

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteur publique

Le pourvoi de la société Limat, qui a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2013, 2014 et 2015 à l'issue de laquelle elle a été assujettie à des suppléments d'IS pour un total de plus de 1,5 million d'euros, vous conduira à trancher deux questions de procédure fiscale.

La première porte sur l'article L. 57 A du LPF qui, par dérogation aux dispositions des articles L. 57, R. 57-1 et R. 59-1 du même livre, silencieuses sur le délai de réponse aux observations du contribuable (CE, 5 mars 1999, *SA Domaine Clarence Dillon*, n° 135287, RJF 4/99 n° 386), impose à l'administration, en cas de vérification de comptabilité d'une entreprise ou d'un contribuable exerçant une activité industrielle ou commerciale dont le chiffre d'affaires est inférieur, selon la nature de l'activité conduite, à 1 526 000 € ou à 460 000 €, et sauf graves irrégularités privant de valeur probante cette comptabilité, de répondre dans un délai de soixante jours aux observations du contribuable. Le défaut de notification d'une réponse dans ce délai équivaut, en vertu de cet article, à une acceptation des observations du contribuable.

Le pourvoi soulève la question, inédite, des modalités d'appréciation des seuils de chiffre d'affaires définissant le périmètre de la garantie ainsi prévue.

Faut-il se placer à la date d'engagement de la vérification, en recherchant le montant du chiffre d'affaires du dernier exercice clos, ou faut-il considérer le chiffre d'affaires des exercices vérifiés ? Dans ce dernier cas, la garantie s'applique-t-elle année par année, ou suffit-il que le seuil soit dépassé au cours d'un des exercices vérifiés pour écarter, pour l'ensemble de ceux-ci, l'application de l'article L. 57 A ?

Aucune lecture ne s'imposant d'emblée au vu de la lettre du texte, il ne nous paraît pas inutile pour les départager de tenir compte de l'objectif de la garantie ainsi instituée, ainsi que de rechercher l'éclairage éventuellement offert par les travaux préparatoires de l'article 14 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007, dont ces dispositions sont issues.

Dans le projet de texte soumis au Parlement, la portée du futur article L. 57 A était initialement plus restreinte : d'une part, le délai de réponse laissé à l'administration était plus

long (trois mois contre soixante jours dans le texte finalement adopté) ; d'autre part, le périmètre projeté d'application de l'article L. 57A était défini par renvoi à celui de la garantie de limitation à trois mois de la durée de la vérification édictée au I de l'article L. 52 du même livre, c'est-à-dire aux entreprises industrielles et commerciales et aux contribuables se livrant à une activité non commerciale dont le chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes n'excède pas, selon l'objet de l'activité, 763 000 ou 230 000 euros – soit un seuil inférieur de moitié à celui finalement retenu.

Un amendement parlementaire a, en cours de discussion du texte à l'Assemblée nationale, considérablement étendu la portée du texte. Les travaux préparatoires sont en revanche muets sur le moment d'appréciation de ces seuils. Tout au plus peut-on en déduire la volonté de faire bénéficier la garantie aux entreprises de taille modeste.

Mais si l'article 14 de la loi du 25 décembre 2007 a ainsi prévu un ensemble de mesures visant notamment, selon Ph. Marini, à permettre « *un déroulement des contrôles fiscaux des petites et moyennes entreprises mieux compris par les contribuables, car plus respectueux de leurs conditions de gestion et de leurs difficultés économiques* » (Rapport n° 127 de M. Philippe Marini, fait au nom de la commission des finances du Sénat, déposé le 12 décembre 2007), s'agit-il d'accorder des garanties aux contribuables qui sont des entreprises de taille petite ou moyenne au moment du contrôle, ou aux entreprises qui avaient ce caractère lors des exercices dont la comptabilité est soumise à vérification ?

Se fonder sur la taille de l'entreprise au moment de l'engagement de la vérification, voire même au plus près de l'envoi des observations, par exemple en retenant le chiffre d'affaires du dernier exercice de douze mois clos avant la notification de la proposition de rectification, présenterait une certaine logique : elle réserverait la garantie aux entreprises qui, compte tenu de leur taille modeste lors des opérations de contrôle puis de rectification, connaissent des contraintes de fonctionnement les rendant plus sensibles aux sujétions et incertitudes résultant de telles opérations.

Toutefois, comme le relevait G. Carrez dans son rapport sur le projet de loi de finances rectificative pour 2007, la portée de l'article L. 57 A du LPF ne peut s'appréhender sans tenir compte de sa double incidence : rapidité de la réponse permettant d'éviter que la procédure contradictoire ne traîne en longueur, mais aussi acceptation automatique des observations et par suite, abandon des redressements en cas de dépassement par l'administration du délai prescrit.

Or, soulignait-il, « *il est bien évident que la complexité de certaines vérifications, particulièrement dans les grandes entreprises, ne permet pas d'instituer pour l'ensemble des vérifications de comptabilité une obligation législative de la nature de celle proposée (...). Étendre le délai (de réponse impérative) pour les entreprises plus grandes, « sanctionné » par un accord tacite, poserait des problèmes réels. Dans les deux cas, une mesure censée être favorable au contribuable finirait par produire des effets contraires à ceux recherchés. L'administration préférerait en effet, dans des situations complexes, notifier une réponse rejetant les observations du contribuable plutôt que les approuver tacitement, ce qui n'est pas dans l'intérêt des contribuables et comporte en outre un risque accru de contentieux* » (rapport AN n° 445, enregistré le 29 novembre 2007).

Au vu de ces précisions, l'absence d'extension de la garantie à l'ensemble des contribuables procédant donc de la nécessité de tenir compte de la complexité des vérifications des entreprises dépassant une certaine taille, il nous semble plus conforme à l'objet et la nature de la garantie de l'article L. 57 A de se fonder sur le chiffre d'affaires constaté lors des exercices vérifiés, ou à tout le moins lors de ceux de ces exercices ayant donné lieu à rectification et visés dans la proposition de rectification.

Or raisonner ensuite exercice vérifié par exercice vérifié, en accordant le bénéfice de la garantie de manière distributive en fonction des années selon que le chiffre d'affaire a ou non excédé les seuils fixés à l'article L. 57 A du LPF, nous semble difficilement envisageable et praticable. En effet, en cas de pluralité d'exercices vérifiés au cours d'un même contrôle, les chefs de redressements notifiés à l'issue de celui-ci seront, selon les cas, communs ou distincts d'un exercice à l'autre et les observations des contribuables, contenues dans une même lettre, pourront également être afférentes à tout ou partie des exercices vérifiés. Dans ces conditions, procéder à une application distributive de la garantie nous paraît introduire une complexité excessive et un risque contentieux inutile dans la procédure, contraire à l'objectif de clarification et de fluidification des relations entre le contribuable et le service dans la phase contradictoire suivant la proposition de rectification poursuivi par l'article L. 57 A du LPF. A l'inverse de ce que soutient la requérante, une telle appréciation ne nous paraît pas nécessairement impliquée par la lettre de l'article L. 57 A du LPF, en ce qu'elle renvoie au chiffre d'affaires annuel. La garantie procédurale, introduite par les termes « *En cas de vérification de compatibilité (...) d'une entreprise (...)* », nous semble une, et valoir, lorsqu'elle s'applique, pour l'ensemble des exercices vérifiés.

Dès lors, l'approche distributive étant écartée, la préoccupation exprimée dans les travaux préparatoires d'exclure du périmètre de la garantie les entreprises dont la taille fait présumer des vérifications complexes, de manière à permettre au service de disposer, pour rédiger ses observations, du temps nécessaire, nous semble conduire à n'accorder le bénéfice de l'article L. 57 A du LPF qu'aux entreprises qui demeurent sous les seuils qu'il édicte pour l'ensemble des exercices vérifiés.

Vous pourrez ainsi retenir, pour la mise en œuvre de l'article L. 57 A du LPF, un mode de raisonnement cohérent avec celui dégagé pour la garantie de limitation de la durée de la vérification à trois mois prévue par l'article L. 52 du LPF, dont vous écarterez l'application en cas de vérification globale de plusieurs exercices lorsque le chiffre d'affaires de la société contrôlée excède, au titre de l'un au moins des exercices vérifiés, les seuils fixés par cet article pour l'activité qu'elle exerce (v. pour une jurisprudence ancienne et constante : CE, 17 février 1971, *Sieur D*, n° 79529, au Recueil ; CE, 8 juin 1983, n° 37983, aux Tables sur un autre point, RJF 8-9/83 n° 996 ; CE, 24 février 1986, *SARL Sengema*, n° 47986, RJF 4/86 n° 403 ; CE, 7 mars 1990, *P...*, n° 46361, RJF 5/90 n° 624 ; CE, 6 janvier 1993, *Charcuterie du Point du Jour*, n°s 95353 95354, RJF 1993 n° 401 ; CE, 17 novembre 2017, *SARL Aménagement et maintenance générale (AMG)*, n° 399620, RJF 4/18 n° 402). Ajoutons que, lorsque le contribuable avait déclaré des chiffres d'affaires inférieurs aux seuils, mais que le service y apporte des rectifications fondées conduisant à un dépassement de ces seuils, c'est le chiffre d'affaires ainsi rectifié à la hausse qu'il convient de retenir (CE, 21 décembre 1977, n°

1145, RJF 2/78 n° 58 ou CE, 20 mai 1998, *Sté d'exploitation des carburants*, n° 155738, aux Tables sur un autre point, RJF 7/98 n° 826).

La circonstance que le Parlement ait rompu, en ce qui concerne le quantum des seuils de chiffre d'affaires, le pont que le projet de texte initial établissait entre le champ des entreprises bénéficiant de la garantie de l'article L. 52 et celui, qu'il a souhaité plus large, des entreprises devant bénéficier de la nouvelle garantie édictée à l'article L. 57 A du LPF, ne fait pas obstacle à une telle convergence des modalités d'appréciation du dépassement de ces seuils en présence d'une pluralité d'exercices vérifiés. Au contraire, alors que votre mode d'emploi jurisprudentiel sur ce point était ancien et constant en ce qui concerne l'article L. 52 du LPF, le législateur n'a ressenti le besoin, ni d'en modifier la portée pour la mise en œuvre de cet article, ni d'édicter des règles d'appréciation expresses pour ce qui concerne les seuils de l'article L. 57 A.

Par suite, dans la présente affaire, la cour administrative d'appel de Marseille n'a pas commis d'erreur de droit en écartant le bénéfice de la garantie prévue par les dispositions de l'article L. 57 A du LPF au motif que les montants des chiffres d'affaires de la société Limat avaient, au moins pour l'un des exercices vérifiés, dépassé le seuil de 1 526 000 euros.

La deuxième question soulevée par le litige vous retiendra moins longtemps, mais n'est pas dépourvue de tout intérêt pour autant.

Un contribuable dispose, en vertu de l'article R. 59-1 du LPF, d'un délai de trente jours à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations pour demander que le litige soit soumis à la commission départementale des impôts et des taxes sur le chiffre d'affaires. Ce délai est un délai franc (CE, 21 mars 2008, *C...*, n° 286007, RJF 6/08 n° 705). Bien que vous ne sembliez pas avoir eu l'occasion de le juger par une décision expresse, il ne fait pas de doute qu'une saisine formée après l'expiration du délai ainsi imparti est tardive et que l'administration ne prive, par suite, le contribuable d'aucune garantie en n'y donnant pas suite. A cet égard, il incombe au contribuable d'être vigilant sur l'écoulement du temps lorsqu'il entend à la fois recourir au supérieur hiérarchique du vérificateur et à l'interlocuteur départemental et saisir la CDI, compte tenu de la fenêtre temporelle limitée qui lui est ouverte pour demander la saisine de cette dernière.

En l'espèce, les rectifications notifiées à la société ayant été confirmées par une réponse aux observations du contribuable reçue le 11 mai 2017, la demande de saisine formée par la société le 13 juillet 2017 était tardive. L'administration était-elle pour autant tenue de soumettre le litige à cette commission au motif qu'elle avait, dans son courrier du 18 juillet 2017, indiqué en réponse à la contribuable que sa demande était transmise aux instances concernées ?

La requérante considère qu'une telle indication vaut engagement de l'administration à accorder au contribuable la garantie de l'article L. 59 du LPF et que l'exigence de loyauté fait obstacle à ce que l'administration lui en refuse ensuite le bénéfice. Elle invoque également, au soutien de son analyse, votre jurisprudence en vertu de laquelle l'administration, lorsqu'elle décide sans y être légalement tenue de procéder à une consultation, doit effectuer celle-ci dans des conditions régulières nonobstant le caractère facultatif de la consultation (CE, Section, 4

novembre 1969, *Sieur D...*, n° 72330, au Recueil ; CE, Section, 15 mars 1974, *Syndicat national CGT-FO des fonctionnaires et agents du commerce intérieur et des prix*, n° 85703, p. 188 ; v. aussi. CE, Assemblée, 19 juillet 2017, *Association citoyenne Occitanie Pays Catalan*, n° 403928, p. 233).

Mais d'une part, en jugeant que l'administration, par son courrier du 18 juillet 2017, s'était simplement « bornée [...] à lui indiquer que sa demande était transmise aux instances concernées sans prendre d'engagement sur les suites qui lui seraient réservées », la cour n'a pas entaché son arrêt de dénaturation – laquelle n'est au demeurant pas alléguée – et n'a pas commis d'erreur de droit.

D'autre part, à supposer même que l'on regarde cette première réponse comme révélant l'existence d'une analyse implicite initialement erronée du service sur la recevabilité de la demande, celle-ci ne s'opposait pas à ce que l'administration refusât finalement de soumettre le litige à la commission.

A cet égard, et bien que l'incompétence matérielle de la CDI puisse être regardée comme un obstacle plus radical et indépassable encore que la forclusion, en ce que l'incompétence touche à l'habilitation même de la CDI à s'exprimer sur le fond d'une question quand la forclusion ne porte que sur le dépassement de la fenêtre temporelle dans laquelle elle doit être saisie, il nous semble néanmoins possible de raisonner, en présence d'une demande tardive, par analogie avec l'hypothèse dans laquelle l'administration s'est, dans un premier temps, méprise sur la compétence de la CDI. Vous jugez en effet que l'administration peut légalement, sans priver l'intéressé d'aucune garantie, refuser de saisir la CDI lorsque le litige n'entre pas dans la compétence de cette commission, quand bien même elle aurait précédemment indiqué, par erreur, dans la réponse aux observations du contribuable, que le différend pourrait être soumis à son avis (CE, 24 août 2011, *Z...*, n° 320321, RJF 11/11 n° 1122), ou aurait dans un premier temps acquiescé à la demande de saisine du contribuable (CE, 6 décembre 2006, *M...*, n° 255492, aux Tables sur ce point, RJF 3/07 n° 325).

Dans ces conditions, en jugeant que la société Limat n'était pas fondée à soutenir que l'administration l'aurait privée d'une garantie en ne lui permettant pas de saisir la CDI, après lui avoir dans un premier temps répondu qu'elle transmettait sa demande aux instances concernées, la cour n'a pas davantage commis d'erreur de droit.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.