

Charte du contribuable : au sujet de la possibilité de double saisine du supérieur hiérarchique du vérificateur et de l'interlocuteur départemental

Lire les conclusions de :

Pierre Monnier

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 10LY01133 – 23 juin 2011 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Procédure d'imposition, Charte du contribuable, Saisine du supérieur hiérarchique et de l'interlocuteur départemental

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ M.F.a fait l'objet d'un examen de situation fiscale personnelle qui s'est achevé par l'envoi d'une proposition de rectification. A la suite du rejet par l'administration fiscale des observations qu'il avait présentées en réponse à cette proposition de rectification, M.F. a demandé dans un même courrier la saisine de la Commission Départementale des Impôts, de l'inspecteur principal [supérieur hiérarchique] « ainsi que celle, dans le cas où le désaccord persisterait, de l'interlocuteur départemental. ». M.F. n'ayant pas renouvelé sa demande de saisine de l'interlocuteur départemental après sa rencontre avec le supérieur hiérarchique, l'administration fiscale n'a pas organisé la rencontre avec l'interlocuteur départemental avant de mettre en recouvrement les rappels et M.F. soutient qu'il y a là une irrégularité de procédure entraînant la décharge des rappels.

² La possibilité de saisir ces deux autorités hiérarchiques du vérificateur est prévue en ces termes par la charte du contribuable : « *Si le vérificateur a maintenu totalement ou partiellement les redressements envisagés, des éclaircissements supplémentaires peuvent vous être fournis si nécessaire par l'inspecteur principal. Si après ces contacts des divergences importantes subsistent, vous pouvez faire appel à l'interlocuteur départemental ou régional qui est un fonctionnaire de rang élevé spécialement désigné par le directeur dont dépend le vérificateur* ». Les termes de la charte sont opposables à l'administration fiscale aux termes de l'article L10 du livre des procédures fiscales. Dans un arrêt SARL Louvigny (CE, 28 février 2007 [n° 283441](#),_S : RJF 5/07 n° 542) le Conseil d'Etat estime, parce que c'était la question qui lui était posée, qu'il se déduit des termes ci-dessus rappelés de la charte du contribuable que les demandes tendant au bénéfice des recours administratifs prévus par la charte ne peuvent être formulées par le contribuable qu'après qu'il a eu connaissance de la réponse faite par l'administration fiscale à ses observations ; » Dans ses conclusions relatives à cet arrêt, (BDCF 5/07 n° 054) le commissaire du gouvernement Pierre Collin fait remarquer « il faut garder à l'esprit que la charte n'est qu'une circulaire fiscale rendue opposable à l'administration par l'article L10 du LPF et qu'elle doit demeurer d'interprétation littérale. », ce qui revient en quelque sorte à assimiler la charte à la doctrine administrative classique, avec la nuance qu'elle est applicable en matière de procédure.

3

Dans un arrêt Tomic (CE 5 juin 2009 n° 303598, RJF 10/09 n° 865), la Haute Assemblée a estimé que faute de demande de rencontre avec le supérieur hiérarchique, la demande du contribuable tendant à soumettre sa contestation à l'interlocuteur départemental n'est pas recevable. Mais si dans l'affaire de M.F. le supérieur hiérarchique avait bien été saisi et rencontré, la Cour de Lyon a estimé que les termes « Si après ces contacts des divergences importantes subsistent, vous pouvez faire appel à l'interlocuteur départemental ou régional » devaient être interprétés strictement et interdisaient une saisine de cet interlocuteur tant qu'il n'y avait pas eu de rencontre effective que postérieurement à la rencontre avec le supérieur hiérarchique. D'où rejet du moyen de procédure soulevé.

Conclusions du rapporteur public

Pierre Monnier

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.5853](https://doi.org/10.35562/alyoda.5853)

¹ M. et Mme F. ont fait l'objet d'un examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle au titre des années 2002 et 2003 qui ont débouché, après saisine de la Commission départementale des impôts et du supérieur hiérarchique, sur des redressements. Après que l'administration fiscale a partiellement fait droit à leur réclamation préalable, M. et Mme F. ont demandé au tribunal la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu, à la contribution sociale généralisée et à la contribution au remboursement de la dette sociale laissées à leur charge au titre des années 2002 et 2003, ainsi que des pénalités y afférentes.

² Au terme d'un jugement du 9 mars 2010, le tribunal a déchargé M. et Mme F. des rappels d'impôt sur le revenu et de contributions sociales de l'année 2002 établis sur la base des revenus d'origine indéterminée, condamné l'Etat à verser aux intéressés une somme de 1 000 € au titre de l'article L761-1 du code de justice administrative et a, par un article 4 dont M. F. fait appel, rejeté le surplus des conclusions de sa requête.

³ Vous remarquerez qu'après les différents dégrèvements obtenus au cours des différentes procédures, les revenus d'origine indéterminée ne sont plus en litige. Ne restent plus en débat que les revenus de capitaux mobiliers au titre des années 2002 et 2003 ainsi qu'une plus-value de cession de valeurs mobilières pour l'année 2003.

⁴ *Sur le fond du litige*

⁵ *Sur la régularité de la procédure d'imposition*

⁶ Un moyen de procédure nous semble fondé : celui de défaut de saisine de l'interlocuteur départemental.

⁷ Vous savez en effet que La charte du contribuable vérifié, laquelle est opposable à l'administration en vertu du dernier alinéa de l'article L10 du livre des procédures fiscales, précise que les supérieurs hiérarchiques peuvent être contactés pendant la vérification. L'inspecteur départemental ou principal peut par ailleurs être saisi lorsque le vérificateur a maintenu en totalité ou en partie les redressements, l'interlocuteur départemental pouvant lui-même être appelé à intervenir si après ces contacts des divergences importantes subsistent.

⁸ S'agissant de la recevabilité des demandes, la jurisprudence du CE, se fondant sur une interprétation littérale de la circulaire, a posé deux règles :

9 Les demandes tendant au bénéfice des recours administratifs qu'elle prévoit en cas de désaccord sur les redressements envisagés ne peuvent être formulées par le contribuable qu'après qu'il a eu connaissance de la réponse faite par l'administration fiscale à ses observations. (CE, 28 février 2007 n° 283441, SARL Louvigny : RJF 5/07 n° 542, concl. P. Collin BDCF 5/07 n° 54.)

10 Faute de demande de rencontre avec ce supérieur hiérarchique, la demande du contribuable tendant à soumettre sa contestation à l'interlocuteur départemental n'est pas recevable. (CE 5 juin 2009 n° 0303598, Tomic : RJF 10/09 n° 865)

11 Autrement dit, la demande de saisine de l'interlocuteur départementale n'est recevable qu'après réponse aux observations du contribuable et qu'à la condition qu'elle n'ait pas eu pour effet de court-circuiter la saisine du supérieur hiérarchique.

12 C'est en effet dans un courrier en date du 20 décembre 2005 répondant au rejet, notifié le 22 novembre précédent, de ses observations que le contribuable a sollicité, outre la saisine de la Commission départementale des impôts « la saisine de M. l'inspecteur principal ainsi que celle, dans l'hypothèse où un désaccord persisterait, de Monsieur l'interlocuteur départemental. »

13 Le Tribunal administratif de Lyon a toutefois jugé que cette demande, formulée avant la réponse du supérieur hiérarchique aux observations du contribuable, et, dès lors, avant la naissance de désaccords avec ce dernier, avait ainsi un caractère prématuré, qu'elle ne répondait dès lors pas aux indications contenues dans le paragraphe 5 du chapitre III de la charte du contribuable vérifié et que cette absence de conformité aux prévisions de la charte du contribuable faisait également obstacle à ce que la persistance ultérieure de désaccords avec le vérificateur en régularise le caractère prématuré en l'absence d'une nouvelle demande du contribuable.

14 Il nous semble que le Tribunal administratif de Lyon a ajouté une troisième condition de recevabilité, c'est-à-dire que la demande de saisine de l'interlocuteur départemental n'ait lieu qu'après la réponse du supérieur hiérarchique.

15 Or, cette condition ne nous semble ressortir ni du texte de la charte ni de l'interprétation qu'en a faite la jurisprudence. Nous verrons surtout qu'elle est contraire à la jurisprudence la plus récente du CE.

16 Le 5 du chapitre III de la charte prévoit en effet que : « Si le vérificateur a maintenu totalement ou partiellement les redressements envisagés, des éclaircissements supplémentaires peuvent vous être fournis si nécessaire par l'inspecteur principal. Si après ces contacts des divergences importantes subsistent, vous

pouvez faire appel à l'interlocuteur départemental ou régional qui est un fonctionnaire de rang élevé spécialement désigné par le directeur dont dépend le vérificateur »

17

Cette phrase signifie-t-elle, comme l'a jugé le Tribunal administratif de Lyon, que le recours à l'interlocuteur départemental ne peut avoir lieu qu'après la réponse de l'inspecteur principal. Nous avons plutôt le sentiment que la locution prépositive « après ces contacts » est complément circonstanciel de temps du verbe subsister et non du verbe « faire appel ». Autrement dit, nous interprétons la charte comme signifiant « Si des divergences importantes subsistent après ces contacts, vous pouvez faire appel à l'interlocuteur départemental » et non comme signifiant : « Si des divergences importantes subsistent, vous pouvez faire appel après ces contacts à l'interlocuteur départemental ».

18

Une autre question est de savoir si le recours à l'interlocuteur départemental ne peut avoir lieu qu'une fois la condition remplie, et donc nécessairement après les contacts, ou si un contribuable peut en quelque sorte préempter la saisine de l'interlocuteur départemental en la présentant sur le mode hypothétique comme M. F. l'a fait, « au cas où un désaccord persisterait ». Nous pensons qu'une telle préemption est possible ainsi que le CE l'a jugé, concernant la saisine de la Commission départementale des impôts, dans l'arrêt Tomic que nous avons déjà cité.

19

Il a en effet estimé dans cet arrêt que, lorsque, dans ses observations en réponse à la notification de redressement, le contribuable a fait clairement connaître, par une demande expresse et portant sur une ou plusieurs impositions déterminées, son intention de demander la saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires dans le cas où le désaccord l'opposant à l'administration subsisterait, l'administration, si elle constate, au vu de la position qu'elle adopte dans sa réponse aux observations du contribuable, la persistance d'un désaccord avec celui-ci, et même si le contribuable ne réitère pas sa demande de saisine de cette commission après avoir reçu la réponse de l'administration à ses observations, est tenue, sauf à entacher d'irrégularité la procédure d'imposition, de soumettre le litige à la commission.

20

Bien sûr, les dispositions de l'article L 59 du livre des procédures fiscales selon lesquelles : « Lorsque le désaccord persiste sur les redressements notifiés, l'administration, si le contribuable le demande, soumet le litige à l'avis [...] de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires prévue à l'article 1651 du CGI [...] » ne sont pas strictement identiques à celles du 5 du chapitre V de la charte que nous avons déjà citées mais les syntaxes des deux stipulations nous semblent suffisamment proches pour que vous puissiez transposer à notre cas

la solution dégagée par le CE dans l'arrêt Tomic. Et ce d'autant plus que, contrairement à ce qui est le cas dans la Charte, le livre des procédures fiscales contient en son article R 59-1, une disposition spécifique instaurant un délai de trente jours à compter de la réponse de l'administration pour saisir la Commission départementale des impôts.

21

Nous ajouterons que la saisine préemptive nous paraît en outre souhaitable dans la mesure où il n'existe pour l'administration aucune obligation de remettre au contribuable un document écrit consignait les divergences subsistant à l'issue de l'entretien entre le contribuable et le supérieur hiérarchique (CE 21 décembre 2006, n° 28078, Laurent Bohbot : RJF 3/07 n° 302, concl. P. Collin BDCF 3/07 n° 31 ; CE 21 décembre 2006 n° 282081, Sté Europe expansion : RJF 3/07 n° 302, concl. P. Collin BDCF 3/07 n° 31). Dans un arrêt récent, le CE vient d'en déduire que tant qu'un document écrit, par lequel l'administration fiscale fait savoir au contribuable qu'il n'y a plus de désaccord, n'est pas intervenu, le contribuable peut faire appel à l'interlocuteur départemental ou régional (CE 17 décembre 2010 n° 316759, Marras : RJF 3/11 n° 334 avec les conclusions du rapporteur public, Mme Emmanuelle Cortot-Boucher, publiées au BDCF 3/11 n° 36.). La position du Tribunal administratif de Lyon selon laquelle le contribuable aurait dû attendre une prise de position du supérieur hiérarchique heurte donc de front cette jurisprudence.

22

Pour tenir compte de cette jurisprudence, vous pourriez juger que le contribuable doit attendre la fin de son entretien avec le supérieur hiérarchique avant de saisir l'interlocuteur départemental. Mais outre que cette condition, nous l'avons déjà dit, n'est pas prévue par la charte, elle ne nous paraît pas opportune dans la mesure où il n'existe, contrairement à la Commission départementale des impôts, aucun délai pour saisir l'interlocuteur départemental sauf que le contribuable se trouvera forclos s'il saisit l'interlocuteur après la date mise en recouvrement (CE 30 juin 2010 n° 310294, Commeau : texte à la RJF 11/10 n° 1056), laquelle est à la discrétion de l'administration.)

23

Autrement dit l'administration, dans notre cas, aurait dû, étant donné que des divergences importantes subsistaient après l'intervention du supérieur hiérarchique qui n'avait donné raison au contribuable que sur un point mineur, transmettre le dossier à l'interlocuteur départemental pour qu'il ait un entretien avec le contribuable puisque ce dernier, après la réponse que l'administration avait faite à ses observations, avait demandé un entretien avec cet interlocuteur au cas où le supérieur hiérarchique ne lui donnerait pas pleinement satisfaction.

24 b) Vous constaterez en second lieu que les arrêts des Cour administrative d'appel de Bordeaux et Lyon invoqués par le ministre ne répondent pas à la question qui vous est soumise, à savoir la recevabilité d'une demande conditionnelle de saisine de l'interlocuteur départemental.

25 C'est ainsi que la Cour administrative d'appel de Bordeaux a jugé que Le contribuable qui, suite à sa demande d'entrevue avec les « supérieurs hiérarchiques » du vérificateur, n'a rencontré que l'inspecteur principal, ne peut invoquer la méconnaissance des dispositions de la charte du contribuable accordant la possibilité de faire appel à l'interlocuteur départemental, dès lors que postérieurement à l'entretien avec l'inspecteur principal - à l'issue duquel subsistaient des divergences - il n'a formulé aucune demande d'entrevue avec l'interlocuteur. (7 novembre 2000 n° 097BX01749, Chevreuil : RJF 3/01 n° 336.)

26 Dans la même veine, notre Cour a jugé que Le contribuable qui, suite à sa demande d'entrevue avec le directeur du centre départemental des impôts ou le directeur départemental, n'a été reçu que par l'inspecteur principal, ne peut invoquer la méconnaissance des dispositions de la charte du contribuable accordant la possibilité de faire appel à l'interlocuteur départemental dès lors que, postérieurement à l'entretien avec l'inspecteur principal, sa nouvelle demande d'entrevue avec l'interlocuteur a été formulée hors délai. (7 juin 2007 n° 03LY0993, Lambert : RJF 12/07 n° 1456.)

27 Les deux solutions sont fondées sur l'absence de demande spécifique de l'interlocuteur départemental. Or, dans notre cas, il y a bien deux demandes : d'une part, une demande de saisine de l'inspecteur principal puis, dans l'hypothèse où un désaccord persisterait, une demande d'entretien avec l'interlocuteur départemental.

28 Il y a donc bien deux demandes formulées toutes deux, selon la chronologie prévue par la Charte, après la réponse aux observations du contribuable.

29 Nous vous proposons donc d'invalider le raisonnement du jugement du Tribunal administratif de Lyon.

30 Le ministre, sentant peut-être la fragilité de cette solution, vous propose d'écarter le moyen au motif que la garantie de procédure tenant à la faculté pour le contribuable de saisir l'interlocuteur départemental, instituée par la charte des droits et obligations du contribuable vérifié mentionnée au quatrième alinéa de l'article L. 10 du livre des procédures fiscales, ne peut être invoquée que dans le cadre d'un litige consécutif aux procédures de vérification de comptabilité et d'examen de la situation fiscale personnelle prévues aux articles L. 12 et L. 13 du même livre. Il invoque la jurisprudence selon laquelle cette garantie ne peut être invoquée lorsque les

impositions supplémentaires contestées par le contribuable, dirigeant d'une société, ont été mises à sa charge à la suite d'un contrôle sur pièces de son dossier fiscal, dans le cadre duquel l'administration a tiré les conséquences des redressements notifiés à la société (CE 30 décembre 2009 n° 304186, Petit, RJF3/10, n° 212). Toutefois les données de cet arrêt diffèrent de la nôtre puisque les redressements avaient été notifiés à M. Petit directement suite à la vérification de comptabilité de la société tandis que dans notre cas, la vérification de comptabilité a provoqué un examen de situation fiscale personnel de M. et Mme F., qui, ensuite, a débouché sur des redressements.

³¹ Même à supposer que le ministre soit fondé à soutenir que les redressements effectués dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers qui demeurent actuellement en litige procèdent, non pas de l'examen de situation fiscale personnelle de M. et Mme F., mais d'un simple contrôle sur pièces de leur dossier fiscal consécutif à la vérification de comptabilité de la société Bridge Asset France, il n'empêche que ces redressements sont consécutifs à l'examen de situation fiscale personnel et que, du reste, le supérieur hiérarchique a bien pris position sur les revenus de capitaux mobiliers. Pour s'en convaincre, il suffit de se reporter à la notification de redressement datée du 10 octobre 2005 intitulée « Proposition de rectification suite à un examen de situation fiscale personnel ». Nous ne sommes donc nullement dans l'épuration de la jurisprudence Petit dans lequel les impositions supplémentaires contestées par les requérants avaient été mises à leur charge à la suite d'un contrôle sur pièce de leur dossier fiscal, dans le cadre duquel l'administration a tiré les conséquences des redressements notifiés à la société dont Mme Petit était la gérante.

³² Vous ne pourrez non plus appliquer, ce que ne vous propose du reste pas le ministre, la règle selon laquelle le moyen tiré de l'irrégularité de l'examen de situation fiscale personnel sont inopérants à l'appui de redressements ne procédant pas de cet examen de situation fiscale personnel. (CE, 6 mars 2006, n° 260345, Min c/ Noal, RJF 2006, n° 501). En effet le moyen des requérants n'est pas tiré de l'irrégularité de l'examen de situation fiscale personnel mais de l'absence de saisine de l'interlocuteur départemental, laquelle a lieu bien en aval de l'examen de situation fiscale personnel.

³³ Vous noterez toutefois que, même si vous l'accueillez, le moyen de procédure tiré de l'absence de saisine de l'interlocuteur départemental ne donne que partiellement raison au contribuable puisqu'il ne saurait porter sur la plus-value de 2003, que M. F. n'a pas contestée devant le supérieur hiérarchique et qu'il n'aurait donc pu contester devant l'interlocuteur départemental.

34 Le requérant ne développe toutefois aucun moyen qui s'articulerait autour de la contestation de ce redressement. Vous pourriez, dans un souci de grande générosité, considérer que son moyen tiré du défaut de motivation des propositions de rectification et de la réponse aux observations du contribuable comme englobant ce redressement même si aucune critique ne vise les motivations. Si tel était le cas, vous écarteriez le moyen comme manquant en fait dès lors que la proposition du 10 octobre 2005 motive suffisamment le redressement afférent à la plus-value. Les contribuables ont pu faire valoir leurs observations dont la réponse aux observations du 18 novembre 2005 a tenu compte.

35 *Sur les frais irrépétibles*

36 Nous vous proposons de condamner l'Etat à verser à M.F. une somme de 1500 euros au titre de l'article L761-1 du code de justice administrative.

37 Par ces motifs, nous concluons à :

38 - la décharge des cotisations supplémentaires au titre des années 2002 et 2003 résultant des redressements afférents aux revenus de capitaux mobiliers.

39 - à la réformation du jugement du Tribunal administratif de Lyon en tant qu'il est contraire au présent arrêt,

40 - à la condamnation de l'Etat à verser à M.F. la somme de 1 500 euros qu'il demande au titre de l'article L761-1 du code de justice administrative,

41 - et au rejet du surplus des conclusions des parties.

42 *Voir aussi* : note de Pierre Monnier - Droit fiscal n° 39, 29 Septembre 2011, comm. 533 "La demande de saisine de l'interlocuteur départemental n'est recevable que si elle est présentée après l'entretien avec le supérieur hiérarchique"