

■ Procédures fiscales

LES SANCTIONS DES IRRÉGULARITÉS DE FORME EN MATIÈRE FISCALE, PÉNALE ET CIVILE

Étude

par Manon SIERACZEK-ABITAN,
Docteur en droit public,
Avocat à la Cour,
SCP Monod-Colin,
Avocats aux Conseils

Le régime du non-respect des règles de forme en matière civile et pénale repose sur l'application de la règle « pas de nullité sans grief ». Le législateur et le juge ont institué un système de nullités textuelles et jurisprudentielles subordonnées à l'existence d'un grief. La méconnaissance d'une formalité accessoire, substantielle ou d'ordre public ne peut être sanctionnée que lorsque l'intéressé a été dans l'impossibilité de faire valoir ses droits.

En revanche, le régime des sanctions des irrégularités commises dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable est autonome et se caractérise par une application jurisprudentielle rigoureuse. L'atteinte portée aux intérêts de la partie adverse ne constitue pas la condition *sine qua non* de la mise en œuvre de la nullité comme en matière civile et pénale. Même en l'absence d'un texte légal, lorsque le juge de l'impôt constate un vice de forme, il ne s'attache pas à la gravité de celui-ci et prononce la nullité de la procédure d'imposition, sans rechercher au préalable si l'irrégularité commise par l'Administration fiscale a causé un préjudice réel au contribuable.

Dès lors, le législateur a souhaité intégrer cette notion de grief en tentant à deux reprises d'accorder la possibilité pour l'Administration de régulariser ses erreurs ou d'en limiter les effets de manière à appliquer au système des nullités fiscales le principe institué en matière civile et pénale.

Le juge de l'impôt a réduit à néant ces tentatives en adoptant une conception extensive de l'erreur substantielle visée à l'article L. 80 CA du LPF, lequel comprend l'ensemble des violations des garanties reconnues aux contribuables. Celui-ci continue de sanctionner les irrégularités sans établir de distinction entre les erreurs substantielles en fonction de leur gravité et sans constater l'incidence réelle de l'erreur commise.

En définitive, le juge de l'impôt s'attache dans la plupart de ses décisions à sanctionner la méconnaissance d'une obligation à laquelle est tenue l'Administration fiscale plutôt qu'à une véritable atteinte aux droits des contribuables et tend dès lors à appliquer davantage un formalisme de contrainte.

I - Tout acte est soumis à des conditions de fond et de forme et peut être sanctionné en cas de non-respect de celles-ci. On peut imaginer pléthore de sanctions des irrégularités mais pourtant, dans bien des domaines, seule la nullité de la procédure est envisagée. Cette sanction radicale est nécessaire dans certains cas afin de garantir le respect de principes fondamentaux. Dans ces condi-

tions, le formalisme a pour but de protéger les droits des justiciables en imposant une certaine rigueur.

En matière civile et pénale, le législateur et le juge ont peu à peu construit un système basé sur la notion de « formalités substantielles » et de « grief » afin d'éviter un excès de formalisme revenant à perturber le fonctionnement de la justice. Le régime du non-

respect des règles de forme de droit commun repose sur l'application de la règle « pas de nullité sans grief » (1).

2 - En revanche, le droit fiscal a un régime autonome très formaliste qui se caractérise par la rigueur de l'application jurisprudentielle des nullités établies dans le cadre de la vérification de comptabilité et de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (2). L'atteinte portée aux intérêts de la partie adverse ne constitue pas la condition *sine qua non* de la mise en œuvre de la nullité comme en matière civile et pénale. Afin de rééquilibrer les rapports de force, la jurisprudence et le législateur ont voulu démontrer leur volonté de rechercher un régime particulier de protection des droits du contribuable.

À cet égard, il est étonnant et même contradictoire que les justiciables soient moins protégés lorsqu'il s'agit de leur liberté que lorsque leurs deniers sont mis en cause. Il est surprenant de constater que, lorsque les libertés individuelles sont menacées, le législateur et le juge n'appliquent pas un formalisme aussi strict qu'en matière fiscale et ne sanctionnent pas de façon automatique les vices de forme.

Cette situation aboutit pourtant à des conséquences paradoxales. On constate que, par le biais de décisions ou de textes applicables, la situation de certains contribuables de bonne foi mais peu diligents quant au respect de leurs obligations fiscales est plus délicate que celle de redevables peu scrupuleux mais au fait des règles procédurales, ce qui tend à créer une rupture d'égalité entre les redevables.

Le législateur a souhaité intégrer cette notion de grief en tentant à deux reprises d'accorder la possibilité pour l'Administration de régulariser ses erreurs ou d'en limiter les effets. Ses efforts ont été vains, le juge de l'impôt ayant réduit à néant ces tentatives en continuant de sanctionner les irrégularités sans établir de distinction entre les erreurs substantielles en fonction de leur gravité et sans constater le moindre grief (3).

1 Le régime de droit commun des nullités : l'exigence d'un grief

3 - En matière civile, le système des nullités, profondément remanié par le décret n° 72-684 du 20 juillet 1972, est régi par l'article 114 du Nouveau Code de procédure civile (1). Cette disposition fait une distinction substantielle, entre les formalités non substantielles pour lesquelles seul le principe « pas de nullité sans texte » est applicable, et les formalités substantielles ou d'ordre public qui restent soumises au principe « pas de nullité sans grief ».

La procédure pénale connaît des principes semblables. La loi n° 93-1013 du 24 août 1993 a modifié les catégories de nullités de façon à revenir à un système analogue à celui qui existait antérieurement à la loi n° 93-2 du 4 janvier 1993 (2). Le législateur a supprimé l'énumération établie par l'article 171 du Code de procédure pénale (3), en ne laissant subsister que quelques cas de nullités textuelles (4).

Le fait qu'une nullité soit édictée par le législateur n'empêche pas l'application du principe établi par l'article 802 du Code de procédure pénale (5), qui subordonne le prononcé de la nullité à la constatation de l'existence d'un grief.

A - Les nullités textuelles civiles et pénales sont subordonnées à l'existence d'un grief

4 - L'article 114 du Nouveau Code de procédure civile envisage deux conditions pour sanctionner les formalités qualifiées de « secondaires ou accessoires » : une nullité visée expressément par un texte et l'existence d'un grief.

Le Nouveau Code de procédure civile prévoit quelques nullités textuelles concernant les actes introductifs d'instance, les actes d'huissiers et leur signification. Ainsi, l'article 56 du Nouveau Code de procédure civile prescrit à peine de nullité la rédaction de certaines mentions obligatoires sur une assignation. En outre, selon l'article 693 du Nouveau Code de procédure civile, les formalités relatives à la signification, à la notification des actes, aux notifications entre avocats et aux jugements sont prescrites à peine de nullité (6).

5 - La jurisprudence estime que la méconnaissance de ces dispositions ne suffit pas à entraîner la nullité de l'assignation et subordonne cette sanction à l'existence d'un grief. La doctrine définit le grief comme un tort causé par le vice de forme à la partie qui invoque la nullité en l'empêchant de défendre correctement ses droits (P. Julien, « Procédure civile et voies d'exécution » : D. 1983, somm. p. 139) et considère la plupart du temps que ce terme est synonyme de « préjudice ». Le grief doit être la conséquence de l'irrégularité et la nullité est rejetée lorsque l'appelant n'a pas explicité le lien existant entre la tardiveté de son appel et l'irrégularité invoquée (Cass. 2^e civ., 10 juill. 1991 : Bull. civ. II, n° 220).

La jurisprudence civile et pénale offre un nombre important d'arrêts de rejet de nullité au motif qu'aucun grief précis n'est établi. En effet, le requérant doit démontrer l'existence et la pertinence du grief allégué, et l'appréciation du grief par les juges du fond s'effectue *in concreto* du fait que cette appréciation est « une affaire d'estimation subjective propre à chaque espèce » (Note J.-M. Robert sous Cass. crim., 18 mars 1976 : D. 1976, jurispr. p. 548).

6 - Dans la plupart des décisions, la nullité ne sera prononcée que si le requérant démontre que le grief constitue une entrave à l'organisation de sa défense.

Ainsi, lorsque l'assignation n'énonce pas les moyens sur lesquels la demande est fondée en justice, celle-ci est nulle car le défendeur n'a pas pu organiser sa défense (TGI Paris, 7 juill. 1987 : Bull. avoués 1988, p. 9). Le juge retient le même raisonnement lorsque l'assignation ne mentionne pas le principal établissement de l'intéressé dans la mesure où le défendeur peut se trouver dans l'impossibilité de pouvoir exécuter la condamnation susceptible d'être prononcée (TGI Paris, 1^{re} ch., 12 mai 1993, Watanabe c/ Sté d'édition du Quotidien de Paris : Juris-Data n° 044435).

7 - La nécessité d'établir un grief est constamment réaffirmée par la jurisprudence tant civile que pénale. L'irrégularité de la date d'un acte introductif d'instance constitue un grief en ce qu'il ne permet pas d'apprécier si le délai de prescription est ou non interrompu (CA Rouen, 18 mars 1999, n° 97-1979, Senator Linie GMBH c/ SA Les Terminaux de Normandie : Petites affiches, 4 janv. 2000, p. 8). Certains auteurs (C. Humann : Petites affiches, 4 janv. 2000, p. 8) estiment que cette décision « s'inscrit en faux contre ceux qui ont pu conclure que le grief est assimilé » au fait

(1) « Aucun acte ne peut être déclaré nul pour vice de forme si la nullité n'en a pas été prévue par la loi, sauf en cas d'inobservation d'une formalité substantielle ou d'ordre public. La nullité ne peut être prononcée qu'à charge pour l'adversaire qui l'invoque de prouver le grief que lui cause l'irrégularité... ».

(2) La loi du 4 janvier 1993 a établi une vingtaine de nullités textuelles sanctionnées même en l'absence de grief. Ces nullités recouvraient des dispositions de nature différente allant des règles de compétence territoriale aux formalités de procédure non substantielles.

(3) L'article 171 du Code de procédure pénale dispose : « Il y a nullité lorsque la méconnaissance d'une formalité substantielle prévue par une disposition du présent code ou toute autre disposition de procédure pénale a porté atteinte aux intérêts de la partie qu'elle concerne ».

(4) En matière de perquisitions et de saisies (art. 59), de vérifications d'identité (art. 78-3), de contrôles d'identité et d'interception des communications téléphoniques d'un avocat (art. 100-7), de perquisitions en matière de trafic de stupéfiants (art. 706-28) et de proxénétisme (art. 706-35).

(5) « En cas de violation des formalités prescrites par la loi à peine de nullité ou d'inobservation des formalités substantielles, toute juridiction qui est saisie d'une demande d'annulation ou qui relève d'office une telle irrégularité ne peut prononcer la nullité que lorsque celle-ci a eu pour effet de porter atteinte aux intérêts de la partie qu'elle concerne ».

(6) Cette disposition prévoit que : « Ce qui est prescrit par les articles 654 à 659, 663 à 665, 672, 675, 678, 680, 683, 684, 686, 689 à 692 est observé à peine de nullité ».

qu'il ait mis « l'intéressé dans l'impossibilité absolue de faire valoir ses droits » (J. Lémée, « La règle pas de nullité sans grief depuis le nouveau code de procédure civile » : RTD civ. 1982, p. 49).

En revanche, dès lors que l'intéressé a fait valoir ses droits, il ne peut se prévaloir utilement de la nullité de l'acte. Ainsi, une société étrangère assignée par la voie diplomatique ayant reçu l'acte trois jours avant l'audience, alors que l'huissier avait négligé de lui envoyer par lettre recommandée la copie certifiée conformément à l'article 686 du NCPC, ne peut invoquer un quelconque grief dans la mesure où elle a pu se faire représenter à l'audience et obtenir le renvoi à une audience ultérieure (Cass. 2^e civ., 12 oct. 1976 : D. 1976, IR 333).

8 - En matière pénale, la Chambre criminelle de la Cour de cassation adopte une position identique. L'exception de nullité établie sur les dispositions de l'article 78-3 du Code de procédure pénale ne peut être déclarée recevable que dans la mesure où il a été démontré que la violation porte atteinte aux intérêts de la partie concernée (Cass. crim., 27 févr. 1978 : Bull. crim. n° 73). Tel n'est pas le cas lorsque l'avocat, ayant présenté la demande de comparution au nom de son client, a été entendu à l'audience et n'a formulé aucune observation sur l'absence de ce dernier (Cass. crim., 2 avr. 1990 : Bull. crim. n° 140 ; - 11 janv. 1994 : Bull. crim. n° 15) (7).

Il a été jugé qu'une cour d'appel refuse à bon droit d'annuler les procès-verbaux de perquisition non revêtus de la signature de l'intéressé qui a effectivement assisté aux opérations sans contester ni l'identité, ni l'origine des documents saisis, dès lors que cette irrégularité n'a pas eu pour effet de porter atteinte aux intérêts de la personne mise en examen (Cass. crim., 17 sept. 1996 : JCP G 1996, IV, 2517).

En revanche, dans le cadre des interceptions téléphoniques, la méconnaissance des dispositions de l'article 100-7 du Code de procédure pénale constitue en elle-même une atteinte aux droits de la défense (Cass. crim., 27 févr. 1996 : JCP G 1996, 22 629).

Le juge pénal adopte des solutions aussi rigoureuses qu'en droit civil. Le requérant ne peut invoquer seulement une nullité textuelle mais doit également justifier du dommage causé par le vice de forme.

B - Les nullités jurisprudentielles civiles et pénales sont soumises au principe « pas de nullité sans grief »

9 - Selon l'article 114, 2^e alinéa, du NCPC, la méconnaissance d'une formalité substantielle ou d'ordre public peut être sanctionnée alors même que le législateur ne l'a pas prévu et reste soumise au principe « pas de nullité sans grief » et ce, à la différence du droit pénal.

La notion de formalité substantielle n'est pas définie précisément par le législateur, ce qui laisse une certaine latitude au juge. De même, le droit pénal ne connaît pas de définition générale parfaitement établie de la nullité substantielle, du fait que le contenu de cette notion est « par essence évolutif et peut donc difficilement donner lieu à définition » (Y. Roussel, « Le régime des nullités de procédure pénale après les lois du 4 janvier et du 24 août 1993 » : Gaz. Pal. 1996, doctr. 1, p. 72).

10 - Selon la doctrine, les formalités substantielles s'opposent aux formalités accessoires définies comme celles dont l'omission ne fait pas perdre à l'acte ni son caractère, ni sa nature propre » (H. Solus et J. Perrot : Droit judiciaire privé, t. I, n° 396, Sirey

1961). En l'occurrence, il s'agit d'irrégularités de forme qui n'empêchent pas l'acte d'atteindre son but.

La jurisprudence civile a défini la formalité substantielle (8) en s'inspirant de certains auteurs selon lesquels « le caractère substantiel est attaché, dans un acte de procédure, à ce qui tient à sa raison d'être et lui est indispensable pour remplir son objet » (Cass. 2^e civ., 3 mars 1955 : JCP G 1955, II, 8654).

Le caractère substantiel est reconnu aux formalités qui tendent à assurer le respect des droits de la défense et le principe du contradictoire. À titre d'exemple, la nullité est prononcée lorsqu'un constat d'état des lieux a été dressé, pour lequel le preneur a été convoqué mais écarté des lieux par le bailleur (Cass. 3^e civ., 26 févr. 1992 : Gaz. Pal. 1993, I, somm. 9).

11 - La distinction entre les formalités substantielles et les formalités d'ordre public demeure relativement floue car ces notions se rejoignent souvent et plus particulièrement lorsque l'irrégularité entraîne la privation du double degré de juridiction ou porte atteinte au principe du contradictoire.

Certains civilistes définissent le critère d'ordre public par le fait « qu'il tient au caractère impératif d'une règle à laquelle on ne peut pas admettre de dérogation » (J. Beauchard : J.-Cl. Procédure civile, Fasc. 137, p. 10). Les règles relatives à l'organisation judiciaire et aux droits fondamentaux de la défense font partie de l'ordre public procédural.

12 - En matière civile, la violation d'une formalité substantielle ou d'ordre public ne suffit pas à prononcer d'une nullité de l'acte. Il en est ainsi en cas de défaut d'indication de l'identité complète de l'appelant dans la déclaration d'appel lorsque la partie intimée n'a invoqué aucune difficulté d'identification de l'appelant et que sa représentation à l'audience par un avocat a exclu l'existence d'un grief en relation avec l'irrégularité constatée (Cass. soc., 15 déc. 1999, n° 4871 D, Société Midi libre c/ Chouleur : Petites affiches, 13 mars 2000, p. 13). D'ailleurs, l'exception de nullité ne peut être relevée d'office même si l'irrégularité commise vise une formalité d'ordre public (Cass. com., 22 mars 1995 : Bull. civ. IV, n° 82).

L'application de la règle « pas de nullité sans grief », lorsque l'irrégularité a trait à l'ordre public, est controversée. En effet, certains auteurs considèrent que la mise en œuvre de ce principe n'a pas de sens « lorsqu'on est en présence de la violation d'un principe d'organisation judiciaire » (J.-P. Brouillaud, « Les nullités de procédure : des procédures pénales et civiles comparées » : D. 1996, chron. p. 98). Il est surprenant d'exiger la preuve d'un grief lorsque la source de nullité est une règle posée dans un but d'intérêt général pour assurer le bon fonctionnement de la justice. Certaines décisions rejoignent cette doctrine (9). Selon la Haute Juridiction, la privation d'un degré de juridiction porte nécessairement atteinte aux droits de la défense (10). Dans de telles hypothèses, il est inutile d'exiger la preuve d'un grief puisque l'irrégularité porte atteinte automatiquement aux droits des justiciables.

13 - À la différence du droit civil, la jurisprudence et la doctrine pénales (Y. Roussel, préc.) distinguent les nullités substantielles touchant aux intérêts privés des justiciables, dont la mise en œuvre est subordonnée à la preuve d'un grief, des nullités d'ordre public, auxquelles le principe « pas de nullité sans grief » n'est pas applicable.

Définies comme étant « les formes qui sont indispensables pour que l'acte puisse remplir sa fonction » (R. Garraud, « Traité théorique et pratique de l'instruction criminelle » : Paris, 1913 à 1942, 3^e éd., t. III, p. 423), les nullités substantielles d'ordre public ont

(7) Il en est de même lorsque l'avocat de la personne mise en examen, présent lors du débat contradictoire, n'a pas soulevé l'exception de nullité prise de l'inobservation du délai de convocation, couvrant par son silence les irrégularités.

(8) Les formalités substantielles ont été définies comme « celles sans lesquelles l'acte peut exister ou n'a pas le caractère que la loi a voulu lui donner ou ne peut atteindre le résultat que la loi en attend » (Glasson, Tisser et Morel, « Traité théorique et pratique de procédure civile », t. II, n° 441).

(9) Un jugement réputé contradictoire rendu après délivrance d'une assignation citant

à comparaître le défendeur devant le tribunal de grande instance, alors que l'affaire a été placée devant le tribunal de commerce, a été annulé (Cass. 2^e civ., 11 oct. 1976 : Bull. civ. II, n° 285, p. 225).

(10) L'indication du délai de recours sur la notification d'une décision « est une formalité substantielle destinée à renseigner celui à qui la notification est faite sur l'étendue de ses droits et dont l'omission fait nécessairement grief » (Cass. 3^e civ., 7 mars 1978 : Bull. civ. III, n° 105, p. 83).

trait à l'organisation et au fonctionnement des tribunaux. La jurisprudence considère que ces règles relèvent de l'ordre public procédural et exclut l'application de l'article 802 du Code de procédure pénale (*Cass. crim.*, 17 févr. 1981 : *Bull. crim.* n° 65).

14 - Les nullités d'ordre public concernent également les droits fondamentaux de la défense. La Cour de cassation déduit automatiquement de la non-assistance d'une personne faisant l'objet d'une garde à vue (*Cass. crim.*, 25 mai 1983 : *Gaz. Pal.* 1984, p. 6) ou de tout retard injustifié dans la notification de ses droits une atteinte nécessaire à ses intérêts (*Cass. crim.*, 4 janv. 1996 : *Bull. crim.* n° 5). Selon la doctrine, les nullités d'ordre public sanctionnent les irrégularités dont la simple constatation « suffit à entraîner l'éradication sans qu'il soit besoin de constater que les droits de la défense, c'est-à-dire ceux de la personne concernée, en ont effectivement souffert » (*P. Escande*, « Nullités de l'information » : *J.-Cl. Procédure pénale*, art. 170 à 174, p. 6). L'atteinte aux intérêts du justiciable est donc constituée en l'absence de toute démonstration d'un grief et entraîne automatiquement le prononcé de la nullité.

La jurisprudence répressive est plus cohérente que celle appliquée en matière civile, laquelle prévoit en principe la preuve d'un grief et ce, même si le requérant se prévaut d'une nullité d'ordre public.

15 - Indépendamment de la nécessité de maintenir une pratique correcte de la rédaction des actes de procédure qui contribue à préserver un bon fonctionnement de la justice, la règle « pas de nullité sans grief » peut engendrer une atteinte à des principes essentiels.

En effet, l'application restrictive du grief est critiquable dans la mesure où elle prive de sanction la méconnaissance des formalités qui ont pour finalité de fournir aux parties des renseignements nécessaires au déroulement d'un débat judiciaire régi par les principes du respect des droits de la défense et du contradictoire.

Certains auteurs préconisent d'atténuer cette rigueur jurisprudentielle en suggérant une appréciation du grief *in abstracto*, « c'est-à-dire de déduire l'existence d'un grief de la gravité de l'irrégularité commise au regard de l'intérêt que la formalité protège » (*D. Tomasin* : *Mélanges Pierre Hébraud, Remarques sur la nullité des actes de procédure*, p. 853). Ceci permettrait de considérer qu'une irrégularité particulièrement grave comporte intrinsèquement le grief. Dans cette hypothèse, il ne serait pas nécessaire d'exiger une preuve spécifique du préjudice (*Y. Lobin*, *Mélanges Vincent*, « La notion de grief dans les nullités des actes de procédure », p. 238).

L'appréciation du grief *in abstracto* donnerait la possibilité au juge de disposer d'une marge d'œuvre supplémentaire et de choisir entre plusieurs possibilités : soit rejeter les demandes en nullité fondées sur la mauvaise foi, soit retarder les débats sur le fond, soit constater des irrégularités graves sans exiger la démonstration d'un grief.

Cette solution permettrait de concilier deux impératifs : sanctionner les seuls vices de forme substantiels tout en préservant un certain formalisme indispensable à la protection des justiciables. Elle devrait être transposée à la procédure fiscale car la nécessaire recherche d'une protection de la « partie faible » vis-à-vis de l'Administration ne doit pas passer par un formalisme absolu et finalement infondé.

2 Un régime de nullités dérogatoire au droit commun : l'absence d'exigence d'un grief

16 - En matière fiscale, le juge de l'impôt a aménagé un système très particulier de sanctions des irrégularités commises dans le cadre des procédures prévues à l'article L. 47 du LPF, qui se caractérise par l'absence de la prise en considération de l'éventuel préjudice causé par le vice de forme. Il s'agit d'un système semblable à celui qui existait antérieurement aux réformes législatives relatives aux nullités civiles et pénales, lequel offrait l'occasion aux plaideurs pinaillers de gagner du temps en discutant de la forme et de la validité de chaque pièce du dossier.

Le contribuable est donc incité à se livrer à une étude systématique et minutieuse de tous les actes de procédure dans l'espoir de déceler un vice de forme sanctionné par le prononcé de la nullité de la procédure d'imposition.

A - Les nullités textuelles dans le cadre des procédures prévues à l'article L. 47 du LPF

17 - Une nullité légale est encourue, en vertu de l'article L. 47 du LPF (11), lorsque l'Administration n'a pas informé le contribuable de la faculté de se faire assister d'un conseil et, conformément aux articles L. 52 et L. 12 du LPF (12), lorsque le vérificateur n'a pas respecté la limitation de la durée de la vérification de comptabilité ou de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.

18 - Le juge de l'impôt contrôle si la vérification a été précédée de l'avis informant le contribuable de la possibilité de se faire assister d'un conseil et s'il constate le non-respect de cette prescription, il déclare la procédure irrégulière et ce, même si le requérant a été en fait assisté pendant la vérification (13). La violation de l'article L. 47 du LPF aboutit donc à la décharge des impositions subséquentes (*CE*, 18 févr. 1985, req. n° 39 466, req. n° 39 467 et req. n° 39 468 : *Dr. fisc.* 1985, n° 26, comm. 1230, concl. M. de Guillenchmidt).

Cette sanction est d'autant plus rigoureuse que l'irrégularité ne peut être réparée car la procédure d'imposition n'est pas susceptible d'être recommencée en raison du caractère impératif des dispositions de l'article L. 51 du LPF, lesquelles interdisent à l'Administration de renouveler une vérification de comptabilité pour un même impôt et pour une même période. Seules les irrégularités commises dans les procédures de redressement sont réparables dans le délai de prescription.

19 - Le juge est particulièrement sensible au respect du délai légal de trois mois. Ainsi, une vérification de comptabilité qui a débuté le 16 octobre et s'est achevée le 16 janvier suivant est déclarée irrégulière (*CE*, 23 juin 1993, n° 96 477 : *RJF* 8-9/93, n° 1183) (14). Il limite sensiblement la portée de la sanction, celle-ci n'affectant que les impositions établies à la suite de la vérification qui a excédé ce délai légal (*CE*, 23 juin 1993, préc.), les autres restent donc à la charge du contribuable.

Même en l'absence d'un texte légal, le juge tend à prononcer ainsi la nullité de la procédure d'imposition, sans rechercher au préalable si l'irrégularité commise par l'Administration fiscale a causé un préjudice réel au contribuable.

(11) Aux termes de l'article L. 47 du LPF, l'avis de vérification doit « mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix. »

(12) Selon l'article L. 12 du LPF, 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 sous peine de nullité de l'imposition. L'article L. 52 du LPF sanctionne également le dépassement du délai de trois mois d'une vérification de comptabilité par la nullité de l'imposition.

(13) *CE*, 17 oct. 1984, req. n° 41 880 et req. n° 41 881 : *Dr. fisc.* 1985, n° 1, comm. 31 ; *RJF* 12/84, n° 1502 : dans cette espèce, il est probable que le contribuable n'ait pas subi un préjudice de ce défaut d'information étant assisté par son expert-comptable au

début des opérations de contrôle.

(14) De même un relevé de prix intervenu avant la notification mais après le commencement des opérations sur place et l'expiration du délai légal dont disposait l'Administration pour effectuer cette intervention, ne peut être considéré comme s'intégrant à la vérification de comptabilité de la période concernée et a pour effet d'entacher d'irrégularité la procédure d'imposition (*TA Grenoble*, 20 sept. 1996, req. n° 93-3219 et req. n° 93-3220 : *Dr. fisc.* 1996, n° 52, comm. 1561). Il en est ainsi lorsque les investigations sur place du vérificateur entre sa première et sa dernière intervention ont duré plus de trois mois, nonobstant le fait que la première intervention a consisté en un contrôle inopiné (*TA Toulouse*, 31 mars 1998, n° 95-1913 : *RJF* 6/98, n° 694).

B - Les nullités jurisprudentielles

20 - Le juge de l'impôt s'attache, dans la plupart de ses décisions, à sanctionner la méconnaissance d'une obligation à laquelle est tenue l'Administration fiscale plutôt qu'une véritable atteinte aux droits des contribuables. Ce formalisme doit être analysé comme un formalisme de contrainte plutôt qu'un formalisme de protection.

Cette analyse se vérifie au travers des décisions concernant le déroulement de la vérification de comptabilité et de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.

21 - L'avis de vérification doit comporter des mentions précises et notamment les années soumises à vérification.

L'avis se bornant à indiquer que le contrôle en matière de TVA porte sur la période « à compter du 1^{er} janvier 1975 », sans autre précision sur le terme de la période en cause, n'est pas conforme aux dispositions de l'article L. 47 du LPF (CE, 3 nov. 1989, req. n° 56 500 et req. n° 56 501 : Dr. fisc. 1990, n° 9, comm. 446, concl. P.-F. Racine). Il est fort probable, même si l'avis de vérification n'indiquait pas précisément les années soumises à vérification, que le vérificateur ait discuté avec le contribuable desdites périodes. Le contribuable n'a vraisemblablement subi aucun préjudice de cette absence de mention.

La sanction prononcée emporte des conséquences radicales dans la mesure où lorsque l'Administration fiscale effectue des rappels de TVA portant sur une période excédant celle indiquée sur l'avis de vérification, le juge de l'impôt considère que c'est le rappel de taxe dans son ensemble qui est entaché d'irrégularité (CAA Bordeaux, 14 déc. 1999, n° 97-177 : RJF 3/00, n° 384).

22 - De même, lorsque l'avis se borne à indiquer la mention « date à fixer » et non le jour de la première intervention sur place, il est déclaré irrégulier. Dans l'affaire en question, l'avis de vérification était daté du 7 novembre 1984 et le vérificateur était intervenu la première fois le 11 décembre 1984, soit plus d'un mois après. Le juge de l'impôt a sanctionné cette irrégularité alors même que le contribuable a disposé, en pratique, de suffisamment de temps pour se faire assister d'un conseil (CAA Bordeaux, 3 déc. 1991, req. n° 89-1713 : Dr. fisc. 1993, n° 4, comm. 105).

23 - L'avis de vérification doit également mentionner la possibilité pour le contribuable de recourir au supérieur hiérarchique du vérificateur et à l'interlocuteur départemental. L'absence de cette mention prive le contribuable de la faculté de ce recours même si la vérification a été conduite par un inspecteur principal. L'atteinte portée à cette garantie constitue une irrégularité substantielle de nature à vicier les impositions qui en procèdent (CAA Lyon, 30 avr. 1997, req. n° 95-390 : Dr. fisc. 1997, n° 30, comm. 877 ; RJF 7/97, n° 702). S'il est certain que cette imprécision prive le contribuable de cette possibilité, le juge ne recherche pas si l'irrégularité lui a réellement causé un préjudice.

24 - L'Administration est tenue d'adresser au contribuable un avis de vérification « en temps utile » (CE, Plén., 29 avr. 1977, req. n° 92 446 : Dr. fisc. 1977, n° 24, comm. 931 et comm. 941 ; Dr. fisc. 1977, n° 41, Instr. 5 503 ; RJF 6/77, n° 360). Le vérificateur ne peut donc entreprendre des opérations de contrôle immédiatement après lui avoir remis un avis. Le Conseil d'État accorde la décharge de l'ensemble des impositions litigieuses lorsqu'un vérificateur a entrepris les opérations de vérification le jour même de la remise de l'avis (CE, 7 mai 1982, rec. n° 18 920 : Dr. fisc. 1982, n° 49, comm. 2335 ; RJF 7/82, n° 691) (15).

25 - Le juge de l'impôt régleme strictement les conditions d'emport des documents comptables en dehors des locaux de l'entreprise. Tout d'abord, le contribuable doit établir par écrit une

demande d'autorisation d'emport et le juge de l'impôt sanctionne rigoureusement le non-respect de cette prescription.

Lorsque l'épouse du contribuable, dans une lettre, « reconnaît avoir confié » au vérificateur des documents comptables, la procédure est déclarée irrégulière même si celui-ci produit le récépissé, rédigé le jour même, dans lequel il mentionne avoir emporté ces documents sur la demande de l'épouse. Cela ne suffit pas à établir l'existence d'une demande du contribuable (CE, 21 avr. 1989, req. n° 54 763 et req. n° 54 764 : Dr. fisc. 1989, n° 29, comm. 1482). Cette jurisprudence est très formaliste dans la mesure où, même si ce document ne constitue pas une véritable demande, il n'en reste pas moins qu'il s'agit d'une autorisation d'emport des documents établie par l'épouse du contribuable vérifié, qui dès lors ne peut se prévaloir d'une atteinte à ses droits.

26 - Le juge de l'impôt exige également que la demande d'emport soit préalable, ce qui empêche toute possibilité de régularisation *a posteriori* et les décharges écrites par le contribuable avant la fin de la vérification sont inefficaces et entraînent l'irrégularité de la procédure (CE, 9 janv. 1981, rec. n° 19 229 : Dr. fisc. 1981, n° 15, comm. 808 ; Dr. fisc. 1981, n° 23, comm. 1227, concl. J.-F. Verry et Dr. fisc. 1982, n° 39, Instr. 7 460).

L'agent des impôts doit remettre au contribuable un reçu détaillé des documents emportés et, en l'absence de remise d'un tel document, la vérification est déclarée irrégulière (CE, 10 déc. 1980, req. n° 14 878 : Dr. fisc. 1981, n° 10, comm. 476 ; - req. n° 14 877 : Dr. fisc. 1981, n° 40, comm. 1754, concl. P. Lobry. - CAA Bordeaux, 3 déc. 1991, req. n° 89-1713 : Dr. fisc. 1993, n° 4, comm. 105).

Une autorisation qui porte la signature du contribuable n'est pas valable dès lors qu'elle a été rédigée de la main du vérificateur sur un imprimé préétabli par l'Administration. Même si le contribuable a signé un document dans lequel il déclare remettre au vérificateur des documents comptables et précise qu'il n'a pas de locaux à mettre à la disposition du vérificateur, la procédure de vérification est irrégulière. Ce document ne suffit pas, eu égard aux mentions, à établir que le contribuable ait demandé au vérificateur d'emporter les documents (CAA Nancy, 21 mai 1992, rec. n° 90-53 : Dr. fisc. 1994, n° 3, comm. 58).

27 - L'emport irrégulier constitue un vice de forme sanctionné même dans les procédures d'imposition d'office. Le juge applique le principe selon lequel le moyen tiré de cette irrégularité de la vérification de la situation fiscale personnelle est opérant dans la mesure où la taxation d'office trouve son origine dans les constatations faites par l'inspecteur des impôts au cours de la vérification (CE, 18 mai 1984, req. n° 34 234 : Dr. fisc. 1985, n° 28, comm. 1302 et Dr. fisc. 1985, n° 42, Instr. 8 548 ; RJF 7/84, n° 813).

Les conséquences attachées au non-respect des conditions relatives à l'emport sont absolues. Le juge de l'impôt prononce la décharge de toutes les impositions précédant de la vérification irrégulière même si les redressements sont sans rapport avec l'examen des documents emportés (CE, Plén., 29 juill. 1983, req. n° 27 794 : Dr. fisc. 1984, n° 9, comm. 444) (16), si certains d'entre eux ne sont pas directement fondés sur l'examen des documents irrégulièrement emportés, comme un bail afférent à des locaux commerciaux et un projet de révision de ce bail (CE, 26 juin 1987, req. n° 39 008 : RJF 8-9/87, n° 911) ou si le vérificateur n'a emporté qu'un seul document tel que l'inventaire des stocks (CE, 2 juill. 1986, req. n° 54 642 : Dr. fisc. 1987, n° 4, comm. 116 et comm. 117 ; RJF 10/86, n° 910).

Le juge vise davantage à sanctionner le comportement de l'Administration qu'à protéger le contribuable puisque l'emport de ce document n'a pu lui causer véritablement un préjudice.

(15) De même, une procédure est déclarée irrégulière lorsque l'avis précédant la vérification de comptabilité a été remis au contribuable le 18 janvier et que la vérification a débuté le lundi 22 janvier (CE, 10 mai 1991, req. n° 62 961 : Dr. fisc. 1992, n° 6, comm. 222).

(16) Cependant, le Conseil d'État a récemment modifié sa jurisprudence. S'agissant d'une charte remise au contribuable vérifié dans laquelle les nouvelles dispositions

issues de la dernière loi de finances ne figurent pas, la Haute Assemblée en a déduit que ces lacunes n'ont pour effet de vicier la procédure d'imposition que si elles sont de nature à priver le contribuable d'une garantie essentielle (CE, 20 oct. 2000, n° 204 814, SA Comelec : RJF 1/01, n° 58). Faut-il pour autant en conclure que le juge de l'impôt envisage de sanctionner une irrégularité de forme à la condition qu'elle porte atteinte aux droits du redevable ?

28 - Le juge applique parfois un formalisme de protection en cas de non-respect du principe du débat oral et contradictoire dans le cadre de l'emport des documents du contribuable (17). Il annule la procédure d'imposition lorsque le vérificateur, s'étant déplacé plusieurs fois au siège de l'exploitation du contribuable, n'a pas engagé sur place un véritable débat oral et contradictoire avec l'intéressé. Tel est le cas lorsque le vérificateur n'a rencontré le contribuable qu'à trois reprises : la première lorsqu'il a emporté les documents, la seconde pour examiner un problème spécifique pendant une heure, et la troisième pour restituer les documents au contribuable et l'informer de ses conclusions (CAA Lyon, 30 nov. 1989. - CAA Nantes, 9 févr. 1994, rec. n° 92-385 : Dr. fisc. 1994, n° 29, comm. 1428).

Ce vice de forme ne peut être ni régularisé ni être couvert par le débat se déroulant postérieurement à la notification des redressements (CAA Nantes, 31 déc. 1992, req. n° 91-251 : Dr. fisc. 1993, n° 40, comm. 1851 ; RJF 6/93, n° 869).

29 - Le juge applique un formalisme de protection en cas de violation par l'Administration d'une atteinte au droit à la tranquillité du contribuable. L'article L. 51 du LPF interdit à l'Administration de procéder à une nouvelle vérification de comptabilité au regard des mêmes impôts et pour la même période. Lorsque le vérificateur effectue une seconde vérification en violation de l'article L. 51 du LPF, cette irrégularité entraîne la décharge des impositions assignées au contribuable à l'issue de cette vérification (CE, 19 déc. 1980, req. n° 9 234 : Dr. fisc. 1981, n° 10, comm. 478 et comm. 496 ; RJF 3/81, n° 183). Le juge de l'impôt atténue les effets de ce vice de forme en limitant l'annulation des redressements nés de la seconde vérification à l'exclusion de ceux établis à l'issue des opérations du premier contrôle (CAA Paris, 24 sept. 1991, req. n° 90-439 : Dr. fisc. 1992, n° 12, comm. 623).

À la différence du juge judiciaire qui apprécie la formalité *in concreto* en recherchant dans chaque cas d'espèce si celle-ci a eu une influence déterminante sur la décision intervenue, le juge fiscal considère que seule une formalité de nature substantielle suffit à faire annuler la procédure.

3 La tentative d'introduction de la notion de grief dans le régime des nullités fiscales

30 - À la différence des procédures pénale et civile, lorsque le juge de l'impôt constate un vice de forme, il ne s'attache pas à la gravité de celui-ci. Très souvent, la décharge des impositions est prononcée alors que l'irrégularité présente un caractère véniel. Or, le fait de « perdre un procès pour une question de forme ou de pro-

cédure a quelque chose d'irritant et de frustrant lorsque, comme c'est souvent le cas pour l'Administration, les prétentions au fond sont solidement étayées » (G. Tournié, « À propos des vices de procédure en droit fiscal » : RF fin. publ. 1992, n° 40, p. 193). Ainsi, le législateur a tenté par les lois du 29 décembre 1989 et du 29 décembre 1990 d'appliquer au système des nullités fiscales le principe institué en matière civile et pénale, qui a été vidé de sa substance par le juge de l'impôt.

A - La volonté du législateur d'adopter un régime de nullités de droit commun

31 - L'article 102 de la loi du 29 décembre 1989 (n° 89-935 : Dr. fisc. 1990, n° 2-3, comm. 54) permettait à l'Administration fiscale de rectifier, après autorisation du juge, certaines erreurs commises dans les vérifications de comptabilité. Seules les irrégularités non substantielles, n'ayant pas porté atteinte aux intérêts de la partie qu'elles concernent, pouvaient faire l'objet d'une rectification et ce, nonobstant l'expiration éventuelle des délais de prescription (18). Le principe de la régularisation des erreurs non substantielles est tout à fait fondé car il permet d'éviter une annulation inutile de la procédure d'imposition alors que le contribuable n'a subi aucune atteinte du fait de l'irrégularité commise par l'Administration fiscale. Cependant, il est nécessaire de déterminer précisément quel vice de procédure doit être considéré comme non substantiel (19). Or, l'énumération des textes mentionnés par le projet de loi a révélé que toutes les formalités concernées portaient sur des erreurs considérées comme substantielles par la jurisprudence, ce que n'ont pas manqué de faire observer les sénateurs, très réticents à ce texte (20).

32 - La loi du 29 décembre 1989 a été déférée au Conseil constitutionnel par des sénateurs, lesquels ont fait valoir que l'article 102 constituait une atteinte au principe des droits de la défense et méconnaissait le principe d'égalité des citoyens devant la loi. Le juge constitutionnel a déclaré l'article 102 de la loi du 29 décembre 1989 non conforme à la Constitution, considérant que le principe d'égalité était méconnu (21).

Le juge constitutionnel a reconnu la légalité du principe de régularisation des erreurs non substantielles, il restait seulement à en préciser les modalités.

33 - Le Gouvernement, n'ayant pas perdu de vue son objectif initial, a proposé l'année suivante un mécanisme analogue à celui de l'article 102 de la loi du 29 décembre 1989 mais rédigé de façon sensiblement différente (22). Le nouveau projet de loi portait uniquement sur la phase contentieuse en tentant d'amoindrir les conséquences que les juridictions peuvent tirer des irrégularités commises au cours des procédures d'imposition.

Lors de la présentation du projet de loi, le ministre du budget a fait valoir qu'un nombre croissant de redressements étaient annu-

(17) Le débat oral et contradictoire ne doit pas être respecté uniquement dans le cadre de l'emport des documents en dehors du siège de l'entreprise mais également lorsque le vérificateur poursuit le contrôle dans les locaux du magistrat instructeur. Le juge de l'impôt garantit l'effectivité de cette garantie en considérant que la méconnaissance de cette prescription dans le cadre de documents saisis entraîne l'irrégularité de la procédure d'imposition (CAA Nancy, 1^{er} avr. 1993, req. n° 92-156 : Dr. fisc. 1993, n° 52, comm. 2542, concl. Mme J. Felmy. - CE, 13 nov. 1996, req. n° 148 578, SARL « Au Cheval Blanc » : Dr. fisc. 1997, n° 13, comm. 373, concl. G. Bachelier ; RJF 1/97, n° 54 ; BDCF 1/97, concl. G. Bachelier, p. 56 s. ; RGDP mars 1998, note J. Lamarque).

(18) L'article 60 *quinquies* (1^{er} al.) du projet de loi de finances pour 1990 précisait : « Lorsqu'une erreur non substantielle qui n'a pas porté atteinte aux intérêts de la partie qu'elle concerne, a été commise dans la mise en œuvre des articles L. 48, L. 49, L. 54 B, L. 57, L. 59, L. 76, L. 77, L. 80 D et L. 80 E du Livre des procédures fiscales, ainsi que dans la rédaction de l'avis de vérification mentionné à l'article L. 47 et qu'elle ne peut être rectifiée spontanément par l'Administration, le juge peut autoriser celle-ci, sur sa demande, à la rectifier dans un délai maximum d'un mois suivant sa décision ».

(19) À ce propos, le ministre du budget de l'époque, M. Michel Charasse, a évoqué deux exemples de vices de procédure qu'il a estimés être ainsi. Le premier exemple est « un arrêt du Conseil d'État du 11 octobre 1989 selon lequel l'avis de vérification visait les années 1975 et suivantes et le vérificateur avait donc écrit "années 1975 et suivantes". Il aurait dû écrire : "années 1975, 1976, 1977, 1978". C'est pourquoi la décision a été annulée ».

Le second exemple est relatif à « l'arrêt de la Cour de cassation du 15 décembre 1987, qui vise l'article L. 57 du LPF. La notification a été motivée en fait et reprenait les ter-

mes de la loi en droit. Elle comprenait donc les termes de la loi, mais la référence au numéro de l'un des deux articles du Code général des impôts qui étaient visés n'avait pas été mentionnée. Ainsi, tout figurait dans la notification, excepté le numéro d'un des deux articles du Code général des impôts... Par conséquent, pour un point de droit qui est vraiment mineur, non substantiel, la Cour de cassation annule et tout tombe ».

(20) Selon certains sénateurs, « le contenu de tous ces articles nous a semblé très substantiel et ne pouvant, en aucun cas, faire l'objet de corrections, en particulier après les délais de prescription ».

(21) À cet égard, le Conseil constitutionnel a précisé que : « le principe des droits de la défense non plus que le principe du caractère contradictoire de la procédure suivie devant le juge de l'impôt qui en est le corollaire n'interdisent au législateur d'instituer une procédure permettant à l'Administration fiscale, sous réserve d'y être autorisée par le juge, de rectifier une erreur non substantielle commise par elle et qui, comme le précise le texte contesté, n'a pas porté atteinte aux intérêts de la partie qu'elle concerne » (Déc. Cons. const., 29 déc. 1989, n° 89-268 DC : JO, 30 déc. 1989 ; Dr. fisc. 1990, n° 2-3, comm. 57).

(22) Le projet de loi prévoyait que « en cas d'inobservation d'une règle de la procédure d'imposition à l'exception de celles pour lesquelles la nullité est expressément prévue par la loi, la juridiction saisie ne peut prononcer la décharge des droits dus en principal et en intérêts de retard que si elle considère que l'irrégularité invoquée a eu pour effet de porter une atteinte effective aux droits de la défense. Elle peut prononcer la décharge des majorations et des amendes lorsqu'elle estime que l'irrégularité n'a pas eu cet effet ».

➤ lés en raison d'erreurs formelles alors que le bien-fondé de l'imposition n'était pas contesté et que les erreurs commises par l'Administration ne portaient pas atteinte aux droits de la défense. Les propos tenus par le ministre sont tout à fait fondés car il est certain que l'inobservation d'une règle de procédure entraîne très souvent l'annulation des impositions supplémentaires pour des irrégularités formelles alors que le contribuable n'a subi aucun préjudice.

Le rapporteur de la Commission des finances de l'Assemblée nationale s'est également indigné du développement d'une jurisprudence très formaliste tendant à remettre en cause la totalité des impositions du fait d'une erreur de procédure (23).

Le Gouvernement a souhaité voir adopter en matière fiscale un système de nullités comparable à celui qui existe en matière civile et pénale. Ce rapprochement des régimes de sanctions a été approuvé expressément par le rapporteur de la Commission des finances de l'Assemblée nationale au cours des travaux préparatoires de la loi (24).

En revanche, le projet de loi a été contesté par le Sénat pour lequel il est apparu pour le moins paradoxal de demander au législateur de déclarer de nul effet les règles de procédure édictées par ses soins antérieurement (25).

Compte tenu du désaccord entre les deux Assemblées, un nouveau texte a été adopté par la commission mixte paritaire, laquelle a substitué à la notion « d'erreur non substantielle » celle « d'irrégularité dans la procédure ». En outre, la notion « d'atteinte effective aux droits de la défense » a été remplacée par celle « d'atteinte aux droits de la défense ». La décharge des impositions peut être prononcée en cas d'atteinte aux droits de la défense mais sans y attacher une exigence d'effectivité (26).

34 - Les députés ont néanmoins saisi le Conseil constitutionnel, alléguant le fait que l'article 45 subordonne la décharge d'une imposition à l'existence d'une atteinte effective aux droits de la défense. Le juge constitutionnel n'a pas retenu ce moyen considérant que l'article 45 de la loi ne fait pas « référence au concept d'atteinte effective aux droits de la défense » (*Déc. Cons. const.*, 28 déc. 1990, n° 90-286 DC : *JO*, 30 déc. 1990, p. 16613 ; *Dr. fisc.* 1991, n° 2-3, *comm.* 48).

Selon les députés, cette disposition affecte également le principe d'égalité devant la justice dans la mesure où elle accorde à l'Administration fiscale des prérogatives supérieures à celles dont disposent d'autres administrations. Le Conseil constitutionnel n'a pas davantage retenu ce moyen dans la mesure où celle-ci se limite à déterminer les conditions dans lesquelles le juge de l'impôt est appelé à apprécier l'incidence d'une irrégularité affectant la procédure d'imposition (*Déc. Cons. const.*, 28 déc. 1990, n° 90-286 DC, *préc.*).

35 - L'article 45 de la loi de finances rectificative pour 1990 (n° 90-1169, 29 déc. 1990 : *Dr. fisc.* 1991, n° 2-3, *comm.* 46) (codifié à l'article L. 80 CA du LPF) a été déclaré conforme à la Constitution. Il opère une distinction entre les erreurs qui portent atteinte aux droits de la défense, aux nullités légales et les erreurs non substantielles.

Dès lors, il était important de déterminer si les erreurs substantielles susceptibles d'entraîner la nullité de la procédure se limitaient aux seules atteintes aux droits de la défense et aux nullités légales ou à tous types d'atteintes.

L'articulation entre les deux alinéas de l'article L. 80 CA du LPF a suscité des difficultés d'interprétation. En effet, le premier alinéa autorise le juge à prononcer la décharge des majorations et amendes en cas d'erreur de procédure non substantielle et le second alinéa admet la décharge des impositions en cas d'atteinte aux droits de la défense ou lorsqu'une disposition légale le prévoit. L'article L. 80 CA peut être interprété selon une conception restrictive de l'erreur substantielle définie au deuxième alinéa de l'article L. 80 CA ou selon une conception extensive (traditionnelle) de l'erreur substantielle. Cette dernière recouvre non pas les seules atteintes aux droits de la défense, mais aussi les atteintes au respect de la vie privée, au droit à la « tranquillité juridique », et inclut également les erreurs pour lesquelles la nullité est prévue par la loi.

B - L'initiative du législateur mise en échec par le juge de l'impôt

36 - Selon la doctrine, l'adoption de l'article L. 80 CA du LPF a été l'occasion pour le juge de l'impôt de définir précisément les concepts d'erreur substantielle, de droits de la défense et d'erreur non substantielle (*J. Brunon*, « *Le juge de l'impôt et les garanties du contribuable* » : *RF fin. publ.* 1992, n° 40. - *Th. Lambert* : *Petites affiches*, 19 juill. 1991, p. 11).

Une interprétation restrictive de l'erreur substantielle suffisait à limiter les conséquences des irrégularités de procédure et l'article L. 80 CA du LPF devenait une disposition utile à la condition d'établir une distinction des erreurs substantielles en fonction de leur gravité. La volonté du législateur a été de circonscrire l'erreur substantielle aux irrégularités portant atteinte aux droits de la défense et aux irrégularités frappées de nullité légale.

37 - L'objectif du législateur a été écarté par le juge de l'impôt qui a adopté une conception large de l'erreur substantielle à l'occasion des trois arrêts de Section rendus le 8 février 1991.

Selon le Conseil d'État, l'irrégularité substantielle inclut d'autres erreurs que celles visées au deuxième alinéa de l'article L. 80 CA du LPF et comprend l'ensemble des violations des garanties reconnues aux contribuables par le législateur et par la jurisprudence. Le commissaire du Gouvernement, s'appuyant sur les travaux de la commission mixte paritaire réunie lors de l'élaboration de la loi du 29 décembre 1990, a proposé une conception large de l'erreur substantielle (27).

La notion de droits de la défense est plus étroite que celle d'erreur substantielle, car ceux-ci visent « certains textes de garantie mais pas tous. L'adjectif substantiel vise quant à lui la gravité intrinsèque d'une erreur ou l'impact d'une méconnaissance des garanties. Et l'on ne peut inférer du texte du deuxième alinéa qu'il entend supprimer des garanties existantes mais non rattachables aux droits de la défense. Celles-ci subsistent donc et puisqu'elles ne font pas l'objet d'une prohibition, elles continueront, comme par le passé, à entraîner la décharge totale en cas de méconnaissance

(23) Prenant pour exemple un arrêt du Conseil d'État du 21 avril 1989, le rapporteur de la Commission des finances a indiqué que « l'irrégularité d'une vérification a été prononcée avec décharge de l'impôt sur le revenu et la TVA, parce que ni la lettre par laquelle l'épouse du contribuable reconnaît avoir confié au vérificateur les documents comptables qu'il a emportés, ni le récépissé rédigé le même jour par le vérificateur dans lequel il mentionne avoir emporté ces documents sur la demande de l'épouse, ne suffisent à établir l'existence d'une demande du contribuable... On pouvait donc penser que le contribuable avait eu totale convenance avec l'emport litigieux » (*Rapp. AN* n° 1770, A. Richard, p. 230).

(24) « Certaines procédures prévoient des régimes d'absolution similaires à celui souhaité en matière fiscale. Ainsi, en matière civile, l'article 114 du NCPC... Ces règles réduisent fortement les conséquences des vices de forme, même lorsqu'ils constituent des nullités substantielles et d'ordre public puisque doit être établie la preuve du grief que cause l'irrégularité... » (*Rapp. AN, préc.*).

(25) En outre, les sénateurs ont fait valoir que le texte « ne prévoit aucune disposition favorable au contribuable en cas d'erreur commise par lui, ce qui constitue une entorse choquante au parallélisme des formes » (*Doc. Sénat* n° 170, p. 163).

(26) L'article 45 de la loi du 29 décembre 1990 a été finalement libellé ainsi : « 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 pour les engagements internationaux conclus par la France ».

(27) Il a ainsi indiqué : « Nous en concluons qu'en introduisant dans l'article L. 80 CA la notion d'erreur substantielle, les membres de la Commission paritaire n'ont pas cherché à lui donner un sens différent de celui qui résultait de l'article 102 de la précédente loi de finances et de votre jurisprudence. Dès lors, il faut admettre que l'article L. 80 CA sanctionne, par la nullité de la procédure d'imposition et la décharge de l'imposition, les erreurs substantielles commises par l'Administration dans la procédure d'imposition... La notion d'erreur substantielle inclut donc d'autres erreurs que celles indiquées au 2^e alinéa » (*CE, Sect.*, 8 févr. 1991, *rec.* n° 69 712, *Lemonnier et req.* n° 61 093, *Sté Cie William Gillet, Guillet et Rennepont* : *Dr. fisc.* 1991, n° 10, *comm.* 490 ; *RJF* 3/91, n° 360, *concl. O. Fouquet*, p. 156 s.).

sance » (*Petites affiches* 1991, n° 67, concl. N. Chahid-Nourai, p. 9).

38 - Dans le cadre de l'arrêt « Association Capitale Nationale de l'Âge de l'Illumination » (*CE, Sect., 8 févr. 1991, req. n° 61 025 : Dr. fisc. 1991, n° 10, comm. 490, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 3/91, n° 360*), l'Administration a saisi la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires sans avoir répondu, au préalable, aux observations du contribuable conformément à l'article L. 57 du LPF. La Haute Assemblée a jugé qu'il s'agissait d'une erreur substantielle sans constater si celle-ci avait porté atteinte aux droits de la défense. Le commissaire du Gouvernement a analysé la portée de l'article L. 80 CA du LPF en envisageant trois solutions. La première consiste à indiquer au juge la seule hypothèse dans laquelle il peut prononcer la décharge des impositions, c'est-à-dire uniquement lorsque l'erreur substantielle porte atteinte aux droits de la défense. La seconde solution est d'adopter une conception large des droits de la défense et d'y inclure tout ce qui se rattache à la procédure contradictoire. Il a préféré retenir une troisième solution fondée sur une lecture différente de l'article L. 80 CA du LPF qui conduit à la décharge des impositions mais simplement « parce que ce texte n'a nullement pour effet de remettre en cause les solutions jurisprudentielles sanctionnant des irrégularités, c'est-à-dire de toute façon des erreurs substantielles » (*CE, 8 févr. 1991, req. n° 61 025, préc.*).

39 - La mention de la décision « sans qu'il y ait lieu de rechercher si l'irrégularité commise a porté atteinte aux droits de la défense » implique que le Conseil d'État n'a pas pris en considération le souhait du législateur de limiter les incidences des erreurs procédurales. En effet, il n'a nullement évoqué la notion de grief développée largement dans le régime des nullités civiles et pénales et a assimilé les vices de procédure de l'article L. 80 CA du LPF aux formalités substantielles dégagées par la doctrine et la jurisprudence.

Dans l'arrêt « Cie William Gillet, Guillet, Rennepont » (*CE, 8 févr. 1991, req. n° 61 093, préc.*), le juge a simplement constaté l'insuffisance du délai séparant l'envoi de l'avis de vérification des opérations de contrôle et a indiqué à ce propos que « le vérificateur a commis une irrégularité dans la procédure d'imposition qui a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense au sens de l'article L. 80 CA du LPF ». En l'occurrence, le caractère contradictoire de la procédure n'a pas été respecté car le contribuable n'a disposé que d'un seul jour pour prendre ses dispositions afin de se faire assister d'un conseil alors que le délai minimum fixé par la jurisprudence est de deux jours effectifs.

40 - La jurisprudence postérieure révèle que l'article L. 80 CA du LPF n'a pas introduit de bouleversements dans la pratique contentieuse. Cette disposition donne simplement la possibilité au juge de prononcer la décharge des pénalités et la substitution des intérêts de retard lorsque l'irrégularité est non substantielle (28).

La tendance persistante du juge de l'impôt est de considérer la plupart des irrégularités de forme comme étant substantielles sans constater l'incidence réelle de l'erreur commise.

Dans le cadre d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, l'article L. 50 du LPF interdit à l'Administration de procéder à des redressements pour la même période et pour le même impôt à moins que le contribuable n'ait fourni des éléments incomplets ou inexacts. L'irrégularité résultant de la notification de nouveaux redressements postérieurement à ceux initialement notifiés constitue une irrégularité substantielle au sens de l'article L. 80 CA du LPF, entraînant la décharge des compléments d'impôt sur le revenu (*CAA Lyon, 14 mai 1991, n° 89-709 et n° 89-711 : Dr. fisc. 1991, n° 40, comm. 1804 ; RJF 8-9/91, n° 1037*). La jurisprudence s'est contentée une nouvelle fois d'appliquer l'article L. 80 CA du LPF sans constater l'existence d'un éventuel préjudice.

41 - Néanmoins, il est possible de concevoir que certaines irrégularités sont d'une telle gravité qu'elles comportent intrinsèquement un grief. Dès lors, comme en matière pénale, le juge de l'impôt serait dispensé de rechercher si le non-respect des règles a porté atteinte aux droits du contribuable pour prononcer la nullité de la procédure d'imposition. Il s'agit des formalités substantielles dont la méconnaissance constitue une atteinte à des garanties essentielles accordées aux contribuables.

Cette solution est envisageable en cas de non-respect du délai en temps utile, cette irrégularité constituant une erreur substantielle (29). De même, lorsque l'Administration envoie une notification à l'ancien domicile du contribuable alors que ce dernier a notifié son changement d'adresse au service des impôts, cette irrégularité constitue une erreur substantielle au sens de l'article L. 80 CA du LPF (*Cass. com., 13 janv. 1998, req. n° 95-21 825 : Dr. fisc. 1998, n° 27, comm. 639*). La décision selon laquelle l'absence de motivation constitue une erreur substantielle au sens de l'article L. 80 CA du LPF est sanctionnée, même si le défaut de motivation n'empêche pas le contribuable de répondre à l'Administration suite à l'envoi de la notification, peut être sans aucun doute justifiée (*CE, 20 févr. 1991, req. n° 82 494, M. Betton : Dr. fisc. 1991, n° 13, comm. 712 ; RJF 4/91, n° 490*).

42 - Le juge de l'impôt semble persister à considérer toute irrégularité comme substantielle et à prononcer la décharge des impositions sans prendre en compte la gravité de l'irrégularité invoquée. En effet, ce dernier a récemment jugé que l'omission de l'additif accompagnant l'envoi d'un exemplaire de la Charte du contribuable vérifié constitue une irrégularité substantielle au sens de l'article L. 80 CA du LPF sans même établir la réalité du préjudice causé au contribuable (*TA Rennes, 4 févr. 1999, n° 94-2682, Houdard : RJF 6/99, n° 737*). V. cependant *supra* n° 25 note 16.

Or, le formalisme est destiné dans son principe à assurer une protection rigoureuse des droits du justiciable. Un juste équilibre doit être recherché de manière à ce que le formalisme soit suffisant pour être efficace sans être un formalisme pointilleux, excessif et dénué de sens réel. Il est certain que le non-respect des règles de forme ne doit pas donner lieu à un contentieux artificiel et dilatoire ni servir les intérêts des « forts » alors que l'objectif essentiel est de protéger la partie la plus « faible » ■

(28) Il en est ainsi lorsque l'avis de mise en recouvrement indique la nature de l'imposition, le taux de la taxe, le montant en principal des droits assignés mais mentionne une date inexacte concernant les deux notifications de redressements adressées au contribuable antérieurement (*CAA Bordeaux, 25 juin 1991, req. n° 90-13 : Dr. fisc. 1993, n° 4, comm. 106*).

(29) « En laissant un jour ouvrable franc entre la réception de l'avis de vérification et le début de la vérification, l'Administration a commis une irrégularité dans la procédure d'imposition qui a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense au sens de l'article L. 80 CA du LPF » (*CAA Lyon, 30 déc. 1992, req. n° 89-1983 : Dr. fisc. 1993, n° 26, comm. 1362, concl. Mme L. Haelvoët*).