

SECRET PROFESSIONNEL

Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) - Invocation par la DGFIP de son droit de communication - Commissaire aux apports - Levée du secret professionnel du commissaire aux apports vis-à-vis de la DGFIP (non)

(EJ 2018-36)

La Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) a sollicité un commissaire aux comptes chargé d'une mission de commissariat aux apports aux fins d'obtenir copie des documents suivants relatifs à sa mission portant sur une opération d'apport de titres :

- *le rapport du commissaire aux apports ;*
- *le bilan, les comptes de résultat, tout document comptable relatif à la société B ;*
- *tout document juridique relatif à la société B ;*
- *plus généralement, tout document ayant permis de fixer la valeur vénale réelle de la participation de la société A dans la société B au jour de l'apport.*

A l'appui de sa demande, la DGFIP se réfère à son droit de communication prévu aux articles L. 81, L. 85 et L. 86 du livre des procédures fiscales ainsi qu'aux dispositions de l'article 1734 du code général des impôts qui prévoient une amende fiscale en cas de refus de communication.

Question :

Eu égard aux dispositions législatives et réglementaires applicables à la profession de commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes chargé d'une mission de commissariat aux apports peut-il communiquer à la DGFIP les documents listés ci-dessus sans violer le secret professionnel ?

*

La Commission des études juridiques rappelle que le commissaire aux apports est choisi parmi les commissaires aux comptes inscrits sur la liste prévue à l'article L. 822-1 du code de commerce ou parmi les experts inscrits sur l'une des listes établies par les cours et tribunaux¹.

En l'espèce, le commissaire aux apports a été choisi parmi les commissaires aux comptes inscrits sur la liste prévue à l'article L. 822-1 du code de commerce. A ce titre, il est soumis à toutes les obligations attachées au statut de commissaire aux comptes (Titre II du Livre VIII du code de commerce) et notamment à celles en matière de secret professionnel².

La Commission rappelle en outre que, selon les articles L. 822-15 du code de commerce et 9 du code de déontologie applicable à la profession, le commissaire aux comptes est astreint au respect du secret professionnel sauf disposition législative particulière contraire. La Commission souligne également que la violation de ces articles est pénalement sanctionnée par l'article 226-13 du code pénal.

¹ Avis technique sur la mission de commissariat aux apports, *Bulletin CNCC* n°161, mars 2011, paragraphe 2.3.

² Cf. EJ 2012-20, *Bulletin CNCC* n°169, mars 2013, p. 109.

Par ailleurs, la Commission rappelle qu'en application des articles L. 81³ et L. 85⁴ du livre des procédures fiscales, le droit de communication est défini comme le droit reconnu à l'administration fiscale de recueillir des renseignements destinés au contrôle de la situation fiscale⁵ d'une exploitation, d'une entreprise ou d'un contribuable exerçant une activité professionnelle. Ce droit de communication peut être exercé « à l'encontre de toute personne physique ou morale passible de l'un quelconque des impôts ou taxes visés au code général des impôts et qui, ayant la qualité de commerçant est de fait soumise aux obligations comptables du code de commerce » afin de permettre l'établissement de l'assiette et le contrôle des impôts de toute nature⁶.

Au cas d'espèce, la société pour laquelle le commissaire aux comptes a effectué une mission de commissariat aux apports est le contribuable contrôlé par l'administration fiscale.

La Commission considère que l'administration fiscale ne peut se fonder sur les articles L. 81 et L. 85 du livre des procédures fiscales pour demander au commissaire aux comptes chargé d'une mission de commissariat aux apports copie de documents qu'il détient alors qu'il n'est pas le contribuable faisant l'objet du contrôle par ladite administration.

La nature des informations pouvant être données à l'administration fiscale est par ailleurs définie dans l'article L. 86 du livre des procédures fiscales, qui dispose :

« Les agents de l'administration ont un droit de communication à l'égard des membres des professions non commerciales définies ci-après :

a. Les professions dont l'exercice autorise l'intervention dans des transactions, la prestation de services à caractère juridique, financier ou comptable ou la détention de biens ou de fonds pour le compte de tiers ;

b. Les professions consistant à titre principal en la prestation de services à caractère décoratif ou architectural ou en la création et la vente de biens ayant le même caractère.

Le droit prévu au premier alinéa ne porte que sur l'identité du client, le montant, la date et la forme du versement ainsi que les pièces annexes de ce versement. Il ne peut entraîner pour les personnes auprès desquelles il est exercé l'établissement d'impositions supplémentaires si ce n'est après la mise en œuvre d'une procédure de vérification prévue aux articles L. 47 et suivants ».

La Commission précise également qu'en application de l'article L. 86 A du livre des procédures fiscales, « la nature des prestations fournies ne peut faire l'objet de demandes de renseignements de la part de l'administration des impôts lorsque le contribuable est membre d'une profession non commerciale soumis au secret professionnel en application des articles 226-13 et 226-14 du code pénal ».

³ Art. L. 81 LPF. : « Le droit de communication permet aux agents de l'administration, pour l'établissement de l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts, d'avoir connaissance des documents et des renseignements mentionnés aux articles du présent chapitre dans les conditions qui y sont précisées.

Pour l'établissement de l'assiette et le contrôle de l'impôt, le droit de communication peut porter sur des informations relatives à des personnes non identifiées, dans les conditions fixées par décret en Conseil d'Etat pris après avis de la Commission nationale de l'informatique et des libertés.

Le droit prévu au premier alinéa s'exerce sur place ou par correspondance, y compris électronique, et quel que soit le support utilisé pour la conservation des documents.

Les agents de l'administration peuvent prendre copie des documents dont ils ont connaissance en application du premier alinéa.

Des fonctionnaires des administrations des autres Etats membres peuvent assister à l'exercice du droit de communication dans les conditions prévues au 3 de l'article L. 45 ».

⁴ Art. L. 85 LPF. : « Les contribuables soumis aux obligations comptables du code de commerce doivent communiquer à l'administration, sur sa demande, les livres, les registres et les rapports dont la tenue est rendue obligatoire par le même code ainsi que tous documents relatifs à leur activité ».

⁵ BOI-CF-COM-10-10-20-20131018, 30.

⁶ BOI-CF-COM-10-20-10-20120912, 1.

En l'espèce, la DGFIP souhaite obtenir des documents ne répondant pas aux dispositions de l'article L. 86 précité du livre des procédures fiscales.

En conséquence, la Commission estime que l'administration fiscale ne peut recourir à son droit de communication exercé auprès du commissaire aux comptes chargé d'une mission de commissariat aux apports pour obtenir les documents demandés. Il en résulte que les dispositions de l'article 1734 du code général des impôts prévoyant une amende fiscale en cas de refus de communication ne sont pas applicables à l'encontre de ce commissaire aux comptes.