

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL
DE LYON**

N° 18LY02024

M. X.

M. François Bourrachot
Président

Mme Cécile Cottier
Rapporteure

M. Jean-Paul Vallechia
Rapporteur public

Audience du 14 mai 2020
Lecture du 18 juin 2020

01-04-01-01
19-01-01-05-02
C+

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

La Cour administrative d'appel de Lyon
(5^{ème} chambre)

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure

M. X. a demandé au tribunal administratif de Lyon, dans le dernier état de ses écritures, le 7 mars 2016 :

1°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu ainsi que des intérêts et majorations correspondants auxquels il a été assujéti au titre des années 2005 et 2006 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 500 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Par un jugement n° 1508686 du 27 mars 2018, le tribunal administratif de Lyon a rejeté sa demande.

Procédure devant la cour

Par une requête, enregistrée le 29 mai 2018, et un mémoire enregistré le 2 novembre 2018, M. X., représenté par Me Brugière, demande à la cour :

1°) d'annuler ce jugement du 27 mars 2018 ;

2°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu ainsi que des intérêts et majorations correspondants auxquels il a été assujéti au titre des années 2005 et 2006 ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

– il a demandé avant la mise en recouvrement la copie des documents permettant de fonder les impositions supplémentaires ; la procédure d'imposition a été irrégulière dès lors que ne lui ont pas été communiquées les informations recueillies auprès de tiers, ceci en méconnaissance des dispositions de l'article L 76 B du livre des procédures fiscales ; les informations ont été obtenues en application de la directive européenne n°77/799/CEE et non en application de la convention fiscale franco-allemande ; l'administration n'a pas respecté son obligation de communication et a ainsi porté atteinte à ses droits à la défense ; cette erreur qui est substantielle entache d'irrégularité la procédure et entraîne la décharge des impositions fondées sur l'utilisation des renseignements provenant de l'autorité allemande en application de la directive n°79/1070/CEE ; le service vérificateur a souhaité procéder à un changement de base légale en passant des modalités de la directive 79/1070/CEE à celle de la convention fiscale franco-allemande mais en l'espèce une telle substitution n'est pas possible car le privant de garanties prévues par la loi dès lors que la convention franco-fiscale dispose d'une clause de secret à son article 22-2 qui n'existe pas dans la directive; la clause de secret de la convention franco-allemande lui est par suite inopposable et l'administration ne pouvait pas lui refuser l'accès aux documents émanant de l'autorité allemande; l'administration a ainsi porté atteinte à ses droits à la défense ;

– la procédure d'imposition a été irrégulière dès lors que l'administration fiscale, qui a choisi de le redresser selon la procédure contradictoire de vérification de comptable et non selon la procédure d'imposition d'office, n'a pas respecté les garanties offertes au contribuable en lui refusant la saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ; lui a été transmis un courrier établi sur un formulaire 3924 V-SD correspondant aux propositions de rectification dans le cadre d'une procédure contradictoire ; lui a été proposé dans ce courrier d'adresser au service ses observations ;

– à titre subsidiaire, l'évaluation d'office de son bénéfice net n'est basée sur aucun élément matériel ; l'administration si elle a pu bénéficier d'informations dans le cadre de l'assistance administrative aurait dû s'assurer du bien-fondé des informations lui ayant été transmises ; à compter de la procédure de liquidation judiciaire de 2004, il a quitté toute fonction au sein du groupe ; l'administration ayant qualifié les revenus qu'il aurait perçus de bénéfiques non commerciaux, ceux-ci auraient dû être imposés en application des règles de comptabilité de caisse ; une somme est réputée encaissée à la date où le bénéficiaire en a la libre disposition ; la preuve qu'il a perçu de telles commissions n'est pas apportée par l'administration ; il n'a pas perçu de telles commissions ; au cas d'espèce, le service vérificateur a fait le choix de se placer dans le cadre d'une procédure contradictoire et la charge de la preuve appartient à l'administration fiscale ; le service doit apporter la preuve de l'existence d'une activité occulte justifiant l'application de la procédure d'imposition

d'office ; le service s'est uniquement basé sur les informations obtenues des autorités fiscales allemandes et n'a pas procédé à la vérification de la véracité de telles données ; en l'absence de preuves sérieuses de l'existence d'une activité, il ne peut pas lui être reproché de ne pas avoir déposé de déclarations ; en l'absence de faute à ses obligations déclaratives, il ne peut pas se voir imposer une procédure d'imposition d'office ; il appartient à l'administration de démontrer qu'il aurait perçu un revenu en 2005 et en 2006 ; il ne peut pas fournir de comptabilité pour une activité qu'il n'exerçait pas ;

Par mémoire enregistré le 2 octobre 2018, le ministre de l'action et des comptes publics conclut au rejet de la requête.

Il soutient que :

– le requérant n'a pas déclaré à l'impôt sur le revenu les commissions lui ayant été versées au titre des années 2005 et 2006 par la société allemande IME-Light GmbH ; ces sommes ont été imposées à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux ; compte tenu du caractère occulte de l'activité, les rehaussements ont été opérés selon la procédure d'évaluation d'office en application des dispositions prévues aux articles L.73 et L.68 du livre des procédures fiscales ; – en refusant de lui communiquer la copie des documents transmis par les autorités allemandes, l'administration n'a pas commis d'erreur de droit dès lors que la convention franco-allemande du 21 juillet 1959 qui a une autorité supérieure à la loi interne prime sur le principe général de communication des documents prévu par l'article L.76 B du livre des procédures fiscales ; 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'information entre Etats contient des clauses restrictives interdisant la communication au contribuable ; en l'espèce l'article 22 de la convention franco-allemande prévoit que de tels renseignements conserveront un caractère secret ;

– dans sa réponse aux observations du contribuable du 7 octobre 2009, le service vérificateur n'a pas supprimé la possibilité offerte au contribuable de saisir la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ; par lettre du 15 décembre 2009, le service a indiqué que la commission n'était pas compétente pour connaître du litige, les rehaussements ayant été opérés selon la procédure d'évaluation d'office ; c'est à tort que le requérant soutient que les redressements auraient été opérés selon la procédure de rectification contradictoire ; la commission départementale n'est pas mentionnée dans la partie du livre des procédures fiscales relatives aux procédures d'imposition d'office excepté le cas de taxation d'office en application de l'article L.69 à l'issue de l'examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle ; en l'absence de souscription des déclarations annuelles de résultat au titre des années 2005 et 2006, le requérant était en situation d'évaluation d'office de ses bénéficiaires non commerciaux ; la circonstance que le service ait mis en œuvre la procédure de rectification contradictoire en répondant à ses observations alors qu'il n'y était pas tenu compte de la situation d'office dans laquelle il se trouvait est sans incidence ; la circonstance que le service vérificateur ait omis de rayer la mention relative à la saisine de la commission sur l'imprimé de réponse aux observations du contribuable reste sans incidence ;

– sur les conclusions subsidiaires relatives au bien-fondé des impositions, M. X. n'a présenté aucune comptabilité au cours des opérations de contrôle ; un procès-verbal de défaut de présentation de comptabilité a été adressé le 3 juillet 2009 ; les rehaussements ayant été opérés selon la procédure d'évaluation d'office, la charge de la preuve appartient au requérant ; les commissions déclarées par la société IME-Light ont été versées en 2005 et en 2006 et ont été encaissées ces mêmes années ; la cessation des fonctions du requérant au sein de la société IME Autolift à la fin de l'année 2004 n'a pas d'incidence, les commissions en litige provenant de la société sœur située en Allemagne ;

– le requérant ne développe aucun moyen pour contester utilement les pénalités ; les conclusions à fin de dégrèvement de telles pénalités sont irrecevables.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la Constitution ;
- le traité instituant la Communauté européenne, notamment son article 39 ;
- le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, notamment son article 267 ;
- la directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 modifiée par la directive 79/1070/CEE du Conseil du 6 décembre 1979 ;
- la convention fiscale entre la République française et la République fédérale d'Allemagne signée à Paris le 21 juillet 1959 modifiée ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

A été entendu au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Cottier, rapporteure,
- les conclusions de M. Vallecchia, rapporteur public,

Considérant ce qui suit :

1. M. X. a fait l'objet entre mai et juillet 2009 d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1^{er} janvier 2003 au 31 décembre 2007, à la suite de laquelle l'administration fiscale l'a assujéti, selon la procédure d'évaluation d'office, à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu pour des montants représentant en droits et pénalités de 42 472 euros en 2005 et de 80 071 euros en 2006. Il fait appel du jugement du 27 mars 2018 par lequel le tribunal administratif de Lyon a rejeté sa demande à fin de décharge de telles sommes.

2. Le requérant soutient que l'administration, qui dans la proposition de rectification du 9 juillet 2009 a mentionné pour fonder des impositions supplémentaires l'existence d'informations obtenues par l'attaché fiscal situé en Allemagne en application de la directive 77/789/CEE du 19/12/1977 modifiée par la directive 79/1070/CEE du 06/12/1979, ne pouvait pas se prévaloir dans ses courriers ultérieurs pour lui refuser copie des documents ainsi obtenus dans le cadre de l'assistance fiscale internationale auprès de tiers des

dispositions de l'article 22 de la convention fiscale franco-allemande laquelle prévoit à son article 22 une clause de secret vis-à-vis du contribuable vérifié quant aux documents provenant des autorités allemandes. Il indique également que le service a procédé à une substitution de base légale en faisant état des dispositions de l'article 22 de la convention fiscale franco-allemande et qu'une telle substitution n'est pas possible dès lors qu'elle le prive d'une garantie, l'article 22 de la clause fiscale franco-allemande prévoyant une clause de secret quant aux documents communiqués par l'administration fiscale alors que les renseignements obtenus l'ont été dans le cadre de la directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 modifiée par la directive 79/1070/CEE du Conseil du 6 décembre 1979 laquelle ne prévoit pas une telle clause de secret. Il en tire comme conclusion qu'en lui refusant de lui communiquer copie des documents obtenus de tiers au motif de cet article 22 de la convention franco-allemande, le service n'a pas respecté les dispositions de l'article L 76 B du livre des procédures fiscales et a ainsi entaché d'une irrégularité substantielle la procédure d'imposition entraînant ainsi la décharge des impositions fondées sur l'utilisation des renseignements provenant de l'autorité allemande.

3. Aux termes de l'article 7 de la directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977, modifiée par la directive 79/1070/CEE du 6 décembre 1979, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs et de la taxe sur la valeur ajoutée : *« Dispositions relatives au secret 1. Toutes les informations dont un État membre a connaissance par application de la présente directive sont tenues secrètes, dans cet État, de la même manière que les informations recueillies en application de sa législation nationale. En tout état de cause, ces informations - ne sont accessibles qu'aux personnes directement concernées par l'établissement de l'impôt ou par le contrôle administratif de l'établissement de l'impôt, - ne sont dévoilées, en outre, qu'à l'occasion d'une procédure judiciaire, d'une procédure pénale ou d'une procédure entraînant l'application de sanctions administratives, engagées en vue de ou en relation avec l'établissement ou le contrôle de l'établissement de l'impôt, et seulement aux personnes intervenant directement dans ces procédures ; il peut toutefois être fait état de ces informations au cours d'audiences publiques ou dans des jugements, si l'autorité compétente de l'État membre qui fournit les informations ne s'y oppose pas, - ne sont, en aucun cas, utilisées autrement qu'à des fins fiscales ou aux fins d'une procédure judiciaire, d'une procédure pénale ou d'une procédure entraînant l'application de sanctions administratives, engagées en vue de ou en relation avec l'établissement ou le contrôle de l'établissement de l'impôt. 2. Le paragraphe 1 n'impose pas à un État membre dont la législation ou la pratique administrative établissent, à des fins internes, des limitations plus étroites que celles contenues dans ledit paragraphe, de fournir des informations si l'État intéressé ne s'engage pas à respecter ces limitations plus étroites. (...) »*. Il ne résulte pas des dispositions précitées de la directive du 19 décembre 1977 que le secret de ces documents serait opposable aux contribuables directement concernés.

4. Aux termes de l'article L 76 B du livre des procédures fiscales : *« L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande. »*. 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. La méconnaissance, par l'administration, de l'obligation de communication prévue à l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales 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. Cette obligation s'étend aux documents obtenus au titre de l'assistance fiscale internationale sauf stipulations contraires d'une convention internationale.

5. Aux termes de l'article L. 114 A du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable au présent litige : « *Sous réserve de réciprocité, les administrations financières peuvent communiquer aux administrations des Etats membres de la Communauté économique européenne des renseignements pour l'établissement et le recouvrement des impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi que de la taxe sur la valeur ajoutée (...)* ». Aux termes de l'article R. 114 A-3 du même livre : « *L'administration française utilise les renseignements reçus de l'administration d'un autre Etat membre de la Communauté économique européenne dans les conditions et limites prévues aux articles L. 103 et suivants. / Toutefois, sur demande de l'administration de l'autre Etat, elle respecte les conditions plus strictes prévues à des fins internes par la législation de cet Etat* ». Ces dispositions, notamment, assurent la transposition des dispositions du paragraphe 1 de l'article 1er de la directive précitée, en ce qui concerne la possibilité pour l'administration fiscale française respectivement de communiquer des renseignements aux administrations des autres Etats membres et d'utiliser les renseignements reçus d'un autre Etat membre.

6. Aux termes de l'article 22 de la convention fiscale entre la République française et la République fédérale d'Allemagne signée à Paris le 21 juillet 1959 dans sa version modifiée ; « *(1) Les Etats contractants se prêteront mutuellement une assistance administrative et juridique en ce qui concerne l'assiette et le recouvrement des impôts visés à l'article 1er. (2) A cette fin, les Etats contractants conviennent que leurs autorités compétentes échangeront notamment les renseignements d'ordre fiscal dont elles disposent ou qu'elles peuvent se procurer conformément à leur législation et qui leur seraient nécessaires pour l'application de la présente Convention ainsi que pour éviter l'évasion fiscale. Ces renseignements conserveront un caractère secret et ne seront communiqués qu'aux personnes chargées, en vertu des dispositions légales, de l'assiette et du recouvrement des impôts visés par la présente Convention. (...)* ». Ces stipulations, qui doivent être interprétées à la lumière des objectifs et des dispositions précitées de la directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977, modifiée par la directive 79/1070/CEE du 6 décembre 1979, ne font pas obstacle, pour les renseignements et documents échangés entre administrations fiscales, à la communication au contribuable français des renseignements fournis par les services fiscaux allemands.

7. D'une part, il résulte de l'instruction que, par courrier du 17 septembre 2009, M. X. a demandé la communication des documents transmis par les autorités allemandes et que dans le courrier de réponse aux observations du contribuable en date du 7 octobre 2009, le service vérificateur lui a fait savoir que les documents ne lui seraient pas transmis, sur le fondement des dispositions de l'article 22 de la convention franco-allemande. Il est dès lors constant qu'avant la mise en recouvrement des impositions litigieuses M. X. a demandé la

communication des documents que l'administration fiscale française avait obtenu des autorités allemandes.

8. D'autre part, il est constant que les documents dont la communication était demandée ont été utilisés tant pour conduire la procédure d'imposition de M. X. sur le fondement de l'article L. 73 du livre des procédures fiscales que pour déterminer le montant de l'impôt sur le revenu réclamé à M. X. dans la catégorie des bénéfices non commerciaux du fait des commissions versées par la société allemande IME-LIGHT GmbH et dont il est résulté des redressements en base de 74 781 euros pour l'année 2005 et de 116 894 euros pour l'année 2006, dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

9. Il résulte de ce qui précède que M. X. est fondé à soutenir que la procédure d'imposition est irrégulière et, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens de la requête, que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Lyon a rejeté sa demande.

10. En application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu de mettre à la charge de l'Etat, partie perdante dans la présente instance, une somme de 2 000 euros.

DECIDE :

Article 1^{er} : Le jugement du tribunal administratif de Lyon du 27 mars 2018 est annulé.

Article 2 : M. X. est déchargé des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et majorations correspondants auxquelles il a été assujetti au titre des années 2005 et 2006.

Article 3 : L'Etat versera à M. X. une somme de 2 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.