

Éléments que l'administration fiscale doit indiquer au contribuable dans la proposition de rectification

Lire les commentaires de :

Christophe Testard

Motivation par renvoi... mais motivation tout de même !

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 18LY02503 – Ministre de l'action et des comptes publics
– 03 avril 2020 – C+ [↗](#)

Pourvoi en cassation rejeté : CE, N° 440607 - 9 décembre 2021

INDEX

Mots-clés

Procédure fiscale, Rectification de redressement, Garanties du contribuable

Rubriques

Fiscalité

Résumé Note universitaire

Résumé

¹ Des articles L. 57 et R. 57-1 du livre des procédures fiscales, il résulte que l'administration doit indiquer au contribuable, dans la proposition de rectification, les motifs et le montant des rehaussements envisagés, leur fondement légal et la catégorie de revenus dans laquelle ils sont opérés, ainsi que les années d'imposition concernées.

² Hormis le cas où elle se réfère à un document qu'elle joint à la proposition de rectification ou à la réponse aux observations du contribuable, l'administration peut satisfaire cette obligation en se bornant à se référer aux motifs retenus dans une proposition de rectification, ou une réponse à ses observations, consécutive à un précédent contrôle et qui lui a été régulièrement notifiée, à la condition qu'elle identifie précisément la proposition ou la réponse en cause et que celle-ci soit elle-même suffisamment motivée. [1]

³ [2]En l'espèce, le requérant est gérant et associé unique d'une EURL soumise à l'impôt sur les sociétés ayant déduit des charges que l'administration a réintégréées à son bénéfice imposable. L'administration impose les sommes correspondantes entre les mains du contribuable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du c) de l'article 111 du code général des impôts. La proposition de rectification adressée au requérant se borne toutefois : - à rappeler que l'EURL a fait l'objet d'une vérification de comptabilité et que le contribuable en est le gérant et l'associé unique, - à indiquer que : « Dans le cadre de la vérification de comptabilité, des charges non engagées dans l'intérêt de l'entreprise mais dans l'intérêt du dirigeant et des charges non justifiées ont été relevées », - et à mentionner le montant des rehaussements du résultat de l'EURL, sans indiquer par elle-même les modalités de détermination des redressements, ni faire référence explicitement à la proposition de rectification adressée à l'EURL, ni encore joindre cette dernière. Or, il a été jugé qu'une notification de redressement en matière d'impôt sur les sociétés ne peut compenser l'absence de motivation d'une notification en matière de taxe sur la valeur ajoutée, adressée le même jour mais qui ne se réfère pas à la première. La proposition de rectification adressée ne saurait dès lors être regardée comme suffisamment motivée au regard des exigences de l'article L57 du livre des procédures fiscales, alors même que, comme le fait valoir le ministre dans le cadre de son recours, le contribuable a été rendu destinataire, en sa qualité de mandataire ad hoc de l'EURL, à son adresse personnelle et à la même date, de la proposition de

rectification consécutive à la vérification de comptabilité de l'EURL qui indiquait les modalités de détermination des revenus distribués litigieux.

4

19-01-03-02-02-01, 19-04-02-03-01, Contributions et taxes, Règles générales d'établissement de l'impôt, Procédure fiscale, Rectification ou redressement, Proposition de rectification, Garanties du contribuable, Motivation

NOTES

[1] Cf. [CE, 18 novembre 2015, SA Orchestra Kazibao, n° 382376, T. p. 619](#) et [CE, 4 décembre 2019, société Rellumix, 424178, classé en B](#). Cette dernière décision vise à réaffirmer une ligne de jurisprudence assez stricte sur les conditions d'admission de la motivation par référence, que des décisions précédentes et non fichées (par exemple [CE, 29 mars 2017, n° 400397](#)) avaient paru abandonner.

[Retour au texte](#)

[2] ([CE 13 décembre 1991, ASET, n° 65940-66868](#)). [Retour au texte](#)

Note universitaire

Motivation par renvoi... mais motivation tout de même !

Christophe Testard

Professeur des universités à l'université Clermont Auvergne (CMH- EA 4232)

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.6606](https://doi.org/10.35562/alyoda.6606)

¹ *Saisie en appel par le Ministre de l'action et des comptes publics, la Cour administrative d'appel de Lyon poursuit la précision des garanties reconnues aux contribuables dans le cadre d'une procédure de rectification et des rehaussements qui en résultent. Si la motivation par référence d'une proposition de rectification est admise, sur le fondement de l'article L. 57 du Livre des procédures fiscales, c'est à la condition que le contribuable puisse identifier précisément les modalités de détermination des bases redressées et la nature des sommes éventuellement réintégrées.*

² La confiance, tout comme le dialogue, est affaire de compréhension. Si la procédure fiscale, en particulier la procédure de rectification, traduit depuis de nombreuses années la volonté de l'administration fiscale de s'inscrire dans les voies d'une telle exigence, la complexité du droit applicable impose sans doute, de sa part, un effort caractérisé, continu et adapté aux situations particulières. Car l'institutionnalisation du dialogue, laquelle a des conséquences juridiques, oblige. L'effort, nécessaire, de l'administration fiscale doit donc tenir compte à la fois des contraintes particulières du contrôle fiscal, mais aussi du comportement du contribuable. Cet équilibre exigeant (P. Levallois, « L'équilibre menacé de la procédure fiscale », *RFDA*, 2020, n° 02, p. 525) ressort de l'arrêt commenté de la Cour administrative d'appel de Lyon du 3 avril 2020, *Ministre de l'action et des comptes publics*.

³ Les faits de l'espèce apparaissent somme toute classiques. M. A. est gérant et associé unique de l'EURL JFPT, laquelle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, aboutissant à une réintégration de charges non justifiées ou non engagées dans l'intérêt de l'entreprise. Selon une proposition de rectification adressée, à titre personnel, à M. A. le 25 novembre 2014, les sommes concernées – 2 049, 89 € au titre de 2011 ; 21 331, 60 € au titre de 2012 et 1 500 € pour 2013 – ont été réintégrées dans les revenus de capitaux mobiliers imposables à son impôt sur le revenu (en plus d'un rehaussement des salaires et traitements pour 2012). Ladite proposition fait le lien entre ces

rehaussements et les résultats de la vérification de comptabilité de l'EUURL, en qualifiant les sommes en jeu de rémunérations et revenus occultes au sens de l'[article 111](#), c) du Code général des impôts.

⁴ Saisi par le contribuable, le Tribunal administratif de Grenoble, dans un jugement du 15 mars 2018, a prononcé la réduction des impositions supplémentaires, considérant que la proposition de rectification était insuffisamment motivée.

⁵ La question posée par cette affaire est ainsi celle de la motivation d'une proposition de rectification par référence aux motifs d'une procédure parallèle et/ou antérieure. Les contours du droit à l'information du contribuable sont en jeu. Si elle n'est pas inédite du point de vue des principes appliqués, la décision de la Cour s'inscrit dans un certain pragmatisme du juge, qui contrôle la réalité de la motivation plus que son aspect formel.

⁶ Le juge fiscal se détache d'une approche purement formelle de la motivation. Le juge administratif n'est pas un fervent défenseur des formalités ; plus exactement, il en adopte une acceptation très utilitariste. Une telle conception ressort de l'interprétation jurisprudentielle retenue des obligations découlant de l'[article L. 57](#) du Livre des procédures fiscales. Celui-ci détermine une obligation très simple : les propositions de rectifications adressées aux contribuables doivent être motivées, afin de permettre à ceux-ci de formuler leurs observations ou de faire connaître leur acceptation. Si le législateur insiste sur la finalité de la motivation, il semble également imposer une motivation *per se* de toute proposition de rectification. L'[article R. 57-1](#) du LPF précise à ce titre que « *la proposition de rectification prévue par l'article L. 57 fait connaître au contribuable la nature et les motifs de la rectification envisagée* » (nous soulignons) . Littéralement, toute proposition de rectification doit obéir à une telle exigence de motivation.

⁷ Pourtant, la jurisprudence administrative devait faire preuve de davantage de souplesse - certains diraient de réalisme - en jugeant que « *hormis le cas où elle se réfère à un document qu'elle joint à la proposition de rectification ou à la réponse aux observations du contribuable, l'administration peut satisfaire cette obligation en se bornant à se référer aux motifs retenus dans une proposition de rectification, ou une réponse à ses observations, consécutive à un précédent contrôle et qui lui a été régulièrement notifiée, à la condition qu'elle identifie précisément la proposition ou la réponse en cause et que celle-ci soit elle-même suffisamment motivée* » (C.E., 18 nov. 2015, *SA Orchestra Kazibao*, n° [382376](#), *Lebon T.* p. 618 ; *Dr. fisc.*, 2016, n° 13, comm. n° 260, comm. A. Monteil, J. Béguier) .

⁸ C'est précisément ce considérant de principe que reprend la Cour en l'espèce, lequel admet ainsi la motivation par renvoi, pratique que d'aucuns jugeraient *contra legem* dans une interprétation littérale de

l'article L. 57 du LPF précité. Le juge administratif entend privilégier la finalité de la motivation - l'information du contribuable - mais aussi une vision globale des procédures fiscales qui peuvent se succéder en raison des conséquences d'un contrôle d'une société sur les associés ou gérants. Si l'on comprend la logique de connexité qui peut exister entre de telles procédures, on regrettera tout de même que le juge administratif ne fixe que partiellement les bornes de son étendue. Certes, le renvoi ne semble pouvoir se faire que vis-à-vis des motifs d'une autre proposition de rectification ou d'une réponse à des observations du contribuable, qui a été notifiée au contribuable. Mais on aurait également pu penser que la motivation par renvoi ne puisse valoir qu'entre des documents qui ne concernent que le même contribuable, ce qui aurait très largement réduit les cas de renvoi valides. En ne retenant pas une telle restriction, la Cour juge en l'espèce, implicitement mais nécessairement, que l'EURL JFPT et M. A. sont, fiscalement, assimilables (ce qui était l'hypothèse de la décision de principe précitée, *SA Orchestra Kazibao*, où il s'agissait d'une absorption de société par une autre). On aurait également pu imaginer une motivation par renvoi limitée dans le temps, même si les délais de reprise permettent de se prémunir contre tout excès entre deux procédures. À défaut de critères objectifs d'appréciation de la motivation par renvoi, le juge administratif a fait le choix d'en faire reposer la validité sur un critère subjectif, celui de l'information reçue par le contribuable.

9

Le juge fiscal contrôle la réalité de l'information reçue par le contribuable. La motivation par renvoi, admise dans son principe, est tout de même conditionnée par une information complète du contribuable, laquelle nous paraît particulièrement essentielle lorsque les contribuables sont distincts (v. en ce sens C.E., 9 nov. 1988, *Ministre de l'Économie, des finances et du budget*, n° 059089, inédit ; *Dr. fisc.*, 1990, n° 08, comm. 378) . On relèvera auparavant que les conditions d'information fixées par le juge ne s'appliquent pas lorsque le document auquel il est fait renvoi est joint à la proposition de rectification : faut-il alors, par principe, considérer que cette proposition est suffisamment motivée, le juge n'opérant aucun contrôle sur la motivation intrinsèque du document joint ? Une telle solution s'inscrirait, justement, dans une vision formelle de la motivation, étrangère, on l'a dit, au juge administratif.

10

Lorsque l'administration opère un renvoi aux motifs d'un document non joint, le juge s'assure de la pleine et entière information du contribuable : le seul renvoi ne suffit pas (C.E., 4 déc. 2019, *Soc. Rellumix*, n° 424178, *Lebon T.* p. 678, concl. E. Bokdam-Tognetti ; *Dr. fisc*, 2020, n° 011, note A. Tailfer, I. Filimon), même si l'évocation par le contribuable lui-même d'éléments qui lui avaient été notifiés à la mauvaise adresse est de nature à prouver sa pleine information (C.E., 26 sept. 2018, *M. B.*, n° 406865, *Lebon T.* p. 630) . Le contrôle du

juge s'attache à au moins deux éléments, mis en avant dans la décision commentée. D'abord, cette information doit porter sur le document auquel il est renvoyé : celui-ci doit être « *précisément* » identifié. En l'espèce, cette condition permet à la Cour d'écartier un argument soulevé pour la première fois en appel par le Ministre, tenant à l'existence d'une proposition de rectification antérieure, adressée à l'EURL et précisément motivée. Or, la proposition de rectification adressée personnellement à M. A. n'y renvoyait pas, ce qui permet à la Cour d'écartier l'argument nouveau.

11

Par ailleurs, la motivation par renvoi ne peut être admise que si le document auquel il est renvoyé est lui-même suffisamment motivé au sens de l'article L. 57 du LPF, c'est-à-dire qu'il permet d'identifier la nature et les motifs des redressements en cause. En l'espèce, la proposition de rectification personnellement adressée à M. A. se « contentait » d'indiquer l'existence de charges indûment comptabilisées au bénéfice de l'EURL JFPT, les sommes concernées et leur qualification juridique du point de vue de la situation fiscale personnelle de M. A. (c'est-à-dire des rémunérations et avantages occultes). Or, la Cour devait relever que, ce faisant, ladite proposition ne contenait pas les modalités de détermination des bases redressées et la nature des charges non déductibles, ne remplissant ainsi pas, « *par elle-même* », l'exigence de motivation. En imposant cette motivation complète de la proposition de rectification à laquelle il est renvoyé, la Cour empêche ainsi, à juste titre, tout « renvoi sur renvoi ». Car, très certainement, d'autres documents émis lors de la vérification de comptabilité de l'EURL contenaient les informations manquantes ; mais la Cour considère que le document auquel il est renvoyé dans le cadre de la procédure concernant M.A. doit, à lui seul, contenir ces informations pour être jugé suffisamment motivé : renvoi sur renvoi ne vaut.

12

En confirmant la décharge prononcée par le Tribunal administratif de Grenoble, la Cour administrative d'appel de Lyon apporte ainsi sa pierre à l'édification de l'équilibre délicat entre l'efficacité des instruments facilitant le contrôle fiscal et les exigences d'information du contribuable : il s'agit de concilier de tels impératifs et non de les opposer.