



Caractère non contraignant des demandes de l'administration fiscale aux contribuables.

Jurisprudence publié le **02/05/2025**, vu **175 fois**, Auteur : [contrôle fiscal et impôts locaux](#)

On ne connaît pas suffisamment ce que signifie « le caractère non contraignant » des demandes adressées par l'administration fiscale aux contribuables.(L'article L10 du Code Général des Impôts (CGI)).

On ne connaît pas suffisamment ce que signifie « le caractère non contraignant » des demandes adressées par l'administration fiscale aux contribuables.

Retour sur la loi

L'article L10 du Code Général des Impôts (CGI)

Article L10

Version en vigueur depuis le 01 janvier 2016

[Modifié par LOI n°2015-1785 du 29 décembre 2015 - art. 86 \(V\)](#)

L'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances.

Elle contrôle, également les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou remboursements, ou d'acquitter tout ou partie d'une imposition au moyen d'une créance sur l'Etat.

A cette fin, elle peut demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés.

Les dispositions contenues dans la charte des droits et obligations du contribuable vérifié mentionnée au troisième alinéa de l'article [L. 47](#) sont opposables à l'administration.

Un premier exemple concret, la décision de la Cour d'Appel de Besançon du 31 janvier 2023

.....

- concernant la validité de la procédure fiscale :

. que si l'administration a adressé aux contribuables les 19 octobre 2012, 6 février 2013 et 7 mars 2013 des courriels de demandes d'informations ne mentionnant pas leur caractère non contraignant résultant de l'article L. 10 du livre des procédures fiscales, ces demandes portaient sur des éléments similaires à ceux sollicités par des courriers antérieurs comportant cette précision à l'exception de la société Barbizier mais dont les demandes s'inscrivaient dans le même type de contrôle que celui ayant donné lieu à une information des contribuables relative à ce caractère non contraignant ;

.....

Ils font valoir :

- que dans le cadre de l'envoi des trois courriels des 19 octobre 2012, 6 février 2013 et 7 mars 2013, l'administration ne les a pas informés du caractère non contraignant des demandes de renseignements résultant de l'article L. 10 du livre des procédures fiscales ainsi que du délai de réponse de trente jours prévu par l'article L. 11 du même livre, alors même que chacune des demandes doit être analysée séparément, que l'administration a ensuite fait usage des informations obtenues et qu'au surplus leur méconnaissance du délai de réponse a eu une incidence sur leurs droits ;

En réponse, l'administration expose :

- concernant l'information des contribuables relative au caractère non contraignant des demandes d'information prévu par l'article L. 10 du livre des procédures fiscales et du délai de réponse de trente jours prévu par l'article L. 11 du même code :

– . que les trois courriels litigieux ne revêtent aucun caractère contraignant ;

–

. qu'ils sont liés à un examen contradictoire des dossiers d'impôts de solidarité sur la fortune, de sorte que la question de la mention de leur caractère contraignant ne se pose pas ;

– . que le courriel du 19 octobre 2012 fait référence à la demande de renseignements n° 754-SD du 28 mars précédent, laquelle mentionnait son caractère non contraignant;

Position de la Cour d'Appel :

En application de l'article 467 du code de procédure civile, le présent arrêt est contradictoire.

Motifs de la décision

Sur le caractère non contraignant et le délai de réponse attachés aux demandes d'information formées par l'administration fiscale

L'article L. 10 du livre des procédures fiscales dans sa version applicable à la procédure de vérification concernée prévoit que l'administration des impôts contrôle notamment les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances et peut à cette fin demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés.

Aux termes de cette disposition, l'administration des impôts remet au contribuable, avant l'engagement d'une des vérifications prévues aux articles L. 12 et L. 13, la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, les dispositions contenues dans la charte étant opposables à l'administration.

Il est constant que les demandes d'informations adressées par l'administration en application des dispositions précitées, qui régissent tous les renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés, ne revêtent pas de caractère contraignant.

Il convient par ailleurs de rappeler qu'une demande d'information formée sur le fondement de l'article L. 10 du livre des procédures fiscales ne saurait être considérée comme irrégulière dès lors que le contribuable n'a pas été induit en erreur sur la portée de celle-ci.

En l'espèce, il résulte de l'examen des demandes d'informations adressés par courriel aux contribuables les 19 octobre 2012, 6 février 2013 et 7 mars 2013, nécessairement établis en vertu de la disposition précitée, **qu'aucun de ceux-ci ne comporte de termes comminatoires ou même seulement impératifs.**

Au contraire, les termes employés par l'administration fiscale, tels que 'j'aimerais connaître' ou encore 'je vous remercie de bien vouloir me faire parvenir' comportent explicitement une connotation dépourvue de contrainte en ce qu'ils soumettent la communication des éléments concernés à l'accord des contribuables.

Au surplus et comme relevé par le juge de première instance, la demande d'informations concernant les avoirs détenus en comptes courants d'associés de la société Jacquemard adressée par courriel du 7 mars 2013 fait suite à une précédente demande, portant précisément sur les mêmes informations, adressée par courrier postal le 28 mars 2012 et mentionnant expressément son caractère non contraignant.

Il en est de même concernant la demande d'informations relative aux comptes courants d'associés et aux emprunts de la société La Naitoure objet du courriel du 19 octobre 2012, laquelle fait suite à une précédente demande portant précisément sur les mêmes informations adressée par courrier postal le 28 mars 2012 mentionnant expressément son caractère non contraignant.

Enfin, la demande d'informations relative aux détails des valeurs déclarées au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune pour l'année 2012 ainsi qu'aux comptes courants d'associés des sociétés Falletans, Champ des Roches et Barbizier objet du courriel du 6 février 2013 fait suite à une demande de renseignement relative aux comptes courants d'associés et aux éléments d'actif et de passif concernant la société Falletans, concernant la même période, adressée par courrier le 14 février 2012 avec précision expresse de son caractère non contraignant.

Il en résulte qu'antérieurement aux trois courriels litigieux, les contribuables avaient été destinataires, dans le cadre de la même procédure de vérification, de demandes portant sur des informations similaires leur ayant été adressées par des courriers mentionnant expressément leur caractère non-contraignant.

Dès lors, le jugement dont appel a retenu à bon droit l'absence d'irrégularité tendant au défaut de précision du caractère non contraignant des demandes d'informations susvisées, sur lequel les contribuables n'ont pu sérieusement se méprendre.

.....

Par ces motifs,

La cour, statuant contradictoirement, après débats en audience publique et en avoir délibéré conformément à la loi.

Confirme, dans les limites de l'appel, le jugement rendu entre les parties le 4 juin 2019 par le tribunal de grande instance

D'autres exemples existent sur ce sujet : ils sont issus de notre base de jurisprudence fiscale accessible sur notre site « consultantfiscal.fr »

L'article L10 du LPF permet à l'administration d'adresser aux contribuables des

demandes de renseignements

demandes de justifications

demandes d'éclaircissements

Ces demandes sont susceptibles de déboucher sur un redressement comportant des pénalités.

Dès lors que ces pénalités ont la nature d'une peine pénale, les droits de la défense inhérents à la matière pénale doivent être respectés.

Les principes constitutionnels des droits de la défense et de la responsabilité personnelle en matière pénale, résultant des articles 8 et 9 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789, ne s'appliquent qu'aux peines et aux sanctions ayant le caractère d'une punition.

Ces droits sont fixés

par le droit interne

par la Convention européenne des droits de l'homme.(article 6&1)

Ces droits sont les suivants

la présomption d'innocence qui entraîne le droit du contribuable de ne pas concourir à sa propre incrimination

Le principe des droits de la défense est constitutionnel et le Conseil Constitutionnel considère qu'il s'impose à l'administration sans que le législateur ait besoin de le rappeler et que les services fiscaux chargés d'appliquer les pénalités doivent le respecter.

La Cour de Cassation va loin dans le respect de ce principe, sa jurisprudence considère dans certains cas que les intérêts de retard s'analysent comme une punition.

Dans ce cadre, les demandes de l'article L10 doivent être loyales, c'est à dire ne pas induire en erreur le contribuable sur la portée de ce qui lui est demandé.

Les déclarations faites par les contribuables ne doivent pas avoir été provoquées, suscitées ou imposées par l'administration.

Dans tous les cas, il doit être précisé, **sous peine d'irrégularité de la procédure**, qu'une demande faite dans le cadre de l'article L10 n'a pour le contribuable aucun caractère contraignant.

Si l'envoi d'une demande fondée sur l'article L10 n'est pas un préalable obligatoire à un redressement, si l'absence de réponse à une telle demande n'entraîne aucune sanction, ni aucune conséquence sur la procédure d'imposition, la jurisprudence (niveau CAA) considère que l'administration doit respecter le délai de réponse, car la réponse ou l'absence de réponse influera le déroulement ultérieur et le contenu du débat contradictoire.(sauf cas de TO).

La jurisprudence judiciaire estime aussi que les demandes faites en vertu de l'article L 10 du LPF n'ont pour le contribuable aucun caractère contraignant (Cass. com. 18 octobre 1994 n° 1853 D ; Cass. com. 7 avril 1998 n° 884 D, Lévy).

Le Conseil d'Etat ([CE 26 mai 2010 n° 296808, 10e et 9e s.-s., Beckman](#)) mentionne pour la première fois explicitement l'exigence d'un devoir de loyauté de l'administration lorsqu'elle adresse une demande sur le fondement de l'article L 10 du LPF.

Mais la jurisprudence administrative était déjà imprégnée de cette considération.

L'administration ne doit pas induire en erreur le destinataire de ses demandes (cf. par exemple sur la personne saisie par l'administration au titre du droit de communication alors qu'elle n'y est pas soumise, CE 1er juillet 1987 n° 54222, Marcantetti).

La Cour de cassation a rappelé à plusieurs reprises ce devoir de loyauté (Cass. com. 18 juin 1996 n° 1166 P, Peysselier ; Cass. com. 7 avril 1998 n° 884 D, Lévy précité).

La demande de renseignements faite au titre de l'article L 10 du LPF doit-elle être obligatoirement signée par un agent de catégorie A ou B ?

Le texte en cause est l'article 350 terdecies de l'annexe III au CGI, qui dispose : « Seuls les fonctionnaires de la direction générale des impôts appartenant à des corps des catégories A et B peuvent fixer les bases d'imposition et liquider les impôts, taxes et redevances ainsi que proposer les rectifications.

Les fonctionnaires mentionnés au premier alinéa peuvent se faire assister pour les opérations de contrôle par des fonctionnaires stagiaires et par tout autre fonctionnaire des impôts affecté ou non dans le même service déconcentré ou service à compétence nationale. »

Pour la Cour de Cassation, la procédure prévue par l'article L 10 n'est pas contraignante.

Les demandes de renseignements ou de justifications ne constituent pas l'engagement d'un contrôle à l'égard du contribuable qui en est le destinataire et n'exercent aucune influence sur la régularité des procédures d'imposition ultérieurement mises en œuvre

Par contre, l'intéressé doit être avisé du caractère facultatif de sa réponse car si cette exigence n'est pas satisfaite l'irrégularité de la demande de renseignements entraîne l'irrégularité de toute la procédure d'imposition dès lors que l'administration a méconnu son devoir de loyauté.

Il en résulte que la demande de l'article L 10 est une « disposition générale du droit de contrôle de l'administration » et que son irrégularité peut vicier la procédure d'imposition.

Mais elle ne constitue pas une opération fixant les bases d'imposition, liquidant les impôts, taxes et redevances et proposant les rectifications au sens de l'article 350 terdecies de l'annexe III au CGI.

Cette seule considération justifie qu'elle relève de la faculté donnée par l'article 350 terdecies aux agents de catégories A et B de se faire assister pour les opérations de contrôle par des fonctionnaires d'autres catégories.

Les demandes de renseignements, justifications ou éclaircissements formulées sur le fondement de l'article L 10, al. 3 du LPF ne constituent pas des actes par lesquels le service des impôts fixe les bases d'imposition ou liquide des impositions et n'ont pas davantage pour objet de notifier des redressements.

Ces demandes ne relèvent dès lors pas de la compétence exclusive des fonctionnaires appartenant à des corps des catégories A et B de la direction générale des impôts, prévue à l'article 350 terdecies de l'annexe III au CGI, et peuvent donc être régulièrement formulées par un agent de catégorie C.

De même, un agent de catégorie C peut, sans méconnaître ces dispositions, proposer un entretien au contribuable et recevoir ce dernier afin de préciser certains éléments relatifs à son dossier.

[CAA Paris 6 janvier 2012 n° 09PA06533, 7e ch., Lu](#)

Pour répondre aux demandes relevant de l'article L 10 du LPF, la jurisprudence (CAA Lyon 21 décembre 2006, n° 02-1906, considère que le respect du délai prévu à l'article L 11 du LPF constitue une formalité substantielle même si le recours à ces demandes est facultatif et ne présente pas un caractère contraignant pour le contribuable.

En conséquence, est considérée irrégulière la notification de redressements motivée par l'absence de justifications apportées par le contribuable qui a été adressée **avant l'expiration de ce délai.**

Le Conseil d'Etat [CE 9^e ch. 27-12-2017 n° 398239](#) a précisé que la charge de la preuve du respect du délai de 30 jours fixé par les dispositions de l'article L 11 du LPF ne pèse pas sur le contribuable.

Cette preuve pèse sur l'administration (rapprocher pour la proposition de rectification, CE 10-10-1984 n° 37323, Aubry).

Cependant, en cas de non-respect par l'administration, lors de l'envoi de la demande d'information, du délai de trente jours

qui aurait dû être impartie aux contribuables en application de l'article L 11 du LPF, il convient de rechercher si cette irrégularité a été susceptible d'avoir un effet sur la proposition de rectification, constituant ainsi une irrégularité substantielle de nature à entraîner la décharge des impositions ou si elle est restée sans influence sur la procédure de rectification (CE 22-1-2010 n° 314010, Quero)

La [CAA Nancy 4 février 2010 n° 09-504, 2e ch., Roussel](#) a fait l'une des premières applications positives de la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE 22 janvier 2010 n° 314010, Quero) selon laquelle le non-respect du délai de 30 jours fixé par l'article L 11 du LPF peut constituer une irrégularité substantielle de nature à entraîner la nullité de la procédure d'imposition.

La Cour de cassation retient une position plus stricte dans la mesure où elle mentionne que le contribuable doit être « dûment avisé » que la réponse à la demande faite au titre de l'article L 10 du LPF est facultative, ce qui laisse penser que l'administration est tenue de préciser expressément ce caractère dans sa demande, à peine d'irrégularité (Cass. com. 23 février 1999 n° 446 D, Schebat).

Certains arrêts retiennent une irrégularité substantielle dans tous les cas en raison de la méconnaissance du délai de réponse de 30 jours prévu à l'article L 11 du LPF même si le recours à ces demandes de renseignements est facultatif et ne présente pas un caractère contraignant pour le contribuable (CAA Bordeaux 18 octobre 2005 n° 02-139; CAA Lyon 21 décembre 2006 n° 02-1906).

D'autres arrêts estiment que le non-respect de ce délai ne constitue pas une irrégularité substantielle de la procédure d'imposition dès lors que l'administration n'est pas tenue, avant d'envoyer une notification de redressement, d'adresser au contribuable une demande d'information, qui ne constitue pas une phase obligatoire de la procédure de redressement, et que cette demande est dépourvue de caractère contraignant (CAA Versailles 27 juin 2006 n° 04-1755).

Le Conseil d'Etat ([CE 22 janvier 2010 n° 314010, 8e et 3e s.-s., Quero](#)) retient la solution intermédiaire que lui suggérait son rapporteur public et ne sanctionne la méconnaissance du délai de réponse de l'article L 11, en cas de demande de renseignements adressée au contribuable, que dans les cas dans lesquels l'irrégularité commise a eu une incidence sur les droits du contribuable.

Il peut en aller ainsi lorsque l'administration fonde ses redressements sur l'absence de réponse du contribuable ou sur le caractère insuffisant de cette réponse.

Pour [CAA Versailles 9-7-2019 n° 18VE00995](#), il résulte de la décision CE 22-1-2010 n° 314010 que **le non-respect par l'administration du délai de réponse à une demande de renseignement**, qui est dépourvue de caractère contraignant, n'est susceptible de vicier la procédure que s'il a privé le contribuable d'une garantie, notamment dans l'hypothèse où les rectifications sont fondées sur le défaut de réponse à la demande de renseignement.

Nos observations.

Dans le cadre des échanges d'informations entre les contribuables et l'Administration Fiscale, cette dernière est en droit d'adresser une demande de précisions ou d'information à tout contribuable, pour lui demander une explication ou une précision quelconque sur l'une de ses déclarations.

Cette demande, adressée hors de toute procédure de vérification, est qualifiée de demande « non contraignante ».

Cette qualification signifie que le contribuable peut choisir de répondre ou non à la demande de l'Administration.

L'absence de réponse n'a aucune incidence, elle n'entraîne notamment aucune pénalité pour défaut de réponse.

La plupart des conseils et avocats recommandent cependant aux contribuables de répondre, afin d'éviter d'attirer l'attention de l'Administration, ce qui pourrait l'encourager à lancer une véritable procédure de contrôle sur pièce ou sur place, d'une nature cette fois-ci « contraignante ».

L'objet de notre étude est cependant d'attirer l'attention des contribuables sur la notion « non contraignante », attachée à cette demande, qui prend en général la forme d'une lettre numérotée 751.

L'administration ne peut en effet pas utiliser une telle procédure pour non seulement interroger un contribuable, mais aussi, sous une forme déguisée, le relancer, le mettre en situation de devoir répondre sous peine de conséquences, bref sous couvert d'une procédure sans contrainte utiliser une procédure contraignante mais sans assurer aux contribuables les garanties attribuées aux contribuables « vérifiés ».

Sur ce point, la lecture du jugement de la Cour d'Appel de Besançon est très instructive. Elle explique clairement les possibilités ouvertes à l'Administration dans le cadre de demandes multiples ce qu'il faut entendre par caractère « non contraignant » et donc inversement permet de définir ce qu'il faut entendre par « caractère contraignant ».

Il convient donc de rester attentif à une demande dite non « contraignante » de l'administration, dès lors que cette demande serait suivie d'une ou plusieurs autres.

Dans cas, le recours à un conseil fiscal ou un avocat spécialisé nous semble une mesure de prudence.

L'ensemble d'une procédure de contrôle sur pièce ou sur place est en effet susceptible d'être contestée, le non-respect du caractère contraignant d'une demande 751 étant caractéristique d'une irrégularité substantielle de la procédure.