

Fiscalité : mentions erronées sur un avis de mise en recouvrement

Lire les conclusions de :

Thierry Besse

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 15LY02400 – 27 juin 2017 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Procédure d'imposition, Avis de mise en recouvrement, Mentions, R.256-1 du livre des procédures fiscales

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ *Contributions et Taxes - Fiscalité - Contributions et taxes - Procédure d'imposition - Mentions d'un avis de mise en recouvrement (AMR) - Article R. 256-1 du livre des procédures fiscales (LPF) - Total général des sommes exigibles exact - Montant total des pénalités, comprenant majorations et intérêts de retard, exact - Détail de ces pénalités erroné, et, en tous cas non-conforme au tableau des conséquences financières joint à la proposition de rectification - Prise en compte du seul montant global de l'AMR pour savoir si la somme mise en recouvrement est supérieure à celle résultant de la procédure d'imposition - Existence - Prise en compte du détail des sommes, impôt par impôt et en distinguant les droits et pénalités - Absence*

² Les dispositions de l'article R. 256-1 du Livre des procédures fiscales prévoient que « L'avis de mise en recouvrement prévu à l'article L. 256 indique pour chaque impôt ou taxe le montant global des droits, des pénalités et des intérêts de retard qui font l'objet de cet avis. ».

³ La circonstance que l'administration a pu ajouter des précisions non requises, même partiellement erronées, sur la décomposition de cette somme globale, ne saurait avoir eu pour effet ni d'affecter la régularité de l'avis de mise en recouvrement au regard des dispositions de l'article R. 256-1 du LPF ni même de considérer que l'administration fiscale a recouvré plusieurs sommes distinctes dont l'une serait partiellement excessive, ce qui justifierait à concurrence de cet excès une décharge des impositions. Ces sommes sont ainsi indicatives, seul le montant global mis en recouvrement étant déterminant.

⁴ (1) Rappr. pour les dispositions de l'article L. 48 du LPF, informer le contribuable du montant des droits, taxes et pénalités résultant des rectifications CE, 24 avril 2012, SA Descas Père et Fils, n° 326979, aux Tables ; CE, 7 avril 2004, SARL Leroy Energie, n° 242965 admettant que l'administration indique un montant global de pénalités, sans distinguer les intérêts de retard qui y étaient inclus.

⁵ (2) Comp. CE, 28 juillet 1999, Ministre c/ SARL FF Azan, n° 175786, avant la modification de l'article R256-1 du LPF par le décret 2000-348 du 20 avril 2000

⁶ Cf. CE, 10 mars 2017, SA Avis Financement Véhicules, n° 393050

Conclusions du rapporteur public

Thierry Besse

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6376](https://doi.org/10.35562/alyoda.6376)

¹ M.A. exploite à titre individuel une entreprise de conception et vente d'équipements micro-électroniques. A l'issue d'une vérification de comptabilité, il a fait l'objet de rappels de TVA, sur la période du 1^{er} janvier 2006 au 31 juillet 2009, rappels assortis pour partie d'une majoration de 10% pour manquement aux obligations déclaratives, pour partie de majorations de 40% pour manquement délibéré. Fut également mise à sa charge une amende de 1 010 euros au titre l'article 1788 A du code général des impôts (CGI), pour défaut de déclaration d'une TVA intra-communautaire ouvrant droit à déduction.

² M.A. a saisi l'administration fiscale d'une réclamation portant, comme le fait valoir l'administration fiscale, sur une partie seulement des rappels mis à sa charge, de sorte qu'au-delà du quantum figurant dans la réclamation (soit 169 143 euros en droits et pénalités, plus l'amende de 1 019 euros), les conclusions aux fins de décharge sont irrecevables. M.A. relève appel du jugement du 18 mai 2015 par lequel le TA Grenoble a rejeté sa demande tendant à la décharge de ces sommes.

³ M.A. a soulevé en appel un nouveau moyen, tiré de l'irrégularité de l'avis de mise en recouvrement du 1^{er} juillet 2010. Il relève que, si le total général des sommes exigibles y figurant est exact, et si le montant total des pénalités, comprenant majorations et intérêts de retard, l'est également, le détail de ces pénalités est lui erroné, et en tous cas non-conforme au tableau des conséquences financières joint à la proposition de rectification. En effet, l'avis de mise en recouvrement mentionne que les majorations s'élèvent à 152 238 euros et les intérêts de retard arrêtés à la date du 31 décembre 2009 à 5 623 euros, soit un total de 157 861 euros (hors les 1 019 euros de « l'amende 1788 A »), alors que ces deux sommes s'élèvent respectivement à 122 609 et 35 252 euros selon la proposition de rectification (soit le même total).

⁴ Le ministre des finances reconnaît cette erreur, précisant que les chiffres de la PR étaient seuls exacts, mais indique que l'erreur a été sans conséquences sur la dette d'impôt.

⁵ Dans une [décision CE, 10 juin 2013, Ministre c/ SA Chrislaur, N° 335603](#), le CE, confronté à un avis de mise en recouvrement d'un montant supérieur aux impositions dues, résultant de la proposition de rectification et de la ROC, a estimé que cette discordance ne justifiait pas nécessairement la décharge de l'ensemble des

impositions mentionnées dans l'avis de mise en recouvrement, mais qu'il appartenait au juge de rechercher, si dans la limite des impositions correspondant aux montants mentionnés dans la dernière pièce modifiant les rehaussements, les avis de mise en recouvrement étaient seulement entachés d'une erreur matérielle qui n'avait pas privé la société de la possibilité de contester utilement les montants mis en recouvrement, seul le surplus des impositions devant alors être regardé comme mis en recouvrement.

⁶ Vous avez considéré, appliquant cette jurisprudence, que n'avait pas été privé de la garantie consistant à pouvoir contester utilement les impositions le contribuable confronté à un avis de mise en recouvrement ne mentionnant pas la lettre d'informations finale retraçant les conséquences financières du contrôle (CAA Lyon, 14 juin 2016, N° 15LY00120) ou encore le contribuable dont l'avis de mise en recouvrement comportait diverses erreurs de date ou imprécisions sur la nature des sommes imposées (CAA Lyon, 14 juin 2016 N° 15LY00083) .

⁷ Vous vous étiez inspirés de précédents du CE qui avaient regardé comme des erreurs matérielles une erreur dans la période d'imposition (CE, 10 août 2005, Ministre N° 269885) ou une erreur sur la date des propositions de rectification auxquelles il est renvoyé (CE, 12 mars 2010, Société Imagin'Action Luxembourg, 307235) . Voyez aussi depuis la jurisprudence Chrislaur, CE, 29 mars 2017 N° 391199 pour un cas proche de votre précédent 15LY00120

⁸ A noter qu'a été jugé comme sans incidence par le juge judiciaire une erreur dans le montant de l'imposition, mais dans un cas où cette erreur était favorable au contribuable (Cass. com. 26 octobre 2010 n° 09-70.214 (n° 1043 F-D), Sté Ben's Investissement, RJF 2010 n° 606). En ce sens aussi, CAA Marseille, 15 décembre 2016, SARL Le Tropicana, 14MA02359.

⁹ Dans notre affaire, il n'est guère douteux que M.A. avait pu identifier les impositions visées par l'avis de mise en recouvrement, le total des droits et pénalités concordant et la référence à la proposition de rectification étant exacte. D'ailleurs, il a en pratique contesté les impositions et n'a relevé l'erreur affectant l'avis de mise en recouvrement que dans sa requête d'appel.

¹⁰ Mais, la difficulté du dossier se situe ici en amont de cette question.

¹¹ Dans la décision Chrislaur, l'administration fiscale avait en cours d'instance rectifié l'erreur sur le montant en dégrevant le surplus, c'est-à-dire qu'elle avait ramené le montant des sommes à la charge du contribuable à celui mentionné dans la réponse aux observations du contribuable. Il est clair qu'il s'agissait là d'un préalable nécessaire au raisonnement du CE. Comme l'indiquait dans ses conclusions Mme Hédary « *Lorsque l'erreur porte sur l'indication*

d'un montant trop élevé d'imposition, il nous semble correct que l'administration « répare » son erreur par l'émission d'un avis de dégrèvement de l'imposition demandée à tort en l'accompagnant, si elle a été acquittée par le contribuable, du remboursement à celui-ci avec paiement des intérêts moratoires. Il n'est pas nécessaire qu'un nouvel AMR soit pris si l'erreur est cantonnée à l'indication d'un montant d'impôt trop élevé. »

¹² La question que pose le dossier est, dans ces conditions, de savoir s'il convient d'apprécier le seul montant global de l'avis de mise en recouvrement pour savoir si la somme mise en recouvrement est supérieure à celle résultant de la procédure d'imposition, ou s'il convient de tenir compte du détail des sommes, impôt par impôt et en distinguant les droits et pénalités.

¹³ Pour le dire autrement, il s'agit de déterminer si, dans notre affaire, l'administration a mis en recouvrement une somme de 299 896 euros, le détail de cette somme n'étant donné qu'à titre indicatif, ou si l'administration a en réalité mis en recouvrement trois sommes séparées, une somme de 141 016 euros en droits, une somme de 152 238 euros en majoration, somme excessive, et une somme de 5 623 euros en intérêts de retard, somme cette fois insuffisante. Dans le premier cas de figure, il s'agit juste d'apprécier si l'erreur a pu influencer sur la possibilité du contribuable de contester l'imposition, comme nous l'avons vu. Dans le second cas, en revanche, il s'agit d'impositions excessives que l'administration ne pourrait tout au plus, le cas échéant, que chercher à compenser par d'autres sommes dues.

¹⁴ Lorsque la procédure contradictoire est appliquée, l'administration doit, en vertu des dispositions de l'article L. 48 du Livre des procédures fiscales (LPF), informer le contribuable du montant des droits, taxes et pénalités résultant des rectifications (CE, 24 avril 2012, SA Descas Père et Fils, 326979, aux Tables). Le CE a toutefois admis que l'administration indique un montant global de pénalités, sans distinguer les intérêts de retard qui y étaient inclus (CE, 7 avril 2004, SARL Leroy Energie, 242965).

¹⁵ En ce qui concerne les avis de mise en recouvrement, les dispositions de l'article R.* 256-1 du LPF disposent que « *L'avis de mise en recouvrement prévu à l'article L. 256 indique pour chaque impôt ou taxe le montant global des droits, des pénalités et des intérêts de retard qui font l'objet de cet avis.* »

¹⁶ Avant la modification apportée par le décret 2000-348 du 20 avril 2000, l'article R 256-1 du LPF exigeait que soient mentionnés sur l'avis de mise en recouvrement, d'une part, les indications nécessaires à la connaissance des droits, taxes, redevances, impositions ou autres sommes qui font l'objet de cet avis, d'autre part, les éléments du calcul et le montant des droits et des pénalités, indemnités ou intérêts de retard qui constituent la créance, et

permettait pour ces derniers que ces indications soient remplacées par un renvoi à la notification de redressement. Cette modification du décret visait à contrer la jurisprudence du CE, 28 juillet 1999, [Ministre c/ SARL FF Azan, N° 175786](#), par laquelle le CE avait jugé irrégulier un avis de mise en recouvrement qui ne renvoyait qu'à la notification de redressement pour ce qui est des éléments de calcul alors que ceux-ci avaient été ultérieurement modifiés dans la réponse aux observations du contribuable.

¹⁷ Depuis 2000, donc, les obligations pesant sur l'administration ont été allégées. Il suffit que l'avis de mise en recouvrement mentionne le montant global des droits pénalités et intérêts de retard, et renvoie à la proposition de rectification et le cas échéant aux documents ultérieurs ayant modifié le montant des impositions, afin de permettre au contribuable d'en saisir le détail.

¹⁸ Dans ces conditions, il n'est pas douteux que si l'administration fiscale s'était bornée à indiquer dans l'avis de mise en recouvrement le montant global des sommes dues, ce qu'elle a fait d'ailleurs en dernier lieu, l'avis serait régulier au regard des dispositions précitées. Le CE a jugé également que l'avis de mise en recouvrement n'avait pas à distinguer le montant des impositions par période d'imposition (CE, 10 mars 2017, [SA Avis Financement Véhicules, N° 393050](#)).

¹⁹ Ainsi, pensons-nous finalement que la circonstance que l'administration a pu ajouter des précisions non requises, même partiellement erronées, sur la décomposition de cette somme globale, ne saurait avoir eu pour effet ni d'affecter la régularité de l'avis de mise en recouvrement au regard des dispositions de l'article R.* 256-1 du LPF ni même de considérer que l'administration fiscale a recouvré plusieurs sommes distinctes dont l'une serait partiellement excessive, ce qui justifierait à concurrence de cet excès une décharge des impositions. Ces sommes nous semblent ainsi indicatives, seul le montant global mis en recouvrement étant déterminant.

²⁰ Notons que ce raisonnement n'a rien d'évident. Ainsi si vous estimez que les majorations pour manquement délibéré seraient injustifiées, vous constateriez alors une contradiction, qu'il conviendrait de lever, entre le montant de ces majorations, et celles figurant sur les documents préalables, pour déterminer le montant exact de la décharge.

²¹ Pour le surplus, les écritures du requérant sont extrêmement confuses.

²² M. A. invoque un défaut de motivation de la proposition de rectification mais le moyen manque en fait, tant au regard des dispositions de l'article L. 57 du LPF que de l'article L. 76 du même livre, s'agissant des sommes taxées d'office pour défaut de

déclaration. Le requérant estime surtout qu'il ne lui est pas possible de comprendre le montant des rehaussements, les rappels résultant principalement de décalages dans le temps de la taxe déductible, laquelle l'a souvent été par anticipation, et de la taxe à déclarer, laquelle l'a souvent été tardivement. Mais, la proposition de rectification comprend en ses annexes un détail très précis de ces calculs, qui permettait à M.A. de faire valoir ses observations.

23 M.A. ne conteste pas les rappels les plus importants, résultant de TVA collectée non déclarée enregistrée en comptabilité.

24 Il conteste en premier lieu un rappel de 5 068 euros portant sur de la TVA déduite par anticipation.

25 En vertu des dispositions du I de l'article 271 du CGI, le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable, selon les cas lors de la livraison, pour les biens meubles corporels ou lors de l'encaissement des sommes s'agissant de prestations de service. Le vérificateur a comparé la taxe déductible déclarée, d'une part, la taxe déductible figurant dans les comptes 44566 et 445620, diminuée de la TVA sur les factures de prestations de services non payées, d'autre part. Sur l'ensemble de la période, il a trouvé un excédent de 5 068 euros de taxe déductible.

26 M.A. ne critique pas vraiment cette méthode globale. S'il fait valoir qu'une partie de la taxe déductible sera versée ultérieurement, c'est-à-dire hors période, cette circonstance est sans incidence sur le bien-fondé des rappels, dès lors que sur la période contrôlée, il y a bien excédent de la taxe déduite sur la taxe déductible. De ce fait, et contrairement à ce que soutient l'intéressé, l'administration fiscale ne s'est pas bornée à sanctionner ce faisant un simple décalage temporel de déduction.

27 M. A. conteste ensuite un second rehaussement, de 1 893 euros correspondant à des livraisons non comptabilisées effectuées au profit de la société Clipsol. Le vérificateur a trouvé différents bons de livraison mais pas de facture ni de TVA collectée. Sur ce point, la charge de la preuve est partagée, les rappels portant en partie sur des périodes où M.A. est en situation de taxation d'office pour défaut de déclaration, en partie sur des périodes pour laquelle la procédure contradictoire s'appliquait. Mais, M.A. n'en reste qu'à des suppositions. Il invoque d'éventuels reports de livraison ou une possible régularisation postérieure de ces sommes mais sans assortir ces explications contradictoires de la moindre justification.

28 S'agissant de la taxe due sur des livraisons, celle-ci est exigible en vertu de l'article 269 du CGI, à la date de livraison, dont rien ne permet de penser qu'elle n'aurait pas eu lieu aux dates mentionnées sur les bons de livraison, soit les dates retenues par le vérificateur pour fixer le montant des rappels.

29 M. A. conteste enfin les intérêts de retard et majorations mis à sa charge.

30 S'agissant des intérêts de retard, ceux-ci n'ont pas à être motivés au titre de la loi du 11 juillet 1979, ne constituant pas une sanction (CE, 27 juillet 2001, SA Agencinox, 211758 ; CE, 6 juin 2007, N° 270955) .

31 M.A. critique ensuite les modalités de calcul des intérêts de retard. Il soutient qu'ils ne peuvent être appliqués que sur des droits effectivement éludés et qu'il convient de tenir compte des régularisations effectuées avant l'engagement du contrôle. Mais, en vertu des dispositions du I et du IV de l'article 1727 du CGI, les intérêts de retard sont dus entre la date à laquelle les droits auraient dû être acquittés et la date à laquelle ils ont été effectivement acquittés (voyez en matière de TVA CE, 24 avril 1981, SCI Sunset, N° 12292, au recueil) . Il n'y a toutefois possibilité de décompter des intérêts de retard qu'à compter de la date à laquelle la situation du contribuable envers le Trésor est devenue débitrice, compte tenu d'éventuels crédits de TVA (CE, 11 avril 2001, CCI de Calais, N° 206936) .

32 En l'espèce, les intérêts de retard ont été calculés selon ces principes, en tenant compte des crédits de taxe éventuels et M.A. n'identifie aucune erreur.

33 S'agissant des majorations appliquées par l'administration, furent appliquées selon les cas, et selon le tableau très détaillé figurant dans la proposition de rectification, des majorations de 10% pour défaut de déclaration ou déclaration tardive (article 1728 du CGI) ou de 40% pour manquement délibéré (article 1729 du CGI).

34 La motivation de la proposition de rectification était suffisante, au regard des dispositions de l'article L. 80 D du CGI et de la loi du 11 juillet 1979.

35 S'agissant de la majoration de 10%, M.A. se prévaut de régularisations postérieures mais cette circonstance est sans incidence, la majoration s'appliquant du seul fait d'un retard dans les déclarations, et étant exclusive de toute appréciation de la bonne ou mauvaise foi du contribuable (CE, 20 octobre 1982, n° 24752 ; CE, 29 juillet 1998, N° 172175) . Par ailleurs, elle a bien été appliquée à des sommes qui devaient être déclarées à ces dates, les droits étant alors éludés.

36 S'agissant de la majoration de 40% pour manquement délibéré, celui-ci s'apprécie au regard des obligations déclaratives et à cette date, l'existence d'éventuelles régularisations postérieures étant sans incidence (CE, 2 mars 1990, Etablissements Jacques T., 57218 ; CE, 28 janvier 1991, SCI Paul Bert, 47795) . Par ailleurs, la pratique consistant pour une société à différer de manière systématique le paiement de la TVA, lui permettant notamment de s'assurer de la

trésorerie, caractérise le caractère intentionnel du contribuable de se soustraire à ses obligations fiscales justifiant l'application de majorations, ainsi que vous l'avez jugé à plusieurs reprises (voyez par exemple CAA Lyon, 11 avril 2017, SARL Batigimm, 15LY01828^{ème} chambre, 29 octobre 2013, Société Holding SGPI, 13LY00840 ; CAA Lyon, 11 avril 2017, SARL Batigimm, 15LY01828).

³⁷ L'administration fiscale fait valoir que l'intéressé avait déjà fait l'objet de rappels similaires lors de précédents contrôles. Compte tenu de l'importance et du caractère répété des omissions ou décalages de déclarations de TVA, l'administration nous paraît établir l'existence d'un manquement délibéré justifiant l'application de la majoration. M.A. invoque une disproportion de ces majorations par rapport aux droits rappelés, compte tenu de l'existence de régularisations tardives, mais l'application de la majoration vise à sanctionner le comportement du contribuable qui, par sa pratique de décalage entre l'encaissement des sommes et le paiement de la taxe, s'assure de la trésorerie au détriment du budget de l'Etat.

³⁸ La doctrine invoquée par M. A. n'ajoute rien à la loi fiscale.

³⁹ S'agissant de l'amende prévue à l'article 1788 A du CGI, M.A. ne conteste pas ne pas avoir déclaré une opération intracommunautaire réalisée au titre de la période et être de ce fait redevable de l'amende. Il relève toutefois qu'il n'a réalisé qu'une seule opération de ce type et que, de ce fait, l'administration aurait dû, à titre gracieux, ne pas recouvrer l'amende. Mais il n'existe pas, ou pas encore en tous cas, de droit à l'erreur reconnu par des dispositions législatives ou réglementaires en matière fiscale.

⁴⁰ Par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête