

Dossier n° 1700585
SAS BOVENDIS

Audience du 14 mars 2019

La SAS BOVENDIS, qui exerce l'activité de boucherie, vous demande, ainsi qu'il vient d'être dit, de la décharger de l'obligation de payer divers suppléments d'impôts et rappels de taxe sur la valeur ajoutée auxquelles la société Asfi a été assujettie, qui lui ont été réclamés en sa qualité de codébiteur solidaire ; elle vous demande, par ailleurs, de prononcer la décharge de ces suppléments d'impôts et rappels.

Ces derniers, d'un montant total de 110 585 euros, résultent de vérifications de comptabilité de la SARL Asfi, à la suite desquelles un procès-verbal d'infraction pour travail dissimulé a été dressé le 9 octobre 2014.

L'administration a relevé que la SAS BOVENDIS avait eu recours en 2012 et 2013 aux prestations de la SARL Asfi, coupable de travail dissimulé, et a en effet recherché, auprès de la requérante, les sommes concernées à due proportion du chiffre d'affaires que la SARL Asfi avait réalisé avec elle, sur le fondement de l'article 1724 *quater* du code général des impôts.

Cet article 1724 *quater* du CGI, via des renvois aux articles L. 8222-2 et suivant du code du travail, et sous certaines conditions, sur lesquelles je reviendrai, institue une solidarité de paiement des impôts, taxes et cotisations obligatoires à l'égard du donneur d'ordre ayant omis de s'assurer que le cocontractant qui exécute un travail ou effectue des prestations de service pour son compte, n'a pas recours au travail dissimulé.

Ainsi, par deux avis en date du 6 novembre 2015, le pôle de recouvrement spécialisé du Val-d'Oise a mis en recouvrement entre les mains de la SAS BOVENDIS les impôts supplémentaires et rappels en litige.

Par une réclamation du 3 février 2016, la SAS BOVENDIS a demandé « *la décharge des impositions correspondantes ainsi que [de] la solidarité à laquelle elle est tenue...* » .

Le 22 novembre 2016, l'administration a rejeté cette réclamation.

*

Vous devrez dans un premier temps vous prononcer sur **l'étendue du litige** : par une décision du 16 avril 2018, postérieure à l'introduction de la requête, l'administration a accordé à la société requérante un dégrèvement d'un montant de **1 959 euros**. Dans cette limite, les conclusions de la requête sont donc devenues **sans objet**.

*

Quelques mots sur les conclusions présentées par la requérante.

C'est l'originalité de la présente requête par rapport à celles que vous avez eu à examiner récemment en matière de solidarité de paiement des donneurs d'ordres : la société requérante ne se borne pas à vous demander la **décharge de l'obligation de payer** les impositions auxquelles son sous-traitant a été assujéti, et qui lui sont réclamées en sa qualité de codébiteur solidaire mais elle vous demande également de prononcer la **décharge de ces impositions**.

Vous savez que les articles L. 190 et L. 281 du livre des procédures fiscales organisent des voies de droit « étanches » pour contester, respectivement, l'assiette et le calcul de l'impôt d'une part, ou l'obligation de payer celui-ci d'autre part. Le CE juge ainsi, que le débiteur solidaire est recevable, non seulement à former un contentieux du recouvrement, et dans ce cadre à contester le principe même de la solidarité, lorsque celle-ci n'a pas été assignée par le juge pénal (CE, 20 mars 1991, Abiven, n° 76639, RJF 5/91 n° 686) mais également à contester la régularité et le bien-fondé des impositions dont le paiement lui est réclamé, dans le cadre d'un contentieux d'assiette (Par exemple : CE, plén. 24 novembre 1971, n° 77372 et 75565 qui juge que la réception par le débiteur solidaire d'un avis de mise en recouvrement lui ouvre un délai de réclamation contre les impositions litigieuses ; ou CE, 3 juillet 1985, n° 52011, RJF 10/85 n° 1393).

Vous devrez donc distinguer les moyens en fonction du litige, selon qu'il se rapporte à l'assiette ou au recouvrement.

Une dernière observation me paraît nécessaire avant de passer à l'examen de ces moyens. Vous savez que, par la **décision n° 2015-479 QPC du 31 juillet 2015** (RJF 11/15 n° 942), le Conseil constitutionnel, a déclaré les dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 8222-2 du code du travail - celles-là mêmes qui instituent le dispositif de solidarité de paiement en cause - conformes à la Constitution, sous la réserve que l'effectivité du droit au recours soit garantie par la possibilité offerte au débiteur solidaire de « *contester la régularité de la procédure, le bien-fondé et l'exigibilité des impôts, taxes et cotisations obligatoires ainsi que des pénalités et majorations y afférentes au paiement solidaire desquels il est tenu* ». Vous devrez tenir compte de cette réserve.

**

A) S'agissant du litige d'assiette :

1. La SAS BOVENDIS soutient, tout d'abord, que **la procédure de taxation d'office** mise en œuvre à l'encontre de la SARL Asfi en matière d'impôt sur les sociétés au titre de l'année 2012 est irrégulière. Elle fait valoir que l'administration ne pouvait valablement adresser à celle-ci une mise en demeure de déposer sa déclaration au régime réel, alors même que, n'ayant exercé son droit de communication auprès de la banque détentrice du compte de la SARL Asfi que le 19 février 2014, et n'ayant obtenu les relevés bancaires de la société que le 5 mars 2014, elle n'était pas en mesure, à la date de la mise en demeure, le 11 février 2014, de déterminer le régime d'imposition dont relevait la SARL Asfi.

Vous écarterez ce moyen.

En effet, la mise en œuvre des dispositions du 2° de l'article L. 66 du livre des procédures fiscales, selon lesquelles sont taxés d'office « (...) à l'impôt sur les sociétés, les personnes morales passibles de cet impôt qui n'ont pas déposé dans le délai légal leur déclaration, sous réserve de la procédure de régularisation prévue à l'article L. 68 (...) », n'est nullement subordonnée à l'exercice par l'administration de son droit de communication mais au défaut de déclaration du contribuable et à l'absence de régularisation de sa situation dans les trente jours de la notification d'une mise en demeure.

Dans l'affaire en litige, il résulte de l'instruction et notamment de la proposition de rectification adressée à la SARL Asfi que celle-ci aurait dû souscrire une déclaration à l'impôt sur les sociétés au régime du réel normal au titre de l'exercice clos en 2012 et qu'elle n'a effectué aucun dépôt en dépit de la mise en demeure de procéder à cette déclaration qui lui a été envoyée le 11 février 2014 – celle-ci présentée le 13 février 2014, et a été retournée à l'administration avec la mention « *pli refusé par le destinataire* ». Dans ces conditions, l'administration était fondée à taxer d'office à l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 2012 la société requérante et celle-ci ne peut utilement faire valoir que l'administration n'était pas en mesure, à la date de l'envoi de la mise en demeure, de connaître le régime d'imposition de la SARL Asfi, une telle circonstance étant sans incidence sur la régularité de la procédure suivie. Je vous propose, par conséquent, d'écarter le moyen.

2. Si vous me suivez, vous pourrez écarter pour les mêmes motifs le moyen relatif à l'irrégularité de la **majoration de 40 % prévue au b du 1 de l'article 1728 du code général des impôts**, infligée à la SARL Asfi faute pour elle d'avoir déposé ses déclarations de résultats au titre de l'année 2012 et de taxe sur la valeur ajoutée pour la période du 1^{er} janvier 2012 au 30 juin 2013, les arguments soulevés par la SAS BOVENDIS à l'appui de ce moyen étant identiques au précédent. Vous noterez que la société requérante ne produit aucun élément concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

3. La SAS BOVENDIS soutient par ailleurs que les **avis de mise en recouvrement**, établis le 6 novembre 2015 par le pôle de recouvrement spécialisé du Val-d'Oise, l'ont été par une **autorité territorialement incompétente**. Elle fait valoir que son siège se situe à Paris et qu'elle possède un établissement à Rungis (94).

Vous savez que la contestation, par la personne recherchée en tant que débiteur solidaire, de la régularité de l'avis de mise en recouvrement établi à son encontre en vertu de l'article R. 256-2 du livre des procédures fiscales constitue un litige d'assiette et non de recouvrement. En revanche, la contestation du principe même de la solidarité relève du contentieux du recouvrement. Voyez sur ce point l'arrêt de la CAA de Bordeaux, 28 mars 2017, n° 15BX01965, EURL Ribeiro.

En vertu des deuxième et troisième alinéas de l'article R. 256-8 du livre des procédures fiscales : *« Le comptable public compétent pour établir l'avis de mise en recouvrement est soit celui du lieu de déclaration ou d'imposition du redevable, soit, dans le cas où ce lieu a été ou aurait dû être modifié, celui compétent à l'issue de ce changement (...) / Le comptable chargé d'un pôle de recouvrement spécialisé est compétent, le cas échéant, pour établir, émettre et rendre exécutoire l'avis de mise en recouvrement des créances qu'il a prises en charge ou dont la responsabilité lui est transférée par un autre comptable ».*

En l'espèce, la SARL Asfi, qui avait son siège dans le département du Val-d'Oise au cours des années 2012 et 2013, est demeurée le redevable légal des impositions en litige, même si la société requérante a été reconnue responsable solidairement de leur paiement. Le comptable public du pôle de recouvrement du Val-d'Oise, créé par voie d'annexe à un arrêté du 2 novembre 2010 portant création de pôles de recouvrement spécialisés dans les services déconcentrés de la direction générale des finances publiques - et non l'arrêté du 23 juillet 2010 cité par la société requérante - était donc territorialement compétent, en application de l'article R. 256-8 du livre des procédures fiscales, pour émettre les avis de recouvrement en litige. Vous écarterez donc le moyen.

4. La société requérante soulève un autre moyen, à mon sens plus intéressant, concernant la régularité de l'avis de mise en recouvrement. Elle fait valoir que **la seule mention de la proposition de rectification et de la lettre de motivation des pénalités adressées à la société ASFI étaient insuffisantes** pour l'informer de ses droits et pour qu'elle puisse les exercer.

Vous pourrez vous interroger sur le caractère suffisant de ces mentions au regard des exigences de l'article L. 256 du livre des procédures fiscales précisé par l'article R. 256-1 du même livre.

Rappelons que l'administration est tenue, lorsqu'elle met en œuvre la solidarité de paiement à l'encontre d'un donneur d'ordre, de lui adresser un avis de mise en recouvrement individuel qui doit comporter les indications prescrites par l'article R. 256-1 du livre des procédures fiscales. Ces mentions doivent permettre au débiteur solidaire d'obtenir, à sa demande, la communication des documents mentionnées dans cet avis de recouvrement ainsi que de tout document utile à la

contestation de la régularité de la procédure, du bien-fondé et de l'exigibilité des impôts, taxes et cotisations obligatoires ainsi que des pénalités et majorations correspondantes au paiement solidaire desquels il est tenu. (Voyez la décision du CE, 22 février 2017, Sté GECOP, n° 386430 reprenant le principe et la réserve d'interprétation formulés par le Conseil Constitutionnel dans sa décision du 31 juillet 2015 déjà citée).

Dans un jugement récent, le TA de Paris, faisant application de ce principe, a considéré que dans l'affaire qui lui était soumise, l'avis de mise en recouvrement notifié au donneur d'ordre, même s'il se référait à la proposition de rectification adressée au débiteur principal, ne comportait aucune mention lui permettant de demander la communication des documents de nature à l'éclairer sur les modalités de calcul des droits mis à sa charge (TA de Paris, 2 octobre 2018, n° 1706905, SAS Mimo Raval Deco).

Je ne vous proposerai pas d'adopter dans l'affaire soumise à votre examen une solution identique.

En effet, dans le cas présent, vous verrez que les avis de mise en recouvrement du 6 novembre 2015 comportent outre la nature des créances, le montant global des droits, des pénalités et des intérêts de retard, ainsi que la référence aux propositions de rectification et lettres de motivation des pénalités qui ont été adressées à la SARL Asfi, le 4 décembre 2014. Ces mentions ont suffi à éclairer la SARL BOVENDIS. D'ailleurs, la société requérante a pu, au vu de ces mentions, indiquer dans sa réclamation, qu'elle entendait critiquer le bien-fondé et la régularité des impositions auxquelles la société ASFI avait été assujettie au titre des années 2012 et 2013 et demander la communication de l'intégralité de la procédure menée à son encontre, ce qui lui a été transmis par deux envois dématérialisés les 12 février et 7 mars 2016.

5. Enfin, le Conseil d'État a jugé, dans la décision Gecop du 22 février 2017, qu'*« aucune disposition législative ou réglementaire n'impose à l'administration de communiquer au codébiteur solidaire, préalablement à l'avis de mise en recouvrement qui lui est adressé en vertu de l'article R. 256-2 du LPF, les éléments de la procédure d'imposition menée à l'encontre du débiteur principal »*.

Vous pourrez donc écarter, l'autre moyen invoqué par la SAS BOVENDIS concernant la procédure de mise en œuvre de sa responsabilité solidaire et tiré de ce que l'administration aurait méconnu, faute de lui avoir communiqué les éléments de la procédure d'imposition suivie à l'encontre de la SARL Asfi, avant l'envoi de l'avis de mise en recouvrement, les **principes du contradictoire et d'égalité des contribuables devant l'impôt**.

Au vu de ces éléments, je vous invite à rejeter les conclusions à fin de décharge présentées par la société requérante.

**

B) S'agissant du litige de recouvrement :

Le débat porte tant sur le principe même de la solidarité que sur le montant de celle-ci.

1. La SAS BOVENDIS fait valoir que l'administration fiscale n'était pas fondée à mettre en jeu sa responsabilité solidaire, dès lors qu'elle a bien rempli les obligations de vérification prescrites par le code du travail. Elle indique, à cet égard, qu'elle s'est fait remettre par la SARL Asfi l'ensemble des documents prévus par l'article D. 8222-5 du code du travail et que l'administration ne peut lui opposer une **obligation de vérifier l'authenticité de ces documents**. Elle indique que l'obligation de vérifier l'authenticité de l'attestation et les modalités de vérification n'étant « *ni accessibles, ni prévisibles* », leur manquement ne saurait engager la responsabilité du donneur d'ordre. Par ailleurs, elle entend se prévaloir, par voie d'exception, de l'illégalité des dispositions de l'article D. 8222-5 du code du travail, qui selon elle ajouteraient à la loi.

Le moyen ne vous convaincra pas.

L'article L. 8222-1 du code du travail qui oblige le donneur d'ordre à s'assurer que son cocontractant n'a pas recours au travail dissimulé, renvoie expressément à un décret le soin de préciser les modalités selon lesquelles sont opérées les vérifications qu'il impose. A compter du 1^{er} janvier 2012, la rédaction de l'article D. 8222-5 du code du travail a été modifiée. Depuis cette modification, le donneur d'ordre est tenu de se faire remettre par son cocontractant, lors de la conclusion du contrat et tous les six mois jusqu'à la fin de son exécution, « *une attestation de fourniture des déclarations sociales et de paiement des cotisations et contributions de sécurité sociale prévue à l'article L. 243-15 émanant de l'organisme de protection sociale chargé du recouvrement des cotisations et des contributions* ». Le même article indique que le donneur d'ordre doit s'assurer de l'authenticité de cette attestation auprès de l'organisme de recouvrement des cotisations de sécurité sociale. Concrètement, cette vérification est permise par la mise à disposition, par l'URSSAF, d'une interface informatique permettant au donneur d'ordre, en entrant le code inscrit sur l'attestation, d'en vérifier instantanément l'authenticité. La vérification de l'exactitude des informations figurant dans l'attestation peut également faire l'objet d'une demande directe du donneur d'ordre auprès de l'organisme chargé du recouvrement des cotisations et contributions sociales.

Imposer au donneur d'ordre de vérifier l'authenticité des attestations que lui communique son cocontractant peut paraître exigeant. Toutefois, ni les textes ni la jurisprudence relatifs à la solidarité entre donneur d'ordre et sous-traitant ayant eu recours à du travail dissimulé ne se montrent particulièrement indulgents à l'égard du débiteur solidaire et il me semble pas vous pourrez regarder cette « vérification d'authenticité » prévue par l'article D. 8222-5 du code du travail comme constituant une modalité de l'obligation de vigilance prévue par l'article L. 8222-1 du code du

travail, lequel renvoie d'ailleurs bien à la même notion de « vérification ». Contrairement à ce que soutient la société requérante, elle n'ajoute rien à la loi.

En l'espèce, l'administration a demandé à la SAS BOVENDIS les documents permettant d'établir qu'elle avait procédé aux vérifications prévues à l'article L. 8222-1 du code du travail. La société requérante a communiqué en réponse, notamment, des attestations de l'URSSAF pour les 3 derniers trimestres de l'année 2012 mais aucun document attestant qu'elle a vérifié l'authenticité de ces attestations.

Je vous propose, dans ces conditions, de considérer que cette vérification d'authenticité n'a pas été réalisée en l'espèce.

2. Enfin, en ce qui concerne le montant des sommes mises à sa charge, la société requérante fait valoir que le recouvrement des impositions au titre de la solidarité couvre une période plus longue que celle au cours de laquelle elle a été en relation d'affaires avec la SARL Asfi, à savoir du mois de mai 2012 au mois de septembre 2013. L'administration aurait donc, selon elle, méconnu la circulaire interministérielle du 31 décembre 2005, qui prévoit que ne peuvent être pris en compte les « *dettes antérieures ou postérieures à la prestation irrégulière* ».

Toutefois, l'administration démontre dans ses écritures que le calcul des sommes dues par la société requérante au titre de la solidarité financière a été effectué, s'agissant de l'impôt pour les sociétés, en tenant compte de la facturation des prestations établie par la SARL Asfi et du montant de ces prestations comparé au montant total du chiffre d'affaires de la SARL Asfi au cours de la période vérifiée (s'agissant de la taxe sur la valeur ajoutée, le pourcentage a été calculé en rapportant le chiffre d'affaires TTC encaissé au cours de 2012 et 2013 provenant de la société BOVENDIS au chiffre d'affaires TTC encaissé par la SARL ASFI). Les pourcentages ainsi obtenus (soit pour l'IS : 6,09% en 2012 après correction validée par l'administration et 12,06 % en 2013 et pour la TVA : 5,35 % pour 2012 et 12,8 % pour 2013) correspondent à la **réalité de l'activité économique** que la requérante entretenait avec son sous-traitant et il n'y avait pas lieu, contrairement à ce que soutient la requérante, d'appliquer un prorata temporis de 8/12^e pour l'année 2012 et 9/12^e pour l'année 2013. Je vous propose d'écarter le moyen (vous pourrez vous référer sur ce point à votre jugement du 22 février 2019, SAS ECM, N° 1605647).

Au vu de ces éléments, l'administration était donc fondée à mettre en jeu la responsabilité solidaire de la SAS BOVENDIS selon le quantum qui a été retenu.

Je vous invite donc à rejeter les conclusions à fin de décharge de l'obligation de payer présentées par la société requérante.

Vous rejetterez également les conclusions présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Telles sont mes conclusions sur cette affaire.

