

JUILLET 2018



Utilisation de preuves d'origine illicite par l'administration fiscale

Autorisé en matière pénale, le recours à l'utilisation de documents obtenus de manière illicite a longtemps été débattu au plan fiscal.

La multiplication des « lanceurs d'alertes » ou des « repentis » a favorisé l'accès, pour l'administration, à des fichiers de noms de contribuables français (listing UBS par exemple). A la suite de l'affaire des fichiers volés d'HSBC, l'administration fiscale a obtenu le vote d'un texte permettant à ses services de procéder à des redressements sur la base de fichiers d'origine illicite.

L'objectif de ce texte était d'éviter que les agents de l'administration ne soient inculpés pour recel de vol.

Note EFI nous reprenons en le complétant [le rapport Lieb, Ménard Shiele](#)

L'OBLIGATION DE LOYAUTE EN DROIT FISCAL (2008)

L'OBLIGATION DE LOYAUTE DANS LA RECHERCHE DE LA PREUVE

Une demande de communication déloyale

Cour de Cassation, Chambre criminelle, du 28 octobre 1991, 90-83.692,

Entre les mois de janvier et avril 1983, six bandes informatiques ont été dérobées à Lausanne au préjudice de la banque susvisée par deux personnes qui ont déclaré avoir agi contre la promesse d'une rémunération et à l'instigation des Douanes françaises. 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 infractions cambiaires, dès lors qu'il s'avère que celle-ci est assise sur des extraits de compte de particulier provenant d'un vol commis à l'instigation d'agents chargés des constatations et poursuites.

Des preuves illicites peuvent elles être utilisées pour ????

- I Procéder à un contrôle fiscal dans le cadre des procédures visées au Titre II du LPF ... 1
- Mais sous les réserves suivantes : 2
- Concernant le contribuable visité 2
- Concernant un tiers (i.e. une personne autre que le contribuable visité) 3
- II Fonder une demande de visite domiciliaire (L16 B LPF) auprès du JLD ? 3
- III Fonder une procédure pénale pour fraude fiscale ? 3

I Procéder à un contrôle fiscal dans le cadre des procédures visées au [Titre II du LPF](#)

(A savoir, notamment : procédure de rectification contradictoire et procédure d'abus de droit fiscal) ? ...

Oui [\(art. L10 AA LPF\)](#) [Les BOFIP](#)

Mais sous les réserves suivantes :

- le document a été obtenu par l'administration dans le cadre de son droit de communication (que ce droit soit fondé sur les art. L81 et s. LPF, tout autre article ou une procédure d'assistance administrative avec un Etat étranger)

[\(Cons. const., 4 déc. 2013, n° 2013-679 DC, consid. 33\)](#) [Commentaire](#)

33. Considérant que les dispositions des articles 37 et 39 sont relatives à l'utilisation des documents, pièces ou informations portés à la connaissance des administrations fiscale ou douanière, dans le cadre des procédures de contrôle à l'exception de celles relatives aux visites en tous lieux, même privés ; que si ces documents, pièces ou informations ne peuvent être écartés au seul motif de leur origine, ils doivent toutefois avoir été régulièrement portés à la connaissance des administrations fiscale ou douanière, soit dans le cadre du droit de communication prévu, selon le cas, par le livre des procédures fiscales ou le code des douanes, soit en application des droits de communication prévus par d'autres textes, soit en application des dispositions relatives à l'assistance administrative par les autorités compétentes des États étrangers ; que ces dispositions ne sauraient, sans porter atteinte aux exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration de 1789, permettre aux services fiscaux et douaniers de se prévaloir de pièces ou documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge ; que, sous cette réserve, le législateur n'a, en adoptant ces dispositions, ni porté atteinte au droit au respect de la vie privée ni méconnu les droits de la défense ;

- le document n'a pas été obtenu dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge, à savoir :

i--Cas où l'administration, en application de [l'article L101 du LPF](#) (b), a pu accéder à des pièces saisies lors d'une perquisition judiciaire et, ultérieurement, le juge pénal annule la perquisition et déclare nulles lesdites pièces

[Le BOFIP](#)

[\(Cons. const., 4 déc. 2013, n° 2013-679 DC, consid. 33\)](#) [Commentaire](#)

(b)Article qui fonde l'obligation de l'autorité judiciaire de communiquer à l'administration fiscale toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une manœuvre visant à éluder l'impôt (cf. pour détails p.14 du commentaire officiel du Cons. const. sous n°2013-679 DC)

ii--Cas où l'administration, en application de l'article L16 B, a pu accéder à des pièces lors d'une visite domiciliaire et, ultérieurement, le juge fiscal annule cette visite

[\(Avis, CE 16 nov. 1996, Finibéton, n°174245\)](#)

Il résulte des dispositions de l'article L.16 B du livre des procédures fiscales que la procédure de visite et de saisie instituée par cet article 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

- des documents obtenus lors d'une procédure L16 B ne peuvent pas non plus fonder une imposition de ce tiers dès lors que la visite a été annulée ultérieurement

Concernant le contribuable visité

Attention les juges font la distinction sur le droit d'engager une procédure sur des informations obtenues de manières frauduleuse et l'interdiction de fonder des rectifications sur des pièces illégales

[Des pièces jugées illégales ne peuvent pas servir de preuves.](#)
[mise à jour sur CE 15 AVRIL 2015](#)

Dans le cas où l'administration se prévaut, pour établir l'imposition, de pièces ou documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge,

Eu égard aux exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, les dispositions des articles L. 81 et L. 82 C du livre des procédures fiscales ne permettent pas à l'administration de se prévaloir, pour établir l'imposition, de pièces ou documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge.

[HSBC : fichier volé et régularité d'une ESFP \(CE 20/10/16\)](#)

La seule circonstance que, avant de mettre en oeuvre à l'égard du contribuable les pouvoirs qu'elle tient du titre II du livre des procédures fiscales aux fins de procéder au contrôle de sa situation fiscale et de recueillir les éléments nécessaires pour, le cas échéant, établir des impositions supplémentaires, l'administration aurait disposé d'informations relatives à ce contribuable issues de documents obtenus de manière frauduleuse par un tiers est, par-elle-même, sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition.

Concernant un tiers (i.e. une personne autre que le contribuable visité)

[\(CE, 23 nov. 2016, n°387485\)](#)

Eu égard aux exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration de 1789, l'administration fiscale ne saurait se fonder, pour établir une imposition, sur des éléments qu'elle a recueillis au cours d'une opération de visite et de saisie conduite par ses soins en application des dispositions de l'article L. 16 B du LPF dans des conditions ultérieurement déclarées illégales par le juge, **que cette opération ait été conduite à l'égard du contribuable lui-même ou d'un tiers.**

II Fonder une demande de visite domiciliaire (L16 B LPF) auprès du JLD ?

Non

[\(Cons. const., 4 déc. 2013, n° 2013-679 DC, consid. 39 \)](#) [Commentaire](#)

Justification : Droit au respect de la vie privée et à l'inviolabilité du domicile

39. Considérant que les dispositions des articles 38 et 40 permettent aux administrations fiscale et douanière d'utiliser toutes les informations qu'elles reçoivent, quelle qu'en soit l'origine, à l'appui des demandes d'autorisation de procéder à des visites domiciliaires fiscales opérées sur le fondement des articles L. 16 B et L. 38 du livre des procédures fiscales ou des visites domiciliaires douanières opérées sur le fondement de l'article 64 du code des douanes ; qu'elles prévoient que l'utilisation de ces informations doit être exceptionnelle et « proportionnée à l'objectif de recherche et de répression des infractions prévues », selon les cas, au code général des impôts ou au code des douanes ; que, toutefois, en permettant que le juge autorise l'administration à procéder à des visites domiciliaires sur le fondement de documents, pièces ou informations de quelque origine que ce soit, y compris illégale, le législateur a privé de garanties légales les exigences du droit au respect de la vie privée et, en particulier, de l'inviolabilité du domicile ;

[Perquisition fiscale fondée sur documents vendus au fisc \(CEDH 06/10/16\)](#)

III Fonder une procédure pénale pour fraude fiscale ?

Oui si le document est débattu de manière contradictoire (art. 427 du CPP)

Voir par ex. l'affaire des fichiers volés d'HSBC
[\(Cass. crim., 27 nov. 2013, n°13-85042\)](#)

Dès lors qu'il résulte des motifs pertinents de l'arrêt que l'autorité publique n'est intervenue ni dans leur confection ni dans leur appropriation, les fichiers informatiques produits à l'appui d'une plainte de l'administration fiscale, quand bien même ils auraient une origine illicite, constituent, non pas des actes ou pièces de l'information susceptibles d'être annulés, au sens de l'article 170 du code de procédure pénale, mais des moyens de preuve soumis à discussion contradictoire