

N° 421373

Ministre de l'action et des comptes publics

c/ M. et Mme L...

N° 421380

Ministre de l'action et des comptes publics

c/ M. et Mme S...

10^e et 9^e chambres réunies

Séance du 17 juin 2019

Lecture du 27 juin 2019

CONCLUSIONS

Mme Anne ILJIC, rapporteure publique

Ces deux pourvois ont été portés ensemble au rôle de la séance d'aujourd'hui car ils posent des questions en partie communes relative au champ d'application et au maniement de l'obligation de communication au contribuable qui en fait la demande des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels l'administration s'est fondée pour établir les redressements, obligation désormais codifiée à l'article L 76 B du LPF. Le premier d'entre eux, qui concerne M. et Mme L... (n° 421373), ne vous est pas inconnu, puisqu'il avait déjà été inscrit au rôle de votre audience du 20 mars 2019, à nos conclusions, avant d'en être rayé dans la perspective de mener une réflexion plus large sur la portée de ces dispositions. C'est ce qui explique que lui ait été adjoint le second pourvoi, qui concerne M. et Mme S..., et qui pose des questions similaires (n° 421380).

Sont en cause dans les deux cas des rectifications visant d'anciens cadres dirigeants du groupe Wendel, résultant de la mise en œuvre par l'administration de l'article L. 64 du LPF dans le cadre de ce que la presse économique a qualifié d'« affaire Wendel » ou de « montage Solfur ». Les impositions supplémentaires en litige sont d'un montant inhabituel, puisqu'elles atteignent environ 80 M € dans le cas de M. et Mme L... et 58 M € dans celui de M. et Mme S.... Une dizaine d'autres pourvois, concernant d'autres cadres dirigeants du groupe, sont en cours d'instruction devant votre 10^e chambre. Ils vous donneront l'occasion d'examiner plus en détail les actes passés par les contribuables et le sort que leur a réservé l'administration fiscale. Mais pour l'heure c'est d'une pure question de procédure fiscale dont vous aurez à connaître, les requérants ayant en commun d'avoir été déchargés par la cour des impositions supplémentaires mises à leur charge à la faveur d'un moyen tiré de la méconnaissance de l'article L 76 B du LPF, que la cour a jugé fondé (arrêts n° 16PA00923 et 16PA00861 du 12 avril 2018, concl. O. Lemaire).

Rappelons que dans l'affaire L..., l'administration fiscale a estimé que l'intéressé avait dissimulé, sous une apparente poursuite d'activité, la dissolution et la liquidation de la SAS Compagnie de l'Audon (ci-après société CDA), qui avait été initialement créée dans le cadre d'une opération d'investissement initiée par la société Wendel à l'égard de ses managers. Elle a constaté qu'à compter de mai 2007, date à laquelle M. L... en était le représentant légal, la

société CDA devait en réalité être regardée comme la société patrimoniale de l'intéressé, et que les différentes opérations effectuées avaient eu pour seul objet de lui permettre d'appréhender en franchise d'impôt le boni de liquidation de cette dernière. Mettant en œuvre la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du LPF, elle a notifié aux époux L... les rehaussements que nous évoquions à l'instant. Rappelons que par décision du 24 avril 2019, vous avez accordé au ministre le sursis à exécution de l'arrêt attaqué, par lequel la cour administrative d'appel de Paris a déchargé l'intéressé des sommes litigieuses (24 avril 2019, Ministre c/ L..., n° 421455).

L'affaire S... se présente dans une configuration un peu différente, puisqu'est en cause l'apport par M. S... de titres de la société CDA à la société Aseas Participations, société civile soumise à l'impôt sur les sociétés constituée avec son épouse, suivi du rachat de ces titres par la société CDA à leur valeur d'apport. L'administration fiscale a remis en cause, là encore sur le terrain de l'abus de droit, le sursis d'imposition de la plus-value d'apport dont les requérants ont bénéficié en application de l'article 150-0-B du code général des impôts.

Compte tenu de l'enjeu, on aurait pu s'attendre à ce que l'administration fasse preuve de la plus grande prudence sur le plan procédural, en communiquant en bloc l'ensemble des renseignements et documents mentionnés dans les propositions de rectification et réponse aux observations du contribuable utilisés pour fonder ces redressements, comme les intéressés le lui avaient demandé. Mais tel n'a pas été le cas, puisqu'en ce qui concerne M. et Mme L..., elle ne leur a pas adressé les PV des délibérations d'assemblée générale de la société CDA des 3 mai et 29 mai 2007, et en ce qui concerne M. et Mme S..., elle ne leur a pas communiqué les liasses fiscales de la société Aseas Participations afférentes aux années 2007, 2008 et 2009, alors qu'il n'est pas ou plus contesté que ces documents ont servi à établir les impositions litigieuses.

Dans ses pourvois en cassation, le ministre fait valoir que les documents litigieux ne pourraient être regardés comme ayant été obtenus de tiers au sens de l'article L76 B du LPF, au motif qu'ils auraient été communiqués à l'administration fiscale par les contribuables eux-mêmes dans le cadre, respectivement, de la vérification de comptabilité de la société CDA et du dépôt des liasses fiscales de la société Aseas Participations, dont les contribuables étaient les dirigeants respectifs, de sorte qu'ils se trouveraient hors champ de la garantie posée par cet article. Dans l'affaire relative à M. et Mme L..., le ministre se prévaut également du caractère librement accessible des documents en cause.

Avant d'en venir à l'examen de ces moyens, il faut s'arrêter un instant sur l'objet de la garantie posée par l'article L76B du LPF.

Comme vous le savez, cet article, issu de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005, codifie des obligations que vous avez d'abord posées de manière prétorienne, dans un souci de respect des droits de la défense et de loyauté du débat fiscal (7 mai 1980, n° 8255 : RJF 6/80 n° 499 ; 14 mai 1986, P..., n° 59590 ; RJF 7/86 n° 719, concl. P.-F. Racine Dr. fisc. 40/86 c. 1674 ; 31 octobre 1990, *Association Centre des infirmières danoises diplômées*, n° 51223 : RJF 12/90 n° 1513 ; 29 décembre 2000, R..., n° 209523 ; RJF 3/01 n° 341, concl. E. Mignon BDCF 3/01 n°42), et qui jouent même en cas de mise en œuvre de la procédure de taxation d'office (3 décembre 1990, *SA Antipolia*, n° 103101 : RJF 2/91 n° 200, concl. J. Arrighi de Casanova Dr. Fisc. 7/91 c. 259).

Il institue d'abord une obligation d'informer le contribuable sur l'origine et la teneur des renseignements et documents obtenus de tiers utilisés pour établir les redressements, qui ne se limitent pas, nous y reviendrons, à ceux obtenus dans le cadre du droit de communication (Avis, 21 décembre 2006, *Mme D...*, n° 293749, RJF 3/07 n° 314, concl. P. Collin BDCF 3/07 n° 32), en vue de lui permettre, le cas échéant, d'en demander communication à l'administration. C'est donc bien la possibilité d'obtenir communication des documents obtenus de tiers utilisés par le fisc qui se trouve au cœur de la garantie posée par l'article L. 76 B, l'obligation d'information n'en constituant que le préalable indispensable. Comme l'indiquait Emmanuel Glaser dans ses conclusions sur l'affaire *Société Financière François Ier* (31 juillet 2009, n° 297308, RJF 12/2009 n° 1131, concl. BDCF 12/2009 n° 141), vous avez reconnu à l'obligation de communication une portée très large, estimant qu'elle était destinée à permettre au contribuable de s'assurer par lui-même du contenu, de l'authenticité, et du caractère complet des documents et renseignements en cause et de les discuter. Pour assurer l'égalité des armes, elle suppose le droit d'accéder exactement à la même source, à la même matière brute que l'administration, ce qui implique que le contribuable soit mis à même d'avoir entre les mains le document même qui lui a été opposé.

De cette conception d'ensemble, vous avez déduit que les exigences qui s'attachent au respect de l'obligation d'information sont de moindre intensité que celles qui s'attachent au respect de l'obligation de communication. Ainsi une information insuffisante sur l'origine et la teneur des renseignements et documents utilisés par l'administration n'est-elle pas de nature à entraîner la décharge dès lors qu'elle n'a pas privé le contribuable de la garantie véritable que constitue le fait d'être mis à même d'en demander communication, ce qui est le cas lorsqu'il ne peut en ignorer la provenance et le contenu (7 novembre 2008, *F...*, n° 301642 : RJF 1/09 n° 56, concl. L. Olléon ; 27 avril 2009, *M...*, n° 300760 : RJF 7/2009 n° 663, concl. J. Burguburu ; et postérieurement à votre décision de Section *M. E...*, 16 avril 2012, n° 320912 : RJF 7/12 n° 679, concl. D. Hédary ; 17 mars 2016, *Min. c/ M. O...*, n° 381908 : RJF 6/16 n° 545, concl. V. Daumas). Cela ne délivre bien sûr pas l'administration de l'obligation dans laquelle elle se trouve en principe de faire connaître ces informations au contribuable alors même qu'il les détiendrait par ailleurs (13 avril 2005, *SA Kodak*, n° 252165 : RJF 7/05 n° 91).

Vous refusez d'entrer dans cette logique en matière d'obligation de communication. Lorsque vous estimez que des documents entrent dans le champ de la garantie, cette obligation ne souffre pour ainsi dire pas d'exceptions en dehors d'un léger tempérament s'agissant des documents dont l'administration ne dispose pas ou plus (voyez notamment 6 octobre 2008, *Ministre c/ I...*, n° 299768, RJF 12/08 n° 1364, concl. N. Escaut BDCF 12/08 n° 156 ; 30 décembre 2015, *Société Lovie Style*, n° 374816, T. pp. 617-618, RJF 3/16 n° 236, concl. Crépey). Vous avez tenu ferme sur cette ligne, y compris lorsque le contribuable avait par ailleurs nécessairement connaissance ou pu avoir connaissance des documents et renseignements en cause ou de certains d'entre eux (s'agissant des modalités de ventes d'actions auxquelles la société requérante était elle-même partie : *Société Financière François Ier*, précitée ; s'agissant d'éléments relatifs à l'acquisition d'actions par le contribuable obtenus par le fisc dans le cadre de la vérification de la société dont il était actionnaire : 27 avril 2011, *P...*, n° 320551, RJF 7/11 n° 852, concl. C. Legras ; s'agissant de copies des relevés du compte courant d'associé de son épouse demandé par un contribuable 15 février 2012, *T...*, n° 325737, RJF 5/12, concl. F. Aladjidi BDCF 5/12 n° 61 ; s'agissant d'informations relatives à des opérations de fusion de sociétés auxquelles la contribuable avait elle-même participé, obtenus dans le cadre de la vérification de comptabilité de ces sociétés, 2 février 2015, *Mme V...*, n° 371929 : RJF 4/15 n° 341, concl. V. Daumas ; ou encore s'agissant

de l'obtention auprès d'une banque luxembourgeoise des relevés bancaires du contribuable, 30 janvier 2017, *M. H...*, n° 391844 : RJF 7/17 n° 717, concl. E. Cortot-Boucher). La Cour de cassation est dans le même sens (Cass. com. 9 juin 2009, n° 08-14.806, *DGFIP c/ X...*, RJF 10/09 n° 890, s'agissant d'un rapport d'expertise pénale dont l'intéressé avait eu connaissance dans le cadre de la procédure pénale), de même que la doctrine administrative, qui indique que doivent être communiqués au contribuable sur le fondement de l'article L. 76 B du LPF y compris les documents dont le contribuable est l'auteur ou le destinataire (BOI-CF-PGR-30-10 n° 360, 12 septembre 2012).

Ce courant jurisprudentiel est cohérent au regard de l'objet de la garantie, qui est conçue comme une garantie d'accès aux documents et renseignements utilisés par le fisc. La circonstance que le contribuable ait eu connaissance par ailleurs d'informations utilisées par l'administration pour fonder les rectifications est sans incidence sur le respect de l'obligation de communication. La seule chose qui compte, nous y insistons, est de savoir si le contribuable a été mis à même d'accéder à la même source que le service, afin de vérifier la teneur et l'authenticité du document et de pouvoir le comparer avec celui qu'il pourrait éventuellement détenir par ailleurs. Dans la logique de ce qu'indiquait Emmanuelle Mignon dans ses conclusions sur l'affaire *R...*, on ne peut exclure l'hypothèse du tiers malveillant qui transmettrait à l'administration une version tronquée d'un document dont le contribuable aurait par ailleurs eu connaissance dans le seul but de lui nuire.

Avant d'en venir aux pourvois, il faut dire un mot de la manière dont s'insère dans ce panorama le cas des documents librement accessibles au public, dont vous avez estimé qu'ils se trouvaient pour leur part hors champ de la garantie prévue par l'article L. 76 B du LPF, au même titre d'ailleurs que les informations fournies annuellement par des tiers à l'administration et au contribuable conformément aux dispositions du code général des impôts (Avis, 21 décembre 2006, *Mme D...*, n° 293749 : RJF 3/07 n° 314, concl. P. Collin BDCF 3/07 n° 32 ; Plénière fiscale, 9 mars 2016, *A...*, n° 364586 : RJF 5/16 n° 460, concl. E. Crépey p. 668, chronique N. Labrune p. 525) ou que les données utilisées par l'administration lorsqu'elle assoit des redressements en comparant la situation du contribuable avec celle d'un secteur d'activité voisin ou analogue (20 juillet 2007, *D...*, n° 288145 : RJF 11/07 n° 1288, concl. L. Olléon Dr. fisc. 48/07 c. 1013).

Cette solution a d'abord été dégagée au sujet de documents et renseignements rendus accessibles à tous en vertu d'une obligation légale et s'agissant de l'obligation d'information, l'idée étant que le contribuable doit normalement savoir qu'ils sont entre les mains de l'administration et d'où ils proviennent, de sorte qu'il n'existe entre eux aucune forme d'asymétrie (voyez, à propos des comptes annuels des sociétés par actions déposés au greffe du tribunal de commerce, alors même que l'accès à ces documents était alors payant, 3 mai 2011, *Ministre c/ Arbogast*, n° 318676, RJF 7/11 n° 851 concl. P. Collin BDCF 7/11 n° 89 ; au sujet du fichier immobilier, 26 mai 2014, *B...*, n° 348574, RJF 8-9/14 n° 829, concl. E. Crépey). Elle a ensuite été étendue à l'obligation de communication elle-même (30 mai 2012, *Société Aficom*, RJF 8-9/12 n° 844, concl. V. Daumas BDCF 8-9/12 n° 103 ; 28 juillet 2017, *M. et Mme Z...*, n° 392386, RJF 11/17 n° 1071, concl. E. Crépey) ainsi qu'aux documents librement accessibles sur Internet, sous réserve du cas où l'administration serait finalement alertée par le contribuable qu'il ne parviendrait pas à se les procurer (*Société Aficom*, précitée).

Qu'en est-il dans l'hypothèse où l'administration aurait omis de communiquer au contribuable, dans le cadre du contrôle de son foyer fiscal, des documents ou renseignements

qu'il lui aurait lui-même transmis dans le cadre de la vérification de comptabilité ou du respect des obligations déclaratives d'une société dont il est par ailleurs dirigeant ?

Nous l'avons déjà dit : dans un tel cas, il nous paraît exclu de considérer que de tels documents n'émaneraient pas de tiers, ce qui aurait pour effet radical de les faire échapper au champ d'application de l'article L. 76 B du LPF.

Ici, c'est en sa qualité de représentant légal de la société CDA que M. L... a transmis à l'administration fiscale les procès-verbaux des délibérations des 3 et 29 mai 2007. Il ne fait aucun doute à nos yeux que cette société est un contribuable tiers par rapport à celui que constitue le foyer fiscal composé de M. mais aussi de Mme L..., la circonstance que cette dernière soit elle-même entrée au capital de la société CDA au mois de juin 2007 ne changeant rien à l'affaire. La même remarque s'applique à M. et Mme S..., qui sont des contribuables distincts de la société Aseas Participations, société de personnes ayant opté pour l'impôt sur les sociétés¹, qui a déposé les liasses fiscales exploitées par l'administration.

Si vous jugiez le contraire, vous remettriez en cause votre jurisprudence selon laquelle entrent dans le champ de la garantie prévue par l'article L. 76 B du LPF les documents et renseignements provenant de sociétés détenues par le contribuable personne physique faisant l'objet des rectifications opérées par l'administration (voyez par exemple 2 février 2015, *Mme V...*, n° 371929, concl. V. Daumas).

Plus fondamentalement, les effets de bord d'une telle solution seraient difficiles à mesurer, car elle reviendrait à faire fi du principe d'indépendance des procédures ainsi que de l'existence d'une personnalité morale propre de la société. Cette position nous paraîtrait d'autant plus contestable que vous n'hésitez par ailleurs pas à tirer toutes les conséquences fiscales de l'autonomie des sociétés et de leurs actionnaires (voyez pour un exemple récent Plénière, 9 mai 2018, *Société Cérès*, n° 387071 : RJF 7/18 n° 726 concl. Y. Bénard).

Précisons pour en terminer sur ce point que contrairement à ce que voudrait vous faire juger le ministre, votre décision *M. et Mme N...* (8 novembre 2017, n° 401332, RJF 2/18 n° 139, ccl. A. Bretonneau C139) n'a aucunement apporté de tempérament à la rigueur de cette position, mais s'est bornée à faire application de la théorie du mandataire apparent en jugeant que des éléments reçus d'une société en réponse à une demande de renseignements adressée aux contribuables étaient réputés émaner de ces derniers. Quant à votre décision *M. G...* du 23 juin 2016 (n° 388969, RJF 8-9/16 n° 799, concl. B. Bohnert C 799), elle concernait, c'est vrai, un contribuable ayant transmis lui-même des renseignements à l'administration, mais c'était dans le cadre des opérations de contrôle le concernant.

Si vous nous suivez, vous écarterez les moyens d'erreur de droit tirés de ce que les documents en cause n'émaneraient pas de tiers au sens de l'article L. 76 B du LPF.

Reste à savoir s'il convient d'instiller à votre jurisprudence une dose de pragmatisme dans l'hypothèse dans laquelle le contribuable aurait, en raison de la position qu'il occupe auprès du tiers à l'origine de la transmission des documents et renseignements ayant servi à

¹ De sorte qu'il nous semble qu'on ne peut tirer de vos décisions *J...* (29 avril 1985, n° 42080) et *K...* (10 novembre 2010, n° 315711, concl. E. Cortot-Boucher) l'idée que les associés de cette société de personnes ne seraient pas des tiers par rapport à ces dernières.

fonder les redressements, librement accès à la même source que celle utilisée par le service. Sur ce point notre position a évolué.

Entendons-nous : en ce qu'elle se fonde sur votre jurisprudence *Arbogast* (3 mai 2011, n° 318676 : RJF 7/11 n° 851 concl. P. Collin BDCF 7/11 n° 89), relative aux documents versés au RCS, l'argumentation développée par le ministre dans l'affaire L... ne nous paraît pas pouvoir être accueillie. Eu égard à l'objet de la garantie, qui est de permettre au contribuable de vérifier par lui-même voire de discuter utilement la teneur et l'authenticité des documents et renseignements utilisés par le fisc, cette dernière ne peut trouver à s'appliquer que lorsque ce dernier a lui-même exploité la source publiquement accessible. La circonstance que des éléments obtenus dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou de son droit de communication soient par ailleurs en libre accès ne la dispense à nos yeux en rien de son obligation de communication, car le respect de l'égalité des armes et la loyauté du débat fiscal supposent que le contribuable dispose de la même version du document que celle utilisée par le vérificateur. Ainsi peut-on penser au cas où des mentions auraient été portées en marge des documents obtenus dans le cadre d'une vérification de comptabilité qui ne figurent pas sur leur version publiquement accessible, ou à celui dans lequel certains documents n'auraient été rendus publics que sous forme d'extraits.

Mais en ce qu'il pointe le fait qu'il appartenait aux juges d'appel de rechercher si les contribuables n'avaient pas effectivement accès aux documents demandés, le ministre nous semble à la réflexion viser juste. Car si le contribuable, en raison des fonctions qu'il exerce par ailleurs auprès du tiers à l'origine des documents et renseignements utilisés par le fisc, se trouve en situation d'avoir librement accès à la source à laquelle cette dernière a puisé, nous ne croyons pas qu'il puisse être regardé comme ayant été privé de sa garantie d'accès. Un tel pragmatisme peut par analogie, car n'était pas en cause l'article L. 76 B, se réclamer de certains de vos précédents récents relatifs à l'article L 57 du LPF (voyez, admettant la régularité d'une proposition de rectification adressée à l'associé d'une SARL au motif que cette dernière avait adressé un peu plus tôt à l'intéressé à son domicile personnel, 20 mars 2013, *Q...*, n° 351235 : RJF 6/13 n° 636 ; jugeant régulière une proposition de rectification adressée au gérant et associé unique d'une EURL à laquelle n'était pas jointe la proposition de rectification de cette société, dès lors que la proposition de rectification de cette dernière lui avait été notifiée à son domicile personnel à deux jours d'intervalle, 29 mars 2017, *Ministre c/ W...*, n° 400397, RJF 6/17 n° 595).

La solution que nous vous proposons aujourd'hui d'adopter au sujet de l'article L. 76 B du LPF ne découle pas exactement de votre jurisprudence relative aux documents librement accessibles au public, car dans ce cas, vous vous placez, en amont, hors champ de l'article L 76 B, alors que nous sommes au contraire d'avis que vous vous trouvez bien ici dans le champ de cet article, ce qui signifie en particulier que l'obligation d'information sur la teneur et l'origine des documents et renseignements utilisés pour fonder les redressements joue à plein. Mais elle s'inspire de la même idée, qui est que l'obligation de communication est en quelque sorte sans objet dans l'hypothèse où laquelle le contribuable a accès à la même matière brute que l'administration fiscale (nous renvoyons en ce sens à votre décision *Société Aficom*, précitée). Le cœur de la garantie, répétons-le, est de mettre le contribuable à même d'avoir accès aux documents mêmes qui lui sont opposés par le service (30 décembre 2015, *Société Lovie Style*, n° 374816, T. pp. 617-618, RJF 3/16 n° 236, concl. Crépey). Dans la configuration particulière que nous venons de décrire, elle nous paraît préservée.

Quelques mots tout de même pour préciser la portée de ce que nous vous invitons à juger.

Le tempérament que nous proposons ne nous semble pouvoir jouer que lorsqu'à la date à laquelle il formule sa demande de communication à l'administration, le contribuable est toujours en position d'avoir accès à la source utilisée par cette dernière. Pour que tel soit le cas, il faut notamment prendre en compte la nature des fonctions exercées, qui ne peuvent pas être des fonctions subalternes, car le contribuable doit pouvoir lui-même directement puiser à la même source que l'administration, sans intermédiaire. Dans notre esprit, cela signifie que n'est pas couvert le cas dans lequel le contribuable aurait accès à des documents le concernant détenus par un tiers au sein duquel il n'exercerait pas de fonctions particulières, par exemple un tiers dont il serait simplement le client et auquel il pourrait demander communication des documents en cause, car on ne pourrait alors exclure l'hypothèse du tiers malveillant que nous évoquions plus tôt. Pour le dire plus clairement, nous ne visons que l'hypothèse dans laquelle une même personne physique aurait une double casquette, et où cette casquette lui permettrait de se servir elle-même, à la même source que l'administration. En outre, comme vous aviez déjà pris le soin de le préciser dans votre décision *Sté Aficom* (précitée), le contribuable doit toujours pouvoir faire état de motifs valables qui l'empêcheraient, malgré sa position, de pouvoir accéder aux documents en cause. Ces derniers pourraient avoir été détruits ou avoir disparu ; le contribuable pourrait ne plus avoir accès à la version exacte du document transmis à l'administration. Surtout, il doit toujours pouvoir faire valoir, après accédé à la source désignée par l'administration, que les informations utilisées par cette dernière, qui doivent être mentionnées de manière suffisamment précise dans la proposition de rectification ou dans la réponse aux observations du contribuable, ne sont pas contenues dans les documents qui lui ont été indiqués. Dans ces cas, l'administration est tenue de communiquer les documents en sa possession.

Il est essentiel de préciser qu'il ne s'agit pas de se demander si la méconnaissance de l'obligation de communication est « meyerisable », c'est-à-dire si elle a privé le contribuable d'une garantie ou pu avoir une influence sur la décision de rectification (Section, *E...*, 16 avril 2012, n° 320912 : RJF 7/12 n° 679, concl. D. Hédary). L'obligation de communication constitue en soi une garantie, dont la méconnaissance fait toujours tomber la procédure. Simplement, ici, la branche « obligation de communication » de l'article L. 76 B du LPF se trouve désactivée parce que le contribuable, sauf à faire état du contraire, se trouve déjà à armes égales avec l'administration.

Si vous adoptez notre proposition, nous ne doutons pas que les observateurs de votre jurisprudence, qui seront nombreux, objecteront qu'elle aboutit en aval à faire ce que nous vous invitons à refuser de faire en amont en écartant le premier moyen d'erreur de droit du ministre, c'est-à-dire à confondre la situation de contribuables distincts. Nous ne sommes pas de cet avis : comme nous l'avons dit, admettre qu'une société ne soit pas considérée comme un tiers par rapport au contribuable personne physique au motif qu'il en serait par ailleurs le représentant légal revient à se placer hors champ de l'article L76B du LPF. Notre solution préserve le droit pour le contribuable, avant la mise en recouvrement, d'être effectivement mis à même d'accéder aux documents utilisés par l'administration pour fonder les redressements, afin d'en vérifier ainsi l'authenticité et la teneur, tout en vous dotant d'un outil permettant de saisir les cas dans lesquelles l'invocation de la garantie serait purement formelle.

Reste qu'elle ne devrait trouver application que rarement si l'administration se borne à communiquer systématiquement l'ensemble des documents demandés par les contribuables

utilisés pour fonder les redressements dès que ceux-ci en font la demande, ce qui à vrai dire nous semble être la seule ligne de conduite propre à éviter toute irrégularité de procédure.

Nous vous invitons donc à faire droit au second moyen d'erreur de droit soulevé par le ministre dans le pourvoi relatif à M. et Mme L..., tiré du caractère librement accessible des documents litigieux, et à renvoyer l'affaire à la cour afin qu'un débat ait lieu sur la base de ce nouveau cadre juridique.

Le moyen, qui n'est pas d'ordre public, ne nous paraît en revanche pas soulevé en ces termes dans le pourvoi relatif à M. et Mme S..., toute l'argumentation du ministre venant au soutien de l'idée selon laquelle les liasses fiscales de la société Aseas participations n'auraient pas été transmises à l'administration par un tiers au sens de l'article L76B du LPF. Son mémoire du 13 juin dernier ne modifie pas notre appréciation sur ce point.

Nous vous invitons à rejeter ses conclusions, étant entendu que le moyen de dénaturation ou plutôt d'inexactitude matérielle des faits qu'il soulève par ailleurs est de toute façon parfaitement inopérant : peu importe que les documents litigieux aient été obtenus dans le cadre de l'exercice du droit de communication ou dans le cadre du respect par la société Aseas Participations de ses obligations légales, car tel n'est pas le critère qui commande l'application de la règle (voyez sur ce point votre avis *D...*, précité, ainsi que votre décision *A...*, de 2016, également précitée).

PCMNC :

- sous le n° 421373, à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire et à ce que l'Etat verse aux époux L... une somme de 3000 € au titre des frais de procédure ;
- sous le n° 421380, au rejet du pourvoi présenté par les époux S....