

12.19 v2

## Le principe du contradictoire dans le contrôle fiscal

Le système français du contrôle fiscal est notamment fondé sur le principe quasi constitutionnel du contradictoire c'est-à-dire que tant l'administration que le contribuable doivent prouver leurs dires Nos magistrats sont très soucieux de la bonne application de ce principe dont un manquement peut entraîner l'annulation d'un contrôle

Depuis la réforme AICARDI en 1987, votée après une période d'émeutes fiscales le législateur a considérablement amélioré la protection du contribuable et le contribuable français est actuellement un des mieux protégés des états de l'OCDE

Mais la question actuelle est de savoir comment d'améliorer aussi la possibilité de l'administration de rechercher les preuves de la fraude fiscale organisée comme la soulignée la cour des comptes dans dans son référé d'août 2013 sur les services de l'État et la lutte contre la fraude fiscale internationale tout en ne violant pas les droits fondamentaux de l'homme protégés notamment par la convention européenne des droits de l'homme, en clair comment savoir séparer le petit péché du gros péché volontairement organisé tout en ne violant pas les droits fondamentaux de l'homme protégés notamment par la convention européenne des droits de l'homme, en clair comment savoir séparer le petit péché du gros péché volontairement organisé.

Lors d'une conférence devant la cour de cassation le 10 mai 2019, Mme GABET, directrice du contrôle fiscal jusqu'en septembre 2019, a posé des pistes de réflexion visant aussi et « d'abord » (?) à une réorganisation administrative et humaine pour nos vérificateurs du contrôle externe

### Loi contre la fraude fiscale aggravée. Le colloque de la cour de cassation

#### Le rapport de Madame GABET du 10 mai 2019

Les moyens pour lutter contre la fraude existent ; il faut les mettre en application

Vers une spécialisation des équipes de vérification

Des équipes pour réparer les erreurs et les équipes pour enquêter et poursuivre la fraude

Vers une coopération « au plus près du terrain » entre les parquets et la DGFIP

Vers une accélération des procédures pénales notamment pas de saisie préalable de la CIF en cas de plainte pour présomption de fraude fiscale

**L immense défi** le niveau des agents quid de l'attractivité des métiers de vérificateur

Un des critères de la protection du contribuable est l'obligation du contradictoire auquel est soumise l'administration notamment par la communication au contribuable des pièces qu'elle utilise, obligation prévue par l'article L76B du LPF

Le conseil d'état nous livre des décisions didactiques complétées par les SYNTHÉTIQUES conclusions LIBRES de nos rapporteurs publics permettant de constater une pragmatique application de ce principe quasi constitutionnel et ce notamment avec l'arrêt Wendel

LE PRINCIPE DU CONTRADICTOIRE : L'ARTICLE L76B LPF.....	2
Le BOFIP du 30 octobre 2019 .....	2
Attention à la date de la demande .....	2
Obligation de communication et secret professionnel du fisc !!! (CE 30 mai 2018° .....	3
LA SANCTION DU NON RESPECT DU PRINCIPE .....	3

La sanction pour l'administration .....	3
La sanction pour le contribuable : l'opposition à contrôle fiscal .....	3
LES EXCEPTIONS AU PRINCIPE.....	3
Quid de la communication des renseignements provenant de l'assistance internationale ou européenne .....	3
Quid des renseignements obtenus dans le cadre des conventions fiscales bilatérales .....	3
Quid des renseignements entre administrations fiscales européennes .....	4
Position de l'administration ( BOFIP du 30 octobre 2019 § 380 .....	4
Position du conseil d'état.....	4
Quid de la communication des comptes bancaires dans le cadre d'une ESFP .....	5
QUID pour les relevés d'une entreprise fournis à l'administration par une banque .....	5
CE 12-2-2016 n° 380459 analyse.....	5
Qu'en est-il des documents non détenus par l'administration .....	5
Quid des documents soumis à un secret protégé.....	5
Qu'en est-il en cas de document d'accès public ??.....	6
LA NOUVEAUTE DE L'ARRET WENDEL DU 27 JUIN 2019 Qu'en est-il en cas de document d'accès LIBRE pour le contribuable .....	7

## **LE PRINCIPE DU CONTRADICTOIRE : L'ARTICLE L76B LPF**

### APPLICATION DU PRINCIPE DU CONTRADICTOIRE A LA PROCEDURE DE CONTROLE FISCAL

#### [Le BOFIP du 30 octobre 2019](#)

#### [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](#)

**Le cœur de la garantie prévue par l'article L76 B du LPF est de mettre le contribuable à même d'avoir accès aux documents mêmes qui lui sont opposés par le service**

[Le principe du contradictoire](#) garantit la possibilité, pour chacune des parties devant le juge, d'être informée des arguments présentés, de prendre connaissance de toutes les pièces du dossier et d'être mise à même de présenter ses propres observations

Le cœur de la garantie prévue par [l'article L76 B du LPF](#) est de mettre le contribuable à même d'avoir accès aux documents mêmes qui lui sont opposés par le service

[l'administration fiscale a l'obligation en application de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales](#), 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 qui contiennent les renseignements qu'elle a utilisés pour procéder aux redressements correspondants 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.

#### [Attention à la date de la demande](#)

[Conseil d'État, 9ème - 10ème chambres réunies, 28/09/2018, 407352](#)

#### [Analyse](#)

*Il résulte des articles L. 76 B et L. 256 du livre des procédures fiscales (LPF) que le droit pour le contribuable de demander la copie des documents que l'administration a obtenus en exerçant son droit de communication auprès de tiers, à l'occasion d'une procédure de contrôle et dont sont issus des éléments qu'elle a effectivement utilisés pour fonder les rectifications d'impôt envisagées, ne peut être mis en oeuvre qu'avant la mise en recouvrement des impositions, laquelle résulte de l'émission par le comptable public compétent d'un titre de perception rendu exécutoire dans les conditions réglementaire*

**Obligation de communication et secret professionnel du fisc !!!**  
**(CE 30 mai 2018°**

## **LA SANCTION DU NON RESPECT DU PRINCIPE**

### **La sanction pour l'administration**

**Conseil d'État, 3ème - 8ème chambres réunies, 24/04/2019, 414420**

**CONCLUSIONS LIBRES de M. Laurent Cytermann, rapporteur public**

La méconnaissance, par l'administration, de l'obligation de communication prévue à l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales (LPF) affecte les impositions pour lesquelles elle a utilisé les renseignements et documents en cause, que ce soit pour conduire la procédure d'imposition ou pour déterminer le montant de l'impôt.

### **La sanction pour le contribuable : l'opposition à contrôle fiscal**

**Le contribuable est lui aussi soumis au principe du contradictoire** en présence d'agissements, constitutifs [d'une opposition à contrôle fiscal, l'article L74 du LPF](#) institue une procédure d'évaluation d'office des impositions lorsqu'il est établi que le vérificateur n'a pas pu effectuer le contrôle, soit du fait du contribuable, soit du fait de tiers.

## **LES EXCEPTIONS AU PRINCIPE**

### **Quid de la communication des renseignements provenant de l'assistance internationale ou européenne**

### **Quid des renseignements obtenus dans le cadre des conventions fiscales bilatérales**

un nombre non négligeable de conventions fiscales auxquelles la France est partie sont encore rédigées ou l'étaient encore récemment d'après le modèle de convention OCDE de 1963, dont l'article 26 est très ambigu. Il prévoit en effet que

« Tout renseignement (...) échangé sera tenu secret et ne pourra être communiqué qu'aux personnes ou autorités chargées de l'établissement ou du recouvrement des impôts visés par la présente Convention ».

Quelques autres conventions, plus rares, affichent des rédactions hybrides : tout en adoptant la même ligne apparemment restrictive que le modèle de 1963, elles incluent expressément les

tribunaux parmi les personnes et autorités chargées de l'établissement ou du recouvrement des impôts

La modification intervenue en 2012 [de l'article 26 de la convention modèle OCDE](#) permet une protection plus importante des droits du contribuable d'être informé

*2. Les renseignements (...) reçus par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts (...), par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un État contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette utilisation.*

## **Quid des renseignements entre administrations fiscales européennes**

Dans le cadre de l'Union européenne, la communication des renseignements au contribuable ne posent pas de difficulté.

aux termes de l'article 7 de la [directive du Conseil du 19 décembre 1977 n° 77/799/CEE modifiée, qui concerne principalement les impôts directs](#), les informations échangées sont accessibles aux personnes « directement concernées » par l'établissement de l'impôt ou son contrôle, et peuvent être notamment dévoilées, à l'occasion d'une procédure judiciaire en relation avec l'établissement ou le contrôle de l'impôt, aux personnes intervenant directement dans cette procédure. La mention de ces informations au cours d'audiences publiques ou dans des jugements est toutefois soumise à la condition que l'Etat membre qui fournit les informations ne s'y oppose pas lors de leur transmission.

ainsi que [des règlements \(CE\) n° 1798/2003 concernant la TVA](#) et [\(CE\) n° 2073/2004](#) concernant les droits d'accises ; dans le cadre conjoint de l'OCDE et du Conseil de l'Europe, [il faut aussi mentionner la convention d'assistance mutuelle du 25 janvier 1988, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> septembre 2005.](#)

### **Position de l'administration ( BOFIP du 30 octobre 2019 § 380**

« L'administration n'est 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. »

### **Position du conseil d'état**

**Les Clauses de secret des conventions fiscales internationales :  
des implications à géométrie variable  
par Vincent Daumas, Maître des requêtes au Conseil d'Etat**

Le conseil d'état marque sa volonté de protéger le principe du contradictoire

[\(Conseil d'État, 8ème et 3ème sous-sections réunies, 26/01/2011, 311808](#)

le juge administratif est tenu de ne statuer, conformément aux principes généraux de la procédure, qu'au vu des seules pièces du dossier qui ont été communiquées aux parties.

**Il lui appartient, lorsque l'administration a choisi de lui transmettre les renseignements, y compris les documents obtenus dans le cadre de la convention, de les communiquer aux autres parties.** Dans le cas inverse, il lui incombe, dans l'exercice de ses pouvoirs de direction de la procédure, de prendre toutes mesures propres à lui procurer, par les voies de droit, les éléments de nature à lui permettre de former sa conviction sur les points en débat, et d'en tirer les conséquences sur le litige au regard des suites données à ces mêmes mesures.

#### [Conseil d'État, Juge des référés, 23/12/2016, 405791](#)

Les règles générales de la procédure contentieuse interdisent au juge de se fonder sur des pièces qui n'auraient pas été soumises au débat contradictoire. Par suite, il ne peut fonder sa décision sur le contenu de documents qui n'auraient pas été communiqués à l'autre partie, et ce alors même que ces documents auraient été couverts par un secret garanti par la loi. Doit donc être écartée des débats la pièce produite par le ministre et dont il indique qu'elle présente un caractère secret et ne peut être communiquée à l'autre partie.

### **Quid de la communication des comptes bancaires dans le cadre d'une ESFP**

#### [Conseil d'État, 3ème - 8ème chambres réunies, 24/04/2019, 414420](#)

La réponse de l'administration ne peut concerner que les documents utilisés en cause, que ce soit pour conduire la procédure d'imposition ou pour déterminer le montant de l'impôt, et non l'ensemble des documents reçus

[Analyse conclusions LIBRES de M. Laurent Cytermann, rapporteur public](#)

### **QUID pour les relevés d'une entreprise fournis à l'administration par une banque**

#### [CE 12-2-2016 n° 380459](#) [analyse](#)

#### [Conclusions LIBRES de M. Vincent DAUMAS, rapporteur public](#)

si, eu égard aux garanties dont le livre des procédures fiscales entoure la mise en oeuvre d'une vérification de comptabilité, l'administration est tenue, lorsque, faisant usage de son droit de communication, elle consulte au cours d'une vérification tout ou partie de la comptabilité tenue par l'entreprise vérifiée mais se trouvant chez un tiers, de soumettre l'examen des pièces obtenues à un débat oral et contradictoire avec le contribuable, il n'en est pas de même lorsque lui sont communiqués des documents ne présentant pas le caractère de pièces comptables de l'entreprise vérifiée ;

### **Qu'en est-il des documents non détenus par l'administration**

#### [Conseil d'État, 9ème / 10ème SSR, 18/03/2015, 370128](#)

*Dans l'hypothèse où les documents que le contribuable demande à examiner sont détenus non par l'administration fiscale, qui les a seulement consultés dans l'exercice de son droit de communication, mais par l'autorité judiciaire, il appartient à l'administration fiscale d'en informer l'intéressé afin de le mettre en mesure, s'il s'y croit fondé, d'en demander communication à cette autorité et, en tout état de cause, de porter à sa connaissance l'ensemble des renseignements fondant l'imposition que cette autorité lui avait permis de recueillir.*

### **Quid des documents soumis à un secret protégé ?**

Dans l'hypothèse où l'administration fiscale estime que certains documents ou certaines copies de documents qui se trouvent en sa possession et qu'elle a utilisés pour fonder un redressement ne peuvent être communiqués au contribuable qu'après occultation des informations couvertes par un secret protégé par la loi, il lui appartient, dans tous les cas, d'apporter des éléments d'information appropriés sur la nature des passages occultés et les raisons de leur occultation. En exigeant de l'administration, dans le cadre du litige dont elle était saisie, qu'elle établisse que les seize pages occultées du procès-verbal de synthèse de la BRDE étaient couvertes par un secret protégé par la loi, la cour administrative d'appel de Nancy est allée au-delà des exigences susceptibles d'être mises à sa charge dans une telle hypothèse et a ainsi entaché son arrêt d'une erreur de droit. Par suite, le ministre de l'action et des comptes publics est fondé à en demander l'annulation sans qu'il soit besoin de se prononcer sur l'autre moyen de son pourvoi....

## **Qu en est il en cas de document d'accès public ??**

Il en va autrement s'agissant des documents et renseignements qui, à la date de la demande de communication, sont directement et effectivement accessibles au contribuable dans les mêmes conditions qu'à l'administration. Dans cette dernière hypothèse, si le contribuable établit qu'il ne peut avoir effectivement accès aux mêmes documents et renseignements que ceux détenus par l'administration, celle-ci est alors tenue de les lui communiquer.

### **Pour des documents déposés au greffe du tribunal de commerce**

[CE, 3 mai 2011, Ministre c/ Arbogast, n° 318676,](#)  
[ANALYSE DU CONSEIL D ETAT](#)

#### **Cas des documents détenus par des tiers**

[30 décembre 2015, Société Lovie Style, n° 374816,](#)

### **les didactiques conclusions de Mr. Crépey ne sont pas libres .**

#### **Analyse du conseil d etat**

*Cas des documents détenus par des tiers - a) Document détenu uniquement par l'autorité judiciaire - Renvoi vers l'autorité judiciaire - 2) Document détenu par un autre service mais dont l'administration fiscale a une copie - Communication sous réserve du secret professionnel .*

*1) L'obligation faite à l'administration fiscale, en application de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, 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 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, 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....*

*2) a) Cette obligation ne peut toutefois porter que sur les documents originaux ou les copies de ces documents effectivement détenus par les services fiscaux. Par suite, au cas notamment où les documents que le contribuable demande à examiner sont détenus non par l'administration fiscale, qui en a seulement pris connaissance dans l'exercice de son droit de communication, mais par l'autorité judiciaire, il appartient à l'administration fiscale de renvoyer l'intéressé vers cette autorité...*

*b) En revanche, au 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. Cependant, les dispositions législatives protégeant le secret professionnel, comme celles que prévoit l'article L. 103*



*du livre des procédures fiscales, peuvent faire obstacle à la communication par l'administration à un contribuable de renseignements concernant un tiers, sans le consentement de celui-ci ou de toute personne habilitée à cet effet.*

*Peuvent, dès lors, 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.*

## **LA NOUVEAUTE DE L ARRET WENDEL DU 27 JUIN 2019 Qu en est il en cas de document d'accès LIBRE pour le contribuable**

[Conseil d'État N° 421373 Lecture du jeudi 27 juin 2019](#)

Commet une erreur de droit la cour jugeant qu'en l'absence de communication de ces deux procès-verbaux, le requérant a été privé de la garantie prévue par l'article L. 76 B du LPF sans rechercher si, à la date à laquelle il en a sollicité la communication, il ne pouvait accéder directement et effectivement à ces mêmes documents en sa qualité de représentant légal de cette société, au titre de laquelle il les avait remis à l'administration fiscale.

### **CONCLUSIONS de Mme Anne ILJIC, rapporteure publique**

"L'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" Mme Anne ILJIC, rapporteure publique

### **Analyse du conseil d'état**