

N° 503687 – Société Car Marketing System

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 15 avril 2026

Lecture du 13 mai 2026

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteur publique

La Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, dont les dispositions sont opposables à l'administration en vertu de l'article L. 10 du LPF, ouvre au contribuable la possibilité de saisir le supérieur hiérarchique du vérificateur, puis l'interlocuteur désigné par le directeur, à deux moments distincts de la procédure d'imposition : en premier lieu, au cours de la vérification et avant l'envoi de la proposition de rectification, pour ce qui a trait aux difficultés affectant le déroulement des opérations de contrôle, et, en second lieu, après la réponse faite par l'administration fiscale aux observations du contribuable sur cette proposition, pour ce qui a trait au bien-fondé des rectifications envisagées.

Vous avez jugé qu'il s'agit là d'une garantie substantielle (25 mars 2021, Société RTE Technologies, n° 430593, aux tables, RJF 06/21 n° 620), puis précisé qu'elle était ouverte, pour l'entretien relatif aux difficultés en cours de contrôle, à tous les contribuables, quelle que soit la procédure d'imposition ultérieurement mise en œuvre à leur rencontre (13 octobre 2021, n° 453241, Sté SH78, au rec., RJF 1/22 n° 55), tandis que l'entretien ouvert en cas de divergence sur les rectifications envisagées est réservé à ceux d'entre eux qui font l'objet d'une procédure de rectification contradictoire (23 octobre 2002, Mme Mounier, n° 204052, aux tables et à la RJF 1/03 n° 71).

L'objet du premier des deux types de recours, qui nous intéresse ici, est de remédier en temps utile, c'est-à-dire avant l'apparition de situations de blocages ou la rupture du dialogue avec le vérificateur, aux difficultés concrètes rencontrées par le contribuable au cours du contrôle. Il ne lui permet pas, en revanche, de contourner le débat oral et contradictoire qui doit se dérouler avec le vérificateur et il exclut donc tout débat, sur le fond, avec le supérieur ou l'interlocuteur hiérarchique quant aux rectifications susceptibles de résulter du contrôle.

Compte tenu de cet objet circonscrit, vous avez jugé, dans l'affaire *Société RTE Technologies*, que l'administration n'est pas tenue de donner suite à la demande d'entretien avec le supérieur hiérarchique du vérificateur, présentée au cours d'une vérification de comptabilité, qui ne fait état d'aucune difficulté affectant le déroulement des opérations de contrôle, susceptible de la rattacher à l'exercice de la garantie prévue au premier stade de la procédure. En d'autres termes, il ne se déduit pas du seul fait que la demande est formulée dans la fenêtre temporelle précédant l'envoi de la proposition de rectification ou la notification des bases d'imposition d'office qu'elle se rattache à cette garantie.

Cette réserve a, semble-t-il, jeté le trouble quant à la nature exacte des précisions qui doivent être apportées par le contribuable dans sa demande, ainsi que l'illustre la présente affaire.

La société Car Marketing System a fait l'objet, entre le 10 mai et le 6 juillet 2017, d'une vérification de comptabilité. Le 14 juin 2017, elle a adressé au vérificateur un courrier sollicitant un rendez-vous avec son supérieur hiérarchique « compte tenu des difficultés rencontrées durant la vérification de comptabilité en cours et de l'absence de réception de la proposition de rectification ». L'administration fiscale n'a pas répondu à cette demande, expliquant n'avoir pas reçu le courrier, expédié par lettre recommandée, mais sans accusé de réception.

La société a réclamé la décharge des impositions supplémentaires mises en recouvrement à l'issue de ce contrôle, en invoquant, notamment, la méconnaissance de la garantie prévue par la Charte.

Par un jugement classé C+, et publié à la lettre du tribunal administratif de Paris, celui-ci a rejeté la requête de la société, en jugeant, pour écarter le moyen, que si la copie d'écran du site de suivi d'acheminement de la Poste attestait de la réception du courrier par l'administration, la société s'y était bornée à faire état de difficultés durant la vérification de comptabilité, sans plus de précisions sur leur nature, ne permettant pas au supérieur hiérarchique d'apprécier si ces difficultés affectaient effectivement le déroulement des opérations de contrôle et relevaient ainsi de la garantie prévue par la Charte.

Saisie à son tour, la cour administrative d'appel de Paris a confirmé la solution, sur le second point, et sans se prononcer sur le premier, par un arrêt dont la société vous demande de prononcer l'annulation.

Relevons, à titre d'élément de contexte, que, selon les conclusions du rapporteur public en appel, ce dossier est un avatar de nombreux dossiers semblables, défendus par le même avocat à la cour devant les prétoires franciliens, présentant le même moyen, à l'appui d'un jeu de pièces identiques et sans que les autres éléments du dossier, et notamment les mentions de la proposition de rectification, ne révèlent de difficulté particulière dans le déroulement du contrôle. Ce contexte n'a sans doute pas été neutre dans la rigueur de la solution retenue par les juges du fond.

Si ceux-ci ont cru pouvoir s'engouffrer dans la brèche ouverte par la décision *Société RTE Technologies*, nous pensons que cette voie n'est pas praticable.

Dans ses conclusions, E. Bokdam-Tognetti estimait que, sans créer prétoriquement une obligation de motivation approfondie, il convenait que le contribuable fasse état, même très sommairement et sans entrer dans le détail, de difficultés rencontrées dans la vérification, pour que le supérieur hiérarchique puisse apprécier et prendre conscience que la demande relève bien du champ de la garantie offerte par la Charte en cours de contrôle.

Selon cette logique finaliste, le simple fait de mentionner l'existence de difficultés apparues au cours de la vérification suffit à rattacher une demande au champ de cette garantie, sans qu'il ne soit nécessaire, pour le contribuable, d'en préciser la nature. De fait, dans le précédent de 2021, où vous avez écarté le bénéfice de la garantie, était en cause un courrier envoyé par le conseil pour informer le supérieur hiérarchique de ce qu'il assurait la défense des intérêts

du contribuable au titre du contrôle en cours en indiquant qu'il lui paraissait nécessaire, dans le cadre de cette mission, de solliciter un entretien avec lui.

A l'inverse, l'on ne trouve, parmi les quelques autres décisions illustrant la mise en œuvre de cette garantie, guère trace d'une exigence de précision particulière pesant sur le contribuable, au-delà de la mention de difficultés rencontrées au cours du contrôle (1^{er} juillet 2025, Société APL Uniapol Development SP, ZO. O. n°493680, aux tables, RJF 10/25 n° 756). Et vous avez précisé que le juge n'est pas tenu, pour déterminer si le contribuable en a été privé, d'apprécier la réalité des difficultés invoquées à l'appui de la demande d'entretien (8JS, 17 novembre 2021, min. c/ M. Abecassis n° 445981).

Le texte de la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, particulièrement laconique, n'invite guère à un resserrement prétorien. Dans son millésime applicable à l'espèce, il se bornait à l'énoncé suivant : « *En cas de difficultés, vous pouvez vous adresser à l'inspecteur divisionnaire ou principal et ensuite à l'interlocuteur désigné par le directeur. Leur rôle vous est précisé plus loin (...). Vous pouvez les contacter pendant la vérification* ». Ce texte n'encadre pas le type de difficultés susceptibles de justifier l'exercice du recours, et il ne comporte pas d'obligation de motiver la demande. Même si le nouveau millésime de la Charte distingue désormais plus nettement les garanties prévues aux deux moments de la procédure d'imposition, en reprenant les précisions issues de votre jurisprudence, il ne comporte pas davantage d'exigences de fond, ni de forme.

Or s'agissant d'un texte à la main de l'administration, quand bien même l'existence de la Charte est consacrée par le LPF, il y a lieu de vous en tenir à sa lettre, de la même manière que vous le faites s'agissant des commentaires administratifs de la loi fiscale susceptibles d'être invoqués sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF. Il est loisible à l'administration de reprendre la plume pour préciser les modalités de mise en œuvre de la garantie, si elle l'estime utile.

Il n'est pas interdit de penser que, face à la prolifération de certaines stratégies procédurales consistant à utiliser les garanties offertes aux contribuables pour piéger l'administration, plus que pour exercer véritablement leurs droits, l'introduction d'un formalisme plus poussé dans la présentation des demandes et recours ouverts aux contribuables au cours de la procédure d'imposition peut être souhaitable à certains égards.

Nous pensons toutefois que le formalisme serait inopportun sur le point précis qui nous occupe, et le ministre, qui s'en remet à votre sagesse dans le présent dossier, ne le réclame d'ailleurs pas. De fait, les difficultés susceptibles de justifier la demande d'entretien avec le supérieur hiérarchique ou l'interlocuteur en cours de contrôle sont très variées et il peut en exister certaines dont il est délicat de préciser la nature par écrit : l'on songe, par exemple, à la perception par le contribuable d'un défaut d'impartialité du vérificateur. Imposer une obligation de motivation, même sommaire, pourrait ainsi dissuader le contribuable de mettre en œuvre la garantie qui lui est offerte, par crainte que le vérificateur ne prenne connaissance de la teneur de son courrier.

Nous vous proposons donc de juger que le bénéfice de la garantie en cause n'est pas subordonné à d'autres conditions que la présentation par le contribuable d'une demande expresse faisant état de l'existence de difficultés rencontrées au cours des opérations de contrôle.

Ceci vous conduira à faire droit au moyen d'erreur de droit soulevé par le pourvoi. Nous vous proposons, après avoir annulé l'arrêt attaqué, de renvoyer l'affaire à la cour. Si le ministre vous demande de substituer au motif censuré le motif tiré de l'absence de réception par l'administration du courrier sollicitant un recours hiérarchique, une telle substitution ne peut être envisagée en cassation, dès lors qu'elle suppose l'appréciation de faits qui ne sont pas constants.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour et à ce que l'Etat verse une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.