

L'OBLIGATION DE LOYAUTE EN DROIT FISCAL

Patrick Michaud
Avocat



LE LIVRE DE PROCEDURE FISCALE



DROIT DE COMMUNICATION ET JUSTICE

I LES REGLES PENALES SUR LA LOYAUTE DE LA PREUVE.....	2
II LES REGLES FISCALES SUR LA LOYAUTE DE LA PREUVE	2
A. Le principe : l'obtention de la preuve doit être légalement admissible	2
A)-La preuve par des documents volés fournis directement au fisc est irrégulière.....	3
B)- La preuve obtenue par une demande généralisée de renseignements (fishing expédition) est irrégulière.....	3
B. Le droit d'investigation de l'administration.....	4
C. l'indépendance des procédures fiscales et pénales	4
D. Nullité d'une ordonnance de perquisition fiscale	6
E. les renseignements obtenus par une ordonnance annulée peuvent ils être utilisés à l'encontre de tiers ?	7

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 est de rechercher d'une manière synthétique les droits et obligations de l'administration fiscale en cas d'utilisation de documents obtenus ou détenus par le service fiscal soit de manière régulière soit de manière manifestement illicite

I LES REGLES PENALES SUR LA LOYAUTE DE LA PREUVE

[L'analyse de la jurisprudence de la cour de cassation](#) cliquer

L'affaire UBS

Cass. crim. 28 octobre 1991, n° 90-83692 PF, Tournier.

« Qu'est nul l'acte introductif d'instance fiscale (en matière douanière) qui se réfère expressément au traitement de données informatiques dont les supports apparaissent comme ayant été obtenus par des moyens frauduleux commis au préjudice d'une personne privée et en méconnaissance de la souveraineté et de l'ordre public d'un Etat étranger ; que cette nullité, qui vicie l'acte originaire de la poursuite, s'étend à toute la procédure ultérieure »

Les dispositions de l'article 342 du Code des douanes selon lesquelles les délits en matière douanière ou cambiaire peuvent être prouvés par toutes voies de droit, impliquent que les éléments de preuve produits devant le juge pénal n'aient pas été obtenus par des procédés frauduleux.

C'est à bon droit qu'une chambre d'accusation, saisie par application de l'article 171 du Code de procédure pénale, prononce l'annulation d'une procédure suivie contre un résident français pour infraction cambiaire, dès lors qu'il s'avère que celle-ci est assise sur des extraits de compte de particulier provenant d'un vol commis par les employés d'une banque suisse à l'instigation de douaniers français.

II LES REGLES FISCALES SUR LA LOYAUTE DE LA PREUVE

A. LE PRINCIPE : L'OBTENTION DE LA PREUVE DOIT ETRE LEGALEMENT ADMISSIBLE

Il existe aucun texte légal définissant les termes « légalement admissible » ce qui permet toute sorte d'interprétation au gré des jurisprudences et des situations particulières

Les modalités d'obtention de la preuve par l'administration fiscale doivent être régulières alors même que les pièces auraient été obtenues irrégulièrement par une autre administration

L'administration peut se fonder sur des indices de dissimulation de revenus qui reposent sur les constatations effectuées au cours d'une perquisition chez le contribuable par l'administration des douanes, même si cette intervention fait suite à une opération illicite de recherche par les douanes de moyens de preuve d'infractions à une législation non fiscale.

Dès lors que l'administration fiscale se fondait sur les constatations effectuées au cours de la perquisition irrégulière, la jurisprudence administrative a jugé sans influence sur le caractère probant des éléments recueillis au cours de la perquisition les conditions dans lesquelles le service des douanes s'était procuré la liste des détenteurs de comptes.

CAA Lyon 9 février 1995 n° 93-750, 2^e ch., Coliac :

CE CAPC 5 juin 1996 n° 168556, Coliac

L'obligation de loyauté @EFI 15.03.10

Exemples d'une utilisation d'une preuve irrégulière

A)-La preuve par des documents volés fournis directement au fisc est irrégulière

En l'espèce, l'administration avait utilisé des documents volés par un ancien salarié du contribuable.

CAA Lyon 5 juillet 1994 n° 92-392 et 92619 plén., SARL O'Palermo

LA COUR a jugé que l'administration ne peut fonder valablement un redressement qu'en s'appuyant sur des éléments de preuve légalement admissibles.

« si l'administration fiscale peut établir des redressements sur la base d'éléments de preuve légalement admissibles de toute nature, elle ne peut, en revanche, valablement s'appuyer sur des pièces qu'elle a obtenues ou qu'elle détient de manière manifestement illicite »

Application 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.

B)- La preuve obtenue par une demande généralisée de renseignements (fishing expédition) est irrégulière

Conseil d'Etat, 7 / 8 SSR, du 1 juillet 1987 N° 54222

Si l'administration est en droit d'utiliser, pour les besoins de l'établissement de l'assiette et du contrôle des impositions de toute nature, tous les renseignements qu'elle a pu recueillir auprès des simples particuliers, elle ne peut pas, pour obtenir ces renseignements, se prévaloir auprès d'eux des dispositions du chapitre VII du livre II du C.G.I., dont les dispositions ont été reprises au chapitre II du livre des procédures fiscales, relatives au droit de communication, qui ne leur sont pas applicables et risquent ainsi de les induire en erreur sur l'étendue de leurs obligations à son égard.

Pour établir la minoration des recettes non commerciales d'un conseiller juridique, le vérificateur a envoyé à ses clients un questionnaire se référant expressément aux articles 1987 et suivants du C.G.I. relatifs au droit de communication, alors que la moitié environ des destinataires du questionnaire n'étaient pas soumis à ce droit, et qu'ils ont pu se croire obligés de fournir ces renseignements sous peine d'encourir les pénalités de l'article 1740 du C.G.I..

Enquête irrégulière ; la méthode utilisée par l'administration pour déterminer les minorations de recettes ne permettant pas d'isoler la partie des redressements qui ne procéderait pas des renseignements ainsi irrégulièrement recueillis, et vu le nombre important des questionnaires irréguliers, l'irrégularité de l'enquête entraîne, en l'espèce, l'irrégularité de la procédure d'imposition. Décharge.

B. LE DROIT D'INVESTIGATION DE L'ADMINISTRATION

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 .

Considérant que, bien que les tireurs de ces chèques n'aient pas été soumis au droit de communication prévu aux articles 1987 et 1991 susrappelés du code, l'administration était en droit, dès lors qu'elle ne leur imposait pas l'obligation de répondre à ces demandes, de leur demander des informations sur la nature des sommes versées par eux à M. X...

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

Le contribuable a le droit d'être informé des motifs et des documents sur lesquels l'administration fonde ses redressements et a le droit de recevoir communication des dits documents et ce dans le cadre des principes du respect des principes du contradictoire et du procès équitable

ARTICLE L 76 B DU LPF

INSTRUCTION DU 21 SEPTEMBRE 2006, 13 L-6-06

Information du contribuable sur la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers et utilisés dans le cadre d'une procédure de rectification

C. L'INDEPENDANCE DES PROCEDURES FISCALES ET PENALES

Un redressement fondée sur l'utilisation du droit de communication exercé régulièrement à la suite d'une visite domiciliaire ou illégale ou irrégulière exercée par l'administration des douanes est il contestable ?

La procédure fiscale mise en oeuvre par l'administration à l'encontre d'un contribuable n'est pas affectée par le sort des procédures non fiscales notamment pénale, dès lors que l'administration fiscale a régulièrement obtenu communication des renseignements recueillis par l'administration des douanes,.

13 L-2-10 n° 31 du 10 mars 2010

Contestation devant le juge de la légalité de l'ordonnance du juge judiciaire ayant autorisé la visite domiciliaire sur le fondement de l'article L38 du LPF –

Avis du Conseil d'Etat du 10 décembre 2008 n° 317573, HENRIOT.

Des moyens tirés de l'illégalité de l'ordonnance du président du TGI ayant autorisé une visite ayant pour objet la recherche et la constatation des infractions aux dispositions du CGI relatives à l'assiette et à la liquidation des contributions indirectes , ou de l'irrégularité des L'obligation de loyauté @EFI 15.03.10

opérations de visite et de saisie opérées en vertu de cette ordonnance, ne peuvent être utilement soulevés devant le juge administratif, juge de l'impôt, dans le cadre d'une contestation portant sur une procédure d'imposition conduite par l'administration fiscale et utilisant des éléments recueillis à l'occasion de cette visite, obtenus par l'administration fiscale dans le cadre de l'exercice régulier du droit de communication.

L'opération de visite et de saisie prévue à l'article L. 38 du LPF, rendu en matière de douanes et droits indirects, est distincte de la procédure d'imposition éventuellement suivie à l'encontre du même contribuable par l'administration fiscale en matière, notamment, d'impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou de taxe sur la valeur ajoutée.

Il s'ensuit que des moyens tirés de l'illégalité de l'ordonnance du président du TGI ayant autorisé une visite telle que celle décrite ci-dessus, ou de l'irrégularité des opérations de visite et de saisie opérées en vertu de cette ordonnance, ne peuvent être utilement soulevés devant le juge administratif, juge de l'impôt, dans le cadre d'une contestation portant sur une procédure d'imposition conduite par l'administration fiscale et utilisant des éléments recueillis à l'occasion de cette visite, obtenus par l'administration fiscale dans le cadre de l'exercice régulier du droit de communication.

L'avis du Conseil d'Etat s'inscrit dans la ligne de la jurisprudence consacrant Le principe de l'indépendance des procédures pénales et fiscales, et ceci qu'elles soient menées à l'encontre d'une même personne ou de personnes distinctes

CE 6 décembre 1995, n° 90 914, sect. Navon

Perquisitions effectuées au siège d'une société anonyme en vertu de l'ordonnance du 30 juin 1945 relative à la constatation, à la poursuite et à la répression des infractions à la législation économique qui ont permis la saisie d'une comptabilité occulte, sur laquelle l'administration a fondé des rehaussements de revenus de capitaux mobiliers. Les irrégularités qui affecteraient cette saisie sont sans incidence sur la régularité de la procédure d'établissement des impositions.

CE 6 décembre 1995 n° 126 826, sect. SA Samep

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 ; par suite, en regardant comme inopérant le moyen tiré par la société de l'annulation, par l'arrêt précité de la chambre d'accusation de la cour d'appel de Paris, de certaines des pièces saisies et des procès verbaux dressés à la suite de l'intervention de la brigade nationale d'enquêtes économiques dans les locaux de la société, la cour administrative d'appel de Paris n'a pas commis d'erreur de droit

CE 10 juillet 1996 n° 160164, 8^e et 9^e s.-s., Jacob.

Un jugement d'un tribunal correctionnel qui a déclaré nulles les saisies et les perquisitions n'a pu avoir pour effet de priver l'administration fiscale, qui, antérieurement au prononcé de ce jugement, avait régulièrement obtenu de l'autorité judiciaire qu'elle lui communiquât les pièces comptables du droit de se prévaloir des éléments contenus dans ces dernières pour établir les impositions contestées ; que, par suite, en déchargeant de celles-ci M. Jacob par le seul motif que les documents comptables irrégulièrement saisis étaient dénués de valeur probante et ne pouvaient

donc, en tout état de cause, justifier les redressements effectués, la cour administrative d'appel de Paris a commis une erreur de droit

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

CAA Bordeaux 30 décembre 1997 n° 95-814, 3^e ch., SA Boularan

Considérant, en premier lieu, que 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 sanctions administratives ; qu'il suit de là que la S.A. BOULARAN n'est pas fondée à se prévaloir du jugement en date du 24 septembre 1992 par lequel le tribunal correctionnel d'Albi a constaté la nullité du procès-verbal du 4 juillet 1989 et de tous les actes subséquents

CAA Lyon 15 juillet 1999 n° 96-650, 2^e ch., SARL Olivier Service

Considérant que dès lors que l'administration a, comme il a été dit précédemment régulièrement obtenu communication de pièces détenues par l'autorité judiciaire, la circonstance que ces pièces auraient été ultérieurement annulées par le juge pénal n'a pas eu pour effet de priver l'administration du droit de s'en prévaloir pour établir les impositions litigieuses ;

D. NULLITE D'UNE ORDONNANCE DE PERQUISITION FISCALE

La nullité d'une visite fiscale affecte la régularité de procédure fiscale concernant le contribuable visé

L'article L.16 B du livre des procédures fiscales précise 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^{er} mars 1996, n° 174245-174246 Section, SARL France Finibéton :

BO 13 L-4-96.

L'obligation de loyauté @EFI 15.03.10

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

La nullité d'une visite n'affecte pas la régularité de procédure fiscale concernant un tiers sauf si le tiers est visé dans la requête

Le conseil propose deux hypothèses :

- soit, comme, dans l'avis CE du 1^{er} mars 1996, la demande d'autorisation de visite vise aussi mais indirectement un tiers.

[Avis CE 1er mars 1996, n° 174244, sect. Egot](#)

L'annulation d'une opération de visite et de saisie menée à l'encontre d'un contribuable ne fait pas obstacle à ce que l'administration, dans une procédure d'imposition distincte concernant un autre contribuable, se fonde sur des faits révélés par l'opération annulée pour établir l'imposition de ce dernier.

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.

Dans cette hypothèse, l'annulation de la visite ou de la saisie par l'autorité judiciaire fait obstacle à ce que des informations recueillies à l'occasion de la visite ou de la saisie soient opposées par l'administration à ce contribuable

Tel est le cas, notamment, lorsque l'administration a demandé l'autorisation de visiter les locaux d'une société en vue de vérifier les indices qu'elle détient sur les agissements de son dirigeant

- 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

Les faits sont les suivants

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. Michexx. 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
L'obligation de loyauté @EFI 15.03.10

cependant déclaré « nulle et de nul effet » la visite domiciliaire effectuée au domicile de M. Michexx.

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 emparés 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. Michexx 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.

Ces informations concernant un tiers étaient elles ou non donc exploitables par le fisc

[CE 16 novembre 2005 n° 264077, 9^e et 10^e s.-s., min. c/ SARL Sarim](#)

[conclusions de Mr Laurent.Vallée](#)

La position du conseil

a) Si l'irrégularité d'une opération de visite et saisie entreprise en application des dispositions de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales entraîne celle de la procédure d'imposition ultérieurement poursuivie à l'encontre du contribuable visé par cette opération, dans la mesure où les droits établis procèdent de l'exploitation des informations recueillies à son occasion, cette irrégularité n'affecte pas, en revanche, la validité d'une procédure d'imposition distincte engagée à l'égard d'un autre contribuable, et dans laquelle l'administration se serait fondée sur des faits révélés par les documents saisis.

Toutefois, il n'en est ainsi que lorsque des documents saisis dans le but d'établir que le contribuable visé par l'ordonnance ayant autorisé l'opération a éludé l'impôt révèlent à l'administration, accessoirement, des faits de nature à affecter la situation fiscale d'un tiers, à la procédure d'imposition duquel la saisie reste étrangère.,,

b)

1) Au contraire, lorsqu'en saisissant, au cours d'une opération dirigée contre un contribuable, des documents concernant exclusivement un tiers, les agents de l'administration procèdent, alors qu'ils n'y sont pas autorisés, au recueil d'éléments permettant d'établir que ce tiers a éludé l'impôt, ils effectuent par là même, à l'encontre de celui-ci, une opération de visite et saisie constitutive d'une première étape, irrégulière, de sa procédure d'imposition.,,

2) Dans cette hypothèse, lorsqu'elle fait suite à une mise en demeure adressée à ce tiers à l'issue de la visite ou de la saisie domiciliaire irrégulière, la production d'une déclaration ne permet pas de regarder les droits calculés sur la base de cette déclaration, compris dans les sommes mises à la charge de l'intéressé, par voie de taxation d'office, à l'issue de la vérification, comme ayant été établis, à concurrence du montant susmentionné, indépendamment de l'exploitation des documents irrégulièrement saisis, et n'étant, dès lors, pas affectés par cette irrégularité de la procédure.

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...).

En cas de condamnation par la Cour de Strasbourg

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^e et 9^e s.-s., Sté Amibu Inc.](#)

Le juge judiciaire est seul compétent pour connaître de la régularité d'une visite domiciliaire

[l'article 164 de la loi de modernisation de l'économie](#) (loi n° 2008-776 du 4 août 2008) apporte des précisions quant à la compétence du juge administratif de l'impôt pour apprécier la régularité d'une visite domiciliaire ordonnée par le juge judiciaire et effectuée sous le contrôle de ce dernier, en disposant que les voies de recours (appel contre l'ordonnance ou recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie) sont exclusives de toute appréciation par le juge du fond de la régularité du déroulement des opérations de visite ou de saisie.