

# **Garanties accordées au contribuable** **pour discuter les propositions de rectification**

**Tiré à part du**  
**BOFIP du 30 octobre 2019**

## **III. Information du contribuable sur la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers et utilisés dans le cadre d'une procédure de rectification**

A. Cas général .....	1
1. Conditions de mise en œuvre des dispositions de l'article L. 76 B du LPF .....	2
a. Nature du contrôle .....	2
b. Procédure d'imposition .....	2
c. Origine de la détention de l'information .....	2
d. Obligation du secret professionnel .....	3
2. Obligation d'information .....	4
3. Obligation de communication .....	5
a. Caractéristiques de la demande du contribuable .....	5
1° <i>La demande doit être expresse et explicite</i> .....	5
2° <i>La demande doit intervenir avant la mise en recouvrement</i> .....	5
3° <i>La demande doit être formulée auprès du service vérificateur</i> .....	5
b. Étendue de l'obligation de communication .....	5
1° <i>Principes généraux</i> .....	5
2° <i>Exceptions à l'obligation de communication</i> .....	6
3° <i>Formalisme de la communication</i> .....	6
B. Cas particulier dans le cadre d'un droit de visite et de saisie.....	7

### **A. Cas général**

---

**200**

L'**article L. 76 B du LPF** met à la charge de l'administration deux obligations, distinctes mais liées :

- informer le contribuable sur la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers, sur lesquels elle s'appuie pour motiver des rectifications ;
- communiquer au contribuable, qui en fait la demande avant la mise en recouvrement des impositions, les documents qu'elle a ainsi invoqués.

**210**

Le non-respect par l'administration de l'une ou l'autre de ces deux garanties, qui sont attachées au respect des droits de la défense dans le cadre des opérations de contrôle, constitue une erreur substantielle. Il entache la procédure d'irrégularité, et entraîne la décharge des impositions fondées sur l'utilisation de ces renseignements et documents.

## 1. Conditions de mise en œuvre des dispositions de l'article L. 76 B du LPF

**220**

Les obligations d'information et de communication constituent des obligations distinctes. Elles s'exercent cependant dans un cadre commun.

### a. Nature du contrôle

**230**

Les obligations d'information et de communication s'imposent à l'administration quelle que soit la nature du contrôle (vérification de comptabilité, examen de comptabilité, examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ou tout autre contrôle ayant donné lieu à une proposition prévue au premier alinéa de l'[article L. 57 du LPF](#) ou à une notification prévue à l'[article L. 76 du LPF](#)).

### b. Procédure d'imposition

**240**

Ces obligations s'appliquent quelle que soit la procédure d'imposition, procédure de rectification contradictoire ou procédure d'imposition d'office. Elles ne trouvent toutefois pas à s'appliquer lorsque le contribuable s'est placé en situation d'opposition à contrôle fiscal.

### c. Origine de la détention de l'information

**250**

L'[article L. 76 B du LPF](#) vise les renseignements et documents obtenus auprès de tiers.

Ces renseignements et documents sont ceux recueillis auprès de tiers ayant fait l'objet de procédures fiscales (examen contradictoire de situation fiscale personnelle, vérification de comptabilité, examen de comptabilité, droit de visite et de saisie, droit de contrôle de billetterie ou des entrepôts, droit d'enquête, droit de communication, assistance administrative internationale, etc).

Ils peuvent aussi trouver leur source dans les réponses apportées par les contribuables aux demandes de renseignements formulées par l'administration.

*Par un arrêt du 21 mars 2006, la Cour administrative d'appel de Versailles, en application de l'[article L. 113-1 du code de justice administrative](#), a demandé au Conseil d'État son avis sur les deux questions suivantes :*

*1°) Lorsqu'elle détient des documents qui ne sont pas obtenus dans l'exercice de son droit de communication, mais qui se trouvent dans le*

*dossier fiscal d'un tiers, telle la déclaration de revenus de ce dernier, l'administration est-elle tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements ainsi obtenus et de communiquer, avant la mise en recouvrement, au contribuable qui en fait la demande, des documents faisant ressortir ces renseignements ?*

*2°) Les documents fiscaux détenus par le service qui sont relatifs à un tiers sont-ils protégés par le secret professionnel ou par toute autre disposition protégeant la vie privée des parties concernées, dans des conditions qui font obstacle à la communication par l'administration de ces documents au contribuable ?*

*Le Conseil d'État a rendu l'avis suivant :*

*1- L'administration ne peut, en principe, fonder le redressement des bases d'imposition d'un contribuable sur des renseignements et des documents qu'elle a obtenus de tiers sans l'avoir informé de la teneur et de l'origine de ces renseignements.*

*Avant même l'entrée en vigueur de l'[ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005](#) d'où est issu l'[article L. 76 B du LPF](#), cette obligation, qui s'impose à peine d'irrégularité de la procédure d'imposition, ne se limite pas aux renseignements et documents obtenus de tiers par l'exercice du droit de communication. Toutefois, elle ne s'étend pas aux informations fournies annuellement par des tiers à l'administration et au contribuable conformément aux dispositions du code général des impôts.*

*2- 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, 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.*

*En revanche, l'administration peut communiquer, sans porter atteinte au secret professionnel ou à l'un des secrets légalement protégés, les informations visées par les règles de publicité de l'impôt telles que celles qui résultent de l'[article L. 111 du LPF](#) et de l'[article R. 111-1 du LPF](#).*

Il résulte de cet avis que l'obligation prévue à l'article L. 76 B du LPF ne s'étend pas aux informations fournies annuellement par des tiers à l'administration et au contribuable. Sont principalement visées, les informations transmises à la direction générale des Finances publiques (DGFIP) au titre de l'obligation de tierce déclaration pesant sur les employeurs, débirentiers, établissements procédant aux versements de revenus de capitaux mobiliers, etc.

L'administration est toutefois tenue de communiquer les documents aux contribuables qui en font la demande, sur le fondement du livre III du code des relations entre le public et l'administration.

#### **d. Obligation du secret professionnel**

---

Les dispositions de l'[article L. 76 B du LPF](#) ne remettent pas en cause l'obligation du secret professionnel nécessaire au respect de la vie privée, prévue à l'[article L. 103 du LPF](#), et s'appliquent dans les limites de cette obligation.

Selon l'avis rendu par le Conseil d'État (**III-A-1-c § 250**) en matière de conciliation des obligations d'information et de communication avec les principes du secret professionnel et le respect de la vie privée, lorsque l'administration envisage la remise en cause de la demi-part de quotient familial réservée au parent isolé ([CGI, art. 194, II](#)), elle peut communiquer au contribuable la copie de la déclaration d'ensemble des revenus du tiers cohabitant en occultant les éléments déclarés autres que l'adresse.

D'une manière plus générale, le service peut communiquer, sans porter atteinte au secret professionnel, les informations utiles à la motivation des rehaussements, lorsque celles-ci font par ailleurs l'objet de publicité.

Tel est le cas, par exemple, des immeubles faisant l'objet de publicité foncière, ainsi que les éléments relatifs aux sociétés soumis à publication au greffe du tribunal de commerce.

## 2. Obligation d'information

---

### **270**

L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet d'une proposition de rectification. Cette information est effectuée au stade de la proposition de rectification, dans l'exposé des faits utiles à la motivation des rehaussements.

### **280**

L'obligation d'information sur la teneur des renseignements et documents implique d'exposer dans la proposition de rectification le contenu des renseignements et documents utilisés au titre de la motivation des rehaussements.

Au titre de l'obligation d'information sur l'origine des renseignements et documents, la proposition de rectification précise les conditions de leur obtention. Sont portées à la connaissance du contribuable :

- la procédure ayant permis de les obtenir (droit de communication, procédure de visite et de saisie, questionnement etc.) ;
- l'identité du tiers auprès duquel cette procédure a été diligentée (autorité fiscale étrangère, autorité judiciaire, entreprise etc.) ;
- la nature du document, c'est à dire le support de l'information (document administratif, procès-verbal, facture, contrat etc.).

### **290**

L'obligation d'information sur la nature du document n'oblige pas pour autant l'administration à détenir une copie du document concerné. Un renseignement relevé dans la comptabilité d'une entreprise, par l'exercice d'un droit de communication par exemple (sur une facture, sur

les journaux obligatoires ou le grand livre etc.), sans avoir effectué de copie du document, peut être utilement opposé à un autre contribuable dans une proposition de rectification.

### **3. Obligation de communication**

---

**300**

L'administration est tenue de communiquer, avant la mise en recouvrement des impositions, au contribuable qui en fait la demande, une copie des documents sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet d'une proposition de rectification.

#### **a. Caractéristiques de la demande du contribuable**

---

##### *1° La demande doit être expresse et explicite*

---

**310**

La demande doit être formulée par le contribuable par écrit (y compris par courriel) avant la mise en recouvrement. Elle peut être effectuée sur quelque support que ce soit (sur la réponse à la proposition de rectification, notamment, mais également sur toute lettre séparée).

##### *2° La demande doit intervenir avant la mise en recouvrement*

---

**320**

Une demande effectuée par le contribuable postérieurement à la mise en recouvrement et qui ne serait pas satisfaite n'est pas de nature à remettre en cause la régularité de la procédure d'imposition.

##### *3° La demande doit être formulée auprès du service vérificateur*

---

**330**

Toute demande effectuée auprès d'un service n'appartenant pas à la DGFIP est sans effet.

#### **b. Étendue de l'obligation de communication**

---

##### *1° Principes généraux*

---

**340**

La communication des documents doit intervenir avant la mise en recouvrement des impositions.

**350**

Sont seuls concernés par l'obligation de communication les documents fondant les rectifications proposées au contribuable, c'est-à-dire ceux effectivement utilisés dans la proposition de rectification pour justifier les rehaussements.

En outre, l'administration n'est pas tenue de communiquer au contribuable les documents fondant les rectifications obtenus de tiers lorsque celui-ci avait directement et effectivement accès à ces documents dans les mêmes conditions que l'administration, à la date de la demande de communication, en raison de la nature de ses fonctions.

*Par un arrêt du 27 juin 2019 (n° 421373, ECLI:FR:CECHR:2019:421373.20190627, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> chambres réunies), le Conseil d'État a jugé que l'administration n'était pas tenue de communiquer au contribuable les documents auxquels, à la date de sa demande, il pouvait accéder directement et effectivement en sa qualité de représentant légal de la société au titre de laquelle il les avait remis à l'administration fiscale.*

### 360

Bien que ne provenant pas de tiers, les documents dont le contribuable est l'auteur ou le destinataire doivent également être communiqués, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État.

*La jurisprudence implicite de la Cour de cassation (Cass. com., 6 octobre 1998, n° 96-20306), contraire à celle du Conseil d'État, selon laquelle les documents n'avaient pas dans ces deux hypothèses à être communiqués au contribuable est désormais privée d'effet.*

## 2° Exceptions à l'obligation de communication

### 370

L'administration n'est pas tenue de communiquer les documents, lorsqu'elle ne détient pas de support matériel de l'information.

Si la condition relative à l'information de la teneur et de l'origine du renseignement est satisfaite dans la motivation des rehaussements, l'absence de document à communiquer ne vicie pas la procédure d'imposition.

### 380

L'administration n'est également pas tenue de communiquer les documents qu'elle a obtenus dans le cadre de l'assistance administrative internationale, lorsque la convention internationale fondant l'échange d'informations entre États contient des clauses restrictives interdisant la communication au contribuable. Les documents obtenus dans ce cadre ne peuvent pas être transmis au contribuable, alors même que les informations qu'ils contiennent ont été régulièrement exposées dans la proposition de rectification.

L'absence de communication est sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition.

## 3° Formalisme de la communication

**390**

La communication se fait par voie postale ou le cas échéant, par consultation dans les locaux de l'administration. Une preuve écrite de la communication est conservée par le service.

La communication est effectuée à titre gratuit.

#### **B. Cas particulier dans le cadre d'un droit de visite et de saisie**

---

**400**

L'[article L. 76 C du LPF](#) prévoit que l'administration fiscale est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des informations contenues dans les pièces et documents saisis mentionnés au I de l'[article L. 16 B du LPF](#) qu'elle n'a pas pu lui restituer et sur lesquelles elle s'est fondée pour établir l'imposition ([BOI-CF-COM-20-20 au II-C § 220](#)).