

Après avoir longtemps dénié toute nature obligatoire au caractère oral et contradictoire de l'ESFP, la jurisprudence s'est trouvée progressivement encline à réduire le fossé qui existait dans ce domaine avec la vérification de comptabilité. État des lieux d'une évolution complexe.

## Vers un renforcement du caractère oral et contradictoire de l'ESFP

**C**réée conjointement par l'Administration fiscale et le juge de l'impôt, l'ancienne vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE) a été entérinée par le législateur en 1986 (1) et codifiée à l'article L. 12 du LPF. Selon ces dispositions, sous peine de nullité de l'imposition, un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ne peut s'étendre sur une durée supérieure à un an à compter de la réception de l'avis de vérification.

En revanche, la définition de cette procédure ne résulte pas d'un texte législatif, mais d'une déclaration du ministre de l'Économie faite au cours des travaux préparatoires de la loi de finances rectificative pour 1975 (2). Elle a été définie comme étant « le contrôle de la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés d'un contribuable et, d'autre part, sa situation patrimoniale, sa situation de trésorerie et les éléments de son train de vie » (3). Cette définition a été intégrée, par la suite, dans le cadre de la loi AICARDI (4).

Dans la mesure où cette procédure de contrôle permet au vérificateur toute sorte d'investigation sur la vie privée des contribuables, elle constitue, pour les personnes physiques, une procédure inquisitoriale. À cet égard, la commission AICARDI a dénoncé le danger de la VASFE, précisant que : « tout laisse à penser qu'une vérification approfondie est pour une personne physique la plus redoutable des procédures, parce qu'elle est inquisitoriale et

ressentie comme une violation de la vie privée » (5). Les travaux de la commission Aicardi ont conduit le législateur, en 1987, à renforcer le caractère contradictoire de la VASFE, en substituant à la dénomination « VASFE », « l'examen **contradictoire** de l'ensemble de la situation fiscale personnelle ». Selon le rapporteur de l'Assemblée nationale, cette modification visait à souligner le caractère contradictoire du dialogue entre l'Administration et les contribuables, lors de la mise en œuvre de cette procédure de vérification (6). Les députés ont insisté sur cet aspect en tenant les propos suivants : « le contrôle est avant tout un dialogue et la VASFE doit en être un. L'affirmation de son caractère contradictoire dans sa nouvelle dénomination en est le témoignage. La procédure était contradictoire. Elle le devient encore plus parce que la loi l'indique » (7). Cette procédure a été renommée quelques années plus tard « examen contradictoire de la situation fiscale personnelle » (8).

(1) L. n° 86-824, 11 juill. 1986, art. 18.

(2) L. n° 75-1270, 30 déc. 1975.

(3) Jean-Pierre Fourcade, ministre de l'Économie et des Finances, JO 1975, débats AN, 2<sup>e</sup> séance, 16 déc. 1975, p. 9859.

(4) L. n° 87-502, 8 juill. 1987.

(5) Rapport de la commission Aicardi. Documentation française, 1986.

(6) L. n° 87-502, 8 juill. 1987, rapport AN n° 703, p. 112.

(7) Débats AN, 2<sup>e</sup> séance, 3 juin 1987, p. 1883.

(8) L. n° 96-1182, 30 déc. 1996.

Pourtant, cette intervention législative n'a pas abouti à instituer un véritable dialogue entre le contribuable vérifié et le vérificateur. Aucune disposition de la loi AICARDI ne prévoit expressément de modalités tendant à renforcer le caractère contradictoire de l'ESFP.

Néanmoins, le caractère contradictoire de l'ESFP a été indirectement reconnu dans la Charte du contribuable vérifié, dans la mesure où sa portée a été modifiée (9). En effet, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1988, les dispositions de la Charte sont opposables à l'Administration, ce qui donne la possibilité au contribuable d'invoquer la méconnaissance des garanties énoncées dans ce document (10).

S'il est indéniable que le législateur ait eu la volonté de renforcer le caractère contradictoire de cette procédure particulièrement inquisitoriale et contraignante, il en va différemment du juge de l'impôt. En effet, après avoir conçu de façon restreinte un dialogue avec le contribuable au cours d'un ESFP, la jurisprudence semble avoir amorcé un revirement.

### > Une interprétation jurisprudentielle restrictive du débat oral et contradictoire au cours d'un ESFP

Pendant de nombreuses années, le juge de l'impôt a estimé que le contribuable soumis à un ESFP ne disposait pas des mêmes garanties que celles accordées dans le cadre d'une vérification de comptabilité. Avant l'intervention du législateur en 1987, le juge fiscal considérait en effet que le vérificateur n'était pas tenu d'avoir un **débat oral et contradictoire** avec le contribuable lorsqu'il faisait l'objet d'une VASFE. Ainsi, un tel débat n'était pas requis sur les renseignements recueillis dans l'exercice du droit de communication auprès des tiers et, dès lors, une demande de justifications pouvait être adressée directement au redevable (11). Le juge fiscal se fondait sur le fait que la VASFE était jugée n'avoir aucun caractère contraignant en droit (12).

En conséquence, l'Administration était en quelque sorte dispensée d'engager un débat oral et contradictoire avec le contribuable vérifié.

Or, il semble difficile de retenir une telle analyse, dans la mesure où le caractère contraignant de la VASFE, comme celui de l'ESFP, est manifeste. En effet, cette procédure de contrôle laisse peser sur les redevables la menace des procédures de demandes d'éclaircissements et de justifications (*LPF, art. L. 16*) et de taxation d'office. Selon le professeur Jean LAMARQUE, le caractère contraignant de la VASFE

est manifeste auprès du contribuable vérifié pour lequel l'anxiété qui l'étreint ou la simple prudence à laquelle il se résigne créent un climat favorable aux pressions du vérificateur, voire à des manœuvres d'intimidation. L'invitation permanent au dialogue fait naître chez lui le sentiment qu'il ne peut légitimement rester sourd aux propositions, suggestions, demandes ou sollicitations du vérificateur (13).

À partir de 1989, le Conseil d'État a sensiblement modifié sa position, en jugeant que l'engagement d'une VASFE ne crée pas, pour l'Administration, l'obligation d'engager avec le contribuable un **débat oral** sur les renseignements qu'elle recueille (14). D'après les termes de cette décision, il semble que la Haute Assemblée ait considéré que l'Administration soit dispensée du débat oral et non d'un débat oral et contradictoire (15).

À défaut d'être tenue d'engager sous une forme orale le débat contradictoire, l'Administration était dans l'obligation d'instaurer un dialogue avec le contribuable qui pouvait prendre la forme de correspondances ou de demandes de justifications ou d'éclaircissements. À cet égard, il convient de rappeler qu'indépendamment d'un ESFP, l'Administration fiscale peut utiliser son pouvoir de demander des justifications et des éclaircissements. Cet enchaînement de procédures n'est pas prohibé par le LPF et a même fait l'objet d'une reconnaissance indirecte, depuis que la loi (*LPF, art. L. 12*) prévoit de proroger le délai d'un an dont dispose l'Administration fiscale pour mener à bien un ESFP, du délai accordé au contribuable pour répondre à une demande de justifications en plus de celui dont il dispose, de droit, dans le cadre des demandes d'éclaircissements et de justifications (*LPF, art. L. 16*). Il est possible de déduire de cette disposition que, dès lors qu'un ESFP et une demande de justifications sont menés par le vérificateur, la seconde est « absorbée » par le premier. Cette analyse est d'ailleurs retenue par la jurisprudence (16). Ainsi, le juge fiscal a indiqué que constitue le début d'une VASFE, le fait, pour l'Administration, de demander des relevés

(9) L. n° 87-502, 8 juill. 1987, art. 8 ; LPF, art. L. 10.

(10) CE, 24 nov. 1997, n° 168995, Brun, confirmé par arrêt de renvoi CAA Lyon, 21 oct. 1998, n° 97LY02959.

(11) CE, 17 nov. 1986, n° 52.403, René-Corail.

(12) CE, 19 déc. 1984, n° 34.731, Vignals, Section.

(13) « De l'obligation, pour l'Administration, d'aviser le contribuable du caractère non contraignant de la demande de production des relevés bancaires », J. Lamarque, DF 1988, n° 15, p. 518.

(14) CE, 16 oct. 1989, n° 71.890/71.904, Cravela.

(15) Concl. Fouquet, CE, 26 juill. 1991, n° 81.253, Giron, DF 1992, n° 40, comm. 1790.

(16) CAA Lyon, 13 nov. 1996, n° 95LY00225, Zanetti.

bancaires et, après l'envoi de l'avis de la VASFE, d'utiliser les informations de ces relevés dans le cadre d'une demande de justifications à laquelle s'intègre désormais la VASFE. Cependant, certaines décisions ont réaffirmé que la VASFE constitue une procédure distincte de la demande d'éclaircissements, nonobstant le fait que cette dernière peut en composer un des éléments d'investigation (17).

En tout état de cause, pendant quelques années, et ce, jusqu'en 1997, le juge de l'impôt est resté sur sa position traditionnelle consistant à refuser d'admettre que le redevable soumis à un ESFP puisse bénéficier d'un débat oral et contradictoire (18). La jurisprudence ultérieure s'est nettement dirigée vers un renforcement du caractère oral de l'ESFP.

### > Vers une interprétation extensive du débat oral et contradictoire au cours d'un ESFP ?

Le juge fiscal s'est récemment fondé sur les dispositions de la Charte du contribuable vérifié, combinées avec celles prévues à l'article L. 10 du LPF, pour considérer que, lorsque des discordances ont été relevées par le vérificateur, à la suite de la communication de documents, le vérificateur est tenu d'offrir au contribuable la possibilité d'engager avec lui un **dialogue oral et contradictoire**, notamment sur les discordances ressortant des documents, tels les comptes bancaires dont dispose le service des impôts avant d'engager la procédure de demande d'éclaircissements. Dans ce cas particulier, le contribuable ne pouvait soutenir qu'il avait été privé de la possibilité d'engager un débat oral et contradictoire, dans la mesure où il avait bénéficié de trois entretiens avec le vérificateur (19).

La CAA de Bordeaux a également opté pour un **renforcement** du caractère oral de l'ESFP. Elle a en effet estimé qu'avant d'envoyer une demande de justifications au contribuable, il était nécessaire de lui offrir la possibilité de fournir au vérificateur des explications orales sur les discordances relevées. Par conséquent, à défaut de susciter un nouvel entretien, le vérificateur ne peut adresser une demande de justifications. En rendant cette décision, le juge de l'impôt s'est montré particulièrement favorable aux droits du contribuable, et ce, d'autant que le commissaire du gouvernement avait préconisé une interprétation restrictive du passage de la Charte relatif au dialogue oral dans le cadre d'un ESFP (20).

On ne peut que se féliciter de cette tendance jurisprudentielle de faire bénéficier le contribuable soumis à un ESFP des **garanties de procédure similaires** à celles octroyées dans le cadre d'une vérification de comptabilité.

Cependant, cette analyse doit être nuancée, compte tenu de deux éléments non négligeables.

D'une part, ces deux décisions ont été rendues par des CAA et, à ce jour, le Conseil d'État n'a pas encore rendu d'arrêt en ce sens.

D'autre part, ces décisions ont été rendues en fonction d'une donnée fondamentale. Les redressements litigieux ont été effectués en 1988 et, à cette époque, la Charte du contribuable prévoyait expressément un dialogue oral au cours de l'ESFP. En effet, dans la première édition de la Charte applicable de 1988 à 1993, l'Administration fiscale avait pris soin de mentionner la nécessité, pour le vérificateur, d'engager avec le contribuable un dialogue oral. Ainsi, il y était mentionné : « dans le cadre de l'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle, le dialogue oral joue un rôle très important. Mais, lorsque des points restent sans explications, une procédure écrite de demande de justifications définie de façon précise est mise en œuvre. Ce dialogue oral doit vous permettre de présenter vos explications sur les discordances relevées par le vérificateur à partir des éléments dont il dispose ».

Dans les éditions ultérieures de la Charte, et notamment celle de mars 1997, l'Administration fiscale a supprimé l'adjectif « oral ». On peut lire dans l'édition de 1997 : « dans le cadre de l'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle, le dialogue joue un rôle très important. Mais lorsque des points restent sans explications, une procédure écrite de demande de justifications définie de façon précise est mise en œuvre. Ce dialogue doit vous permettre de présenter vos explications sur les discordances relevées par le vérificateur à partir des éléments dont il dispose. ». Dans la nouvelle rédaction, il ne subsiste que le terme « dialogue ». On peut tout de même s'étonner d'une telle initiative de la part des rédacteurs de la Charte, qui aboutit en réalité à réduire les garanties accordées aux contribuables. La Charte ne constituant seulement qu'un imprimé rédigé par

(17) CAA Nancy, 9 mai 1996, n° 92NC00429, Verlant.

(18) CE, 28 juill. 1993, n° 96.428, Rubio.

(19) CAA Paris, 3 déc. 1998, n° 96PA00600, Perrodo ; Les Nouvelles Fiscales n° 803, p. 25.

(20) TA Bordeaux, 6 mars 1997, n° 92-2556, Giresse, confirmé par CAA Bordeaux, 26 oct. 1999, n° 97BX00997/97BX01342/98BX00808 ; Les Nouvelles Fiscales n° 820, p. 17.

la Direction générale des impôts, on peut se demander dans quelle mesure cette nouvelle rédaction ne contrarie pas la volonté du législateur.

En tout état de cause, il n'est pas certain que, pour les litiges survenus postérieurement à cette modification, le juge de l'impôt n'exige du vérificateur d'offrir au contribuable un dialogue oral et contradictoire au cours d'un ESFP.

La question reste donc en suspens.

### Commentaire

Quoi qu'il en soit, la modification relative à la suppression du débat oral dans la Charte est d'autant plus surprenante que c'est la Direction générale des impôts qui est à l'origine de deux garanties fondamentales basées sur le respect des droits de la défense des contribuables. Dès 1976, la doctrine administrative a prescrit aux agents des impôts d'informer les redevables qu'ils allaient faire l'objet d'une VASFE en leur adressant, avant le début des opérations de contrôle, un avis de vérification (21). En outre, c'est également l'Administration fiscale qui, en 1977, a préconisé aux vérificateurs de faire parvenir une lettre au contribuable, mentionnant la possibilité de se faire assister d'un conseil. Ces garanties ont été légalisées a posteriori (22). L'attitude de la DGI est peu compréhensible, dans la mesure où les recommandations émises fondent le principe du caractère contradictoire de l'ESFP et, dès lors, la nécessité d'assurer un débat oral entre le vérificateur et le contribuable.

La confirmation, par le Conseil d'État, de l'obligation, pour le vérificateur, d'offrir au contribuable un dialogue

oral, aboutirait à placer l'Administration fiscale dans une position délicate. En effet, la DGI ne peut modifier ainsi les dispositions de la Charte, et en agissant de la sorte, elle n'hésite pas à remettre en cause les garanties accordées par le législateur. Selon nos informations, la plus récente version de la Charte, en voie de publication, ne comporterait aucune avancée sur ce point.

En définitive, il serait souhaitable que la Haute Assemblée confirme le courant jurisprudentiel des cours administratives d'appel, car cela permettrait de mettre fin à une pratique contraire, non simplement à la volonté du législateur, mais également à la loi. La Charte prévoit des garanties substantielles, parmi lesquelles figure le respect d'un débat oral et contradictoire. L'adoption de l'article L. 10 du LPF a permis de conférer à la Charte une valeur juridique quasi législative, impliquant ainsi l'obligation, pour le juge de l'impôt, de respecter impérativement les dispositions contenues.

Pour être complet, il est important d'ajouter que, pour harmoniser les droits et garanties des contribuables dans les procédures de contrôle, le juge fiscal devrait estimer que l'ESFP crée, pour l'Administration, l'obligation de rechercher un débat oral et contradictoire sur tous les renseignements recueillis pour les besoins de l'ESFP et ce, indépendamment des dispositions de la Charte.

Manon SIERACZEK-ABITAN,  
Docteur en droit,  
Avocat à la Cour.

POUR EN SAVOIR PLUS :  
Doc. adm. 13 J 432, 10 août 1998.



► REPÈRE : Lamy fiscal 2000, § 6988.

(21) Note 28 avr. 1976, BODGI 13 L-5-76.

(22) L. n° 77-1453, 29 déc. 1977, art. 4.

LES NOUVELLES FISCALES. Fondateur : Jean Roncajola. Éditeur : GROUPE LIAISONS SA, au capital de 41 620 050 F - Siège social : 1, avenue Édouard-Belin, 92500 Rueil-Malmaison - RCS Nanterre 572 208 288 - Principaux actionnaires : Wolters Kluwer France, Lamy SA, Annonces et Formalités Légales SA - Président-directeur général/Directeur de la publication : Stéphane Tschanz - Directeur général adjoint : Dominique Bouchet - Directeur Infocentre : Alain Bouron - Directeur du département, rédacteur en chef : Hervé Oliel - Rédacteurs : Mathieu Gautier, Florence Guerrier, Delphine Siquier, Delphine Taieb - Directeur commercial : Frank Denis - Chef de groupe : Anne Mallet - Imprimeur : ETC, 76196 Yvetot - Numéro de Commission paritaire : 54968 - Dépôt légal : novembre 2000 - © 2000 - ISSN : 0399-1636. Abonnement de base, un an : 1 895 F TTC (avec deux consultations fiscales écrites), 1 390 F (sans consultations fiscales). Ce numéro peut être accompagné d'un ou de deux encarts publicitaires.