

N° 414088
M. et Mme B...

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies
Séance du 21 novembre 2018
Lecture du 12 décembre 2018

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

La présente affaire vous permettra d'ajouter une pierre à la jurisprudence relative aux conséquences sur la procédure d'imposition d'une violation du secret professionnel¹ – violation que sanctionnent aujourd'hui, sur un plan pénal, les articles 226-13 et 226-14 du code pénal.

S'agissant des contribuables astreints au secret professionnel, vous avez récemment énoncé, sous la forme d'un considérant de principe, les règles applicables : voyez le point 2 de votre décision *SELAS Pharmacie Réveillon* du 24 juin 2015 (n° 367288, au Recueil et à la RJF 10/2015 n° 812, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon au BDCF 10/2015 n° 123, chronique N. Labrune à la RJF 10/2015 p. 715). Lorsque la révélation d'une information à caractère secret a été demandée par le vérificateur, en méconnaissance des dispositions de l'article L. 13-0 A du livre des procédures fiscales (LPF), la procédure d'imposition s'en trouve viciée dans son ensemble. Lorsqu'au contraire elle est imputable au seul contribuable, la procédure n'est viciée que dans la mesure où la rectification litigieuse a été fondée, en tout ou partie, sur l'information indûment révélée.

S'agissant des contribuables bénéficiaires du secret professionnel, votre jurisprudence est plus discrète. Vous avez déjà rencontré l'hypothèse de la communication au vérificateur, par le contribuable vérifié, d'un courrier adressé par son avocat – correspondance protégée par les dispositions de l'alinéa 1^{er} de l'article 66-5 de la loi du 31 décembre 1971², qui selon la jurisprudence judiciaire instaurent un secret « général et absolu »³. Vous avez alors jugé exempt d'erreur de droit le raisonnement d'une cour administrative d'appel qui, pour écarter un moyen tiré de la méconnaissance de ces dispositions, avait relevé que « c'est le contribuable lui-même qui avait remis au vérificateur le courrier adressé par son conseil » : voyez CE 28 février 2007, SARL Louvigny, n° 283441, aux tables du Recueil sur un autre point, RJF 5/2007 n° 542, concl. P. Collin au BDCF 5/2007 n° 54. Les conclusions de votre commissaire du gouvernement étaient plus explicites : il en ressort que le courrier couvert par le secret avait été remis volontairement et de manière assumée par le contribuable au vérificateur.

¹ C'est bien en termes de régularité de la procédure d'imposition que la jurisprudence envisage les conséquences d'une violation alléguée d'un secret protégé par la loi (voir les décisions citées dans la suite de ces conclusions). Observons qu'au contraire, la jurisprudence raisonne en termes d'inopposabilité des informations dont l'administration se prévaut pour fonder l'imposition lorsqu'elles sont extraites de pièces ou de documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge (CE 15 avril 2015, Société Car Diffusion 78, n° 373269, au Recueil, RJF 7/2015 n° 613 ; CE 23 novembre 2016, M. C..., n° 387485, aux tables du Recueil, RJF 2/2017 n° 141).

² Loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques.

³ Voyez notamment Cass. 1^{re} civ. 12 octobre 2016, pourvoi n° 15-14.896, Bull. 2016 I n° 192.

Dans la présente affaire, il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que lors de la constitution de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) Baby Black Elephant, M. B... a apporté à cette société, dont il est devenu le gérant et l'unique associé, des actions qu'il détenait dans une autre société, en plaçant la substantielle plus-value réalisée à cette occasion sous un régime de report d'imposition. A la suite d'une vérification de comptabilité de l'EURL, l'administration fiscale a constaté que son capital avait fait l'objet d'une réduction le 30 janvier 2009. Estimant que cet événement avait mis fin au report d'imposition de la plus-value réalisée en 2006 par M. B..., l'administration en a tiré les conséquences sur la situation fiscale de M. et Mme B... au regard de l'impôt sur le revenu et des contributions sociales dus au titre de l'année 2009, en assortissant les impositions supplémentaires établies à leur nom des majorations pour manquement délibéré prévues à l'article 1729 du code général des impôts.

Pour contester les sommes ainsi mises à leur charge, les contribuables soulevaient, devant la cour administrative d'appel de Paris, un moyen tiré de l'irrégularité de la procédure d'imposition. Selon l'argumentation présentée à son appui, le vérificateur avait pris connaissance, au cours de la vérification de comptabilité de l'EURL, d'une consultation juridique adressée à M. B... par son avocat au siège de la société et revêtue de la mention « personnel et confidentiel », et s'était servi du contenu de cette consultation pour fonder, dans la proposition de rectification adressée aux contribuables, la remise en cause au titre de l'année 2009 du régime de report d'imposition de la plus-value.

La cour administrative d'appel a répondu au moyen, au point 5 de son arrêt, en relevant que la correspondance couverte par le secret avait été remise au vérificateur parmi les documents juridiques et comptables de la société vérifiée, alors que M. B... était présent lors de la vérification, et que, dès lors qu'il était la personne bénéficiaire du secret professionnel et non la personne tenue au secret, les contribuables ne pouvaient utilement se prévaloir des principes énoncés par votre décision *SELAS Pharmacie Réveillon* – dont la cour avait au préalable reproduit le considérant de principe.

Les contribuables soutiennent dans leur pourvoi, entre autres moyens, que la solution d'inopérance retenue par la cour est entachée d'une erreur de droit. Selon eux, la règle énoncée par votre jurisprudence *Pharmacie Réveillon* vaut aussi bien lorsque le contribuable qui révèle l'information couverte par le secret professionnel est une personne astreinte au respect du secret que lorsqu'il s'agit d'une personne dans l'intérêt de laquelle ce secret est édicté. Nous ne les suivons pas jusque-là : il n'y a aucune raison de voir une irrégularité dans l'utilisation par l'administration fiscale d'une information initialement couverte par un secret protégé par la loi lorsque le contribuable bénéficiaire du secret a choisi, au préalable, de lever ce secret à son égard.

Pour autant, nous ne croyons pas les motifs de l'arrêt attaqué exempts de l'erreur de droit soulevée par le pourvoi. A lire le point 5 de son arrêt, on peut avoir le sentiment qu'aux yeux de la cour administrative d'appel, M. B... a lui-même procédé à la levée du secret qui protégeait la correspondance adressée par son avocat. Si tel est bien le raisonnement tenu, quelque peu implicitement, par la cour administrative d'appel, alors vous devez le censurer, faute pour la cour d'avoir recherché si l'intéressé avait révélé la correspondance en question de manière délibérée. Une levée du secret protégeant une information par le bénéficiaire de ce secret, à l'égard d'un tiers auquel il est opposable, ne peut en effet, selon nous, résulter d'une maladresse, d'une inadvertance, ni même d'une simple négligence. Elle doit être explicite et

volontaire⁴. Ce n'est que dans ces conditions que l'administration fiscale peut, sans irrégularité, exploiter l'information initialement protégée.

Relevons que, dans la présente affaire, la cour administrative d'appel devait d'autant plus se livrer à la recherche qu'elle a omis d'effectuer qu'elle relève également, toujours au point 5 de son arrêt, que M. B... avait refusé de donner copie au vérificateur de la lettre de son avocat, ce qui pouvait laisser entendre qu'il n'avait nullement entendu autoriser l'administration à en prendre connaissance.

Après annulation de l'arrêt attaqué, vous pourrez régler l'affaire au fond en application de l'article L. 821-2 du code de justice administrative. La solution de l'affaire nous paraît rapidement acquise.

Les circonstances exactes dans lesquelles le courrier adressé à M. B... par son avocat est tombé entre les mains du vérificateur, lors de la vérification de comptabilité de l'EURL Baby Black Elephant, ne sont pas parfaitement claires. En revanche, il résulte de l'instruction que M. B... a immédiatement refusé d'en donner copie au vérificateur, qu'il a fait en sorte que ce dernier n'y ait plus accès et que, par la suite, il a toujours contesté la possibilité pour le vérificateur de se fonder sur le contenu de ce courrier. Dans ces conditions, M. B... ne peut être regardé comme ayant, de manière délibérée, révélé à l'administration fiscale les informations contenues dans ce courrier – autrement dit, il n'a pas levé le secret protégeant cette correspondance à l'égard de l'administration fiscale. Il résulte par ailleurs tout aussi clairement de l'instruction que la rectification à l'origine de l'ensemble des sommes en litige est fondée, en partie au moins, sur l'exploitation de ces informations. Vous en déduirez que la procédure d'imposition, comme les contribuables le soutiennent, est viciée par la méconnaissance du secret institué par l'article 66-5 de la loi du 31 décembre 1971.

Vous annulerez le jugement du tribunal administratif de Paris du 3 juillet 2015, qui est entaché de la même erreur de droit que l'arrêt de la cour administrative d'appel, et vous prononcerez la décharge de l'ensemble des sommes en litige.

Par ces motifs nous concluons dans le sens qui suit :

1. Annulation de l'arrêt attaqué ;
2. Dans le cadre du règlement de l'affaire au fond, annulation du jugement du tribunal administratif de Paris du 3 juillet 2015 et décharge de l'ensemble des sommes en litige ;
3. Mise à la charge de l'Etat, au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, d'une somme de 4 500 euros.

⁴ *Mutatis mutandis*, on peut citer dans la jurisprudence judiciaire, confirmant des arrêts de cours d'appel qui avaient écarté des moyens tirés de la méconnaissance des dispositions de l'article 66-5 de la loi du 31 décembre 1971 au motif que le document couvert par le secret avait été « volontairement remis » par le client, Cass. crim. 12 avril 2016, pourvoi n° 15-86.802, diffusé ; Cass. 1^{re} civ. 30 avril 2009, pourvoi n° 08-13.596, diffusé.