

N° 453241 – Société SH78

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 29 septembre 2021

Lecture du 13 octobre 2021

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteure publique

Le contribuable qui fait l'objet d'une imposition d'office bénéficie-t-il de la garantie prévue par la Charte des contribuables vérifiés l'autorisant à s'adresser, au cours des opérations de vérification, au supérieur hiérarchique du vérificateur puis à l'interlocuteur désigné ? Nous vous proposons d'apporter une réponse positive à cette question, qui recueille, une fois n'est pas coutume, un consensus de l'administration fiscale et du contribuable.

Elle vous est soumise par la voie d'une demande d'avis de la cour administrative d'appel de Versailles, qui s'inscrit dans le prolongement de votre décision du 25 mars 2021, *Société RTE Technologies* (n° 430593, aux tables et à la RJF 06/21 n° 620, concl. E. Bokdam-Tognetti C 620). Vous avez jugé que la Charte ouvrait au contribuable la possibilité de saisir le supérieur hiérarchique du vérificateur puis l'interlocuteur départemental ou régional à deux moments distincts de la procédure d'imposition : en premier lieu, au cours de la vérification et avant l'envoi de la proposition de rectification, pour ce qui a trait aux difficultés affectant le déroulement des opérations de contrôle, et, en second lieu, après la réponse faite par l'administration fiscale aux observations du contribuable sur cette proposition, pour ce qui a trait au bien-fondé des rectifications envisagées.

La Charte, dont les dispositions sont opposables à l'administration en vertu de l'article L. 10 du LPF, énonce en effet deux garanties distinctes. La première figure au paragraphe 6 de son chapitre Ier, intitulé « Les agents chargés de la vérification », lequel indique que : « *En cas de difficultés, vous pouvez vous adresser à l'inspecteur divisionnaire ou principal et ensuite à l'interlocuteur désigné par le directeur. Leur rôle vous est précisé plus loin (...). Vous pouvez les contacter pendant la vérification* »¹. La seconde garantie figure au paragraphe 4 du chapitre III, relatif à la « Conclusion du contrôle » et permet au contribuable d'obtenir des éclaircissements supplémentaires auprès de l'inspecteur divisionnaire ou principal si le vérificateur a maintenu totalement ou partiellement les rectifications envisagées et, si des divergences importantes subsistent après ces contacts, de faire appel à l'interlocuteur spécialement désigné par le directeur dont dépend le vérificateur.

¹ Dans sa version applicable au litige soumis à la cour, qui correspond au millésime de mai 2012.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Vous avez jugé que cette seconde garantie, qui suppose la persistance d'un désaccord de fond avec le vérificateur après la réponse aux observations du contribuable, ne bénéficie qu'aux contribuables relevant d'une procédure d'imposition contradictoire (23 octobre 2002, *Mme M...*, n° 204052, aux tables et à la RJF 1/03 n° 71, conclusions P. Collin Dr. fisc. 5/03 c. 61). Les contribuables qui font l'objet d'une procédure d'imposition d'office en sont donc, en principe, exclus, à l'exception toutefois de ceux qui sont taxés d'office en application de l'article L. 69 du LPF faute d'avoir répondu aux demandes d'éclaircissements ou de justifications prévues par l'article L. 16 (2 juillet 2007, *L...*, n° 280687, aux tables et à la RJF 11/07, n° 1292, concl. E. Glaser BDCF 11/07 n° 129).

Vous ne vous êtes, en revanche, pas prononcés sur la question de savoir si la première garantie, relative au déroulement des opérations de contrôle, était ouverte aux contribuables imposés d'office. En effet, si votre décision *Société RTE Technologies* ouvre la voie d'une telle reconnaissance, elle concerne les contribuables ayant fait l'objet d'une procédure de rectification contradictoire et bénéficiant, à ce titre, des deux garanties.

Les conditions auxquelles est subordonnée la recevabilité d'une demande d'avis sont remplies. Nouvelle, comme on l'a vu, la question posée par la cour de Versailles présente une difficulté sérieuse et est susceptible de se poser dans de nombreux litiges – même si les procédures d'imposition d'office demeurent, heureusement, l'exception par rapport aux procédures contradictoires.

La question posée par la cour de Versailles concerne plus particulièrement le cas de contribuables faisant l'objet d'une procédure d'évaluation d'office sur le fondement de l'article L. 74 du LPF. Celle-ci est mise en œuvre lorsque le contrôle fiscal ne peut avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers, en cas d'opposition à la mise en œuvre des opérations de vérification d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés prévues par l'article L. 47 A et, depuis 2014, lorsque le contribuable faisant l'objet d'une opération de visite et saisie visite dans les conditions prévues par l'article L. 16 B fait obstacle à l'accès aux pièces ou documents sur support informatique, à leur lecture ou à leur saisie.

Nous ne voyons toutefois aucun obstacle à ce que vous saisissiez l'occasion de cette demande d'avis pour vous prononcer, généralement, sur l'ensemble des hypothèses d'imposition d'office. Le livre des procédures fiscales distingue les procédures de taxation d'office et celles de l'évaluation d'office, les premières se distinguant des secondes en ce qu'elles visent les cas d'envoi de mises en demeure ou de demandes préalables auxquelles le contribuable n'a pas répondu dans le délai imparti. La taxation d'office est encourue en cas de défaut ou de retard dans le dépôt des déclarations (art. L. 66 à L. 68), de défaut de réponse à une demande d'éclaircissement ou de justifications (art. L. 69 à L. 70 A), de défaut de justifications de l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs à l'étranger (art. L. 71) ou encore, en cas de défaut de désignation d'un représentant fiscal en France (art. L. 72 et L. 72 A). Par ailleurs, outre les cas que nous avons déjà cités, l'évaluation d'office est encourue pour certaines infractions commises par les micro-entreprises (art. L. 73, 1° bis et 2° bis).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Si nous vous proposons de vous prononcer sur l'ensemble de ces hypothèses, c'est parce que le cas visé par la demande d'avis, qui est celui d'une opposition à contrôle fiscal, est précisément celui dans lequel vous pourriez le plus être tentés de restreindre l'étendue des garanties accordées au contribuable.

En effet, votre jurisprudence se montre plus sévère avec les contribuables qui s'opposent à leur contrôle qu'avec les autres contribuables imposés d'office. Votre décision *D C...* du 6 octobre 2008 (6 octobre 2008 n° 299933, 299934 et 299935 au rec. et à la RJF /08 n° 1363, concl. N. Escaut BDCF 12/08 n° 155) retient que le législateur a entendu priver ces contribuables, qui se sont d'eux-mêmes placés en dehors des règles applicables à la procédure d'imposition, des garanties dont bénéficient les autres contribuables, qu'ils soient imposés selon la procédure contradictoire ou selon une procédure d'imposition d'office, et notamment de celle tenant à l'obligation qui pèse sur l'administration d'informer l'intéressé de la teneur et de l'origine des renseignements obtenus de tiers et utilisés pour arrêter les bases de l'imposition. C'est d'ailleurs en s'inspirant cette décision que le tribunal administratif de Versailles a jugé que la garantie prévue par le paragraphe 6 du chapitre Ier de la Charte n'était pas ouverte au contribuable, dans le litige qui a suscité la présente demande d'avis en appel.

Nous pensons que cette interprétation de la jurisprudence *D C...*, qui ne trouve aucun point d'appui dans les conclusions de N. Escaut, excède sa portée véritable, dans la mesure où la privation des garanties habituellement ouvertes aux contribuables ne saurait intervenir au stade amont de la procédure de contrôle, avant que la situation d'opposition au contrôle ne soit cristallisée et alors que le choix de suivre une procédure d'évaluation d'office n'a pas encore été effectué par le vérificateur.

Tant la lettre que l'objet de la Charte plaident, au contraire, pour ouvrir la garantie prévue par le paragraphe 6 de son chapitre Ier à l'ensemble des contribuables, quelle que soit la procédure d'imposition mise en œuvre à l'issue des opérations de contrôle.

Apparaissant dans le chapitre relatif à l'avis de vérification, avant les dispositions concernant le déroulement du contrôle, elle est présentée comme une garantie générale, à l'inverse de celle du paragraphe 4 de son chapitre III. Par ailleurs, son objet, tel que vous l'avez précisé dans votre décision *RTE Technologies*, est de remédier aux difficultés affectant le déroulement des opérations de contrôle, dont le contribuable doit faire état dans sa demande de saisine du supérieur hiérarchique ou de l'interlocuteur. Il s'agit de remédier en temps utile, c'est-à-dire avant l'apparition de situations de blocages ou la rupture du dialogue avec le vérificateur, aux difficultés concrètes rencontrées par le contribuable au cours du contrôle, et qui peuvent prendre des formes aussi diverses, pour reprendre les exemples évoqués par E. Bokdam-Tognetti dans ses conclusions, que des difficultés dans la réalisation des traitements informatiques, le sentiment d'une partialité du vérificateur, des difficultés liées aux modalités du débat oral et contradictoire, ou encore un problème quant au lieu du contrôle choisi par le vérificateur.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Compte tenu de son objet préventif, cette garantie doit, par nature, s'appliquer aux situations conflictuelles susceptibles d'aboutir à la mise en œuvre d'une procédure d'imposition d'office. Il serait en effet paradoxal que l'imposition d'office vienne justifier, *a posteriori*, que des contribuables ayant rencontré de graves difficultés avec le vérificateur au cours du contrôle soient privés de ces recours hiérarchiques, alors même qu'ils en avaient le plus grand besoin.

Se pose ensuite la question des modalités d'exercice de cette garantie, et notamment de la date jusqu'à laquelle celle-ci peut être exercée.

Vous avez reconnu aux contribuables faisant l'objet d'une procédure d'imposition contradictoire la possibilité d'exercer un recours hiérarchique jusqu'à l'envoi de la proposition de rectification, qui matérialise l'achèvement des opérations de contrôle². La transposition de cette solution au cas des contribuables imposés d'office conduit naturellement à retenir, en règle générale, la date à laquelle l'administration leur notifie les conséquences du contrôle. En vertu du premier alinéa de l'article L. 76 du LPF, elle doit en effet porter à la connaissance du contribuable les bases ou éléments servant au calcul des impositions d'office et leurs modalités de détermination trente jours au moins avant la mise en recouvrement des impositions.

Le choix d'une borne temporelle se révèle toutefois plus délicat lorsque l'administration ne procède pas à cette notification. En effet, conformément au troisième alinéa de l'article L. 76, la notification ne s'impose pas dans trois hypothèses spécifiques : si le contribuable change fréquemment de lieu de séjour ou séjourne dans des locaux d'emprunt ou des locaux meublés, s'il a transféré son domicile fiscal à l'étranger sans déposer sa déclaration de revenus, ou si un contrôle fiscal n'a pu avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers. En pratique, il semble que l'absence de notification des bases d'imposition soit exceptionnelle, dans la mesure où l'administration choisit généralement, même si elle n'y est pas tenue, d'y procéder, ce qui lui permet d'interrompre la prescription.

Dans les très rares cas où elle ne le fait pas, nous pensons qu'il vous faudra reconnaître au contribuable la possibilité d'exercer la garantie jusqu'à la date de la mise en recouvrement des impositions dans la mesure où il n'est pas possible d'identifier une date butoir antérieure, à laquelle la situation d'imposition d'office pourrait être considérée comme cristallisée. La mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office du fait de l'opposition au contrôle fiscal prévue par l'article L. 74 du LPF n'est en effet assortie, en vertu du second alinéa de l'article L. 67, d'aucune mise en demeure ou autre formalité préalable (17 novembre 1997 n° 136114, D..., aux tables et à la RJF 1/98 n° 70, concl. G. Goulard BDCF 1/98 n° 17).

Selon les indications de la doctrine administrative, le vérificateur dresse, en principe, un procès-verbal d'infraction chaque fois qu'il se heurte à une opposition à l'exercice de ses fonctions et l'évaluation d'office peut être établie dès l'échec de la première tentative de

² Sur cet effet : 28 septembre 1983, n° 37524, RJF 11/83 n° 1261.

vérification. Mais, lorsque l'opposition ne s'accompagne pas d'un incident grave, l'administration préconise de surseoir à l'imposition d'office et de procéder à la mise en garde du contribuable, ce qui consiste, pour le vérificateur, à revenir après un premier échec accompagné de son supérieur hiérarchique ou d'un autre agent ou, pour le supérieur hiérarchique, à convoquer le contribuable pour l'avertir des conséquences encourues s'il persiste dans son attitude (BOI-CF-IOR-40, §§ 80, 190 et 210). Ainsi que l'indique le ministre, l'attitude du contribuable peut évoluer au cours des opérations – c'est d'ailleurs le but de la mise en garde -, et rien ne permet donc d'affirmer, à ce stade, qu'il sera fait application de la procédure d'évaluation d'office. C'est pourquoi il convient de laisser au contribuable la faculté d'exercer la garantie jusqu'au moment où la mise en œuvre de cette procédure est définitivement arrêtée, c'est-à-dire, à défaut de notification des bases d'imposition, à la date de la mise en recouvrement des impositions.

PCMNC à ce qu'il soit répondu à la cour administrative d'appel de Versailles dans le sens des observations qui précèdent, à savoir que la possibilité de s'adresser au supérieur hiérarchique du vérificateur puis, le cas échéant, à un second interlocuteur en cas de difficultés affectant le déroulement des opérations de contrôle est ouverte à tous les contribuables, quelle que soit la procédure d'imposition ultérieurement mise en œuvre à leur rencontre et que cette garantie peut être exercée, pour les contribuables relevant d'une procédure d'imposition d'office jusqu'à l'envoi des bases d'imposition d'office, ou, lorsqu'il n'a pas été procédé à cet envoi en application du dernier alinéa de l'article L. 76 du LPF, jusqu'à la date de mise en recouvrement des impositions.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.