

Fiscalité : charte des droits et obligations du contribuable vérifié et effectivité de l'entretien avec l'interlocuteur départemental

Lire les conclusions de :

Thierry Besse


Conclusions du rapporteur public

Lire les commentaires de :

Marien Seraille

Interlocution départementale et commission départementale des impôts : quelle articulation ?

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 15LY01203 – SAS Le beau rivage – 27 juin 2017 – C+


INDEX

Mots-clés

Procédure d'imposition, L.10 du livre des procédures fiscales, Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, Garanties du contribuable, Interlocution départementale, CDI

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public Note universitaire

Résumé

¹ *Contributions et Taxes - Fiscalité - Contributions et taxes - Procédure d'imposition - Article L. 10 du livre des procédures fiscales - Charte des droits et obligations du contribuable vérifié - Intervention de l'interlocuteur départemental après l'avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffres d'affaires mais avant la mise en recouvrement - Régularité - Existence - Contrôle par le juge de l'effectivité de l'entretien - Existence*

² Lorsque des désaccords subsistent entre le contribuable et l'administration fiscale, l'entretien avec l'interlocuteur départemental peut intervenir aussi bien avant la saisine de la commission départementale des impôts qu'après que cette commission a rendu son avis, et, dans cette dernière hypothèse, jusqu'à la date de mise en recouvrement de l'impôt (1). Le juge contrôle cependant que cet ordre d'intervention ne prive pas d'effectivité l'entretien (2). Entretien effectif en l'espèce.

³ (1) Cf. CE, 27 juin 2012, n° 342736 aux Tables ; sur l'interprétation stricte de la charte CE, 12 juin 2006, Ministre des finances n° 266848, aux Tables

⁴ (2) Cf. CE 21 novembre 2016, n° 387098, Société Ogier Sports Val d'Isère ; CAA Lyon 13 décembre 2016, n° 15LY01413, Société Favre Sports, C+

Conclusions du rapporteur public

Thierry Besse

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6374](https://doi.org/10.35562/alyoda.6374)

¹ La société Le beau rivage, qui exploite un restaurant sur les bords du lac d'Aiguebelette, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité. Le vérificateur a écarté la comptabilité de la société comme non probante et procédé à une reconstitution de recettes. La société a de ce fait été assujettie à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés au titre des exercices clos en 2003, 2004 et 2005, et des rappels de TVA.

² Par jugement du 2 février 2015, le tribunal administratif (TA) Grenoble l'a déchargée de l'amende mise à sa charge sur le fondement de l'article 1763 du code général des impôts (CGI), mais rejeté le surplus de sa demande de décharge. La société relève appel de ce jugement, en tant qu'il n'a fait que partiellement droit à sa demande.

³ La société soulève un seul moyen, tenant à la régularité de la procédure d'imposition. Elle indique avoir demandé, le 30 avril 2007, à rencontrer le chef de brigade, puis l'interlocuteur et enfin, si des divergences subsistaient alors encore, à ce que le litige soit soumis à la commission départementale des impôts directes et des taxes sur le chiffre d'affaires. Or, si elle a bénéficié de chacune de ces garanties, ce n'était pas dans l'ordre sollicité, l'entretien avec l'interlocuteur départemental ayant eu lieu après que la commission départementale eut donné un avis.

⁴ L'entretien avec le supérieur hiérarchique puis l'interlocuteur départemental sont des garanties prévues par la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, rendue opposable à l'administration par les dispositions de l'article L. 10 du LPF.

⁵ La demande de saisine de l'interlocuteur départemental doit être dépourvue d'ambiguïté ([CE 6 novembre 2002 n° 221452, SARL Setaa Distribution](#) : RJF 1/03 n° 72) et non conditionnelle ([CE, 27 juin 2012 N° 342736, aux Tables](#)). Dans cette dernière décision, le CE précise que lorsque des désaccords subsistent, il est loisible au contribuable de faire appel à l'interlocuteur départemental, aussi bien avant la saisine de la commission départementale des impôts qu'après que cette commission a rendu son avis, et, dans cette dernière hypothèse, jusqu'à la date de mise en recouvrement de l'impôt. Dans ses conclusions sur cette affaire, Nathalie Escaut note qu'en pratique, l'entretien avec l'interlocuteur départemental intervient souvent après l'avis de la CDI, le contribuable disposant d'un délai de trente jours à compter de la réception de la réponse aux observations du

contribuable, pour demander la saisine de la commission départementale des impôts, en application des dispositions de l'article R.* 59-1 du LPF.

⁶ La charte est d'interprétation stricte (CE, 12 juin 2006, Ministre des finances N° 266848) et il n'y a pas lieu d'ajouter une condition qu'elle ne prévoit pas. Or, la charte, si elle précise que l'entrevue avec l'interlocuteur départemental doit intervenir après celle avec le supérieur hiérarchique ne fixe aucune chronologie entre l'avis de la CDI et l'entretien avec ces personnes.

⁷ Par ailleurs, la société ne saurait utilement se prévaloir des termes de sa demande initiale, d'une part car elle ne saurait lier l'administration, d'autre part car la jurisprudence considère comme non valable de telles demandes de saisine conditionnelles, c'est-à-dire liées à la persistance ultérieure d'un désaccord.

⁸ Voyez la décision Guillet, pour la demande de saisine de l'interlocuteur départemental en cas de persistance d'un désaccord après l'avis rendu par la CDI ou, pour une demande de saisine de l'interlocuteur départemental qui n'est recevable que si elle est présentée après l'entretien avec le supérieur hiérarchique du vérificateur, et doit être réitérée si elle a été exprimée plus tôt CAA Lyon 23 juin 2011 n° 10LY01133, 5e ch. : RJF 12/11 n° 1334 ; CE (na) 12 décembre 2012 n° 352128, 10e s.-s., : RJF 3/13 n° 323.

⁹ La société fait valoir que, compte tenu de l'importance dans la dévolution de la charge de la preuve de l'avis rendu par la commission départementale des impôts directes et des taxes sur le chiffre d'affaires dans un cas de comptabilité non probante, l'interlocuteur départemental, saisi après l'avis de la commission, est en pratique peu incité à s'écarter de cet avis. Mais, il résulte du courrier du 26 août 2008 adressé suite à l'entretien avec l'interlocuteur départemental que celui-ci a pris en compte les observations de la contribuable, et que l'entretien n'a pas été privé de toute effectivité.

¹⁰ Nous vous proposons d'écarter le moyen.

¹¹ Notons enfin que si aucune énonciation de la charte du contribuable vérifié n'impose à l'administration de répondre aux observations du contribuable sur les sanctions qu'elle envisage de mettre à la charge de ce dernier, ni, par suite, que l'inspecteur principal fournisse des éclaircissements supplémentaires sur ces sanctions ou qu'il soit fait appel à l'interlocuteur départemental sur des divergences sur ces dernières, et si de ce fait l'administration fiscale n'est pas tenue de donner suite à une demande de saisine du supérieur hiérarchique puis de l'interlocuteur départemental lorsque le litige ne porte que sur des sanctions (CAA Lyon, 2^{ème} chambre, SARL Le Tablier roi, 15LY01834, C+), il ne saurait en être inféré que le moyen serait

inopérant pour demander la décharge de majorations assortissant un redressement, lesquelles seront alors, le cas échéant, déchargées par voie de conséquence de la décharge des impositions principales.

12

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

Note universitaire

Interlocution départementale et commission départementale des impôts : quelle articulation ?

Marien Seraille

Avocat au Barreau de Lyon, chargé d'enseignement à l'Université Jean Moulin Lyon 3

DOI : [10.35562/alyoda.6375](https://doi.org/10.35562/alyoda.6375)

¹ *A la suite d'opérations de vérifications de comptabilité, un contribuable dispose de plusieurs voies de recours concomitantes pour contester l'imposition mise à sa charge. Entre recours hiérarchiques et commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires – devenue depuis le 1er septembre 2017 commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires –, contribuables et praticiens manquent parfois de visibilité sur l'articulation de ces recours. La jurisprudence commentée est l'occasion de faire un point sur l'œuvre prétorienne en la matière et les problématiques d'administration de la preuve qui en résultent.*

² Par un arrêt Société Le Beau Rivage, la cour administrative d'appel de Lyon apporte une nouvelle contribution sur le sujet dont la construction est prétorienne.

³ Après une rectification notifiée par le service vérificateur, la société Le Beau Rivage a demandé à rencontrer dans l'ordre suivant le supérieur hiérarchique du vérificateur, l'interlocuteur départemental puis enfin, uniquement sous réserve que le différend persiste après l'entretien avec l'interlocuteur, la commission départementale des impôts (la « commission »).

⁴ Le souhait de la société n'a pas été accueilli favorablement. La société a bien été reçue par l'interlocuteur départemental qui a maintenu l'ensemble des rectifications mais uniquement postérieurement à la réception de l'avis de la commission.

⁵ La société a alors saisi le juge de l'impôt au motif que la prise de position de l'interlocuteur postérieurement à l'avis de la commission, contrairement au souhait qu'elle a exprimé, aurait privé d'effectivité le recours à l'interlocuteur et par suite vicié substantiellement la procédure d'imposition.

⁶ S'inscrivant dans la tendance jurisprudentielle actuelle, la cour vient préciser les modalités d'articulation, parfois confuses, des recours à l'interlocuteur et à la commission **(1)** dont découle une interrogation notable en matière d'administration de la preuve **(2)**.

1. L'état de la jurisprudence actuelle

L'interlocution étant inconnue de la loi mais uniquement prévue par la doctrine administrative et la Charte du contribuable vérifié, le législateur n'a pas prévu de règles d'articulation avec la saisine de la commission, dont les délais de saisine se s'entrecroisent.

Réciproquement, la Charte, d'interprétation stricte (V. en ce sens, C.E., 8^{ème} et 9^{ème} sous-section, 30 mars 1992, n° 114926, Sté Générale : *Lebon*, p. 139 ; *Dr. fisc.* 1992, n° 40, *comm.* 1809; *RJF* 5/1992, n° 706 ; concl. J. Arrighi de Casanova), ne prévoit pas de telles règles.

Dans sa décision Lagier (C.E., 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections, 2 juillet 2007, n° 280687 : *Dr. fisc.* 2007, n° 49, *comm.* 1031; *RJF* 11/2007, n° 1292 ; concl. E. Glaser), le Conseil d'Etat a admis que l'interlocution peut se dérouler avant le recours à la commission.

Plus récemment, la cour administrative d'appel de Versailles a précisé que la saisine du supérieur hiérarchique, et *mutatis mutandis* de l'interlocuteur départemental, ne suspend pas le délai de 30 jours pour saisir la commission (C.A.A. Versailles, 3^{ème} chambre, 9 février 2016, n° 15VE00394, min. c/ SNC Rhodia Participations : *Dr. fisc.* 2016, n° 20, *comm.* 324, concl. B. Coudert).

Entre temps, dans sa décision Guillet, alors qu'elle était interrogée sur la régularité d'une saisine conditionnelle de l'interlocuteur, la Haute assemblée a pris le parti de préciser « *qu'il est loisible au contribuable [...] de faire appel à l'interlocuteur départemental, aussi bien avant la saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires qu'après que cette commission, saisie par ailleurs, ait rendu son avis et, dans cette dernière hypothèse, jusqu'à la date de la mise en recouvrement de l'impôt* ». (C.E., 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections, 27 juin 2012, n° 342736 : *Lebon T.*, p. 676 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 41, *comm.* 475 ; *RJF* 10/2012, n° 0935 ; *BDCF* 10/2012, n° 119, concl. N. Escaut).

L'arrêt présentement commenté s'inscrit dans la lignée de cette dernière jurisprudence. L'arrêt Sté Le Beau Rivage réaffirme notamment cette articulation des recours en reprenant au mot près le considérant du Conseil d'Etat utilisé en 2012. Par une lecture littérale de la charte et de l'article L. 59 du LPF, la cour refuse ainsi tout droit au contribuable d'exprimer un choix. Dès lors, le souhait exprimé par le contribuable sur l'ordre des recours est sans effet sur la validité de la procédure. L'articulation établie par la décision Guillet prévaut en toute hypothèse et il appartient au vérificateur de se conformer ou non à la demande du contribuable, sans qu'un refus ne puisse lui être reproché.

Néanmoins, la cour apporte une précision précieuse sur cette articulation. Si la chronologie des recours est sans incidence, la cour ne donne pas blanc-seing à l'interlocuteur fiscal. Les juges lyonnais précisent que l'interlocution départementale doit conserver son

effectivité. A défaut, le recours à l'interlocuteur étant une garantie substantielle, (C.E., 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections, 23 octobre 2002, n° 204052: *Lebon T.*, p. 680 ; *Dr. fisc.* 2003, n° 5, comm. 61; *RJF* 1/2003, n° 71 ; concl. P. Collin), la procédure d'imposition en serait viciée.

13

En d'autres termes, quelle que soit la chronologie des recours, il incombe à l'interlocuteur d'effectuer les diligences qui sont attendues de lui et en particulier l'examen critique des arguments du contribuable. Il ne peut pas se contenter de suivre, sans analyse de sa part, l'avis de la commission ou de rejeter les prétentions du contribuable au motif qu'il n'apporte pas d'arguments nouveaux depuis l'avis de la commission.

14

Si le Conseil d'Etat l'avait implicitement admis dans sa décision SCI Agora Location (C.E., 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections, 5 mai 2010, n° 308430, min. c/ SCI Agora Location : *Rec. CE* 2010, p. 150 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 28, comm. 421, note A. Angotti ; *RJF* 7/2010, n° 703 ; concl. P. Collin), la cour administrative vient poser cette règle de principe explicitement.

2. La preuve de l'ineffectivité du recours à l'interlocuteur : une utopie ?

15

L'approche retenue dans l'arrêt commenté et plus généralement par le Conseil d'État, ne peut être que saluée. L'objet même d'une garantie est d'être pleinement utile. La présence d'un recours effectif est indispensable mais rapporter la preuve que l'effectivité a manquée n'est pas chose aisée.

16

Dans le cadre de l'interlocution départementale, l'interlocuteur n'a pas d'obligation de remettre un compte rendu de l'entretien (C.E., 10^{ème} et 9^{ème} sous-sections, 3 décembre 2003, n° 239514 : *Lebon T.*, p. 734 ; *Dr. fisc.* 2004, n° 37, comm. 679; *RJF* 2/2004, n° 167 ; concl. S. Boissard). Parallèlement, l'interlocuteur n'a pas d'obligation de motiver sa décision par écrit.

17

Dès lors, les moyens offerts au contribuable qui souhaite contester la validité du recours à l'interlocuteur sont des plus restreints, en l'absence de formalisation obligatoire de l'entretien. Rapporter la preuve de l'ineffectivité d'un recours relève, plus vraisemblablement, d'une utopie que d'une réalité. L'administration de la preuve du manque d'effectivité ne pourrait être possible que dans certaines circonstances factuelles permettant au contribuable de produire une preuve tangible. Il devrait en être notamment ainsi dans l'hypothèse où :

18 - le compte-rendu écrit de l'interlocuteur mentionne qu'en l'absence d'élément nouveau par rapport aux arguments soulevés devant la commission, la rectification mise à la charge du contribuable sera maintenue ;

19 - l'interlocuteur fait publiquement savoir qu'il ne tiendra pas compte des arguments que le contribuable serait susceptible de développer au cours de l'entrevue.

20 Si Thierry Besse, dans ses conclusions sous l'arrêt Sté Favre Sports (T. Besse conclusions sous C.A.A. Lyon, 2^{ème} chambre, 13 décembre 2016, n° 15LY01413, Sté Favre Sports : Dr. Fisc. 2017, n° 21, 319 ; RJF 4/17, n° 315), évoque « *une certaine compréhension dans l'administration de la preuve* » dont on peut se réjouir, la mise en pratique de cette compréhension nous semble néanmoins difficilement possible.

21 Face à cette difficulté dans l'administration de la preuve, l'intervention du législateur est plus que souhaitable afin que la garantie offerte aux contribuables soit d'une part légalisée et d'autre part renforcée, garantissant ainsi un recours à l'interlocuteur pleinement ... effectif.

22 Un commentaire plus développé du présent article a été publié dans la Revue de Droit fiscal 2017, n° 45, 9 novembre 2017, commentaire n° 537 (éditions LexisNexis).