

**N° 371929**

**Mme A...**

**N° 371931**

**Mme B...**

**N° 371942**

**M. et Mme C...**

**3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sections réunies**

**Séance du 16 janvier 2015**

**Lecture du 2 février 2015**

## **CONCLUSIONS**

### **M. Vincent DAUMAS, rapporteur public**

Ces trois affaires concernent des contribuables différents – vous ne pourrez donc les joindre – mais elles se présentent de manière tout à fait similaire.

Les contribuables étaient associés de la même société, la société MCH Finances, une holding dont les filiales exerçaient une activité de gestion de locaux commerciaux. Une partie des associés de cette société a souhaité se retirer de l'affaire, ce qui a donné lieu à toute une série d'opérations dont nous vous épargnons le détail. Sachez seulement que ces opérations ont abouti à la création d'une nouvelle société holding, la société MCH Gestion, et qu'elles ont fait intervenir la société Fuscoc, une société appartenant au groupe Maxime Laurent, spécialiste du désinvestissement.

A la suite de divers contrôles, l'administration fiscale a estimé que ces opérations étaient constitutives d'un abus de droit ayant permis aux associés de la société MCH Finances d'appréhender une partie des liquidités détenues par cette société en échappant au barème progressif de l'impôt sur le revenu, au profit du taux proportionnel de 16 % applicable aux plus-values de cession de titres. En conséquence, l'administration a mis à la charge des associés, au titre de l'année 2001, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales établies sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, assorties de pénalités.

Ces sommes ont été contestées par Mme A..., Mme B... et M. et Mme C... devant le juge de l'impôt. Le tribunal administratif de Strasbourg les a déchargés des sommes en litige pour un motif tiré de l'irrégularité de la procédure d'imposition. Saisie par le

ministre, la cour administrative d'appel de Nancy avait, dans un premier temps, jugé régulière la procédure d'imposition mais confirmé la décharge en retenant l'absence d'abus de droit. Sur pourvoi du ministre, vous avez annulé ses arrêts en accueillant, sur ce point, un moyen d'erreur de qualification juridique des faits (CE 4 mai 2012, n° 338501, 502, 503, inédites au Recueil, RJF 8-9/2012 n° 846). La cour administrative d'appel a statué de nouveau, cette fois en accueillant les requêtes d'appel du ministre. Les contribuables se pourvoient en cassation.

Nous croyons fondé le moyen de leurs pourvois tiré de ce qu'en jugeant régulière la procédure d'imposition, la cour a commis une erreur de droit.

Les contribuables se prévalaient, devant les juges du fond, d'une méconnaissance des obligations qui pèsent sur l'administration lorsqu'elle entend établir des impositions sur le fondement de renseignements obtenus de tiers<sup>1</sup>. Rappelons ces obligations, telles que votre jurisprudence les a consacrées : l'administration doit informer le contribuable avec une précision suffisante de l'origine et de la teneur de ces renseignements recueillis auprès de tiers, afin de lui permettre notamment de demander que les documents qui, le cas échéant, contiennent ces renseignements soient mis à sa disposition avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent (pour un exemple récent, voyez CE 16 avril 2012, M. P..., n° 323592, aux tables du Recueil et à la RJF 7/2012 n° 674).

Ces obligations mises à la charge de l'administration sont inspirées par le principe général de respect des droits de la défense (CE 31 octobre 1990, Centre des infirmières danoises diplômées, n° 51223, inédite au Recueil, RJF 12/1990 n° 1513). On a pu également relever qu'elles révélaient votre préoccupation d'assurer une certaine loyauté dans le déroulement de la procédure d'imposition (voir les conclusions d'Emmanuelle Mignon sur CE 29 décembre 2000, M. R..., n° 209523, au Recueil et à la RJF 3/2001 n° 341, conclusions au BDCF 3/2001 n° 42). D'origine purement prétorienne, ces obligations ont été codifiées dans un nouvel article L. 76 B du livre des procédures fiscales<sup>2</sup> – mais ce texte n'est pas applicable aux impositions en litige, qui ont été établies avant son entrée en vigueur.

Qu'a jugé la cour administrative d'appel dans les arrêts attaqués ? Elle commence par rappeler que l'obligation faite à l'administration de tenir à la disposition du contribuable les documents contenant les informations dont elle s'est servie pour procéder aux rectifications ne peut porter que sur des documents dont elle est effectivement en possession – cette affirmation est la reprise fidèle de votre jurisprudence. La cour relève ensuite qu'en l'espèce, les informations opposées par

---

1

□ Obligations que l'on désigne parfois sous le terme de « garantie *Antipolia* », d'après le nom d'une de vos décisions qui a contribué à les consacrer (CE 3 décembre 1990, SA Antipolia, n° 103101, au Recueil, RJF 2/1991 n° 200).

2

□ Créé par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités (article 27).

2

l'administration aux contribuables procédaient exclusivement des constatations opérées à l'occasion de l'examen des opérations de cession d'actions réalisées entre les sociétés MCH Finances, MCH Gestion et Fuscoc, dont le vérificateur avait eu connaissance dans le cadre des vérifications de comptabilité de ces sociétés – ce motif n'est pas contesté. C'est ensuite, nous semble-t-il, que la cour consent quelque effort pour écarter comme non fondée l'irrégularité de procédure invoquée par les contribuables. Elle juge « que la circonstance que l'administration n'a apporté aucune réponse à la demande qui lui a été adressée de communiquer les éléments en sa possession, qui ne figuraient dans aucun document particulier dont l'administration aurait été en possession, ne saurait à elle seule être regardée, compte tenu de la nature des informations en cause, qui figuraient déjà dans la proposition de rectification et étaient nécessairement connues des intéressés qui avaient personnellement participé aux opérations concernées, comme les ayant privés de la possibilité de discuter utilement des rectifications opérées ».

Si l'on analyse ce motif, on constate que la cour s'appuie sur trois circonstances de fait pour écarter l'irrégularité : 1° les informations utilisées par l'administration ne figuraient dans aucun document particulier détenu par elle ; 2° elles étaient mentionnées dans la proposition de rectification ; 3° elles étaient nécessairement connues des contribuables. Au regard de ces trois éléments, la cour juge que l'absence de réponse à la demande de communication n'a pas privé les contribuables de la possibilité de discuter utilement des rectifications.

Le raisonnement qui consiste à rechercher si le contribuable a été effectivement privé d'une garantie dont il invoque la méconnaissance paraît de bon aloi. Toutefois, aucun des trois éléments relevés par la cour n'est pertinent pour écarter la méconnaissance de la garantie dont se prévalaient les contribuables. En réalité, la motivation de la cour révèle que celle-ci s'est trompée de garantie – ou, si l'on préfère, qu'elle a abusivement restreint la portée de la garantie qui était invoquée devant elle.

Le raisonnement de la cour paraît, au premier abord, de bon aloi.

C'est que la cour s'est inspirée, manifestement, de votre décision de section *Meyer* du 16 avril 2012 (CE section, 16 avril 2012, M. et Mme M..., n° 320912, au Recueil et à la RJF 7/2012 n° 679). Rappelons qu'avec cette décision, vous avez adapté votre jurisprudence d'assemblée *Danthony*<sup>3</sup> au cas particulier du contentieux fiscal. Vous avez jugé qu'une irrégularité commise dans la procédure d'imposition demeure sans conséquence sur le bien-fondé de l'imposition s'il est établi que, n'ayant privé le contribuable d'aucune garantie, elle n'a pas pu avoir d'influence sur la décision de rectification. Cette décision n'a pas bouleversé la manière dont le juge fiscal appréhende la méconnaissance des règles régissant la procédure d'imposition. Elle a plutôt systématisé une approche qui transparaisait déjà dans votre jurisprudence fiscale,

---

3

<sup>3</sup> CE assemblée, 23 décembre 2011, M. Danthony et autres, n° 335033, au Recueil p. 649.

consistant à ne prononcer la décharge des impositions contestées que lorsque la règle méconnue constitue une garantie pour le contribuable et que celui-ci en a effectivement été privé.

La présente affaire est l'occasion de faire retour sur votre jurisprudence relative aux obligations qui pèsent sur l'administration lorsqu'elle entend établir des impositions sur le fondement de renseignements obtenus de tiers, à l'aune de votre décision du 16 avril 2012 – c'est-à-dire en précisant, si besoin était, quelles sont les garanties que votre jurisprudence institue au profit du contribuable.

Il n'a jamais fait de doute que cette jurisprudence instituait des garanties au profit du contribuable – vous l'avez d'ailleurs jugé expressément (CE 13 octobre 1999, *Ministre c/ époux B...*, n° 181010-181209, aux tables du Recueil et à la RJF 12/1999 n° 1582). Mais il était permis d'hésiter quant à la teneur exacte de ces garanties. On a pu considérer, par le passé, qu'une double garantie résultait des obligations posées par votre jurisprudence : d'abord celle d'obtenir une information sur l'origine et la teneur des renseignements obtenus de tiers et utilisés par l'administration pour fonder sa décision d'imposition ; ensuite celle d'obtenir communication des documents qui, le cas échéant, contiennent ces renseignements. En réalité, en examinant l'évolution de votre jurisprudence, il fait peu de doute que l'obligation pesant sur l'administration d'indiquer l'origine et la teneur des renseignements n'est pas en elle-même une garantie du contribuable – elle n'est qu'une obligation instrumentale qui dérive, découle, de la véritable garantie instituée par votre jurisprudence : celle de pouvoir obtenir communication, avant la mise en recouvrement, des documents qui, le cas échéant, contiennent ces renseignements. Cela nous paraît ressortir clairement de votre décision du 27 avril 2009, par laquelle vous avez jugé qu'une information insuffisante sur l'origine des renseignements utilisés par l'administration n'était pas de nature à entraîner la décharge des impositions, dès lors que le contribuable n'avait pas été privé, de ce seul fait, de la possibilité de demander, avant la mise en recouvrement, la communication des documents consultés par l'administration (CE 27 avril 2009, *M. M...*, n° 300760, aux tables du Recueil et à la RJF 7/2009 n° 663). Ainsi vous admettez un défaut d'information sur l'origine des renseignements utilisés, du moment que le contribuable n'est pas privé de ce fait du cœur de la garantie, c'est-à-dire la possibilité de demander communication des documents qui contiennent ces renseignements – concrètement, tel sera le cas lorsque le contribuable, dans les circonstances particulières de l'espèce, ne peut ignorer l'origine de ces renseignements.

En revanche, vous êtes resté très ferme sur les conséquences d'un refus de communication des documents détenus par l'administration. Vous jugez en effet que l'obligation s'impose à l'administration alors même que le contribuable a pu avoir connaissance par ailleurs des renseignements, dès lors qu'il s'agit « de lui permettre d'en vérifier, et le cas échéant d'en discuter, l'authenticité et la teneur » (CE 31 juillet 2009, *Société Financière François Ier*, n° 297308, aux tables du Recueil et à la RJF 12/2009 n° 1131, concl. E. Glaser au BDCF 12/2009 n° 141 ; CE 22 janvier 2010, *Ministre c/ M. V...*, n° 317026, aux tables du Recueil sur un autre point, RJF 4/2010 n° 422 ;

CE 27 avril 2011, M. P..., n° 320551, aux tables du Recueil sur un point connexe et à la RJF 7/2011 n° 852). Comme le rappelait Emmanuel Glaser dans ses conclusions sur l'affaire *Financière François Ier*, l'obligation de communication des documents a pour objet de permettre au contribuable d'apprécier par lui-même ces documents, d'en vérifier le contenu exact, le caractère complet, éventuellement l'authenticité. Il s'agit de lui donner accès à la même « matière brute » que celle à partir de laquelle l'administration a élaboré sa proposition de rectification – afin qu'il puisse, le cas échéant, en critiquer la fiabilité ou, pourquoi pas, lever un malentendu né d'une interprétation erronée des documents consultés. Bref, l'administration doit mettre le contribuable en mesure d'accéder à la même source que celle à laquelle elle a puisé les renseignements qu'elle prétend lui opposer. Vous aurez compris que cette garantie a beaucoup à voir avec l'égalité des armes. A notre connaissance, vous n'avez admis qu'une exception à l'obligation pesant sur l'administration de communiquer les documents contenant les informations qu'elle utilise : c'est l'hypothèse dans laquelle elle a puisé ces informations dans des documents librement accessibles au public – c'est que, dans ce cas, il n'y a aucune asymétrie d'information entre le contribuable et l'administration (CE 30 mai 2012, Société Aficom, n° 345418, au Recueil et à la RJF 8-9/2012 n° 844). Enfin, rappelons que, lorsque l'administration ne détient pas les documents d'où elle a tiré les informations opposées au contribuable ni n'en a pris copie, elle n'est pas pour autant déliée de toute obligation : il lui appartient, pour permettre au contribuable d'accéder à ces documents, de lui indiquer l'administration ou la personne tierce qui les détient (CE 14 février 2001, SA Hôtel le National, n° 203465, aux tables du Recueil, RJF 5/2001 n° 648) – même s'il s'agit d'une personne privée (CE 6 octobre 2008, Min. c/ M. et Mme E..., n° 299768, aux tables du Recueil, RJF 12/2008 n° 1364).

Au regard de ce cadre jurisprudentiel, et compte tenu de l'objet de la garantie instituée par votre jurisprudence, il nous semble que les éléments relevés par la cour pour juger que les contribuables n'en avaient pas été privés en l'espèce ne sont pas pertinents.

La circonstance que les informations utilisées par l'administration ne figuraient dans aucun document particulier détenu par elle ne l'autorisait pas à garder le silence sur la demande des contribuables : comme nous venons de le dire, il lui appartenait, si tel était le cas, de les renvoyer vers les sociétés détenant les documents utilisés, en précisant la nature de ces documents.

La circonstance que les informations utilisées par l'administration étaient mentionnées dans la proposition de rectification ne permettait pas non plus de considérer que les contribuables n'avaient pas été privés de la garantie : nous l'avons dit, l'objet de cette garantie va bien au-delà puisqu'il s'agit de permettre au contribuable d'accéder à la même source que celle utilisée par l'administration.

Et il en va de même de la circonstance que ces informations étaient nécessairement connues des contribuables – circonstance que vous avez déjà écartée comme dénuée de pertinence, au demeurant, dans les précédents *Financière François Ier* du 31 juillet 2009 et *M. P...* du 27 avril 2011.

Les éléments relevés par la cour, qu'on les prenne isolément ou ensemble, ne permettaient pas de conclure que les contribuables n'avaient pas été privés de la garantie tenant au droit d'accéder aux mêmes documents que ceux utilisés par l'administration.

En réalité, la motivation retenue par la cour révèle que celle-ci s'est trompée de garantie – ou, si l'on préfère, qu'elle a abusivement restreint la portée de la garantie qui était invoquée devant elle.

C'est la conclusion du raisonnement développé par la cour qui, à notre avis, révèle cette erreur de droit : la cour juge, à partir des circonstances de fait qu'elle relève, que les contribuables ne peuvent être regardés comme ayant été privés de la possibilité de discuter utilement des rectifications opérées par l'administration. Or la garantie dont les contribuables invoquaient la méconnaissance va au-delà. C'est en principe la motivation de la proposition de rectification, prévue à l'article L. 57 du livre des procédures fiscales, qui doit mettre à même le contribuable de présenter utilement ses observations sur les rectifications proposées. La garantie instituée par votre jurisprudence sur l'obligation de communication des documents, si elle procède du même objectif, qui est de garantir les droits de la défense, va au-delà puisque – nous le répétons – elle a pour objet de lui permettre d'accéder aux mêmes documents que ceux consultés par l'administration. Vous avez d'ailleurs bien fait la distinction, dans votre jurisprudence, entre cette garantie et celle prévue à l'article L. 57 du LPF (voir, illustrant cette distinction, CE 20 juillet 2007, M. D..., n° 288145, au Recueil et à la RJF 11/2007 n° 1288, concl. L. Olléon à Dr. fisc. 48/07 c. 1013). Et le législateur a lui-même consacré son autonomie en la codifiant, nous l'avons dit, à l'article L. 76 B du même livre.

Si vous nous suivez, vous accueillerez le moyen d'erreur de droit soulevé par les contribuables.

Vous devrez ensuite, s'agissant d'une seconde cassation, régler ces trois affaires au fond.

Nous croyons qu'il vous faudra rejeter les requêtes d'appel introduites contre les jugements par lesquels le tribunal administratif de Strasbourg avait jugé irrégulière la procédure d'imposition. Le ministre tente, certes, de minimiser l'ampleur de l'irrégularité commise. Il fait valoir, d'une part, que les renseignements obtenus au cours des vérifications de comptabilité auxquelles l'administration a procédé concernaient seulement la création et les opérations effectuées par les sociétés MCH Finances et MCH Gestion, dont les contribuables étaient associés. Toutefois, cela ne l'autorisait pas à s'abstenir de répondre à leurs demandes (nous vous renvoyons sur ce point au précédent *M. P...* du 27 avril 2011, dont la configuration est très proche de celle de l'espèce). En outre, l'administration se référait également, dans sa notification de redressements, aux renseignements obtenus lors du contrôle de trois autres sociétés, parmi lesquelles la société Fuscoc dont il est constant que les contribuables n'ont jamais été associés. Le ministre fait également valoir, d'autre part, que tout ce qui est reproché à

l'administration, au fond, est de n'avoir pas renvoyé les contribuables à ces différentes sociétés. Mais précisément, cet éventuel renvoi aux tiers qui détiennent les documents pertinents, assorti des précisions relatives à la nature de ces documents permettant au contribuable d'en demander communication, est un élément de la garantie.

On peut comprendre que l'irrégularité soit difficile à admettre en l'espèce pour l'administration – d'autant que la demande de communication des documents, formulée brièvement au début des observations des contribuables sur les notifications de redressements, avait quelque peu l'allure d'un chausse-trappe ménagé par leur conseil et que l'exactitude des renseignements recueillis par l'administration auprès des sociétés qu'elle a contrôlées n'a jamais été contestée. Il n'en reste pas moins que la demande de communication des contribuables était clairement formulée et que, pour les raisons que nous avons déjà indiquées, ils ont été privés d'une garantie.

Par ces motifs nous concluons dans le sens qui suit :

1. Annulation des arrêts attaqués ;
2. Rejet des requêtes d'appel du ministre ;
3. Mise à la charge de l'Etat d'une somme de 3 000 euros au bénéfice de chacun des contribuables au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.