

Motivation d'un recours hiérarchique en cours de contrôle : faut-il mentionner l'existence de difficultés ou détailler leur nature ?

Référence : Doctrine-Tax-2026, comm. 117, E. Laporte

Date de publication : 3 septembre 2026

Domaine de droit : Fiscal

Sous-Domaine de droit : Contrôle fiscal

Décision commentée : [Conseil d'État, 9ème – 10ème chambres réunies, 13 mai 2026, 503687](#)Conclusions du rapporteur public : [Conclusions s/ CE, 13 mai 2026, n° 503687](#)

Mots-clés : Vérification de comptabilité · Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) · Rappels d'imposition · Charte des droits et obligations du contribuable vérifié · Garantie substantielle.



Emmanuel Laporte

Avocat

Cabinet Laporte



L'essentiel

Décision. - La possibilité pour un contribuable de s'adresser, dans les conditions édictées par la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, au supérieur hiérarchique du vérificateur puis à l'interlocuteur désigné par le directeur, au cours de la vérification et avant l'envoi de la proposition de rectification, pour ce qui a trait aux difficultés affectant le déroulement des opérations de contrôle, constitue une garantie substantielle ouverte à l'intéressé. Le bénéfice de cette garantie n'est pas subordonné à d'autres conditions de motivation que la présentation par le contribuable d'une demande expresse faisant état de l'existence de difficultés rencontrées en cours de contrôle.

Portée. - Mettant fin à des années d'hésitations observées au sein des décisions des juges du fond, le Conseil d'État apporte une précision inédite sur la mise en œuvre de cette garantie : le formalisme attaché à la demande de recours hiérarchique n'est pas subordonné à l'indication par le contribuable de la nature des difficultés rencontrées en cours de contrôle. En pratique, pour autant que le contribuable n'omette pas d'y préciser l'existence de difficultés liées au déroulement du contrôle, notifie sa demande dans les délais encadrés par la jurisprudence et se ménage la preuve de cet envoi, le bénéfice de la garantie est émancipé de tout pouvoir d'appréciation de l'administration et doit être accordé de plein droit ¹

1 — La société S, exerçant une activité de location avec option d'achat et de vente de véhicules haut de gamme de seconde main, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité pour la période du 1^{er} octobre 2015 au 30 septembre 2016. Par courrier du 14 juin 2017, avant toute proposition de rectification, la société a demandé à rencontrer le supérieur hiérarchique du vérificateur compte tenu de l'existence de difficultés rencontrées au cours des opérations de contrôle et a sollicité la communication de documents émanant de tiers. Sans donner de suite à ces demandes, l'administration a procédé à des rappels de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et des rehaussements d'impôt sur les sociétés (IS) assortis de pénalités.

2 — Par jugement du 13 novembre 2023 ², le tribunal administratif de Paris a rejeté la requête de la société S tendant à la décharge, en droits et pénalités, des rappels de TVA, tandis que les rehaussements en matière d'IS ont été abandonnés.

Devant la cour administrative d'appel de Paris, la société S a sollicité l'annulation de ce jugement en soutenant que la procédure était irrégulière, dès lors qu'il n'a pas été fait droit à sa demande de rencontrer le supérieur hiérarchique du vérificateur compte tenu des difficultés rencontrées au cours des opérations de contrôle, alors que la charte des droits et obligations du contribuable vérifié précise qu'en cas de difficultés, le contribuable peut s'adresser à l'inspecteur divisionnaire ou principal et ensuite à l'interlocuteur désigné par le directeur et qu'il peut le(s) contacter pendant le contrôle, tandis que le dernier alinéa de l'article [L. 10](#) du Livre des procédures fiscales (LPF) dispose que :

« Les dispositions contenues dans la charte des droits et obligations du contribuable vérifié mentionnée au troisième alinéa de l'article L. 47 sont opposables à l'administration. »

La société S s'est également prévaluée, faute d'avoir bénéficié de la communication des documents que l'administration fiscale aurait obtenus de tiers, d'une méconnaissance de l'article [L. 76 B](#) du LPF, lequel dispose que :

« 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. »

Par arrêt rendu le 19 février 2025 ³, la cour a rejeté l'appel de la société S en considérant, s'agissant du moyen tiré d'une méconnaissance de l'article [L. 76 B](#) du LPF, que la demande de communication ayant été présentée antérieurement à la proposition de rectification, cette demande est sans incidence sur les obligations résultant des dispositions de l'article [L. 76 B](#) du LPF qui imposent à l'administration, avant la mise en recouvrement des impositions, d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des documents sur lesquels elle s'est fondée pour établir les impositions objet d'une proposition de rectification et de lui communiquer, à sa demande, lesdits documents.

Concernant le moyen par lequel la société S faisait grief à l'administration de l'avoir privée de sa faculté de saisir le supérieur hiérarchique du vérificateur, la cour l'a également écarté selon le raisonnement suivant :

« 2. En premier lieu, aux termes de l'article [L. 10](#) du livre des procédures fiscales : " L'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances. (...) Les dispositions contenues dans la charte des droits et obligations du contribuable vérifié mentionnée au troisième alinéa de l'article [L. 47](#) sont opposables à l'administration ". Cette charte précise qu'en cas de difficultés, le contribuable peut s'adresser à l'inspecteur divisionnaire ou principal et ensuite à l'interlocuteur désigné par le directeur et qu'il peut le(s) contacter pendant la vérification. **Cette garantie substantielle est ouverte au contribuable vérifié, avant l'envoi de la proposition de rectification, pour ce qui a trait aux difficultés affectant le déroulement des opérations de contrôle.**

3. La société requérante fait valoir qu'elle a, par un courrier du 14 juin 2017, sollicité un rendez-vous avec son supérieur hiérarchique et qu'il n'a pas été donné suite à cette demande. Il résulte de l'instruction que par ce courrier, **la société requérante se bornait à faire valoir qu'elle rencontraient des difficultés durant la vérification de comptabilité. En l'absence de toute indication, même sommaire, sur la nature de ces difficultés, cette formulation ne permettait pas au supérieur hiérarchique d'apprécier si les difficultés alléguées affectaient effectivement le déroulement des opérations de contrôle et relevaient ainsi de la garantie prévue par la charte. Dans ces conditions, l'administration n'était en tout état de cause pas tenue de faire droit à la demande d'entretien sollicitée par ce courrier.** Par suite, le moyen tiré de ce que la société Car Marketing System a été privée de la garantie substantielle procédant de l'entrevue avec l'inspecteur principal doit être écarté. »

Par sa décision rendue le 13 mai 2026, le Conseil d'État a censuré l'arrêt avec renvoi devant la même cour.

Ni les [conclusions](#) du rapporteur public Madame Céline Guibé ni la décision ne précisent si l'un des deux moyens du pourvoi était fondé – bien que cela soit vraisemblable – sur une violation de l'article [L. 76 B](#) du LPF pour l'application duquel le Haut Conseil, en tout état de cause, ne se prononce pas. Ce n'est donc pas la solution retenue par la cour quant à la temporalité d'une demande de communication de documents qui a retenu l'attention du Conseil d'État, une telle solution semblant, d'un certain point de vue, conforme à une lecture littérale de l'article [L. 76 B](#) qui ne vise que les documents obtenus de tiers sur lesquels l'administration s'est fondée **pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition de rectification** : il n'est, en cela, pas illogique de regarder comme prématurée, voire comme sans objet, une demande documentaire formulée alors qu'aucune proposition de rectification n'a encore été notifiée, aucun document ne pouvant alors être considéré comme fondant une imposition, non encore établie. D'ailleurs, la Haute Assemblée a rendu en 2011 une décision [4](#) répondant indirectement et implicitement à cette question dans le même sens que la cour, en jugeant que l'administration n'est pas tenue de répondre à la demande de communication formée au titre d'une première notification de rectification dès lors que, lorsqu'elle procède à une nouvelle notification de rectification qui se substitue intégralement à la notification initiale, il appartient au contribuable, s'il l'estime utile, de renouveler sa demande de communication des renseignements obtenus auprès de tiers sur lesquels demeure fondée la rectification, laissant ainsi entendre que la proposition de rectification serait l'événement faisant naître le droit de communication visé par l'article [L. 76 B](#) du LPF. Et la cour administrative d'appel de Toulouse a confirmé en 2024 que l'administration n'est pas tenue de répondre à une demande de communication de documents formulée au cours d'une vérification de comptabilité, avant l'intervention d'une proposition de rectification, et non réitérée après [5](#) . Pour autant, une évolution plus téléologique et libérale n'aurait pas été impossible en admettant, par exemple, qu'une telle demande produirait, malgré tout, des effets même différés, dès qu'une proposition de rectification interviendrait ensuite, peu important sa formulation avant ou après ladite proposition, tant qu'elle l'aurait été avant la mise en recouvrement. Une précision expresse de la date de naissance du droit en cause aurait donc, sans nul doute, présenté l'intérêt d'une clarification depuis une jurisprudence datant de 2011, mais le juge de cassation a annulé l'arrêt attaqué « *sans qu'il soit besoin de se prononcer sur l'autre moyen de son pourvoi* » probablement fondé sur l'article [L. 76 B](#) du LPF.

C'est donc au vu du moyen relatif à la faculté de s'adresser au supérieur hiérarchique en cours de contrôle que le juge de cassation a rendu une décision de principe :

« 2. Aux termes du dernier alinéa de l'article [L. 10](#) du livre des procédures fiscales : " **Les dispositions contenues dans la charte des droits et obligations du contribuable vérifié mentionnée au troisième alinéa de l'article [L. 47](#) sont opposables à l'administration** ". Aux termes du paragraphe 6 du chapitre 1er de la charte, dans sa version applicable au litige : " En cas de difficultés, vous pouvez vous adresser à l'inspecteur divisionnaire ou principal et ensuite à l'interlocuteur désigné par le directeur. Leur rôle vous est précisé plus loin (...). Vous pouvez les contacter pendant le contrôle ".

3. **La possibilité pour un contribuable de s'adresser, dans les conditions édictées par le passage précédemment cité de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, au supérieur hiérarchique du vérificateur puis à l'interlocuteur désigné par le directeur, au cours de la vérification et avant l'envoi de la proposition de rectification, pour ce qui a trait aux difficultés affectant le déroulement des opérations de contrôle, constitue une garantie substantielle ouverte à l'intéressé. Le bénéfice de cette garantie n'est pas subordonné à d'autres conditions de motivation que la présentation par le contribuable d'une demande expresse faisant état de l'existence de difficultés rencontrées en cours de contrôle.** »

Le Haut Conseil a ainsi estimé qu'en jugeant que l'administration fiscale n'était pas tenue de faire droit à la demande d'entretien avec le supérieur hiérarchique que la société avait formulée dans son courrier du 14 juin 2017, au motif qu'elle se bornait à y faire état de difficultés rencontrées au cours de la vérification de comptabilité, sans indication, même sommaire, sur la nature de ces difficultés, la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit.

Par cet arrêt particulièrement bienvenu, le Conseil d'État confirme que la faculté, prévue par la charte, de s'adresser au supérieur hiérarchique puis à l'interlocuteur au titre de difficultés au cours du contrôle, constitue une garantie substantielle opposable à l'administration sur le fondement de l'article [L. 10](#) du LPF (I), en apportant cette importante précision, inédite jusqu'alors, que le contribuable n'est nullement tenu de motiver sa demande expresse au-delà de l'indication de l'existence de difficultés rencontrées en cours de contrôle (II). Bien que le sens de cette décision ne soit que le reflet de l'application stricte de la lettre de la charte alors en vigueur qui n'imposait aucune contrainte de motivation quant à la nature des difficultés rencontrées, elle constitue une réaffirmation nette et un renforcement de la garantie que ce texte énonce, en mettant fin aux interprétations divergentes longtemps observées au sein des juridictions du fond, mais elle conduit à s'interroger à nouveau sur la portée qu'il convient de donner à la charte.

I. Une réaffirmation nette du caractère substantiel et opposable de la garantie offerte en cours de contrôle

A. Une garantie administrative substantielle