

COMMUNICATION PAR L'ADMINISTRATION DES DOCUMENTS QU'ELLE UTILISE

OU"

Comment le contribuable peut-il vérifier l'authenticité et la teneur des documents utilisés par l'administration pour asseoir son imposition ?

OLIVIER FOUQUET nous fait le plaisir et l'honneur de nous donner son avis sur l'arrêt AFICOM du 30 mai 2012

NOTE EFI Cet décision continue la jurisprudence protectrice des droits de la défense tout en apportant des précisions pratiques en cas d'utilisation de documents provenant de serveur internet accessible librement au public .Dans cette situation le contribuable conserve son droit de vérification de l'authenticité et de la teneur des documents utilisés à la condition qu'il demande ces documents avant la mise en recouvrement .A défaut de communication , la nullité de la procédure est encourue

Par Olivier FOUQUET

Président de Section (h) au Conseil d'Etat

Aout 2012

La question essentielle, conforme à l'orientation de la jurisprudence, est celle de savoir si le contribuable a été mis en mesure de vérifier que les documents utilisés par l'administration sont authentiques et que leur teneur est exacte. Elle nous paraît plus importante que celle de la possibilité pratique d'accéder au site.

La situation de fait	2
Les contraintes en présence.....	2
Comment réaliser la synthèse de ces différentes contraintes ?.....	3
Une solution pragmatique.....	4
L'arrêt CE N° 345418 30 mai 2012 SA AFICOM	5

La décision CE 30 mai 2012 n°345418, min. c/ Sté Aficom témoigne, une nouvelle fois, de l'exceptionnel pragmatisme de la jurisprudence du Conseil d'Etat, au risque d'une subtilité excessive.

Conseil d'État, 3ème et 8ème sous-sections réunies, 30/05/2012, 345418,

La situation de fait

1) A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration a refusé à la Sté Aficom le droit de déduire de ses résultats les commissions qu'elle avait versées à la Sté Portland Engineering Services de droit anglais. Il s'agissait de factures adressées par la société anglaise à la société française en 1995 et 1996. Dans sa notification de redressement, le service indiquait qu'il « ressort des recherches effectuées auprès du serveur Eurodun que la société (anglaise) avait cessé toute activité à Londres depuis le 25 août 1992 ». Le service en déduisait que la société anglaise n'avait pu facturer en 1995 et 1996 des prestations à la société française.

Le serveur en cause, conçu par la Sté Dun & Bradstreet, délivrait des informations légales et financières sur les entreprises européennes à tout public moyennant le paiement d'un prix de connexion de 9,21 F / minute.

L'administration qui avait pris une copie des informations relatives à la société anglaise qu'elle avait recueillies sur le serveur Eurodun, a refusé de communiquer ce document à la Sté Aficom qui le lui avait demandé, au motif que ce serveur était librement accessible au public et donc à la Sté Aficom. Le tribunal, puis la cour ont jugé que ce refus de communication entachait d'irrégularité la procédure d'imposition, et prononcé la décharge du rappel d'impôt correspondant au redressement en litige.

Les contraintes en présence

2) A priori, le refus de l'administration pouvait apparaître, comme l'avaient jugé les juges du fond, irrégulier.

En effet, depuis plus de vingt ans, le Conseil d'Etat, pour assurer le respect des droits de la défense, juge « qu'il incombe à l'administration, quelle que soit la procédure d'imposition mise en oeuvre, et au plus tard avant la mise en recouvrement, d'informer le contribuable dont elle envisage soit de rehausser, soit d'arrêter d'office les bases d'imposition, de l'origine et de la teneur des renseignements obtenus auprès de tiers, qu'elle a utilisés pour fonder les impositions, avec une précision suffisante pour permettre à l'intéressé de demander que les documents qui contiennent ces renseignements soient mis à sa disposition avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent ; que, lorsque le contribuable lui en fait la demande, l'administration est tenue de lui communiquer les documents ou copies de documents contenant les renseignements obtenus auprès de tiers qui lui sont opposés, afin de lui permettre d'en vérifier l'authenticité ou d'en discuter la teneur ou la portée » (CE 31 octobre 1990 n°51223, Centre des infirmières danoises diplômées : RJF 12/90 n°1513).

L'administration lorsqu'elle utilise pour fonder les redressements des renseignements obtenus auprès de tiers, a donc deux obligations, nécessaires pour assurer le respect des droits de la défense : une obligation d'information du contribuable et une obligation, lorsque le contribuable le demande, de lui communiquer le document ou la copie du document support des informations en question.

3) Néanmoins, l'administration soutenait que cette obligation de communiquer le document ou sa copie support des renseignements utilisé pour fonder le redressement n'existait plus dans le cas où ces renseignements étaient librement accessibles au public.

Elle pouvait se prévaloir, semble-t-il, d'une décision récente du Conseil d'Etat 3 mai 2011 n°318676, min. c/ Arbogast : RJF 7/11 n°851, conclusions P. Collin BDCF 7/11 n°89. Dans cette affaire, l'administration n'avait pas informé le contribuable de l'origine de l'information qu'elle avait utilisée pour établir le montant d'une plus-value sur cession de titres réalisée par un particulier. L'information provenait des comptes de la société déposés au greffe du tribunal de commerce. Or ces informations sont librement accessibles au public. Le Conseil d'Etat juge que l'obligation d'information du contribuable ne s'applique pas aux documents déposés au greffe du tribunal de commerce en vertu d'une obligation légale ayant pour objet de les rendre accessibles au public.

4) Pour autant, la question ne pouvait être regardée comme totalement réglée par ce précédent, dans la mesure où la jurisprudence qui a admis, à plusieurs reprises, que l'obligation d'informer le contribuable ne s'appliquait pas dans des hypothèses où l'intéressé détenait déjà lui-même les renseignements, n'avait, en revanche, jamais admis que la connaissance des renseignements par le contribuable dispensât l'administration de lui communiquer, à sa demande, les documents qui en étaient le support. Le contribuable a, en effet, le droit de vérifier « l'authenticité et la teneur » des renseignements utilisés par l'administration : CE 31 juillet 2009 n°297308, Sté Financière François 1^{er} : RJF 12/09 n°1131, conclusions E. Glaser BDCF 12/09 n°141.

5) Mais, d'un autre côté, l'article 2 de la loi n°78-753 du 17 juillet 1978, qui consacre l'accès des administrés aux documents administratifs, précise que le droit d'accès « ne s'exerce plus lorsque les documents font l'objet d'une diffusion publique ».

Comment réaliser la synthèse de ces différentes contraintes ?

En premier lieu, le Conseil d'Etat admet, pour la première fois, une exception à l'obligation de communiquer les documents, support des renseignements utilisés pour fonder les redressements, au contribuable qui en fait la demande : l'obligation n'existe pas dans le cas d'informations librement accessibles au public.

En second lieu, le Conseil d'Etat fait néanmoins une application mesurée de ce principe dans le cas où les renseignements ont été recueillis sur des sites internet ou des serveurs de données. En effet l'information figurant sur les sites internet ou les serveurs de données est instable : rien ne garantit que les renseignements obtenus par l'administration soient identiques à ceux qu'obtiendra plus tard, le contribuable en consultant le même site. Dans une telle hypothèse, le contribuable ne sera pas en mesure de contrôler « l'authenticité et la teneur » des renseignements utilisés par l'administration s'il n'obtient pas la communication de la copie qu'en a prise le service. Par ailleurs, si

l'accès au site est payant, peut-on dire que l'information est librement accessible au public ?

Le Conseil d'Etat aurait pu tenter de définir les critères permettant de distinguer les sites fiables librement accessibles au public des sites instables. Mais c'était sans doute tâche impossible compte tenu de la rapidité de l'évolution technologique.

Une solution pragmatique

La Haute juridiction adopte donc une solution pragmatique sur la portée de laquelle on peut s'interroger.

« En ce qui concerne les documents ou copies de documents contenant des renseignements recueillis sur des sites Internet ou sur des serveurs de données et utilisés par l'administration pour établir un redressement, il appartient à celle-ci de les mettre à disposition du contribuable avant la mise en recouvrement des impositions qui en résultent si celui-ci lui indique avant cette mise en recouvrement, en réponse à un refus de communication fondé sur le caractère librement accessible des informations en cause, qu'il n'a pu y avoir accès ».

En effet, si le contribuable fait valoir qu'il n'a pu avoir accès au site, il a le droit à la communication des documents ou leur copie détenus et utilisés par l'administration. Le service pourra-t-il faire valoir que l'allégation du contribuable selon laquelle il n'a pu avoir accès au site, est abusive ? A première vue, si l'on se réfère aux excellentes conclusions du rapporteur public Vincent Daumas, « il n'y a pas lieu pour l'administration d'apprécier la réalité des difficultés invoquées ». Autrement dit, il suffit que le contribuable réponde au refus de communication qui lui a été opposé, en faisant valoir qu'il n'a pu avoir accès au site, pour avoir droit à la communication du document ou de sa copie. Cette solution qui, finalement, ne change pas fondamentalement l'obligation de communication qui incombe à l'administration, résistera-t-elle aux objections de celle-ci dans les futurs contentieux ? Un contribuable pourra-t-il raisonnablement faire valoir qu'il n'a pu accéder à infogreffe ? Ou bien pourra-t-il faire valoir que l'accès à infogreffe étant payant, il n'a pas pu accéder gratuitement aux informations obtenues par l'administration ?

La question essentielle, conforme à l'orientation de la jurisprudence, est celle de savoir si le contribuable a été mis en mesure de vérifier que les documents utilisés par l'administration sont authentiques et que leur teneur est exacte. Elle nous paraît plus importante que celle de la possibilité pratique d'accéder au site.

Précisons, pour, terminer, que l'intervention en 2005 de [l'article 76 B du LPF](#) qui se borne à codifier la jurisprudence dans son principe (« renseignements et documents obtenus de tiers »), ne change rien aux questions soulevées par l'affaire Sté Aficom qui se posent de la même façon après l'entrée en vigueur de ce texte.

L'expérience montre que l'inconvénient des solutions pragmatiques est qu'elles ne sont jamais définitivement arrêtées. La dialectique contentieuse est susceptible de les faire évoluer. Nous prenons le pari que la jurisprudence Sté Aficom aura une suite.

O.F.

L'arrêt CE N° 345418 30 mai 2012 SA AFICOM

il incombe à l'administration, quelle que soit la procédure d'imposition mise en oeuvre, et au plus tard avant la mise en recouvrement, d'informer le contribuable dont elle envisage soit de rehausser, soit d'arrêter d'office les bases d'imposition, de l'origine et de la teneur des renseignements obtenus auprès de tiers, qu'elle a utilisés pour fonder les impositions, avec une précision suffisante pour permettre à l'intéressé de demander que les documents qui contiennent ces renseignements soient mis à sa disposition avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent ;

*lorsque le contribuable lui en fait la demande, l'administration est tenue, sauf dans le cas d'informations librement accessibles au public, de lui communiquer les documents ou copies de documents contenant les renseignements obtenus auprès de tiers qui lui sont opposés, afin de lui permettre d'en vérifier l'authenticité ou d'en discuter la teneur ou la portée ; en ce qui concerne les documents ou copies de documents contenant des renseignements recueillis sur des sites Internet ou sur des serveurs de données et utilisés par l'administration pour établir un redressement, **il appartient à l'administration de les mettre à disposition du contribuable avant la mise en recouvrement des impositions qui en résultent si celui-ci lui indique avant cette mise en recouvrement, en réponse à un refus de communication fondé sur le caractère librement accessible des informations en cause, qu'il n'a pu y avoir accès ;***

Conseil d'État

N° 345418

Publié au recueil

3ème et 8ème sous-sections réunies

M. Philippe Martin, président

M. Romain Victor, rapporteur

M. Vincent Daumas, rapporteur public

SCP ODENT, POULET, avocat(s)

lecture du mercredi 30 mai 2012

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu le pourvoi du MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS, DE LA FONCTION PUBLIQUE ET DE LA REFORME DE L'ETAT, enregistré le 30 décembre 2010 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat ; le ministre demande au Conseil d'Etat d'annuler l'arrêt n° 08PA02374 du 2 novembre 2010 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel qu'il a formé contre le jugement n° 0115350/2-2 du 17 décembre 2007 par lequel le tribunal administratif de Paris a prononcé la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés auxquels la société Aficom a été assujettie au titre des années 1995 et 1996, ainsi que des pénalités correspondantes ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Romain Victor, Maître des Requêtes en service extraordinaire,
- les observations de la SCP Odent, Poulet, avocat de la société Aficom,
- les conclusions de M. Vincent Daumas, rapporteur public ;

La parole ayant été à nouveau donnée à la SCP Odent, Poulet, avocat de la société Aficom ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Aficom a fait l'objet au cours de l'année 1998 d'une vérification de comptabilité, à l'issue de laquelle l'administration fiscale lui a notifié un redressement en matière d'impôt sur les sociétés au titre des exercices clos en 1995 et en 1996, correspondant à la réintégration dans son résultat imposable de commissions versées à la société Portland Engineering Services Limited, dont la déductibilité a été remise en cause pour défaut de justification de la réalité des prestations facturées au cours de ces mêmes années ; que le MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS, DE LA FONCTION PUBLIQUE ET DE LA REFORME DE L'ETAT se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 2 novembre 2010 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté le recours qu'il a formé contre le jugement du 17 décembre 2007 par lequel le tribunal administratif de Paris a prononcé la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés auxquels la société Aficom a été assujettie au titre des années 1995 et 1996 en conséquence de ce redressement ;

Considérant qu'il incombe à l'administration, quelle que soit la procédure d'imposition mise en oeuvre, et au plus tard avant la mise en recouvrement, d'informer le contribuable dont elle envisage soit de rehausser, soit d'arrêter d'office les bases d'imposition, de l'origine et de la teneur des renseignements obtenus auprès de tiers, qu'elle a utilisés pour fonder les impositions, avec une précision suffisante pour permettre à l'intéressé de demander que les documents qui contiennent ces renseignements soient mis à sa disposition avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent ; que, lorsque le contribuable lui en

fait la demande, l'administration est tenue, sauf dans le cas d'informations librement accessibles au public, de lui communiquer les documents ou copies de documents contenant les renseignements obtenus auprès de tiers qui lui sont opposés, afin de lui permettre d'en vérifier l'authenticité ou d'en discuter la teneur ou la portée ; qu'en ce qui concerne les documents ou copies de documents contenant des renseignements recueillis sur des sites Internet ou sur des serveurs de données et utilisés par l'administration pour établir un redressement, il appartient à celle-ci de les mettre à disposition du contribuable avant la mise en recouvrement des impositions qui en résultent si celui-ci lui indique avant cette mise en recouvrement, en réponse à un refus de communication fondé sur le caractère librement accessible des informations en cause, qu'il n'a pu y avoir accès ;

Considérant, dès lors, qu'en jugeant, après avoir relevé que le vérificateur avait indiqué à la société Aficom qu'il avait obtenu le renseignement selon lequel la société Portland avait cessé toute activité à son siège social londonien depuis le 25 août 1992 en se connectant au serveur télématique Eurodun, que l'administration n'était pas fondée à refuser, au seul motif que ce serveur était d'accès libre, de faire droit à la demande de cette société tendant à obtenir la communication des documents recueillis par l'administration à l'occasion de sa consultation, la cour a commis une erreur de droit ; que, par suite, son arrêt doit être annulé ;

Considérant que les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce qu'une somme soit mise à ce titre à la charge de l'Etat qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante ;

D E C I D E :

Article 1er : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 2 novembre 2010 est annulé.

Article 2 : L'affaire est renvoyée à la cour administrative d'appel de Paris.

Article 3 : Les conclusions de la société Aficom présentées au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Article 4 : La présente décision sera notifiée au MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DU COMMERCE EXTERIEUR et à la SAS Aficom.