

**N° 264077**

**Ministre c/ SARL Sarim**

9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> sous-sections réunies

Séance du 28 septembre 2005

Lecture du 16 novembre 2005

## ■CONCLUSIONS■

Laurent Vallée, Commissaire du gouvernement

Par ordonnance en date du 12 juillet 1990, prise sur le fondement de l'article L. 16 B du LPF, le président du TGI de Nice a autorisé la mise en œuvre du droit de visite et saisie à l'encontre de la SARL SOMEDEC, bureau d'étude dont l'un des associés était M. Micheletti. Les investigations ainsi autorisées ont eu lieu, le jour même, notamment au domicile de ce dernier.

Par jugement du 27 octobre 1994, devenu définitif, le président du TGI de Nice a cependant déclaré « nulle et de nul effet » la visite domiciliaire effectuée au domicile de M. Micheletti.

Le jugement relève, et c'est constant, qu'à l'occasion des opérations autorisées le 12 juillet 1990, les agents de l'administration fiscale s'étaient emparé de pièces « totalement étrangères aux personnes et infractions poursuivies ». Ils n'avaient en effet pas résisté à la tentation de saisir des documents comptables d'une SARL SARIM, dont M. Micheletti était le gérant, et qui avaient trait à l'exécution, par celle-ci, d'un important marché de travaux de voirie passé avec la société « Le plateau de Villacoublay », à Meudon.

Agissant en dehors du champ de l'autorisation qui leur avait été délivrée par le président du TGI, les agents avaient donc saisi des documents dépourvus de toute relation avec les présomptions qui pesaient sur la SARL Somedec et qui avaient justifié cette autorisation.

Entre-temps, toutefois, le 18 octobre 1990, l'administration fiscale avait mis en demeure la société SARIM de déposer des déclarations de résultats et de chiffre d'affaires, ce qu'elle a fait, mais tardivement, puis avait déclenché une vérification de sa comptabilité. De ce contrôle sont résultés, à la charge de la société, taxée d'office, des cotisations d'IS au titre de des exercices 1987 à 1990, et des rappels de TVA au titre de la période du 1<sup>er</sup> au 30 juin 1987.

La SARIM a contesté ces impositions en se fondant, en particulier, sur l'irrégularité des opérations de saisie.

La CAA de Marseille, par un arrêt du 10 novembre 2003, a jugé que les redressements relatifs aux produits résultant des travaux de voirie réalisés pour la société « Le plateau de Villacoublay », assignés à la société au titre de l'exercice clos en 1987, étaient

directement issus de l'exploitation de documents irrégulièrement saisis et, par suite, que la procédure d'imposition suivie à l'encontre de la société SARIM était également irrégulière, de sorte que les juges d'appel lui ont accordé les réductions d'IS, au titre de l'année 1987, et de TVA, pour la période du 1<sup>er</sup> janvier au 30 juin 1987, correspondantes.

La cour a, par ailleurs, refusé de faire droit aux conclusions subsidiaires du ministre qui lui demandait de maintenir, au moins, les rappels de TVA établis sur la base des déclarations tardives de la société.

Le ministre se pourvoit régulièrement en cassation, à titre principal contre les articles 3 et 4 de l'arrêt attaqué, qui accordent les réductions d'IS et de TVA en cause, et à titre subsidiaire contre l'article 4 en ce qu'il consent à la société une réduction de TVA trop importante, réduction qui devrait, selon lui, être ajustée pour tenir compte des déclarations tardives de la société.

Au soutien de ses conclusions principales, le ministre soutient que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'irrégularité de l'opération de visite et saisie lors de laquelle ont été saisis des documents concernant la SARL Sarim avait affecté la régularité de la procédure d'imposition suivie à son égard, alors que l'opération avait été engagée à l'encontre d'un autre contribuable.

Nous devons à ce stade vous rappeler les principes qui gouvernent les visites domiciliaires de l'article L. 16 B du LPF, l'ordonnancement désormais assez complexe des contentieux qu'elles sont susceptibles de provoquer et la jurisprudence déjà intervenue en la matière.

Ainsi que le dispose cet article, ces visites sont autorisées par une ordonnance, hier du président du TGI, du juge des libertés et de la détention aujourd'hui<sup>1</sup>, lequel exerce également son contrôle sur le déroulement des opérations et peut y mettre fin à tout moment.

A la suite de cette ordonnance, deux contestations distinctes touchant à la régularité de ces opérations peuvent se nouer, et chacune est susceptible d'emporter des conséquences sur la procédure d'imposition ultérieurement suivie, le cas échéant, à l'encontre de deux contribuables différents : le contribuable à l'encontre duquel l'opération de visite et de saisie avait été menée, d'une part, et le contribuable atteint, par ricochet, par l'exploitation des documents saisis à cette occasion, d'autre part. Ceux-ci sont ensuite susceptibles d'invoquer, devant le juge de l'impôt - qui est toujours le juge administratif puisque l'article L. 16 B ne vise que les impôts sur le revenu ou les bénéfices et la TVA – des moyens tirés de l'irrégularité de la procédure mise en œuvre sur le fondement de ses dispositions.

Le premier contentieux, soumis au juge judiciaire, est celui qui porte sur l'autorisation délivrée par le juge.

Le législateur a, sur ce point, organisé une voie de recours spécifique en prévoyant que son ordonnance n'est susceptible que d'un pourvoi en cassation, la chambre criminelle de la Cour de cassation ayant désormais été substituée à la chambre commerciale pour en

---

<sup>1</sup> Depuis l'entrée en vigueur, le 16 juin 2002, des dispositions de l'article 49 de la loi du 15 juin 2000 renforçant la protection de la présomption d'innocence et les droits des victimes (par l'effet de l'article 140, al. 4 de cette même loi).

connaître, depuis deux ordonnances du Premier président de la Cour de cassation de juillet 2000 (cf. les deux ordonnances des 13 et 24 juillet 2000 : RJF 1/01 n°53).

Vous avez, pour votre part, donné toute sa portée à une annulation de l'ordonnance prononcée par la Cour de cassation, s'agissant du contribuable sur lequel pesaient les soupçons de l'administration et donc visé par les opérations, en disant que celle-ci entraîne l'irrégularité de la procédure de redressement menée à son encontre dans la mesure où celle-ci est fondée sur l'exploitation des documents saisis au cours de la procédure annulée, que l'administration ait suivi la procédure contradictoire ou une procédure d'office (Avis CE Sect. 1<sup>er</sup> mars 1996 n°174245 et 174246 SARL France Finibéton : RJF 4/96 n°462, chron. Austray p. 231, concl. F. Loloum BDCF 2/96 p. 44).

En ce qui concerne le contribuable "tiers", vous avez réaffirmé le principe d'indépendance des procédures par votre Avis CE Sect. 1<sup>er</sup> mars 1996 n°174244 Egot : RJF 4/96 n°463, chron. Austray p. 231, concl. F. Loloum BDCF 2/96 p. 44, selon lequel "l'opération de visite et de saisie conduite à l'égard d'un contribuable est distincte de la procédure d'imposition suivie à l'égard d'un autre contribuable, alors même que l'administration se fonderait sur des faits révélés par cette opération pour établir l'imposition de ce dernier. Il s'ensuit que l'annulation d'une opération de visite et de saisie menée à l'encontre d'une personne morale, si elle interdit désormais à l'administration d'opposer à celle-ci les informations recueillies à cette occasion, ne fait pas obstacle à ce que l'administration, dans une procédure d'imposition distincte concernant un autre contribuable, se fonde sur les faits révélés par l'opération annulée pour établir l'imposition de ce dernier ».

Votre avis Egot pose cependant une exception à ce principe en prévoyant qu'il en va toutefois autrement lorsqu'il ressort de la demande d'autorisation de visite et de saisie adressée au juge par l'administration que celle-ci cherche à obtenir, par la visite et la saisie, même si ces opérations ne visent pas des lieux dont le contribuable a personnellement la disposition, des éléments lui permettant d'apporter la preuve des agissements de l'intéressé pour éluder l'impôt.

Si l'on résume cette construction, l'annulation de l'ordonnance affecte la régularité de l'imposition du contribuable cible de la visite prévue par l'article L. 16 B, dans la mesure où elle procède de l'exploitation des informations recueillies à cette occasion, mais celles-ci peuvent, en principe, être opposées au contribuable touché de manière collatérale, au cours d'une procédure suivie à son encontre, puisqu'elle est indépendante de celle conduite à l'égard du premier, sauf s'il apparaît que la visite a, en réalité, été mise en œuvre pour découvrir les agissements du second contribuable, qui ne dispose pas personnellement des locaux, et non du premier.

Pour en terminer avec ce contentieux qui touche à l'autorisation elle-même, il nous faut enfin vous préciser que vous avez jugé inopérant le moyen par lequel un contribuable invoque, par voie d'exception, devant le juge de l'impôt, l'irrégularité de l'ordonnance et, par voie de conséquence, des opérations de visite et de saisie chez un de ses fournisseurs, alors qu'il ne résulte pas de l'instruction que l'opération visait à démontrer sa propre fraude (CE 24 septembre 2003 n°237990 Sté Paolo Nancéienne : RJF 12/03 n°1393, concl. G. Bachelier BDCF 12/03 n°159). La solution est logique : d'une part, la clé de l'indépendance des procédures réside dans l'imposition distincte de deux contribuables et, d'autre part, il

n'appartient pas au juge administratif d'examiner, par voie d'exception, en lieu et place de la Cour de cassation, devant laquelle s'exerce une voie de recours expressément organisée par la loi, les irrégularités commises par le juge ayant délivré l'ordonnance dans l'exercice de sa décision d'autorisation.

Le second contentieux que nous avons annoncé peut être qualifié de contentieux de l'exécution.

L'article L. 16 B est muet sur le recours que peut exercer, a posteriori, le contribuable, pour contester la régularité de l'exécution de la visite. Une voie d'action a paru nécessaire, dans un premier temps, car la visite peut être brève, elle est susceptible de se dérouler en l'absence de celui qui a la disposition des locaux visités, et le juge n'est généralement pas présent. Il est donc probable qu'il ne puisse être immédiatement saisi d'une irrégularité en cours de visite. La Cour de cassation a donc prétoriquement confié au juge qui avait autorisé la visite la charge de constater l'irrégularité des opérations lorsqu'elles sont achevées et, le cas échéant, de les annuler (cf. Cass. ch. Mixte 15 décembre 1988, n°176 P : RJF 3/89 n°328 pour la décision « mère » ; jurisprudence constante jusqu'à Cass. com. 15 juin 1999, n°1216 D : RJF 10/99 n°1211).

Mais, par un revirement remarqué, et critiqué, de cette jurisprudence décennale, la Cour de cassation a, dans un second temps, décidé que la mission du juge ayant délivré l'autorisation prenait fin avec les opérations, lors de la remise de la copie du procès-verbal et de l'inventaire à l'occupant des lieux ou à son représentant, et que la contestation relative aux opérations de saisie relevait alors du contentieux dont peuvent être saisies les juridictions appelées à statuer sur les poursuites éventuellement engagées sur le fondement des documents appréhendés (en droit de la concurrence, d'abord, avant que la loi du 15 mai 2001 ne restitue au juge de l'autorisation sa compétence : pour l'arrêt fondateur, Cass. com. 30 novembre 1999 n°1937 PB, Sté Bec Frères et n°1938 D, Sté Sogea : RJF 3/00 n°373, avec étude B. Hatoux, p. 209 ; la solution a été transposée en matière fiscale : Cass. com. 18 avril 2000 n°868 D, Jacobson : RJF 7-8/00 n°951)

Autrement dit, en matière fiscale, l'autorité judiciaire est désormais évincée du contrôle a posteriori des opérations de visite, les vices affectant, non l'ordonnance elle-même, mais la régularité des investigations, pouvant être invoqués, après leur achèvement, si l'on suit l'appréciation portée par la Cour de cassation, devant le seul juge administratif.

Ce transfert de compétence pose une question délicate que vous n'avez pas eu, à ce jour, l'occasion de trancher.

Compte tenu, en effet, du revirement de jurisprudence opéré s'agissant du contrôle de l'exécution des opérations, que devra faire le juge de l'impôt lorsque seront invoqués devant lui, par voie d'exception, des vices les ayant entachés ? Ainsi que le relève le doyen Hatoux, un risque de conflit de jurisprudence existe, tant le juge administratif pourrait être réticent à contrôler la régularité d'atteintes au domicile de personnes physiques ou morales, compte tenu en particulier des dispositions de l'article 66 de la Constitution qui confient à l'autorité judiciaire la sauvegarde de l'inviolabilité du domicile, pour reprendre les termes de la décision 164 DC du Conseil constitutionnel du 29 décembre 1983, Rec. p. 67. Cette

décision avait précisément censuré un premier projet de loi organisant une procédure qui allait devenir, un an plus tard, l'article L. 16 B du LPF, mais il est vrai que le Conseil constitutionnel, validant l'année suivante le texte actuel, était resté muet, comme le législateur, sur le contrôle a posteriori.

Nous croyons que le pourvoi qui vous est soumis aujourd'hui ne sera pas encore l'occasion de trancher cette question peu évidente car si vous vous en approchez tangentiellement, ce litige se présente dans une configuration spécifique.

Le revirement de jurisprudence opéré par la Cour de cassation rend cette affaire particulière en ce que, si vous vous souvenez de ce que nous vous avons dit au début de nos conclusions, le président du TGI a, en 1994, dit que les opérations étaient nulles et de nul effet. La CAA a, d'ailleurs, pris le parti de s'appuyer sur cette décision pour justifier sa solution.

De l'effet de la rétroactivité des revirements de jurisprudence : à suivre la Cour de cassation, le président du TGI aurait donc rétrospectivement usurpé une compétence qui ne lui appartenait pas, et vous pourriez aujourd'hui être amenés à vous prononcer sur des questions qui lui ont été soumises, les erreurs d'une juridiction ne pouvant avoir pour effet de réduire les attributions d'une autre.

Cette situation met également en relief les incertitudes qu'on peut avoir sur la solution retenue par la Cour de cassation : le contribuable affecté par une visite domiciliaire qui ne débouche sur aucun redressement le concernant est privé d'une voie d'action alors même qu'elle a pu lui faire grief, et le recours, par voie d'exception, qui subsiste pour celui qui est redressé, plusieurs années plus tard, est sans doute d'une moindre efficacité.

Surtout, la seconde particularité de cette affaire tient à ce que, pour la première fois, vous êtes confrontés à un cas où le contribuable « tiers », non visé par la visite, n'est pas celui auquel vous songiez lorsque, en 1996, vous avez décidé que cette victime oblique d'une saisie ne pouvait utilement invoquer son irrégularité au soutien de la contestation de l'imposition à laquelle il a été soumis, au terme d'une procédure distincte.

Le contribuable qui n'est pas la cible de la visite mais qui peut en subir, régulièrement, les conséquences est celui dont le comportement fiscal a été révélé par l'examen de documents appréhendés lors de la visite mais qui se rapportaient bien au contribuable qui, lui était visé. Les cas typiques sont ceux de la visite des locaux d'une société qui renseignent l'administration fiscale sur son dirigeant, de la saisie de factures d'un client qui éclairent la situation du fournisseur, ou encore de contrats passés par un industriel qui informent, par contrecoup, sur le sous-traitant.

Mais, au cas particulier, il est constant que les documents saisis, appartenant à la SARL Sarim, ne se rapportaient nullement aux agissements soupçonnés de la SARL Somedec et retenus pour diligenter, à l'encontre de cette dernière, une visite domiciliaire.

Il est non moins certain que sont exclus du champ des investigations autorisées sur le fondement de l'article L. 16 B les documents autres que ceux de nature à apporter la preuve des agissements de la personne visée par la visite. La Cour de cassation l'a jugé, voyez Cass. com. 15 octobre 1996 n°1571 P, Jacob : RJF 1/97 n°45. Dans cette affaire, contrairement à

celle qui vous occupe aujourd'hui, le président du TGI n'avait pas sanctionné d'une annulation la procédure de visite, mais du seul retranchement des documents litigieux et de l'interdiction d'en faire usage, ce qu'avait validé la Cour de cassation.

Dans ces conditions, nous pensons que deux solutions s'offrent à vous.

La première, qui est celle que vous demande d'adopter le ministre, consiste à transposer, dans ce cas de figure, ce que vous avez jugé dans l'affaire Sté Paolo Nanceienne, et qui se déduisait des avis de section antérieur. L'irrégularité constatée par le juge judiciaire dans le déroulement des opérations, et alléguée devant vous par le contribuable, ne pourrait être utilement invoquée pour contester l'imposition mise à sa charge, dès lors que l'opération de visite domiciliaire concernait un autre contribuable. Le moyen serait inopérant dès lors que la demande de visite ne visait pas à démontrer les agissements de la SARL Sarim pour éluder l'impôt.

Cette solution, d'ailleurs retenue par le TA dans l'affaire qui vous est soumise, serait très rigoureuse et reviendrait à réduire les voies de contestation pour un contribuable touché par une visite domiciliaire qui n'aurait jamais dû l'affecter.

C'est pourquoi nous vous proposons de retenir la seconde solution que nous avons annoncée, consistant à assimiler la situation, en l'espèce, de la SARL Sarim, à celle d'un contribuable visé par une saisie non autorisée. Dès lors que la Cour de cassation a exclu de la saisie toute pièce autre que celles de nature à apporter la preuve des agissements de la personne visée et que, selon la décision que nous avons citée, l'administration ne peut utiliser des documents appartenant à un tiers et qui ne concernent que lui, la situation de la SARL Sarim est, après tout, identique à celle d'un contribuable visé par une saisie ultérieurement annulée. La saisie a été consécutive à une autorisation mais il y a été procédé hors du champ de cette autorisation. De ce point de vue, la SARL Sarim a bien été victime d'une erreur dans la procédure d'imposition : la visite domiciliaire de l'article L. 16 B est bien un élément de la procédure fiscale, une sorte de super-contrôle qui précède la vérification de comptabilité et, faute pour l'administration d'avoir bénéficié d'une autorisation lui permettant de saisir les documents litigieux, la procédure suivie à l'égard de la société a bien été, de facto et dès l'origine, irrégulière.

Nous vous proposons donc de rejeter, sur ce terrain, l'argumentation principale du ministre.

La thèse subsidiaire du ministre critique la partie de l'arrêt de la cour qui juge que les déclarations de la SARL Sarim remises à l'administration postérieurement à la saisie des documents ne peuvent couvrir l'irrégularité de procédure que la cour avait sanctionnée.

Devant vous est sollicitée une annulation partielle de l'arrêt s'agissant de la réduction de la cotisation de TVA mise à sa charge, le ministre vous demandant de sauver le montant des droits déclarés par la société.

Nous vous invitons également, sur ce point, à confirmer l'analyse des juges d'appel, pour trois raisons : difficile, d'une part, de parler réellement de déclarations, au sujet de ces états de chiffre d'affaires remis, hors délai, par la SARL, d'autre part l'administration a taxé d'office la société, en ne se fondant pas sur ces documents, enfin et surtout, il nous

semble que la solution inverse effacerait à bon compte l'irrégularité commise par l'administration, les déclarations en question, jamais exploitées par le service, étant évidemment un sous-produit de la saisie irrégulière.

PCMNC au rejet du recours.