



## Loyauté absolue de l'administration et relativité des irrégularités

### Les conséquences d'un vice substantiel ou non de forme

Patrick Michaud avocats

Mai 2012 v1

L'arrêt du conseil d'état du 16 avril 2012 est malgré une analyse complexe par une finesse rédactionnelle de dentelière un **arrêt protecteur à la fois des intérêts**  
-du contribuable contre toutes velléités de fonctionnaires des impôts d'établir leurs petites règles personnelles de Contrôle et donc du rappel du principe constitutionnel de l'égalité de traitement des contribuables  
- mais aussi des finances publiques en affirmant ce qui est nouveau que les conséquences d'une irrégularité n'entraînent pas de plein droit la nullité de la procédure, la forme ne devant pas vicier toujours le fond

### [Les tribunes sur la protection du contribuable](#)

#### [Article L80 CA LPF](#)

La juridiction saisie peut, lorsqu'une erreur non substantielle a été commise dans la procédure d'imposition, prononcer, sur ce seul motif, la décharge des majorations et amendes, à l'exclusion des droits dus en principal et des intérêts de retard.

Elle prononce la décharge de l'ensemble lorsque l'erreur a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense ou lorsqu'elle est de celles pour lesquelles la nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux conclus par la France.

## **Analyse de l'arrêt Meyer du 13 avril 20122 Les jurisprudences sur le vice substantiel ou non de forme4**

**La ratio decidendi de l'arrêt est en effet la suivante**

*si l'administration fiscale est en droit d'utiliser, pour les besoins de l'établissement de l'assiette et du contrôle des impositions de toute nature, tous les renseignements qu'elle a pu recueillir auprès des contribuables, elle ne peut pas, pour obtenir ces renseignements, adresser aux contribuables des demandes de justifications, sur le fondement de dispositions telles que celles de l'article L. 16 du livre des procédures fiscales, en dehors du champ d'application de ces dispositions et en induisant les contribuables en erreur sur l'étendue de leurs obligations et sur les conséquences qu'elle pourrait tirer, sur le fondement des articles L. 69 et L. 73 du livre des procédures fiscales relatifs à la taxation et à l'évaluation d'office, de leur défaut de réponse ;*

*Toutefois, une telle irrégularité demeure sans conséquence sur le bien-fondé de l'imposition s'il est établi que, n'ayant privé le contribuable d'aucune garantie, elle n'a pas pu avoir d'influence sur la décision de redressement ;*

**La situation de fait**

l'administration fiscale a remis en cause, à la suite d'un contrôle sur pièces ayant donné lieu à une demande de justificatifs, les frais réels que M. A, commandant de bord salarié d'une compagnie aérienne, avait portés en déduction de ses salaires des années 1995, 1996 et 1997 **mais une erreur d'imprimé a été commise**

Elle a adressée le 8 octobre 1997 à M. et Mme A la demande de justifications relative au montant et à la nature des frais professionnels déduits des revenus de M. A au titre des années 1995 et 1996, au moyen du formulaire n° 2172, faisait référence aux articles L. 10 et L. 16 du livre des procédures fiscales et comportait la mention suivante : " Je vous serais obligé de me faire parvenir votre réponse dans un délai de deux mois à partir de la date de réception de la présente lettre. Je vous informe que, conformément aux dispositions des articles L. 69 et L. 73 du livre des procédures fiscales, les impositions sont établies d'office lorsque le contribuable s'est abstenu de répondre dans le délai prévu (...) " ;

**L'article 10 LPF précise**

L'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que 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.

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

Avant l'engagement d'une des vérifications prévues

**L'article 16 précise quant à lui**

En vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, l'administration peut demander au contribuable des éclaircissements. Elle peut, en outre, lui demander des justifications au sujet de sa situation et de ses charges de famille, des charges retranchées du revenu net global ou ouvrant droit à une réduction d'impôt sur le revenu en application des articles 156 et 199 septies du code général des impôts, ainsi que des avoirs ou revenus d'avoirs à l'étranger

Elle peut également lui demander des justifications lorsqu'elle a réuni des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés. En particulier,(...)

Les demandes visées aux alinéas précédents doivent indiquer explicitement les points sur lesquels elles portent et mentionner à l'intéressé le délai de réponse dont il dispose en fonction des textes en vigueur.

#### Article L69 LPF

Sous réserve des dispositions particulières au mode de détermination des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles et des bénéfices non commerciaux, sont taxés d'office à l'impôt sur le revenu **les contribuables qui se sont abstenus de répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications prévues à l'article L. 16.**

#### L'Article L73 LPF stipule

**Peuvent être évalués d'office :**

**Suivent huit catégories de revenus ou de situations**

Or cette demande qui, tendant à la production de pièces justificatives des frais professionnels déduits par M. A, ne consistait pas en une demande d'éclaircissements et ne relevait d'aucun des cas limitativement énumérés à l'article L. 16 précité, ne pouvait, par voie de conséquence, entraîner la mise en oeuvre de la procédure de taxation d'office en application des articles L. 69 et L. 73 du livre des procédures fiscales ;

il s'en suit que c'est à tort qu'il a été indiqué à M. et Mme A qu'ils s'exposaient à une procédure de taxation ou d'évaluation d'office en ne répondant pas, dans le délai prescrit, à la demande qui leur avait été adressée,

Le conseil d'état, rappelant **l'obligation de bonne foi**, souligne donc que la cour de Bordeaux commis une erreur de droit en omettant de relever qu'en faisant un usage irrégulier de l'article L. 16 du livre des procédures fiscales et en induisant en erreur les contribuables sur l'étendue de leurs obligations à son égard, l'administration fiscale a entaché d'irrégularité la procédure de vérification

#### CAA de Bordeaux, 5ème chambre , 30/06/2008, 06BX01718, n

par suite en jugeant que cette procédure était régulière au seul motif que la demande de justifications mentionnait l'article L. 10 du livre des procédures fiscales et que la procédure contradictoire avait été suivie, la cour administrative d'appel a entaché son arrêt d'erreur de droit ;

**MAIS le conseil ajoute**

***Toutefois, une telle irrégularité demeure sans conséquence sur le bien-fondé de l'imposition s'il est établi que, n'ayant privé le contribuable d'aucune garantie, elle n'a pas pu avoir d'influence sur la décision de***

**redressement ;**

**Note de P Michaud** ce raisonnement suit celui de l'arrêt rendu en assemble plénière du 21 décembre 2011 in fine

### **En conséquence**

**1) s'agissant de la justification des frais professionnels** déduits pour leur montant réel par M. A, l'irrégularité de la procédure, qui n'a privé le contribuable d'aucune garantie, n'a pu avoir d'influence sur la décision de redressement ; qu'elle ne saurait, par suite, entraîner la décharge des impositions correspondant à la réintégration de ces frais ;

**2) s'agissant les frais de repas, d'entretien physique, de soins médicaux et de double résidence** déduits au titre des frais inhérents à son emploi de pilote commandant de bord ; il est constaté qu'aucun des documents que M. A avait fournis en vue de justifier ces frais réels déclarés pour les années 1995 et 1996 ne lui a été restitué avant la notification de redressement du 3 décembre 1998, l'administration ne contestant d'ailleurs pas les avoir égarés ;

**M. A a été privé de la possibilité de contester utilement le redressement qui lui a été notifié au titre de la réintégration des frais de repas, d'entretien physique et de soins médicaux ;**

'en revanche, dès lors qu'il résulte de l'instruction que les frais de double résidence ne pouvaient en tout état de cause pas, dans les circonstances de l'espèce, être regardés comme inhérents à la profession de M. A, les justificatifs relatifs à ces frais ne contenaient aucune information dont il aurait pu utilement se prévaloir ; que,

par suite, M. et Mme A sont seulement fondés à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Toulouse a rejeté le surplus de leurs conclusions tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu procédant de la réintégration des frais de repas, d'entretien physique et de soins médicaux au titre des années 1995 et 1996

### **Les jurisprudences Sur le vice substantiel ou non de forme**

#### **L'arrêt de l'assemblée plénière du 23 décembre 2011**

**[Conseil d'État, Assemblée, 23/12/2011, 335033,n](#)**

L'article 70 de la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit, qui dispose que : « Lorsque l'autorité administrative, avant de prendre une décision, procède à la consultation d'un organisme, seules les irrégularités susceptibles d'avoir exercé une influence sur le sens de la décision prise au vu de l'avis rendu peuvent, le cas échéant, être invoquées à l'encontre de la décision », énonce, s'agissant des irrégularités commises lors de la consultation d'un organisme, une règle qui s'inspire du **principe selon lequel, si les actes administratifs doivent être pris selon les formes et conformément aux procédures prévues par les lois et règlements, un vice affectant le déroulement d'une procédure administrative préalable, suivie à titre obligatoire ou facultatif, n'est de nature à entacher d'illégalité la décision prise que s'il ressort des pièces du dossier qu'il a été susceptible d'exercer, en l'espèce, une influence sur le sens de la décision prise ou qu'il a**

**privé les intéressés d'une garantie.**

**Par conséquent, application immédiate de ces dispositions.**

**Sur l'obligation de loyauté**

XXXXXX

**Conseil d'État, 26/05/2010, 296808, n**

en jugeant, pour écarter le moyen tiré de ce que M. A n'avait pas été informé du caractère non contraignant de la demande verbale de renseignements sur sa situation fiscale personnelle que lui avait adressée le vérificateur de la comptabilité de la société dont il était le gérant associé, qu'il ne résultait pas de l'instruction qu'il ait été induit en erreur sur la portée de celle-ci, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ;

XXXXXX

**Conseil d'Etat, du 20 février 1991, 82494, n**

par suite, et en admettant même que M. Y... ne se soit pas en fait mépris sur ce point, cette notification de redressement ne peut être regardée comme suffisamment motivée ; le requérant est par suite fondé, par ce moyen soulevé pour la première fois en appel, à demander la décharge du complément d'impôt sur le revenu et de majoration exceptionnelle auquel il a été assujéti au titre de l'année 1975 ;

XXXXXX

**Conseil d'État, 07/11/2008, 301642**

Il incombe à l'administration d'informer le contribuable dont elle envisage soit de rehausser, soit d'arrêter d'office les bases d'imposition, de l'origine et de la teneur des renseignements obtenus auprès de tiers, qu'elle a utilisés pour fonder les impositions, avec une précision suffisante pour permettre à l'intéressé, notamment, de discuter utilement leur provenance ou de demander que les documents qui, le cas échéant, contiennent ces renseignements soient mis à sa disposition avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent.

a) L'irrégularité commise par l'administration dans la procédure d'imposition en s'abstenant d'indiquer au contribuable l'origine du renseignement recueilli par elle dans le cadre de la vérification de comptabilité d'un tiers ne constitue pas une irrégularité substantielle de nature à vicier la procédure d'imposition dès lors qu'eu égard à la teneur du renseignement, nécessairement connu du contribuable, celui-ci n'est pas privé, du seul fait de l'absence d'information sur l'origine du renseignement, de la possibilité de discuter utilement le redressement litigieux.

b) L'obligation faite à l'administration de tenir à la disposition du contribuable qui le demande avant la mise en recouvrement des impositions les documents ou copies de documents qui contiennent les renseignements qu'elle a utilisés pour procéder aux redressements ne peut porter que sur les documents originaux ou les copies de ces documents effectivement détenus par les services fiscaux. Elle ne s'étend pas aux notes prises par le vérificateur.

