

L'IMPARTIALITE DES VERIFICATEURS FISCAUX

Par
Olivier Fouquet
Président de Section au Conseil d'Etat

1) La décision du Conseil d'Etat du 1^{er} décembre 2008, n°292 166, min. c/ SCI Strasbourg (RJF 2/09 n° 142, concl. Claire Legras p. 104, obs. Y. de Givré BGFE 1/09) a provoqué, semble-t-il, une vive émotion dans les services de vérification fiscale. Pour la première fois la Haute juridiction a admis que l'existence d'un doute sur l'impartialité personnelle du vérificateur à l'égard du contribuable vérifié (c'est-à-dire, en utilisant le vocabulaire de la CEDH, son *impartialité subjective*) était de nature à vicier la régularité de la vérification de comptabilité et par suite celle de la procédure d'imposition, entraînant ainsi la décharge de l'imposition établie à la suite de cette procédure irrégulière.

Les faits étaient les suivants. La SCI Strasbourg exploitait une scierie dans un local, situé dans un lotissement de plusieurs immeubles d'habitation dans lesquels habitait l'agent vérificateur appelé à contrôler la SCI. Ce local, édifié initialement en tant que garage, avait ensuite été utilisé de façon différente par la SCI en tant que local d'exploitation professionnelle, sans que l'on sache d'ailleurs si cette nouvelle affectation avait été faite dans des conditions régulières. Toujours est-il que les colotis voisins de la scierie ont protesté contre les nuisances sonores provoquées par le fonctionnement de la scierie, sept jours sur sept. Le mouvement de protestation a pris de l'ampleur. Une pétition à destination du maire a été rédigée à l'initiative du mari de l'agent vérificateur et signée par de nombreux colotis, mais non par l'agent lui-même. C'est dans ces circonstances assez particulières que l'agent des impôts a entrepris de vérifier la SCI. L'un des points abordés lors de cette vérification a d'ailleurs été celui de la consistance des locaux effectivement affectés à l'exploitation.

La cour administrative d'appel de Bordeaux en a déduit « qu'en égard à la nature de ce conflit de voisinage, et alors même que la vérificatrice n'aurait pas personnellement signé la pétition et que celle-ci serait postérieure à l'achèvement des opérations sur place, la vérification dont la société avait fait l'objet et qui portait sur l'affectation à l'activité de l'immeuble dont elle était propriétaire et dans lequel résidaient M. et Mme A. n'a pas présenté toutes les garanties d'impartialité requise pour être tenue pour régulière ». La cour a donc jugé que la procédure d'imposition de la SCI avait été irrégulière et a, en conséquence, prononcé la décharge de l'imposition établie à l'issue de cette procédure.

2) Le pourvoi en cassation du ministre contre l'arrêt de la cour a fait ressortir que les faits avaient été quelque peu différents de ceux dont il avait été fait état devant la cour. On y apprenait, pour la première fois, que la vérificatrice était divorcée de son mari depuis trois ans à l'époque des faits. Mais le juge de cassation n'avait pas tenu compte de faits non invoqués devant la cour. D'ailleurs, ce divorce aurait-il été rappelé aux juges d'appel, nous ne sommes par certain que cette circonstance supplémentaire eût changé leur qualification des faits. Ce qui était décisif pour les juges d'appel, c'est que la vérificatrice habitait le lotissement où était installée la SCI, et qu'aux yeux de tiers, elle ne pouvait pas dès lors être regardée comme totalement étrangère au conflit qui opposait la grande majorité des colotis à la SCI.

L'aspect le plus intéressant du pourvoi est la thèse du ministre selon laquelle la vérification de comptabilité de la SCI ne pouvait avoir été irrégulière dès lors que, dans la forme, toutes les garanties offertes au contribuable vérifié avaient été respectées par l'agent des impôts. Autrement dit, le ministre invoquait à son bénéfice le principe de sécurité juridique. La régularité d'une vérification de comptabilité, disait-il, ne peut dépendre que d'éléments objectifs. Une vérification est irrégulière lorsqu'il est constaté par exemple que le contribuable n'a pas été mis en mesure de se faire assister de son conseil ou qu'il a été privé du débat oral et contradictoire sur place auquel il avait droit. Mais il était impossible, selon lui, de faire dépendre la régularité d'une vérification de comptabilité qui avait respecté toutes les formes et garanties, d'une hypothétique partialité subjective du vérificateur, ne reposant pas sur des faits objectifs. Le supérieur hiérarchique du vérificateur qui aurait pu s'opposer à ce que l'agent vérifie telle entreprise, n'avait pas à sonder les reins et les cœurs de ses subordonnés.

3) Le ministre estimait ainsi nécessairement que si *l'absence d'impartialité objective* d'un agent des impôts pouvait être établie par la situation objective dans laquelle il se trouvait et vicier ainsi la procédure d'imposition, il ne pouvait, en revanche, en aller de même en cas d'*absence d'impartialité subjective* du même agent que si cette absence était établie par une attitude objectivement partielle de l'agent et non simplement présumée au vu des circonstances de fait.

La distinction entre impartialité objective et impartialité subjective a été faite par notamment par la cour européenne des droits de l'Homme qui distingue l'impartialité objective liées aux fonctions exercées de l'impartialité subjective liée à la personnalité de l'individu (CEDH 1^{er} octobre 1982 n° 8692/79, Piersack c/ Belgique).

La jurisprudence fiscale fournit quelques exemples d'atteintes à l'impartialité objective. Un agent des impôts qui a siégé à la commission départementale des impôts, ne peut plus statuer sur un recours hiérarchique dans le même dossier : CAA Lyon 10/11/2004 n°98-150, RJF 3/05 n°248, concl. G.Gimenez BDCF 3/05 n°33. Il ne peut plus en effet statuer sur un dossier dont il a eu à connaître dans une position différente. Si le Conseil d'Etat admet, en revanche, que le supérieur hiérarchique puisse statuer sur un redressement dont il a visé une notification, c'est qu'il entre dans ses attributions normales d'intervenir dans les dossiers de ses subordonnés : CE 8/06/2005 n°255918, SA Vetter, RJF 8-9/05 n°893, concl. L. Vallée BDCF 8-9/05 n°108. Il nous semble à l'inverse qu'un interlocuteur départemental ne pourrait pas être saisi d'un dossier dont il aurait eu à connaître dans l'exercice de fonctions de contrôle antérieures. On rappellera, par analogie, que le Conseil d'Etat interdit à un commissaire du gouvernement qui a conclu sur une affaire devant un tribunal administratif, de la juger ultérieurement en tant que juge d'appel.

En revanche, il n'existait pas, dans le contentieux fiscal, de décision reconnaissant l'existence d'une absence d'impartialité subjective.

Pour autant, on ne voit pas pourquoi la notion d'impartialité subjective qui existe en droit administratif, ne serait pas transposable en droit fiscal. Les agents des impôts sont des fonctionnaires comme les autres.

Bien entendu, l'absence d'impartialité subjective lorsqu'elle est établie par des circonstances objectives, telles que l'attitude partielle dont a fait montre l'agent ou la position publique qu'il a prise, ne pose aucun problème. La difficulté commence dans le cas où l'agent qui s'est

abstenu de toute prise de position publique, peut néanmoins être soupçonné de partialité en raison de l'intérêt personnel qu'il peut avoir à l'affaire. Pour l'apprécier, il faut avoir, comme l'indique expressément le Conseil d'Etat dans sa décision, *les yeux d'un tiers*. Autrement dit, le critère objectif de l'absence d'impartialité subjective présumée, c'est le regard du tiers. Un tiers observateur examinant la vérification de comptabilité conduite par un agent habitant dans le même cercle de conflit de voisinage que l'entrepreneur vérifié, ne risque-t-il pas de douter de l'impartialité de cet agent ?

Il faut dire que ce mode de raisonnement est familier aux juges administratifs ou aux membres de l'administration qui siègent dans des commissions indépendantes. Ils savent bien que leur impartialité n'est pas en cause. Mais quand ils se refusent, c'est qu'ils ne veulent pas que leur présence dans la formation de jugement ou dans la commission risque d'être interprétée par un tiers observateur comme présumant du sens favorable ou défavorable de la décision juridictionnelle ou de l'avis. Dans la jurisprudence de la CEDH, la notion d'apparence a d'ailleurs pris une telle importance qu'on peut se demander au final si elle ne pèse pas plus lourd que la réalité.

Dire, comme le Conseil d'Etat dans l'affaire SCI de Strasbourg, que la vérification « ne pouvait pas être regardée par les tiers comme ayant présenté toutes les garanties d'impartialité requises », ne signifie pas que la Haute juridiction soupçonne la vérificatrice de ne pas avoir en fait agi impartialement. Ce n'est pas le problème. La seule question est de savoir si, compte tenu du contexte, l'impartialité de la vérificatrice, qu'elle ait été ou non en fait partielle, risque aux yeux de tiers d'être mise en doute.

4) L'existence possible d'un tel doute ayant été établi par l'examen objectif des circonstances de fait, l'irrégularité de la procédure de vérification de comptabilité en découlait nécessairement.

En effet, le Conseil d'Etat rattache l'exigence d'impartialité aux principes généraux du droit : CE Sect. 29/04/1949, n°82790, Bourdeaux, Lebon p.188 (à propos de la composition des commissions d'épuration). Le principe d'impartialité de l'action administrative transcende donc les textes. Ce n'est pas parce que les textes de procédure ont été formellement respectés, que l'exigence d'impartialité l'a été pour autant. La violation du principe d'impartialité vicie irrémédiablement la procédure suivie, même si elle a été régulière en la forme.

On voit donc que la décision SCI de Strasbourg vient de loin et n'a rien de révolutionnaire. Elle est même, à notre avis, plutôt en phase avec la déontologie des services fiscaux. Ceux-ci par exemple évitent d'envoyer un vérificateur contrôler deux fois de suite (à quatre ans d'intervalle) la même entreprise afin que l'impartialité ne puisse être mise en doute. La décision SCI de Strasbourg implique seulement que les vérificateurs, avant de choisir leur cible, s'interrogent en conscience sur la connaissance personnelle et privée qu'ils ont de la cible et des déductions que pourraient en tirer des tiers. Cet examen de conscience, les juges et les membres des commissions chargés de statuer sur des cas individuels, le font tous les jours. Au nom de quoi les membres des corps de contrôle, quels qu'ils soient, pourraient éviter de se livrer à cet examen de conscience ?

La femme de César ne doit pas être soupçonnée.

O.F.

