

Fiscal : réponse aux observations du contribuable

Lire les conclusions de :

Bertrand Savouré

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 17LY00206 – 15 novembre 2018 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Procédure d'imposition, Observations du contribuable, Délai pour répondre, L.57 du livre des procédures fiscales, R.57-1 du livre des procédures fiscales

Rubriques

Fiscalité

TEXTES



Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Des articles L. 57 et R. 57-1 du Livre des procédures fiscales, il résulte que la réponse par laquelle l'administration rejette les observations du contribuable doit être motivée. Toutefois, l'administration n'entache pas d'irrégularité la procédure d'imposition, lorsque, à la suite de l'envoi d'une proposition de rectification, le contribuable présente des observations concernant les redressements au-delà du délai de trente jours qui lui a été imparti, ou, en l'espèce, au-delà du même délai accordé par l'administration fiscale à sa demande de prorogation. Dans cette hypothèse, le service n'est pas tenu de répondre à ses observations. Dès lors, la réponse aux observations du contribuable faite par l'administration fiscale à des observations présentées tardivement est sans incidence sur la régularité de la procédure. Le moyen tiré de l'insuffisante motivation de cette réponse est inopérant.

Conclusions du rapporteur public

Bertrand Savouré

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6484](https://doi.org/10.35562/alyoda.6484)

¹ M. Mme V. ont fait l'objet d'un contrôle sur pièces portant sur les années 2009, 2010 et 2011. A l'issue de ce contrôle, l'administration leur a notifié des rectifications en matière de revenu foncier. Ils ont contesté le résultat de ces rectifications devant le tribunal administratif de Lyon qui a rejeté leur demande.

² Vous êtes saisis d'un appel contre ce jugement.

³ L'administration fait valoir tout d'abord qu'au titre de l'année 2009, les rectifications n'ont donné lieu à aucune imposition supplémentaire, dès lors qu'elles n'ont conduit qu'à réduire le déficit déclaré de 179 607 euros à 23 212 euros. Elle en conclut que la demande était irrecevable au titre de cette année.

⁴ Toutefois, par exception au principe suivant lequel ce sont en principe des impositions qui sont contestées devant le juge de l'impôt, l'article L. 190 du livre des procédures fiscales prévoit en substance que relèvent du juge de l'impôt les réclamations qui tendent à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un résultat déficitaire, même lorsque ces dernières n'entraînent pas la mise en recouvrement d'une imposition supplémentaire.

⁵ Ces dispositions permettent en particulier de contester, comme en l'espèce, la réduction d'un déficit foncier qui n'a pas encore été imputés sur le revenu global et n'a ainsi pas donné lieu à imposition.

⁶ Vous écarterez donc cette fin de non-recevoir.

⁷ Sur la régularité de la procédure d'imposition, les contribuables soutiennent que la réponse aux observations du contribuable serait insuffisamment motivée, en méconnaissance de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales.

⁸ En l'espèce, la proposition de rectification pour les années 2009 et 2010 est datée du 22 juin 2012. Il y a été répondu par courrier du 7 août 2012. La proposition portant sur l'année 2011 a été adressée le 10 janvier 2013 et distribuée le 12 janvier 2013. Ils y ont répondu par un courrier daté du 15 mars 2013, complété par un courrier du 23 juillet 2013. La réponse aux observations du contribuable a été établie le 24 septembre 2013.

⁹ Rappelons que le caractère suffisant de la motivation s'apprécie par rapport au contenu et à la précision des observations du contribuable ([CE 25 juillet 1986, n° 45871](#) ; [CE 25 avril 1990, n° 76752](#)).

10 Dans notre espèce, les requérants font tout d’abord valoir que la réponse aux observations du contribuable ne répond pas entièrement à leurs observations s’agissant des loyers versés par la BNP pour le local situé boulevard Pereire à Paris.

11 Pour analyser si la réponse aux observations du contribuable était suffisamment motivée, il convient donc de bien examiner les rectifications pour les mettre en rapport avec les observations qui ont été émises.

12 En l’espèce, les requérants louaient deux locaux boulevard Perreire. Le premier, d’une surface de 139 m², était loué à M. X. pour un montant annuel de 5 122 euros. Le second a été loué par la BNP Paribas à compter de juin 2009 pour un loyer de 3 300 euros par mois soit 39 600 euros annuels.

13 L’administration a constaté que les loyers de l’appartement de M. X. ont été déclarés à hauteur de 5 229 euros au titre de l’année 2009. Les recettes additionnées des deux appartements ont été déclarées à hauteur de 15 774 euros en 2010 et de 25 733 euros. L’administration a considéré que le loyer de l’appartement de M. X. était sous évalué et l’a réévalué par référence à d’autres appartements équivalents à un montant annuel de 32 526 euros. Elle a en revanche retenu le loyer demandé à la BNP Paribas. Pour l’année 2011, elle l’a augmenté de 53 euros par mois à compter du mois de juin, pour tenir compte de l’augmentation liée à l’indice de référence des loyers prévue au contrat. Le total des recettes a donc été réévalué pour être fixé à 26 163 euros au titre de l’année 2009, à 36 063 euros au titre de l’année 2010 et à 36 423 euros au titre de l’année 2011.

14 En réponse à ce redressement, le contribuable a fait porter l’essentiel de ses observations sur le redressement concernant l’appartement de M. X.

15 Au sujet de l’appartement loué par la BNP Paribas, le requérant s’est borné à indiquer « s’agissant de ce bien, je vous précise que la revalorisation a été effectuée chaque année sur la base de l’indice du coût de la construction ».

16 Mais cette remarque ne fait que confirmer l’analyse qu’a faite le vérificateur en réévaluant le loyer pour la deuxième partie de l’année 2011. Cette observation ne peut donc s’analyser comme une contestation du redressement. Il nous semble donc qu’elle n’appelait aucune réponse de la part de l’administration.

17 Par ailleurs, s’agissant d’un autre chef de rectification, relatif au caractère non déductible des travaux réalisés dans l’immeuble situé avenue Jean Jaurès à Paris, les requérants reprochent à l’administration de ne pas avoir répondu à l’argument suivant lequel certains des propriétaires indivis, qui relevaient d’un autre centre des impôts, n’auraient pas fait l’objet de rectification au sujet du même

contrôle. Toutefois, il nous paraîtrait malvenu de reprocher à l'administration de ne pas avoir répondu à cet argument, alors que, comme nous allons le voir lors de l'examen des moyens au fond, si le même moyen était présenté devant votre juridiction, vous ne seriez pas tenus d'y répondre en raison de l'inopérance d'un tel moyen. En effet, faute pour l'administration d'avoir motivé sa décision de ne pas redresser ces personnes, ladite décision n'est pas une prise de position invocable au sens de l'article L. 80 B (v. par exemple CE 18 juillet 2018 n° 407369) . Enfin, alors qu'elle invoquait un rescrit concernant la taxe sur la valeur ajoutée alors qu'étaient seuls en cause des revenus fonciers, la circonstance que dans la réponse à cette argumentation, l'administration n'ait pas expressément fait état d'un arrêt du CE qu'elle invoquait ne suffit pas davantage à regarder la réponse aux observations du contribuable comme insuffisamment motivée. Néanmoins, cet arrêt du CE n'était pas invoqué dans la réponse du 15 mars 2013 et l'a donc vraisemblablement été dans le courrier du 23 juillet qui n'est pas produit au dossier. Même si nous n'avons guère de doute sur l'issue du moyen, le fait d'y répondre sans demander la communication de ce dernier courrier pourrait fragiliser la régularité de votre arrêt.

18 Sous cette réserve, il nous semble que même si elle n'a pas apporté de réponse à absolument toutes les remarques faites par les contribuables, la réponse faite par l'administration est suffisamment motivée au regard des exigences de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales.

19 Mais si vous avez des scrupules à écarter le moyen de cette façon et que vous estimez que la réponse aux observations du contribuable n'est pas suffisamment motivée, vous pouvez aussi l'écarter en indiquant que les observations ont été émises postérieurement au délai de réponse et que l'administration n'était, par conséquent, pas tenue d'y répondre (CE 18 décembre 1992 n° 81659-84596, SARL manufacture mézinaise de lièges et bouchons).

20 En effet, les arguments soulevés au soutien de ce moyen portent exclusivement sur les observations émises à l'encontre de la proposition du 10 janvier 2013 portant sur l'année 2011. En admettant même que le délai de 30 jours qui était imparti au contribuable pour y répondre ait été prorogé une fois comme l'y autorise le 2^e alinéa de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales, la réponse du 15 mars 2011 est nécessairement postérieure à son expiration. Cette réponse était donc nécessairement tardive.

21 Or, le contribuable qui s'abstient de répondre dans le délai prévu est réputé avoir accepté les redressements (CE 26-7-1982 no 20977 : RJF 10/82 no 939).

22 L'administration n'a pas l'obligation de répondre à des observations présentées après ce délai et si l'administration répond néanmoins, cette réponse n'a pas d'effet sur la possibilité de saisir la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CE 28-11-2003 no 243329, *SCI Les Louviers II* : RJF 2/04 no 171, concl. P. Collin Dr. fisc. 21/04 c. 509 qui juge un cas un peu différent puisqu'il y avait eu une réponse à de premières observations présentées dans les délais) .

23 Il nous semble donc qu'en toute logique, lorsque l'administration répond aux observations présentées tardivement, le contribuable ne peut utilement se plaindre de l'insuffisance de motivation de cette réponse puisque celle-ci n'était pas tenue de le faire.

24 Cette façon de répondre au moyen doit cependant vous amener à vous interroger sur votre pratique contentieuse dans la mesure où cette façon de répondre n'est pas opposée en défense par l'administration.

25 Alors même que cette réponse entraîne l'inopérance du moyen, vous avez informé les parties que vous étiez susceptibles de répondre de cette façon et il nous paraît effectivement prudent d'avoir agi ainsi.

26 Certes, un courant dominant de la jurisprudence donne une grande latitude au juge pour écarter les moyens sans information des parties à partir d'élément qui n'étaient pas invoqués en défense, par exemple en rendant aux textes leur véritable portée (CE 14 mars 2001 N° 204073), en constatant que le moyen est infondé au vu de l'argumentation qu'il incombe au requérant de présenter au soutien de ses prétentions (CE 2 juin 2010 *Fondation de France* n° 318014) ou, en matière de responsabilité, lorsque les pièces du dossier permettent de constater qu'une des condition d'engagement de cette responsabilité ne sont pas remplies (CE 30 novembre 2005 N° 269546).

27 Mais un autre courant jurisprudentiel conduit le Conseil d'Etat à imposer parfois au juge d'informer les parties qu'il envisage d'opposer un moyen de défense. Ainsi, une cour qui s'est fondée sur la circonstance que le requérant ne justifiait ni du paiement effectif des dépenses dont il demandait la déduction ni de leur lien avec l'immeuble en cause, alors que l'administration n'avait jamais contesté ni que les factures produites devant elle avaient pour objet des travaux effectués sur les immeubles appartenant à la société ni qu'elles avaient donné lieu à des règlements au cours des années vérifiées, a vu son arrêt annulé faute d'avoir informé les parties de ce qu'elle entendait opposer ce moyen (CE 30 mai 2007 N° 274477) . De même, lorsqu'un requérant invoque un acte administratif au soutien de ses prétentions et que le juge l'écarter en jugeant que son auteur était incompétent, il doit aussi en informer les parties (CE 14 juin 2006 *France Telecom Marine*, N° 282317).

28 Ainsi, il semble ressortir de ces arrêts que, par exception, le juge est tenu d'informer les parties d'un moyen de défense lorsque, d'une part, il écarte un acte pour un motif qui aurait nécessité l'application de l'article R. 611-7 s'il s'était agi de l'acte directement contesté et, d'autre part, lorsqu'il oppose des éléments factuels qui n'étaient pas discutés par les parties.

29 En l'espèce, il est vrai qu'en l'absence de réponse dans les délais, le moyen est inopérant et qu'en principe, vous pourriez donc l'écarter sans en informer les parties voire ne pas y répondre du tout.

30 Mais dans le même temps, pour aboutir à l'inopérance de ce moyen, il faut opposer des éléments factuels qui n'étaient pas discutés par les parties, ce qui rattache notre espèce à celle de l'arrêt n° 274477 du CE du 30 mai 2007. Il n'est pas inenvisageable que les parties puissent donner des explications justifiant que les contribuables aient répondu postérieurement au délai qui leur était imparti et le principe du contradictoire exige selon nous de donner aux parties l'opportunité d'expliquer ce retard apparent.

31 Ajoutons que la prise en compte par le juge d'une exigence accrue du respect du contradictoire nous paraît aller dans le sens de l'évolution récente de la jurisprudence du Conseil d'Etat (v. par exemple l'arrêt de section du 19 avril 2013 CCI d'Angoulême à propos de l'obligation pour le juge de mettre les parties à même de discuter un changement de jurisprudence postérieur à la clôture de l'instruction et sur le terrain duquel il entend se placer)

32 En définitive, nous ne pouvons donc qu'approuver votre choix d'informer les parties que vous entendez écarter de cette façon ce moyen. Il nous semble que cette mesure de prudence doit devenir votre pratique habituelle, au moins lorsque vous opposez à une partie des faits qui figurent au dossier mais qui n'ont pas été discutés.

33 Passons au fond du litige :

34 Les propositions de rectification comportent en substance deux chefs de redressement :

- 35 – Une réévaluation des revenus fonciers déclarés au titre des deux appartements du boulevard Perreire, dont nous venons de parler ;
- 36 – Le rejet de dépenses qui ont été déduites des revenus fonciers tirés d'un appartement situé avenue Jean Jaurès.

37 Précisons pour la complète information de la cour que l'ensemble des immeubles objets du litige sont détenus en indivision par Mme V., qui en a hérité lors du décès de sa mère en janvier 2009.

38 Commençons par le premier chef de redressement.

Les requérants contestent tout d’abord la partie du redressement concernant l’appartement donné à bail à M. X. et dont nous vous avons relaté la teneur lors de l’exposé du précédent moyen. Précisons que M. X. est le frère de Mme V., qui l’occupait déjà du vivant de leur mère. Cette situation explique le loyer modique que M. et Mme V. lui ont consenti.

Ces derniers ne contestent pas la sous-évaluation du loyer mais se bornent à faire valoir que cet appartement avait déjà fait l’objet d’un rehaussement au titre de l’année 2005 et qu’à l’époque, le loyer annuel avait été fixé à 12 472 euros.

Ce faisant, on peut les regarder comme invoquant une prise de position formelle de l’administration sur le fondement de l’article L. 80 B du livre des procédures fiscales.

Mais vous écarterez facilement ce moyen dès lors que les requérants ne produisent pas la proposition de rectification. On n’en connaît quelques détails que grâce à la défense de l’administration.

En ce qui concerne le logement loué à la BNP, M. et Mme V. font la même remarque que dans leurs observations faites à la proposition de rectification. Ils disent que la revalorisation du loyer du logement loué a été effectuée chaque année sur la base du coût de la construction.

Mais comme nous vous l’avons déjà dit, les requérants n’expliquent pas en quoi cette remarque aurait une quelconque influence sur le redressement. Il semblerait même qu’elle confirme le redressement qui a consisté pour l’administration à évaluer le loyer perçu en appliquant la règle de révision des loyers prévue au contrat de bail.

En l’état, vous pouvez écarter ce moyen comme dépourvu des précisions permettant d’en apprécier le bien-fondé.

Passons maintenant au second chef de redressement.

Les requérants ont déclaré des déficits fonciers correspondant à des dépenses effectuées sur l’immeuble de la rue Jean-Jaurès, d’un montant de 146 361 euros au titre de l’année 2009, 87 091 euros au titre de l’année 2010 et 103 393 euros au titre de l’année 2011.

L’administration a rejeté ces dépenses en estimant qu’elles s’apparentaient à des travaux de reconstruction.

Rappelons en effet que l’article 31 du code général des impôts prévoit que sont déductibles *les dépenses de réparation et d'entretien effectivement supportées par le propriétaire ; [...] / b) Les dépenses d'amélioration afférentes aux locaux d'habitation, à l'exclusion des frais correspondant à des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement.*

50 Précisons que si la charge de la preuve de la justification des dépenses repose sur le contribuable contribuable (CE, 28 novembre 2008, N° 290510), la qualification des travaux relève en revanche d'une appréciation objective des faits (v. pour des exemples récents de rédaction en ce sens CE 24 octobre 2014 N° 369982 ; CE 5 mars 2014 ministre du budget N° 362126)

51 En l'espèce, les travaux litigieux, qui ont été autorisés par un permis de construire du 24 septembre 2008, ont consisté, sous la direction d'un architecte et d'un bureau d'études structure, à restructurer, réaménager et consolider un immeuble de quatre étages qui comprend dix-neufs logements d'habitation.

52 Ces travaux ont notamment consisté, ainsi que cela résulte d'une note technique de l'architecte du 29 novembre 2010, en une reprise partielle des fondations, des reprises structurelles des murs porteurs, la démolition et la reconstruction des planchers porteurs, la création d'une gaine d'ascenseur, le remplacement de l'ensemble de la couverture en zinc, des réparations structurelles de la charpente existante, le remplacement de l'ensemble des fenêtres existantes, la création de nouvelles fenêtres sur cour, le réaménagement des parties communes avec recréation de l'ensemble des réseaux, le réaménagement des dix-neuf logements, avec remaniement des lots existants précédemment, le ravalement complet de la façade.

53 Il résulte de cette note que 35 % des fondations ont été reprises, 8 % des murs porteurs, 48 % des dalles et poutres porteuses et 15 % de la charpente. Eu égard à la nature et à l'ampleur de ces travaux, qui ne constituent pas une simple remise en état de l'existant et qui ont apporté une modification importante au gros œuvre, l'administration a pu estimer, alors même qu'aucune surface n'aurait été créée, qu'ils équivalaient à une reconstruction.

54 Si certains des travaux, pris isolément, pourraient être qualifiés de travaux d'amélioration ou de réparation du bien, les requérants n'ont produit, outre les factures se rapportant aux différentes dépenses engagées, aucun document permettant d'établir que certains travaux seraient dissociables de l'opération d'ensemble ayant affecté le bien.

55 Par suite, les requérants ne sont pas fondés à soutenir que les dépenses en cause seraient déductibles de leur revenu foncier.

56 Les différentes doctrines invoquées par les requérants n'emportent pas une interprétation différente de la loi fiscale.

57 Les requérants soutiennent ensuite que quatre autres co-indivisaires de cet immeuble auxquels l'administration a demandé des renseignements sur cette opération de travaux et ont produit les mêmes éléments qu'eux n'ont pas fait l'objet de rehaussements, d'où il résulterait une rupture du principe d'égalité et qu'il ne peut être réservé à des indivisaires un traitement fiscal différent.

58 Toutefois, ces abandons de redressement ne sont pas motivés et ne peuvent être regardés comme une prise de position formelle (v. par ex CE 18 juillet 2018, N° 407369 précité)

59 Les requérants se prévalent enfin d'un rescrit rendu le 4 mai 2011 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, indiquant que les travaux litigieux n'aboutissent pas à la livraison d'un immeuble neuf.

60 Ils se fondent notamment sur la décision du CE, 3 juin 2013, B, N° 346987, société par actions simplifiée Intercoop, qui considère qu'une prise de position formelle sur le caractère d'usine d'un local au regard de la TEOM vaut également prise de position formelle sur l'appréciation de la situation de fait de ce contribuable au regard de la TFPB, en raison de l'identité des critères retenus afin de caractériser une usine pour l'application de la TEOM et un établissement industriel pour l'application de la TFPB et de l'identité de l'assiette de ces taxes.

61 Mais cette décision ne nous paraît pas transposable dès lors que, contrairement aux critères retenus pour caractériser une usine pour l'application de la TEOM et un établissement industriel pour l'application de la TFPB, les critères retenus en matière de taxe sur la valeur ajoutée et en matière de revenus fonciers ne sont pas identiques, même s'ils peuvent avoir des similitudes.

62 Voyez en ce sens CE, 5 mai 2010, ministre du budget N° 316677.

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