

Actualités

Aperçu rapide

228 Le droit du contribuable d'avoir communication des informations transmises sous le régime de la DAC : seulement en TVA ?

POINTS CLÉS ► La Cour n'exclut pas que responsabilité de l'État puisse être engagée par une violation du droit de l'UE commise en matière d'assistance administrative internationale (AAI). ► Les États membres sont liés par la Charte des droits fondamentaux de l'Union quand ils appliquent la directive relative à l'assistance administrative internationale (DAC). ► Selon la CJUE, les personnes visées par une AAI bénéficient du droit à un recours effectif. ► La régularité de l'AAI peut être discutée devant le juge fiscal.

Jérôme TUROT,
avocat, Cabinet Turot



CAA Paris, 2^e ch., 15 mai 2024, n° 23PA01236, Sté Métropol Hôtel

Si l'affaire tranchée par cet arrêt est incontestablement une affaire fiscale, il ne s'agit cependant pas d'une banale demande de dégrèvement : la Cour était saisie d'une action en responsabilité d'un contribuable contre l'État, et la faute alléguée n'était pas une faute de l'administration fiscale mais celle du Conseil d'État.

En dépit de ces singularités, cet arrêt apporte une brique à l'édifice de la jurisprudence, de jour en jour plus consistante, concernant les irrégularités que peut commettre l'Administration en matière d'assistance administrative internationale (AAI).

La société Métropol Hôtel avait fait l'objet de rappels d'impôt sur les sociétés et d'une pénalité, et sa gérante d'un rappel corrélatif d'impôt sur le revenu. Toutes deux ont contesté en vain ces rappels devant le tribunal administratif puis devant la cour administrative d'appel, et enfin devant le Conseil d'État. Le juge supérieur ayant refusé d'admettre leur pourvoi, elles se sont alors placées sur le terrain de la responsabilité de l'État : en jugeant que l'Administration avait pu ne pas transmettre au contribuable l'intégralité des renseignements et documents obtenus des autorités fiscales de l'autre État, le Conseil d'État avait selon elles commis une faute. Elles ont saisi le garde des Sceaux d'une demande tendant à ce que l'État leur verse une somme (correspondant vraisemblablement au montant des rappels d'impôt) en réparation du préjudice qu'elles estimaient avoir subi du fait d'une violation manifeste du droit de l'Union européenne par le Conseil d'État. Le garde des Sceaux puis

le tribunal administratif de Paris ont rejeté cette demande. La société Métropol Hôtel et sa gérante se sont alors pourvues en appel.

Si la démarche est inusitée, elle n'est nullement impraticable, et ici la Cour n'exclut pas, ce qui est un apport intéressant de cette décision, que la responsabilité de l'État puisse être engagée par une violation du droit de l'UE commise en matière d'AA (1). La Cour juge cependant, de façon plus difficile à approuver, qu'un refus de communication d'informations reçues par l'administration fiscale dans le cadre de l'assistance administrative ne met pas en œuvre le droit de l'Union (2).

1 - La cour n'exclut pas qu'une violation des conditions de mise en œuvre de l'AAI par l'administration fiscale soit susceptible de constituer une faute de nature à engager la responsabilité de l'État. C'est la première fois que la question est abordée en jurisprudence, quoiqu'elle soit de nature à donner lieu à des réclamations importantes. En l'espèce, la faute alléguée consistait en un manquement juridictionnel imputé au Conseil d'État : la réclamation ne pouvait manifestement pas être accueillie, car le Conseil d'État ne saurait commettre un manquement au droit de l'Union du seul fait qu'il ne suit pas en tous points la jurisprudence de la CJUE.

Comme l'a souligné le rapporteur public Alexandre Ségretain dans ses intéressantes conclusions, le régime de responsabilité pour manquement juridictionnel est issu de la décision Köbler (*CJCE, 30 sept. 2003, aff. C-224/01 : JurisData n° 2003-240277 ; Rec. CJCE, I, p. 10239 ; Europe 2003, chron. 12, D. Simon ; RJJ 2003, n° 1464*), par laquelle la CJUE a jugé que « le principe selon lequel les États membres sont obligés de réparer les dommages causés aux particuliers par les violations du droit communautaire qui leur sont imputables est

également applicable lorsque la violation en cause découle d'une décision d'une juridiction statuant en dernier ressort » (pt 50), « *dans le cas exceptionnel où le juge a méconnu de manière manifeste le droit applicable* » (pt 53).

Il tombe sous le sens que cette responsabilité ne pourra être qu'exceptionnelle, sauf à faire de la CJUE une cour d'appel de toutes les juridictions suprêmes des États membres. C'est pourquoi, comme le rappelle le Conseil d'État (*CE, 9^e et 10^e ch., 1^{er} avr. 2022, n° 443882, Sté Kermadec : Dr. fisc. 2023, n° 9, comm. 117, concl. C. Guibé, note A. Maitrot de la Motte ; Dr. fisc. 2022, n° 22, act. 207, Y. Rutschmann et R. Vallerie*), il y a lieu pour constater un manquement juridictionnel de tenir compte, notamment, du degré de clarté et de précision de la règle de droit de l'Union en question, de l'étendue de la marge d'appréciation que cette règle laisse aux autorités nationales, et du caractère excusable ou inexcusable de l'éventuelle erreur de droit.

En l'occurrence, il aurait été difficile à la cour de Paris, même si elle avait reconnu que le litige mettait en œuvre le droit de l'UE, d'identifier une méconnaissance manifeste de ce droit, s'agissant d'une question (le droit d'accès du contribuable aux informations reçues par l'AAI) sur laquelle le juge dispose d'une marge d'appréciation, puisqu'à l'évidence le droit à l'information ne peut s'étendre à certains éléments dont la communication serait de nature à porter atteinte à la recherche des infractions fiscales. Le rejet de l'action en responsabilité était inévitable : on peut seulement regretter que la Cour se soit placée sur le terrain, moins approprié, consistant (comme on va le voir infra) à exclure l'application du droit de l'UE.

Il n'en reste pas moins que l'arrêt présente un intérêt de principe en matière de responsabilité : la Cour n'exclut pas que, dans une affaire où elle reconnaîtrait applicable le droit de l'UE, une faute commise dans la mise en œuvre de l'AAI engage la responsabilité de l'État, soit au titre d'un manquement juridictionnel comme il était allégué en l'espèce, ce qui restera sans doute théorique, soit au titre d'une violation par l'administration des règles européennes régissant l'AAI, ce qui est certainement davantage susceptible de se produire.

2 - L'autre aspect de l'arrêt qui mérite commentaire, critique cette fois-ci, est que la Cour juge qu'un refus de communication d'informations que l'administration fiscale a reçues dans le cadre de l'assistance administrative ne met pas en œuvre le droit de l'Union.

La faute alléguée par les requérantes tenait à ce que le juge de l'impôt avait admis que l'Administration puisse refuser de transmettre au contribuable l'intégralité des renseignements et documents obtenus des autorités fiscales de l'autre État, en violation selon le contribuable de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Il y avait lieu de déterminer si ce refus mettait en œuvre le droit de l'Union : c'est en effet seulement si le droit de l'Union avait été mis en œuvre que les garanties prévues par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne étaient susceptibles d'être invoquées, et notamment son article 47 garantissant le respect des droits de la défense et le droit d'un administré à obtenir communication des pièces du dossier.

On rappelle en effet que les États membres sont tenus de respecter les droits fondamentaux garantis par la Charte lorsqu'ils « *mettent en œuvre le droit de l'Union* », selon la formule employée à l'article 51 de la Charte. Disons tout de suite que c'est à tort qu'il a parfois été exposé qu'un litige fiscal ne peut faire intervenir le droit de l'Union qu'en matière de TVA, car telle n'est pas la jurisprudence de Luxembourg. Il peut y avoir mise en œuvre du droit de l'Union par certaines décisions d'imposition en matière de fiscalité directe, dans la mesure où le redressement affecte l'exercice des libertés fondamentales garanties par les traités ou les garanties reconnues

par la Charte. La CJUE juge que les États membres sont liés par les droits fondamentaux au sens du droit de l'Union non seulement lorsqu'ils appliquent une directive ou un règlement (comme c'est le cas en matière de TVA), mais aussi quand ils apportent une limitation à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le droit de l'UE. Il appartient alors au droit de l'Union de définir quelles restrictions peuvent être mises à ces libertés et à ces droits, notamment celles qui sont proportionnées à l'objectif de lutte contre la fraude fiscale (*CJUE, 18 juin 1991, aff. C-260/89, ERT, pt 43 : Rec. CJCE, p. I-2925. – Dans le même sens, CJUE, 21 mai 2019, aff. C-235/17, Comm. c/ Hongrie, pt 65 : Europe 2019, comm. 275, obs. F. Peraldi Leneuf. – Sur le champ d'application de la Charte, V. not. P. Gilliaux, Droit général des droits fondamentaux de l'Union européenne : éd. Bruylants, 2024, n° 464. – F. Picod, Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, Commentaire article par article : éd. Bruylants, 3^e éd., 2023, art. 51, p. 1213 et not. p. 1332*).

Les requérantes faisaient justement valoir que les éléments fournis par les autorités fiscales belges avaient été transmis sur le fondement du régime européen d'assistance administrative institué par la directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977, remplacée par la directive 2011/16/UE du 15 février 2011, elle-même complétée par de nouvelles directives intervenues depuis, qui la modifient sans s'y substituer. Ces directives intervenues depuis 2011 sont désignées sous l'acronyme DAC (« *directive on administrative cooperation* »).

Devait-on considérer, de ce fait, que l'Administration avait mis en œuvre le droit de l'Union européenne, ce qui rendait invocable la Charte ? Le rapporteur public écarte ce rattachement au droit de l'UE, au motif que « *la circonstance que la transmission des données entre la Belgique et la France se soit appuyée sur le cadre juridique européen ne faisait pas de l'imposition en litige une imposition régie par les règles du droit de l'UE, d'une part ; et d'autre part, au regard de la seule procédure, la méconnaissance du droit de l'UE invoquée par les requérantes ne touche pas à la procédure d'assistance administrative mais à la communication au contribuable des informations reçues* ».

La Cour rejette le recours au motif que l'État ne met pas en œuvre le droit de l'Union européenne lorsqu'il établit des cotisations d'impôt sur les sociétés ou d'impôt sur le revenu ; elle en déduit que les requérantes ne peuvent se prévaloir de la méconnaissance de l'article 47 de la Charte. Pour la Cour, c'est la nature de l'imposition (TVA ou fiscalité directe) qui fait entrer ou non le litige fiscal dans le champ du droit de l'union.

Elle ajoute que « *La circonstance que les modalités d'assistance administrative entre États soient prévues par des directives européennes est à cet égard dépourvue de portée, dès lors que la faute alléguée n'a pas été commise dans la mise en œuvre de la procédure d'assistance administrative mais dans l'établissement de cotisations d'impôt sur les sociétés* ». On comprend que la Cour entend établir une distinction, et même un cloisonnement, entre la mise en œuvre de l'assistance administrative internationale (qui peut soulever des questions de régularité) et l'utilisation au cours de la procédure de redressement des informations reçues par la voie de l'AAI. Le fait de refuser la communication des informations ou des documents reçus se rattache, selon la Cour, à la procédure d'établissement de l'impôt sur le revenu, matière qui (à la différence notamment de la TVA) ne relève pas du droit de l'Union.

On ne peut qu'émettre ici une double réserve. L'affirmation que l'État ne met pas en œuvre le droit de l'Union lorsqu'il établit des cotisations d'impôt sur les sociétés ou sur le revenu susciterait une première réserve, s'il fallait y voir l'idée que seul un litige en matière de TVA pourrait impliquer la mise en œuvre du droit de l'Union, idée qui ne serait pas en harmonie avec la jurisprudence ERT précisée de la Cour de justice.

Le droit de l'Union est mis en œuvre, quel que soit l'impôt concerné, lorsque l'Administration sollicite des informations auprès d'un autre État de l'Union, se plaçant ainsi nécessairement sous le régime de la directive (quand bien même le service invoquerait une clause d'échange de renseignements stipulée par la convention bilatérale). La Cour de justice a manifesté par son fameux arrêt Berlilioz (*CJCE, gde ch., 16 mai 2017, aff. C-682/15, Berlilioz Investment Fund : JurisData n° 2017-009636 ; Dr. fisc. 2017, n° 29, chron. 402, L. Bernardeau, O. Peiffert et F. Schmied ; Dr. fisc. 2017, n° 42, étude 506, J. Turot, L'assistance administrative internationale a trouvé ses juges ; Europe 2017, comm. 250, note F. Gazin*) son exigence que les personnes visées par l'assistance administrative internationale bénéficient du droit à un recours effectif ; ce droit est inscrit aujourd'hui à l'article 47 de la Charte, mais il a un fondement antérieur et plus vaste que la Charte : la Cour a rappelé que selon une jurisprudence constante « *la protection contre des interventions de la puissance publique dans la sphère privée d'une personne physique ou morale, qui seraient arbitraires ou disproportionnées, constitue un principe général du droit de l'Union* » (pts 51 et 52).

Notre seconde réserve est que, dans les litiges fiscaux où l'AAI a été mise en œuvre, le contrôle que doit exercer le juge fiscal sur la régularité de cette mise en œuvre ne semblait plus faire débat depuis quelques années, indépendamment de la nature des impositions en litige. S'agissant d'assistance entre États de l'Union européenne, la CJUE impose au juge national de procéder au contrôle de la régularité de l'AAI lorsqu'elle est contestée par le contribuable à qui sont opposées les informations obtenues. La Cour a expressément posé le principe (*CJUE, gde ch., 6 oct. 2020, aff. C-245/19 et C-246/19, B. et a. c/ État du Grand-Duché de Luxembourg, pt 82 : JurisData n° 2020-015810 ; Dr. fisc. 2020, n° 42, act. 330*) que le contribuable devra pouvoir contester la régularité de la mise en œuvre de l'assistance administrative internationale :

« Or, cette dernière décision [la proposition de rectification] constitue un acte à l'égard duquel le contribuable visé doit disposer d'un droit de recours effectif supposant que le tribunal saisi du litige soit compétent pour examiner toutes les questions de droit et de fait pertinentes pour résoudre ce litige, comme évoqué au point 66 du présent arrêt, et, en particulier, pour vérifier que les preuves sur lesquelles se fonde cet acte n'ont pas été obtenues ou utilisées en violation des droits et des libertés garantis à l'intéressé par le droit de l'Union (V, par analogie, arrêt du 17 décembre 2015, Web Mind Licenses, 17 déc. 2015, aff. C-419/14, EU :C :2015 :832, pts 87 à 89) ».

Ainsi, la jurisprudence de Luxembourg reconnaît au contribuable, sur le fondement tant d'un principe général du droit de l'Union que d'une garantie reconnue par la Charte de l'UE, le droit d'accéder aux informations transmises dans le cadre de l'AAI, sans limiter ce droit au cas où l'AAI est mise en œuvre pour l'établissement de la TVA.

Au regard du droit interne, de même, les dispositions de l'article L. 10-0-AA du LPF imposent d'écartier des informations recueillies au moyen d'une demande d'AAI irrégulière. Ces dispositions posent comme condition, pour que des documents dont l'origine est critiquée soient utilisés par l'Administration, qu'ils aient été « *régulièrement portés à sa connaissance* », en visant notamment ceux obtenus « *en application des dispositions relatives à l'assistance administrative par les autorités compétentes des États étrangers* ». Le principe du contrôle de la régularité de l'assistance administrative internationale a ainsi été posé par le législateur, qui n'était pourtant pas animé ce jour-là, lors du vote de la loi répressive du 6 décembre 2013, du souci de protéger les droits fondamentaux du contribuable.

Il n'y a pas lieu de s'arrêter au fait que la DAC soit muette sur le droit du contribuable à recevoir communication des informations transmises par l'AAI, et qu'elle comporte même une clause de secret

des informations (art. 16), puisque la Charte supplée à cette imperfection : les directives ne peuvent pas porter atteinte aux garanties reconnues par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Les contribuables sont même recevables à invoquer, outre la Charte, la Conv. EDH puisqu'en vertu du traité sur l'Union européenne (*TUE, art. 6, § 2 et 3*), les droits fondamentaux, tels qu'ils sont garantis par la Conv. EDH, s'imposent au droit dérivé de l'UE. La CJUE a corrigé à plusieurs reprises les insuffisances de la DAC en y ajoutant des droits pour les administrés que la directive avait omis de prévoir.

En France, plusieurs cours administratives d'appel ont déjà accepté d'examiner des moyens dirigés contre la régularité de l'AAI, et admis que l'irrégularité entraîne la décharge des impositions. Ainsi la cour administrative d'appel de Lyon juge que la procédure par laquelle un contribuable a été redressé sur la base d'informations obtenues auprès des autorités allemandes sans qu'il ait eu accès à ces informations, alors qu'il en avait fait la demande, était irrégulière, et prononce en conséquence la décharge des impositions (*CAA Lyon, 18 juin 2020, n° 18LY02024, Rademakers : JurisData n° 2020-009293 ; Dr. fisc. 2020, n° 43, chron. 411, Th. Jouno, O. Lemaire et J. Jimenez, spéci. n° 31 ; RJJ 11/20, n° 916 ; FI 4/20, n° 10, § 13, comm. B. Gibert et C. Pasquier*).

La décision d'exercer ce contrôle juridictionnel ressort également de l'arrêt société Naco par lequel la cour administrative d'appel de Paris juge qu'il appartient au juge de l'impôt de vérifier la régularité de la procédure d'AAI, ce qui implique que les informations obtenues dans le cadre de cette procédure soient produites au plus tard devant le juge (*CAA Paris, 9 févr. 2021, n° 18PA00038, Sté Naco : JurisData n° 2021-002213*) :

« Au titre de son contrôle de la régularité de la procédure d'imposition, il appartient au juge de l'impôt, saisi d'un moyen en ce sens par le contribuable exerçant son droit à un recours effectif, de vérifier, lorsqu'elle a permis de recueillir des informations utilisées pour établir une imposition contestée devant lui, si la demande d'assistance adressée par l'administration française aux autorités compétentes de l'Uruguay sur le fondement de la convention mentionnée au point 12 a été exercée conformément aux stipulations de son article 5 ».

La Cour a ainsi vérifié, à la demande du contribuable, que dans sa demande adressée aux autorités fiscales uruguayennes, l'administration française avait précisé qu'elle avait épuisé les moyens internes disponibles permettant d'obtenir les informations sollicitées (n° 16 de l'arrêt).

Cet arrêt a fait l'objet d'une analyse approfondie et approbatrice d'un commentateur autorisé (*O. Lemaire, in Jurisprudence des cours administratives d'appel : Dr. fisc. 2021, n° 39, chron. 373, spéci. n° 16*) :

« Par cet arrêt, la cour de Paris admet l'opérance des moyens tirés de l'irrégularité de la procédure d'assistance administrative internationale au regard des stipulations de la convention internationale qui la conditionnent et la limitent et elle accepte ainsi de contrôler le respect de ces stipulations, que les contribuables peuvent donc utilement invoquer au contentieux.

Répondant au moyen soulevé en l'espèce, elle juge en effet qu' "au titre de son contrôle de la régularité de la procédure d'imposition, il appartient au juge de l'impôt, saisi d'un moyen en ce sens par le contribuable exerçant son droit à un recours effectif, de vérifier, lorsqu'elle a permis de recueillir des informations utilisées pour établir une imposition contestée devant lui, si la demande d'assistance adressée par l'administration française aux autorités compétentes de l'Uruguay sur le fondement de la convention [...] a été exercée conformément aux stipulations de son article 5" (...)

Les conclusions de la rapporteure publique ouvrent d'autres pistes stimulantes, et notamment la possibilité pour les contribuables de se prévaloir de ce que la demande dont ils font l'objet méconnaît "la clause qui réserve le droit au secret, et qui stipule que le dispositif d'échange de renseignements ne peut en aucun cas obliger un État à fournir des renseignements".

gnements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dans la communication seraient contraires à l'ordre public" ; une clause qui perdrait évidemment tout intérêt si son respect n'était pas contrôlé. »

Ainsi, aucune Muraille de Chine ne saurait empêcher le contribuable de contester l'utilisation de l'AAI au soutien de son recours contre l'imposition.

Ce contrôle juridictionnel nécessaire au respect du **droit à un recours effectif** implique que le contribuable obtienne l'accès aux informations et documents transmis par la voie de l'AAI. Dans son arrêt Glencore (*CJUE, 5^e ch., 16 oct. 2019, aff. C-189/18, Glencore Agriculture Hungary Kft, pt 52-54*), la Cour, pour assurer l'effectivité des droits de la défense qu'implique l'article 47 de la Charte, juge que le contribuable doit pouvoir accéder « aux documents qui ne servent pas directement à fonder la décision de l'administration fiscale, mais peuvent être utiles à l'exercice des droits de la défense, en particulier aux éléments à décharge que cette administration a pu rassembler ».

Le Conseil d'État a transposé cet important arrêt Glencore dans sa décision SCI Péronne (*CE, 3^e et 8^e ch., 21 sept. 2020, n° 429487, SCI Péronne : JurisData n° 2020-014422 ; Dr. fisc. 2020, n° 50, comm. 466, concl. L. Cytermann ; R.J.F. 12/20, n° 1054*), admettant l'applicabilité à la procédure d'imposition de l'article 47 de la Charte. Le rapporteur public Laurent Cytermann résumait ainsi la portée de ce bouleversement de jurisprudence :

« La CJUE considère que la non-communication du dossier à l'intéressé au cours de la procédure administrative ne peut être réparée par une communication intervenant durant la phase juridictionnelle (arrêt Glencore précité, § 52), car selon ses termes, "la prise de connaissance tardive de certains documents du dossier ne replace pas l'entreprise (...) dans la situation qui aurait été la sienne si elle avait pu s'appuyer sur les mêmes documents pour présenter ses observations écrites et orales devant l'administration" (...). Dès lors, il est cohérent que la méconnaissance des

droits de la défense au cours de la procédure administrative soit regardée comme une atteinte au droit à un procès équitable. »

Plus délicate est la question, qui se posait justement dans notre espèce, de savoir si le service vérificateur peut ne communiquer la réponse que de façon partielle, en omettant certaines pages du document, ou bien en occultant certains passages. Mme Émilie Bokdam-Tognetti a eu l'occasion de démontrer que l'Administration est tenue de produire les documents « *tel quel* », ce qui constitue une garantie pour le contribuable, afin qu'il soit en mesure de contester l'interprétation qu'en a fait le service (*concl. É. Bokdam-Tognetti ss CE, 17 févr. 2022, n° 451629, Sté Naco : JurisData n° 2021-002213*).

Cette position parfaitement argumentée de Mme Bokdam-Tognetti est dans la ligne de la position prise par le Conseil d'État pour l'application des garanties de l'article L. 76 B du LPF dans la jurisprudence *Sté Lovie Style (CE, 10^e et 9^e ss-sect., 30 déc. 2015, n° 374816, SARL Lovie Style : JurisData n° 2015-029388 ; Lebon T, p. 617 et 618 ; Dr. fisc. 2016, n° 12, comm. 244, concl. É. Crépey ; R.J.F 3/2016, n° 264) : l'obligation faite par l'article L. 76 B du LPF à l'administration fiscale de tenir à la disposition du contribuable qui le demande les documents ou copies de documents contenant les renseignements utilisés pour procéder aux redressements, doit permettre au contribuable de vérifier l'authenticité de ces documents et d'en discuter la teneur ou la portée ; c'est pourquoi le service est tenu, sauf application de dispositions législatives protégeant un secret, de mettre l'intégralité des documents ou copies à la disposition du contribuable.*

En définitive, la problématique posée par les requérantes dans l'affaire ici commentée était certes insusceptible de succès sur le terrain du manquement juridictionnel, mais soulevait des questions importantes pour le contrôle juridictionnel de l'AAI, qui se posent notamment au regard du droit de l'UE chaque fois que le recours à cette assistance administrative intervient, sur le fondement de la DAC, entre États de l'Union – en toutes matières et non pas spécifiquement en TVA.