

Garantie du contribuable vérifié et échange de documents entre administrations fiscales de l'UE

Lire les conclusions de :

Jean-Paul Vallecchia

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 18LY02024 – M.X. – 18 juin 2020 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Impôt sur le revenu, Procédure fiscale, Garantie du contribuable vérifié, Droit à la communication des documents obtenus de tiers, Contrôle de compatibilité d'une convention fiscale bilatérale avec le droit de l'Union européenne, Interprétation conforme

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Le contribuable 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 assujetti, selon la procédure d'évaluation d'office, à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu pour des montants représentant en droits et pénalités. Pour fonder les impositions, l'administration fiscale s'est fondée sur des documents obtenus auprès des autorités allemandes. Le contribuable a demandé la communication de ces documents en se fondant tant sur les dispositions de l'article L.76 B du livre des procédures fiscales que sur les dispositions 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.

² L'administration fiscale, estime quant à elle que les stipulations 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 s'opposent à cette communication.

³ Les dispositions des articles L. 114 A et R. 114 A - 3 du livre des procédures fiscales 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. [1]

⁴ Il ne résulte pas des dispositions de la directive du 19 décembre 1977 que le secret de ces documents serait opposable aux contribuables directement concernés. [2]

⁵ Pour les renseignements échangés entre administrations fiscales, les stipulations de l'article 22 de la convention fiscale franco-allemande, 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 [3], 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 [4].

6

01-04-01-01, 19-01-01-05, Impôt sur le revenu, Procédure d'établissement de l'impôt, Assistance administrative entre Etats, Garantie du contribuable vérifié, Droit à la communication des documents obtenus de tiers, Contrôle de compatibilité d'une convention fiscale bilatérale avec le droit de l'Union européenne, Existence, Interprétation conforme, Existence, Articles L. 114 A et R. 114 A - 3 du livre des procédures fiscales

NOTES

[1] [CE 23 décembre 2010, ministre c/ c/Société Princesse de Provence GmbH and co Kg, n° 309331](#) [Retour au texte](#)

[2] [CAA Lyon 6 janvier 2015, SARL Automobiles Doreau Import, n° 13LY02461](#).
[Retour au texte](#)

[3] [CE Assemblée 19 juillet 2019, association des Américains accidentels, n°s 424216 et 424217](#), au Recueil sur le contrôle de la compatibilité de l'accord franco-américain du 14 novembre 2013 prévoyant des échanges d'informations entre administration fiscales (dit "accord FATCA") avec le RGPD [Retour au texte](#)

[4] [CE 5 mars 1993, n° 105069](#), Tables p. 62 pour la convention entre la France et les Etats-Unis. [Retour au texte](#)

Conclusions du rapporteur public

Jean-Paul Vallecchia

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6607](https://doi.org/10.35562/alyoda.6607)

- ¹ L'administration fiscale a soumis à l'impôt sur le revenu les commissions de ventes versées par la société allemande IME-LIGHT Gmbh en 2005 (83.090 euros) et 2006 (129.882 euros) que M. X. n'avait pas déclarées.
- ² Comme cela ressort de la proposition de rectification du 9 juillet 2009, l'administration fiscale avait obtenu des informations le 14 mai 2007 par l'attaché fiscal basé en Allemagne, en application de la directive n° 77/799/CEE du 19 décembre 1977 modifiée par la directive n° 79/1070/CEE du 6 décembre 1979, selon lesquelles M. X. exerçait une activité non salariée d'intermédiaire, pour laquelle il a reconnu ne tenir aucune comptabilité. Les suppléments d'impôts sur le revenu qui en sont résultés ont été assortis des intérêts de retard et de la majoration de 80% pour activité occulte de l'article 1728 c) du CGI, M. X. n'ayant pas déclaré cette activité et n'ayant pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire. Les rehaussements qui ont été opérés l'ont été selon la procédure d'évaluation d'office sur le fondement des articles L.73 et L.68 du Livre des procédures fiscales.
- ³ La société IME LIGHT Gmbh est une filiale de la société allemande IME AUTOLIFT GMBH elle-même société mère de la société liquidée AUTOLIFT France dont M. X. était salarié jusqu'à fin 2004 et actionnaire à hauteur de 5% de son capital.
- ⁴ M. X. conteste avoir exercé, en 2005 et 2006, l'activité occulte d'intermédiaire qui lui est reprochée et conteste avoir perçu les commissions dont il s'agit.
- ⁵ Selon lui la procédure menée à son encontre par l'administration fiscale serait irrégulière sur le fondement de l'article L.76 B du LPF, car, d'une part, malgré ses demandes formulées avant la mise en recouvrement les 17 et 19 septembre 2009, l'administration fiscale a refusé de lui communiquer la teneur et l'origine des informations obtenues auprès de l'Allemagne, ainsi que la copie des documents ayant permis de fonder les impositions supplémentaires mises à sa charge. Sur ce point, après s'être, dans la proposition de rectification, fondée sur la directive n° 77/799/CEE du 19 décembre 1977 modifiée par la directive n° 79/1070/CEE du 6 décembre 1979, l'administration fiscale a opposé un refus en se fondant sur la clause de secret de l'article 22-2 de la convention fiscale franco-allemande du 21 juillet 1959, alors que la directive communautaire précise dans son article 7 que toutes les informations dont un Etat membre a connaissance sont

tenues secrètes mais sont accessibles aux personnes directement concernées par l'établissement de l'impôt ou par le contrôle administratif de l'établissement de l'impôt. M. X. considère donc que l'administration fiscale n'a pas respecté son obligation de communication.

⁶ D'autre part, au plan de la procédure encore, M. X. soutient que la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires était bien, contrairement à ce qui lui a été opposé par l'administration fiscale, compétente pour examiner sa situation puisque c'est une vérification de comptabilité contradictoire qui a été engagée à son encontre, seul son bénéfice imposable ayant été évalué d'office du fait de l'absence de présentation de comptabilité.

⁷ Sur le premier point de procédure, l'administration fiscale défend sa position en indiquant qu'elle a informé le contribuable de l'origine et de la teneur des informations qu'elle a obtenues, et en invoquant la supériorité de la convention fiscale franco-allemande, en tant que traité international, par rapport aux lois internes, sur le fondement de l'article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958. Elle cite à ce sujet la décision du Conseil d'Etat n° 105069 du 5 mars 1993, classée en A, concernant la convention fiscale franco-américaine. Implicitement dans sa requête d'appel et explicitement dans son mémoire en réplique, M. X. conteste le fait que l'administration fiscale ait pu procéder à une substitution de base légale entre la proposition de rectification et le refus opposé à ses demandes de communication. Toutefois, la directive communautaire dont il s'agit n'ayant pas été transposée en droit interne elle ne peut tenir lieu de base légale : voyez sur ce point l'arrêt de la Cour 04LY01394 et 04LY01544 du 12 juillet 2007 société Princesse de Provence GMBH and Co KG et ministre de l'économie des finances et de l'industrie c./ société Princesse de Provence GMBH and Co KG. L'article 11 de la loi de finances rectificative n° 081-1179 du 31 décembre 1981 qui précise que « *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 la fortune ainsi que de la taxe sur la valeur ajoutée* » ne nous paraît pas, faute de précisions sur le point du secret qui doit entourer ces renseignements, et en l'absence du décret en Conseil d'Etat qui devait préciser les conditions d'application de cet article, ne nous paraît pas pouvoir constituer la transposition de cette directive qui a été abrogée le 1^{er} janvier 2013. Aussi, quand bien même l'administration fiscale devrait être regardée comme ayant procédé à cette substitution, elle n'aurait dès lors privé le requérant d'aucune garantie. Si cette directive avait été transposée elle serait entrée en concurrence, en tant qu'accord international ayant la même force juridique, avec la convention fiscale franco-allemande, et, dans cette

hypothèse, une question préjudicielle aurait pu être envisagée. Mais, en l'absence de transposition, seule la convention fiscale franco-allemande pouvait servir de la base légale à l'administration fiscale française. Pour terminer sur ce point si vous estimiez n'être pas suffisamment éclairés sur le bien-fondé de l'imposition il vous appartiendrait, dans le cadre de la conduite de la procédure, de solliciter auprès de l'administration fiscale les documents sur lesquels elle s'est fondée, l'administration fiscale ne pouvant opposer la règle du secret au juge de l'impôt, mais cela impliquerait que vous soumettiez ces informations au débat contradictoire : voyez sur ce point la décision du Conseil d'Etat n° 301776 du 4 juin 2008, société Sparflex, en B.

⁸ Sur le second point de procédure, il ressort clairement de la proposition de rectification du 9 juillet 2009 que M. X. a bien fait l'objet d'une évaluation d'office sur le fondement de l'article L.73 2°) du LPF. Une erreur de plume s'était à l'évidence glissée dans cette proposition de rectification qui faisait référence au 1°) de cet article et à des bénéfices industriels et commerciaux alors que cette même proposition de rectification évoque à plusieurs reprises que les commissions de ventes versées à M. X. s'inscrivent dans la catégorie des bénéfices non commerciaux et qu'il n'a pas déclaré son activité et n'a déposé aucune déclaration dans les délais légaux, ce qui le faisait tomber sous le coup de l'article L.66 du LPF sans avoir à lui adresser une quelconque mise en demeure. Cette ambiguïté a été résolue par une substitution de base légale demandée et obtenue en première instance par l'administration. Dans ces conditions la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires n'avait pas à être saisie : voyez par exemple sur ce point Conseil d'Etat n° 308367 du 24 janvier 2011.

⁹ Sur le bien-fondé des impositions supplémentaires auxquelles il a été soumis M. X. ne défend qu'à titre subsidiaire, et il se borne à affirmer que l'administration fiscale, en se prévalant de l'ancienne qualité de salarié et d'actionnaire de la société AUTOLIFT France judiciairement liquidée en 2004, ne rapporterait pas la preuve de la matérialité de la perception de commissions en 2005 et en 2006. Toutefois, comme l'indique l'administration fiscale, l'évaluation d'office réalisée par l'administration fait peser la charge de la preuve du caractère exagéré des impositions sur M. X. en vertu des dispositions de l'article L.193 du LPF, ce que le requérant ne fait pas, alors que l'administration se fonde sur les informations qui lui ont été communiquées par l'administration fiscale allemande, lesquelles ont tout de même un lien de cohérence avec l'ancienne situation de M. X. dans une société du même groupe. Il ne nous semble donc pas utile de procéder à une mesure d'instruction supplémentaire auprès de l'administration fiscale. Et s'agissant des pénalités pour activité

occulte le requérant les conteste de la même manière à titre subsidiaire mais sans développer aucun moyen spécifique à leur encontre.

¹⁰

Par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête d'appel présentée par M. X..