CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteur public

M. et Mme M... font partie de la longue liste de contribuables qui ont eu la déconvenue de voir l'administration fiscale remettre en cause la réduction d'impôt sur le revenu dont ils pensaient pouvoir bénéficier à raison d'investissements outremer réalisés dans le cadre du dispositif dit « Girardin industriel » prévu par l'article 199 undecies B du CGI. Ce ne sont toutefois pas les conditions d'application de ce régime qui sont ici en cause. Le pourvoi présenté par le ministre de l'action et des comptes publics vous permettra d'ajouter une touche supplémentaire à votre jurisprudence relative aux obligations pesant sur l'administration s'agissant de la communication au contribuable des documents utilisés pour établir l'imposition.

A l'issue d'un contrôle sur pièces au cours duquel elle a exercé son droit de communication, l'administration fiscale a remis en cause le bénéfice de la réduction d'impôt que M. M... avait pratiquée au titre des années 2008 et 2009 à raison d'un investissement réalisé par l'intermédiaire d'une société en participation dans des installations de production d'énergie photovoltaïques situées à la Martinique. Les époux M... ont d'abord contesté sans succès les suppléments d'impôt ayant résulté de ce contrôle devant le tribunal administratif de Nancy. Après avoir annulé le jugement du tribunal, la cour administrative d'appel de Nancy, statuant par la voie de l'évocation, a renversé la solution.

La cour a d'abord constaté que l'administration avait fondé la rectification litigieuse sur deux motifs tirés, d'une part, de ce que les installations n'étaient pas raccordées au réseau électrique au 31 décembre 2009 et, d'autre part, que le montant des investissements, qui sert de base de calcul à la réduction d'impôt, n'était pas justifié. Elle a ensuite relevé qu'en réponse à la demande du contribuable, lequel avait sollicité la communication de la totalité des documents ayant fondé ces rectifications, l'administration avait transmis la copie des documents obtenus auprès de la société EDF et des services douaniers mais qu'elle avait omis de communiquer d'autres pièces mentionnées dans la proposition de rectification, et notamment les factures émises par la société Lynx, fournisseur des panneaux photovoltaïques. La cour a ensuite jugé que, l'administration ayant justifié les rectifications en remettant en cause le prix de revient de l'investissement résultant de ces factures, l'omission de

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

communiquer ce document avait privé le contribuable de la garantie prévue par l'article L. 76 B du LPF.

Le ministre vous demande d'annuler cet arrêt, en tant qu'il a prononcé la décharge des impositions litigieuses.

1. Le ministre fait notamment valoir, sous l'angle de l'erreur de droit, que la proposition de rectification contenait deux motifs autonomes, chacun susceptible de fonder l'imposition litigieuse. Selon lui, l'omission de communiquer la facture de la société Lynx n'a concrètement privé le contribuable d'aucune garantie, dans la mesure où la facture n'a été utilisée à l'appui que d'un seul de ces deux motifs. L'autre motif, tiré du défaut de raccordement des installations, procédait en effet exclusivement de l'exploitation des renseignements obtenus auprès de la société EDF, dont il n'est pas contesté qu'ils avaient bien été transmis au contribuable.

Relevons que dans une configuration identique, les cours de Nantes et de Lyon ont jugé, dans le sens suggéré par le ministre et à l'inverse de la cour de Nancy, que l'absence de communication des factures du fournisseur des installations photovoltaïques demeurait sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition.

Comme vous le savez, l'article L. 76 B du LPF¹, qui a codifié les obligations consacrées par votre jurisprudence, impose à l'administration, d'une part, d'informer le contribuable de l'origine et de la teneur des renseignements obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition et, d'autre part, de communiquer au contribuable qui en fait la demande une copie des documents contenant ces renseignements avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent. Cette garantie, inspirée du principe du respect des droits de la défense et de l'exigence de loyauté dans le déroulement de la procédure d'imposition, est destinée à permettre au contribuable de vérifier l'authenticité des documents utilisés par l'administration ou d'en discuter la teneur ou la portée.

A la différence de l'approche pragmatique que vous retenez s'agissant de l'obligation d'informer le contribuable quant à l'origine des renseignements obtenus, dont vous estimez qu'elle n'affecte pas les impositions qui en procèdent lorsqu'elle n'a pas concrètement privé le contribuable de la possibilité d'en demander communication², vous avez opté pour une conception rigoureuse de l'obligation de communiquer les documents contenant ces renseignements, qui est seule en jeu dans la présente affaire. Cette dernière constitue, en soi, une garantie au sens de votre jurisprudence *Meyer* et sa méconnaissance fait toujours tomber la procédure lorsque les documents concernés se trouvent dans le champ de l'article L. 76 B du LPF (CE, 31 juillet 2009, Société Financière François Ier, n° 297308, au recueil et à la RJF

¹ Issu de l'article 7 de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005.

² Ce qui est le cas lorsque le renseignement est nécessairement connu du contribuable (CE, 7 novembre 2008, Mme Fontana et M. de Framond, n° 301642, aux T., RJF 1/2009 n° 56 ; solution confirmée postérieurement à l'intervention de la décision de section Meyer, 16 avril 2012, n° 320912, au rec., RJF 7/12 n° 679 par CE, min. c/ M. Monsterleet, 17 mars 2016, n° 381908, RJF 6/16, n° 545).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

12/09 n° 1311) – encore que vous ayez récemment accepté d’apporter un tempérament à la rigueur de votre jurisprudence dans le cas spécifique des documents directement et effectivement accessibles au contribuable dans les mêmes conditions qu’à l’administration (CE, 27 juin 2019, min. c/ M. et Mme L..., n° 421373, aux tables et à la RJF 10/19 n° 942, concl. A. Iljic p. 1329 (C 942).

L’obligation de communication porte exclusivement sur les renseignements qui ont effectivement servi à établir l’imposition, c’est-à-dire tant ceux qui ont été utilisés par l’administration pour conduire la procédure d’imposition que ceux qui lui ont permis de déterminer le montant de l’impôt (CE, 24 avril 2019, min. c/ D..., n° 414220, aux tables et à la RJF 7/19 n° 688, concl. L. Cytermann (C 688) ; v. aussi CE, 14 octobre 2015, min. c/ M. et Mme X..., n° 377875, aux tables et à la RJF 1/16 n° 54, chronique N. Labrune RJF 5/16 p. 525, s’agissant des documents utilisés pour écarter la comptabilité du contribuable et reconstituer son chiffre d’affaires).

Vous estimez que l’administration doit normalement être regardée comme ayant effectivement utilisé tous les éléments dont elle fait état au cours de la procédure d’imposition, sans qu’il y ait lieu de se demander si certains d’entre eux ne suffisaient pas, à eux seuls, à fonder l’imposition litigieuse. Sont ainsi soumis à l’obligation de communication les documents dont l’administration n’a fait état qu’au stade de la réponse aux observations du contribuable pour confirmer une prise de position reposant sur d’autres éléments (CE, 7 novembre 2008, Monsieur, n° 300662, aux tables sur ce point et à la RJF 1/09 n° 54, chronique p. 3, concl. L. Olléon BDCF 1/09 n° 10 ; CE, 6 octobre 2008, min. c/ M. et Mme E..., n° 299768 ; CE, 16 juillet 2014, Société Agrarix, n° 363037, RJF 11/14 n° 999, concl. V. Daumas BDCF 11/14 n° 106³).

Le choix de la simplicité opéré par votre décision *Monsieur* repose sur l’idée que l’administration ne fait rien d’inutile et que l’on peut raisonnablement présumer qu’elle regarde comme pertinentes, sauf abandon exprès, l’ensemble des informations dont elle se prévaut au cours de la procédure.

Le débat nous semble se poser en des termes différents dans le cas d’une rectification fondée sur plusieurs motifs distincts et autonomes, dont chacun est de nature à justifier l’imposition. Dans une telle configuration, l’information est utile uniquement à l’appui du motif pour lequel elle est invoquée. Il ne s’agit pas alors d’un élément utilisé à titre confortatif comme dans l’affaire *Monsieur*, mais si l’on peut dire, à titre alternatif ou subsidiaire.

Vous pourrez vous inspirer de la solution retenue dans une telle configuration s’agissant de l’obligation de motivation prévue par l’article L. 57 du LPF. Vous jugez qu’une proposition de rectification qui énonce plusieurs motifs pour justifier le même chef de redressement doit être regardée comme suffisamment motivée si un seul de ces motifs comporte les précisions suffisantes pour permettre au contribuable de formuler ses observations ou faire connaître son

³ La décision du 4 mai 2016, min. c/ SA Holteide, n° 387188, mentionnée dans les écritures du ministre, nous semble relever de cette veine jurisprudentielle.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

acceptation (CE, 21 décembre 2001, min. c/ SA Labesque V. I. n° 221006, aux tables et à la RJF 4/02 n° 427). Comme le relevait le président Bachelier dans ses conclusions sur cette affaire, lorsque l'administration énonce dans la proposition de rectification chacun des motifs qui fondent sa position, elle ouvre le dialogue le plus large possible avec le contribuable – démarche qui est donc favorable à ce dernier. Mais dès lors qu'elle n'est pas tenue de procéder de la sorte, l'insuffisance de précision de l'un seulement de ces motifs ne peut être sanctionnée par la décharge de l'imposition. Vous avez transposé cette solution à la réponse aux observations du contribuable : si plusieurs des motifs énoncés dans la proposition de rectification fondant un même chef de redressement sont contestés par le contribuable, l'administration peut se contenter de répondre de manière motivée à ses observations sur un seul d'entre ces motifs (CE, 14 octobre 2015, min. c/ M. Louis, n° 374211, aux tables et à la RJF 1/16 n° 60 avec concl. B. Bohnert sur abonnes.eff.fr (C 60).

L'objet de la garantie de l'article L. 57 du LPF, qui est de permettre au contribuable d'engager un dialogue contradictoire utile avec l'administration, est certes différent de celui de la garantie de l'article L. 76 B, qui est, comme nous l'avons dit, de permettre au contribuable de vérifier l'authenticité des documents utilisés par l'administration et d'en discuter la teneur. Mais, dans l'un comme dans l'autre cas, nous ne voyons pas de bonne raison, lorsqu'une proposition de rectification énonce plusieurs motifs dont un seul est entaché d'irrégularité, de faire profiter le contribuable d'un effet d'aubaine dont il n'aurait pas bénéficié si l'administration avait, de manière régulière, retenu un seul motif comme il lui était loisible de le faire. L'absence de communication d'un document mentionné au soutien d'un motif surabondant ne prive pas le contribuable de la possibilité de formuler utilement une réclamation en critiquant les autres motifs retenus par l'administration pour fonder l'imposition.

En revanche, afin de préserver la portée utile de la garantie de l'article L. 76 B du LPF, nous ne pensons pas possible d'opter pour une neutralisation systématique et absolue de l'irrégularité commise – à la différence de la solution dégagée par votre décision *SA Labesque* s'agissant de l'obligation de motivation. Il s'agit plutôt d'opérer une « tunnelisation » de cette garantie : de même que vous jugez que la non-communication de documents demandés n'affecte que les chefs de redressements pour lesquels ils ont été utilisés⁴, vous pourrez, *mutatis mutandis*, circonscrire les conséquences d'un tel vice aux seuls motifs des rectifications qu'il a effectivement entachés. Les conséquences de l'irrégularité commise différeront donc selon la portée de ces motifs.

Dans la présente affaire, le premier motif retenu par la proposition de rectification, tiré du défaut de raccordement des installations en litigieux, permettait à l'administration de remettre en cause le bénéfice de l'avantage fiscal dans son principe même. Le second motif, tiré de la surévaluation du prix de revient des installations, permettait quant à lui uniquement d'en réduire le montant. Dans cette configuration, le défaut de communication d'informations utilisées à l'appui du second motif, comme en l'espèce, ne contamine pas le premier motif et

⁴ CE, 15 février 2012, Trouvain, n° 325737 : RJF 2012, n° 496 ; CE, 27 avril 2009, Min. c/ Barbero, n° 289570, RJF 7/09 n° 616.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

n'affecte donc pas l'imposition dans son ensemble. A l'inverse, si le défaut de communication avait concerné le premier motif, il aurait fait obstacle au maintien de l'intégralité du rehaussement, mais non à la remise en cause partielle du crédit d'impôt à hauteur de la surévaluation des installations.

Cette grille de lecture est naturellement applicable lorsque les motifs énoncés par la proposition de rectification sont tous également de nature à justifier le redressement litigieux : l'irrégularité commise n'affecte alors pas l'imposition mais fait en revanche obstacle à ce que l'administration puisse se prévaloir du motif irrégulier au cours de la procédure contentieuse, dans l'hypothèse où le bien-fondé des autres motifs viendrait à être remis en cause.

Nous vous proposons donc de juger que, lorsque l'administration fonde les rectifications envisagées sur plusieurs motifs distincts et autonomes, le défaut de communication des informations utilisées pour établir l'un de ces motifs n'est pas de nature à entacher d'irrégularité la procédure d'imposition dans son ensemble. Vous censurerez les articles 2 et 3 de l'arrêt attaqué pour erreur de droit.

2.1. Nous vous proposons de régler l'affaire au fond. S'agissant de la régularité de la procédure d'imposition, vous écarterez, pour les raisons que nous venons de dire, le moyen tiré de la méconnaissance de l'article L. 76 B du LPF. Vous écarterez aussi les moyens tirés de l'insuffisante motivation de la proposition de rectification et de la réalisation d'une vérification de comptabilité déguisée, lesquels manquent en fait.

S'agissant du bien-fondé de l'imposition, vous constaterez que le fait générateur de la réduction d'impôt, qui correspond, dans le cas d'investissements réalisés dans le secteur de l'énergie photovoltaïques, à la date du raccordement des installations au réseau public d'électricité (CE, 26 avril 2017, M. et Mme Adam, n° 398405, aux tables), n'était pas intervenu au 31 décembre des années d'imposition en litige. Ce motif justifiant à lui seul la remise en cause du crédit d'impôt, vous écarterez par voie de conséquence comme inopérants les moyens dirigés contre les autres motifs énoncés par l'administration fiscale dans sa proposition de rectification. Vous relèverez enfin que le contribuable ne peut se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, d'une instruction administrative publiée postérieurement aux années d'imposition en litige.

PCMNC à l'annulation des articles 2 et 3 de l'arrêt attaqué et au rejet des conclusions présentées par les époux M... devant le tribunal administratif de Nancy.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.