



**Article 164 - (articles L. 16 B et L. 38 du livre des procédures fiscales,
article 64 du code des douanes)**

Amélioration des voies de recours contre les perquisitions fiscales

I. Le droit antérieur 2

A. Le droit de visite et de saisie de l'administration fiscale et douanière 2

1. *Le champ du droit de « perquisition » fiscale 2*

2. *Les conditions d'autorisation par le juge et les obligations incombant à l'administration fiscale 4*

L'article L. 16 B prévoit un certain nombre de **garanties** destinées à assurer le respect des droits fondamentaux du contribuable. L'administration ne peut pas engager la procédure sans avoir préalablement **saisi l'autorité judiciaire, qui autorise la visite si elle estime qu'il existe des présomptions de fraude**. Selon une jurisprudence de la Cour de cassation, l'administration est tenue de produire à l'appui de la demande du juge **tous les éléments d'information** à charge et à décharge dont elle dispose, assurant *a priori* le respect du contradictoire en l'absence du contribuable..... 4

3. *L'encadrement de l'exécution des visites et saisies 5*

4. *La contestation de la régularité des opérations 6*

B. La récente jurisprudence de la CEDH impose des aménagements urgents 6

1. *Un arrêt plus sévère que la jurisprudence antérieure 6*

2. *Les éléments de procédure contestés par la CEDH 7*

II. Le dispositif initialement proposé 8

A. Une réforme importante des voies de recours contre les mesures d'autorisation et d'exécution 9

1. *Le recours contre la décision d'autorisation de la perquisition 9*

2. *Le recours contre les mesures d'exécution 10*

3. *Les dispositions analogues pour les autres perquisitions fiscales et douanières 11*

B. La rétroactivité favorable des voies de recours malgré un éventuel rejet par le juge de cassation 12

1. *Les cas d'application de la rétroactivité du recours 12*

2. *Les modalités d'information du contribuable 13*

3. *Une entorse relative et légitime à l'autorité de chose jugée 14*

C. La réforme de l'ensemble des procédures administratives de visite domiciliaire proposée par voie d'ordonnance 14

III. Les travaux de l'Assemblée nationale 16

IV. La position de la commission spéciale du sénat 17

Compte rendu de la commission des finances du sénat

l'article 164 de la loi du 4 aout 2008 tire les conséquences d'une jurisprudence récente de la Cour européenne des droits de l'homme, tendant à invalider le droit de visite et de saisie en matière fiscale et douanière au regard de l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme.

Il étend donc les facultés de recours effectif du contribuable -en appel et en cassation- et propose de légiférer par ordonnance pour réformer les autres procédures administratives analogues.

Article L 16 B du livre des procédures fiscales

Le droit de visite

Article L 38 du livre des procédures fiscales

Le droit de visite douanier

Article L64 du code des douanes

I. LE DROIT ANTERIEUR

A. Le droit de visite et de saisie de l'administration fiscale et douanière

1. Le champ du droit de « perquisition » fiscale

L'administration fiscale dispose de pouvoirs de vérification et de contrôle **étendus et graduels** : examen de la situation fiscale personnelle, vérification de comptabilité, demande de justifications et d'éclaircissements, contrôle sur pièces et sur place, droit de communication de documents, droit d'enquête ou contrôle inopiné.

La procédure la plus intrusive est celle du droit de visite et de saisie domiciliaire, instituée par la loi de finances rectificative pour 1984 et susceptible d'intervenir en cas de **présomption de fraude fiscale**. Certaines caractéristiques juridiques et pratiques (cf. *infra*) de cette procédure l'apparentent à une véritable

perquisition plutôt qu'à une simple « visite », bien qu'elle n'en ait pas strictement la nature selon la jurisprudence de la Cour de cassation. Il s'agit là de l'outil le plus puissant dont dispose l'administration pour repérer et combattre la fraude fiscale.

Elle se distingue cependant de la procédure de **flagrance fiscale**, introduite par l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2007 et prévue par l'article L. 16 OA du livre des procédures fiscales. Celle-ci **ne requiert pas d'autorisation judiciaire préalable**, ouvre une possibilité de contrôle sans qu'aucune obligation déclarative ne soit échue, donne lieu à l'établissement d'un procès-verbal et emporte des conséquences spécifiques.

Le droit de visite et de saisie est distinct selon les impôts. La procédure la plus connue, prévue par l'article **L. 16 B** du livre des procédures fiscales, **ne concerne que la recherche d'infractions aux impôts professionnels sur le revenu ou les bénéfiques et à la TVA**. Une procédure analogue est en revanche prévue par l'article **L. 38** du même livre pour la recherche et la constatation des infractions sur les contributions indirectes et taxes diverses.

De même, **l'article 64 du code des douanes** prévoit une procédure pour la recherche et la constatation des délits visés aux articles 414 à 429 et 459 du même code, dont les modalités sont très proches de celles de la perquisition fiscale (cf. *infra*), en particulier l'autorisation préalable par une ordonnance du juge des libertés et de la détention, susceptible du seul pourvoi en cassation, et l'assistance d'un officier de police judiciaire durant les opérations.

La procédure de visite et de saisie, qui se veut exceptionnelle, se traduit en moyenne par **240 opérations par an**, donnant lieu à des centaines de millions d'euros de pénalités, et dans 20 % des cas à des poursuites pénales. Sa mise en oeuvre est réservée à une direction spécialisée (la direction nationale d'enquêtes fiscales) et des situations présentant un certain degré de gravité, et repose sur des **présomptions de fraude** dont l'article L. 16 B énumère précisément des manifestations :

- se livrer à des achats ou à des ventes sans facture ;
- utiliser ou en délivrer des factures ou documents ne se rapportant pas à des prestations réelles ;

- omettre sciemment de passer ou de faire passer des écritures, ou passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables.

2. Les conditions d'autorisation par le juge et les obligations incombant à l'administration fiscale

L'article L. 16 B prévoit un certain nombre de **garanties** destinées à assurer le respect des droits fondamentaux du contribuable. L'administration ne peut pas engager la procédure sans avoir **préalablement saisi l'autorité judiciaire, qui autorise la visite si elle estime qu'il existe des présomptions de fraude.** Selon une jurisprudence de la Cour de cassation, l'administration est tenue de produire à l'appui de la demande du juge **tous les éléments d'information à charge et à décharge dont elle dispose, assurant a priori le respect du contradictoire en l'absence du contribuable.**

Chaque visite doit être autorisée par une ordonnance du juge des libertés et de la détention du tribunal de grande instance dans le ressort duquel sont situés les lieux à visiter. Le juge doit vérifier de manière concrète que la demande d'autorisation est fondée, **contrôler la licéité des documents** produits par l'administration et **motiver** sa décision par les éléments de fait et de droit qu'il retient et qui laissent présumer l'existence des agissements frauduleux dont la preuve est recherchée.

L'ordonnance doit comporter l'adresse des lieux à visiter, et le nom et la qualité du fonctionnaire habilité à procéder aux opérations de visite comme de l'officier de police judiciaire chargé d'assister aux opérations. Elle est **notifiée** verbalement sur place au moment de la visite. En l'absence de l'occupant des lieux ou de son représentant, l'ordonnance est notifiée après la visite par lettre recommandée avec accusé de réception. A défaut de réception, il est procédé à la signification de l'ordonnance.

L'ordonnance ne peut être contestée que par la voie d'un pourvoi en cassation non suspensif, ce qui illustre les restrictions apportées aux droits du

contribuable. Le pourvoi ne doit tendre qu'à contester l'ordonnance elle-même, et plus particulièrement sa régularité (insuffisance de motivation ou absence de certaines mentions obligatoires par exemple), à l'exclusion de toute autre contestation.

3. L'encadrement de l'exécution des visites et saisies

La visite ne peut avoir lieu qu'entre 6 heures et 21 heures. Les opérations sont effectuées par les agents des impôts ayant au moins le grade d'inspecteur et habilités à cet effet, en présence d'un **officier de police judiciaire** (OPJ), ainsi que de l'occupant des lieux, de son représentant ou à défaut de deux témoins indépendants requis par l'OPJ. Seuls les lieux autorisés par le juge peuvent être visités.

L'OPJ désigné par le juge assiste aux opérations et informe le magistrat de leur déroulement. Il est le seul, avec l'agent des impôts, à prendre connaissance des documents avant leur saisie. Il est chargé de **veiller au respect du secret professionnel et aux droits de la défense**, l'article 58 du code de procédure pénale sur les communications et divulgations non autorisées étant applicable.

S'il l'estime utile, **le juge peut se rendre dans les locaux pendant l'intervention** et décider à tout moment la suspension ou l'arrêt de la visite.

Lorsque le juge a autorisé les fouilles dans le cadre des visites sans en préciser les modalités, seuls les actes courants d'investigation sont permis. En revanche, à la différence du contrôle inopiné, les agents de l'administration peuvent dresser l'inventaire des stocks de marchandises existantes. En cas de difficulté, le juge peut être à nouveau saisi par toute personne intéressée pour que soient précisées l'étendue et la nature des mesures autorisées.

Les interrogatoires ne sont pas autorisés. Il est toutefois possible de consigner les déclarations faites spontanément par les personnes titulaires des locaux visités. Les pièces et documents saisis doivent être restitués à l'occupant des lieux dans un **délai de 6 mois** à compter de la visite. La sanction du non-respect de ce délai de restitution n'est pas l'irrégularité des opérations, mais **l'inopposabilité** au contribuable des informations recueillies.

L'administration fiscale est tenue de solliciter du juge une nouvelle autorisation lorsqu'elle découvre, au cours des opérations autorisées, de **nouveaux lieux** où les preuves recherchées sont susceptibles d'être détenues. Cette autorisation supplémentaire est accordée par voie d'ordonnance, sauf pour les coffres en banque qui sont soumis à un régime particulier. Le juge n'a alors pas à se prononcer de nouveau sur les présomptions d'agissement frauduleux, mais l'ordonnance complémentaire doit viser la précédente de manière précise.

Un **procès-verbal** relatant les modalités et le déroulement de l'opération et consignait les constatations effectuées doit être dressé sur le champ par les agents fiscaux habilités. Ce procès-verbal, et le cas échéant l'inventaire des pièces et documents saisis, sont signés par les agents des impôts, l'OPJ et l'occupant des lieux (ou son représentant ou les deux témoins). Si l'inventaire sur place présente des difficultés, les pièces et documents saisis sont placés sous scellés.

4. La contestation de la régularité des opérations

Le contentieux de l'exécution, distinct du contentieux de l'autorisation, ne concerne que les seules contestations relatives à la régularité des opérations au regard de l'ordonnance les ayant autorisées. A cet égard, la jurisprudence de la Cour de cassation conduit à envisager **deux voies de recours**.

Le juge judiciaire qui a autorisé la visite domiciliaire est compétent pour contrôler l'exécution de celle-ci, mais **sa mission prend fin avec les opérations** et il ne peut être saisi, *a posteriori*, d'une éventuelle irrégularité sur ces opérations. Une telle contestation relève du juge de l'impôt, soit le juge administratif compétent pour le contentieux relatif au redressement fiscal (engagé sur le fondement des documents saisis), ou du juge pénal, en cas de poursuites correctionnelles pour fraude fiscale.

B. La récente jurisprudence de la CEDH impose des aménagements urgents

1. Un arrêt plus sévère que la jurisprudence antérieure

Dans un récent arrêt du 21 février 2008 *Ravon et autre c/ France*, la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH) a fait droit aux demandes des requérants et considéré à l'unanimité que **les modalités du système français de perquisition fiscale ne garantissaient pas le respect du droit au procès**

équitable, prévu par l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Cet arrêt de principe tend à contredire la position de la chambre commerciale de la Cour de cassation, qui dans un arrêt *Feingold* du 9 février 1993 avait estimé que ce régime était conforme aux exigences de la Convention, et en particulier à son article 8 relatif au respect de la vie privée et familiale.

Dans son **arrêt *Keslassy c/ France* du 8 janvier 2002**, la CEDH avait également considéré que l'encadrement de la procédure de visite et de saisie constituait certes une ingérence dans la vie privée, mais qu'eu égard aux garanties prévues par l'article L. 16 B précité, **cette ingérence était proportionnée** aux buts légitimes poursuivis et donc **compatible avec l'article 8 de la CEDH**. La jurisprudence née de l'arrêt du 21 février 2008 a donc constitué une forme de « surprise » pour l'administration française.

2. Les éléments de procédure contestés par la CEDH

En matière de visite domiciliaire, l'article 6 § 1 de la Convention suppose que les personnes concernées aient *de jure* et *de facto* accès à un contrôle juridictionnel effectif de la régularité de la décision autorisant ou prescrivant la visite et des opérations réalisées sur son fondement. En l'espèce et sur le fond, **la CEDH a contesté le caractère effectif de deux caractéristiques** de la procédure, telles que prévues par la loi et interprétées par la jurisprudence française, ayant trait aux voies de recours concernant, respectivement, l'autorisation et la régularité de la visite :

- l'ordonnance autorisant les visites domiciliaires n'est **susceptible que d'un pourvoi en cassation**. Or selon la CEDH, « *la Cour de cassation, juge du droit, ne permet pas un examen des éléments de fait fondant les autorisations litigieuses* » ;

- **le contrôle juridictionnel de la régularité des mesures d'exécution** prises sur le fondement de l'ordonnance **n'est ni équitable ni suffisant** et l'accès des personnes concernées au juge « *apparaît plus théorique qu'effectif* ».

La CEDH relève que, ainsi que « *cela ressort de la jurisprudence de la Cour de cassation, les agents qui procèdent à la visite n'ont pas l'obligation légale de faire connaître aux intéressés leur droit de soumettre toute difficulté au juge, lequel*

n'est tenu de mentionner dans l'ordonnance d'autorisation ni la possibilité ni les modalités de sa saisine en vue de la suspension ou de l'arrêt de la visite ». La présence des intéressés n'est pas requise puisqu'il suffit que deux témoins tiers soient présents, et la loi ne prévoit pas la possibilité pour ceux-ci de faire appel à un avocat ou d'avoir des contacts avec l'extérieur. En outre, à tout le moins dans le cas d'espèce, les coordonnées du juge compétent ne figuraient pas sur les ordonnances d'autorisation et n'ont pas été fournies aux requérants par les agents qui ont procédé aux visites.

La Cour constate également qu'en raison d'un revirement de la jurisprudence de la Cour de cassation (arrêt *Bec Frères* du 30 novembre 1999, précité), **les contribuables sont privés d'un recours effectif en l'absence de redressement** consécutif à la visite : les intéressés n'ont plus la faculté de saisir le juge qui a autorisé les opérations après l'achèvement de celles-ci, et le juge de l'impôt ne peut être saisi faute de redressement.

Ces vices de procédure ont dès lors conduit la CEDH à juger que le système français de perquisition administrative ne garantissait pas le recours effectif à un tribunal indépendant, dans le cas d'une absence de contrôle ou de rehaussement d'imposition, **et sans invalider le principe ni les autres modalités de la procédure.**

II. LE DISPOSITIF INITIALEMENT PROPOSE

Le présent article modifie les articles L. 16 B et L. 38 du livre des procédures fiscales et l'article 64 du code des douanes, précités, pour **renforcer les garanties effectives de recours juridictionnel** du contribuable, en conformité avec les exigences de l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme, **que le droit de visite et de saisie soit ou non suivi d'une procédure de contrôle ou de rehaussement.**

Il est donc proposé d'introduire une double voie de recours, afférente aux contentieux de l'autorisation et de l'exécution de la perquisition, consistant en un **appel** (non suspensif) **puis un pourvoi en cassation**, dans un délai de 15 jours et selon les règles prévues par le code de procédure civile.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux trois procédures de visite et de saisie, soit celles afférentes aux impôts directs et à la TVA (**I**), aux impôts indirects et autres taxes (**II**) et aux infractions douanières (**III**). Les **IV** et **V** prévoient des dispositions

transitoires de portée majeure, puisque susceptibles de remettre en cause des décisions en cassation, dans un objectif de **meilleure effectivité des voies de recours**.

En outre, le **VI** du présent article tend à habiliter le Gouvernement à prendre par **ordonnance**, dans un délai de 8 mois, les mesures législatives permettant de réformer dans le même esprit les autres procédures administratives de visite et de saisie.

A. Une réforme importante des voies de recours contre les mesures d'autorisation et d'exécution

1. Le recours contre la décision d'autorisation de la perquisition

S'agissant de la procédure de visite et de saisie de l'article relative aux impôts sur le bénéficiaire et le revenu et à la TVA, le 1° du **I** modifie le **II** de l'article L. 16 B, précité, afin de **permettre au contribuable de former un recours en appel contre l'ordonnance autorisant la visite domiciliaire**, auprès du premier président de la cour d'appel compétente. Les précisions suivantes sont ainsi apportées :

- **l'ordonnance est exécutoire au seul vu de la minute** (*a*), soit dès la production de la copie de l'ordonnance du juge délivrée par le greffe du tribunal de grande instance saisi, ce qui constitue une mesure de simplification. A défaut de réception, il est procédé à la signification de l'ordonnance par acte d'huissier de justice (deuxième alinéa du *b*) ;

- **la mention selon laquelle « l'ordonnance n'est susceptible que d'un pourvoi en cassation » non suspensif est désormais supprimée et remplacée par une procédure « classique » en deux étapes** : appel devant le premier président de la cour d'appel, sans que les parties soient tenues d'avoir recours à un avoué (quatrième alinéa du *b*), et possibilité de pourvoi en cassation contre l'ordonnance du premier président de la cour d'appel, dans un **délai de 15 jours** (septième alinéa du *b*). Le délai comme la voie de recours doivent être mentionnés dans l'ordonnance. L'appel auprès d'un juge distinct de celui des libertés et de la détention offre des garanties d'impartialité et respecte pleinement les exigences de la CEDH ;

- suivant les règles du code de procédure civile, l'appel doit être formé par déclaration au greffe dans un délai non suspensif de 15 jours, qui court à compter de la remise, de la réception ou de la signification de l'ordonnance (cinquième alinéa du *b*).

Malgré l'intervention en première instance du juge des libertés et de la détention, ce **choix de la procédure civile, plutôt que de la procédure pénale, s'impose** car la Convention européenne des droits de l'homme comme la Cour de cassation - bien que la chambre criminelle soit compétente pour connaître ces pourvois - considèrent la fiscalité comme relevant de la matière civile. Un système analogue existe d'ailleurs pour le droit de rétention administrative, prévu par l'article L. 552-9 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile ;

- enfin le greffe du tribunal de grande instance doit transmettre sans délai le dossier de l'affaire au greffe de la cour d'appel où les parties peuvent le consulter (sixième alinéa du *b*). Ces dispositions offrent bien des **garanties réelles de respect des droits de la défense** et d'information du contribuable.

2. Le recours contre les mesures d'exécution

Le 2° du **I** modifie le **V** de l'article L. 16 B précité et introduit une **voie de recours effectif portant sur le déroulement des opérations de visite et de saisie**, analogue à celle portant sur l'autorisation et formée devant le premier président de la cour d'appel. Le 2° prévoit ainsi les dispositions suivantes :

- une copie des originaux du procès-verbal de visite et de l'inventaire de saisie est adressée par lettre recommandée avec avis de réception à l'auteur présumé des agissements frauduleux (*a* du 2°), permettant ainsi de **renforcer son information et les droits de la défense**. Dans le régime actuel, les originaux sont adressés au juge qui a autorisé la visite, et une copie est remise au seul occupant des lieux ou à son représentant, qui peuvent ne pas être la personne principalement concernée par la visite domiciliaire ;

- l'administration est alors **déliée de l'obligation de secret professionnel**, définie aux articles 226-13 et 226-14 du code pénal et précisée par l'article L. 103 du livre des procédures fiscales, afin de protéger ses agents de tout risque de poursuite par l'auteur présumé des faits incriminés ;

- un **recours contre le déroulement** des opérations est introduit (*b* du 2°), **selon les mêmes formes et garanties d'information que le recours contre l'autorisation des opérations** : il est **non suspensif** et doit être formé, selon les règles du code de procédure civile, dans un délai de 15 jours par déclaration au greffe de la cour d'appel compétente, et les parties ne sont pas tenues de constituer avoué. Le procès-verbal et l'inventaire doivent mentionner le délai et la voie de recours ;
- l'ordonnance du premier président de la cour d'appel est susceptible d'un **pourvoi en cassation** selon les règles du code de procédure civile, dans un délai de 15 jours.

Ce système de recours à deux étages répond donc pleinement aux exigences de la CEDH et invalide la jurisprudence *Bec Frères* de la Cour de cassation (cf. *supra*) qui confiait au juge administratif le contentieux de l'exécution. Le contribuable pourra former un recours dès l'achèvement des opérations de visite et de saisie, **sans plus attendre les conclusions d'un éventuel contrôle consécutif**.

3. Les dispositions analogues pour les autres perquisitions fiscales et douanières

Les **II** et **III** du présent article prévoient des **solutions semblables** pour réformer les voies de recours contre la décision d'autorisation et le déroulement des visites et saisies domiciliaires afférentes aux contributions indirectes et taxes diverses (prévues par l'article L. 38 du livre des procédures fiscales) et aux infractions douanières (prévues par l'article 64 du code des douanes).

Les dispositions des **II** et **III** sont identiques à celles du **I** (ordonnance exécutoire au seul vu de la minute, information de l'auteur présumé des infractions, modalités d'appel non suspensif selon les règles du code de procédure civile, pourvoi en cassation dans un délai de 15 jours), sous réserve **d'adaptations rédactionnelles** :

- le *a*) du 1° du **II** prévoit, pour le premier alinéa du 2 de l'article L. 38 précité, que c'est bien le juge des libertés et de la détention qui délivre l'ordonnance autorisant la visite et la saisie, et non le président du tribunal de grande instance ou un juge délégué par lui ;
- et le 1° du **III** fait référence, dans le 1 de l'article 64 du code des douanes, au ministre chargé des douanes plutôt qu'au directeur général des douanes et droits indirects.

B. La rétroactivité favorable des voies de recours malgré un éventuel rejet par le juge de cassation

1. Les cas d'application de la rétroactivité du recours

Le **IV** du présent article prévoit, de manière assez inédite, la **rétroactivité intégrale** des nouvelles règles de recours afférentes aux trois types de perquisitions, tant pour les affaires à venir que pour les visites et saisies déjà survenues, **y compris si le juge de cassation a déjà rejeté le pourvoi formé contre l'ordonnance.**

Le 1° du **IV** a trait à la procédure de l'article L. 16 B. Il dispose que pour les opérations de visite et de saisie dont le procès-verbal ou l'inventaire a été remis ou réceptionné avant la date d'entrée en vigueur de la présente loi, **un appel contre l'ordonnance**, « *alors même que cette ordonnance a fait l'objet d'un pourvoi ayant donné lieu à cette date à une décision de rejet du juge de cassation* », **ou un recours contre le déroulement des opérations peut être formé** devant le premier président de la cour d'appel. Ce pourvoi ou recours peut être formé dans les 4 cas suivants, prévus par les *a) à d)* du 1° du **VI**, selon la survenance des différentes étapes de la procédure de contrôle ou de redressement :

- lorsque les opérations réalisées à **compter du 1^{er} janvier de la troisième année qui précède l'entrée en vigueur de la présente loi**, soit le 1^{er} janvier 2005, **n'ont donné lieu à aucune procédure de contrôle fiscal** visée aux articles L. 10 à L. 47 A du livre des procédures fiscales. Le délai de reprise de 3 ans étant expiré, aucun contrôle n'est susceptible d'intervenir. Ce faisant, un recours du contribuable et une possible mise en cause de l'administration viseraient à obtenir une satisfaction essentiellement morale ;

- en cas de contrôle mis en oeuvre à la suite d'une perquisition réalisée durant la même période de 3 ans, et s'étant conclu par une **absence de proposition de rectification ou de notification d'imposition d'office** ;

- lorsque le contrôle réalisé à la suite d'une perquisition n'a pas donné lieu à une mise en recouvrement ou, en l'absence d'imposition supplémentaire, à la réception soit de la réponse aux observations du contribuable, soit de la notification des éléments de calcul de l'imposition d'office, soit de la notification de l'avis rendu par la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. Il

s'agit donc essentiellement des **affaires en cours d'instruction** par l'administration fiscale ;

- enfin lorsque, à partir d'éléments obtenus par l'administration dans le cadre d'une procédure de visite et de saisie, des impositions ont été établies ou des rectifications ne se traduisant pas par des impositions supplémentaires ont été effectuées, et **qu'elles font ou sont encore susceptibles de faire l'objet, à la date d'entrée en vigueur de la présente loi, d'une réclamation ou d'un recours devant le juge**. En revanche ni l'appel ni le recours ne sont ouverts lorsque la décision est passée en force de chose jugée. Lorsque le juge a été saisi et informé par le contribuable requérant ou l'administration fiscale, il doit **surseoir à statuer** jusqu'au prononcé de l'ordonnance du premier président de la cour d'appel.

Le 2° du **VI** fixe le même principe d'appel (contre l'ordonnance) ou de recours (contre le déroulement de la visite), même lorsque l'ordonnance a fait l'objet d'un pourvoi ayant donné lieu à une décision de rejet du juge de cassation, **pour les procédures de visite et de saisie prévues à l'article L. 38 du livre des procédures fiscales et à l'article 64 du code des douanes**, précités, qui ont été réalisées dans les trois années qui précèdent la date de publication de la présente loi. Cet appel ou ce recours peut être formé devant le premier président de la cour d'appel dans les deux cas suivants :

- lorsque la procédure de visite et de saisie est restée sans suite ;

- ou lorsqu'elle a donné lieu à une notification d'infraction pour laquelle une transaction ou une décision de justice définitive n'est pas encore intervenue à la date d'entrée en vigueur de la présente loi.

2. Les modalités d'information du contribuable

Le 3° du **VI** précise les **modalités d'information des contribuables** sur leurs nouveaux droits dans les cas précédemment mentionnés. L'administration informe les contribuables visés par l'ordonnance ou les opérations de visite et de saisie de l'existence de ces voies de recours et du **délai de 2 mois** ouvert à compter de la réception de cette information pour, le cas échéant, faire appel contre l'ordonnance ou former un recours. En l'absence d'information de la part de l'administration, cette condition de délai ne s'applique plus.

Ces deux voies contentieuses, exercées selon les nouvelles modalités décrites *supra*, sont exclusives de toute appréciation par le juge du fond de la régularité du déroulement de la perquisition. Le juge administratif ne se prononcera donc plus en tant que juge de l'exécution.

Enfin le **V** du présent article dispose, de façon logique, que le nouveau régime des visites et saisies fiscales et douanières est applicable aux opérations pour lesquelles l'ordonnance d'autorisation a été notifiée ou signifiée à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente loi.

3. Une entorse relative et légitime à l'autorité de chose jugée

Ces dispositions sont de nature à **renforcer les droits du contribuable**, mais aussi à **contrevenir au principe général du droit de l'autorité de la chose jugée**, attachée en l'espèce aux décisions du juge de cassation. Mais dans la mesure où le contribuable se voit garantir un droit effectif au tribunal pour les affaires en cours, quel que soit le stade de la relation avec l'administration fiscale à la suite d'une perquisition réalisée depuis trois ans ou en cours, on est fondé à considérer que l'entorse faite aux décisions de rejet du juge de cassation **sert en réalité l'intérêt général, une fin équivalente, l'accès au prétoire, et une norme de droit supérieure, l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme.**

Il convient également de rappeler que **l'article 626-1 du code de procédure pénale permet de remettre en cause une décision pénale pourtant définitive** rendue à l'encontre d'une personne reconnue coupable d'une infraction, lorsqu'il résulte d'un arrêt de la CEDH que la condamnation a été prononcée en violation des dispositions de la Convention précitée ou de ses protocoles additionnels.

C. La réforme de l'ensemble des procédures administratives de visite domiciliaire proposée par voie d'ordonnance

Le **VI** du présent article tend à habiliter le Gouvernement à légiférer par ordonnance, dans un **délai de 8 mois** à compter de la publication de la présente loi, afin de tirer toutes les conséquences de la nouvelle jurisprudence de la CEDH, qui appellent une **révision globale de l'ensemble des procédures administratives de visite et de saisies domiciliaires**, au-delà des seuls régimes douanier et fiscaux. Il s'agit

également **d'assurer la pérennité et l'efficacité des procédures en cours**, initiées avant la publication de la présente loi.

Le caractère récent de l'arrêt *Ravon* de la CEDH, l'urgence des modifications qu'il induit, et la complexité du recensement comme des mesures d'adaptation des procédures potentiellement concernées justifient le recours à l'ordonnance. Selon les termes du **VI**, celle-ci porterait sur les mesures nécessaires pour :

« 1° Adapter, dans le sens d'un renforcement des droits de la défense, les législations conférant à l'autorité administrative un pouvoir de visite et de saisie ;

« 2° Rendre applicable les dispositions nouvelles à des procédures engagées antérieurement à la publication de l'ordonnance. »

Parmi les régimes qui devraient être concernés, deux ont trait au droit boursier et au droit de la concurrence et présentent donc une certaine importance pour le droit public économique :

- l'article L. 621-12 du code monétaire et financier relatif à la **recherche des infractions au fonctionnement régulier et à l'information d'un marché réglementé**. Le président du tribunal de grande instance dans le ressort duquel sont situés les locaux à visiter peut, sur demande motivée du secrétaire général de l'Autorité des marchés financiers, autoriser les enquêteurs de l'Autorité à effectuer des visites en tous lieux ainsi qu'à procéder à la saisie de documents. Les modalités de la visite sont analogues à celles précédemment décrites pour les perquisitions fiscales, en particulier l'examen par le juge de la justification de la demande d'autorisation et le pourvoi non suspensif en cassation ;

- l'article L. 450-4 du code de commerce relatif aux **enquêtes en matière d'entente et d'abus de position dominante**, menées sous l'égide du Conseil de la concurrence et du ministre chargé de l'économie. Les enquêteurs ne peuvent ainsi procéder aux visites en tous lieux ainsi qu'à la saisie de documents *« que dans le cadre d'enquêtes demandées par la Commission européenne, le ministre chargé de l'économie ou le rapporteur général du Conseil de la concurrence (...), sur autorisation judiciaire donnée par ordonnance du juge des libertés et de la détention du tribunal de grande instance dans le ressort duquel sont situés les lieux à visiter »*.

On peut également mentionner le droit de visite et de saisie, prévu par l'article L. 232-19 du code du sport, dans le cadre des contrôles diligentés par l'Agence française de lutte contre le dopage, ou demandés à celle-ci par les fédérations sportives, en vue de la recherche et de la preuve d'infractions à la législation sur le **dopage**. Cette procédure fait actuellement l'objet d'une réforme par l'article 4 du projet de loi relatif à la lutte contre le trafic des produits dopants, examiné par le Sénat le 21 mai 2008.

III. LES TRAVAUX DE L'ASSEMBLEE NATIONALE

L'Assemblée nationale a adopté **quinze amendements**, dont deux sous-amendés par le Gouvernement :

- trois amendements du Gouvernement tendant opportunément à **renforcer l'information et les garanties du contribuable** : l'ordonnance autorisant la visite et la saisie doit ainsi mentionner la faculté pour le contribuable de contacter le juge qui a autorisé la procédure et les coordonnées du greffe du juge des libertés et de la détention, et la faculté pour le contribuable de faire appel à un conseil de son choix. Afin de maintenir l'équilibre entre les droits du contribuable et la possibilité de rechercher et sanctionner la fraude, il est précisé que **ces deux facultés ne doivent pas entraîner la suspension des opérations, ni de conséquence sur sa validité** ;

- à l'initiative de notre collègue député Nicolas Forissier, rapporteur au nom de la commission des finances saisie pour avis, deux amendements, sous-amendés par le Gouvernement, précisant que l'appel du contribuable (sans représentation obligatoire) doit être formé par déclaration remise, adressée par pli recommandé ou, à compter du 1^{er} janvier 2009, adressée par voie électronique au greffe de la cour ;

- avec l'avis favorable du Gouvernement, quatre amendements du même auteur, précisant en diverses occurrences que l'auteur de l'infraction est « **présumé** » tel ;

- enfin six amendements **réactionnels** du même auteur, dont un précisant, dans la procédure de l'article L. 38 du livre des procédures fiscales, que les agents procédant aux opérations de visite et de saisie doivent être habilités par le ministre chargé des douanes, et non par l'administration des douanes et des droits indirects.

IV. LA POSITION DE LA COMMISSION SPECIALE DU SENAT

Votre commission spéciale considère que le présent article relève d'un **équilibre délicat** entre le respect de libertés individuelles constitutionnellement protégées et la nécessité de garantir l'efficacité des perquisitions fiscales et douanières, procédures indispensables pour constater des faits constitutifs de fraude fiscale et en rapporter la preuve.

L'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale suppose en effet de pouvoir ménager un « effet de surprise » à l'encontre du fraudeur présumé. La contestation parfois avancée et consistant à ne retenir que l'hypothèse d'une perquisition judiciaire sur saisine de l'administration fiscale est inopérante, compte tenu des délais qu'une telle procédure exige et de la possibilité dont dispose alors le fraudeur éventuel de dissimuler des commencements et éléments de preuve.

De même, le fait que le droit de « perquisition » de l'article L. 16 B précité ne repose que sur de **simples « présomptions »**, et de surcroît, ne portant pas nécessairement sur des infractions d'une particulière gravité, a pu être considéré comme attentatoire aux libertés publiques. Il importe cependant de souligner que **ces présomptions sont encadrées**, dans la mesure où elles n'émanent pas exclusivement de l'administration fiscale mais sont le fruit de la réflexion du juge, saisi par l'administration et sur le fondement des informations que celle-ci lui remet. La Cour de cassation a également eu l'occasion d'insister sur la **motivation** de l'ordonnance. Hors les cas de flagrance, la preuve d'actes délictueux repose nécessairement sur des présomptions d'infraction, dont une **liste limitative** est légalement prévue.

Dès lors, **le droit de visite et de saisie ne doit pas être perçu comme une procédure ultime**, survenant en dernière instance à l'issue de vérifications de comptabilité et contrôles fiscaux, mais comme un moyen parmi d'autres pour déceler la fraude, certes particulièrement intrusif mais que le juge a la faculté de suspendre à tout moment. **Il répond à un objectif d'intérêt général** et permet la saisie de documents non comptables (courriers, fausses factures, notes internes...) et à valeur potentiellement probatoire, qui n'entrent pas dans le champ de la procédure plus courante de vérification de comptabilité.

Ce droit de visite et de saisie de l'administration **doit également être analysé à la lumière de la problématique de l'évasion dans des « paradis fiscaux »** intra ou extra-européens, connue de longue date mais particulièrement mise en lumière par les récents cas de fraude réalisée par l'intermédiaire de fondations détenues au Liechtenstein. Une telle sensibilisation, y compris au sein de l'opinion publique, est de nature à atténuer la « douce négligence » dont font parfois preuve nos concitoyens à l'égard de la fraude fiscale. Ce rapprochement connaît cependant des limites, dès lors que la perquisition de l'article L. 16 B ne s'applique qu'aux revenus professionnels et n'est donc guère adaptée à la détection d'actifs non déclarés et délocalisés dans des paradis fiscaux.

A la question de savoir si les nouvelles dispositions permettent de remplir les exigences posées par la CEDH et l'article 6 § 1 de la Convention précitée, **la réponse est incontestablement positive**. Les nouvelles facultés de recours ouvertes au contribuable sont désormais conformes au droit commun, et **excèdent même les exigences de la CEDH** en ce que le recours au juge judiciaire est effectif, que la procédure de visite et de saisie soit ou non suivie d'un contrôle. Le vote de l'Assemblée nationale a également permis d'améliorer l'information du contribuable et partant, l'accès au tribunal.

Ce respect des droits de la défense et d'un droit effectif de recours est fondamental, car le droit de visite et de saisie, très détaillé dans ses modalités, **prête logiquement le flanc à l'erreur humaine et aux vices de procédure**. En outre l'absence, dans la majorité des cas, de constat de preuve de fraude pénalement répréhensible à l'issue des opérations implique, le cas échéant, que le contribuable dispose de garanties fortes d'accès au tribunal, *a fortiori* s'il est de bonne foi et entend légitimement obtenir une réparation morale.

Le caractère urgent de cette réforme est également patent, le nombre de contrôles fiscaux et douaniers potentiellement concernés par l'arrêt *Ravon* étant difficile à déterminer avec précision, mais estimé à environ 2.000. **Il apparaît dès lors indispensable d'assurer la pérennité des procédures en cours**.

Au total, votre commission spéciale estime que le présent dispositif, qui demeure exorbitant du droit commun et susceptible de porter préjudice, **permet de garantir le respect de deux exigences constitutionnelles que l'on pourrait considérer comme difficilement conciliables** : la liberté individuelle et les

droits de la défense d'une part, la lutte contre la fraude fiscale attirée par la nécessité de l'impôt d'autre part, considérant que les premiers ne sauraient excuser la seconde. Rappelons également que la CEDH a jugé, dans son arrêt *Keslassy c/ France* du 8 janvier 2002, que l'éventuelle intrusion dans le domicile était justifiée et proportionnée aux buts poursuivis, et partant, conforme à l'article 8 de la Convention.

Dans ce cadre législatif que l'on peut désormais considérer comme stabilisé, il importe que les pratiques de l'administration fiscale et douanière respectent sa lettre comme son esprit, et par conséquent **évitent une banalisation du droit de visite et de saisie**, qui doit dans les faits être réservée aux cas de grande fraude, ainsi que s'en prévaut l'administration. A cet égard, certaines pratiques évoquées par les professionnels, telles que des ordonnances pré-rédigées par les services fiscaux ou le fait de soumettre au juge un volume important de documents quasiment impossible à examiner dans les délais requis, sont de nature à contrevenir au respect des droits du contribuable.

Votre commission spéciale vous propose **cinq amendements** rédactionnels et précisant, dans un souci de parallélisme des formes pour chacune des procédures concernées, que le pourvoi en cassation afférent au contentieux de l'autorisation de la « perquisition » doit s'effectuer « *selon les règles prévues par le code de procédure civile* », à l'instar du contentieux de l'exécution.