



HAL
open science

Transmission au contribuable des données des fichiers immobiliers utilisées par l'administration fiscale

Marie Mascret de Barbarin

► **To cite this version:**

Marie Mascret de Barbarin. Transmission au contribuable des données des fichiers immobiliers utilisées par l'administration fiscale. *Revue fiscale du patrimoine*, 2017, 11. hal-03202083

HAL Id: hal-03202083

<https://amu.hal.science/hal-03202083v1>

Submitted on 20 Apr 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Transmission au contribuable des données des fichiers immobiliers utilisées par l'administration fiscale : une nouvelle bataille de perdue...

Ni les droits de la défense, ni le principe du contradictoire rappelé par les dispositions de l'article L. 55 du livre des procédures fiscales n'imposent à l'administration fiscale, lors de la procédure de rectification ou au cours du débat oral et contradictoire, lorsqu'elle remet en cause la répartition retenue par le contribuable entre les valeurs du terrain et de la construction, de lui transmettre l'ensemble des éléments consultés par le vérificateur dans les fichiers immobiliers informatisés dont dispose l'administration fiscale et qu'il n'a pas retenus comme termes de comparaison.

CE n° 395457 du 21 juillet 2017, Société Cidinvest, publié aux tables du Recueil Lebon

L'accès du contribuable au fichier immobilier de la Direction générale des finances publiques (DGFip) a fait l'objet de nombreux débats ces dernières années, tous situés sur le terrain de l'équilibre des droits entre l'administration fiscale et le contribuable. Créé par le décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière (*JO 7 janv. 1955*, p. 346) et mis en œuvre par le décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955, ce fichier recense toutes les mutations d'immeubles soumises à publicité foncière. Tenu au sein des conservations des hypothèques, puis depuis 2013, par les services de la publicité foncière (*ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 : Droit fiscal 2013, n° 3, act. 33*), il est alimenté grâce à l'obligation de dépôt qui incombe aux notaires, huissiers, greffiers, avocats et autorités administratives en vertu des articles 647 et 860 du CGI. Il comprend notamment les références cadastrales, l'adresse, la superficie, le type et les caractéristiques de chaque bien immobilier, ainsi que la nature, la date de mutation et la valeur foncière déclarée à cette occasion.

Le fichier foncier du cadastre répertorie quant à lui, pour chaque commune, le nom des voies, des lieux-dits et des ensembles immobiliers, ainsi que toutes les références topographiques utilisées par la Direction générale des finances publiques. Héritier du premier cadastre parcellaire généralisé mis en place par Napoléon au travers de la loi de finances du 15 septembre 1807, il a été créé pour fournir les bases de l'établissement des contributions foncières et constitue en quelque sorte « *l'état civil de la propriété bâtie et non bâtie* » du territoire (*JurisClasseur Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 1255-10*). Il est tenu et actualisé par le service du cadastre, à présent intégré au sein des centres des impôts fonciers de la DGFip. Modifié par la loi du 16 avril 1930 (*JO 17 avr. 1930, p. 4218*) qui pose le principe d'une rénovation générale du cadastre, puis par la loi n° 74-645 du 18 juillet 1974 (*JO du 19 juillet 1974 page 7539*) qui institua le remaniement de ce dernier, il est à présent organisé sous forme de base de donnée actualisée qui permet de connaître l'emplacement, la délimitation et la consistance d'un bien immobilier, d'identifier le propriétaire d'une parcelle ou encore de rechercher des informations fiscales liées notamment aux mutations successives ou à la valeur du bien (*BOI-CAD-DIFF-20-20120912*).

Autant dire que ces deux bases de données, fichier immobilier et fichier du cadastre, constituent une mine d'information incomparable pour quiconque souhaite estimer la valeur d'un bien immobilier, ou encore contester l'évaluation qui en a été faite. Or, jusqu'à présent, seule l'administration fiscale dispose de la faculté de pouvoir consulter librement l'ensemble des données de ces deux fichiers, alors que le contribuable ne peut prétendre qu'à des procédures d'accès bien plus limitées.

Le législateur a néanmoins œuvré ces dernières années pour renforcer les droits du contribuable dans ce domaine. La loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement a ainsi permis aux propriétaires faisant l'objet d'une procédure d'expropriation, d'obtenir de l'administration fiscale des « *éléments d'information qu'elle détient au sujet des valeurs foncières déclarées à l'occasion des mutations intervenues dans les cinq dernières années* ». Cette disposition, contenue dans le seul et unique article du chapitre de cette loi intitulée « *accroître la transparence du marché foncier* » a été codifiée à l'article L. 135 B du LPF. Ce n'est qu'ensuite, par une loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011, que cette faculté a été étendue au bénéfice des personnes physiques faisant l'objet d'une procédure d'expropriation ou d'une procédure de contrôle portant sur la valeur d'un bien immobilier, ou encore faisant état de la nécessité d'évaluer la valeur vénale d'un bien immobilier pour la détermination de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune ou des droits de mutation à titre gratuit. Codifiée à l'article L. 107 B du LPF, cette procédure, tout comme celle prévue à l'article L. 135 B du même code, demeure cependant extrêmement encadrée, non seulement quant aux personnes susceptibles d'en bénéficier, mais également au regard de la nature des renseignements pouvant être communiqués et aux délais à laquelle elle se trouve soumise. En d'autres termes, elle n'égale en rien les avantages que pourraient retirer les contribuables d'une libre consultation de ces fichiers.

Cette situation est régulièrement évoquée par les parties au motif qu'elle entraîne un déséquilibre caractérisé entre les droits de l'administration fiscale et ceux du contribuable. L'arrêt du Conseil d'état du 21 juillet 2017, Société Cidinvest, en constitue une nouvelle illustration. Cette société avait fait l'objet d'une vérification de comptabilité au cours de laquelle l'administration fiscale avait notamment remis en cause les amortissements qu'elle avait pratiqués sur la totalité du prix d'un ensemble immobilier qu'elle avait acquis quelques années auparavant, au motif que seule la fraction du prix d'achat correspondant à la valeur de la construction pouvait faire l'objet d'un amortissement déductible. La proposition de rectification s'était fondée sur une estimation de la valeur du terrain d'assiette fixée en définitive à 40% du prix total d'acquisition, ratio établi par comparaison avec un échantillon de onze mutations d'ensembles immobiliers, toutes mentionnées avec indication de la date, du prix, de l'adresse et de l'affectation de l'immeuble (*sur les méthodes sur lesquelles l'administration fiscale peut fonder la preuve de l'insuffisance de valeur déclarée concernant le terrain d'assiette de l'immeuble, voir CE 15 février 2016 n° 367467, 9e et 10e s.-s., SARL Daves Place des États-Unis et n° 380400, 9e et 10e s.-s., Sté LG Services : JurisData n° 2016-003579 et n° 2016-003569 ; Dr. fisc. n° 21, 26 Mai 2016, comm. 333, concl. F. Aladjidi, note J.-P. Maublanc ; RJF 5/16, comm. 398*).

La société reprochait à l'administration de ne pas lui avoir permis d'accéder à l'ensemble des transactions qu'elle avait consulté dans le fichier immobilier informatisé, y compris celles qu'elle avait délibérément écarté. Elle considérait qu'elle n'avait pu de ce fait être en mesure de contester le caractère représentatif de l'échantillon de mutations choisies par l'administration, voire de relever que certaines mutations lui étant plus favorables n'avaient pas été choisies par cette dernière, d'autant que la procédure d'accès aux données de la conservation des hypothèques et du cadastre à laquelle elle avait accès ne lui permettait pas de présenter ses observations dans les délais impartis.

Confirmant la position de la Cour administrative d'appel de Paris, le Conseil d'état a rejeté la prétention de la société au motif que ni les droits de la défense, ni le principe du contradictoire rappelé par les dispositions de l'article L. 55 du LPF « *n'imposent* » à l'administration fiscale de transmettre au contribuable l'ensemble des éléments consultés par le

vérificateur dans les fichiers immobiliers informatisés et qu'il n'a pas retenus comme termes de comparaison.

Cette solution, certes sans surprise au regard de la jurisprudence antérieure (I), demeure toutefois regrettable au regard du respect des droits du contribuable qui ne peut toujours pas accéder librement aux fichiers immobiliers malgré l'évolution des procédures de consultation de ces données intervenues depuis lors (II).

I – Une solution prévisible en droit au regard de la jurisprudence antérieure

La jurisprudence a en effet toujours interprété strictement tant l'obligation d'information et de communication issue de l'article L. 76 B du LPF (1) que l'obligation de motivation prévue à l'article L. 57 du LPF (2). Quant au principe d'égalité des armes découlant de l'article 6§1 de la convention européenne des droits de l'homme et du citoyen, la fin de non-recevoir apportée par l'arrêt Ferrazini l'ayant privé de tout effet en matière de contentieux fiscal, cet argument ne pouvait pas non plus prospérer au service d'un élargissement de l'accès du contribuable aux fichiers immobiliers (3).

1 – Le caractère inopérant de l'obligation d'information et de communication prévue à l'article L. 76 B du LPF

Comme le souligne le Conseil d'état dans l'arrêt Société Cidinvest, aucun texte n'oblige l'administration fiscale à communiquer au contribuable l'ensemble des données consultées par le vérificateur, y compris celles qui n'ont finalement pas été retenues.

L'article L. 76 B du LPF prévoit bien une obligation d'information et de communication au titre de laquelle l'administration fiscale ne peut fonder le redressement des bases d'imposition d'un contribuable sur des renseignements ou documents qu'elle a recueillis auprès de tiers sans l'avoir préalablement informé de l'origine et de la teneur de ces renseignements. Mais comme l'a relevé Madame le rapporteur Marie-Astrid de Barmon dans ses conclusions sous l'affaire en cause, cette obligation était doublement inapplicable en l'espèce.

D'une part, parce que celle-ci ne concerne que les renseignements que l'administration a effectivement utilisés pour procéder aux redressements et qu'il est de ce fait exclu « *d'exiger de l'administration sur ce fondement l'accès à des données immobilières qui n'ont pas servi à fonder l'imposition supplémentaire* » (CE, 30 sept. 1996, n° 139846, M. Lebœuf : *JurisData* n° 1996-280036 ; RJF 11/1996, n° 1325 ; BDCF 6/1996, p. 38, concl. G. Bachelier - CE, 15 févr. 2002, n° 217394, M. Schmitt : *JurisData* n° 2002-080080 ; Dr. fisc. 2002, n° 29, comm. 623, concl. M.-H. Mitjavile ; Procédures 2002, comm. 110, note J.-L. Pierre ; RJF 2002, n° 363) – CE, 3 mai 2004, n° 236669, M. Besaucèle : *JurisData* n° 2004-080550 ; RJF 2004, n° 773 ; BDCF juill. 2004, n° 96, concl. M.-H. Mitjavile. – Cass. com., 26 mai 2004, n° 01-15.114, Mme Zangarelli et a. : *JurisData* n° 2004-023922 ; Bull. civ. 2004, IV, n° 104, p. 107 ; RJF 2004, n° 1053).

Et d'autre part, parce que la jurisprudence a très largement limité le champ d'application de cette obligation en excluant notamment :

- les documents accessibles au public (*documents déposés au greffe d'une juridiction en vertu d'une obligation légale de les rendre accessibles au public* : CE, 3 mai 2011, n° 318676, Min. Budget c/ Arbogast, JurisData n° 2011-008000 ; Procédures 2011, comm. 249, L. Ayrault ; Dr. fisc. 2012, n° 12, étude 165, P. Collin ; RJF 2011, n° 851 ; BDCF 2011, n° 89, concl. P. Collin - renseignements recueillis sur des sites internet ou sur des serveurs de données : CE, 3e et 8e ss-sect., 30 mai 2012, n° 345418, min. c/SAS Aficom, JurisData n° 2012-012349 ; Rec. CE 2012, p. 236 ; Dr. fisc. 2012, n° 37 comm. 437, concl. V. Daumas, note J.-L. Pierre ; RJF 8-9/2012 n° 844 - décisions juridictionnelles auxquelles le requérant était partie : CE 10° et 9° ch.-r., 28 juillet 2017, n° 392386 : JurisData n° 2017-014969 ; mentionné aux tables du recueil Lebon) ;

- les « données utilisées par l'Administration lorsqu'elle assoit des redressements en procédant à une comparaison entre, d'une part, la situation du contribuable et, d'autre part, celle d'une ou plusieurs autres personnes, celle du secteur d'activité dont le contribuable relève ou encore celle d'un secteur d'activité voisin ou analogue » (CE, 8e et 3e ss-sect., 20 juill. 2007, n° 288145, Desille : JurisData n° 2007-081177 ; Rec. CE 2007, p. 382 ; Dr. fisc. 2007, n° 48, comm. 1013, concl. L. Olléon, note J.-L. Pierre ; Procédures 2007, comm. 269 ; RJF 2007, n° 1288 ; BGFE 2007, n° 12, p. 12 s., obs. R. Beauvais. – CE, 10e et 9e ss-sect., 4 févr. 2013, n° 336592, M. Paulin : JurisData n° 2017-014969 ; Dr. fisc. 2013, n° 14, comm. 230, concl. D. Hedary, note X. Zhang et R. Grau ; RJF 4/2013, n° 421) ;

- les actes de procédure établis par l'administration fiscale (CE, 23 déc. 2011, n° 323189, Sté Mercedes : JurisData n° 2011-030336 ; Dr. fisc. 2012, n° 10, comm. 178 ; RJF 2012, n° 236) ;

- les données fournies annuellement par des tiers à l'Administration et au contribuable conformément aux dispositions du CGI (CE, avis, n° 293749, 21 déc. 2006, Mme Duguay : JurisData n° 2006-081061 ; Rec. CE 2006, tables p. 810 ; Dr. fisc. 2007, n° 40, comm. 895, concl. P. Collin ; Procédures 2007, comm. 70, note J.-L. Pierre ; Dr. famille 2007, comm. 93, note F. Douet ; RJF 3/2007, n° 314 ; BDCF 3/2007, n° 32, concl. P. Collin ; BGFE 2007, n° 4, p.10 et s., obs. É. Ginter).

Le Conseil d'état a en outre expressément exclu les informations contenues dans le fichier immobilier dans sa décision Benharrouche en opérant une extension de la jurisprudence Duguay aux « informations nécessairement détenues par les différents services de l'administration fiscale en application de dispositions législatives ou réglementaires » (CE, 10e et 9e ss-sect., 26 mai 2014, n° 348574, M. Benharrouche : JurisData n° 2014-011799 ; Dr. fisc. 2014, n° 28, comm. 438, concl. É. Crépey ; Procédures 2014, comm. 257, note L. Ayrault ; RJF 8-9/2014, n° 829). Marquant un net recul en terme de garanties du contribuable, cette décision a définitivement fermé la porte à l'argument tiré de l'obligation d'information comme moyen susceptible de permettre au contribuable d'accéder aux éléments contenus dans le fichier immobilier.

Une solution d'autant plus regrettable que le Conseil d'état a par la suite fait valoir dans son arrêt M. et Mme Marteau, s'agissant de déclarations de revenus souscrites par des tiers, que si l'obligation de communication issue de l'article L. 76 B du LPF « ne s'étend pas aux éléments nécessairement détenus par les différents services de l'administration fiscale en application de dispositions législatives ou réglementaires, tel n'est pas le cas pour les informations fournies à titre déclaratif à l'Administration par des contribuables tiers, dont elle tire les conséquences pour reconstituer la situation du contribuable vérifié » (CE, plén. fisc., 9 mars 2016, n° 364586, M. et Mme Marteau : JurisData n° 2016-004300 ; Dr. fisc. 2016, n° 18-19, comm. 316, concl. É. Crépey, note J.-L. Pierre ; Procédures 2016, comm. 189, note L. Ayrault ; RJF 2016, n° 460 - voir également CE, 3e et 8e ss-sect., 17 mars 2016, n° 381908, min. c/M. Monsterleet : JurisData n° 2016-004890 ; Dr. fisc. 2016, n° 18-19, comm. 317, concl. V. Daumas). Mais il vrai que, comme l'avait souligné Jean-Pierre Maublanc, « cette formulation n'exclut ni la sélection ni la rétention des informations qui conforteraient plutôt la

ventilation opérée par le contribuable » (commentaire sur CE 15 février 2016 n° 367467, 9e et 10e s.-s., SARL Daves Place des Etats-Unis, précité).

En tout état de cause, l'état de la jurisprudence concernant le champ d'application de l'obligation d'information rendait inopérant l'argument évoqué par la société Cidinvest. Comme l'a souligné le rapporteur en l'espèce, « *alors que la jurisprudence Benharrouche dispense l'administration de l'information mettant le redevable à même de demander la communication des termes de comparaison qui ont été retenus, il serait pour le moins paradoxal d'exiger qu'elle le mette en mesure de demander la communication de comparables potentiels qui ont été écartés par le vérificateur* » (concl. sur CE Société Cidinvest précitées).

2 - La portée limitée de l'obligation de motivation prévue à l'article L. 57 du LPF

L'autre argument qui aurait pu venir au soutien de la réclamation du contribuable tient au respect de l'obligation de motivation à laquelle l'administration fiscale se trouve tenue en application de la garantie des droits de la défense et du respect du caractère contradictoire de la procédure de redressement (CE, 8e et 9e ss-sect. 14 mai 1986, n° 59590, M. Petitdémange : *JurisData* n° 1986-606054 ; *Rec. CE* 1986, tables p. 467 ; *Dr. fisc.* 1986, n° 40, comm. 1674, concl. P.-F. Racine ; *RJF* 7/1986, n° 719), mais il n'avait pas plus de chance de prospérer au regard de l'approche téléologique retenue par la jurisprudence. Cette dernière considère en effet que cette obligation est remplie dès lors que les informations communiquées au contribuable lui permettent de formuler ses observations de façon utile. Le Conseil d'état a notamment eu l'occasion d'asseoir cette jurisprudence en matière de réintégration de loyers jugés excessifs, estimant ainsi que « *lorsque l'Administration informe un contribuable qu'elle envisage de réintégrer dans son revenu imposable une somme correspondant à des loyers regardés comme excessifs, au motif qu'ils excèdent la valeur locative réelle des biens loués, il lui appartient de préciser, outre l'adresse et le taux de rentabilité moyen des immeubles retenus comme termes de comparaison, la date du contrat de bail, les activités exercées, ainsi que les principales caractéristiques physiques de ces bâtiments* » (CE, 8e et 3e ss-sect., 27 oct. 2009, n° 307418, M. Goléa, concl. L. Olléon : *JurisData* n° 2009-081556 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 2, comm. 77). Toujours en matière de réintégration de loyers excessifs, la Haute juridiction a même précisé que l'administration devait indiquer « *outre l'adresse et le taux de rentabilité moyen des immeubles retenus comme termes de comparaison, la date du contrat de bail, les activités exercées, ainsi que les principales caractéristiques physiques de ces bâtiments, notamment la surface, le nombre d'étages et le nombre de pièces* » (CE, 8e et 3e ss-sect., 2 oct. 2006, n° 271057, Sté Geldoc Holding : *JurisData* n° 2006-081023 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 10, comm. 258, note A. Lefevre ; *RJF* 2006, n° 1581 ; *BDCF* 2006, n° 155, concl. P. Collin).

Or, dans l'espèce Cidinvest qui nous occupe, l'administration fiscale s'était référée, dans la proposition de rectification, à un échantillon de 11 mutations d'ensembles immobiliers, en ayant pris soin d'indiquer la date, le prix, l'adresse et l'affectation des immeubles. C'est donc sans surprise que le Conseil d'état a rejeté l'argument tiré de l'irrégularité de la procédure d'imposition en se fondant sur la constatation que les informations contenues dans la proposition de rectification étaient suffisantes pour permettre à la société de contester le caractère représentatif de l'échantillon retenu.

Il est intéressant de noter sur ce point que, dans l'affaire SARL Daves Place des États-Unis, le rapporteur Frédéric Aladjidi avait considéré qu'au regard du caractère approximatif de la ventilation du prix entre le terrain d'assiette et l'immeuble, ceci interdisait à l'administration de se contenter d'un faible nombre de termes de comparaisons pour constituer un échantillon

qui soit véritablement représentatif. Il avait ainsi estimé que, d'un point de vue quantitatif, le fait qu'elle n'en ait recueilli en l'espèce que 19 était « à la limite de la significativité, compte tenu du nombre de transactions auxquelles elle pouvait avoir accès dans les six arrondissements et les quinze années couvertes par sa recherche et compte tenu de l'accès bien moins aisé du contribuable aux mêmes informations, qui l'empêche de vérifier si les termes de comparaison n'ont pas été choisis à dessein » (concl. sur CE, 9e et 10e ss-sect., 15 févr. 2016, n° 367467, précité). Que dire, dans ce cas, des 11 mutations présentées par l'administration fiscale dans l'affaire Société Cidinvest ?

Le Conseil d'état semble avoir écarté cette question en se fondant sur une analyse plus pragmatique, reposant sur l'alinéa premier de l'article 57 du LPF. Cette disposition indique en effet que la proposition de rectification que l'administration adresse au contribuable « doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation ». Cette motivation doit donc permettre au contribuable de contester les éléments retenus par l'administration fiscale pour fonder le redressement. Elle n'a pas pour objet de permettre à ce dernier d'avoir accès à d'autres éléments que ceux qui ont été retenus, quand bien même ces derniers pourraient lui être plus favorables. L'obligation de motivation peut donc fonder la nécessité d'exposer de façon suffisamment précise chacune des mutations d'ensembles immobiliers retenues par l'administration pour que le contribuable puisse contester leur caractère pertinent, mais pas celle de permettre au contribuable de mettre à sa disposition l'intégralité des mutations d'ensembles immobiliers correspondant à sa situation pour vérifier si certaines d'entre elles lui seraient plus favorables. En d'autres termes, l'administration est tenue de lui fournir des éléments pour se défendre, mais pas pour contre-attaquer.

3 – L'inapplicabilité du principe d'égalité des armes et du principe de loyauté

Le seul terreau fertile susceptible de faire prospérer cette demande de libre accès au fichier immobilier aurait pu être en définitive celui de l'atteinte portée au principe de l'égalité des armes tel qu'issu de la convention européenne des droits de l'homme et du citoyen, au terme duquel chaque partie doit pouvoir disposer de la faculté de faire valoir ses droits devant le juge dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation désavantageuse par rapport à la partie adverse (*CEDH Szwabowicz contre Suède*, 30 juin 1959 : *Annuaire II*, p. 535 ; *Neumeister* 27 juin 1968, *Série A*, n° 8 ; *Bonîsch c/ Autriche* 6 mai 1985, *Série A*, n° 92).

Ce moyen avait d'ailleurs été soulevé devant la chambre commerciale de la Cour de cassation dans l'espèce Arnal (*Cass. com. 25 novembre 2014 n° 13-23.575, Arnal : JurisData n° 2014-028880 ; Dr. fisc. 2015, n° 18, comm. 296 ; RJF 03/15, n° 276*). La requérante avait ainsi déploré que l'accès au fichier immobilier soit plus restreint pour le contribuable que pour l'administration fiscale, le contribuable ne pouvant recevoir d'informations qu'à la condition de circonscrire les références recherchées, tandis que l'administration dispose d'un accès libre à ce fichier. Reprenant le considérant de principe de l'arrêt Ferrazini (*CEDH 12 juillet 2001 n° 44759/98, Ferrazini c/ Italie : Dr. fisc. 2002, n° 10, comm. 187 ; RJF 1/02 n° 128, chronique J. Maïa p. 3*) ayant fondé le revirement de jurisprudence de la Cour de cassation en la matière (*Cass. com. 01-11.403 12 juillet 2004, n° 1266 FS-PBI, Crts Pelat : Bull. civ. 2004, IV, n° 153 ; Dr. fisc. 2004, n° 42, comm. 764 ; LPA 14 janv. 2005, n° 10, note E. Garaud, p. 16 et s. ; RJF 11/04, n° 1218, commentaire B. Hatoux p. 804 ; RMCUE 2005, p. 334, note J.-P. Maublanc*), la chambre commerciale s'est cependant abstenue de répondre au grief invoqué, au motif « *qu'en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement quant à la situation des contribuables, le contentieux fiscal échappe au champ des obligations de caractère civil de l'article 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales* » (*Cass. com. 25 novembre 2014 n° 13-23.575, Arnal, précité*).

Particulièrement décevante suite aux espoirs qu'avait fait naître la jurisprudence Yvon en matière d'expropriation (*CEDH 24 avril 2003 n° 44962/98, Yvon c/ France : RJF 8-9/03 n° 1074 ; Cass. 3e 2e civ. juillet 2003 n° 790 FP-PBRI, Monzerian : RJF 11/03 n° 1338*), cette solution était là encore prévisible en ce que le pourvoi n'évoquait qu'un moyen conventionnel. Le doyen Bernard Hatoux s'était alors questionné dans son commentaire sous cet arrêt sur la possibilité pour le juge « *de soulever d'office un moyen de pur droit, dès lors que l'inégalité des armes résultait de l'arrêt attaqué* » (*Cass. com. 25 novembre 2014, Arnal, précité : RJF 03/15, n° 276*). Nous avons également fondé quelques espoirs, au lendemain de l'arrêt Consorts Pelat, sur le principe de l'équilibre des droits des parties issu de la jurisprudence du Conseil constitutionnel (*décision 89-260 DC du 28 juillet 1989, Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier : Rec. p. 71, considérants 44-46*) qui aurait pu venir renforcer le principe du respect des droits de la défense (*Marie Masclat de Barbarin, Du principe de l'égalité des armes à l'égalité des droits des parties en matière fiscale. RRJ 2005, pp.1449 et s.*). Force est de constater que ces arguments n'ont pas su convaincre le juge qui, comme le démontre l'arrêt Cidinvest, continue à considérer que cet inégal accès aux fichiers immobiliers ne porte pas d'atteinte effective ni aux droits de la défense, ni au principe du contradictoire.

Quant au principe de loyauté du débat fiscal, souvent évoqué devant le juge (*CE 29 décembre 2000, n° 209523, Rouch : JurisData n° 2000-061438 ; Dr. fisc. 2002, n° 6, comm. 110, concl. E. Mignon - CE, 9e et 10e ss-sect., 23 avr. 2008, n° 271853, SA Kraft Foods France : JurisData n° 2008-081326 ; Dr. fisc. 2008, n° 26, comm. 399, concl. P. Collin - CE 30 mai 2012 no 345418, min. c/ SAS Aficom : JurisData n° 2012-012349 ; Rec. CE 2012, p. 236 ; Dr. fisc. 2012, n° 37 comm. 437, note J.-L. Pierre ; RJF 8-9/12 n° 844, chronique E. Bokdam-Tognetti RJF 3/13 p. 219, concl. V. Daumas BDCF 8-9/12 n° 103*) mais rarement accueilli s'agissant toutefois de la juridiction administrative (*voir notamment Cass. com., 18 juin 1996, n° 94-17.312, M. Peysselier : JurisData n° 1996-002499 ; Dr. fisc. 1996, n° 38, comm. 1128*), il ne semble rien avoir à apporter au regard du rétablissement de l'équité dans l'accès aux données du fichier immobilier. Sans même remettre en cause la pertinence de ce principe aux contours mal définis et à la fonction incertaine (*voir sur ce point M. Collet, « La loyauté : un principe qui nous manque ? » : Dr. fisc. 2016, n° 42-43, comm. 554 et pour une position plus mesurée B. Hatoux, Le devoir de loyauté de l'administration fiscale ou Légalité et déontologie, RJF 1/16, p. 10*), force est de constater qu'il n'est en l'espèce question ni de « *respecter la parole donnée* » (*G. Noël, « La loyauté dans le couple « administration fiscale –*

contribuable », *Mélanges Maurice Cozian : Litec, 2009, p. 81*), ni de tendre un piège au contribuable (*L.Ayrault, Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition, L'Harmattan, 2004, coll. Finances publiques, p. 196*) ou de respecter « une exigence de probité » à l'égard du contribuable (*CAA Paris, 5e ch., 20 oct. 2016, n° 15PA02520, M. Pamuk, note O. Lemaire : JurisData n° 2016-025796 ; Dr. fisc. 2017, n° 7, comm. 158*).

II – Une solution regrettable en équité malgré l'évolution de l'accès aux données

Cette solution est d'autant plus regrettable qu'elle conforte une situation qui va à l'encontre du mouvement progressif d'ouverture de l'accès aux données du marché de l'immobilier, considéré par le législateur comme un gage de transparence, de sécurisation des transactions et de qualité des services rendus, en cohérence avec le mouvement général de modernisation et de dématérialisation des procédures (1).

Car si l'élargissement de l'accès au fichier immobilier via les services « DVF » et « Patrim », impulsé en dernier lieu par la loi pour République numérique du 7 octobre 2016 (*loi n° 2016-1321 : JORF du 8 octobre 2016*) a permis au contribuable de bénéficier de nouveaux dispositifs de consultation ponctuelles (2), ceux-ci sont encore bien trop limités au regard de ce que pourrait offrir un libre accès aux fichiers immobiliers (3).

1 - La numérisation progressive des bases de données immobilières

L'avènement de l'informatique a modifié considérablement la gestion des données du marché de l'immobilier, tout en permettant de décloisonner l'accès à l'information. L'actuel fichier immobilier de la DGFip est ainsi issu de la numérisation des quelques 185 millions de fiches papiers opérée par les 354 conservations de hypothèques entre 1998 et 2003, recensées d'abord partiellement dans un fichier dénommé ŒIL, puis dans une base de donnée appelée FIDJI (fichier informatisé des données juridiques sur les immeubles). Quant au fichier foncier du cadastre, sa numérisation s'est opérée via l'application MAJIC (mise à jour des informations cadastrales). Les informations saisies dans l'application FIDJI sont ensuite transmises et intégrées dans la BNDP, la base nationale de données patrimoniales assurant le traitement automatisé de ces données et la mise à jour par échange d'information de l'application MAJIC.

Les notaires ont également constitué à partir des années 2000 deux bases de données, la base BIEN (Base d'informations économiques notariales) constituée par l'association Paris-Notaires-Services pour la Chambre des notaires de Paris et la base Perval créée par le Conseil supérieur du notariat. La loi n° 2011-331 du 28 mars 2011 de modernisation des professions judiciaires ou juridiques et de certaines professions réglementées a par la suite donné un fondement légal à ces deux bases de données, tout en posant le principe selon lequel « *les notaires contribuent à la diffusion des informations relatives aux mutations d'immeubles à titre onéreux* ». Le décret n° 2013-803 du 3 septembre 2013 relatif aux bases de données notariales portant sur les mutations d'immeubles à titre onéreux, complété par deux arrêtés du 30 septembre 2016, a par la suite fixé les grandes catégories d'informations transmises par les notaires au Conseil supérieur du notariat et les conditions de leur diffusion au grand public. Depuis lors, le Conseil supérieur du notariat met gratuitement en ligne un certain nombre de

résultats statistiques et propose également moyennant le paiement d'une redevance, la fourniture de tableaux statistiques et d'informations anonymisées relatives à la transaction, au prix et aux caractéristiques essentielles de chaque bien.

Ces bases de données ont été créées en vue d'améliorer la connaissance du marché de l'immobilier et leur ouverture est rapidement apparue comme indispensable pour assurer la meilleure diffusion de cette information et pour faciliter l'accès des citoyens à la propriété. A cet égard, la limitation de l'accès aux fichiers immobiliers de l'administration fiscale apparaît comme parfaitement regrettable.

Un arrêté du 27 juin 2017 (*JO 13 juillet 2017, texte 27 : Dr. fisc. 2017, n° 29, comm. 418*) a d'ailleurs mis en œuvre, à titre expérimental, l'accès direct des notaires au fichier immobilier de la DGFip. Ce dispositif, dénommé « accès des notaires au fichier immobilier » (ANF), prévoit un traitement automatique des demandes de renseignement des offices notariaux et en cas d'état-réponse incomplet, la consultation par le notaire, en libre accès, des fiches hypothécaires numérisées du fichier immobilier s'agissant du dossier concerné. Gageons que cette expérimentation sera concluante et pourra ouvrir de nouveaux horizons susceptibles de permettre de proposer aux contribuables un accès plus ouvert que les dispositifs de consultations ponctuelles actuellement mis en place.

2 – L'élargissement des dispositifs de consultation ponctuelle

Comme nous l'avons vu précédemment, l'article 135 B du LPF a offert dès 1985 aux services de l'État, aux collectivités locales et aux établissements publics à caractère administratif la possibilité de se faire communiquer par l'administration fiscale « *les éléments d'information que celle-ci détient au sujet des valeurs foncières déclarées à l'occasion des mutations intervenues dans les cinq dernières années et qui sont nécessaires à l'exercice de leurs compétences en matière de politique foncière et d'aménagement* » (article 14 de la loi n°85-729 du 18 juillet 1985 - *JORF 19 juillet 1985*). Ce dispositif a par la suite été étendu, le législateur ayant pris acte de l'arrêt Yvon (*CEDH 24 avril 2003 n° 44962/98, précité*), aux propriétaires faisant l'objet d'une procédure d'expropriation, mais également aux établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre et aux établissements publics visés aux articles L. 321-1, L. 324-1 et L. 326-1 du code de l'urbanisme (article 21 de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 - *JORF 16 juillet 2006*).

La loi du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement, à l'origine de l'extension de ce dispositif, a dans ce but, mis en place un nouveau service, dénommé "demande de valeurs foncières" (DVF) qui permet depuis juillet 2011 aux collectivités territoriales, aux EPCI à fiscalité propre, aux établissements publics fonciers et d'aménagement, aux établissements publics fonciers locaux et aux établissements publics locaux de rénovation urbaine d'obtenir des données foncières relevant de leur périmètre géographique.

La loi du 7 octobre 2016 pour une République numérique a enfin parachevé cette construction progressive en élargissant le bénéfice des dispositions de l'article L. 135 B du LPF aux chercheurs, aux personnes dont l'activité économique consiste à développer des services contribuant à l'information des vendeurs et des acquéreurs et à la transparence du marché immobilier, au « Centre d'études et d'expertise sur les risques, l'environnement, la mobilité et l'aménagement » (Cérema), aux professionnels de l'immobilier et aux associations d'information sur le logement mentionnées à l'article L. 366-1 du code de la construction et de l'habitation (loi n° 2016-1321 du 7 octobre 2016 – *JORF 8 octobre 2016*).

Le dispositif prévu à l'article L 107 B du LPF, qui s'applique d'ailleurs sans préjudice des dispositions de l'article L. 135 B du LPF, prévoit quant à lui depuis la loi du 28 décembre 2011 que « *toute personne physique faisant l'objet d'une procédure d'expropriation ou d'une procédure de contrôle portant sur la valeur d'un bien immobilier ou faisant état de la nécessité d'évaluer la valeur vénale d'un bien immobilier pour la détermination de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune ou des droits de mutation à titre gratuit peut obtenir, par voie électronique, communication des éléments d'information relatifs aux mutations à titre onéreux de biens immobiliers comparables intervenues dans un périmètre et pendant une période déterminés et qui sont utiles à la seule appréciation de la valeur vénale du bien concerné* ». Ce service, baptisé « Patrim-Usagers », est accessible en ligne depuis le 2 janvier 2014 à partir de l'espace personnel du contribuable, sur le site impot.gouv.fr.

Là encore, la loi pour une République numérique a étendu le bénéfice de cette disposition aux personnes physiques faisant état de la nécessité d'évaluer la valeur vénale d'un bien immobilier en tant que vendeur ou acquéreur potentiel de ce bien, ou de calculer le montant des aides personnelles au logement. Le décret n° 2017-521 du 11 avril 2017 a mis en œuvre les modalités d'accès à ce service désormais dénommé « PATRIM - Rechercher des transactions immobilières » et qui permet non seulement de communiquer gratuitement au contribuable la rue et la commune, mais également toutes les références cadastrales ainsi que l'adresse complète du logement. Ces informations étant réservées à l'usage personnel du demandeur, l'utilisation du service est en principe limitée à 50 consultations par utilisateur par période de 3 mois. Ces modifications, instituées « *pour assurer une plus grande transparence des marchés fonciers et immobiliers et pour encourager le civisme fiscal* » ont reçu l'avis favorable de la CNIL (CNIL, avis, 16 février 2017, n° 2017-033, JO 13 avril 2017). Notons cependant, s'agissant du civisme fiscal, que l'article L 107 B du LPF précise bien, à toutes fins utiles, que « *la circonstance que le prix ou l'évaluation d'un bien immobilier ait été déterminé sur le fondement d'informations obtenues en application du présent article ne fait pas obstacle au droit de l'administration de rectifier ce prix ou cette évaluation suivant la procédure contradictoire prévue à l'article L. 55* »... A l'inverse, l'article R. 107-B 1 du LPF indique que l'administration ne peut pas consulter ou utiliser les informations ainsi communiquées au demandeur dans le cadre d'une procédure de contrôle fiscal. Une disposition de nature à rassurer les contribuables qui imagineraient que l'utilisation de ce service pourrait attirer l'attention sur les valeurs immobilières retenues par ce dernier dans ses déclaration, ou qui s'inquièteraient d'avoir à accepter avant toute utilisation que leurs données de consultation, à savoir identifiant, adresse IP, date, heure et motif de la visite, soient mémorisées et conservées par l'administration fiscale pendant une durée d'un an.

3 – Des dispositifs insuffisants pour garantir l'équilibre des droits des parties

Lors de la présentation de l'amendement au projet de loi pour une République numérique ayant conduit à élargir les dispositifs des articles L. 107 B et L. 135 B du LPF, le sénateur Jean-Pierre Sueur avait souligné l'enjeu lié à un élargissement de l'accès aux données foncières de la DGFip : « *rendre le marché immobilier du logement et du foncier plus transparent et donc plus efficace grâce à un meilleur mécanisme de fixation et d'ajustement des prix, en réduisant les asymétries d'information existantes* » (amendement n° 325, 1^{ère} lecture, n° COM 216, 4 avril 2016). Si l'adoption de cet amendement a effectivement permis de progresser en ce sens, l'asymétrie d'information entre l'administration fiscale et le contribuable semble pourtant toujours exister.

Les particuliers n'ont en effet accès qu'à une seule base de donnée, celle dénommée « PATRIM-Rechercher des transactions immobilières ». Le service Demande de Valeurs

Foncières (DVF) s'adresse en effet aux services de l'état, aux collectivités territoriales, aux établissements publics (EPCI, EPA compétents en matière de politique foncière, d'urbanisme et d'aménagement et établissements publics fonciers et d'aménagement), aux agences d'urbanisme, aux sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural (SAFER), aux concessionnaires des opérations d'aménagement, aux associations foncières urbaines, aux observatoires des loyers et aux structures porteuses de SCOT.

Lors des faits exposés dans l'affaire Cidinvest, le service PATRIM n'était au demeurant accessible qu'aux particuliers faisant l'objet d'une procédure d'expropriation, d'une procédure de contrôle portant sur la valeur d'un bien immobilier, ou faisant état de la nécessité d'évaluer la valeur vénale d'un tel bien pour déterminer l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune ou des droits de mutation à titre gratuit. La requérante n'entrait donc dans aucune des prévisions de l'article L. 135 B du LPF. Quant à l'article L. 107 B du même code, il n'était pas encore applicable.

Comme l'avait souligné Madame le rapporteur public Marie-Astrid de Barmon, la position retenue par la Cour ne laissait pas la société Cidinvest « *totale*ment » démunie - ce qui revenait a contrario à admettre qu'elle l'était tout de même un peu - puisqu'elle avait accès à une étude réalisée par l'Association française des sociétés d'expertise immobilière (Afrexim), une association professionnelle regroupant les principales sociétés françaises d'expertise immobilière juridiquement constituées. La commission départementale des impôts avait certes accepté de diminuer la valeur du terrain d'assiette de 50% à 40% de la valeur totale de la mutation en se fondant sur les éléments de cette étude, mais il semblait difficile d'établir un parallèle en termes de garanties des droits de la défense entre les données du fichier immobilier et le contenu de cette dernière.

Qu'en est-il près de 10 ans après la date de clôture des exercices vérifiés dans l'espèce Cidinvest ? La mise en place de ces nouveaux dispositifs auraient-ils permis à cette société d'avoir accès aux données du fichier immobilier ? S'agissant de l'article L. 135 B du LPF, l'élargissement opéré en dernier lieu par la loi pour une république numérique ne lui aurait rien apporté puisqu'elle ne rentrait dans aucun des cas d'éligibilité à ce dispositif. Quant à l'article L. 107 B du LPF, la requérante aurait pu faire valoir qu'elle faisait l'objet « *d'une procédure de contrôle portant sur la valeur d'un bien immobilier* ». Sauf que le service PATRIM n'est accessible qu'aux personnes physiques depuis leur espace personnel à partir du site impot.gouv.fr. Les données recensées ne concernent par ailleurs que les cessions d'immeubles à usage non professionnel. Notons également, même si cette exclusion ne concerne pas tous les contribuables, que PATRIM, tout comme DVF, ne recense que les cessions immobilières se situant sur le territoire français, à l'exception du département de Mayotte, faute de cadastre suffisamment structuré, et des départements d'Alsace et de Moselle, dont les données sont retracées dans le cadre du Livre foncier, accessibles depuis l'application AMALFI (*décret n° 2009-1193 du 7 octobre 2009 relatif au livre foncier et à son informatisation dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle*). Seules les mutations représentatives des prix du marché sont enfin retenues dans la base de données, ce qui peut laisser penser que le contribuable aura du mal à trouver des arguments susceptibles de prouver, dans le cadre d'un contentieux de l'évaluation, que certaines cessions sont effectivement intervenues à un prix inférieur à celui qui aura été fixé par l'administration.

L'ensemble de ces limitations nous permettent de conclure que le service rendu par ces procédures d'accès ponctuels sont très en deçà de ce que pourrait offrir un libre accès au fichier immobilier. Comme le soulignait Jean-Pierre Maublanc, « *eu égard à l'ampleur des informations possédées par l'Administration émanant de la conservation des hypothèques et des bases de données dont elle dispose, il existe un déséquilibre réel dans l'accès à*

l'information, au détriment du contribuable » (commentaire sur CE 15 février 2016 n° 367467, 9e et 10e s.-s., SARL Daves Place des Etats-Unis, précité).

Cette rupture d'égalité entre l'administration et le contribuable est d'autant plus regrettable qu'elle empêche en définitive ce dernier de répondre aux injonctions de la cour, reprises par le Conseil d'état au premier alinéa du considérant de principe de l'arrêt, selon lesquelles « *il est loisible au contribuable d'apporter tous les éléments de nature soit à établir que le choix de la méthode retenue par l'administration ou sa mise en œuvre sont erronés (...) soit à justifier l'évaluation qu'il a retenue en se référant à d'autres données que celles qui lui sont opposées par l'administration* ». Si en effet la mention dans la proposition de rectification du détail des mutations retenues par l'administration fiscale permet au contribuable de pouvoir contester la pertinence des valeurs retenues, l'impossibilité d'avoir accès au fichier immobilier ne lui permet pas de se référer à d'autres données que celles qui lui sont opposées.

Permettre au contribuable de disposer de l'ensemble des mutations consultées par l'administration fiscale, y compris celles que cette dernière n'a pas retenues, aurait permis de rétablir un certain équilibre, dans l'attente d'un élargissement des procédures d'accès au fichier immobilier que nous ne pouvons qu'appeler de nos vœux. Il y a d'ailleurs déjà eu des précédents en ce sens puisque l'article R. 13-32 du Code de l'expropriation, modifié par le décret n° 2005-467 du 13 mai 2005 suite à la condamnation de la France pour non conformité à la CEDH du dispositif d'expropriation, prévoyait que les conclusions du commissaire du Gouvernement « *comportent notamment les références de tous les termes de comparaison issus des actes de mutation sélectionnés sur lesquels il s'est fondé pour retenir l'évaluation qu'il propose, ainsi que toute indication sur les raisons pour lesquelles les éléments non pertinents ont été écartés* ». L'argument opposé par Madame le rapporteur selon lequel il serait difficile dans ce cas d'éviter une contamination du contentieux des taxes foncières au motif que la transmission au contribuable de l'ensemble des locaux-types consultés par l'administration fiscale serait susceptible d'entraîner une démultiplication de ce contentieux « *déjà très fastidieux* » ne nous semble pas à cet égard suffisant face aux garanties en terme de respect des droits de la défense que pourrait apporter une telle transmission. Il serait en effet difficilement concevable que l'équité puisse s'effacer devant un argument de simple opportunité, même si en l'espèce « *ce qui fait difficulté c'est que l'équitable est juste, mais non pas juste selon la loi* » (Aristote, *Ethique de Nicomaque*, Livre V, chap. X)...