

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 17 janvier 2025

Lecture du 5 février 2025

CONCLUSIONS

M. Bastien LIGNEREUX, Rapporteur public

Les procès, en mettant au jour des fautes parfois insoupçonnées, sont toujours chose risquée. Ils le sont, nous disait La Fontaine, pour l'âne qui avoue incidemment avoir mangé l'herbe d'autrui et finit, pour ce forfait, mis à mort par les autres *Animaux malades de la peste*. Mais ils le sont aussi pour le contribuable lorsque, en révélant la méconnaissance de ses obligations fiscales, ils lui valent un lourd redressement. Cela fait en effet huit décennies¹ que la loi autorise l'administration, même si les délais de reprise sont écoulés, à réparer les omissions et insuffisances d'imposition révélées à cette occasion.

Mais au-delà des procès proprement dits, quelles sont les procédures judiciaires qui sont susceptibles d'ouvrir au profit de l'administration le délai de reprise spécial aujourd'hui prévu par l'article L. 188 C du LPF ? Cette question, sur laquelle vous avez déjà eu l'occasion de prendre plusieurs fois position, se pose sous un jour nouveau depuis qu'une loi de finances rectificative pour 2015 est venue contrer votre jurisprudence.

1. Héritier d'une loi du 13 janvier 1941 plus connue pour avoir créé la procédure de répression de l'abus de droit fiscal, l'article L. 188 C du LPF a succédé en 2013 à l'article L. 170 du même livre, qui autorisait la réparation des omissions ou insuffisances d'imposition « *révélées par une instance devant les tribunaux répressifs* »² jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la décision qui a clos l'instance, avant que la loi de finances pour 1990 (art. 104) vienne, d'une part, limiter à dix ans ce délai de reprise spécial³ et, d'autre part, étendre cette règle aux instances devant tous les tribunaux.

Vous avez jugé que la notion d'instance, pour l'application de cette disposition, inclut, en matière répressive, la phase de l'instruction conduite par le juge d'instruction (CE, 8e et 3e ss-sect., 27 avr. 2009, n° 295346, *Bouget*, aux Tables sur ce point, RJF 7/09 n° 667), mais pas en revanche l'enquête préliminaire, ni la phase d'examen des poursuites par le ministère public : vous avez en effet considéré que seul l'engagement de poursuites doit être regardé

¹ Le 3 de l'article 1966 du CGI, auquel ont succédé l'article L. 170 du LPF puis l'actuel article L. 188 C du même livre, est l'héritier d'une disposition de la loi du 13 janvier 1941 portant simplification, coordination et renforcement des dispositions du code des impôts directs (cf. chr. V. Daumas à la RJF 7/09).

² Ou, depuis une loi du 10 août 1943, par une réclamation contentieuse.

³ Dans le prolongement de la décision CE, sect., 29 avr. 1987, n° 39998, *min. c. Ferrari*, au recueil, RJF 6/87 n° 659, qui appliquait le délai spécial de l'article L. 170 en combinaison avec le délai de droit commun de l'art. L. 186, alors de 10 ans.

comme ouvrant l'instance, retenant ainsi une interprétation littérale de cette notion (CE, 10^e et 9^e ss-sect., 30 déc. 2014, n° 371652, *Rigail*, aux Tables sur ce point, RJF 3/15 n° 234). Vous admettez seulement que le délai spécial s'applique à des insuffisances mises en évidence au stade d'une enquête préliminaire lorsqu'elles sont révélées à l'administration fiscale postérieurement à l'ouverture de l'instance (CE, 8^e et 3^e ch., 27 juin 2018, n° 411301, *Benmoussa*, aux Tables sur ce point, RJF 10/18 n° 981).

Un an après votre décision *Rigail*, à l'occasion de la création dans le code des douanes d'un délai de reprise spécial en matière de droits de douane, applicable pour toute omission révélée à l'occasion d'une « procédure judiciaire »⁴, la loi du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 (art. 92) a, sur un amendement du Gouvernement⁵, modifié symétriquement l'article L. 188 C afin qu'il couvre non plus seulement l'« instance devant les tribunaux », mais toute « procédure judiciaire » ou « procédure devant les juridictions administratives ». Par coordination, elle a prévu que l'insuffisance puisse être réparée jusqu'à la fin de l'année suivant non plus la décision qui a clos l'instance, mais la décision qui a clos la procédure.

Si les termes « procédure judiciaire » ne sont pas des plus univoques, les travaux préparatoires, qui ne mentionnent certes pas votre décision *Rigail*, confirment toutefois sans ambiguïté la volonté du législateur de couvrir les insuffisances révélées à l'occasion d'une enquête préliminaire, sans d'ailleurs distinguer selon que l'enquête a été réalisée sur instruction du ministère public ou l'a été d'office. En effet, le délai de reprise du code des douanes, avec lequel l'amendement du Gouvernement a entendu mettre en cohérence celui du LPF, est lui-même issu d'un amendement du sénateur de Montgolfier⁶ dont l'exposé des motifs indique qu'il entend « couvrir expressément les omissions ou insuffisances d'imposition révélées lors des enquêtes préliminaire ou de flagrance ou lors des poursuites engagées par le ministère public », en partant du constat que « De fait, il est fréquent que des comportements particulièrement frauduleux soient mis à jour par ces enquêtes et poursuites ». Son objectif était d'ailleurs, plus largement, de mettre le délai de reprise en matière de droits de douane en conformité avec le code des douanes de l'Union qui, à son article 103 § 2, exige que le délai de reprise de droit commun de trois ans soit porté à dix ans maximum lorsque la dette douanière est née par suite d'un acte « passible de poursuites judiciaires répressives »⁷.

Il ne fait pas de doute que, sous l'empire du nouveau texte, votre jurisprudence *Rigail* doit être abandonnée : il y a lieu de considérer que l'enquête préliminaire et la phase d'examen par le ministère public préalable à l'engagement des poursuites doivent être regardées comme des « procédures judiciaires » pour l'application de l'article L. 188 C dans sa rédaction issue de

⁴ Art. 354 *ter* du code des douanes.

⁵ Amendement n° 116 présenté à l'Assemblée nationale en nouvelle lecture le 15 déc. 2015. L'exposé des motifs indique : « Le présent amendement a pour objet, par souci de coordination entre les dispositions prévues par le livre des procédures fiscales (LPF) et les modifications du délai de reprise prévues à l'article 35 quater A pour la fiscalité douanière, d'étendre le délai de reprise de dix ans prévu à l'article L. 188 C du LPF à toutes les procédures judiciaires et procédures devant les juridictions administratives et de préciser sans en modifier la portée la rédaction des articles L. 82 C et L. 101 du même livre concernant les droits de communication de l'administration des finances envers l'autorité judiciaire. »

⁶ Amendement n° 389 déposé par le sénateur A. de Montgolfier au nom de la commission des finances du Sénat, 11 déc. 2015.

⁷ « Lorsque la dette douanière est née par suite d'un acte qui, à l'époque où il a été accompli, était passible de poursuites judiciaires répressives, le délai de trois ans fixé au paragraphe 1 est porté à un minimum de cinq ans et un maximum de dix ans en conformité avec le droit national ».

cette LFR. Ceci vaut à notre sens non seulement pour les enquêtes réalisées sur instruction du procureur, mais aussi pour les enquêtes dites d'initiative, réalisées d'office par les officiers de police judiciaire, qui sont placées sous la surveillance du procureur général (art. 75 du code de procédure pénale), les OPJ devant rendre compte au procureur au terme d'un délai de six mois (art. 75-1)⁸.

Notons en outre que cette LFR de 2015 a opéré une modification analogue aux articles L. 82 C et L. 101 du LPF relatifs à la communication d'informations par le ministère public et par l'autorité judiciaire à l'administration fiscale, en y introduisant là aussi la notion de « *procédure judiciaire* ». Toutefois, dans le sillage d'arrêts rendus par la Chambre commerciale de la Cour de cassation le 14 avril 2021 (n° 18-24.058, 19-18.616 et 19-23.230, RJF 8-9/21 n° 874), vous avez déjà fait le choix d'interpréter ces dispositions, même dans leur rédaction antérieure, comme couvrant les renseignements obtenus dans le cadre d'une enquête préliminaire (CE, 8e et 3e ch., 16 juil. 2021, n° 448500, *min. c. Zacharias*, aux Tables sur ce point, RJF 11/21 n° 1043), alors que vous aviez initialement transposé votre jurisprudence *Rigail* à ces dispositions (CE, 9e et 10e ch., 22 janv. 2020, n° 421012, *sté CS Aviation*, aux Tables sur ce point, RJF 4/20 n° 363). Vous avez néanmoins, depuis lors, maintenu votre jurisprudence *Rigail* s'agissant de l'article L. 188 C (CE, 9e ch., 28 avr. 2023, n° 465858 et n° 466763, *Pereira da Silva*, inédite, RJF 7/23 n° 565). Il n'y a donc guère que pour l'application de l'article L. 188 C que la LFR pour 2015 traduit, sur ce point, un véritable changement⁹.

2. Plus délicate est la question de l'entrée en vigueur de cette modification.

En principe, les modifications des délais de reprise sont d'application immédiate (CE, 9e et 10e ss-sect., 9 févr. 2001, n° 214564, *sté Westco Trading Corporation*, au recueil, RJF 4/01 n° 524¹⁰, s'agissant d'une loi venant abrégier le délai ; CE, 9e et 10e ch., 13 oct. 2021, n° 434551, *min. c. sté Campagne Première*, aux Tables sur ce point, RJF 1/22 n° 64, s'agissant d'une loi venant l'allonger). Ainsi, vous avez jugé immédiatement applicable la disposition de la loi de finances pour 1990 qui a étendu le champ de l'article L. 170 du LPF aux insuffisances révélées par toute instance devant les tribunaux, alors qu'il ne visait jusque-là que les tribunaux répressifs. Vous en avez même déduit que cette disposition s'appliquait à des faits générateurs pourtant prescrits à la date de son adoption selon les délais ordinaires de reprise (CE, 10e et 9e ss-sect., 17 nov. 2006, n° 254526, *Giral*, inédite, RJF 2/07 n° 188, éclairé par les concl. M.-H. Mitjaville¹¹ ; cf. aussi CE, 9e et 10e ss-sect., 5 mai 2008, n° 280496, *SA Ets Gérard Le Clainche*, aux Tables sur un autre point, RJF 8-9/08 n° 995¹²).

Toutefois, ces principes ne s'appliquent bien évidemment qu'en l'absence de dispositions d'entrée en vigueur spécifiques¹³. Or, le IV de l'article 92 de la LFR pour 2015 prévoit que la

⁸ Plus généralement, l'ensemble des enquêtes préliminaires, qu'elle qu'en soit l'initiative, obéit à un cadre unique, qui implique notamment une limitation de leur durée (art. 75-3 du CPP) et la possibilité pour le procureur d'assurer l'accès au dossier des personnes mises en cause (art. 77-2 du CPP).

⁹ C'est d'ailleurs ce que confirme l'exposé des motifs de l'amendement n° 116 adopté en nouvelle lecture, cité ci-dessus, puisqu'il distingue d'une part l'objectif « *d'étendre le délai de reprise de dix ans prévu à l'article L. 188 C du LPF à toutes les procédures judiciaires (...)* » et celui « *de préciser sans en modifier la portée la rédaction des articles L. 82 C et L. 101 du même livre (...)* ».

¹⁰ Revenant sur une décision antérieure (CE, 9e et 8e ss-sect., 6 avr. 1998, n° 147642, *Tirilly*, aux Tables sur ce point).

¹¹ S'agissant en l'espèce de revenus au titre des années 1983 à 1986.

¹² Mais dans cette affaire, en l'espèce les délais ordinaires n'étaient pas encore écoulés à la date de la LFI 1990. Cf. aussi les concl. C. Guibé sur la décision *min. c. sté Campagne Première*.

¹³ Cf. les décisions *sté Westco Trading Corporation* et *min. c. sté Campagne Première*.

modification qui nous intéresse « *s'applique aux délais de reprise venant à expiration à compter de la publication de la présente loi.* »¹⁴. Elle s'applique donc seulement aux insuffisances et omissions pour lesquelles les délais de reprise n'étaient pas encore expirés au 30 décembre 2015. Il ajoute en outre que « *L'article L. 188 C du livre des procédures fiscales demeure applicable, dans sa rédaction [antérieure], aux révélations intervenues avant la publication de la présente loi.* » : la modification n'est donc susceptible de s'appliquer à des insuffisances et omissions passées que si elles ont été révélées à compter du 30 décembre 2015.

Par ces dispositions, le législateur nous semble avoir fait échec à une application de la loi nouvelle à des faits générateurs qui, en l'état du droit antérieur, étaient prescrits avant son intervention. Les « *délais de reprise* » mentionnés par la première phrase¹⁵ doivent en effet, selon nous, s'interpréter comme ne renvoyant qu'à ceux en vigueur antérieurement, à l'exclusion donc de l'article L. 188 C lui-même dans sa nouvelle rédaction¹⁶. Cette disposition ne peut donc s'appliquer qu'aux faits générateurs qui n'étaient pas déjà atteints par la prescription, en tenant compte tant des délais ordinaires¹⁷ que des délais spéciaux applicables antérieurement, comme celui applicable en cas d'activité occulte¹⁸. Le ministre lui-même ne soutient d'ailleurs pas une autre interprétation devant vous.

Ainsi, dans l'hypothèse où, par exemple, une insuffisance en matière d'imposition du revenu de l'année 2011 est révélée en 2016 à l'occasion d'une enquête préliminaire, l'administration n'est en principe pas fondée à la réparer par application des nouvelles dispositions, car l'insuffisance est prescrite depuis le 1^{er} janvier 2015, à une date à laquelle les textes excluaient qu'une révélation à l'occasion d'une telle enquête donne lieu à l'application du délai spécial de 10 ans. Il n'en va différemment que si un délai spécial plus long s'appliquait déjà, par exemple si le revenu a été réalisé dans l'exercice d'une activité occulte, cas auquel l'insuffisance n'était pas encore prescrite fin 2015.

3. Si vous nous suivez, vous ferez droit au pourvoi du ministre en annulant l'arrêt qu'il attaque en tant qu'il a prononcé la décharge de suppléments d'IS mis à la charge de la société Roussillon Salaisons au titre des exercices clos en 2012 et 2013.

¹⁴ C'est la reprise, en substance, de la règle d'entrée en vigueur déjà prévue au II de l'article 10 de la LFR de 2012 qui, en créant l'article L. 188 C, a étendu le champ du délai spécial aux impositions autres que celles mentionnées à l'article L. 169 (« *Pour les impositions autres que celles mentionnées à l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, le I du présent article s'applique aux délais de reprise venant à expiration à compter de l'entrée en vigueur de la présente loi* »). Vous n'avez semble-t-il pas eu, à ce jour, à interpréter cette règle d'entrée en vigueur.

¹⁵ Les travaux préparatoires sont muets sur la nature des délais ainsi visés.

¹⁶ En définitive, les délais de reprise mentionnés par cette disposition d'entrée en vigueur sont les mêmes que ceux mentionnés à l'article L. 188 C lui-même (« *Même si les délais de reprise sont écoulés...* »)... c'est-à-dire tous les délais autres que celui de l'article L. 188 C : là où l'article L. 170 visait seulement les délais de reprise « *prévus à l'article L. 169* », la LFR du 29 déc. 2012 a levé cette restriction.

¹⁷ Il s'agit non seulement du délai fiscal de droit commun de l'article L. 186 du LPF, mais aussi des délais ordinaires propres à chaque impôt, à commencer par celui du premier alinéa de l'art. L. 169 du LPF.

¹⁸ Le délai de l'article L. 188 C, anciennement L. 170, est susceptible de s'appliquer lorsque l'activité occulte a été révélée par l'instance judiciaire : CE, 10^e et 9^e ss-sect., 17 nov. 2006, n° 254526, *Giral*, inédite. La circonstance que la durée du délai spécial applicable en cas d'activité occulte soit elle aussi de 10 ans n'y change rien : de manière générale, le délai spécial de l'article L. 188 C est susceptible de s'appliquer même lorsque les autres délais de reprise n'ont pas encore expiré (cf., sous l'empire de la rédaction antérieure à la LFR de 2012, CE, 10^e et 9^e ss-sect., 20 févr. 2008, n° 281130 et 281178, *Chenevière et SA L'Hexagone*, aux Tables sur ce point, RJF 5/08 n° 583 et CE, 3^e et 8^e ch., 28 déc. 2016, n° 391071, *Videau*, inédite, RJF 3/17 n° 249).

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration a notifié à cette société en 2017¹⁹ des rectifications en matière notamment d'IS portant non seulement sur les exercices clos en 2014 et 2015, mais aussi sur ceux clos de 2006 à 2013. Elle a estimé que le délai de reprise de l'article L. 188 C du LPF, dans sa nouvelle rédaction, était applicable dès lors que les insuffisances d'imposition lui avaient été révélées par un bulletin de signalement fiscal que lui a transmis la gendarmerie en février 2016. Ces signalements retraçaient des extraits de procès-verbaux d'auditions de l'ancien dirigeant de la société, qu'elle a ensuite obtenus dans l'exercice de son droit de communication auprès du TGI de Perpignan, et qui faisaient état de marges-arrières non déclarées consenties par certains fournisseurs.

Après avoir vainement réclamé puis porté le litige devant le TA de Montpellier, la société s'est tournée vers la CAA de Toulouse qui a fait partiellement droit à son appel en prononçant la décharge des redressements et pénalités au titre des exercices clos de 2006 à 2013. La cour a en effet jugé que, dès lors que l'instance devant la juridiction répressive n'était pas encore ouverte lorsque l'administration a reçu le signalement, cette dernière ne pouvait se prévaloir du délai spécial de l'article L. 188 C. Le ministre se pourvoit en cassation contre cet arrêt en tant seulement qu'il a prononcé la décharge au titre des exercices clos en 2012 et 2013 ; il ne conteste pas que la nouvelle rédaction de l'article L. 188 C ne pouvait être légalement appliquée aux exercices antérieurs, prescrits au 30 décembre 2015.

Pour statuer en ce sens, la cour a recopié les motifs de votre jurisprudence *Rigail-Benmoussa*. Après avoir pourtant cité l'article L. 188 C dans sa nouvelle version, elle a jugé que seul l'engagement des poursuites devait être regardé comme ouvrant l'instance, à l'occasion de laquelle la révélation d'insuffisances d'imposition rend applicable ce délai spécial. Il résulte de ce qui précède qu'en refusant de tirer les conséquences du remplacement de la notion d'instance par celle de « *procédure judiciaire* », elle a commis l'erreur de droit soulevée par le pourvoi : il lui appartenait de rechercher si le bulletin de signalement avait été établi dans le cadre d'une enquête préliminaire – c'était apparemment bien le cas en l'espèce²⁰ – ou de l'examen de l'opportunité de poursuites par le ministère public.

Et dès lors que l'insuffisance a été révélée après le 29 décembre 2015, c'est à raison que le ministre soutient que la nouvelle rédaction était applicable, *ratione temporis*, aux exercices non prescrits à cette date, c'est-à-dire aux exercices clos en 2012 et 2013²¹.

PCMNC à la cassation de l'arrêt attaqué en qu'il se prononce sur les cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés mises à la charge de la société Roussillon Salaisons au titre des exercices clos en 2012 et 2013 et au renvoi de l'affaire devant la CAA de Toulouse dans cette mesure.

¹⁹ Par deux propositions de rectification du 28 avril 2017.

²⁰ Cf. les concl. de la rapporteure publique S. Cherrier devant la cour.

²¹ En revanche, pour les exercices prescrits, seule s'appliquait l'ancienne version du texte, qui ne prévoyait pas l'application du délai spécial aux omissions révélées lors de la phase d'examen préalable à l'ouverture des poursuites.