

Novembre 2019 v1.

Protection du contribuable : un début de reflux ?

Par Vincent LEPAUL, fiscaliste

[CE, 24 octobre 2018, n° 416676](#)

[L'analyse du conseil d'état](#)

Le Conseil d'État juge que l'envoi simultané d'un avis de contrôle et de celui d'une mise en demeure de fournir des documents par un vérificateur n'est pas de nature à vicier la procédure de contrôle fiscal, alors même qu'il n'est pas contesté que les contribuables ont fait l'objet d'une démarche non dépourvue de lien avec l'examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle de la part de l'administration fiscale, et ce avant l'expiration d'un délai raisonnable suivant la réception de l'avis. Cela revient finalement à se demander si la jurisprudence Léonard n'a pas été définitivement abandonnée, au grand dam du contribuable.

I. La délicate caractérisation du point de départ de l'ESFP	2
A. L'exigence d'un délai raisonnable	3
B. L'absence d'absorption de la mise en demeure par l'ESFP	3
II. Un abandon de la jurisprudence Léonard en suspens.....	5
A. Une mise en œuvre prétendument inadaptée au cas d'espèce	5
B. Un revirement de jurisprudence à venir fortement envisageable	6

Le 5 janvier 2009, un particulier céda des titres de société et réalisa à cette occasion une plus-value mobilière de l'ordre de 400.000 euros, celle-ci n'ayant jamais été déclarée à l'administration fiscale. Le 27 avril 2012, les époux reçurent, par lettre recommandée avec accusé de réception, un avis d'examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle (ECSFP) portant sur l'année 2009. Le même jour, par un autre courrier recommandé, signé du même Inspecteur des Finances publiques, ils furent mis en demeure de souscrire dans un délai de 30 jours une déclaration de plus-value sur cession de valeurs mobilières au titre de l'année 2009.

Les contribuables considérèrent que la mise en demeure matérialisa le début de l'ECSFP. Partant, ils estimèrent qu'ils avaient été privés d'une garantie de l'article L. 47 du Livre des procédures fiscales (LPF), à savoir l'existence d'un délai raisonnable entre la réception de l'avis de vérification par le contribuable et le début des opérations de contrôle.

C'est pourquoi ils saisirent le Tribunal administratif d'Orléans. Celui-ci, par un jugement du 21 juin 2016, rejeta leur demande. Les époux interjetèrent appel devant la Cour administrative d'appel de Nantes, qui rejeta également leur demande. C'est pourquoi ils se pourvurent en cassation devant le Conseil d'État, qui rendit l'arrêt sous commentaire, le 24 octobre 2018.

La situation factuelle, bien que fort simple, pose une question juridique complexe : l'envoi simultané d'une lettre de mise en demeure de souscrire à une déclaration de revenus à un avis d'ECSFP, ces dernières visant toutes deux une période identique, fait-il débiter la procédure de contrôle ? Cela revient à se demander si la lettre de mise en demeure faisait partie intégrante de l'ECSFP.

Pour le Conseil d'État, la réponse est négative. La raison en est que *« cette mise en demeure ne peut être regardée comme participant du contrôle de cohérence entre les revenus déclarés par ce contribuable et sa situation patrimoniale, sa situation de trésorerie ou son train de vie »*, puisqu'elle a *« seulement pour objet de permettre la réalisation de ce contrôle dans des conditions plus satisfaisantes s'agissant des revenus déclarés »*.

Le Conseil d'État considère que la lettre de mise en demeure de souscrire la déclaration de revenus ne peut être considérée comme étant le point de départ de l'ECSFP (I), et envisage d'abandonner complètement sa jurisprudence de principe dite Léonard (II).

I. La délicate caractérisation du point de départ de l'ESFP

Déterminer le point de départ de l'ESFP est essentiel afin de vérifier que le contribuable a bénéficié d'un délai raisonnable pour se faire assister d'un conseil de son choix entre la réception de l'avis d'ECSFP et le début du contrôle à proprement parler (A), une telle garantie substantielle ne pouvant être invoquée par le contribuable que si la lettre de mise en demeure a été absorbée par l'ESFP (B).

A. L'exigence d'un délai raisonnable

Le dernier alinéa de l'article L. 47 du LPF dispose que « *L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable permettant au contribuable de se faire assister par un conseil* ». Cela signifie deux choses. D'une part, l'administration fiscale doit, avant d'initier le contrôle, envoyer au contribuable un avis de vérification lui indiquant qu'il fera prochainement l'objet d'un ECSFP. D'autre part, après avoir envoyé l'avis de vérification au contribuable, l'Administration doit laisser s'écouler une certaine durée entre la réception dudit avis et le début de la procédure d'ECSFP à proprement parler.

Face au silence de la loi, il revint au juge administratif de définir ce qu'il convient d'entendre par « délai raisonnable ». Le Conseil d'État définit cette notion comme étant un délai de deux jours francs minimum¹, ces derniers pouvant être consécutifs ou non², sans toutefois prendre en compte les samedis, dimanches et jours fériés³. Il s'agit d'une garantie substantielle. L'atteinte à une garantie substantielle du contribuable est sanctionnée par la nullité de la procédure de contrôle, invalidant par conséquent les redressements fiscaux qui en découlent⁴.

Dans l'arrêt faisant l'objet du présent commentaire, les contribuables considéraient que l'ECSFP avait débuté par l'envoi de la lettre de mise en demeure. En effet, cette dernière avait été communiquée simultanément à l'envoi de l'avis de vérification préalable. Par conséquent, le délai de deux jours francs minimum requis entre l'envoi de l'avis de vérification et le début de l'ECSFP n'a nécessairement pas été respecté, donc la procédure de contrôle fiscal devrait être déclarée irrégulière par le juge.

C'est sur ce point précis que résidait tout l'enjeu de cette affaire. Mais pour savoir quand débute un ECSFP, encore faut-il le définir.

B. L'absence d'absorption de la mise en demeure par l'ECSFP

L'ECSFP se définit comme étant le contrôle de cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés et, d'autre part, des éléments autres que des revenus, à savoir la situation

¹ CE, 14 mars 1990, n° 65110, Kaufmann.

² CE, 2 octobre 2002, n° 228436, Delarue.

³ CE, 25 avril 1990, n° 76752, Ruch.

⁴ CE, 14 mars 1990, n° 65110, Kaufmann.

patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal⁵.

Dans sa jurisprudence Léonard, le Conseil d'État érigea un principe selon lequel « *lorsqu'en application des dispositions [de l'article L. 47 du LPF], l'Administration avise le contribuable qu'elle entreprend [un ECSFP], elle doit, avant d'effectuer, désormais, toute démarche tendant à recueillir, pour les besoins de cette vérification, des informations ou des documents soit auprès du contribuable lui-même, soit auprès de tiers, laisser à ce contribuable un délai suffisant pour lui permettre de s'assurer l'assistance d'un conseil de son choix* »⁶.

Le considérant de principe est on ne peut plus clair. Une lettre de mise en demeure de souscrire à une déclaration de revenus, envoyée par le même Inspecteur des Finances publiques en charge de l'ECSFP, doit indubitablement être considérée comme étant une « *démarche tendant à recueillir, pour les besoins de cette vérification* » des « *documents* ».

Pour autant, dans l'arrêt sous commentaire, le Conseil d'État estime que la lettre de mise en demeure envoyée simultanément à l'avis de vérification a « *seulement pour objet de permettre la réalisation de ce contrôle dans des conditions plus satisfaisantes s'agissant des revenus déclarés* », et doit être considérée comme étant indépendante de la procédure d'ECSFP. Cela signifie donc que la lettre de mise en demeure n'a pas matérialisé le début de la procédure d'ECSFP.

Le dictionnaire Littré propose comme troisième sens au terme « satisfait » la définition suivante : « *dont les désirs ont été remplis* ». Le dictionnaire Larousse quant à lui définit cette notion comme étant ce qui « *est conforme à ce qui était attendu* ». Dès lors, si la lettre de mise en demeure permet de réaliser l'ECSFP dans des « *conditions plus satisfaisantes* », cela ne signifierait-il donc pas qu'elle participe de la réalisation de la procédure de contrôle, qu'elle permet à l'ECSFP de remplir ses objectifs ? Partant, cela ne voudrait-il pas dire qu'il s'agit d'une démarche tendant à recueillir des informations ou des documents « *pour les besoins de cette vérification* »⁷ ?

Le rapporteur public va d'ailleurs en ce sens lorsqu'il affirme qu'il est « *matériellement exact de dire que les contribuables ont fait l'objet d'une démarche de l'administration, non dépourvue de lien avec l'examen de la situation fiscale personnelle, avant l'expiration d'un*

⁵ Article L. 12 LPF.

⁶ CE, 11 juillet 1988, n° 73302, Léonard.

⁷ *Ibid.*

délai raisonnable suivant la réception de l'avis »⁸. Le Conseil d'État aurait ainsi dû appliquer le principe dégagé par la jurisprudence Léonard et considérer que la lettre de mise en demeure était une démarche inscrite dans le cadre de l'ECSFP et concrétisant le début de celui-ci.

Cependant, il a préféré suivre son rapporteur qui, sans nullement la remettre en question, est d'avis que la jurisprudence Léonard ne trouve pas à s'appliquer en l'espèce.

II. Un abandon de la jurisprudence Léonard en suspens

[CE, Section, 11 juillet 1988, Ministre du budget c/ Léonard, n° 73302,](#)

Le Conseil d'État a suivi la position de son rapporteur public, selon lequel la jurisprudence Léonard ne trouverait pas à s'appliquer en l'espèce (A), et envisage d'opérer un véritable revirement de jurisprudence dans un avenir proche (B).

A. Une mise en œuvre prétendument inadaptée au cas d'espèce

Afin de justifier l'inapplication de la jurisprudence Léonard, et ainsi procurer un caractère régulier à la procédure d'ECSFP, le rapporteur public se fonde sur deux arguments.

Premièrement, le rapporteur public ne conteste pas que la jurisprudence Léonard puisse s'appliquer au droit de communication de l'administration fiscale car il est question de véritables investigations. En revanche, une telle jurisprudence de principe serait inopérante pour une lettre de mise en demeure de souscrire une déclaration de revenus au motif pris que cette dernière « *n'est qu'un préalable au contrôle et non le contrôle lui-même* »⁹. Ce raisonnement nous semble discutable. Nous ne voyons guère en quoi la demande de documents opérée dans le cadre du droit de communication auprès d'un tiers serait d'une nature totalement opposée de celle effectuée auprès du contribuable lui-même par le biais d'une lettre de mise en demeure. Effectivement, dans les deux cas, il s'agit d'une démarche visant à obtenir des informations et des documents. De plus, faire droit à la demande du vérificateur en souscrivant à la déclaration de revenus lui permet nécessairement de réaliser un contrôle global entre « les revenus déclarés » et les éléments de trésorerie du contribuable. Dans ces conditions, ne serait-on pas finalement en présence du « contrôle lui-même » ? Au surplus, si l'on décompose la jurisprudence Léonard, cette dernière vise « *toute démarche* » réalisée « *pour les besoins de cette vérification* » et permettant d'obtenir « *des informations ou des documents* », même « *auprès du contribuable lui-même* ». Les conditions sont à

⁸ Conclusions du rapporteur public Romain VICTOR, CE, 24 octobre 2018, n° 416676, RJF 2019.

⁹ *Ibid.*

l'évidence remplies en l'espèce : la lettre de mise en demeure a été absorbée par l'ECSFP. Comment soutenir le contraire lorsque l'on sait qu'en l'espèce les propositions de rectification adressées aux contribuables font directement référence à la mise en demeure, ce qui montre que « *la mise en demeure s'est inscrite intellectuellement* », mais aussi et surtout « *procéduralement* » dans le cadre de l'ECSFP, et que, de l'aveu même du rapporteur public, « *elle peut difficilement [en] être détachée* »¹⁰ ?

Secondement, le rapporteur public argue que le contribuable n'aurait pas été privé de sa garantie substantielle puisque la lettre de mise en demeure mentionnait qu'il disposait d'un délai de 30 jours pour y répondre. Un tel argumentaire possède des assises solides, cela est indéniable. Il n'en demeure pas moins que le contribuable non averti et non assisté de son conseil reste en mesure d'y répondre le jour même, par exemple s'il est pris de panique ou s'il veut se montrer le plus diligent possible. Ce point devrait être apprécié au cas par cas, de façon factuelle : le contribuable a-t-il effectivement bénéficié de son délai de deux jours francs minimum pour se faire assister du conseil de son choix lorsqu'il a répondu à la lettre de mise en demeure ? L'on notera par ailleurs qu'une demande de l'administration fiscale fondée sur le droit de communication n'impose aucun délai au tiers pour y répondre, bien qu'il soit conseillé de s'y conformer dans un délai de 30 jours.

Plutôt que de simplement adopter le raisonnement de son Rapporteur public et de rejeter la demande du contribuable, le Conseil d'État va plus loin et envisage un abandon complet de la jurisprudence Léonard.

B. Un revirement de jurisprudence à venir fortement envisageable

Légitimement, le lecteur se demandera si la jurisprudence de principe Léonard est remise en cause. Le Conseil d'État aurait-il opéré un revirement de jurisprudence, restreignant ainsi les garanties substantielles octroyées au contribuable face à l'administration fiscale ?

À première vue, il semblerait que ce soit le cas. Surtout lorsque l'on sait que la portée de la jurisprudence Léonard a été limitée par la suite par le Conseil d'État lui-même, réaffirmant « *avec force l'indépendance des procédures* » entre l'ECSFP et des procédures telles que le droit de communication ou les demandes de justifications¹¹. Cependant, à l'analyse, la solution est plus complexe et subtile qu'il n'y paraît, et ce pour deux raisons.

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ Gilles NOËL, L'E(C)SFP : une procédure de contrôle mal aimée des contribuables... et du juge de l'impôt. - L'éclipse du contradictoire : des maux en plus pour quelques mots en moins, Revue de Droit fiscal n° 24, 14 juin 2012, page 331.

D'une part, si l'on s'attarde sur la formation de jugement, l'on s'aperçoit que l'arrêt a été rendu par la formation des chambres réunies, qui « *jugent des affaires présentant une difficulté juridique particulière* »¹². Si la solution relevait de l'évidence, la formation de jugement des chambres réunies n'aurait vraisemblablement pas été requise. Les conseillers d'État ont fait face à une véritable difficulté juridique.

D'autre part, l'arrêt figure dans les tables du recueil Lebon, et comporte une information précieuse quant à la portée qu'il convient de lui attribuer. À la toute fin de l'arrêt, dans l'Analyse, est écrit « *[RJI] Compo. CE, Section, 11 juillet 1988, Ministre du budget c/ Léonard, n° 73302, p. 294.* ». C'est le terme « compo. » - pour « comparer » -, qui révèle une indication supplémentaire au lecteur averti. Cette mention signifie que le Conseil d'État « *s'est écarté de sa position antérieure, sans qu'il [ne] soit certain à ce stade que celle-ci ait été abandonnée : la jurisprudence est encore hésitante* »¹³. Si le Conseil d'État avait purement et simplement abandonné sa jurisprudence antérieure, cela aurait pu se matérialiser par la mention « *Ab. Jury.* »¹⁴, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, donc.

En somme, la jurisprudence Léonard a été réduite à une peau de chagrin, et son avenir semble être compromis. Néanmoins, comme l'a dit Sénèque, « *c'est quand on n'a plus d'espoir qu'il ne faut désespérer de rien* ». Affaire à suivre...

Vincent LEPAUL, fiscaliste

¹² www.conseil-etat.fr.

¹³ Paul CASSIA, Une autre manière de dire le droit administratif : le « fichage » des décisions du Conseil d'Etat au Recueil Lebon, RFDA 2011, page 830.

¹⁴ *Ibid.*