

## L'OBLIGATION DE LOYAUTE EN DROIT FISCAL

### LE LIVRE DE PROCEDURE FISCALE

### DROIT DE COMMUNICATION ET JUSTICE

<b>A. Le droit d'investigation de l'administrateur</b>	<b>2</b>
<b>B. Conséquences de l'annulation de pièces pénales</b>	<b>2</b>
<b>C. Nullité d'une ordonnance de perquisition fiscale</b>	<b>3</b>
<b>D. Les renseignements obtenus par une ordonnance annulée peuvent ils être utilisés à l'encontre de tiers ?</b>	<b>3</b>

Dans un Etat démocratique, dont le système fiscal est fondé principalement sur le système de la déclaration fiscale établie sous la responsabilité personnelle des contribuables, il est normal que l'administration ait un droit de contrôle sur ces déclarations.

Ce droit de contrôle est appliqué soit dans le cadre d'un contrôle interne (contrôle interne des dossiers dans les bureaux de l'administration) soit dans le cadre d'un contrôle externe (vérification de comptabilité pour les entreprises ou ESFP pour les particuliers)

La question posée par la présente tribune à la suite de l'utilisation de documents obtenus par vol à l'étranger est de commencer à analyser les droits de l'administration en cas de documents obtenus ou détenus par le service fiscal de manière manifestement illicite est radicalement viciée.

La cour administrative d'appel de Lyon a rendu un arrêt précisant que l'administration ne peut fonder valablement un redressement qu'en s'appuyant sur des éléments de preuve légalement admissibles.

La cour a appliqué ce principe dans le cas d'une reconstitution selon la procédure de rectification d'office fondée sur des documents et photocopies de documents tirés de la comptabilité occulte d'une entreprise, dérobés à celle-ci par un ancien salarié et remis ensuite à un service de l'administration fiscale

[CAA Lyon 5 juillet 1994, n° 92-392 et 92-619, Plén., SARL O'Palermo](#)

## A. LE DROIT D'INVESTIGATION DE L'ADMINISTRATON

### DROIT DE COMMUNICATION ET JUSTICE

La jurisprudence admet de façon constante que l'administration peut, en vertu de son pouvoir général d'investigation, demander des renseignements à des personnes non soumises au droit de communication à condition de ne pas leur imposer, à peine de sanctions, l'obligation de répondre à de telles demandes

CE 27 avril 1987, n° 63634 .

Mais l'administration à l'obligation d'indiquer les sources des preuves sur lesquelles repose une proposition de rectification

« Toutefois, l'administration s'est abstenue d'indiquer, dans cette notification de redressement ou dans tout autre document envoyé préalablement à l'établissement des impositions, d'où provenaient ces documents, dont l'authenticité est contestée par le contribuable ; que ce n'est que dans son mémoire en défense devant le tribunal administratif qu'elle a indiqué que ces tickets provenaient d'un dépôt anonyme fait dans ses bureaux ;

Que l'administration a ainsi manqué à son obligation, quelle que soit la procédure de redressement mise en oeuvre, d'informer le contribuable dont elle envisage soit de rehausser, soit d'arrêter d'office les bases d'imposition, non seulement de la teneur mais aussi de l'origine des renseignements qu'elle a recueillis en provenance de tiers et qu'elle a effectivement utilisés pour procéder aux redressements ;

CAA Bordeaux 19 mars 2007 n° 04-603 et 04-613, 5e ch., Floirat

La jurisprudence interprète d'une manière restrictive le principe de l'indépendance des procédures fiscale et pénale

## B. CONSEQUENCES DE L'ANNULATION DE PIECES PENALES

Dès lors que l'administration fiscale a obtenu régulièrement communication de pièces détenues par l'autorité judiciaire, la circonstance que ces pièces auraient été ultérieurement annulées par le juge pénal n'a pas pour effet de priver l'administration du droit de s'en prévaloir pour établir les impositions.

L'annulation de pièces par le juge pénal, postérieurement à leur communication par l'autorité judiciaire à l'administration fiscale, ne prive pas cette dernière du droit de les utiliser comme éléments de preuve

1. CE 6 décembre 1995 n° 126826, Section, SA Samep

2. CE 6 décembre 1995 n° 90914, Section, Navon :  
RJF 1/96 n° 62 avec chronique G. Goulard ;

3. [CE 10 juillet 1996 n° 160164, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., Jacob.](#)
4. [CAA Bordeaux 30 décembre 1997 n° 95-814, 3<sup>e</sup> ch., SA Boularan](#)
5. [CAA Lyon 15 juillet 1999 n° 96-650, 2<sup>e</sup> ch., SARL Olivier Service](#)

### C. NULLITE D'UNE ORDONNANCE DE PERQUISITION FISCALE

La position officielle du Conseil d'Etat a été donnée par un avis du 1<sup>er</sup> Mars 1996

L'article L.16 B du livre des procédures fiscales que la procédure de visite et de saisie constitue, avec la procédure de vérification, l'une des deux étapes de la procédure d'imposition concourant à la décision d'imposition de l'intéressé qui sera prise par l'administration.

Par suite, l'annulation par la Cour de cassation de l'ordonnance autorisant une opération de visite ou de saisie, qui a pour effet d'interdire à l'administration des impôts d'opposer au contribuable les informations recueillies à cette occasion, affecte la régularité de la procédure d'imposition de l'intéressé dans la mesure où celle-ci procède des informations ainsi recueillies, même, compte tenu de la portée générale des termes du paragraphe VI de cet article, si le contribuable se trouve en situation de taxation ou d'évaluation d'office .

Avis CE 1<sup>er</sup> mars 1996, n° 174245-174246 Section, SARL France Finibéton :

JO 4 avril 1996 p. 5230, [BO 13 L-4-96.](#)

### D. LES RENSEIGNEMENTS OBTENUS PAR UNE ORDONNANCE ANNULEE PEUVENT ILS ETRE UTILISES A L'ENCONTRE DE TIERS ?

Le conseil propose deux hypothèses :

- soit, comme ,dans l'avis CE du 1<sup>er</sup> mars 1996 précité, la demande d'autorisation de visite vise aussi mais indirectement un tiers. Dans ce cas, l'annulation de la visite interdit à l'administration d'utiliser les informations recueillies sur celui-ci pour une procédure d'imposition.

- soit, comme dans la situation ci-dessous jugée le 16 novembre 2005, la demande d'autorisation de visite ne vise que la personne qui a la disposition des lieux visités. Dans ce cas, les informations recueillies lors de la visite sont exploitables vis-à-vis d'un tiers, si elles concernent **directement le contribuable visité** et **indirectement ou accessoirement le tiers**.

Les informations ne sont pas exploitables en revanche si elles concernent **exclusivement le tiers**

CE 16 novembre 2005 n° 264077, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s.-s., min. c/ SARL Sarim

concl. L. Vallée [BDCF 2/06 n° 20](#)

En pratique le conseil examine précisément chaque chef de redressement afin de déterminer ceux qui résultent de l'exploitation des informations recueillies lors des visites annulées et ceux qui sont issus de renseignements recueillis par d'autres biais (exercice du droit de communication, déclaration de revenus des contribuables...).

La circonstance qu'une procédure de visite et de saisie opérée par les services des douanes ait été condamnée par la Cour européenne des droits de l'homme comme portant atteinte à la vie privée en violation de l'article 8 de la convention européenne des droits de l'homme n'a pas pour effet de priver l'administration fiscale - qui avait obtenu régulièrement communication de certaines pièces saisies avant l'intervention de l'arrêt de la Cour - du droit de se prévaloir des pièces en cause à titre d'éléments de preuve pour établir l'imposition.

CE 24 novembre 1997 n° 171929, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., Sté Amibu Inc.