

N° 381908
Ministre des finances et
des comptes publics
c/ M. B...

3^e et 8^e sous-sections réunies
Séance du 24 février 2016
Lecture du 17 mars 2016

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

M. Nicolas B... a acquis le 21 mai 2007 auprès de son père, M. Jean-Pierre B..., la totalité des parts de la société unipersonnelle à responsabilité limitée de droit espagnol Schungenvino, immatriculée en Espagne et fiscalement translucide, en vertu d'un acte reçu par un notaire de Roses (Espagne).

L'administration fiscale, sur autorisation du juge judiciaire, a procédé à des opérations de visite et de saisie dans les locaux occupés en France par M. Jean-Pierre B... et par des sociétés dont il était le dirigeant, parmi lesquelles la société Schungenvino. Compte tenu des informations obtenues, l'administration fiscale a considéré que la société Schungenvino exerçait en France une activité non déclarée de prestation de services divers pour le compte de deux sociétés françaises d'embouteillage de vin. Une vérification de comptabilité de la société Schungenvino a ensuite été diligentée. Dans ce cadre, le vérificateur a procédé à la reconstitution du chiffre d'affaires et du bénéfice pour chacun des exercices de la société clos en 2006 et 2007.

A la clôture de l'exercice 2007, M. Nicolas B... était devenu l'unique associé de cette société fiscalement translucide. En conséquence de quoi, l'imposition des bénéfices réalisés au cours de cet exercice a été établie à son nom au titre de l'impôt sur le revenu. Cette imposition supplémentaire a été assortie de l'intérêt de retard et de la majoration pour activité occulte. Les sommes ainsi mises à la charge de M. Nicolas B... ont été contestées sans succès devant le tribunal administratif de Paris. Toutefois, la cour administrative d'appel de Paris a inversé la solution.

La cour a accueilli un moyen tiré de la méconnaissance de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales (LPF). Pour cela, elle a relevé que l'administration avait indiqué au contribuable, dans la proposition de rectification, qu'il était personnellement redevable de l'imposition des bénéfices de la société Schungenvino au titre de l'année 2007, compte tenu de la cession à son profit de la totalité des parts de la société antérieurement détenues par son père, intervenue le 21 mai 2007. Toutefois, la cour a estimé que l'administration ne l'avait pas informé de l'origine de ce renseignement. La cour a retenu, d'une part, que si la proposition de rectification mentionnait le recours à la procédure de visite et de saisie conduite à

l'encontre de la société Schungenvino, le procès-verbal de l'opération avait été seulement adressé au père de l'intéressé, d'autre part, que la proposition de rectification n'indiquait pas que l'acte de cession des parts était au nombre des documents saisis. La cour a déduit de tout cela que « le contribuable a été ainsi privé de la garantie prévue par les dispositions de l'article L. 76 B (...), alors même qu'il avait nécessairement connaissance de l'acte de cession auquel il était partie ».

L'arrêt de la cour, signalé pour son intérêt jurisprudentiel¹, a eu les honneurs des revues spécialisées – son arrêt a été publié à la RJF 8-9/2014 n° 828 et à Droit fiscal n° 36, 4 septembre 2014, comm. 508, avec un commentaire de Christelle Oriol ; voir aussi le commentaire de Patrick Frydman paru à Droit fiscal n° 40, 2 octobre 2014, comm. 554.

Vous l'avez compris, le contribuable se prévalait, devant les juges du fond, d'une méconnaissance des obligations qui pèsent sur l'administration lorsqu'elle entend établir des impositions sur le fondement de renseignements obtenus de tiers². Rappelons ces obligations, telles que votre jurisprudence les a consacrées : l'administration doit informer le contribuable avec une précision suffisante de l'origine et de la teneur de ces renseignements recueillis auprès de tiers, afin de lui permettre notamment de discuter utilement leur provenance ou de demander que les documents qui, le cas échéant, contiennent ces renseignements soient mis à sa disposition avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent (pour un exemple récent, voyez CE 16 avril 2012, M. P..., n° 323592, aux tables du Recueil et à la RJF 7/2012 n° 674).

Ces obligations mises à la charge de l'administration sont inspirées par le principe général de respect des droits de la défense (CE 31 octobre 1990, Centre des infirmières danoises diplômées, n° 51223, inédite au Recueil, RJF 12/1990 n° 1513). On a pu également relever qu'elles révélaient votre préoccupation d'assurer une certaine loyauté dans le déroulement de la procédure d'imposition (voir les conclusions d'Emmanuelle Mignon sur CE 29 décembre 2000, M. R..., n° 209523, au Recueil et à la RJF 3/2001 n° 341, conclusions publiées au BDCF 3/2001 n° 42). D'origine purement prétorienne, ces obligations ont été codifiées en 2005 dans un nouvel article L. 76 B du livre des procédures fiscales³ – et c'est ce texte qui était applicable aux impositions en litige.

Le ministre chargé du budget se pourvoit en cassation en soulevant deux moyens.

Le bien-fondé du premier n'est pas évident. Nous croyons, en revanche, qu'il y a lieu d'accueillir le second.

Il vous invite à prendre expressément position sur les obligations auxquelles est soumise l'administration en matière d'information du contribuable sur les renseignements et documents obtenus de tiers, telles qu'elles découlent, non plus de votre jurisprudence, mais de la loi – précisément, des dispositions de l'article L. 76 B. Comme souvent, se pose la question

¹ Code de publication C+.

² Obligations que l'on désigne parfois sous le terme de « garantie *Antipolia* », d'après le nom d'une de vos décisions qui a contribué à les consacrer (CE 3 décembre 1990, SA Antipolia, n° 103101, au Recueil, RJF 2/1991 n° 200).

³ Créé par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités (article 27).

de savoir si une codification de la jurisprudence ne l'a pas rigidifiée. C'est manifestement ce qu'a entendu juger la cour administrative d'appel de Paris dans l'arrêt attaqué.

Pour bien comprendre la portée de ce qu'elle a jugé, il est nécessaire de revenir sur votre jurisprudence, telle que vous l'appliquiez avant l'entrée en vigueur de l'article L. 76 B.

Cette jurisprudence ne s'est pas faite en un jour. Vous en avez précisé les contours au fil de vos décisions, non sans tiraillements. Parmi les questions délicates qui se sont posées figure celle des conséquences à tirer d'une omission, par l'administration, de l'indication de l'origine des renseignements obtenus de tiers. Vous aviez, dans un premier temps, retenu la solution consistant à prononcer la décharge des impositions irrégulièrement établies. Mais vous avez apporté un tempérament à cette règle dans une affaire jugée en 2005 (CE 29 juin 2005, M. R..., n° 256163, inédite au Recueil, RJF 10/2005 n° 1067, concl. contraires L. Olléon). Les faits de l'espèce étaient, observons-le, assez proches de ceux de notre affaire puisque l'administration, pour contrôler le montant d'une plus-value sur cession de titres déclarée par le contribuable, avait exercé son droit de communication auprès du cessionnaire, ce qui lui avait permis de vérifier le prix convenu entre les parties. Après avoir relevé que l'administration avait correctement indiqué la teneur du renseignement recueilli, vous avez jugé qu'en égard à la teneur même de ce renseignement, nécessairement connue du cessionnaire comme du cédant, ce dernier ne pouvait être regardé comme ayant été, du seul fait de l'absence d'information sur l'origine du renseignement, privé de la possibilité de discuter le redressement. Vous en avez déduit que l'irrégularité constituée par le seul défaut de mention de l'origine du renseignement devait être regardée comme non substantielle et ne pouvait donc vicier la procédure d'imposition. Cette solution pragmatique a ensuite été reproduite à plusieurs reprises (CE 5 octobre 2005, Min. c/ Mme B..., n° 270341, inédite au Recueil, RJF 12/2005 n° 1438, concl. F. Séners au BDCF 12/2005 n° 153 ; avec des rédactions écartant l'irrégularité plutôt que son caractère substantielle : CE 13 décembre 2006, M. B..., n° 280131, inédite au Recueil, RJF 3/2007 n° 315, concl. contraires L. Olléon et CE 5 mai 2008, M. B..., n° 291229, aux tables du Recueil sur un autre point, RJF 8-9/2008 n° 988, concl. contraires C. Landais au BDCF 8-9/2008 n° 988). Et cette solution a, finalement, reçu l'onction d'une mention aux tables du Recueil, qui consacrait sans ambiguïté son statut de jurisprudence assumée (CE 7 novembre 2008, Mme F... et M. de F..., n° 301642, aux tables du Recueil, RJF 1/2009 n° 56, concl. contraires L. Olléon au BDCF 1/2009 n° 11 ; CE 27 avril 2009, M. M..., n° 300760, aux tables du Recueil et à la RJF 7/2009 n° 663, concl. J. Burguburu au BDCF 7/2009 n° 92).

Cette approche pragmatique ou « relativiste » a donc été formellement consacrée par votre jurisprudence. Elle a été contestée, c'est vrai, au sein même du Conseil d'Etat, puisque plusieurs des décisions l'illustrant ont été rendues aux conclusions contraires de vos commissaires du gouvernement et ont donné lieu à des commentaires critiques émanant de collègues (voir la chronique d'Emmanuel Glaser à la RJF 8-9/2008 et celle du Centre de documentation à la RJF 1/2009). Mais nous ne croyons pas que l'on puisse présenter cette jurisprudence « relativiste » comme minoritaire. Au contraire, on cherche plutôt les décisions qui s'en écarteraient⁴.

⁴ A ce titre, la décision la plus souvent citée est CE 16 novembre 2005, Min. c/ SARL Manufacture française des chaussures Eram, n° 270342, inédite au Recueil, RJF 2/2006 n° 179, concl. S. Verclytte BDCF 2/2006 n° 22.

Reste à voir si l'adoption des dispositions de l'article L. 76 B du LPF est de nature à « rebattre les cartes » et à offrir l'occasion d'une revanche aux partisans de l'approche « absolutiste ». Il nous semble que non, essentiellement pour trois raisons.

La première tient aux limites mêmes de l'exercice de codification d'une jurisprudence. Les dispositions de l'article L. 76 B du LPF ont été adoptées, rappelons-le, par ordonnance, ce qui ne permet guère de dégager les intentions du législateur. Ces dispositions, c'est vrai, n'énoncent aucune restriction aux obligations qu'elles mettent à la charge de l'administration : obligation d'information sur la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers ; obligation de communication de ces documents sur demande du contribuable. Toutefois, s'agissant d'un texte ayant pour objet de consacrer une solution prétorienne, il est difficile d'en tirer des conséquences : le texte rappelle les deux volets de la garantie dégagée par votre jurisprudence ; il n'a pu reprendre toutes ses nuances. Nous relevons d'ailleurs que la présente affaire n'est pas la première dans laquelle vous appliquez l'article L. 76 B du LPF et que, dans les précédentes, vous avez repris très naturellement les inflexions ou précisions que contenait déjà, avant l'adoption de ce texte, votre jurisprudence (voyez par exemple CE 16 juillet 2014, Société Agraxix, n° 363037, aux tables du Recueil sur un autre point, RJF 11/2014 n° 999 et 1000 ; CE 30 décembre 2015, Société Lovie Style, n° 374816, aux tables du Recueil, RJF 5/2016 n° 264⁵). Cela nous paraît valoir aussi s'agissant du caractère « relatif » de l'obligation d'information sur l'origine des renseignements ou documents.

La deuxième raison qui nous incite à nous séparer de la position adoptée par la cour administrative d'appel de Paris tient à l'intervention de votre décision de section du 16 avril 2012 (CE section, 16 avril 2012, M. et Mme M..., n° 320912, au Recueil et à la RJF 7/2012 n° 679). Rappelons qu'avec cette décision, vous avez adapté votre jurisprudence d'assemblée *Danthy*⁶ au cas particulier du contentieux fiscal. Vous avez jugé qu'une irrégularité commise dans la procédure d'imposition demeure sans conséquence sur le bien-fondé de l'imposition s'il est établi que, n'ayant privé le contribuable d'aucune garantie, elle n'a pas pu avoir d'influence sur la décision de rectification. Cette décision n'a pas bouleversé la manière dont le juge fiscal appréhende la méconnaissance des règles régissant la procédure d'imposition. Elle a plutôt systématisé une approche qui transparaisait déjà dans votre jurisprudence, consistant à ne prononcer la décharge des impositions contestées que lorsque la règle méconnue constitue une garantie pour le contribuable et que celui-ci en a effectivement été privé – approche qu'illustre déjà, en ce qui concerne l'obligation d'information de l'administration sur la teneur et l'origine des renseignements obtenus de tiers, la jurisprudence « relativiste » que nous avons rappelée tout à l'heure.

La troisième raison qui nous pousse à vous proposer de maintenir votre jurisprudence tient à ce qu'elle nous paraît avoir atteint un équilibre somme toute satisfaisant. En « relativisant » la garantie portant sur l'origine des renseignements, vous avez d'abord cherché à éviter des décharges procédant d'effets d'aubaine pour les contribuables, lorsqu'il n'a pas été porté atteinte à la substance de leurs droits. En revanche, vous vous êtes toujours montré ferme sur l'obligation d'indiquer la teneur des renseignements utilisés par

⁵ Vous pouvez voir aussi, manifestant dans leur rédaction la continuité existant entre l'avant et l'après L. 76 B : CE 26 mai 2014, M. B..., n° 348574, aux tables du Recueil, RJF 8-9/2014 n° 829 ; CE 25 juin 2014, M. G..., n° 349966, inédite au Recueil, RJF 10/2014 n° 924.

⁶ CE assemblée, 23 décembre 2011, M. Danthy et autres, n° 335033, au Recueil.

l'administration⁷, de même que sur l'obligation de communiquer les documents qui, le cas échéant, contiennent les renseignements⁸. Ce qui est fondamental, nous semble-t-il, ce qui doit demeurer, parce que cela constitue le cœur des garanties offertes au contribuable, c'est l'obligation pour l'administration d'informer ce dernier qu'elle fait usage, pour rectifier ses déclarations, de renseignements obtenus de tiers. Partant de là, et alors même qu'elle n'a pas précisé d'emblée l'origine de ces renseignements, l'essentiel est sauf – et même, si tant est qu'elle existe, l'obligation de loyauté de l'administration à l'égard du contribuable : ce dernier en effet, s'il ne sait pas pertinemment d'où proviennent les renseignements dont l'administration fait état, peut toujours lui demander de préciser l'origine de ces renseignements, ou même lui demander directement la communication des documents qui en sont le support.

Au final nous vous proposons, statuant sur le fondement de l'article L. 76 B du LPF, de reprendre le considérant de principe forgé par votre jurisprudence, en précisant, pour tenir compte de votre décision de section du 16 avril 2012, et dans la suite de votre récente décision *Lovie Style*, en quoi consistent les garanties offertes au contribuable. Vous jugerez ainsi que l'obligation faite à l'administration d'informer le contribuable de l'origine et de la teneur des renseignements qu'elle a utilisés pour procéder à des rectifications a pour objet de permettre à celui-ci, notamment, de discuter utilement leur provenance ou de demander que les documents qui, le cas échéant, contiennent ces renseignements soient mis à sa disposition avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent, afin qu'il puisse vérifier l'authenticité de ces documents et en discuter la teneur ou la portée. Et nous vous proposons d'ajouter un codicille manifestant le maintien en l'état de votre jurisprudence, en jugeant que toutefois, la méconnaissance de l'obligation d'information sur l'origine d'un renseignement demeure sans conséquence sur le bien-fondé de l'imposition s'il est établi qu'eu égard à la teneur du renseignement, le contribuable n'a pas été privé, du seul fait de cette absence d'information, de ces garanties – ce qui se vérifiera le plus souvent, en pratique, si le renseignement était nécessairement connu du contribuable.

Si vous nous suivez, vous censurerez, en conséquence, l'arrêt de la cour administrative d'appel. Au regard de ce qui précède, celle-ci a commis une erreur de droit en jugeant que le contribuable avait été privé de la garantie prévue par l'article L. 76 B, alors que le seul défaut de mention de l'origine du renseignement qui lui a été opposé, nécessairement connu de lui, ne le privait pas de la possibilité d'en discuter utilement la provenance ou de demander la communication des documents qui en constituaient le support.

Par ces motifs nous concluons dans le sens qui suit :

1. Annulation de l'arrêt attaqué ;
2. Renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel ;
3. Rejet des conclusions présentées par M. B... au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

⁷ Cet aspect de la garantie, c'est vrai, étant souvent « absorbé » par l'obligation de motiver la proposition de rectification prévue à l'article L. 57 du LPF.

⁸ Vous n'avez apporté d'exception à cette obligation que dans l'hypothèse où l'administration utilise des données librement accessibles (CE 30 mai 2012, Société Aficom, n° 345418, au Recueil et à la RJF 8-9/2012 n° 844 ; CE 3 mai 2011, Min. c/ M. A..., n° 318676, aux tables du Recueil et à la RJF 7/2011 n° 851).