

# 20 septembre 2023

## Cour de cassation

### Pourvoi n° 21-23.057

Chambre commerciale financière et économique – Formation de section

Publié au Bulletin

ECLI:FR:CCASS:2023:CO00575

## Titres et sommaires

IMPOTS ET TAXES - Redressement et vérifications (règles communes) - Procédures de contrôle - Renseignement ou documents obtenus auprès de tiers - Information du contribuable - Obligation - Portée - Renseignements et documents effectivement utilisés pour fonder les rectifications

Selon l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, l'administration fiscale 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 de rectification et communique, avant la mise en recouvrement, une copie de ces documents au contribuable qui en fait la demande. L'obligation qui résulte de ce texte ne s'impose à l'administration fiscale que pour les seuls renseignements et documents effectivement utilisés pour fonder les rectifications, qu'elle a obtenus de tiers, dont le contribuable doit être informé avec une précision suffisante pour lui permettre de discuter utilement leur origine ou de demander qu'ils soient mis à sa disposition. Ni ce texte ni l'obligation de loyauté dans l'établissement des impositions à laquelle l'administration fiscale est tenue ne lui imposent de mettre à la disposition du contribuable les documents qu'elle n'a pas retenus pour fonder les rectifications, afin de permettre à ce dernier d'apprécier si, parmi ces documents, figurent des éléments de nature à démontrer que l'imposition réclamée n'est pas due. Par ailleurs, l'obligation qui résulte de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales ne porte pas sur les documents rendus accessibles au public en vertu d'une obligation légale, lesquels ne doivent être mis à la disposition du contribuable que si celui-ci indique n'avoir pu y avoir accès

IMPOTS ET TAXES - Redressement et vérifications (règles communes) - Procédures de contrôle - Renseignement ou documents obtenus auprès de tiers - Information du contribuable - Obligation - Portée - Documents rendus accessibles au public en vertu d'une obligation légale - Conditions - Contribuable n'ayant pas accès aux documents

## Texte de la décision

Entête

COMM.

SMSG

COUR DE CASSATION

---

Audience publique du 20 septembre 2023

Rejet

M. VIGNEAU, président

Arrêt n° 575 FS-B

Pourvoi n° W 21-23.057

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

---

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

---

ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, DU 20 SEPTEMBRE 2023

1°/ M. [L] [I],

2°/ Mme [T] [D], épouse [I],

domiciliés tous deux [Adresse 1],

ont formé le pourvoi n° W 21-23.057 contre l'arrêt n° RG 19/02628 rendu le 6 juillet 2021 par la cour d'appel de Grenoble (1re chambre civile), dans le litige les opposant :

1°/ à la direction générale des finances publiques, dont le siège est [Adresse 2],

2°/ à la direction régionale des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur, dont le siège est [Adresse 3], agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques,

défendeurs à la cassation.

Les demandeurs invoquent, à l'appui de leur pourvoi, un moyen de cassation.

Le dossier a été communiqué au procureur général.

Sur le rapport de Mme Lion, conseiller référendaire, les observations écrites et orales de la SAS Hannotin Avocats, avocat de M. [I] et Mme [D], épouse [I] et de la SCP Foussard et Froger, avocat de la direction régionale des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et la direction générale des finances publiques, et l'avis de M. Lecaroz, avocat général, à la suite duquel le président a demandé aux avocats s'ils souhaitaient présenter des observations complémentaires, après débats en l'audience publique du 20 juin 2023 où étaient présents M. Vigneau, président, Mme Lion, conseiller référendaire rapporteur, M. Mollard, conseiller doyen, Mmes Graff-Daudret, Daubigney, M. Ponsot, Mmes Fevre, Ducloz, MM. Alt, Calloch, conseillers, MM. Guerlot, Blanc, Mmes Lion, Lefeuvre, Tostain, M. Maigret, conseillers référendaires, M. Lecaroz, avocat général, et Mme Fornarelli, greffier de chambre,

la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation, composée, en application de l'article R. 431-5 du code de l'organisation judiciaire, des président et conseillers précités, après en avoir délibéré conformément à la loi, a rendu le présent arrêt.

## Exposé du litige

### Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Grenoble, 6 juillet 2021, RG n° 19/02628), afin de bénéficier d'une réduction d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) en application de l'article 885-0 V bis du code général des impôts, M. et Mme [I] ont joint à leurs déclarations d'ISF des années 2009 et 2010 une attestation de la société Finaréa Verum certifiant qu'ils avaient investi une certaine somme dans le capital de cette société, se présentant comme une société holding animatrice de groupe.
2. Considérant que la société Finaréa Verum n'avait pas cette qualité, de sorte que M. et Mme [I] ne pouvaient prétendre à l'avantage en cause, l'administration fiscale leur a adressé une proposition de rectification.
3. Après rejet de leur réclamation contentieuse, M. et Mme [I] ont assigné l'administration fiscale afin d'obtenir la décharge des impositions réclamées.

## Moyens

### Examen du moyen

### Enoncé du moyen

4. M. et Mme [I] font grief à l'arrêt de rejeter l'ensemble de leurs demandes et de confirmer la décision administrative de rejet du 2 novembre 2016, alors :

« 1°/ que l'administration est tenue de communiquer au contribuable qui en fait la demande, avant la mise en recouvrement, l'ensemble des pièces obtenues de tiers qui sont présentes au dossier de l'administration et qui ont pu être considérées pour établir la proposition de rectification ; que cette obligation de communication porte non seulement sur les pièces qui ont fondé la proposition de rectification mais aussi sur les pièces qui n'ont pas été retenues par l'administration à l'appui de son analyse, mais dont la lecture pourrait être de nature à invalider ou amoindrir la thèse de l'administration ; qu'au cas présent, les contribuables avaient expressément sollicité la production par l'administration fiscale de son entier dossier de pièces de fond, y compris les pièces obtenues lors du contrôle des sociétés holdings Finaréa ayant permis à la direction de contrôle francilienne de conclure au caractère animateur desdites holdings ; qu'en considérant qu' "aucune disposition n'impose à l'administration fiscale de communiquer les documents qui n'ont pas été utilisés pour fonder une imposition", la cour d'appel, qui a méconnu l'obligation de communication à charge mais également à décharge, a violé l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, ensemble le

principe de loyauté, l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, les principes du procès équitable et l'article 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

2°/ qu'au titre des pièces à charge retenues par l'administration fiscale pour fonder sa proposition de rectification, ladite administration doit identifier et communiquer à première demande les pièces sur lesquelles elle s'appuie de manière précise et exacte, y compris les pièces qui n'ont pas été recueillies auprès de tiers mais qui sont accessibles au public, le contribuable devant pouvoir vérifier l'accessibilité effective desdits éléments, leur licéité ainsi que leur portée ; que, dans leurs conclusions d'appel, les contribuables faisaient valoir que le service s'était appuyé sur des pièces obtenues auprès de tiers "sans que la liste en ait été clairement énoncée par le service", que le service n'avait pas identifié de manière fiable et constante ces pièces, variant dans l'identification des pièces retenues ("en l'espèce, l'origine des pièces mentionnées dans la proposition de rectification s'est avérée inexacte"), qu'il n'avait pas non plus donné de "précision sur les informations légales et financières accessibles au public mobilisées par l'administration" ; qu'en ne relevant pas que, ces éléments d'information n'ayant pas été correctement identifiés par l'administration fiscale, il était tout simplement impossible de vérifier leur correcte divulgation ou accessibilité pour le contribuable, la cour d'appel a violé l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, ensemble le principe de loyauté, l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, les principes du procès équitable et l'article 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. »

## Motivation

### Réponse de la Cour

5. En premier lieu, la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne n'est pas applicable au présent litige, dès lors que l'ISF n'entre pas dans le champ d'application du droit de l'Union. Il en va de même de l'article 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, qui n'est pas applicable au contentieux fiscal lorsque le contribuable se borne, comme en l'espèce, à contester le bien-fondé des suppléments d'impôt mis à sa charge sans présenter de contestation propre aux pénalités.

6. En second lieu, selon l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, l'administration fiscale 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 de rectification et communique, avant la mise en recouvrement, une copie de ces documents au contribuable qui en fait la demande.

7. L'obligation qui résulte de ce texte ne s'impose à l'administration que pour les seuls renseignements et documents effectivement utilisés pour fonder les rectifications, qu'elle a obtenus de tiers, dont le contribuable doit être informé avec une précision suffisante pour lui permettre de discuter utilement leur origine ou de demander qu'ils soient mis à sa disposition.

8. Ni ce texte ni l'obligation de loyauté dans l'établissement des impositions à laquelle l'administration fiscale est tenue ne lui imposent de mettre à la disposition du contribuable les documents qu'elle n'a pas retenus pour fonder les rectifications, afin de permettre à ce dernier d'apprécier si, parmi ces documents, figurent des éléments de nature à démontrer que l'imposition réclamée n'est pas due.

9. Par ailleurs, l'obligation qui résulte de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales ne porte pas sur les documents rendus accessibles au public en vertu d'une obligation légale, lesquels ne doivent être mis à la disposition du contribuable que si celui-ci indique n'avoir pu y avoir accès.

10. D'une part, après avoir énoncé que l'administration fiscale est libre d'utiliser et d'analyser les faits qu'elle estime de nature à motiver sa proposition et qu'aucune disposition ne lui impose de communiquer les documents qui n'ont pas été utilisés pour fonder une imposition, la cour d'appel a exactement retenu qu'il ne pouvait être reproché à l'administration

fiscale de ne pas avoir évoqué tous les éléments que les contribuables estimaient être « à décharge ».

11. D'autre part, dès lors que M. et Mme [I] soutenaient seulement que les documents mentionnés dans la proposition de rectification comme fondant l'imposition réclamée n'étaient pas repris dans une liste et que certains d'entre eux avaient été présentés initialement comme ayant pour origine les vérifications de comptabilité de la société Finaréa Verum et du GIE Finaréa services, puis, dans la réponse aux observations du contribuable, comme constituant en réalité des informations légales et financières accessibles au public, sans alléguer qu'ils avaient été dans l'impossibilité d'obtenir la communication ou l'accès à l'un de ces documents, c'est sans encourir le grief de la seconde branche que la cour d'appel a retenu que l'administration n'avait pas manqué à son obligation d'information et de loyauté.

12. Le moyen n'est donc fondé en aucune de ses branches.

## Dispositif

PAR CES MOTIFS, la Cour :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne M. et Mme [I] aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par M. et Mme [I] et les condamne à payer au directeur régional des finances publiques et au directeur régional des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, la somme globale de 1 000 euros ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, prononcé par le président en son audience publique du vingt septembre deux mille vingt-trois, et signé par lui et M. Mollard, conseiller doyen, en remplacement du conseiller rapporteur empêché, conformément aux dispositions des articles 452 et 456 du code de procédure civile.

## Décision attaquée

Cour d'appel de grenoble 01  
6 juillet 2021 (n°19/02628)

## Textes appliqués

Article L. 76 B du livre des procédures fiscales.

## Les dates clés

- Cour de cassation Chambre commerciale financière et économique 20-09-2023
- Cour d'appel de Grenoble 01 06-07-2021