

TA Châlons-en-Champagne, 1^{er} décembre 2022, n°2100918, Mme I.

Le contentieux fiscal ou la recherche permanente de l'équilibre

Montesquieu définissait les revenus de l'État comme « *une portion que chaque citoyen donne de son bien, pour avoir la sûreté de l'autre, ou pour en jouir agréablement. Pour fixer ses revenus, il faut avoir égard et aux nécessités de l'État, et aux nécessités des citoyens. Il ne faut point prendre au peuple sur ses besoins réels, pour des besoins de l'État imaginaire* » (*De l'Esprit des lois*, Livre XIII, Chap. I). Par ces mots le baron de la Brède énonçait la nécessité d'un juste équilibre entre ce que l'État doit et ne doit pas prélever, ce que l'on pourrait appeler le principe de justice fiscale. De nos jours, lorsqu'un différend survient à l'occasion de la perception d'une taxe ou d'une imposition, il incombe aux juridictions administratives de contrôler la « justesse » du prélèvement. C'est un contrôle de ce type qui est mis en œuvre dans le jugement rendu par le tribunal administratif de Châlons-en-Champagne le 1^{er} décembre 2022.

En l'espèce, la SCI de Prouvais, dont Mme I. est associée à 50%, a fait l'objet d'une vérification fiscale portant sur la période allant du 21 juillet 2014 au 31 décembre 2015. À la suite de ce contrôle, l'administration a enjoint Mme I. au règlement d'impositions supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre des années 2014 et 2015. Face à cette régularisation, Mme I. a saisi la juridiction administrative afin de la décharger des impositions ou tout au moins d'en obtenir la réduction.

À l'appui de ses prétentions la requérante fait valoir la motivation insuffisante de la rectification qui a lui a été notifiée ainsi que l'irrégularité de la procédure qui en est à l'origine. Ainsi, en invoquant une violation des dispositions de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, elle met en avant le fait que l'administration ne l'a pas informée de la provenance des informations ayant entraîné la réclamation de sommes supplémentaires. Parallèlement, l'administration fiscale représentée par le directeur des finances publiques de la Marne a conclu au caractère infondé des prétentions de la requérante par un mémoire en défense enregistré le 25 octobre 2021.

Au-delà des détails techniques, il s'agissait pour le juge administratif d'apprécier la suffisance des informations apportées à l'appui du rattrapage fiscal contesté afin d'en apprécier

la légalité. Le jugement apporte une réponse mitigée. D'un côté, la juridiction rejette la demande de décharge présentée par la requérante et estime donc légale la rectification mais de l'autre, elle prononce la réduction des sommes réclamées. Pour arriver à cette conclusion, le tribunal administratif estime suffisamment motivée la rectification produite par l'administration (I) mais invalide la méthode de calcul utilisée par cette dernière (II).

I) Une rectification suffisamment motivée

L'administration fiscale dispose toujours de la possibilité de réévaluer et corriger les montants qu'elle est en droit de prélever. La chose est logique mais n'a rien d'arbitraire. Au plus haut niveau de la hiérarchie des normes, elle est encadrée. Par exemple, la combinaison des articles 13, 14 et 15 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du citoyen pose le principe de la nécessité de la contribution publique mais également sa proportionnalité et le contrôle de son emploi.

Du côté juridictionnel, les juridictions administratives avec le Conseil d'État en tête ont développé toute une jurisprudence tendant à la défense du contribuable à l'occasion de ses échanges avec l'administration. La haute juridiction a par exemple considéré qu'en vertu du principe du contradictoire, toute procédure de rehaussement doit contenir les éléments nécessaires à l'établissement de sa défense par le contribuable (Conseil d'État, 25 juillet 1986, *Brackers de Hugo*, n°45872). De la même manière, le Conseil a réaffirmé la minutie de son contrôle sur la suffisance de l'information donnée au contribuable quant aux fondements du rehaussement qui lui est imposé (Conseil d'État, 10 août 2005, n°271843).

La question des motifs et des motivations du rehaussement est justement ce qui est invoqué dans le présent jugement. En l'occurrence la requérante invoque une motivation insuffisante parce que la rectification qu'elle a reçue ne contient pas en annexe la copie du même document qui a été adressée à la SCI, les montants rectifiés ne sont pas détaillés et la nature ainsi que le caractère imposable des « produits accessoires » ne sont pas précisés. Ces arguments ne sont toutefois pas accueillis. Le tribunal administratif estime qu'aucune obligation légale ou réglementaire n'exige que la copie de l'acte adressé à la société figure en annexe. Il considère également la motivation appropriée dès lors que le document comporte une « référence » aux motifs des redressements et aux rectifications apportées aux bénéfices réalisés par la SCI de Prouvais. De la même manière, la rectification affiche une motivation suffisante

dans la mesure où elle contient le montant de la part des bénéfices sur lequel la requérante est imposée à mesure de sa quote-part dans la société.

Parallèlement l'argument tendant à la non-communication de la provenance des informations ayant motivé la rectification n'est pas non plus accueilli. En effet, ce dernier est invalidé dans la mesure où lesdits documents ont été transmis à l'administration fiscale par le gérant de la société et qu'ils en émanaient. Contrairement à ce que soutient la requérante, ils ne provenaient donc pas de tiers, l'obligation d'information prévue à l'article L. 76 b du livre des procédures fiscales ne trouvant donc pas à s'appliquer. Qui plus est, les juges relèvent que la requérante n'a fait aucune demande d'information sur lesdits documents à l'administration. Fait que cette dernière ne conteste pas.

Malgré l'affirmation de la légalité de la procédure, le tribunal administratif accepte toutefois une partie des prétentions de la requérante dans la mesure où il invalide la méthode de calcul des sommes réclamées par l'administration (II).

II) L'invalidation de la méthode de calcul utilisée par l'administration

Le fait que la rectification soit déclarée légale est en réalité une demi-victoire pour l'administration dans la mesure où les sommes réclamées sont révisées par le tribunal administratif.

Le point litigieux consiste en l'inclusion par l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans les sommes imposables. En l'occurrence la SCI Prouvais louait des locaux et incluait la TVA dans les loyers facturés. Dès lors, en vertu du 3 de l'article 283 du code général des impôts, cette dernière était également redevable de ladite taxe. C'est donc tout naturellement que l'administration fiscale l'a incluse dans les sommes imposables.

Les magistrats relèvent toutefois, que la SCI aurait pu et dû en être dispensée si elle avait invoqué le 2 de l'article 260 du code général des impôts. Considérant qu'elle ne l'a pas fait, cette dernière aurait dû demeurer assujetti à la TVA du seul fait qu'elle soit mentionnée sur les factures de la société. Quand bien même, le tribunal administratif adopte sur ce point une posture plus douce en accueillant les prétentions de la requérante portant justement sur ce point. Il estime en ce sens que, comme le prévoit l'article 33 *quater* du code général des impôts,

l'administration a eu tort d'inclure la TVA dans le calcul des revenus fonciers imposables de la SCI.

Paradoxalement, cela ne suffit pas à donner raison à la requérante. Malgré l'erreur de calcul, la juridiction confirme l'inclusion dans les revenus fonciers de la SCI au titre de la TVA de respectivement 2 000 euros pour l'année 2014 et 4 490 euros pour l'année 2015. En revanche, elle accorde à la requérante la diminution de la base d'imposition à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales à hauteur de la moitié de ces sommes en vertu du fait qu'elle ne détient que 50% des parts de la SCI. Elle est ainsi déchargée des cotisations d'impôt sur le revenu et contributions sociales portant sur les sommes exclues du calcul de sa base imposable.

Le raisonnement du tribunal administratif apparaît complexe. En réalité, il est le reflet du juste équilibre que le juge doit assurer entre la protection des droits du contribuable et la légitimité de l'administration à l'imposer, et à corriger cette imposition en cas d'erreur. Dans le présent jugement, les magistrats administratifs ont contrôlé de façon rigoureuse le respect des exigences de motivation et d'information qui caractérisent la procédure contradictoire de la rectification. À cette occasion, ils ont pu écarter certains fait allégués par la requérante mais qui ne semblaient pas avoir remis en cause ses droits. Parallèlement, ils ont également invalidé la méthode de calcul utilisée par l'administration et corrigé la base imposable imputable à la requérante à hauteur des parts qu'elle détient dans la SCI.