

Chronique jurisprudentielle annuelle de procédures fiscales

Benjamin RICOU

Résumé (français) :

La présente chronique embrasse une sélection de décisions rendues entre le 1^{er} décembre 2018 et le 30 novembre 2019, apportant des précisions importantes au droit des procédures fiscales.

Résumé (anglais) :

Hereunder is recorded a range of selected court decisions made from november 1st, 2018 to november 30, 2019 wich are providing key details on tax procedures.

Mots-clés : procédure fiscale – assiette – recouvrement – moyens d’investigation – procédures de vérification – procédures de rectification – sanctions – contentieux

Chronique :

I. Détermination de l’assiette

A. Garantie contre les changements de doctrine

Interprétation stricte. Refus du bénéfice de la garantie lorsque l’interprétation concerne un autre impôt, malgré l’existence de liens. Dans une décision du 3 décembre 2018¹, le Conseil d’Etat a confirmé la lecture restrictive qui doit être faite des dispositions de l’article L. 80 A du Livre des procédures fiscales (ci-après « LPF ») en jugeant que, bien que la taxe d’aménagement et la taxe foncière entretiennent certains liens, un redevable de la première ne peut pas invoquer sur le fondement de ces dispositions la doctrine administrative relative à la seconde. Le Conseil d’Etat juge traditionnellement en ce sens qu’un redevable ne peut se prévaloir de la garantie qu’elles offrent lorsque l’interprétation qu’il invoque concerne d’autres dispositions que celles qu’il a appliquées, ce qui est le cas notamment lorsque le texte concerne un autre impôt que celui dont il s’agit². Cette interprétation littérale donc stricte de la doctrine vaut également lorsque les impôts concernés, quoique différents, présentent une certaine proximité³, mais elle est logiquement écartée lorsque, par exemple, la doctrine invoquée est contenue dans un texte qui concerne au premier chef un autre impôt que celui en litige⁴ ou encore lorsqu’il s’agit d’impôts à la formulation différente mais qui se sont succédé dans le temps en conservant le même régime⁵, ce qui n’est pas le cas de la

¹ Conseil d’État, 3 décembre 2018, *SIAAP*, n° 406683.

² Conseil d’État, 25 novembre 1981, *SA X*, n° 10959. Voir aussi, récemment, pour l’art. L. 80 B du LPF : Cour administrative d’appel de Marseille, 19 février 2019, *Association d’éducation scolaire l’Olivier*, n° 17MA04784.

³ V. p. ex. : Conseil d’État, 17 novembre 2000, *SA d’Habitations à loyer modéré Notre Logis*, n° 193289.

⁴ Conseil d’État, 6 mars 2006, *Société Géode Foncière*, n° 259156.

⁵ V. p. ex. : Conseil d’État, 9 juillet 1980, n° 12982.

taxe foncière sur les propriétés bâties et de la taxe d'aménagement, qui constituent deux impôts distincts. Pour le rapporteur public, le renvoi opéré par la lecture combinée des articles L. 331-7, L. 331-8 et R. 331-4 du Code de l'urbanisme concernant la taxe d'aménagement, à l'article 1382, 1° du CGI – lequel liste les exonérations de taxe foncière sur les propriétés bâties –, n'est qu'une « passerelle instituée [...] de loi fiscale à loi fiscale, et non de loi fiscale à une autre loi telle qu'interprétée par la doctrine »⁶. Le Conseil d'Etat retient cette approche restrictive mais conforme à l'esprit de sa jurisprudence antérieure, selon laquelle il ne peut y avoir de doctrine par inadvertance, en jugeant que l'interprétation (généreuse) donnée par l'administration fiscale des dispositions relatives à la taxe foncière ne pouvait pas lui être opposée dans un litige relatif à la taxe d'aménagement, un tel renvoi « ne pouvant viser que la loi elle-même et non les instructions fiscales qui la commentent », l'article 1382, 1° n'étant pas appliqué par le contribuable et les commentaires administratifs invoqués ne mentionnant pas qu'ils sont également applicables à la taxe d'aménagement.

B. Avantages fiscaux

[...]

II. Recouvrement

[...]

III. Moyens d'investigation

Droit de communication. Notions de tiers, de connaissance et d'accès effectif aux documents et renseignements. L'article L. 76 B du LPF, tel qu'interprété par le Conseil d'Etat, impose à l'administration fiscale d'informer le contribuable de l'existence, de la teneur et de l'origine des renseignements et documents qu'elle a obtenus de tiers et sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet d'une proposition de rectification ou d'une notification des bases d'imposition évaluées d'office ainsi que d'en communiquer, avant la mise en recouvrement, des copies au contribuable qui en fait la demande. Une décision du 27 juin 2019⁷ apporte d'utiles (et d'ultimes ?) précisions pour l'application de cet article. À la suite d'un contrôle sur pièces, les époux requérants ont reçu une proposition de rectification et ont formulé, avant la mise en recouvrement, une demande de communication de l'ensemble des pièces qui avaient été obtenues puis utilisées par l'administration fiscale. Or, les copies de procès-verbaux de certaines délibérations de l'assemblée générale de la société dont le mari était le représentant légal – et qui ont effectivement servi à l'administration fiscale – ne leur ont pas été communiquées. Si la Cour administrative d'appel a déchargé les époux des cotisations supplémentaires et des pénalités qui leur ont été appliquées, le Conseil d'Etat censure son arrêt en rappelant d'abord que certes, le contribuable a un droit à communication des informations et pièces émanant de tiers « *alors même qu'il en aurait eu connaissance* ». La précision est d'importance, l'affaire étant particulière en ce que les documents en cause avaient été transmis par le mari lui-même dans le cadre de la vérification de comptabilité dont avait fait l'objet la société qu'il dirige. D'où la tentative du ministre d'en faire déduire l'inapplicabilité de l'article L. 76 B, au motif que les documents litigieux ne pouvaient être regardés comme ayant été obtenus de tiers, mais

⁶ E. BOKDAM-TOGNETTI, concl. sur la décision, *Droit fiscal* 11 avril 2019, n° 15, comm. 230.

⁷ Conseil d'État, 27 juin 2019, n° 421373.

de son échec, le Conseil d'Etat ayant implicitement, à l'invite de son rapporteur public⁸, considéré que les époux et la société formaient des contribuables distincts. Cette position se justifie pleinement au regard de la personnalité morale propre à cette dernière, mais apparaît quelque peu en décalage avec l'objectif de l'article L. 76 B, celui de « permettre [au contribuable de] vérifier l'authenticité, ou d'en discuter la teneur ou la portée »⁹, ce qui n'a pas véritablement de sens en l'espèce. Il faut toutefois convenir, avec le Pr. Ayrault, qu' « il n'est pas évident que le représentant légal d'une société conserve une copie – ou la mémoire – des informations transmises en cette qualité » et qu' « une qualité peut se perdre, et avec elle le droit d'accès à certaines informations »¹⁰. Ensuite, le Conseil d'Etat juge qu' « il en va autrement s'agissant [de ceux] qui, à la date de la demande de communication, sont directement et effectivement accessibles au contribuable dans les mêmes conditions qu'à l'administration » – ce qui est le cas, en l'espèce, du mari. On émettra toutefois une réserve sur le traitement identique des époux qui est établi ici, alors même que l'épouse, contrôlée et imposée, ne peut pas accéder aux procès-verbaux manquants. Enfin, le Conseil d'Etat précise que l'obligation de communication renaît si le contribuable fait part à l'administration de difficultés d'accès à ces documents. Si elles apparaissent après la demande, elles ne libèrent pas l'administration de son obligation de communication, à l'exemple (qui aurait très bien pu être celui concerné par l'espèce) de la perte de qualité de dirigeant.

IV. Procédures de vérification

Examen de comptabilité. Clarification de l'obligation d'information du contribuable vérifié. Par deux décisions du 18 janvier 2017¹¹, le Conseil d'Etat a interprété le II de l'article L. 47 A du LPF comme imposant au vérificateur qui envisage un traitement informatique sur une comptabilité informatisée d'indiquer au contribuable, avant qu'il ne décide d'y procéder, par écrit et de manière suffisamment précise, « la nature des traitements informatiques qu'il souhaite effectuer, eu égard aux investigations envisagées », afin que ce dernier puisse en toute connaissance de cause choisir l'une des trois options offertes par les dispositions de cet article : 1 – contrôle effectué par l'administration sur le matériel utilisé par le contribuable ; 2 – contribuable effectuant lui même l'ensemble ou une partie seulement des traitements informatiques nécessaires à la vérification ; 3 – contrôle effectué par l'administration, avec son propre matériel, à partir des copies de données, documents et traitements que le contribuable doit mettre à sa disposition. Alors que le texte de l'article L. 47 A exige que le contribuable soit informé de la « nature des investigations souhaitées », le Conseil d'Etat avait opéré un glissement en 2017 en exigeant que le contribuable soit informé sur « la nature des traitements informatiques », donc non plus du but poursuivi mais des moyens qui allaient permettre de l'atteindre. Par une décision du 7 mars 2019¹², il recentre son interprétation sur une application littérale de l'article L. 47 A, en distinguant deux étapes successives. Dans un premier temps, et dès lors qu'il décide d'un traitement informatique, l'agent doit indiquer au contribuable « la nature des investigations qu'il souhaite effectuer, c'est-à-dire les données sur lesquelles il entend faire porter ses

⁸ Anne ILJIC, concl. sur la décision, *Droit fiscal* 19 septembre 2019, n° 38, comm. 375.

⁹ Décision commentée. V. ant. : Conseil d'Etat, 30 mai 2012, *Ministre du Budget, des Comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat c. Société Aficom*, n° 345418.

¹⁰ L. AYRAULT, note sous la décision, *Procédures* octobre 2019, n° 10, comm. 275.

¹¹ Conseil d'Etat, 18 janvier 2017, n°s 386458 et 386459.

¹² Conseil d'Etat, 7 mars 2019, *Ministre de l'Action et des Comptes publics*, n° 416341.

recherches ainsi que l'objet de ces investigations » afin que le contribuable puisse choisir l'une des trois options. Ce n'est que dans un second temps, si ce dernier a opté pour la seconde méthode, que le vérificateur doit lui préciser la description technique des travaux à réaliser.

V. Procédures de rectification

[...]

VI. Sanctions

Cumul de procédures et de sanctions pénales et fiscales. Chaque année est l'occasion, pour les juridictions qui y sont confrontées, d'apporter leur pierre à l'édifice du cumul des procédures et des sanctions fiscales et pénales. L'année 2019 n'y a pas échappé, de nombreuses et riches décisions, notamment de la chambre criminelle de la Cour de cassation, ayant précisé les modalités d'un tel cumul. C'est en effet par cinq décisions du 11 septembre 2019¹³ (assez largement commentés – c'est la raison pour laquelle nous limiterons l'importance de nos observations à leur propos) que la Cour, au moyen d'une motivation enrichie, est venue préciser les modalités d'application des trois réserves directives précédemment formulées par le Conseil constitutionnel à propos de l'articulation des procédures et des sanctions pénales et fiscales.

La première réserve interdit qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt pour un motif de fond par une décision juridictionnelle devenue définitive soit condamné pour délit de fraude fiscale¹⁴. Elle atténue alors le principe d'indépendance des procédures qui se justifie par le fait que, conduites devant le juge de l'impôt ou devant le juge pénal, elles n'ont ni la même nature, ni les mêmes objets, ni les mêmes finalités, le premier condamnant au paiement de l'impôt qui a été éludé, le second appréciant le comportement d'un prévenu au regard du délit de fraude fiscale¹⁵. Or, l'application stricte du principe d'indépendance est problématique lorsque les décisions rendues par les deux juges présentent des contradictions et ce d'autant plus que pendant longtemps, la cour de cassation a refusé d'y voir une cause de révision sur le fondement de l'article 622 du Code de procédure pénale¹⁶, ce qu'elle accepte désormais depuis une décision du 8 janvier 2019¹⁷. La Cour de cassation fit un pas de plus en permettant désormais (car elle l'interdisait avant¹⁸ afin de respecter le principe de plénitude de compétence du juge pénal et la nécessité de statuer dans des délais brefs) au juge pénal, lorsqu'il est saisi des mêmes faits que le juge de l'impôt, de surseoir à statuer en attendant que ce dernier se prononce sur la légalité de la décision d'imposition (comme cela est admis, du reste, dans l'hypothèse inverse par le juge administratif de l'impôt¹⁹). La décision n° 18-81980 du 11 septembre 2019, instituant ce nouveau mécanisme de garantie, ne bouleverse pas totalement la position de la Cour mais l'infléchit seulement, puisque le principe de

¹³ Cass. crim., 11 septembre 2019, n°s 18-81040, 18-81067, 18-84144, 18-81980 et 18-82430.

¹⁴ Conseil constitutionnel, déc. n°s 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016 (§13), puis déc. n° 2018-745 QPC du 23 novembre 2018 (§11).

¹⁵ V. not. Cass. crim., 10 mars 1986, n° 84-95510.

¹⁶ Cass. crim., 4 juin 1970, n° 69-93414.

¹⁷ Cass. crim., 8 janvier 2019, n° 18-85561 ; Cour de révision et de réexamen des condamnations pénales 11 avril 2019, n° 17RE111.

¹⁸ Cass. crim., 21 juillet 1982, inédit mais disponible sur *Legifrance* : <https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriJudi.do?idTexte=JURITEXT000007523918> ; Cass. crim., 21 septembre 2011, n° 09-86657.

¹⁹ V. p. ex. : Conseil d'État, 4 février 1985, n° 40485.

l'absence du sursis est conservé mais il est permis à certaines conditions : la décision de décharge du juge de l'impôt doit concerner le même impôt que celui pour lequel le prévenu est traduit devant la juridiction pénale²⁰, le juge de l'impôt doit avoir déchargé le prévenu de toute imposition sur les sommes en cause²¹ et il doit l'avoir fait pour un motif de fond à l'exclusion « *de tout motif de procédure* ». En outre, si le juge pénal décide de surseoir à statuer « *dans l'exercice de son pouvoir souverain* », il ne doit le faire qu'en cas de « *risque sérieux de contrariété de décisions* » et « *spécialement motiver sa décision* », sous le contrôle du juge de cassation.

La deuxième réserve, qui n'est ni une condition de recevabilité, ni une modification des éléments constitutifs du délit de fraude fiscale, mais qui a un « caractère *sui generis* »²², impose que les dispositions pénales ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt²³, le Conseil constitutionnel incluant – de façon minimaliste mais sans que l'on puisse lui reprocher d'être plus précis, comme l'affirme la chambre criminelle dans une décision du 6 mars 2019²⁴ – au rang des indicateurs de gravité : le montant des droits fraudés, la nature des agissements de la personne poursuivie ainsi que les circonstances de leur intervention. Les décisions n° 18-81040, 18-81.067 et n° 18-84144 du 11 septembre confirment à cet égard ce qui avait déjà été jugé : pour bénéficier de la réserve, le prévenu de fraude fiscale doit justifier qu'une procédure administrative de sanction a été engagée à son encontre, pour les mêmes faits²⁵ – étant précisé qu'il n'est pas nécessaire que les pénalités dont il a fait l'objet soient définitives. Le juge pénal devra alors, le cas échéant d'office, vérifier et motiver que « *les faits retenus présentent le degré de gravité de nature à justifier la répression pénale complémentaire* », cette motivation devant intervenir avant le choix des peines prononcées et leur motivation. Les décisions de la chambre criminelle apportent néanmoins un éclairage sur ce que la Cour retient au rang des facteurs de gravité, à savoir : la réitération de manquements aux obligations déclaratives pendant plusieurs années malgré plusieurs mises en demeure d'y procéder et la qualité d'élu de la République²⁶, le montant des droits éludés²⁷, le recours à des intermédiaires établis à l'étranger²⁸ ou encore des manœuvres de dissimulation des sommes sujettes à l'impôt²⁹, ce qui n'est pas le cas en revanche de l'absence de justification de l'origine des fonds non déclarés ainsi que le comportement du prévenu postérieurement à la fraude³⁰.

La troisième réserve prévoit qu'en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne doit pas dépasser le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues³¹. Le principe de proportionnalité sous-tend cette réserve

²⁰ Cass. crim., 31 mai 2017, n° 15-82159.

²¹ V., refusant d'appliquer la réserve car tel n'était pas le cas : Cas. crim., 28 juin 2017, n° 16-81149.

²² Selon la note explicative des décisions du 11 septembre 2019. Note disponible sur le site de la Cour de cassation (courdecassation.fr ; chemin : jurisprudence / notes explicatives).

²³ Déc. n°s 2016-545 QPC et 2016-546 QPC, préc. (§21), puis déc. n° 2018-745 QPC, préc. (§19).

²⁴ Cass. crim., 6 mars 2019, n° 18-90035.

²⁵ V. not. : Cass. crim., 22 février 2017, n° 16-82047.

²⁶ Déc. n° 18-81067, préc.

²⁷ Déc. n° 18-81040, préc. : 235 580 euros ; déc. n° 18-84144, préc. : 276562 euros.

²⁸ Déc. n° 18-81040, préc..

²⁹ Déc. n°18-84.144, préc.

³⁰ Déc. n° 18-81040, préc.

³¹ Déc. n°s 2016-545 QPC et 2016-546 QPC, préc. (§24), puis déc. n° 2018-745 QPC, préc. (§22).

d'interprétation à l'application combinée d'une part des dispositions de l'article 1729³² ou de l'article 1728³³ et d'autre part de celles de l'article 1741 du CGI et constitue un correcteur au cumul qui n'est pas propre aux procédures fiscales³⁴. Les requérants ayant invoqué devant elle la violation du principe européen *ne bis in idem*, la Cour de cassation rappelle, dans ses décisions n^{os} 18-81067 et 18-82430 du 11 septembre 2019, ce qu'elle juge depuis la décision *Ponsetti* au regard de la réserve émise par la France à l'application de l'article 4 du Protocole n^o 7 annexé à la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales : le principe « *ne trouve à s'appliquer [...] que pour les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale et n'interdit pas le prononcé de sanctions fiscales parallèlement aux sanctions infligées par le juge répressif* »³⁵. Elle constate que la Cour européenne des Droits de l'Homme n'a pas invalidé la réserve émise par la France³⁶ (ce que la cour de Strasbourg confirme elle-même³⁷) et refuse pour la première fois explicitement de la contrôler non seulement en livrant les motifs de ce refus (« *l'office du juge judiciaire [étant] d'interpréter et d'appliquer un traité international invoqué [...], auquel s'incorpore la décision unilatérale faite par un Etat quand il signe ou ratifie un traité, par laquelle il vise à exclure ou à modifier l'effet juridique de certaines dispositions du traité dans leur application à l'Etat* » – respectivement, §19 et §14) mais encore en levant la contradiction qui résultait de la combinaison des décisions *Grande Stevens*, *Gradinger*³⁸ et *Ponsetti* – au regard de sa propre jurisprudence issue de la décision de l'Assemblée plénière du 15 avril 2001³⁹, en estimant que l'exigence d'application immédiate de la jurisprudence de la Cour européenne des Droits de l'Homme qu'elle contient « *a été adoptée pour l'application et l'interprétation des droits et libertés définis par la Convention ou ses protocoles [mais] ne s'applique pas lorsque la question concerne, non la portée de ces droits et libertés, mais l'appréciation préalable de l'étendue des engagements de l'Etat* »⁴⁰. Dans ces conditions, il appartient au juge répressif « *d'appliquer l'article 4 au protocole n^o 7 en faisant produire un plein effet à la réserve émise par la France en marge de ce contrôle* »⁴¹. Sa position rejoint alors celle du Conseil d'Etat, lequel considère que la réserve émise est indétachable de la conduite des relations internationales⁴². Les requérants n'ayant pas invoqué la violation de l'article 50 de la Charte des Droits fondamentaux de l'Union européenne, le débat sur le fond est donc resté au plan constitutionnel. La chambre criminelle précise alors, en toute logique, que la réserve ne peut s'appliquer que si le prévenu justifie devant le juge qui statue en dernier d'« *avoir fait l'objet, à titre personnel, d'une sanction fiscale définitivement prononcée pour les*

³² Déc. n^{os} 2016-545 QPC et 2016-546 QPC, préc. (§24).

³³ Déc. n^o 2018-745 QPC, préc. (§22).

³⁴ V. p. ex. : Conseil constitutionnel, déc. n^o 89-260 DC du 28 juillet 1989 (§22) ; Conseil constitutionnel, déc. n^o 2012-266 QPC du 20 juillet 2012, §9 ; Conseil constitutionnel, déc. n^o 2014-690 DC du 13 mars 2014 (§86 et 87).

³⁵ Cass. crim., 20 juin 1996, *Ponsetti*, n^o 94-85796.

³⁶ Cass. crim., 22 février 2017, n^o 14-82526.

³⁷ CEDH, aff. n^{os} 24130/11 et 29758/11 du 15 novembre 2016, *A. et B. c. Norvège* (pt. 134).

³⁸ CEDH, aff. n^o 18640/10 du 4 mars 2014, *Grande Stevens c. Italie* ; aff. n^o 15963/90 du 23 octobre 1995, *Gradinger c. Autriche*.

³⁹ V. en se cens B. RICOU, « Actualité du cumul de sanctions pénales et fiscales : des divergences aux convergences », *Lexbase* 27 février 2019, N7870BXR.

⁴⁰ Déc. n^{os} 18-81067 et 18-82430, préc. (respectivement §22 et §17).

⁴¹ *Ibid.* (respectivement, §20 et §15).

⁴² Conseil d'État (ass.), 12 octobre 2018, *SARL Supercoiffeur*, n^o 408567.

mêmes faits »⁴³. Il faudra également que les sanctions soient « *de même nature* ». Sans cela, il serait impossible pour le juge pénal de comparer les maximums des sanctions pénales ou fiscales encourues. Les peines d'emprisonnement⁴⁴, les peines d'inéligibilité⁴⁵ et très certainement les peines complémentaires prévues par les articles 1741, 1750 et 1753 du CGI seront exclues de la comparaison, seules les amendes prononcées par le juge pénal pouvant donc être prises en compte puisqu'elles seules ont la même nature que les majorations fiscales. La même réserve s'imposant au juge de l'impôt lorsque l'hypothèse inverse se présente – c'est-à-dire lorsqu'il doit statuer en dernier –, son respect impliquera certainement que le juge administratif de l'impôt revienne sur la décision *Fattell* du 8 juillet 1998⁴⁶, suivant laquelle il « *doit appliquer le taux de majoration prévu [...] par la loi sans pouvoir le moduler pour tenir compte de la gravité de la faute commise par le contribuable* » et rejoindre la position de son homologue judiciaire, pour qui le juge de l'impôt doit précisément apprécier la proportionnalité de la sanction au regard du comportement du contribuable⁴⁷.

Prescription des sanctions fiscales. Application des principes de nécessité et de proportionnalité ? Interrogé par le Conseil d'Etat à titre préjudiciel sur la constitutionnalité de l'interprétation donnée par la Cour de cassation de l'article 7 du Code de procédure pénale, le Conseil constitutionnel a, dans une décision du 24 mai 2019, estimé qu'il résultait « *du principe de nécessité des peines [...] et de la garantie des droits [...] un principe selon lequel, en matière pénale, il appartient au législateur, afin de tenir compte des conséquences attachées à l'écoulement du temps, de fixer des règles relatives à la prescription de l'action publique qui ne soient pas manifestement inadaptées à la nature ou à la gravité des infractions* »⁴⁸. Bien que cette proportionnalité désormais requise entre la gravité de la faute et la durée de la prescription soit réservée à la « *matière pénale* » – « *exclusivement* », rajoute le commentaire aux *Cahiers* (p. 24) – on peut douter assez sérieusement qu'elle ne sera pas étendue, lorsque l'occasion se présentera, aux sanctions fiscales dont on sait qu'elles sont largement assimilées aux sanctions pénales par le Conseil constitutionnel lui-même⁴⁹.

Conformité à la Constitution de l'assouplissement du « verrou de Bercy ». Dans une décision du 27 septembre 2019⁵⁰, le Conseil constitutionnel a jugé que sont conformes au principe constitutionnel d'égalité les dispositions des alinéas 1 à 3 du I de l'article L. 228 du LPF qui, dans leur rédaction issue de la loi du 23 octobre 2018⁵¹, obligent l'administration fiscale à dénoncer au Procureur de la République les faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de vérification et qui ont conduit à l'application de certaines majorations fiscales sur des droits dont le montant est supérieur à 100 000 euros. Appliquant tout à fait classiquement sa jurisprudence sur le principe d'égalité, le

⁴³ Déc. n^{os} 18-82430 et 18-81067, préc. (respectivement § 23 et §46).

⁴⁴ Déc. n^{os} 18-82430 et 18-81067.

⁴⁵ Déc. n^o 18-81-067.

⁴⁶ Conseil d'État 8 juillet 1998, *Fattell*, n^o 195664 ; Conseil d'État, 28 décembre 2012, n^o 334885. V. ant. : Conseil d'État (avis sect.), 5 avril 1996, n^o 176611.

⁴⁷ Cass. com., 29 avril 1997, *Ferreira*, n^o 95-20001 ; Cass. com., 13 décembre 2005, n^o 03-13984 ; Cass. com., 23 septembre 2008, *Société Kourou Bardage*, n^o 07-11989.

⁴⁸ Conseil constitutionnel, déc. n^o 2019-785 QPC du 24 mai 2019 (§7).

⁴⁹ V. en ce sens : J. TUROT, « De la proportionnalité en matière de prescription », *Droit fiscal* 4 juillet 2019, n^o 27, 312.

⁵⁰ Conseil constitutionnel, déc. n^o 2019-804 QPC du 27 septembre 2019.

⁵¹ Article 36 de la loi n^o 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

Conseil constitutionnel estime que ces dispositions n'introduisent pas de différence de traitement entre les contribuables pour lesquels l'administration est tenue de dénoncer au Procureur de la République les faits susceptibles d'être qualifiés de délit de fraude fiscale et les autres contribuables (contre lesquels elle ne peut déposer de plainte que sur avis conforme de la commission des infractions fiscales), aux motifs que le législateur a « *entendu soumettre systématiquement au procureur de la République, aux fins de poursuites pénales, les faits de fraude fiscale les plus graves dont a connaissance l'administration* » et que les critères de dénonciation obligatoires qu'il a retenus sont « *objectifs* », « *rationnels* » et « *en lien avec le but poursuivi par le législateur* » (§6), ce qui est difficilement contestable. En outre, même si cette dénonciation obligatoire et la disparition consécutive du besoin de l'avis conforme de la Commission des infractions fiscales – lequel ne peut pas être considéré comme une garantie bénéficiant aux contribuables⁵², mais constitue un filtre permettant de ne transmettre que les dossiers qui justifient effectivement des poursuites pénales (§11) – dépendent directement de l'application par l'administration de certaines pénalités fiscales, cette dernière ne dispose pas ici d'un pouvoir discrétionnaire puisqu'elle doit respecter, sous le contrôle du juge, les prescriptions législatives permettant de les prononcer ainsi que le principe d'égalité (§7).

VII. Modes alternatifs de règlement des litiges.

[...]

VIII. Contentieux

A. Généralités

[...]

B. Contentieux de l'impôt

Evènement susceptible de rouvrir le délai de réclamation contentieuse. Décision QPC. Dans deux avis rendus à moins d'un mois d'intervalle⁵³ suite à sa saisine sur le fondement de l'article L. 113-1 du CJA par les Tribunaux administratifs de Montreuil et de Dijon, le Conseil d'Etat constate dans un premier temps que les décisions du Conseil constitutionnel ne sont pas explicitement au nombre des décisions juridictionnelles ou avis mentionnés aux troisième et cinquième alinéas de l'article L. 190 du LPF, pour lesquels le b) de l'article R. 196-2 (impôts directs locaux et taxes annexes) et le c) de l'article R. 196-1 (autres impôts) du même Livre écartent la qualification d'« événement » constituant le point de départ d'un nouveau délai de réclamation. Il faut bien constater que le législateur n'a jamais, en dépit des occasions qui se sont présentées à lui, posé que les décisions du Conseil constitutionnel pouvaient rouvrir le délai de réclamation⁵⁴, comme cela a pu être le cas des décisions et avis du Conseil d'Etat

⁵² La « garantie » que constituerait l'intervention de la commission serait illusoire. V. en ce sens : L. AYRAULT et M. SIERACZEK, « La Commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », in *Ecrits de fiscalité des entreprises. Etudes à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, Paris, Litec, 2009, p. 679.

⁵³ CE Avis, 11 janvier 2019, n° 424819, *SCI Maximoise de création, SAS Aegir* ; CE Avis, 6 février 2019, n° 425509, *M. B., SAS Bourgogne Primeurs*.

⁵⁴ V., jugeant que les décisions du Conseil constitutionnel ne constituent pas des « événements » à défaut de figurer dans la liste limitative de l'art. L. 190 du LPF : Cour administrative d'appel de Nancy, 9 décembre 2014, *Société 4 murs*, n° 13NC01440. V. en sens contraire : Tribunal administratif de Versailles, 25 avril 2017, n° 1504746.

et de la Cour de cassation, des décisions du Tribunal des conflits ou des arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne, qui pouvaient être regardées comme tels⁵⁵ avant l'intervention du décret du 10 juillet 2013⁵⁶. Les contribuables ne peuvent désormais se prévaloir de ces décisions et avis que si le délai de réclamation de droit commun n'est pas expiré, faute de pouvoir disposer d'un délai d'action spécifique. Comme le remarque Karin CIAVALDINI dans ses conclusions sur les avis du 6 février, « *on est donc passé d'une situation où on pouvait estimer que les décisions du Conseil constitutionnel ne constituaient pas un événement [la liste des décisions et avis contentieux fixée par l'article L. 190 du LPF étant limitative] à une situation où la réponse à cette question pouvait paraître plus incertaine* »⁵⁷.

L'absence de mention des décisions du Conseil constitutionnel dans la liste de l'article L. 190 n'implique toutefois pas, pour le Conseil d'Etat, que celles d'entre elles qui sont rendues à l'issue d'une question prioritaire de constitutionnalité et qui déclarent la disposition législative contestée contraire à la Constitution⁵⁸ ou conforme sous réserve⁵⁹, soient « *en elles-mêmes* » constitutives de tels « événements » susceptibles d'ouvrir un nouveau délai de réclamation, au motif qu'elles n'ont pas d'« [...] *incidence directe sur le principe même de l'imposition, son régime ou son mode de calcul* », ce qu'exige traditionnellement la propre jurisprudence du Conseil d'Etat⁶⁰ et ce que ce dernier a encore récemment rappelé dans une décision du 15 février 2019⁶¹ – en utilisant étrangement une ancienne formulation que l'on croyait abandonnée. Une telle affirmation péremptoire est malheureuse en l'état. A cet égard, on aurait apprécié savoir ce qui différencie, par exemple, une décision du Conseil d'Etat déclarant une disposition législative inconstitutionnelle, qui était considérée comme un « événement » sous l'empire de l'état du droit antérieur à la modification de 2013⁶², d'une décision du Conseil constitutionnel décidant de son inconstitutionnalité *a posteriori*. C'est ainsi que par exemple, le Tribunal administratif de Versailles avait admis qu'une réserve d'interprétation formulée dans une décision QPC devait être regardée comme un « événement » au sens du c) de l'article R. 196-1 du LPF⁶³. L'enrichissement des décisions exclues « par principe » est expliqué en creux par le paragraphe suivant, sans que l'on n'en soit bien sûr à la première lecture des avis et sans avoir lu les conclusions,

⁵⁵ V. en ce sens : Cass. com., 5 octobre 1999, *Société de droit panaméen Sounoune*, n° 97-13122 ; Cass. com., 19 octobre 1999, *Société des établissements Piot Pneu*, n° 97-20470 ; Conseil d'Etat, 14 février 2001, *Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c. SA Champagne Jeanmaire et Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c. SA Champagne Beaumet*, nos 202966 et 202967 ; Conseil d'Etat (sect.), 30 décembre 2013, *Société Rallye*, n° 350100.

⁵⁶ Décret n° 2013-643 du 18 juillet 2013, relatif aux délais de réclamation applicables aux actions mentionnées aux troisième et cinquième alinéas de l'article L. 190 du Livre des procédures fiscales.

⁵⁷ K. CIAVALDINI, concl. sur Conseil d'Etat (avis), 6 février 2019, nos 425509 et 425511, *Droit fiscal* 14 mars 2019, n° 11, comm. 207.

⁵⁸ Avis n° 424819 (pt. 5).

⁵⁹ Extension opérée par l'avis n° 425509 (pt. 5).

⁶⁰ V., avec l'ancienne formulation : Conseil d'Etat, 14 février 1954, n° 25459 (événements « *de nature à exercer une influence sur le bien-fondé de l'imposition, soit dans son principe, soit dans son montant* »). Puis, avec cette même formulation : Conseil d'Etat, 5 octobre 2007, *Société Média Compo*, n° 294318 ; Conseil d'Etat, 15 juin 2016, *SAS Festina France*, n° 425509.

⁶¹ Conseil d'Etat, 15 février 2019, *Société Centre Ouest Boissons*, n° 409617.

⁶² Conseil d'Etat, 24 janvier 2018, *CALPERS*, n° 402167 (appliquant l'article R. 196-1 dans sa rédaction antérieure).

⁶³ Tribunal administratif de Versailles, 28 novembre 2017, n° 1504746.

car aucune liaison n'est faite entre les deux paragraphes : « *il appartient au seul Conseil constitutionnel, lorsque, saisi qu'une question prioritaire de constitutionnalité, il a déclaré contraire à la Constitution une disposition législative ayant fondé l'imposition litigieuse ou ne l'a déclarée conforme à la Constitution que sous une réserve d'interprétation, de prévoir si, et le cas échéant dans quelles conditions, les effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration sont remis en cause, au regard des règles, notamment de recevabilité, applicables à la date de sa décision* ». Ce serait donc la compétence exclusive que le Conseil constitutionnel détient du deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution pour moduler dans le temps les effets d'une déclaration d'inconstitutionnalité ou d'une déclaration de conformité sous réserve qui expliquerait la solution adoptée, ce que confirme la lecture des conclusions de M.-G. MERLOZ puis de K. CIAVALDINI. Puisqu'il appartient au Conseil constitutionnel de moduler pour l'avenir ou pour le passé les effets de ses décisions d'inconstitutionnalité ou de constitutionnalité sous réserve, il lui appartient aussi exclusivement de décider des limites dans lesquelles sa décision rouvre les délais, ce qu'il fit par ailleurs dans une décision du 4 décembre 2015 en considérant qu'elle constituait un « événement » au sens de l'article L. 190 du LPF⁶⁴. Mais de là à en déduire, pour justifier l'exclusion par principe des « événements » les décisions du CC – ce qu'a fait le rapporteur public dans ses conclusions sur l'avis du 6 février – que lorsque le Conseil constitutionnel souhaite que sa décision constitue un « événement », il le mentionne dans sa décision, il y a un pas qui n'aurait pas dû être franchi, une telle interprétation *a contrario* de la décision du 4 décembre étant relativement contestable.

L'affirmation du principe inverse – les décisions du Conseil constitutionnel rendues sur la base de l'article 61-1 constituent des événements rouvrant le délai de réclamation, sauf mention contraire dans la décision – aurait peut-être été plus heureuse et conforme à l'esprit de la procédure de QPC, qui est d'expurger de l'ordre juridique les dispositions inconstitutionnelles et de permettre aux citoyens de faire valoir leurs droits. Mais le risque d'une trop grande réouverture – car systématique sauf exception – des délais de réclamation était peut-être trop grand et, à vrai dire, peu compatible avec l'évolution législative tendant à empêcher la réouverture des délais de recours par une décision juridictionnelle, et ne cherchant très certainement pas à intégrer les décisions du Conseil constitutionnel dans la liste des événements susceptibles d'entraîner un nouveau délai de réclamation. Leur non-inclusion à ce titre malgré la consécration constitutionnelle du Conseil constitutionnel en tant que véritable juridiction par la réforme de 2008 a été justifiée, par ailleurs, par les pouvoirs que lui confère l'alinéa 2 de l'article 62 de la Constitution⁶⁵.

L'extension aux réserves d'interprétation, dans l'avis du 6 février, du principe posé dans celui du 11 janvier n'allait pas non plus de soi car, comme le soulignait Karin CIAVALDINI, les effets d'une décision de conformité sous réserve diffèrent de ceux d'une déclaration d'inconstitutionnalité, puisque la première « *donne du texte législatif en cause une interprétation qui ne vaut pas pour l'avenir, mais s'incorpore à lui ab initio* ». Une telle extension est toutefois tout à fait cohérente et sage, certaines réserves d'interprétation se rapprochant intimement de déclarations d'inconstitutionnalité tant elles modifient la lettre du texte et équivalent parfois, selon ses propres termes, à une « *abrogation en tant que* ».

⁶⁴ Conseil constitutionnel, déc. n° 2015-503 QPC du 4 décembre 2015 (§16).

⁶⁵ Evaluation préalable de l'article 15 du projet de loi de finances rectificative pour 2012.

Enfin, l'avis du 6 février complète celui du 11 janvier en ce qu'il précise la portée de la formule parfois employée par le Conseil constitutionnel, selon laquelle la déclaration d'inconstitutionnalité qu'il prononce est applicable « à toutes les affaires non jugées définitivement » à la date de la publication de sa décision : celle-ci est non seulement « [...] invocable dans toutes les procédures contentieuses en cours, quelle que soit la période d'imposition sur laquelle porte le litige » – ce qui inclut tout à fait classiquement tant les contentieux en cours devant le juge que ceux pour lesquels une réclamation préalable a été formée –, mais elle l'également – et c'est plus novateur – « à l'appui de toute réclamation encore susceptible d'être formée eu égard aux délais fixés par les articles R. 196-1 et R. 196-2 du Livre des procédures fiscales », c'est-à-dire aux instances à venir, à la condition que le requérant ne soit pas forclus. Une telle extension tend à favoriser un effet d'aubaine que le Conseil constitutionnel cherche pourtant à éviter de façon générale⁶⁶, mais qu'il peut neutraliser en mentionnant explicitement que sa décision ne peut pas être invoquée à l'encontre d'impositions non encore contestées, comme il l'a déjà fait une fois⁶⁷.

C. Contentieux spéciaux

1. Contentieux de la répression

[...]

2. Recours pour excès de pouvoir

Actes détachables de la procédure d'imposition. Refus opposé par l'administration à la notification de l'option pour la constitution d'un groupe fiscal intégré. Progressivement, le Conseil d'Etat continue de préciser les contours de sa jurisprudence permettant au contribuable de contester, par la voie du recours pour excès de pouvoir et sans donc que l'exception de recours parallèle ne lui empêche de le faire, certains actes détachables de la procédure d'imposition. Par sa décision de Section « *Société Export Press* » du 2 décembre 2016⁶⁸, il avait jugé que s'il était impossible de contester les prises de position individuelles de l'administration fiscale sur la situation d'un contribuable par la voie du recours pour excès de pouvoir compte tenu du fait qu'un recours de plein contentieux pouvait être exercé devant le juge de l'impôt, un tel recours en annulation pouvait être accueilli lorsqu'une telle prise de position entraînerait « des effets autres que fiscaux et qu'ainsi, la voie du recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt ne [...] permettrait pas [au contribuable] d'obtenir un résultat équivalent ». Dans une décision du 1^{er} juillet 2019⁶⁹, le Conseil d'Etat étend les modalités de cette exception à la décision par laquelle l'administration refuse à une société le bénéfice du régime de l'intégration fiscale (laquelle ne constitue pas un rescrit particulier). Sans reprendre le considérant de principe de la décision « *Société Export Press* », le Conseil d'Etat en reprend néanmoins la substance puisque c'est « compte tenu des enjeux économiques qui motivent l'option pour l'intégration fiscale » et « eu égard aux effets [notables autres que fiscaux] qu'elle emporte [ou qui sont susceptibles d'en résulter] pour cette société comme pour ses filiales » qu'il admet le recours pour excès de pouvoir à l'encontre d'une telle décision, quand bien même les sociétés concernées

⁶⁶ V. en ce sens : S. BENZINA, « Le champ d'application de l'effet utile des décisions QPC d'inconstitutionnalité », *AJDA* 2019, p. 1226.

⁶⁷ V. par ex. Conseil constitutionnel, déc. n° 2013-362 QPC du 6 février 2014 (§9).

⁶⁸ Conseil d'Etat (sect.), 2 décembre 2016, *Société Export Press*, n° 387613.

⁶⁹ Conseil d'Etat, 1^{er} juillet 2019, *Société Biomnis*, n° 421460.

pourraient la contester ultérieurement à l'occasion d'un recours en plein contentieux devant le juge de l'impôt afin d'obtenir, en cas de constat d'illégalité de la décision de refus, la restitution des impositions résultant de la constitution d'un groupe fiscal intégré. Il s'agit d'une application de ce qui a été jugé à propos du rescrit, le Conseil d'Etat faisant figurer notamment au rang des effets autres que fiscaux le fait que la décision ait « *pour effet, en pratique, de faire peser sur le contribuable de lourdes sujétions, de le pénaliser significativement sur le plan économique ou encore de le faire renoncer à un projet important pour lui ou de l'amener à modifier substantiellement son projet* ». En ouvrant ainsi le recours pour excès de pouvoir, le Conseil d'Etat permet l'anticipation du risque d'ouverture d'un litige de plein contentieux, qui résulterait de la seule alternative qui en résulterait pour la société dans le cas contraire : respecter la décision prise puis former une réclamation contre les impositions ou ne pas la respecter, prendre le risque de faire l'objet d'un contrôle et introduire ensuite une action à l'encontre des impositions rectifiées et des pénalités⁷⁰. Une telle solution est en outre à rapprocher des décisions par lesquelles le juge administratif accepte de contrôler, par la voie du recours pour excès de pouvoir, les refus ou retraits d'agrément fiscaux opposés par l'administration fiscale⁷¹.

3. Procédures de référé

[...]

4. Contentieux constitutionnel

[...]

5. Contentieux de la responsabilité

[...]

6. Procédure de question prioritaire de constitutionnalité

[...]

7. Action en répétition de l'indu

[...]

⁷⁰ V. en ce sens les conclusions sur la décision, qui nous ont été aimablement communiquées par R. VICTOR, que nous remercions.

⁷¹ Conseil d'Etat (sect.), 19 mai 1961, *de Reynal et de Gentille*, Rec., p. 337 (refus) ; Conseil d'Etat (sect.), 10 mars 1967, *Samat*, n° 64509 (retrait).