous semble pas possible de tirer de quelconques conséquences juridiques de l'existence d'un tel courrier, sauf à transformer l'interlocution en garantie à géométrie variable selon les pratiques des directeurs concernés.

En l'occurrence, les représentants de la société ont été reçus par le supérieur hiérarchique du vérificateur le 28 novembre 2017. Celui-ci leur a fait parvenir, le 6 décembre suivant, un courrier confirmant la persistance du désaccord et les impositions ont été mises en recouvrement le 15 décembre suivant. Alors que la nature du désaccord ne présentait pas, en l'occurrence, de complexité particulière, le délai dont a disposé la société pour saisir

l'interlocuteur, qui était ouvert, en l'absence d'indication, par le supérieur hiérarchique, qu'il entendait réserver sa position, dès l'issue de l'entretien du 28 novembre, apparaît raisonnable.

La position de la cour, conforme à cette analyse, ne saurait donc être remise en cause.

C'est, en revanche, en ce qui concerne le bien-fondé de l'imposition, que son raisonnement est contestable.

Le I de l'article 1010 du CGI soumet les sociétés à une taxe annuelle à raison des véhicules de tourisme qu'elles utilisent en France, quel que soit l'Etat dans lequel ils sont immatriculés, ou qu'elles possèdent et qui sont immatriculés en France. Dans sa rédaction en vigueur au cours des années d'imposition, le II du même article prévoyait en outre que, « *lorsqu'elle est exigible en raison des véhicules pris en location, la taxe est à la charge de la société locataire* ». Surmontant l'articulation hasardeuse de ces dispositions, vous avez jugé que le législateur avait fixé un critère alternatif d'assujettissement à la taxe sur les véhicules des sociétés - fondé sur l'utilisation ou la possession du véhicule - sauf pour ce qui concerne la taxe exigible en raison de véhicules pris en location, qui n'est due que par la seule société locataire (23 septembre 2013, Société Visiocom, n° 369684, aux tables, RJF 12/13 n° 1164).

Or en l'occurrence, la cour a jugé que l'EURL Butterfield & Robinson France était redevable de la taxe sur les véhicules de société à raison de véhicules utilisés dans le cadre de son activité, alors même qu'elle relevait aussi qu'il s'agissait de véhicules loués par sa société mère canadienne. Vous pourrez donc, comme vous y invite le pourvoi, annuler l'arrêt pour erreur de droit.

Réglant au fond le litige, vous pourrez d'abord constater, pour les motifs que nous avons exposés il y a quelques instants, que c'est à tort que le TA de Dijon a jugé que la requérante avait été privée de la faculté de saisir utilement l'interlocuteur départemental, faute d'avoir disposé d'un délai suffisant à cet effet.

Saisis du litige par l'effet dévolutif de l'appel, vous constaterez, toutefois, que l'administration ne pouvait assujettir la requérante à la taxe sur les véhicules de société à raison des véhicules qui étaient loués par sa société mère canadienne, ce qui vous conduira à confirmer la solution de décharge retenue par le tribunal.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au rejet de la requête du ministre devant la CAA de Versailles et au versement par l'Etat d'une somme de 3 000 euros à l'EURL Butterfield & Robinson France en application des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA.