

N° 414420

Ministre de l'action et des comptes publics  
c/ M. et Mme D...

3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> chambres réunies

Séance du 12 avril 2019

Lecture du 24 avril 2019

## CONCLUSIONS

### M. Laurent Cytermann, rapporteur public

Cette affaire vous conduira à exploiter une nouvelle fois le filon jurisprudentiel inépuisable de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales (LPF), en examinant s'il convient d'inclure dans son champ d'application les renseignements ayant servi à justifier la mise en œuvre de la « règle du double » mais n'ayant pas fondé ensuite les suppléments d'imposition prononcés.

M. et Mme D... ont fait l'objet d'un examen de leur situation fiscale personnelle (ESFP) au titre des années 2006 et 2007. Une demande d'éclaircissements et de justification leur a été adressée le 20 mai 2009 en application de l'article L. 16 du LPF sur les crédits constatés sur différents comptes bancaires. L'administration ayant estimé qu'aucune justification n'avait été fournie, elle a fait application de la procédure de taxation d'office prévue par l'article L. 69 du LPF. Des suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre de l'année 2006 ont été mis en recouvrement les 31 mars et 30 juin 2012, à hauteur de 96 251 euros en droits et pénalités. Par un jugement du 14 avril 2016, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a constaté qu'il n'y avait plus lieu de statuer sur un dégrèvement accordé en cours d'instance à hauteur de 48 839 euros et rejeté le surplus de la demande de M. et Mme D.... Sur appel de ces derniers, la cour administrative d'appel de Versailles a annulé le jugement et prononcé la décharge totale des suppléments d'imposition par un arrêt du 20 juillet 2017.

Le ministre de l'action et des comptes publics se pourvoit en cassation et soulève un unique moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en prononçant la décharge totale des impositions, alors qu'elle n'aurait dû prononcer cette décharge que pour les suppléments d'imposition fondés sur le document que l'administration avait omis de communiquer en méconnaissance de l'article L. 76 B du LPF.

L'administration a fait usage de son droit de communication auprès des établissements bancaires et a obtenu l'intégralité des relevés de comptes bancaires détenus par les époux auprès de quatre établissements, le Crédit Lyonnais, la banque Scalbert et Dupont, la Société générale et la BNP, pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 2006 au 31 décembre 2007. Sur cette base, elle a constaté une discordance importante pour l'année 2006 entre les crédits constatés nets des virements de compte à compte, d'un montant de 249 542,80 euros, et les revenus bruts déclarés, d'un montant de 47 710 euros. Conformément à la « règle du double », cette différence importante justifiait l'envoi de demandes de justifications en application de l'article L. 16 du LPF<sup>1</sup>, et par suite la mise en œuvre de la procédure de taxation d'office en vertu de

---

<sup>1</sup> Sur la définition jurisprudentielle de la règle du double, cf. 5 mars 1999, B..., n° 164412, Tab.

l'article L. 69 du même livre en l'absence de réponse à ces demandes. En réponse à la proposition de rectification, les époux D... ont demandé à l'administration de lui fournir les copies des relevés du compte auprès de la banque Scalbert et Dupont en sa possession, afin de « répondre utilement aux taxations des crédits affectant ce compte ». Dans sa réponse aux observations du contribuable, en date du 2 novembre 2009, l'administration a confirmé la taxation des revenus d'origine indéterminée correspondant à trois remises de chèque encaissées sur ce compte et a répondu à la demande de communication en joignant une copie du relevé de compte, couvrant la période du 4 janvier au 5 juillet 2006, à laquelle se rattachaient les trois chèques litigieux qui dataient tous du mois de janvier. Devant la cour, M. et Mme D... ont soutenu que le caractère partiel de cette communication avait méconnu l'article L. 76 B du LPF, l'administration devant leur communiquer la copie du relevé sur l'ensemble de l'année 2006. La cour a fait droit à ce moyen en jugeant que M. et Mme D... avait « été privés, de ce seul fait, de la possibilité de vérifier le contenu dudit document ainsi que d'en discuter la teneur ou la portée » et a prononcé la décharge de l'ensemble de ces suppléments d'imposition.

L'article L. 76 B du LPF dispose : « *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 (...). Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande.* ». Il est constant que la première obligation, tenant à l'information du contribuable sur l'origine des renseignements, a été respectée, l'administration ayant indiqué dès la demande de justifications puis dans la proposition de rectification les numéros des comptes bancaires pour lesquels l'administration avait exercé son droit de communication. Seul est en cause le respect de la seconde obligation, tenant à l'obligation de communiquer au contribuable qui en fait la demande les documents sur lesquels l'administration s'est fondée pour établir l'imposition.

Les requérants s'étaient prévalu devant la cour de votre décision *Société Lovie Style* (30 décembre 2015, n° 374816, Tab. : RJF, n° 03/16). Même si cela ressort plus clairement des conclusions d'Edouard Crépey et de la chronique autorisée (Nicolas Labrune, « Garanties relatives aux documents et renseignements obtenus de tiers : l'équilibre reste d'actualité », RJF 5/16) que de la lettre de la décision, vous y avez jugé que lorsque l'administration détenait la copie de documents communiqués par des tiers, elle devait transmettre au contribuable l'intégralité de ces documents et pas seulement les extraits sur lesquels elle s'est directement fondée pour établir les redressements, afin de permettre au contribuable de « contextualiser » ces derniers. Vous avez ainsi fait vôtre la solution retenue par la Cour de cassation pour les impôts relevant du juge judiciaire (Com., 9 juin 2009, *DGFIP c/ L...*, n° 08-14.806 : RJF 10/09 n° 890).

La cour de Versailles s'est donc inscrite dans cette jurisprudence. On peut émettre quelques doutes sur la transposition au cas d'espèce de la solution *Lovie Style*. Dans cette affaire, il était question de procès-verbaux obtenus par l'administration auprès de l'autorité judiciaire, et il était pertinent que le contribuable ait connaissance de l'intégralité de ces procès-verbaux et non de simples extraits sortis de leur contexte. Dans la présente affaire, dès lors que les chèques litigieux avaient été encaissés en janvier 2006, on voit mal en quoi la communication des relevés de compte du second semestre 2006 aurait aidé M. et Mme D... à mieux « contextualiser » les extraits relatifs au premier semestre. En d'autres termes, on pourrait se demander si le contribuable a été privé d'une garantie au sens de votre jurisprudence *M...* (Sect., 16 avril 2012, n° 320912, Rec.). Jusqu'ici, vous vous êtes refusé à examiner si la méconnaissance de la seconde phrase de l'article L. 76 B du LPF privait l'intéressé d'une

garantie, le défaut de communication des documents demandés viciant toujours la procédure (31 juillet 2009, *Société Financière François Ier*, n° 297308, Rec. : RJF 12/2009 n° 1311 ; 21 novembre 2018, *M. et Mme P...*, n° 410741, Inédit), alors que vous procédez à cette recherche pour la première phrase du même article (17 mars 2016, *Min. c/ M. M...*, n° 381908, Rec. : RJF 6/2016 n° 545). Mais l'on touche peut-être ici aux limites de ce formalisme.

Tel n'est cependant pas le moyen soulevé par le ministre, qui admet que l'absence de communication de l'intégralité des relevés de compte a vicié la procédure. Le ministre soutient que ce vice n'affectait pas l'intégralité des suppléments d'imposition, mais seulement ceux fondés sur les crédits constatés dans le compte bancaire litigieux, à savoir une remise de chèque d'un montant de 31 040,85 euros, tous les autres rehaussements étant relatifs à des crédits afférents à d'autres comptes bancaires gérés par d'autres établissements financiers.

Dans le sens du ministre, de nombreux précédents montrent que vous vous attachez à circonscrire les conséquences d'un vice de procédure aux redressements qu'il a réellement affectés. Cela vaut pour les vices résultant de la méconnaissance de l'article L. 76 B. Le défaut de communication des documents demandés n'entache bien sûr que les années d'imposition pour lesquelles ces documents ont été utilisés (15 février 2012, *T...*, n° 325737 : RJF 2012, n° 496). Au sein d'une même année d'imposition, le vice résultant de la non-communication des documents obtenus auprès des autorités monégasques concernant les revenus d'un des deux membres du foyer fiscal n'affecte pas les redressements prononcés au titre des revenus de l'autre membre du foyer (27 avril 2009, *Min. c/ A...*, n° 289570, Tab.). Ceci vaut aussi pour d'autres vices de procédure et vous raisonnez souvent en pratique par « chef de redressement », même si cette notion ne figure pas dans le livre des procédures fiscales : ainsi, l'insuffisance de motivation de la notification de redressements n'affecte que les chefs de redressement insuffisamment motivés (28 janvier 1981, n° 16600, Tab. ; 29 décembre 2000, *SA SET*, n° 183659, Inédit). Vous poussez même plus loin la divisibilité de l'imposition puisque vous admettez qu'au sein d'un même chef de redressement, l'insuffisance de motivation quant au raisonnement suivi par l'administration pour rectifier les bases imposables n'affecte que la rectification insuffisamment motivée, et non l'ensemble du chef de redressement (9 juillet 2010, *Min. c/ SA Codica Automotive*, n° 313577, Tab.). Au stade de la cassation, un arrêt de cour peut être annulé en tant seulement qu'il s'est prononcé sur un chef de redressement, tout en étant confirmé sur les autres chefs de redressement relatifs à la même année d'imposition (14 février 1996, *A...*, Rec., n° 145756).

Vous n'aurez ici pas de mal à admettre que les suppléments d'imposition correspondant aux revenus non justifiés constatés sur le compte géré par la banque Scalbert et Dupont étaient divisibles des suppléments d'imposition correspondant aux revenus constatés sur les autres comptes bancaires.

C'est ici qu'intervient cependant la question de la prise en compte de la « règle du double ». Comme vous le savez, lorsqu'il s'agit de déterminer si les crédits constatés sur les comptes bancaires des intéressés dépassent le double des revenus déclarés, ce qui permet l'envoi de demandes de justification pouvant conduire ensuite à une taxation d'office, l'administration n'est tenue à aucun examen critique préalable (5 mars 1999, *Min. c/ C...*, n° 176799, RJF 1999, n° 378) : elle doit seulement neutraliser le cas échéant les virements de compte à compte (20 octobre 2010, *M...*, n° 317565, Rec., RJF 2011, n° 11) et le produit de la cession d'un immeuble (29 mars 2017, *S...*, n° 391200, Tab., RJF 2017, n° 528). Il est donc fréquent que des renseignements détenus par l'administration sur des crédits constatés justifient la mise en œuvre de la règle du double mais ne soient pas utilisés ensuite pour fonder des impositions,

l'examen critique ou les justifications fournies par le contribuable ayant permis de conclure à leur caractère non imposable. Tel est le cas en l'espèce puisque le montant de 31 040,85 euros correspondant à la remise de chèque a été inclus dans le dégrèvement prononcé en cours d'instance devant le tribunal administratif et n'a donc pas servi à justifier les impositions restant en litige. Si vous admettez que l'article L. 76 B couvre en tant que tels les renseignements ayant servi à justifier la mise en œuvre de la règle du double, alors la méconnaissance de l'article L. 76 B concernant ces renseignements pourrait dans certains cas affecter la totalité de l'imposition, puisque la taxation d'office aurait été appliquée irrégulièrement (pour des exemples de décharge totale des suppléments d'imposition concernés en raison de la mise en œuvre irrégulière de la règle du double, cf. les décisions *B...* et *M...*).

Le débat n'a pas eu lieu en ces termes devant la cour et les époux *D...* n'ont pas produit de mémoire en défense devant vous ; toutefois, nous croyons utile que vous vous prononciez sur cette question de principe à l'occasion de ce litige.

Si la question est nouvelle, deux précédents peuvent vous inspirer. Tout d'abord, vous jugez que les renseignements qui ont motivé l'engagement d'un contrôle fiscal n'entrent pas en tant que tels dans le champ d'application de l'article L. 76 B ; l'administration n'est tenue d'informer le contribuable sur leur origine que dans la mesure où ces renseignements, par la nature et la précision de leur contenu, ont servi à l'établissement des redressements (16 avril 2012, *P...*, n° 323592, Tab.). Comme l'indiquait Julien Boucher dans ses conclusions, « *les éléments qui conduisent l'administration à déclencher une procédure de contrôle sont souvent de simples indices que la mise en œuvre des pouvoirs de contrôle aura précisément pour objet de confirmer ou d'infirmer, et ce sont les renseignements obtenus au moyen de cette mise en œuvre qui, dans la généralité des cas, sont les seuls effectivement utilisés pour établir les redressements* ». En revanche, vous jugez que la garantie de l'article L. 76 B s'étend « *à tout document obtenu auprès de tiers dont l'administration se prévaut au cours de la procédure de redressement pour établir sa position, y compris, le cas échéant, ceux qu'elle a utilisés pour écarter la comptabilité du contribuable et reconstituer son chiffre d'affaires et son résultat afin d'établir son imposition* » (14 octobre 2015, *Min. c/ M. et Mme L...*, n° 377875, Tab.).

La question posée par la présente affaire se rapproche bien plus de celle de l'affaire *L...* La jurisprudence *P...* permet d'éviter que le champ d'application de l'article L. 76 B ne s'étende trop en raison d'un raisonnement causal poursuivi de manière systématique : ce n'est pas parce qu'un renseignement a été utilisé à un moment de la procédure et qu'il se situe ainsi dans l'enchaînement de causes ayant conduit à l'imposition que l'administration est tenue d'informer le contribuable sur son origine. Mais les renseignements permettant à l'administration de mettre en œuvre la règle du double ont une portée qui dépasse le simple engagement d'une procédure de contrôle : ils ouvrent la voie à une taxation d'office, avec toutes ses implications en termes de diminution des garanties du contribuable et de charge de la preuve devant le juge fiscal. Il existe d'ailleurs une certaine parenté entre la reconstitution du chiffre d'affaires et la taxation d'office, puisque dans les deux cas, l'administration écarte les déclarations du contribuable et établit directement la base imposable.

Nous vous invitons donc à juger que parmi les « *documents obtenus auprès de tiers dont l'administration se prévaut au cours de la procédure de redressement pour établir sa position* », catégorie dégagée par la décision *L...*, figurent ceux qui sont utilisés pour mettre en œuvre la règle du double. Ceci permettra au contribuable de discuter utilement la régularité de la procédure de taxation d'office. En l'absence d'une telle garantie, il serait porté atteinte à

son droit au recours puisqu'il ne serait pas en mesure de contester la disproportion entre les crédits constatés et les revenus déclarés, faute de connaître toutes les bases du calcul de l'administration.

Si vous nous suivez, vous jugerez en l'espèce que la cour a commis une erreur de droit en déchargeant les époux D... de la totalité des impositions en litige, alors que l'irrégularité qu'elle avait retenue tenant à la non-communication de l'intégralité des relevés de compte de la banque Scalbert et Dupont pour l'année 2006 n'affectait que les impositions correspondant aux crédits constatés sur ce compte, et qu'il n'était pas soutenu devant elle que ce vice avait affecté la régularité de la mise en œuvre de la règle du double.

**PCMNC :**

- **à l'annulation de l'arrêt attaqué ;**
- **au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Versailles.**