N° 470616 – Min. de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique c/ Société Umanis

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 24 janvier 2024

Lecture du 5 février 2024

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteur publique

Institution ancienne en matière fiscale, où son existence a été reconnue dès deux ordonnances des 30 janvier et 13 février 1822 et élargie par la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification et harmonisation des procédures, la transaction demeure un objet rarement abordé par votre jurisprudence. S'il n'y a rien d'étonnant à ce constat, la transaction ayant pour objet de régler une contestation hors du prétoire et pour effet de fermer définitivement ce dernier aux parties, il peut néanmoins arriver que le juge de l'impôt se trouve, comme dans l'affaire qui vous est aujourd'hui soumise, confronté aux conséquences d'un tel acte et, à cette occasion, conduit à en préciser la portée.

La transaction est soumise, en matière fiscale, aux dispositions spéciales du LPF – les dispositions du code civil ne jouant qu'un rôle supplétif.

Il résulte ainsi des dispositions du 3° de l'article L. 247 du LPF que l'administration peut accorder, par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives, la détermination du montant de cette atténuation devant par ailleurs, en vertu de l'article L. 247-0 A du LPF, garantir le respect de la hiérarchie des sanctions prévues au chapitre II du livre II du CGI. En revanche, l'administration n'est pas autorisée par ces dispositions à accorder par voie de transaction une atténuation des droits.

L'article R* 247-1 du même livre détermine le service auquel le contribuable doit adresser sa demande tendant à obtenir une transaction et le contenu de cette demande. Si elle accepte d'envisager une transaction, l'administration doit alors, conformément à l'article R* 247-3, notifier au contribuable par lettre recommandée avec avis de réception une proposition de transaction, mentionnant le montant de l'impôt et celui des pénalités légalement encourues ainsi que le montant des pénalités qui seront réclamées au contribuable s'il accepte la proposition. Ce dernier dispose alors d'un délai de trente jours à partir de la réception de la lettre pour présenter son acceptation ou son refus.

Enfin, aux termes de l'article L. 251 de ce livre, « *lorsqu'une transaction est devenue définitive après accomplissement des obligations qu'elle prévoit et approbation de l'autorité compétente, aucune procédure contentieuse ne peut plus être engagée ou reprise pour remettre en cause les pénalités qui ont fait l'objet de la transaction ou les droits eux-mêmes.* » Si à l'inverse, le contribuable refuse la transaction qui lui a été proposée par l'administration et porte ultérieurement le litige devant le tribunal compétent, le taux des majorations ou pénalités est alors fixé par celui-ci en même temps que la base de l'impôt.

En faisant obstacle à toute introduction ou reprise par le contribuable d'une action contentieuse tendant à la décharge des pénalités qui ont fait l'objet de la transaction ou des droits dont ces pénalités étaient l'accessoire, l'article L. 251 du LPF ne fait qu'expliquer et décliner à la transaction fiscale les dispositions de l'article 2052 du code civil en vertu duquel, dans sa rédaction issue de la loi n° 2016-1547 du 18 novembre 2016, « *La transaction fait obstacle à l'introduction ou la poursuite entre les parties d'une action en justice ayant le même objet* ».

La transaction de l'article L. 247 du LPF, si elle présente des spécificités, est en effet une transaction au sens de l'article 2044 du code civil, c'est-à-dire « *un contrat par lequel les parties, par des concessions réciproques, terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître* ».

En ce qui concerne l'administration, cette concession est définie par les articles L. 247 et R. 247-3 du LPF : elle consiste dans l'atténuation du montant des pénalités, amendes et intérêts de retard dont le paiement sera exigé du contribuable, que l'administration accepte de fixer à un niveau inférieur au montant légalement encouru. En ce qui concerne le contribuable, la concession est définie en creux par l'article L. 251 du même livre : l'acceptation des pénalités ayant fait l'objet de la transaction et des droits eux-mêmes, impliquant le paiement des sommes correspondantes et l'engagement de ne pas les remettre en cause par la voie contentieuse.

Une fois la transaction approuvée par l'autorité compétente et exécutée par le contribuable, et devenue de ce fait définitive, la chose transigée s'impose aux deux parties. Elle fait alors obstacle à ce que le contribuable, s'il s'avise que l'impôt était en réalité irrégulier ou mal-fondé et qu'il aurait davantage été dans son intérêt d'aller jusqu'au procès pour obtenir une décharge, saisisse le juge en se prévalant de l'erreur de droit. Elle s'oppose aussi à ce que l'administration fiscale, s'apercevant que par suite d'une erreur matérielle la transaction approuvée a accordé une atténuation démesurée des pénalités, puisse prétendre mettre en recouvrement des pénalités d'un montant supérieur à celui indiqué dans la transaction ainsi définitive (CE, Section, 28 septembre 1983, *Etablissements Prevost*, n° 11513, au Recueil, RJF 1983 n° 1398).

Plus encore, deux décisions ont jugé que le caractère définitif d'une transaction s'oppose à ce que l'administration mette en recouvrement, non seulement des pénalités, mais une imposition excédant la somme qui est fixée dans la convention.

Vous avez ainsi considéré que, lorsque l'administration conclut, à la suite d'une proposition de rectifications qu'elle vise, une transaction fixant le montant des droits et pénalités dus au titre d'une année, sans préciser que l'imposition primitive demeure hors du champ de cette transaction, elle ne peut ensuite mettre à la charge du contribuable plus que la somme ainsi déterminée, alors même que le montant fixé dans la transaction était égal au seul montant de la rectification qui avait été notifiée et que la différence avec la somme mise à la charge du contribuable correspondait à l'imposition primitive de cette même année, qui n'avait pas encore été recouvrée (CE, 4 mai 1988, n° 59198 et 60054, RJF 1988 n° 793, concl. O. Fouquet, inédite au Recueil).

Deux ans plus tard, vous avez confirmé l'intangibilité de la transaction, et jugé que l'administration ne peut, lorsqu'une transaction est devenue définitive, mettre à la charge du contribuable une imposition excédant la somme fixée par cette transaction comme étant celle maintenue à sa charge, même lorsque la transaction a porté sur des sommes sur lesquelles l'administration ne pouvait légalement transiger (CE, 14 novembre 1990, C..., n° 69875, au Recueil, RJF 1991 n° 110). Ayant en effet jugé, dans le cas d'une transaction qui s'était bornée à viser une proposition de rectifications afférente à quatre années et une demande du contribuable relative à ces quatre années, sans préciser davantage les années auxquelles la somme ensuite fixée se rapportait, que cette transaction devait être interprétée à la lumière de ses visas comme ayant porté globalement sur les impositions et pénalités de ces quatre années, vous avez considéré que l'administration ne pouvait ensuite mettre en recouvrement un montant d'imposition supérieur en arguant de ce que la somme fixée par la transaction correspondait à la somme exacte des droits dus au titre de trois années seulement, et de ce que la transaction n'avait pu légalement porter sur la quatrième année faute pour celle-ci, qui n'avait donné lieu qu'à des intérêts de retard alors hors du champ légal de la transaction, d'avoir été assortie de majorations. Dans ses conclusions sur cette affaire, N. Chahid-Nourai déduisait ainsi des textes applicables que le montant mentionné dans la transaction comme pouvant être réclamé si le contribuable accepte celle-ci est le seul restant exigible, estimait que c'est à l'administration, qui rédige la proposition de transaction, d'être claire et précise sur ses termes, et regardait le fait d'avoir transigé sur des sommes sur lesquelles l'administration ne peut légalement transiger comme une « simple erreur de droit », ne pouvant être invoquée par une partie pour remettre en cause la convention de transaction.

Ces décisions ont ainsi, d'une part, retenu une interprétation étendue des sommes visées par les stipulations de ces contrats de transaction, faisant bénéficier le doute né de leur ambiguïté au contribuable. Mais l'on ne saurait pour autant en tirer d'enseignement général. L'interprétation du champ d'une transaction effectivement conclue est en effet affaire d'espèce, dépendant d'abord de la rédaction de ses stipulations, lesquelles doivent en principe définir avec précision les obligations réciproques des parties. Aussi, lorsqu'une transaction stipule que l'administration consent à limiter à telle somme les pénalités encourues par la société, dont elle rappelle le montant correspondant au total des majorations d'IS et intérêts de retard applicables, en vertu de l'article 1728 du CGI, aux droits principaux d'IS dus par la société, cette transaction est interprétée strictement et ne saurait être réputée avoir inclus dans son champ la pénalité de l'article 1763 A du CGI mise ultérieurement à la charge de la société pour non-désignation des bénéficiaires des revenus distribués (CE, 24 mars 2006, *Min. c/ SALR Le Cœur Samba*, n° 257533, RJF 6/06 n° 764).

Vos décisions de 1988 et 1990 ont, d'autre part, conféré à la transaction des effets excédant, pour ce qui concerne les engagements de l'administration, les seules pénalités et conduisant à une cristallisation du montant des droits eux-mêmes pouvant être réclamés au contribuable. Vous avez déduit cet effet du 2 de l'ancien article 1965 H du CGI, qui disposait alors que « *La transaction exécutée par le redevable et approuvée par l'autorité compétente est définitive tant en ce qui concerne les droits que les pénalités ...* ».

L'on peut sur ce point faire valoir, non sans subtilité, que la cristallisation à l'égard du service du montant de l'imposition au principal par la transaction ne fait pas des droits l'objet-même de la transaction, ne constitue pas, en soi, l'octroi d'une réduction de ces droits, et ne méconnaît donc pas l'article L. 247 du LPF, mais se borne à tirer les conséquences de ce que la décision du contribuable d'accepter les rehaussements, de s'engager à payer les droits et le montant atténué de pénalités proposé par le service dans le cadre de la transaction et de renoncer à toute contestation contentieuse de ces droits et pénalités, a été prise sur la base d'un calcul juridique et économique fondé, notamment, sur le montant total des droits et pénalités mentionné par l'administration comme restant à sa charge à l'issue de la transaction proposée. Il n'en demeure pas moins que, lorsque le montant de droits mentionné dans la transaction est erroné ou lorsque la transaction mentionne un montant d'imposition restant dû omettant l'imposition primitive non encore recouvrée, sans que ses autres mentions permettent d'exclure cette dernière de son champ, interdire à l'administration de recouvrer la totalité de l'impôt légalement dû par le contribuable et opposer au service l'intangibilité de la chose transigée, même illégale, n'est pas loin de conférer en pratique au service la faculté de transiger illégalement sur les droits.

Le présent litige, différent des configurations rencontrées dans vos quelques précédents dans lesquels n'étaient en cause que des droits déjà établis au moment de la conclusion de la transaction mais non expressément exclus de cette dernière, pose la question des conséquences de la conclusion d'une transaction sur la mise en œuvre ultérieure ou concomitante par l'administration de son pouvoir de rectification et de recouvrement d'autres cotisations supplémentaires et pénalités au titre de la même imposition et de la même année que celles visées par la transaction.

Ainsi qu'il résulte respectivement des articles 2048 et 2049 du code civil, « *les transactions se renferment dans leur objet : la renonciation qui y est faite à tous droits, actions et prétentions, ne s'entend que de ce qui est relatif au différend qui y a donné lieu* », et « *les transactions ne règlent que les différends qui s'y trouvent compris, soit que les parties aient manifesté leur intention par des expressions spéciales ou générales, soit que l'on reconnaisse cette intention par une suite nécessaire de ce qui est exprimé* ». L'article L. 251 du LPF évoque quant à lui l'impossibilité de remettre en cause les « *pénalités qui ont fait l'objet de la transaction* » et « *les droits eux-mêmes* ».

Lorsque l'administration fiscale et le contribuable, suivant demande de ce dernier, concluent une transaction visant une proposition de rectifications faisant suite à une vérification de comptabilité ; que cette transaction, après avoir rappelé un montant de pénalités encourues correspondant aux droits calculés dans cette proposition de rectifications, octroie une

atténuation de ces pénalités ; et que le contribuable s'engage à régler et à ne pas contester ces droits et les pénalités ainsi atténuées, l'effet de cette transaction doit être limité aux seuls droits et pénalités résultant des chefs retenus dans la proposition de rectifications en cause.

La seule contestation que la transaction vise en effet à terminer ou à prévenir est alors celle née de la vérification de comptabilité et résultant de la proposition de rectifications qu'elle mentionne. Quand bien même la transaction mentionnerait, par endroits, l'IS ou la TVA de telle année, sans préciser alors expressément qu'elle n'entend couvrir que les rappels de droits procédant de cette proposition de rectifications, le cantonnement de son champ à ces derniers résulte néanmoins nécessairement des autres stipulations et visas de la transaction. Sauf pour la convention à stipuler expressément l'engagement de l'administration à renoncer à tout contrôle et rectification sur cette année d'imposition, cette transaction ne saurait dès lors avoir pour objet et pour effet de paralyser ce pouvoir de rectification et de recouvrement de l'administration à l'égard de cotisations et pénalités qui résulteraient, au titre de la même imposition et de la même année, de chefs de rectification autres que ceux abordés dans la proposition de rectification visée par la transaction et réglés définitivement par celles-ci.

Légalement, ce pouvoir de procéder à des rectifications distinctes, qui n'est pas affecté par les effets attachés au caractère définitif de cette première transaction par l'article L. 251 du LPF, ne saurait avoir d'autres limites que celles résultant de l'article L. 51 du LPF, qui prohibe les doubles vérifications de comptabilité mais ne fait pas obstacle à la succession d'une vérification de comptabilité puis d'un contrôle sur pièces au titre de la même période.

Faudrait-il néanmoins, comme la cour administrative d'appel de Paris dans la présente affaire, considérer que si l'article L. 51 du LPF ne prohibe pas une telle succession de contrôles et si l'article L. 251 du LPF ne confère pas un tel effet paralysant à la transaction ayant suivi la vérification de comptabilité, un « principe » ou une exigence de loyauté non prévue par les textes ferait néanmoins obstacle à la concomitance ou quasi-simultanéité entre la conclusion par l'administration d'une transaction sur le litige né d'une proposition de rectifications issue d'une première vérification de comptabilité, et l'établissement de droits et pénalités au titre de la même imposition et de la même année par suite d'un contrôle sur pièces ayant abouti à la notification de rectifications distinctes par une proposition distincte ?

Nous ne le croyons pas.

La loyauté se définit comme la « *fidélité manifestée par la conduite aux engagements pris, au respect des règles de l'honneur et de la probité* » (*Trésor de la langue française*).

Le droit fiscal regorge non seulement d'obligations, mais aussi de droits et de garanties prévus au bénéfice des contribuables, organisés expressément par les textes applicables, notamment le LPF et la Charte rendue applicable par ce dernier, ou résultant, dans les rares interstices de silence laissés par la loi, de principes généraux du droit à l'instar des droits de la défense. Certaines dispositions du LPF ont d'ailleurs précisément pour objet de protéger le contribuable contre les changements de pied de l'administration en lui permettant d'opposer à celle-ci ses prises de position formelles, à l'instar des articles L. 80 A et L. 80 B du LPF, ou

encore d'organiser une certaine égalité des armes et d'assurer au contribuable les moyens de se défendre utilement.

Afin de donner leur pleine portée à ces dispositions, vous jugez que l'administration ne peut agir dans des conditions qui en limiteraient les effets et qui induiraient les contribuables en erreur sur leurs droits ou leurs obligations (par exemple, en laissant croire que l'absence de réponse à une demande facultative l'expose à des sanctions : cf. CE, 26 mai 2010, *B...*, n° 296808, RJF 8-9/10 n° 767), et qui les priveraient ainsi des garanties auxquelles ils ont légalement droit.

Il existe par ailleurs, ainsi que le relevait A. Iljic dans une chronique à la RJF 2017, une problématique particulière de la licéité voire de la loyauté de la preuve dans le procès.

Mais à la différence de la Cour de cassation, qui est allée jusqu'à évoquer un « devoir de loyauté » de l'administration dans « ses investigations », vous n'avez jamais reconnu de « principe » autonome et supérieur de « loyauté » dans les relations entre l'administration et le contribuable et la procédure d'établissement et de recouvrement de l'impôt, qui ferait naître dans le chef de l'une et de l'autre des droits ou des obligations excédant ceux organisés par la loi et les règlements tels qu'interprétés par votre jurisprudence et par les principes généraux du droit déjà reconnus.

Or pour les motifs qui vont suivre, il ne nous semble ni possible ni en réalité utile de dégager, à côté et en complément des garanties résultant des textes, un « code d'honneur et de chevalerie » qui interdirait à l'administration, sous la bannière d'un « principe autonome de loyauté », de redresser sur un chef de rectification un contribuable avec lequel elle aurait été par ailleurs en pourparlers pour transiger sur d'autres chefs de rectifications distincts.

En effet, de deux choses l'une.

Soit la transaction conclue inclut dans son champ l'ensemble des sommes dues ou à venir au titre d'une imposition d'une année donnée, y compris celles qui procéderaient de ces rectifications distinctes, et l'administration est alors tenue, selon vos précédents de 1988 et 1990, par les montants ainsi indiqués. Mais il n'est alors pas besoin, pour y parvenir, de mobiliser un « principe de loyauté fiscale » autonome : c'est l'intangibilité de la transaction, une fois celle-ci devenue définitive, et la force de ce contrat particulier et des engagements, même illégaux, qu'il renferme qui fait obstacle, le cas échéant, à la mise en recouvrement de sommes supérieures à celles qui y sont mentionnées.

Soit la transaction ne couvre pas les rectifications notifiées par la seconde proposition de rectifications, demeurées hors de son champ : elle est alors sans effet aucun sur ces dernières et l'administration ne s'est engagée à rien à l'égard de celles-ci. A supposer même que le contexte particulier dans lequel une transaction a été conclue ait pu induire un contribuable en erreur sur la portée réelle des engagements souscrits pour l'exécution de la transaction qu'il concluait et qu'il soit possible d'en tirer des conséquences, celles-ci ne pourraient selon nous affecter que la validité de la transaction elle-même, et questionner une éventuelle réouverture du prétoire au contribuable s'agissant des premières rectifications qu'il avait renoncé à

contester. Mais elles ne sauraient en tout état de cause paralyser le pouvoir de recouvrement des impositions complémentaires qui étaient restées hors du champ de la transaction.

Par suite, le ministre est fondé à soutenir que la cour administrative d'appel de Paris a commis une erreur de droit en jugeant, alors qu'elle avait relevé que le motif de rectification était distinct dans les deux procédures, que la société contribuable devait être déchargée des impositions mises à sa charge au terme d'un contrôle sur pièces au motif que l'administration fiscale aurait contrevenu à un « principe de loyauté » en procédant, pour le même impôt et le même exercice, à une rectification dans le cadre d'un contrôle sur pièces en même temps qu'elle concluait une transaction à l'issue d'une vérification de comptabilité, et en poursuivant le recouvrement des suppléments d'imposition consécutifs au contrôle sur pièces. Vous accueillerez donc son pourvoi et renverrez l'affaire à la cour.

Par ces motifs, nous concluons à l'annulation des articles 1^{er} et 2 de l'arrêt du 13 décembre 2022 de la CAA de Paris, au renvoi dans cette mesure de l'affaire devant cette cour et au rejet des conclusions présentées par la société défenderesse au titre de l'article L. 761-1 du CJA.