

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Séance du 16 mai 2018
Lecture du 30 mai 2018

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public

M. et Mme D... ont, en application des dispositions de l'article 199 undecies B du code général des impôts, bénéficié au titre des années 2010 et 2011 d'une réduction d'impôt sur le revenu à raison d'investissements productifs outre-mer réalisés par plusieurs sociétés en participation (SEP) dont M. D... était associé et dont la gestion était assurée par la SARL Dom Tom Défiscalisation, ayant consisté en l'acquisition et l'installation de panneaux photovoltaïques en vue de leur exploitation par des sociétés situées en Martinique. Cette réduction d'impôt a été remise en cause par l'administration fiscale à l'issue d'un contrôle sur pièces, pour défaut de raccordement effectif des installations au réseau au 31 décembre 2010. Les contribuables ont porté le litige devant le tribunal administratif de Strasbourg, puis devant la cour administrative d'appel de Nancy. Une fois n'est pas coutume dans ce contentieux de série relatif à l'application de cette réduction d'impôt pour des investissements dans le secteur photovoltaïque, les contribuables ont obtenu gain de cause en appel, la cour leur ayant accordé la décharge sollicitée pour irrégularité de la procédure d'imposition. C'est l'arrêt dont le ministre vous demande l'annulation aujourd'hui.

Son pourvoi vous conduira à préciser les obligations pesant, devant le juge de l'impôt, sur l'administration lorsqu'elle se prévaut du secret professionnel pour justifier de l'absence de communication intégrale au contribuable d'un document contenant des informations qu'elle a utilisées pour établir les redressements, et l'office du juge dans une telle configuration.

Les obligations pesant sur l'administration à l'égard du contribuable lui-même dans le cadre de la procédure d'imposition sont, elles, déjà bien établies par votre jurisprudence.

Il résulte ainsi des dispositions de l'article L. 76 B du LPF qu'elles font obligation à l'administration fiscale de tenir à la disposition du contribuable qui le demande, avant la mise en recouvrement d'impositions établies au terme d'une procédure de rectification contradictoire ou par voie d'imposition d'office, les documents ou copies de documents – pour autant qu'elle les détienne effectivement – qui contiennent les renseignements qu'elle a utilisés pour procéder aux

redressements correspondants, sauf dans le cas où ces renseignements sont librement accessibles au public. S'agissant d'une obligation qui permet au contribuable de vérifier l'authenticité de ces documents et d'en discuter la teneur ou la portée et constitue ainsi une garantie pour l'intéressé, vous jugez que, dans le cas où l'administration, dans l'exercice de son droit de communication, a pris des copies des documents détenus par un autre service, elle est tenue, en principe, de mettre l'intégralité de ces copies à la disposition du contribuable, et ne peut se borner à en communiquer les seuls extraits qu'elle estimerait pertinents (CE, 30 décembre 2015, *Société Lovie Style*, n° 374816, T. pp. 617-618, RJF 2016 n° 264, concl. E. Crépey p. 396, Dr. fisc. n° 16/12 comm. 244). Ainsi que le soulignait le rapporteur public sur cette affaire, « *l'un des intérêts pour le contribuable d'accéder aux documents au sein desquels figurent les informations qui lui sont opposés est précisément de contextualiser ces derniers et de faire des rapprochements ; (...) ce qui, le cas échéant de bonne foi d'ailleurs, a été isolé par l'administration peut prendre une signification différente à la lumière d'autres éléments du même document* ».

Cette obligation de communication peut toutefois trouver sa limite dans la protection de certains secrets. En particulier, l'article L. 103 du LPF dispose que « *L'obligation du secret professionnel, telle qu'elle est définie aux articles 226-13 et 226-14 du code pénal, s'applique à toutes les personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts (...). / Le secret s'étend à toutes les informations recueillies à l'occasion de ces opérations. Pour les informations recueillies à l'occasion d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, l'obligation du secret professionnel nécessaire au respect de la vie privée s'impose au vérificateur à l'égard de toutes personnes autres que celles ayant, par leurs fonctions, à connaître du dossier.* »

Votre avis *Mme D...* du 21 décembre 2006 (n° 293749, T. p. 810, RJF 3/07 n° 314, concl. P. Collin BDCF 3/07 n° 32) a ainsi précisé que « *les dispositions législatives protégeant le secret professionnel, telles que l'article L. 103 du LPF, ou la vie privée peuvent faire obstacle à la communication par l'administration à un contribuable de renseignements concernant un tiers [autres que les informations visées par les règles de publicité de l'impôt telles que celles qui résultent des articles L. 111 et R. 111-1 du LPF], sauf si le contribuable est débiteur solidaire de l'impôt dû par ce tiers, sans le consentement de celui-ci ou de toute personne habilitée à cet effet* ». Tirant les conséquences de cette réserve dans votre décision *SAS Azego Technology Services* du 30 décembre 2011 (n° 316738, RJF 4/12 n° 354) et dans votre *Société Lovie Style* déjà mentionnée, vous avez jugé que, par dérogation au principe de communication intégrale, « *peuvent être régulièrement établis des redressements fondés sur des documents dont les copies détenues par les services fiscaux n'ont été communiquées au contribuable qu'après occultation des informations couvertes par un tel secret* ».

Comment apprécier, une fois au stade contentieux, le respect par l'administration fiscale des règles ainsi posées lorsqu'elle n'a procédé qu'à une communication partielle du document au contribuable et invoque, en réponse au moyen tiré par ce dernier d'une méconnaissance des obligations découlant de l'article L. 76 B du LPF, la couverture du surplus du document par le secret ?

Dès lors que, s'il appartient au juge administratif de requérir des administrations compétentes la production de tous les documents nécessaires à la solution des litiges qui lui sont soumis, c'est à l'exception toutefois de ceux qui sont couverts par un secret garanti par la loi, et que vous n'avez jusqu'ici admis de passer outre l'exigence de communication à chacune des parties, conformément au caractère contradictoire de la procédure, de toutes les pièces produites au cours de l'instance et l'interdiction de se fonder sur des pièces qui n'auraient pas fait l'objet d'une telle communication que dans le cas très particulier des documents dont le refus de communication constitue l'objet même du litige (CE, Section, 23 décembre 1988, *Banque de France c/ H...*, n° 95310, p. 464 ; rappr., pour un recours dirigé contre le refus de communiquer des informations relatives à une personne mentionnée dans un fichier intéressant la sûreté de l'Etat, la défense ou la sécurité publique dont l'acte de création a fait l'objet d'une dispense de publication, CE, 9 octobre 2015, *Ministre de l'intérieur c/ A...*, n° 372219), il nous semble que le juge de l'impôt ne saurait, pour apprécier le bien-fondé d'un moyen tiré d'une méconnaissance de l'obligation de communication intégrale découlant de l'article L. 76 B du LPF et s'assurer de ce que l'administration a limité la non-communication ou l'occultation aux seules informations effectivement protégées par le secret professionnel et les autres secrets protégés par la loi, exiger de l'administration par une mesure d'instruction qu'elle lui communique le document en cause. En effet, s'il s'avérait que ce document était effectivement couvert par un secret garanti par la loi, le juge fiscal se trouverait paralysé, le respect du caractère contradictoire de la procédure impliquant en principe que le juge ne peut, sans l'autorisation de celui dans l'intérêt duquel le secret a été édicté, ni prendre connaissance de cette pièce, ni la communiquer aux parties (par ex. CE, 10 décembre 1999, *C...*, n° 192453, RJF 2/00 n° 258, concl. J. Arrighi de Casanova BDCF 2/00 n° 27).

Le remède à la difficulté qui en résulte est à trouver dans l'inspiration de la décision d'Assemblée du 16 novembre 2002 (n° 194295 219587, p. 380) et dans la solution de repli qu'elle a offerte à la CNIL lorsque celle-ci estime devoir refuser la communication d'informations concernant l'inscription d'une personne dans le système informatique national d'information Schengen, dont nous n'avons guère trouvé d'écho dans votre jurisprudence fiscale – si ce n'est lointainement dans votre décision *Société Sparflex* du 4 juin 2008 (n° 301776, RJF 10/08 n° 1055, concl. N. Escaut BDCF 10/08 n° 119).

Il nous semble ainsi que, lorsque l'administration entend, en réponse à un moyen tiré d'une méconnaissance de la garantie énoncée à l'article L. 76 B du LPF, opposer au requérant que le secret professionnel ou un autre secret protégé par la loi lui faisait interdiction de dévoiler davantage que ce qu'elle lui a effectivement communiqué avant la mise en recouvrement des impositions, l'administration ne peut se borner à invoquer le secret professionnel sans autre précision, mais doit apporter, pour qu'ils soient versés au dossier, tous éléments d'information et éclaircissements appropriés sur la nature des extraits du document qu'elle a occultés et dont elle a refusé la communication et les raisons pour lesquelles elle estime que ces informations sont couvertes par un secret. Le juge de l'impôt forme ensuite sa conviction sur le point de savoir si l'administration était fondée à opposer le secret à la demande de communication du contribuable et en tire les conséquences sur le bien-fondé du moyen d'irrégularité de la procédure d'imposition dont il est saisi. En cassation, le contrôle sur le raisonnement tenu en la matière par les juges du fond, sur les catégories d'éléments pouvant être exigés de l'administration fiscale à ce titre, ou

encore sur la nature des secrets pouvant justifier un refus de communication, nous paraît devoir être celui de l'erreur de droit.

En l'espèce, l'administration fiscale s'est expressément prévalué, dans sa proposition de rectification et dans sa réponse aux observations des contribuables, de renseignements extraits d'un procès-verbal de synthèse de la brigade de répression de la délinquance économique du 31 août 2011, obtenu dans le cadre de l'exercice de son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire. En réponse à la demande des contribuables de leur communiquer ce document, l'administration ne leur a transmis la copie que de quatre des vingt pages de ce procès-verbal, expliquant que le surplus concernait « un tiers et la procédure qui l'oppose à l'administration judiciaire ». En défense au moyen tiré de ce que la garantie de l'article L. 76 B du LPF avait été méconnue du fait du caractère très partiel de cette communication, le ministre a indiqué, devant les juges du fond, que les seize pages occultées provenaient d'un procès-verbal établi dans le cadre d'une procédure judiciaire concernant une autre personne que le contribuable, que le service avait obtenu dans le cadre de l'exercice de son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire, et qu'elles ne contenaient que des « *éléments concernant un tiers dans ses relations avec l'administration judiciaire, éléments non communicables eu égard aux règles de la protection de la vie privée et du secret professionnel et au surplus sans intérêt pour apprécier la position de l'administration quant à l'inexistence d'investissement productif au titre de l'année concernée* ». Si ce dernier motif, surabondant, n'autorisait pas le service à s'abstenir de communiquer la totalité du document en cause, et si le ministre aurait sans doute pu développer d'une ligne – mais guère plus – les éclaircissements qu'il a donnés, l'administration fiscale a ainsi fait valoir que le surplus du document se rapportait à une procédure pénale en cours contre un tiers et aux manquements reprochés à celui-ci, pour des faits sans lien avec les investissements en panneaux photovoltaïques des SEP dont M. et Mme D... étaient associés, et ne contenait ainsi que des informations, obtenues par les agents de l'administration fiscale dans l'exercice de leurs missions d'établissement et de contrôle de l'impôt, couvertes par la protection du secret professionnel résultant de l'article L. 103 du LPF et du secret de la vie privée de ce tiers.

En jugeant que le ministre, qui avait fourni des éléments d'information sur la nature des passages occultés et les raisons de leur occultation au titre du secret professionnel et du secret de la vie privée, ne pouvait se borner à de simples « *allégations* » mais devait apporter des « *éléments* » pour « *établir qu'elle se serait trouvée dans le cas où (...) les dispositions régissant les secrets protégés par la loi sont susceptibles de faire obstacle à la communication de documents concernant un tiers sans le consentement de celui-ci* », la cour nous paraît – même si l'on aurait pu aussi être tenté par une interprétation plus souple et bienveillante de son arrêt – avoir exigé, en termes de preuve et de conciliation entre caractère contradictoire de la procédure et respect des secrets protégés par la loi, plus que ce qu'elle pouvait exiger du ministre et avoir demandé une preuve certaine qui ne pouvait être apportée que la production du document intégral. Par suite, le ministre nous semble fondé à soutenir qu'elle l'a, ce jugeant, entaché d'une erreur de droit et à en demander, pour ce motif, l'annulation.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 23 juin 2016 de la cour administrative d'appel de Nancy ;

- au renvoi de l'affaire à cette cour ;
- et au rejet des conclusions présentées par M. et Mme D... au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.