

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
D'AMIENS**

N° 2102218

M. B... A...

Mme Pierre
Rapporteuse

M. Beaujard
Rapporteur public

Audience du 5 octobre 2023
Décision du 9 novembre 2023

C+

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le tribunal administratif d'Amiens,
(2^{ème} chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête et des mémoires, enregistrés le 25 juin 2021 et les 6 janvier, 8 mars et 7 avril 2023, M. B... A..., représenté par Me Guidet, demande au tribunal :

1°) la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2014 au 31 décembre 2016 et des pénalités correspondantes ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 7 200 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- aucun avis de vérification ne lui a été notifié en méconnaissance de l'article L. 47 du livre des procédures fiscales dès lors que ni la notification effectuée auprès de la mairie de rattachement d'Albert, ni la notification effectuée auprès du cabinet comptable ASC ne sont régulières ;

- il ne saurait être retenu à son encontre une opposition à contrôle pour l'application de l'article L. 74 du livre des procédures fiscales alors qu'il n'a été destinataire d'aucun avis de vérification ;

- le droit de reprise de l'administration était prescrit s'agissant des recettes perçues en 2014 alors que la proposition de rectification du 11 décembre 2017 ne lui a pas été régulièrement notifiée à l'adresse de son domicile telle que portée à la connaissance de l'administration ;

- les relevés bancaires obtenus par l'intermédiaire du droit de communication de l'administration ne lui ont pas été communiqués en dépit de ses demandes en ce sens en méconnaissance de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et de

l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, sans que l'administration puisse se prévaloir d'une situation d'opposition à contrôle ;

- le procès-verbal d'opposition à contrôle ne lui pas été régulièrement notifié en méconnaissance des paragraphes 70 et 80 de la documentation administrative de base référencée BOI-CF-PGR-10-80 ;

- le taux de charge de 50 % retenu par l'administration dans le cadre de la reconstitution de son bénéficiaire est insuffisant comme le démontrent les comparatifs qu'il produit ;

- l'application de la pénalité pour opposition à contrôle fiscal prononcée en application de l'article 1732 du code général des impôts n'est pas fondée.

Par des mémoires en défense, enregistrés le 21 octobre 2021 et les 15 février et 4 avril 2023, la directrice départementale des finances publiques de la Somme conclut au rejet de la requête.

Elle fait valoir que les moyens soulevés par M. A... ne sont pas fondés.

Vu :

- les autres pièces du dossier ;
- l'ordonnance n° 2102218 – QPC du 19 juin 2023 par laquelle le tribunal a refusé de transmettre au Conseil d'Etat la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par M. A....

Vu :

- la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

- la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ;

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

- la loi n° 2017-86 du 27 janvier 2017 ;

- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Pierre,

- et les conclusions de M. Beaujard, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. M. B... A... a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre de son activité d'artisan-couvreur, à l'issue de laquelle l'administration fiscale a mis à sa charge, selon la procédure d'évaluation d'office à la suite d'une opposition à contrôle fiscal, des rappels de taxe sur la valeur ajoutée au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2014 au 31 décembre 2016 dont il demande la décharge.

Sur la régularité de la procédure :

En ce qui concerne la notification d'un avis de vérification :

2. Aux termes de l'article L. 47 du livre des procédures fiscales : « *Un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu, une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité ne peut être engagé sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification ou par l'envoi d'un avis d'examen de comptabilité. / Cet avis doit préciser les années soumises à*

vérification et 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. / L'avis informe le contribuable que la charte des droits et obligations du contribuable vérifié peut être consultée sur le site internet de l'administration fiscale ou lui être remise sur simple demande. (...) ».

3. D'une part, si le contribuable conteste qu'un avis de vérification lui a bien été notifié, il incombe à l'administration fiscale d'établir qu'une telle notification lui a été régulièrement adressée et, lorsque le pli contenant cette notification a été renvoyé par le service postal au service expéditeur, de justifier de la régularité des opérations de présentation à l'adresse du destinataire. La preuve qui lui incombe ainsi peut résulter soit des mentions précises, claires et concordantes figurant sur les documents, le cas échéant électroniques, remis à l'expéditeur conformément à la réglementation postale soit, à défaut, d'une attestation de l'administration postale ou d'autres éléments de preuve établissant la délivrance par le préposé du service postal d'un avis de passage prévenant le destinataire de ce que le pli est à sa disposition au bureau de poste.

4. Compte tenu des modalités de présentation des plis recommandés prévues par la réglementation postale, doit être regardé comme portant des mentions précises, claires et concordantes suffisant à constituer la preuve d'une notification régulière le pli recommandé retourné à l'administration auquel est rattaché un volet "avis de réception" sur lequel a été apposée la date de vaine présentation du courrier et qui porte, sur l'enveloppe ou l'avis de réception, l'indication du motif pour lequel il n'a pu être remis.

5. En l'espèce, il résulte de l'instruction que l'administration a notifié un avis de vérification à l'adresse de la mairie d'Albert à destination de M. A... dont la domiciliation relevait, à la date d'envoi de l'avis de vérification, des dispositions transitoires de l'article 194 de la loi du 27 janvier 2017 ayant abrogé la loi du 3 janvier 1969 relative à l'exercice des activités ambulantes et au régime applicable aux personnes circulant en France sans domicile ni résidence fixe aux termes desquelles « (...) pendant une durée de deux ans à compter de la promulgation de la présente loi, les personnes précédemment rattachées à une commune en application de la loi n° 69-3 du 3 janvier 1969 (...) qui n'ont pas établi de domicile ou de domiciliation auprès d'un autre organisme sont de droit domiciliées auprès du centre communal d'action sociale de cette commune ou du centre intercommunal d'action sociale dont dépend cette commune. (...) », la commune d'Albert ayant été jusque-là sa commune de rattachement.

6. Le pli contenant l'avis de vérification a été retourné à l'administration avec la mention « pli avisé, non réclamé », sans qu'aucune date de présentation ne soit renseignée sur l'enveloppe ou l'accusé de réception remis à l'administration. Si l'administration produit une copie d'une capture d'écran du site internet de La Poste indiquant à deux reprises à la date du 9 juin 2017, que le pli était en cours de traitement à Albert, puis sa réexpédition le 27 juin 2017 pour dépassement du délai d'instance, cet élément, au demeurant imprécis, ne saurait, à lui seul et en l'absence de mentions précises, claires et concordantes portées sur l'enveloppe ou l'avis de réception, établir la date d'une présentation du pli. L'avis de vérification ne saurait, dans ces conditions, être regardé comme ayant été régulièrement notifié à M. A....

7. D'autre part, il appartient en principe à l'administration fiscale d'adresser les actes de procédure prévus par les dispositions de l'article L. 47 du livre des procédures fiscales à l'adresse indiquée par le contribuable. Toutefois, la circonstance que les actes de procédure aient été adressés à une adresse erronée ou aient été retirés par des personnes qui n'y avaient pas été habilités, est sans incidence dès lors que le contribuable a eu connaissance de ces actes.

8. L'administration se prévaut de l'envoi de l'avis de vérification au cabinet comptable ASC dont l'adresse figurait sur le profil fiscal de M. A... comme une adresse de correspondance, sa domiciliation fiscale étant également indiquée à l'adresse de la mairie d'Albert. Il ne résulte pas de l'instruction que M. A..., qui le conteste, aurait donné mandat au cabinet ASC pour le représenter auprès de l'administration ou pour recevoir pour son compte des actes de procédures. Ainsi, l'administration ne saurait se prévaloir d'une notification régulière à cette adresse qui ne correspondait pas à cette date à la dernière adresse connue du contribuable telle qu'indiquée par lui.

9. Toutefois, il résulte de l'instruction que le pli en cause, qui a été retiré par le cabinet ASC, a été porté à la connaissance de M. A... puisque par courriel du 26 juin 2017, antérieur au début des opérations de vérification qui a eu lieu le 28 juin suivant, la réponse du cabinet à la proposition de rendez-vous faite par l'administration indique que l'intéressé, nécessairement informé de l'existence d'un contrôle, demande à ce que celui-ci se déroule au sein des locaux de l'administration. Par suite, cette notification à une adresse tierce, bien qu'irrégulière, n'a privé M. A... d'aucune garantie et n'a pu avoir d'influence sur la régularité de la procédure de rectification.

10. Il résulte de ce qui précède que M. A... n'est pas fondé à soutenir que l'article L. 47 du livre des procédures fiscales a été méconnu.

En ce qui concerne la situation d'opposition à contrôle fiscal :

11. Aux termes de l'article L. 74 du livre des procédures fiscales : « *Les bases d'imposition sont évaluées d'office lorsque le contrôle fiscal ne peut avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers. / Ces dispositions s'appliquent en cas d'opposition à la mise en œuvre du contrôle dans les conditions prévues aux I et II de l'article L. 47 A (...)* ».

12. Il résulte de l'instruction que M. A..., qui était averti des opérations de contrôle ainsi qu'il a été dit au point 9, ne s'est présenté à aucun des rendez-vous fixés par l'administration, en dépit d'échanges avec l'administration pour en fixer la date, et a refusé de fournir le moindre élément comptable au service vérificateur en dépit d'une première mise en garde le 6 juillet 2017 puis d'une seconde mise en garde le 18 juillet 2017. Dans ces conditions, celui-ci n'est pas fondé à soutenir que c'est-à-tort que l'administration a estimé qu'il s'était opposé au contrôle fiscal et a évalué en conséquence d'office ses bases d'imposition.

En ce qui concerne la communication des documents obtenus de tiers :

13. Aux termes de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales : « *l'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande. (...)* ».

14. Aux termes de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne : « *Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article. Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter. Une aide juridictionnelle est accordée à ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, dans la mesure où cette aide serait nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à*

la justice ». Il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, notamment de son arrêt C-199/11 *Europese Gemeenschap c/ Otis NV* et autres du 6 novembre 2012, que le principe de protection juridictionnelle effective figurant à cet article 47 est constitué de divers éléments, lesquels comprennent, notamment, les droits de la défense, le principe d'égalité des armes, le droit d'accès aux tribunaux ainsi que le droit de se faire conseiller, défendre et représenter.

15. S'agissant du respect des droits de la défense invoqués dans un litige fiscal portant sur la taxe sur la valeur ajoutée, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé, dans son arrêt C-189/18 *Glencore Agriculture Hungary Kft.* du 16 octobre 2019, que ce principe a pour corollaire le droit d'accès au dossier au cours de la procédure administrative et qu'une violation du droit d'accès au dossier commise lors de la procédure administrative n'est pas, en principe, régularisée du simple fait que l'accès au dossier a été rendu possible au cours de la procédure juridictionnelle concernant un éventuel recours visant à l'annulation de la décision contestée. La Cour de justice a également jugé dans ce même arrêt que, dans un tel litige, le respect des droits de la défense n'impose pas à l'administration fiscale une obligation générale de fournir un accès général au dossier dont elle dispose, mais exige que l'assujetti ait la possibilité de se voir communiquer, à sa demande, les informations et les documents se trouvant dans le dossier administratif et pris en considération par cette administration en vue d'adopter sa décision, lesquels incluent en principe non seulement l'ensemble des éléments du dossier sur lesquels l'administration fiscale entend fonder sa décision mais aussi ceux qui, sans fonder directement sa décision, peuvent être utiles à l'exercice des droits de la défense. La cour a également jugé dans son arrêt C-298/16, du 9 novembre 2017, *Ispas*, que le principe du respect des droits de la défense ne constitue toutefois pas une prérogative absolue, mais peut comporter des restrictions, à la condition que celles-ci répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général poursuivis par la mesure en cause et ne constituent pas, au regard du but poursuivi, une intervention démesurée et intolérable qui porterait atteinte à la substance même des droits ainsi garantis. Toutefois, il appartient au juge de vérifier si l'absence de communication des éléments en cause a pu nuire à la défense du demandeur de ces documents

16. Il est constant qu'en dépit de sa demande de communication des éléments pris en compte par l'administration, figurant dans ses observations du 26 avril 2018, demande réitérée postérieurement à la mise en recouvrement des rappels de taxe sur la valeur ajoutée, M. A... n'a obtenu aucun des relevés bancaires communiqués à l'administration dans le cadre de son droit de communication et ayant permis de reconstituer ses recettes, qu'il appartenait pourtant à l'administration, dès lors qu'elle était saisie d'une demande en ce sens, de lui communiquer en application de l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. A cet égard, l'administration ne saurait utilement se prévaloir, pour l'application de l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, de la situation d'opposition à contrôle fiscal dans laquelle s'est placé le contribuable, une telle exclusion ne se rattachant à aucun objectif d'intérêt général justifiant de restreindre l'accès aux pièces du dossier, son caractère général, portant, en outre, atteinte à la substance même du droit garanti.

17. Toutefois, et d'une part, dès lors que les documents dont la communication a été demandée le 26 avril 2018, soit avant la mise en recouvrement des rappels litigieux, étaient, selon le requérant, les relevés bancaires propres de l'intéressé dont celui-ci dispose et qui lui sont directement et effectivement accessibles dans les mêmes conditions qu'à l'administration, cette absence de communication n'a pu avoir d'incidence sur la possibilité pour M. A... de faire utilement valoir ses observations avant que l'imposition mise à sa charge ne soit établie par l'administration et n'a ainsi pas pu nuire à sa défense. D'autre part, le refus de répondre aux demandes de communication faites postérieurement à la mise en recouvrement de l'imposition ne saurait avoir pour effet d'entacher d'irrégularité la procédure d'imposition.

18. Il résulte de ce qui précède que le moyen tiré de la méconnaissance des droits de la défense tels que garantis par l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doit être écarté tant en ce qu'il concerne la demande de communication faite avant la mise en recouvrement des rappels litigieux, que celle faite postérieurement à celle-ci.

19. Par ailleurs, M. A... ne saurait utilement se prévaloir d'une méconnaissance de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales qui n'est pas invocable à l'encontre de la procédure d'établissement de l'impôt.

20. Enfin, M. A... s'étant placé en situation d'opposition à contrôle, il en résulte qu'en application des dispositions des articles L. 67, L. 74 et L. 76 du livre des procédures fiscales, il ne saurait utilement se prévaloir de ce que les dispositions de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales n'auraient pas été respectées puisqu'il s'est de lui-même placé en dehors des règles applicables à la procédure d'imposition, et ce, alors même que les propositions de rectification adressées par l'administration auraient mentionné la garantie prévue à l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales.

En ce qui concerne la notification du procès-verbal d'opposition à contrôle :

21. Sont opposables à l'administration, dans les conditions prévues par le second alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, les instructions ou circulaires publiées relatives à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt, ainsi que celles relatives au bien-fondé ou au recouvrement des pénalités fiscales, mais non celles relatives à la procédure d'établissement de l'impôt, ni celles relatives à la procédure d'établissement des pénalités fiscales. Par suite, en tout état de cause, M. A... ne saurait utilement se prévaloir de ce que le procès-verbal d'opposition à contrôle fiscal ne lui a pas été régulièrement notifié en méconnaissance des paragraphes 70 et 80 de la documentation administrative de base référencée BOI-CF-PGR-10-80.

Sur le bien-fondé des impositions :

En ce qui concerne la prescription :

22. Aux termes de l'article L. 176 du livre des procédures fiscales : « *Pour les taxes sur le chiffre d'affaires, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible conformément aux dispositions du 2 de l'article 269 du code général des impôts. (...)* ». Par ailleurs, aux termes de l'article L. 189 du même livre : « *La prescription est interrompue par la notification d'une proposition de rectification, par la déclaration ou la notification d'un procès-verbal, de même que par tout acte comportant reconnaissance de la part des contribuables et par tous les autres actes interruptifs de droit commun. / La prescription des sanctions fiscales autres que celles visées au troisième alinéa de l'article L. 188 est interrompue par la mention portée sur la proposition de rectification qu'elles pourront être éventuellement appliquées.* ».

23. Ainsi qu'il a été dit au point 7, il appartient à l'administration fiscale d'adresser les actes de procédure à l'adresse indiquée par le contribuable. En l'espèce, il résulte de l'instruction que M. A... a informé l'administration de sa nouvelle domiciliation le 2 octobre 2017 et que cette nouvelle adresse a, en tout état de cause, été admise comme sa nouvelle adresse par l'administration à compter du 4 décembre 2017. Par suite, alors que la proposition de rectification du 11 décembre 2017 lui a été adressée à son ancienne adresse de domiciliation, à la mairie d'Albert, M. A... est fondé à soutenir, que ce pli, qui a été retourné à l'administration, ne lui a pas été régulièrement notifié et n'a pu, dès lors, interrompre le délai de prescription prévu à l'article L. 176 du livre des procédures fiscales, qui expirait le 31 décembre 2017.

24. En outre, pour les mêmes motifs que ceux exposés au point 8, la notification concomitante de cette proposition de rectification au cabinet comptable ASC, alors qu'aucun élément de l'instruction n'établit que le pli aurait été effectivement remis à M. A... qui le conteste, n'a pu pallier cette irrégularité.

25. Il résulte de ce qui précède que M. A... est fondé à demander la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge pour la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2014 et des pénalités correspondantes.

En ce qui concerne le taux de charge retenu par l'administration :

26. Aux termes de l'article L. 193 du livre des procédures fiscales : « *Dans tous les cas où une imposition a été établie d'office la charge de la preuve incombe au contribuable qui demande la décharge ou la réduction de l'imposition.* ». Les bases d'imposition de M. A... ayant, ainsi qu'il a été dit, été évaluées d'office en application de l'article L. 74 du livre des procédures fiscales, par suite, il supporte la charge de la preuve de leur exagération.

27. Il résulte de l'instruction qu'en l'absence de tout élément comptable, l'administration a reconstitué les recettes de l'activité de M. A... sur la base des relevés bancaires qu'elle a obtenus par son droit de communication, auxquelles elle a appliqué un taux de charge forfaitaire de 50 % correspondant au taux de charge applicable en micro-BIC, régime fiscal dont s'était jusque-là prévalu M. A.... Toutefois, si M. A... conteste le taux de charge ainsi retenu celui-ci est, en tout état de cause, sans incidence sur le montant des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui ont été mis à sa charge.

Sur les pénalités :

28. Aux termes de l'article 1732 du code général des impôts : « *La mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office prévue à l'article L. 74 du livre des procédures fiscales entraîne : / a. L'application d'une majoration de 100 % aux droits rappelés ou aux créances de nature fiscale qui doivent être restituées à l'Etat ; (...)* ».

29. Ainsi qu'il a été dit au point 12, l'opposition à contrôle est établie par l'administration et celle-ci était fondée à appliquer la majoration prévue au a. de l'article 1732 du code général des impôts sur les rappels de de taxe sur la valeur ajoutée relatifs à la période allant du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2016.

30. Il résulte de tout ce qui précède que M. A... est seulement fondé à demander à être déchargé des rappels de taxes sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période allant du 1^{er} janvier au 31 décembre 2014 et des pénalités correspondantes.

31. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 750 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D É C I D E :

Article 1^{er} : M. A... est déchargé des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2014 et des pénalités correspondantes.

Article 2 : Le surplus de conclusions de la requête est rejeté.

Article 3 : L'Etat versera la somme de 750 euros à M. A... en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le présent jugement sera notifié à M. B... A... et à la directrice départementale des finances publiques de la Somme.