



La réponse du supérieur hiérarchique du vérificateur ne modifie pas la base légale du redressement.

Commentaire d'arrêt publié le 29/11/2022, vu 1132 fois, Auteur : [Maître Arnaud SOTON](#)

La réponse du supérieur hiérarchique du vérificateur ne modifie pas la base légale du redressement.

La Charte des droits et obligations du contribuable vérifié prévoit la possibilité pour le contribuable de s'adresser au supérieur hiérarchique du vérificateur puis, le cas échéant, à l'interlocuteur départemental ou régional lorsque des divergences subsistent au sujet du bien-fondé des rectifications envisagées.

Le Conseil d'Etat vient de rendre une décision un peu surprenante, considérant que si la saisine du supérieur hiérarchique du vérificateur constitue une garantie pour le contribuable, la réponse de ce dernier ne modifie pas la base légale du redressement.

L'administration fiscale doit faire connaître au contribuable les résultats d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, entrepris à son égard, même en l'absence de rectification. Aux termes de l'article L 57 al. 1 du Livre des Procédures Fiscales (LPF), l'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation. La proposition de rectification doit donc être précisément motivée, afin que le contribuable sache exactement ce que l'administration lui reproche. L'administration est ainsi tenue de produire des éléments de faits et de droit. Elle doit établir clairement les faits avant d'en tirer toutes les conséquences et procéder aux rectifications. La proposition de rectification doit également indiquer au contribuable le délai dans lequel celui-ci doit faire parvenir son acceptation ou ses observations. L'absence dans une proposition de rectification de la mention du délai de trente jours, ouvert au contribuable pour présenter ses observations entache la procédure d'irrégularité (CE 11-7-1984 n° 36866).

À la proposition de rectification, le contribuable dispose d'un délai de 30 jours pour faire parvenir à l'administration son acceptation ou ses observations ; le délai pouvant être prorogé de 30 jours supplémentaires à la demande du contribuable. L'application de la prorogation est de droit en procédure de rectification contradictoire si la demande a été formulée dans le délai par le contribuable. Les demandes de prorogation du délai de réponse présentées après l'expiration du délai initial ne sont pas recevables sauf circonstances exceptionnelles invoquées par le contribuable (Inst. 31-3-2008, 13 L-3-08 n° 9). La prorogation de 30 jours concerne les réponses aux rectifications effectuées dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire. Cependant, les contribuables qui sont taxés d'office en application de l'article L 69 du LPF (défaut de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications) à l'issue d'un examen de situation fiscale personnelle peuvent bénéficier de la prorogation pour répondre à la proposition de rectification s'ils le demandent expressément avant l'expiration du délai de 30 jours initial (Inst. 31-3-2008, 13 L-3-08 n° 4).

Une fois que le contribuable a envoyé ses observations en exprimant son désaccord, deux situations peuvent se présenter. Dans un premier cas, l'administration est convaincue en tout ou en partie par les explications du contribuable. Elle liquide alors l'impôt sur la base de ces explications en signifiant au contribuable par écrit sa décision de modifier à la baisse les rectifications. Dans un second cas, si l'administration n'est pas convaincue par les observations du contribuable, il lui est imposé alors d'y répondre de manière motivée. En effet, aux termes de l'article L 57, al. 5 du LPF, lorsque l'administration rejette les observations du contribuable, sa réponse doit être motivée.

Si l'administration maintient les rectifications, le contribuable peut actionner les voies de recours précontentieuses. En effet, les contribuables ayant fait l'objet d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle ont la possibilité d'actionner des voies de recours internes à l'administration, soit auprès du supérieur hiérarchique du vérificateur, soit auprès de l'interlocuteur départemental. La charte des droits et obligations du contribuable vérifié permet aux contribuables ayant fait l'objet d'une vérification de comptabilité ou de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle et qui sont en désaccord avec le vérificateur sur les rectifications envisagées d'obtenir des éclaircissements supplémentaires auprès de l'inspecteur principal et, si des divergences importantes subsistent après ces contacts, de faire appel à l'interlocuteur spécialement désigné par le directeur dont dépend le vérificateur. Il faut noter que cette possibilité qui ne découle d'aucune disposition légale est opposable à l'administration sur le fondement de l'article L 10, al. 4 du LPF qui permet aux contribuables de se prévaloir des garanties administratives contenues dans la charte du contribuable.

La rencontre avec l'inspecteur principal se déroule en présence du vérificateur. Même si ce n'est que dans environ 20% des cas, à la suite d'une vérification de comptabilité, que cette rencontre est sollicitée, elle n'est pas souvent efficace, l'inspecteur principal se contentant de confirmer les conclusions du vérificateur. Cette demande reste tout de même utile car quelque fois, certaines lignes peuvent bouger, surtout si des pièces complémentaires sont fournies à cette occasion.

Il revient au contribuable s'il veut utiliser ce recours d'en faire la demande. C'est ainsi qu'un contribuable ne peut prétendre avoir été privé de la garantie offerte par la charte du contribuable permettant d'obtenir un débat avec le supérieur hiérarchique du vérificateur sur tous les points où persiste un désaccord avec ce dernier s'il n'a, à aucun moment de la procédure de vérification, manifesté son intention de demander à bénéficier de cette garantie (CE 15-5-2006 n° 267160).

En ce qui concerne la saisine de l'interlocuteur départemental, elle ne peut intervenir qu'après celle du supérieur hiérarchique du vérificateur. L'interlocuteur départemental ne peut être saisi directement du désaccord avec le vérificateur (CE1-10-2018 n° 403186). Cette possibilité ouverte au contribuable a pour but de trouver une voie de conciliation qui n'a pas pu être trouvée ni avec le vérificateur, ni avec le supérieur hiérarchique. Cette possibilité qui n'est pas très utilisée par les

contribuables peut quand-même s'avérer judicieuse dans certains cas.

Dans l'arrêt du 16 nov. 2022, le Conseil d'État estime que cette garantie consiste pour le contribuable à pouvoir, avant la mise en recouvrement, saisir le supérieur hiérarchique du vérificateur et, le cas échéant, l'interlocuteur départemental de divergences subsistant au sujet du bien-fondé des rectifications envisagées, et non à poursuivre avec ces derniers un dialogue contradictoire de même nature que celui qui s'est achevé avec la notification de la réponse aux observations du contribuable.

Pour le Conseil d'Etat, lorsque le supérieur hiérarchique ou l'interlocuteur, qui n'y sont pas tenus, formulent par écrit les éclaircissements sollicités par le contribuable, leur réponse n'a ni pour effet ni pour objet, de modifier la base légale des rectifications telle qu'elle résulte des mentions figurant dans la proposition de rectification et la réponse aux observations du contribuable.

En l'espèce, la société Ventimo, qui exerce une activité de marchand de biens, a acquis en 2006 un terrain à bâtir sur lequel elle a fait construire un chalet, achevé en 2010. Elle a déclaré en 2013 une TVA collectée d'un montant total de 1 168 182 euros au titre d'une opération de livraison à soi-même de ce chalet, montant qu'elle a concomitamment déduit, ainsi que la taxe ayant grevé les charges d'entretien et de fonctionnement exposées pour le chalet.

Dans le cadre d'une vérification de comptabilité, l'administration a notifié à la société une proposition de rectification contradictoire, confirmée par une réponse aux observations du contribuable, en remettant en cause la déductibilité de la taxe afférente, tant à l'opération de livraison à soi-même qu'aux charges courantes et d'entretien correspondantes.

La société a demandé au tribunal administratif de Lyon de prononcer la décharge des rappels. Par un jugement du 7 mars 2019, le tribunal administratif de Lyon l'a déchargée des rappels de TVA et a rejeté les autres demandes relatives à la déduction de la taxe ayant grevé les charges courantes.

Par un arrêt du 13 janvier 2022, la cour administrative d'appel de Lyon a rejeté l'appel formé par l'administration contre ce jugement ainsi que l'appel incident formé par la société.

L'administration se pourvoit alors en cassation devant le Conseil d'Etat contre la partie de l'arrêt qui a rejeté son appel formé contre le jugement. La société, de son côté, se pourvoit en cassation contre le même arrêt en tant qu'il a rejeté son appel incident.

Le Conseil d'Etat rappelle d'abord que la charte remise au contribuable précise qu'en cas de désaccord avec le vérificateur, le contribuable peut saisir l'inspecteur divisionnaire ou principal. La charte énonce, à cet égard : " Si le vérificateur a maintenu totalement ou partiellement les rectifications envisagées, des éclaircissements supplémentaires peuvent vous être fournis si nécessaire par l'inspecteur divisionnaire ou principal ". Elle énonce ensuite : " Si, après ces contacts des divergences importantes subsistent, vous pouvez faire appel à l'interlocuteur spécialement désigné par le directeur dont dépend le vérificateur ".

Le Conseil d'Etat en déduit que cette garantie consiste pour le contribuable à pouvoir, avant la mise en recouvrement, saisir le supérieur hiérarchique du vérificateur et, le cas échéant, l'interlocuteur départemental de divergences subsistant au sujet du bien-fondé des rectifications envisagées, et non à poursuivre avec ces derniers un dialogue contradictoire de même nature que celui qui s'est achevé avec la notification de la réponse aux observations du contribuable. Ainsi, lorsque le supérieur hiérarchique ou l'interlocuteur, qui n'y sont pas tenus, formulent par écrit les éclaircissements sollicités par le contribuable, leur réponse n'a pas pour effet, et ne saurait d'ailleurs avoir pour objet, de modifier la base légale des rectifications envisagées par le vérificateur, telle qu'elle résulte, conformément aux articles L. 57 et R. 57-1 du livre des procédures fiscales, des mentions figurant dans la proposition de rectification et la réponse aux observations du contribuable.

Or, comme la cour d'appel l'avait relevé, d'une part, la proposition de rectification adressée à la société se fondait sur ce que l'opération en cause, y compris la construction du chalet, se serait trouvée hors du champ d'application de la TVA en application des articles 256 et 256 A du code général des impôts ; et d'autre part, selon les réponses écrites du supérieur hiérarchique et de l'interlocuteur interrégional, le chalet, destiné à la vente lors de son achèvement en 2010, n'était sorti du champ de cette taxe qu'au 1er janvier 2013 au plus tard, date à laquelle il était constant qu'il avait été occupé à des fins privées et ne pouvait dès lors être regardé comme affecté à une activité économique, ce qui avait fait perdre à la société le droit de déduire la taxe d'amont afférente à l'opération de livraison à soi-même de l'immeuble en application de l'article 271 du code général des impôts.

Pour cour d'appel, l'administration avait, ce faisant, modifié la base légale du redressement. La cour d'appel en a déduit, à juste titre, que la procédure d'imposition avait été irrégulière faute pour la société d'avoir bénéficié de la garantie tenant à la notification d'une nouvelle proposition de rectification.

Le Conseil d'Etat n'est pas de cet avis, puisqu'il considère que la base légale figurant dans la proposition de rectification, demeurée identique dans la réponse aux observations du contribuable, ne saurait avoir été modifiée par les réponses écrites du supérieur hiérarchique du vérificateur et de l'interlocuteur interrégional, quelles qu'elles puissent être.

Cette décision est regrettable, car même si lors de la rencontre avec l'inspecteur principal ce dernier se contente souvent de confirmer les conclusions du vérificateur, cette demande reste tout de même utile car quelque fois, certaines lignes peuvent bouger, surtout si des pièces complémentaires sont fournies à cette occasion. C'est bien un débat avec le supérieur hiérarchique du vérificateur sur tous les points où persiste un désaccord avec le contribuable, qu'on a lors de cette rencontre.

Retenir que la base légale figurant dans la proposition de rectification, demeurée identique dans la réponse aux observations du contribuable, ne saurait avoir été modifiée par les réponses écrites du supérieur hiérarchique du vérificateur et de l'interlocuteur interrégional, quelles qu'elles puissent être, enlève finalement son intérêt à ces garanties du contribuable, que sont ces recours hiérarchiques.

CE, 8e et 3e ch., 16 nov. 2022, n° 462278, SNC Ventimo.

Arnaud Soton

Avocat Fiscaliste

Professeur de droit fiscal

<https://www.soton-avocat.com/>