

N° 463709 – Société New Asia

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 28 juin 2023

Lecture du 12 juillet 2023

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteuse publique

La SARL New Asia, qui exerce une activité de restauration, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration fiscale a rejeté sa comptabilité comme non-probante, reconstitué son chiffre d'affaires et l'a assujettie à des suppléments d'impôt sur les sociétés et des rappels de TVA, assortis de pénalités.

Son pourvoi soulève deux groupes de moyens.

Le premier, afférent à la régularité de la procédure d'imposition, pose essentiellement des questions d'appréciation de fait.

Après avoir rencontré le supérieur hiérarchique, la société avait adressé un courrier à l'administration fiscale dans lequel elle faisait part de propositions de règlement amiable tout en sollicitant, « *s'il devait s'avérer que (le) désaccord persiste, de bien vouloir soumettre ce dossier à l'interlocuteur départemental* ». La société et l'administration ayant finalement conclu une transaction le 3 janvier 2014, il n'a pas été donné suite à la demande de saisine de l'interlocuteur départemental. Estimant ultérieurement que la société n'avait pas correctement exécuté les obligations lui incombant en vertu de la convention de transaction, en n'enregistrant ni ne publiant le nantissement du fonds de commerce prévu par le plan de règlement, puis en introduisant une réclamation contentieuse le 12 décembre 2014, l'administration fiscale avait toutefois constaté la caducité de la transaction. La société estimait que l'administration l'avait, en concluant une transaction mettant fin à la procédure de rectification contradictoire puis en la dénonçant, indûment privée de la possibilité de rencontrer l'interlocuteur départemental.

Par une décision *min. c/ Mme C...* du 10 août 2005 (n° 269885, T. pp. 827-829-831, RJF 11/05 n° 1233 ; Dr. fisc. 2005, n° 44-45, comm. 728), vous avez jugé que la conclusion d'une transaction sur les pénalités, par laquelle le contribuable donne son accord aux rehaussements de base notifiés par l'administration, met fin à la procédure contradictoire, sans que celle-ci puisse être rouverte par le défaut d'exécution de la transaction du fait du contribuable, et en avez déduit que l'administration peut légalement, dans cette hypothèse, opposer un refus à

une demande de saisine de la CDI, alors même que cette demande lui aurait été adressée antérieurement à la conclusion de la transaction.

En effet, la condition posée à l'acceptation par le contribuable, par le biais d'une transaction, du redressement en droits et pénalités, mettant fin à la procédure de rectification contradictoire, consiste dans l'engagement, de la part de l'administration fiscale, de modérer les pénalités et de ne pas mettre en recouvrement un montant supérieur à celui convenu, mais non dans l'exécution par le contribuable lui-même de ses propres engagements de non-contestation au contentieux et de règlement dans les délais des sommes dues. L'inexécution de la transaction, lorsqu'elle est le fait du contribuable, ne saurait donc s'assimiler à la remise en cause de la condition à laquelle l'acceptation des redressements avait été liée.

La configuration est en revanche différente lorsque l'inexécution de la transaction est du seul fait de l'administration et porte sur l'engagement-même qui avait conditionné l'acceptation des redressements par le contribuable. Si une telle inexécution ne peut alors rouvrir en pratique la procédure de rectification contradictoire lorsque celle-ci est déjà close par la mise en recouvrement des sommes, elle est en revanche de nature à caractériser une privation de garantie du contribuable et à entacher d'irrégularité la procédure d'imposition, lorsque celui-ci avait demandé la saisine de la CDI et que la conclusion de la transaction, ensuite inexécutée par le seul fait du service, avait fait obstacle à cette saisine.

Se coulant dans les pas de votre décision n° 269885 du 10 août 2005, la cour l'a ici transposée à la saisine de l'interlocuteur départemental, en jugeant que la transaction avait mis fin à la procédure contradictoire de redressement, sans que son inexécution ait eu pour effet de la rouvrir, et que l'administration n'était dès lors pas tenue de donner suite à la demande de saisine de l'interlocuteur départemental.

La transposition de la jurisprudence C... du 10 août 2005 à la garantie de la saisine de l'interlocuteur départemental nous semble pouvoir et devoir être approuvée.

La requérante estime toutefois que la configuration de l'espèce n'était pas celle d'une inexécution de la transaction de son fait, seule en cause dans l'affaire du 10 août 2005 précitée, mais du fait de l'administration. Elle en déduit que la cour ne pouvait faire application de cette jurisprudence, qu'elle a commis une erreur de droit en jugeant la procédure régulière et a dénaturé les pièces du dossier en estimant qu'il ne résultait pas de l'instruction que l'administration aurait méconnu son obligation de loyauté en concluant la transaction sans intention de l'exécuter puis en la dénonçant, dans le but de la priver du recours à l'interlocuteur départemental.

Si la cour n'a pas expressément imputé au contribuable la responsabilité de la non-exécution de la convention de transaction, elle a toutefois, en jugeant que l'administration n'avait pas méconnu son obligation de loyauté, et notamment qu'elle n'avait pas conclu la transaction en sachant qu'elle la dénoncerait ensuite, implicitement mais nécessairement estimé que l'administration n'était pas en tort dans l'inexécution de la transaction et dans le constat de sa caducité. Or cette appréciation souveraine nous semble exempte de dénaturation, au vu des pièces du dossier qui lui était soumis.

D'une part, en effet, si la transaction laissait à la société un délai de 36 mois pour le règlement des sommes laissées à sa charge, elle prévoyait néanmoins la constitution, dans l'attente de ce règlement, des garanties nécessaires à la préservation des intérêts du Trésor sous forme de nantissement du fonds de commerce. L'annexe appelait en outre expressément l'attention du contribuable sur les modalités de mise en œuvre de la transaction en termes de mise en recouvrement. D'autre part, le courrier du 25 juin 2014 figurant au dossier de fond retournant à la société l'acte de nantissement du fonds de commerce sous seing privé signé par le comptable, indiquait expressément que cet acte devait ensuite être enregistré par la société au Pôle enregistrement de Grenoble et au Tribunal de commerce, et la nécessité de faire parvenir au service un « nantissement enregistré » dans les dix jours, sous peine de caducité du plan de règlement convenu par la transaction, avait été rappelée le 3 novembre 2014 par le comptable dans une relance à la société - l'article L. 142-3 du code de commerce prévoyait en effet l'obligation d'enregistrer le contrat de nantissement ainsi que son inscription sur un registre public tenu au greffe du tribunal de commerce, et l'article L. 142-4 alors applicable disposait que l'inscription devait être prise, à peine de nullité du nantissement, dans la quinzaine de la date de l'acte constitutif. Enfin, il ressortait des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la réception du courrier du comptable public du 4 décembre 2014 indiquant qu'à défaut d'avoir enregistré le nantissement prévu, le plan de règlement était caduc et indiquant qu'il allait demander la caducité de la transaction, la société a formé une réclamation contentieuse, sans se laisser la moindre chance d'une régularisation et renonçant ainsi elle-même à la transaction.

Dans ces conditions, le premier groupe de moyens sera écarté.

C'est en réalité le second groupe de critiques qui a justifié l'admission, en ce qu'il pose en amont une question inédite relative à la charge de la preuve.

Avant 1987, l'avis rendu par la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires avait pour effet, s'il était favorable à l'administration, d'attribuer au contribuable la charge d'une preuve qu'il n'aurait pas supportée en l'absence de saisine de la commission. Depuis les réformes apportées dans la suite du rapport de la commission Aicardi, l'article L. 192 du LPF dispose, en son premier alinéa, que lorsque la commission départementale est saisie d'un litige ou d'une rectification, l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la commission. Le deuxième alinéa de cet article prévoit, à titre d'exception, que, « *toutefois, la charge de la preuve incombe au contribuable lorsque la comptabilité comporte de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission.* »

La présente affaire soulève la question de savoir ce qu'est une « *imposition établie conformément à l'avis de la CDI* », au sens de ces dispositions. La jurisprudence est, sur ce point, maigre.

D'une part, dans une décision du 6 août 2008, P... (n° 293106, T. p. 676, RJF 11/08 n° 1236, concl. P. Collin Dr. fisc. 42/08 comm. 546), vous avez énoncé que les rappels d'impôt que l'administration envisage de mettre à la charge d'un contribuable ne peuvent être regardés

comme établis conformément à l'avis de la CDI qu'à la condition que celle-ci ait « *expressément entériné les bases d'imposition notifiées par le service* » et que cette condition ne peut être regardée comme satisfaite lorsque cette commission émet un avis par lequel elle estime ne pas être en mesure de valider les bases d'imposition retenues par l'administration. Un tel avis est alors inopposable au contribuable et il appartient à l'administration fiscale d'établir le bien-fondé des bases qu'elle a arrêtées.

Par ce précédent, vous vous êtes toutefois bornés à exclure le renversement de la charge de la preuve au profit de l'administration lorsque la CDI déclare n'être pas en mesure de se prononcer. Mais vous n'avez pas pris position sur le point de savoir si, lorsque l'impôt est finalement établi sur une base inférieure à celle validée par la CDI, cette base peut être regardée, par un *a fortiori*, comme ayant été entérinée par elle.

D'autre part, par une décision du 25 septembre 1989, *Société Groupe Marcel Tabur* (n° 55934, aux Tables, RJF 11/89 n° 1263, Dr. fisc. 1990 n° 19), vous aviez jugé que, lorsque l'administration invoque, dans un litige relevant de la compétence de la CDI, une nouvelle base légale qui ne pose pas exclusivement une question de droit et implique une appréciation d'éléments de fait non soumis à la commission lors de sa consultation sur la base du précédent fondement légal invoqué par le service, l'imposition ne peut être regardée comme ayant été établie dans des conditions ayant permis un débat contradictoire utile devant la CDI. Vous en avez déduit, marquant ainsi que la CDI ne pouvait alors être regardée comme ayant rendu un avis sur le redressement, que dans une telle hypothèse, la charge de la preuve du bien-fondé de l'imposition incombe en tout état de cause à l'administration. Relevons au demeurant, compte tenu des précisions apportées notamment par votre jurisprudence *B...* du 26 janvier 2021 (n° 439976, aux Tables, RJF 4/21 n° 418, concl. R. Victor), qu'une substitution de base légale qui, eu égard à la nature du différend, soulèverait des questions nouvelles entrant dans le champ de compétence de la CDI, se heurterait à l'exigence que le contribuable ne soit pas privé de la garantie de pouvoir demander que la CDI soit saisie du différend.

Mais que se passe-t-il lorsque, sans changer le fondement légal du redressement dans de telles conditions, l'administration apporte, postérieurement à l'avis de la CDI, des modifications aux bases qui étaient envisagées au moment où la CDI s'est prononcée et auxquelles celle-ci a donné un avis favorable, ou à celles qui résultent des correctifs que la CDI a préconisés et que l'administration a, suivant cet avis, effectivement appliqués ?

Lorsque, postérieurement à l'avis de la CDI et sans que cela ne découle de celui-ci, l'administration fiscale, sans modifier le fondement légal de la rectification, change radicalement la méthode de reconstitution du chiffre d'affaires et de calcul du rehaussement, il nous semblerait difficile, quand bien même le quantum des bases arrêtées resterait au même niveau, de considérer que la CDI s'est prononcée sur la rectification dont procède l'imposition finalement mise en recouvrement et qu'elle a expressément entériné les bases de ce dernier. En pareille hypothèse, il nous semble que le bien-fondé des bases retenues ne saurait être présumé validé et valide du fait de l'avis favorable initial de la CDI et que, par suite, la charge de prouver ce bien-fondé devrait reposer, conformément au droit commun, sur l'administration fiscale.

Qu'en est-il, en revanche, lorsque l'administration suit dans un premier temps en totalité l'avis de la CDI et se borne ensuite, dans un sens favorable au contribuable, soit à faire droit à une demande de ce dernier tendant à modifier le montant d'un des paramètres de calcul de la rectification, soit à rectifier une pure erreur matérielle dans les conséquences financières du redressement, conduisant à la mise en recouvrement d'un montant de droits inférieurs à celui qui résultait de l'avis de la CDI ?

Dans pareille hypothèse, la cour administrative d'appel de Lyon a jugé que l'imposition, étant établie sur des bases différentes de celles retenues par la CDI dans son avis, ne peut être regardée comme ayant été établie conformément à l'avis de cette commission au sens et pour l'application de l'article L. 192 du LPF, quand bien même l'administration ne se serait écartée de cet avis qu'à l'avantage du contribuable, en faisant droit à certains de ses arguments. Une interprétation identique avait été adoptée par la cour administrative d'appel de Paris dans un arrêt *Société Thé Cool* du 10 mars 2016 (n° 14PA03446 ; RJF 6/16 n° 550 ; Dr. fisc. 2016, n° 14, comm. 270). Un commentateur de cet arrêt relevait ainsi : « *en pareille hypothèse, les bases d'imposition initialement proposées ont certes convaincu la commission, mais elles ont ensuite été invalidées par le service lui-même qui, au fond, a fini par admettre qu'elles étaient erronées, pour une raison ou pour une autre. Les nouvelles bases d'imposition, quant à elles, (...) n'ont pas été soumises à l'avis de la Commission, qui ne s'est donc pas prononcée dans cette mesure* » (Dr. fiscal n° 14, 2016, comm. 270, O. Lemaire).

Cette lecture de la disposition en cause, qui serait à nos yeux excessivement littérale, nous semble toutefois devoir être écartée.

Tout d'abord, car elle aboutirait à un résultat paradoxal. Alors que le contribuable aurait supporté la charge d'établir le caractère exagéré du montant des impositions mises en recouvrement si l'administration avait été plus sévère qu'elle ne l'a finalement été et avait mis en recouvrement la totalité du montant entériné par la CDI, c'est sur l'administration que reposerait la charge d'établir le bien-fondé de l'imposition d'un montant inférieur qu'elle a, dans la limite de celle validée par la CDI et ne s'en écartant qu'au bénéfice du contribuable, mise en recouvrement. Or on peut raisonnablement et légitimement considérer, sauf modifications complètes et radicales qui conduiraient à regarder la CDI comme s'étant prononcée sur un autre litige et une autre rectification, que la commission, qui a validé un montant de chiffre d'affaires reconstitué et de bénéfices supérieur, a entériné *a fortiori* l'établissement de l'impôt sur des bases qui seraient moindres.

Ensuite, l'approche retenue par la cour serait contreproductive, en ce qu'elle dissuaderait l'administration, notamment au stade de l'interlocution départementale, d'accorder la moindre concession au contribuable entre l'avis de la CDI et la mise en recouvrement, sauf à devoir re-saisir la CDI et allonger ainsi la procédure. L'administration serait ainsi incitée à attendre le stade de la réclamation, après mise en recouvrement, pour faire droit le cas échéant à certaines observations du contribuable.

Dès lors, au vu de tels effets, pareille lecture ne nous semblerait pas conforme à la finalité de la disposition en cause et à celle de l'intervention de la CDI elle-même, dont les travaux préparatoires de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 relevaient qu'elle avait pour objectif le

rapprochement des points de vue de l'administration fiscale et du contribuable. La circonstance que, postérieurement à l'avis favorable de la CDI, l'administration fiscale admette de rapprocher sur un élément de fait son point de vue de celui du contribuable, ne nous paraît pas devoir conduire à neutraliser l'effet, sur la charge de la preuve, de l'avis favorable préalablement rendu par la CDI sur le redressement.

Au demeurant, ajoutons que, lorsque l'administration fait droit à l'ensemble des observations du contribuable, de sorte que la rectification résiduelle qui demeure peut être regardée comme ayant été, en réalité, acceptée par le contribuable, la charge de la preuve incombe alors en tout état de cause à ce dernier, non sur le fondement de l'article L. 192 du LPF, mais sur celui de l'article R. 194-1 du LPF, en vertu duquel la charge de la preuve pèse sur le contribuable en cas d'acceptation des rectifications (v. jugeant que, lorsque le contribuable a accepté tacitement une partie des rectifications et que le vérificateur a satisfait aux observations faites par le contribuable sur l'autre partie, le contribuable est réputé avoir accepté la totalité des rectifications maintenues : CE, 16 juin 1999, *SARL Vatrans*, n° 163612, RJF 8-9/99 n° 986).

Par suite, c'est à tort que la CAA de Lyon a énoncé que la charge de la preuve reposait en l'espèce sur l'administration, au motif que cette dernière s'était écartée sur quelques points de l'avis de la CDI au bénéfice du contribuable. La requérante, qui n'y a pas intérêt, ne se plaint évidemment pas de cette erreur de raisonnement – en revanche relevée par le ministre – mais conteste le maniement concret de la preuve par la cour dans la suite de son arrêt. Elle soutient ainsi que la cour a commis une erreur de droit et méconnu l'article L. 192 du LPF en faisant reposer en pratique sur elle la charge d'établir le caractère vicié dans son principe et excessivement sommaire de la méthode de reconstitution du chiffre d'affaires retenue par l'administration, au lieu de faire supporter au ministre la charge d'établir le bien-fondé du rehaussement.

Toutefois, dès lors qu'il résulte des mentions mêmes de l'arrêt attaqué que l'administration, qui a suivi l'avis de la CDI, ne s'en est écartée qu'à l'avantage de la société, la charge de la preuve du caractère exagéré des impositions reposait sur le contribuable. Le moyen tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit et méconnu l'article L. 192 du LPF en exigeant, en pratique, de la société qu'elle apporte la preuve du mal-fondé des impositions mises à sa charge, ne pourra dès lors qu'être écarté.

Or si la société soutient par ailleurs que la cour a inexactement qualifié les faits et dénaturé les pièces du dossier en écartant sa critique tirée de ce que la méthode suivie par le vérificateur aurait été radicalement viciée dans son principe et excessivement sommaire, faute pour le service d'avoir suffisamment tenu compte des éléments réels de l'exploitation du restaurant, tenant notamment à la variation du prix du buffet et de la part des boissons selon le moment de la journée et le jour de la semaine, ce moyen n'est pas fondé. En particulier, la cour a sans dénaturation estimé que la société n'apportait pas d'élément permettant d'établir que les ratios obtenus ne seraient pas représentatifs de la réalité de son activité, et qu'ils auraient dû être pondérés.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.