

# L'administration fiscale n'est pas tenue de communiquer au contribuable les documents librement accessibles au public

## Lire les conclusions de :

**Thierry Besse**

Conclusions du rapporteur public

## Lire les commentaires de :

**Paul-Maxence Murgue-Varoquier**

La régression des garanties procédurales du contribuable faisant l'objet d'une procédure de rectification

## DÉCISION DE JUSTICE

---

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 14LY01546 – 09 juin 2015 – C+ [↗](#)

Arrêt confirmé en cassation : Voir CE - 28 juillet 2017 - N° 392386 - B

## INDEX

---

### Mots-clés

L.76 B du livre des procédures fiscales, Rectification, Garanties procédurales, Documents communicables, Assiette, Charges déductibles

### Rubriques

Fiscalité, Procédure

Résumé Conclusions du rapporteur public Note universitaire

## Résumé

<sup>1</sup> *Article L. 76 B du livre des procédures fiscales - Communication par l'administration des documents obtenus de tiers - Exception tenant aux informations librement accessibles au public - Contribuable - Procédure de rectification - Garanties procédurales - Documents communicables - Informations librement accessibles au public - Assiette - Charges déductibles*

## DECISION CE

<sup>2</sup> Obligation pour l'administration de communiquer au contribuable, sur sa demande, les documents ou copies de documents contenant les renseignements obtenus auprès de tiers qu'elle a utilisés pour fonder les impositions - Exclusion - Jugements librement accessibles au public

<sup>3</sup> S'il incombe à l'administration, quelle que soit la procédure d'imposition mise en œuvre, et à tout moment 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 établir les impositions, avec une précision suffisante pour permettre à l'intéressé, notamment, de discuter utilement leur provenance ou de demander, avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent, que les documents qui, le cas échéant, contiennent ces renseignements soient mis à sa disposition, cette obligation ne s'étend pas aux jugements rendus publiquement, qui sont mis à disposition des parties ou leur sont expédiés à leur demande et sont librement accessibles au public en vertu d'une obligation légale.

## ARRET CAA Lyon : confirmé

<sup>4</sup> L'administration fiscale n'est pas tenue de communiquer au contribuable les jugements des tribunaux de commerce ainsi que les arrêts des cours d'appel et de la cour de cassation, sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition, dans la mesure où ces documents sont librement accessibles au public.

<sup>5</sup> Il résulte de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales que « *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 (...). Elle*

*communiqué, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande. ».*

Dans cet arrêt, la Cour administrative d'appel de Lyon précise que cette obligation ne s'impose pas à l'administration lorsqu'il s'agit d'informations librement accessibles au public, alors même que le contribuable a pu avoir connaissance de ces renseignements ou de certains d'entre eux.

<sup>6</sup> En l'espèce, les requérants avaient demandé à l'administration la communication du jugement du tribunal de commerce de Grenoble, ainsi que des arrêts de la cour d'appel de Grenoble et de la cour de cassation sur lesquels elle s'était fondée pour établir leur imposition. Toutefois, la Cour administrative d'appel de Lyon affirme que ces documents, qui constituent des copies de décisions rendues en audience publique, sont librement accessibles au public, en vertu des dispositions du code de procédure civile, de sorte que l'administration n'était pas tenue d'informer les requérants de l'origine de ces documents ni de les communiquer à ces derniers, lesquels n'indiquent pas s'être vu refuser la communication de ces documents par l'autorité judiciaire.

<sup>7</sup> Cf. [CE, 3 mai 2011, Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique c/ société Arbogast, N° 318676](#)

<sup>8</sup> Cf. [CE, 30 mai 2012, Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat c/ SAS Aficom, N° 345418](#).

# Conclusions du rapporteur public

**Thierry Besse**

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6208](https://doi.org/10.35562/alyoda.6208)

<sup>1</sup> La SARL Pleine Lune Internationale, dont M. Y. est le gérant, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre de la période allant du 1<sup>er</sup> octobre 2002 au 30 septembre 2005. Les rectifications au titre des frais de déplacement de M. Y. pris en charge par la société ont été analysées comme des revenus distribués à ce dernier, qui a été destinataire d'une proposition de rectification le 13 juin 2006 puis d'une proposition de rectification modificative du 21 juin 2006. A cette occasion, l'administration a également remis en cause la déduction de pensions alimentaires pour les années 2003 et 2004 ainsi qu'une déduction de 48 000 euros opérée par M. Y. dans la catégorie des traitements et salaires, au titre de versements dans le cadre d'une action en comblement de passif de la société Générale Isolation. Les impositions supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre des années 2003 et 2004 ont été mises en recouvrement les 30 avril et 30 novembre 2007.

<sup>2</sup> M. et Mme Y. les ont contestées devant le tribunal administratif de Grenoble. Celui-ci n'a fait que très partiellement droit à la demande, en réduisant les bases d'imposition de l'année 2004 à hauteur d'une somme de 4 500 euros. M. et Mme Y. relèvent appel de ce jugement du 27 mars 2014, en tant qu'il n'a fait que partiellement droit à leur demande. A noter qu'ils ne contestent plus en appel le surplus des rehaussements dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

<sup>3</sup> M. et Mme Y. soulèvent deux moyens de procédure.

<sup>4</sup> Ils font valoir tout d'abord, s'agissant de la rectification en matière de déduction de la pension alimentaire qu'ils n'ont pas bénéficié d'un délai de réponse suffisant, au regard des dispositions de l'article L11 du livre des procédures fiscales, aux termes duquel « *A moins qu'un délai plus long ne soit prévu par le présent livre, le délai accordé aux contribuables pour répondre aux demandes de renseignements, de justifications ou d'éclaircissements et, d'une manière générale, à toute notification émanant d'un agent de l'administration des impôts est fixé à trente jours à compter de la réception de cette notification.* »

<sup>5</sup> Dans une [décision du 22 janvier 2010, N° 314010](#), le Conseil d'Etat a jugé qu'en cas de non-respect de cette formalité, il y a lieu pour le juge de rechercher si cette irrégularité est susceptible d'avoir un effet sur la proposition de rectification, constituant ainsi une

irrégularité substantielle de nature à entraîner la décharge des impositions ou si elle est restée sans influence sur la procédure de rectification.

<sup>6</sup> L'administration a bien ici méconnu lesdites dispositions, en adressant aux contribuables une proposition de rectification datée du 13 juin 2006, soit moins de trente jours après la demande de renseignements qui leur avait été adressée, par courrier du 15 mai 2006 reçu le 17 mai, pour qu'ils justifient du bien-fondé éventuel de la déduction de pensions alimentaires. L'administration ne peut à cet égard se prévaloir du fait que M. Y. avait indiqué, le 30 mai 2006, qu'il répondrait à la demande dans la semaine, ce qui n'a finalement pas été le cas, ni de la circonstance que M. et Mme Y. aient bénéficié d'un délai de trente jours pour présenter leurs observations, après la notification de la proposition de rectification.

<sup>7</sup> Mais, il nous semble que cette irrégularité est restée sans influence sur la rectification. En effet, pour remettre en cause la déduction de la pension alimentaire, l'administration fiscale s'est fondée sur le fait que ce versement correspondait à une rente mensuelle que M. Y. avait été condamné à payer par jugement du 24 juin 1992 du tribunal de grande instance de Grenoble, que le jugement précisait que les sommes ne seraient dues au-delà de la majorité des enfants que tant qu'ils seraient à la charge de leur mère, et qu'il ressortait des éléments en possession du service que cette dernière n'avait plus d'enfant à charge en 2003 et 2004. Si l'administration a également précisé que M. Y. n'avait pas répondu à la demande de renseignement qui lui avait été adressée, elle ne peut être regardée comme ayant fondé les rehaussements litigieux sur cette absence de réponse, qui ne constituait qu'un motif surabondant.

<sup>8</sup> La situation est ainsi différente de celle jugée par la CAA Paris dans son arrêt du 22 novembre 2011 N° 09PA05530, dans laquelle l'administration s'était fondée sur la seule absence de justification par le contribuable de la réalité des versements.

<sup>9</sup> Voir dans un cas proche du nôtre, CAA Nantes, 12 juin 2014, N° 13NT02157, RJF 2014 n° 01075 ou CAA Douai, 30 décembre 2011, N° 10DA01266.

<sup>10</sup> Nous vous proposons donc d'écarter le moyen.

<sup>11</sup> M. et Mme Y. invoquent également la méconnaissance de l'article L76 B du Livre des procédures fiscales LPF, moyen opérant seulement concernant la remise en cause de la déduction, au titre des frais réels, de sommes versées dans le cadre de l'action en comblement de passif.

<sup>12</sup> Pour remettre en cause cette déduction, l'administration s'était fondée sur différents jugements et arrêts dont il ressortait que M. Y. avait usé des biens de la société Générale Isolation et de ses pouvoirs

d'une manière qu'il savait contraire à l'intérêt de cette société, à des fins personnelles ou pour favoriser d'autres sociétés dans lesquelles il était intéressé.

<sup>13</sup> M. et Mme Y. ont demandé à l'administration de produire l'ensemble des jugements et arrêts dont elle avait fait mention dans la proposition de rectification. Ils font valoir que ne leur a pas été communiqué l'arrêt de la cour d'appel de Grenoble du 29 avril 1999. Cet arrêt était seulement mentionné dans un autre arrêt envoyé par l'administration, en réponse à la demande de M. Y., en annexe de la réponse aux observations du contribuable. Toutefois, les pièces du dossier ne permettent pas d'établir que cette réponse a été régulièrement notifiée aux intéressés.

<sup>14</sup> Mais, quoi qu'il en soit, il nous semble que vous pourrez écarter ce moyen, dès lors que l'arrêt en cause ne fait pas partie des documents que l'administration a l'obligation de communiquer.

<sup>15</sup> Vous savez que l'administration n'a pas à informer les contribuables de l'origine et de la teneur des renseignements nécessairement connus par le contribuable (CE, 5 octobre 2005, n° 270341, Ministre c/ Blondeau ; CE, 2 novembre 2011, N° 322922) . Les obligations qui pèsent sur l'administration en matière de communication des documents sont toutefois plus lourdes, le fait que le contribuable connaissait nécessairement le document ne dispensant pas l'administration de le lui communiquer (CE 31 juillet 2009 n° 297308, 3e et 8e s.-s., Sté Financière François 1er : RJF 12/09 n° 01131, concl. E. Glaser BDCF 12/09 n° 141).

<sup>16</sup> Mais, pour autant, l'administration n'est pas tenue de communiquer tous documents sur lesquels elle s'est fondée. C'est notamment le cas pour les informations librement accessibles au public (CE 3 mai 2011 n° 318676, 9e et 10e s.-s. ; CE, 2 février 2015 n° 371929, 3e et 8e s.-s. : RJF 4/15 n° 341, concl. V. Daumas BDCF 4/15 n° 23). Dans les conclusions sur la première affaire, qui concernait des informations figurant au registre du commerce et des sociétés, Pierre Collin indiquait qu'il n'existe pas alors, entre le contribuable et l'administration, d'asymétrie d'information ou d'asymétrie dans la capacité d'obtenir les renseignements. En l'espèce, l'organisme teneur du registre du commerce et des sociétés jouait un simple rôle d'intermédiaire entre l'entreprise dont les comptes sont consultés et l'administration fiscale, et il n'existait pas alors d'enjeu au regard de la loyauté du débat fiscal.

<sup>17</sup> L'arrêt de la cour d'appel de Grenoble, rendu en audience publique, est mis à disposition du greffe. Et le code de procédure civile prévoit, en son article 451, que les tiers sont en droit de se faire délivrer copie des jugements prononcés publiquement. Il s'agit donc d'un document librement accessible au public. Ici, M. Y., qui n'était d'ailleurs pas tiers mais partie à l'affaire, n'allègue aucun refus par l'autorité

judiciaire de communiquer cet arrêt (réserve faite sur ce point par le CE dans sa décision du 30 mai 2012, Ministre c/ SAS Aficom, N° 345418, s'agissant de la copie de données obtenues sur des sites Internet, compte tenu notamment du fait que la possibilité d'accès à ces documents a pu évoluer au fil du temps) .

18 Il n'y a donc pas eu en l'espèce de méconnaissance de l'obligation posée à l'article L76 B du livre des procédures fiscales.

19 Enfin, M. et Mme Y. contestent le bien-fondé d'un seul des rehaussements, à savoir celui résultant de la remise en cause de la déduction des pensions alimentaires versées par M. Y. à ses enfants majeurs.

20 En vertu du 2° du II de l'article 156 du Code général des impôts CGI sont déductibles les « *pensions alimentaires versées en vertu d'une décision de justice* ».

21 S'agissant de déductions, la charge de la preuve nous paraît incomber au contribuable (voir pour l'application de ces dispositions CAA Marseille, 13 octobre 2009, N° 07MA00593 ; en matière de déductions de pensions alimentaires pour des ascendants dans le besoin, CE, 5 février 1993, N° 90817) .

22 Mais, en tout état de cause, l'administration apporte ici des éléments de nature à remettre en cause la déduction opérée par M. Y.. Elle fait valoir que le jugement du TGI de Grenoble du 24 juin 1992 prévoyait que le versement d'une pension alimentaire n'était du, au-delà de la majorité des enfants que tant qu'ils seraient à la charge de leur mère, et qu'il ressortait des déclarations fiscales de la mère des enfants que ceux-ci n'étaient plus à sa charge. Par ailleurs, le montant déduit ne correspond pas à celui fixé par le jugement. M. Y. n'apporte aucune précision et ne produit aucun document permettant de justifier que ses enfants majeurs seraient toujours à la charge de leur mère et qu'ainsi, la pension alimentaire serait versée en vertu d'une décision de justice.

23 Par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête.

# Note universitaire

## La régression des garanties procédurales du contribuable faisant l'objet d'une procédure de rectification

**Paul-Maxence Murgue-Varoquier**

Doctorant à l'Université Jean Moulin Lyon 3 - Equipe de droit public de Lyon - Institut d'Etudes Administratives

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.6209](https://doi.org/10.35562/alyoda.6209)

<sup>1</sup> *L'arrêt de la Cour administrative d'appel de Lyon est riche d'un triple enseignement. D'une part, la Cour considère qu'une irrégularité ayant entaché une demande d'information au contribuable ne peut entraîner la décharge de l'imposition qu'à condition d'avoir influencé la procédure ou d'avoir privé l'administré d'une garantie. D'autre part, l'obligation de communication des documents fondant la base d'imposition d'un contribuable ne s'applique pas « aux informations librement accessibles au public ». Enfin, les charges déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu ne concernent que les exceptions de l'article 156, II du Code général des impôts. Par conséquent, la contestation de la procédure de rectification par les requérants a été rejetée par le juge lyonnais.*

<sup>2</sup> Les rapports qu'entretiennent la jurisprudence administrative et la garantie des droits des administrés semblent connaître un mouvement de reflux. Alors que le XX<sup>ème</sup> siècle avait été marqué par l'émergence de nombreuses garanties visant à protéger l'administré contre les excès de l'administration, la jurisprudence administrative du début du XXI<sup>ème</sup> siècle semble au contraire privilégier l'administration, parfois au détriment du justiciable. A ce titre, la jurisprudence *Danthony* sévit dans toutes les branches de la procédure administrative (X. DOMINO, A. BRETONNEAU, « Jurisprudence *Danthony* : bilan après 18 mois », *AJDA*, 2013. 1733) et la procédure fiscale n'est évidemment pas épargnée. Cet arrêt l'illustre puisque le juge lyonnais fait preuve d'une grande souplesse à l'endroit de l'administration face aux garanties procédurales invoquées par le contribuable.

<sup>3</sup> A l'occasion d'une procédure de vérification de comptabilité de la SARL Pleine lune internationale dont M. D. est le gérant de fait, M. et Mme D. ont été assujettis à des cotisations supplémentaires d'impôts sur le revenu et de contributions sociales pour les années 2003 et 2004. Si, le tribunal administratif de Grenoble a réduit les bases d'imposition des intéressés de 4500 euros et a prononcé une décharge des droits et pénalités correspondant à cette réduction de

base, les requérants estiment que toutes leurs demandes n'ont pas été satisfaites. Par conséquent, ils ont interjeté appel du jugement de première instance et invoquent contre l'administration un double vice de procédure et une erreur dans le calcul de l'assiette de l'impôt.

<sup>4</sup> Pour établir les bases d'imposition, l'administration fiscale peut « demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés » (article L. 10 du livre des procédures fiscales) . Le contribuable dispose alors d'un délai de principe de trente jours pour répondre à la demande formulée par l'administration au titre de l'article L. 11 du livre des procédures fiscales. Or, M. D. conteste la procédure d'imposition en arguant du fait que la demande d'information qui lui a été notifiée le 17 mai 2006 afin qu'il justifie la pension alimentaire versée à son ex-épouse, ne prévoyait qu'un délai de quinze jours pour répondre. Pour rejeter l'argumentation du requérant, la Cour administrative d'appel de Lyon fait application de la jurisprudence *Danthony* que le Conseil d'Etat avait déjà utilisée dans le cadre d'une procédure de redressement (CE, 16 avril 2012, M. et Mme M, n° 320912) . Ainsi, lorsqu'une irrégularité est constatée dans la procédure d'imposition, elle demeure sans conséquence sur la légalité de la décision de l'administration fiscale si elle n'a pas influencé la procédure de rectification ou si l'administré n'a pas été « en fait » privé d'une garantie. A l'inverse, une irrégularité substantielle dans la procédure conduit à la décharge de l'imposition (Sur ce point : C. RAQUIN, « L'office du juge confronté à des irrégularités de procédure : le maintien de la spécificité du contentieux fiscal », *RJF* 2012, n° 6, pp. 491 à 494).

<sup>5</sup> Il est clair que le délai laissé pour répondre à la demande formulée par l'administration constitue indéniablement une garantie pour le contribuable. Pourtant, le juge lyonnais a refusé de considérer que la réduction du délai de réponse par l'administration avait influencé la procédure d'imposition. Mais sur ce point, les arguments de la Cour peinent à convaincre. Le juge affirme que l'administration avait en sa possession les éléments permettant de justifier que la somme versée à Mme D. par M. D. ne pouvait pas constituer une pension alimentaire. Or, c'est justement cette pension alimentaire qui était l'objet de la demande d'éclaircissements formulée par l'administration fiscale. Par conséquent, le juge ne peut utiliser cet argument pour justifier l'absence de vice de procédure avant l'expiration du délai légal, d'autant que la proposition de rectification est intervenue le 13 juin 2006 soit cinq jours avant l'expiration de ce délai. Sans doute la procédure d'imposition n'a-t-elle pas été influencée par l'absence de réponse de M. D. mais il nous semble que l'administration a tout de même privé l'intéressé d'une garantie procédurale en n'attendant pas l'écoulement complet du délai légal pour émettre une proposition de rectification. Dans le droit fil de la

jurisprudence *Danthony*, la Cour évite à l'administration l'annulation de ses décisions pour vice de procédure au détriment du strict respect des obligations posées par le législateur au bénéfice du contribuable.

<sup>6</sup> En deuxième lieu, au titre de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, lorsque l'administration réévalue les bases d'imposition d'un contribuable, elle est tenue d'informer l'administré des renseignements obtenus auprès de tiers afin que ce dernier puisse demander communication de ces documents à l'administration. En l'espèce, M. et Mme D. ont demandé la communication de différents jugements invoqués par l'administration fiscale pour fonder l'imposition. Or, la Cour affirme que l'administration est exonérée de son obligation « dans le cas d'informations librement accessibles au public ». La loi n° 72-626 du 5 juillet 1972, à laquelle ne fait d'ailleurs pas référence la Cour administrative d'appel, prévoit en effet en son article 11-3 que « les tiers sont en droit de se faire délivrer copie des jugements prononcés publiquement ». Par conséquent, les jugements rendus en audience publique doivent être considérés comme des documents librement accessibles au public qui décharge l'administration de son obligation de les communiquer. Cette exception constitue une évolution jurisprudentielle qui n'était pas prévue par l'ordonnance du 7 décembre 2005 à l'origine de l'article L. 76 B (voir par exemple CE avis, 21 décembre 2006, n° 293749). Elle témoigne du fait, qu'avant d'être élevée au rang législatif, cette obligation de communication des documents sur lesquels l'administration fiscale se fonde pour établir une base d'imposition était une règle prétorienne. Cette évolution jurisprudentielle en matière fiscale accompagne parallèlement l'effort réalisé par l'administration française depuis plusieurs années pour améliorer l'accès au droit comme en témoigne la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 qui a nettement renforcé l'accessibilité numérique aux informations juridiques. Elle entraîne corrélativement une forme de « responsabilisation » de l'administré qui doit, par conséquent, agir par ses propres moyens pour accéder à certaines informations juridiques visées par l'administration. Ce jeu de vases communicants entre le renforcement des informations librement accessibles au public et la diminution des informations juridiques communiquées individuellement à l'administré ne bénéficie pas toujours au justiciable.

<sup>7</sup> Les requérants mettent enfin en cause le bien-fondé de l'imposition et plus précisément le calcul de l'assiette de l'impôt sur le revenu. M. D. verse une pension alimentaire à Mme D. en vertu d'un jugement du tribunal de grande instance de Grenoble en date du 24 juin 1992. M. D. estime que cette dépense n'a pas été prise en considération pour le calcul de la base d'imposition de son impôt sur le revenu. En effet, au titre de l'article 156, II, du Code général des impôts, « les pensions

alimentaires versées en vertu d'une décision de justice » sont déductibles du revenu global servant de base à l'imposition. Cependant, le jugement du tribunal de grande instance de Grenoble prévoit que la pension n'était due, au-delà de la majorité des enfants, que si ces derniers étaient encore à la charge de leur mère. Or, les documents produits par l'administration démontrent à la fois que les enfants étaient majeurs en 2003 et qu'ils ne relevaient plus du foyer fiscal de Mme D. Par conséquent, M. D. ne peut prétendre à la déduction qu'il invoque dans le calcul de la base d'imposition de son impôt sur le revenu.

<sup>8</sup> Si la solution de la Cour est parfaitement justifiée au fond, elle n'en demeure pas moins empreinte du mouvement de reflux des garanties procédurales bénéficiant normalement à l'administré que connaît aujourd'hui la jurisprudence administrative sous l'influence décisive du Conseil d'Etat, mu par les principes de célérité et d'efficacité de la justice administrative.