

# Les évolutions récentes du droit fiscal et l'impact des règles européennes

Vendredi 19 juin 2009

Grande Chambre de la Cour de cassation

## LE DROIT DES VISITES DOMICILIAIRES

Patrick MICHAUD

Avocat au Barreau de Paris<sup>1</sup>

<b>I/ LA NAISSANCE DU DROIT DE VISITE DOMICILIAIRE PAR DES CONTESTATIONS DES AUTORITÉS JUDICIAIRES.....</b>	<b>2</b>
1. La difficile mise en place du droit de visites domiciliaires.....	2
2. La contestation par le Conseil constitutionnel .....	3
3. La contestation par la Cour de cassation.....	4
4. La contestation par le Conseil d'État .....	4
5. La solution législative de la loi de finances pour 1985 .....	4
6. La quatrième contestation par la Cour de Strasbourg en 2008 .....	5
<b>II/ LES PRATIQUES ACTUELLES DES DROITS DES VISITES DOMICILIAIRES .</b>	<b>6</b>
1. Le droit des visites domiciliaires sous le contrôle du Parquet .....	6
A) Des pouvoirs de la police en cas de flagrance des articles 53 et s. du CPP .....	6
B) L'enquête préliminaire des articles 75 et s. du code de procédure pénale .....	6
C) Le contrôle des enquêtes préliminaires par la CEDH .....	7
D) Autres textes similaires .....	8
2. Le droit des visites domiciliaires sous le contrôle de l'autorité judiciaire .....	8
La réglementation fiscale et douanière.....	8
Les autres réglementations .....	9
<b>III/ LES DROITS DE VISITE DOMICILIAIRE FISCALE EN 2009 .....</b>	<b>10</b>
a. une procédure destinée à combattre la fraude fiscale .....	10
b. une procédure modifiée pour être conforme à l'article 6 § 1 de la CEDH .....	11
c. la loi de modernisation de l'économie introduit de nouvelles garanties.....	13
d. La loi de finances rectificatives pour 2008 a élargi les pouvoirs du juge .....	14
<b>IV/LES ÉVOLUTIONS PRÉVISIBLES .....</b>	<b>18</b>
A) L'évolution de la dénonciation anonyme.....	18
B) Le droit d'investigation de l'administration : ses limites. Le secret professionnel.....	19
<b>VI/ DEMAIN LA NAISSANCE D'UNE POLICE FISCALE ??? .....</b>	<b>20</b>
<b>VII/ TABLEAU COMPARATIF 1<sup>ER</sup> JANVIER 2008 -1<sup>ER</sup> JANVIER 2009 .....</b>	<b>21</b>

<sup>1</sup> Les mots soulignés sont des liens » internet ». Pour obtenir la version internet, merci de m'écrire [patrickmichaud@orange.fr](mailto:patrickmichaud@orange.fr)

Le droit des visites domiciliaires est un sujet à l'ordre du jour puisqu'aujourd'hui il y a cinq ou six textes qui sont en discussion devant le Parlement pour moderniser le droit des visites domiciliaires.

Il n'existe pas actuellement de codification particulière mais une multitude de textes législatifs plus ou moins récents qui réglementent le droit de la visite domiciliaire.

## **I/ LA NAISSANCE DU DROIT DE VISITE DOMICILIAIRE PAR DES CONTESTATIONS DES AUTORITÉS JUDICIAIRES**

**La naissance du droit moderne de la visite domiciliaire s'est mise en place dans la difficulté par des coups de semonce des quatre plus hautes juridictions judiciaires françaises et européennes.**

**Nous devons garder à l'esprit que le droit de visites domiciliaires est soumis à des conditions beaucoup plus restrictives que le droit des visites non domiciliaires**

### **1. La difficile mise en place du droit de visites domiciliaires**

La perquisition fiscale a longtemps été victime d'hésitations procédurales avant d'être déclarée compatible avec les principes des droits de l'homme.

Avant la codification en 1984 de l'article L. 16B du LPF, l'administration disposait d'un simple droit de visite domiciliaire cantonné dans le domaine des droits indirects.

Elle n'en avait aucunement la possibilité juridique de manière directe. Elle pouvait seulement utiliser son droit de communication auprès d'autres administrations à partir du moment où celles-ci avaient déjà exercé un droit de perquisition et possédaient des informations utiles à la connaissance de la matière imposable.

De façon pragmatique, l'opération se déroulait en deux temps. Les agents des douanes ou de la concurrence et des prix engageaient des visites domiciliaires et opéraient des saisies dans le cadre de l'ordonnance du 30 juin 1945 relative aux infractions à la législation économique. Ensuite, l'administration fiscale sollicitait communication des documents frauduleux.

Après avoir longtemps validé cette pratique la cour de cassation, aidé par le conseil constitutionnel, a modifié sa position en décidant que cette pratique constituait un véritable détournement de procédure.

**Nous devons faire attention que le droit de visites domiciliaires est soumis à des conditions beaucoup plus restrictives que le droit des visites non domiciliaires**

## 2. La contestation par le Conseil constitutionnel

L'utilisation prétorienne mais maximaliste par l'administration du droit de communication ne pouvait remplacer un véritable droit de perquisition.

Devançant la position de nos cours supérieures, l'administration a réclamé au législateur des mesures légales nouvelles.

Le secrétaire d'Etat au Budget a été le porte-parole, devant le Parlement, de ce manque de moyens légaux. Il a expliqué la nécessité de légaliser la pratique des perquisitions fiscales qui jusqu'à présent, par l'intermédiaire des autres administrations, s'élevaient à environ deux cents chaque année depuis 1945.

Sensibles aux arguments, les deux Assemblées ont adopté un premier texte par l'article 89 de la loi de finances pour 1984. Il s'agissait d'une procédure où l'initiative et l'autorisation de la mise en œuvre de la perquisition restaient de la stricte compétence administrative même si une autorisation, purement formelle, du juge judiciaire était demandée.

Mais dans sa décision du [29 décembre 1983\( n° 83-164 DC 29\)](#) le Conseil constitutionnel a déclaré le nouveau dispositif non conforme à la Constitution au motif que l'autorité judiciaire, garantie de la sauvegarde de la liberté individuelle, était écartée du dispositif a priori et parce qu'il mettait en cause « (...) **la sauvegarde de la liberté individuelle sous tous ses aspects et notamment celui de l'inviolabilité du domicile** ».

*28. Considérant cependant que, si les nécessités de l'action fiscale peuvent exiger que des agents du fisc soient autorisés à opérer des investigations dans des lieux privés, de telles investigations ne peuvent être conduites que dans le respect de l'article 66 de la Constitution qui confie à l'autorité judiciaire la sauvegarde de la liberté individuelle sous tous ses aspects, et notamment celui de l'inviolabilité du domicile ; que l'intervention de l'autorité judiciaire doit être prévue pour conserver à celle-ci toute la responsabilité et tout le pouvoir de contrôle qui lui reviennent ;*

*29. Considérant que, quelles que soient les garanties dont les dispositions de l'article 89 entourent les opérations qu'elles visent, ces dispositions ne précisent pas l'acceptation du terme "infraction" qui peut être entendu en plusieurs sens et ne limitent donc pas clairement le domaine ouvert aux investigations en question ; qu'elles n'assignent pas de façon explicite au juge ayant le pouvoir d'autoriser les investigations des agents de l'administration la mission de vérifier de façon concrète le bien-fondé de la demande qui lui est soumise ; qu'elles passent sous silence les possibilités d'intervention et de contrôle de l'autorité judiciaire dans le déroulement des opérations autorisées ; **qu'enfin elles n'interdisent pas une interprétation selon laquelle seules les visites effectuées dans des locaux servant exclusivement à l'habitation devraient être spécialement autorisées par le juge, de telle sorte que, a contrario, les visites opérées dans d'autres locaux pourraient donner lieu à des autorisations générales.***

*30. Considérant qu'ainsi, pour faire pleinement droit de façon expresse tant aux exigences de la liberté individuelle et de l'inviolabilité du domicile qu'à celles de la lutte contre la fraude fiscale, les dispositions de l'article 89 auraient dû être assorties de prescriptions et de précisions interdisant toute interprétation ou toute pratique abusive et ne sauraient dès lors, en l'état, être déclarées conformes à la Constitution ;*

En invalidant le texte, la décision a apporté en même temps la solution à la problématique de la perquisition fiscale. L'atteinte légalisée à la liberté individuelle doit aller de pair avec des garanties suffisantes pour le citoyen.

Le législateur a donc été contraint de revoir son texte.

Le nouveau texte voté a prévu une procédure autorisant la perquisition fiscale avec une mise en œuvre soumise, a priori, à l'autorité judiciaire, car seul le magistrat du siège reste garant des libertés individuelles.

### 3. La contestation par la Cour de cassation

La chambre criminelle de la Cour de cassation a sanctionné le [2 juin 1986, n° 86-90975](#), un tel « **détournement de procédure** ».

*« Dès lors qu'une cour d'appel constate qu'une perquisition, opérée suivant la procédure édictée par les articles 64 et 454 du Code des douanes par deux agents des douanes assistés d'un officier de police judiciaire mais accompagnés par deux inspecteurs des impôts, n'avait pas été dictée par un quelconque indice préalable d'une infraction douanière ou cambiaire et qu'elle avait cependant abouti, en violation des formalités prévues par l'article L. 47 du Livre des procédures fiscales, à une saisie de documents comptables n'ayant été utilisés que pour étayer des poursuites fiscales, les juges du fond ne peuvent, au bénéfice d'un doute sur les finalités de la saisie et l'objet véritable de celle-ci, valider un détournement de procédure ayant abouti à la méconnaissance des garanties des droits de la défense du contribuable, telles que spécifiées par l'article L. 47 du Livre des procédures fiscales, dont il appartient à la juridiction répressive d'assurer le respect »*

### 4. La contestation par le Conseil d'État

La Cour de cassation a été « suivie » par la position du Conseil d'Etat [le 11 février 1987 req. N° 40-565](#), qui a considéré qu'il y avait eu une utilisation manifestement illégale de la perquisition. La position de la Haute Assemblée résume parfaitement « l'état d'esprit » de la jurisprudence.

*Il ressort manifestement de l'ensemble de ces circonstances que l'administration fiscale, qui ne disposait alors, pour les besoins du contrôle en matière de taxe sur la valeur ajoutée, d'aucune procédure légale de visite domiciliaire, a en réalité utilisé les procédures prévues par les dispositions sus-rappelées des articles 506 et 1855 du code général des impôts et 15 de l'ordonnance n° 45-1484 du 30 juin 1945 à seule fin de rechercher les preuves d'infractions à la législation relatives à la taxe sur la valeur ajoutée ; elle a ainsi commis **un détournement***

### 5. La solution législative de la loi de finances pour 1985

Ainsi est né l'article L.16 B du LPF, par l'article 94 de la loi de finances pour 1985.

Finalement, le contribuable a gagné en clarté et en sécurité dans le labyrinthe des pouvoirs administratifs, ce qui ne l'a pas empêché de soulever la question de la conformité du droit de visite avec les principes des droits de l'homme.

## 6. La quatrième contestation par la Cour de Strasbourg en 2008

### [La Convention Européenne des Droits de l'Homme \(cliquer\)](#)

Le principe d'un droit de perquisition pose toujours la question des droits de l'homme. Peut-on admettre que l'Etat use d'un droit de visite domiciliaire sous prétexte d'égalité fiscale ? Ce droit peut donner accès à des locaux privés susceptibles d'abriter non seulement le contribuable mais aussi sa famille. Admettre un tel pouvoir sous couvert de justice fiscale peut sembler disproportionné.

Les dispositions de l'article 8, alinéa 1 de la Convention européenne des droits de l'homme protégeant le domicile ont été invoquées devant le juge et l'évolution du droit de perquisition en est une parfaite illustration.

### **Le premier arrêt : l'arrêt Ravon du 21 février 2008**

Mais, en février 2008, la Cour de Strasbourg a condamné la législation française non sur le motif de **l'article 8 (droit au respect de la vie privée)** mais **sur le motif de l'article 6 de la convention concernant le droit à un procès équitable.**

### [Ravon et autres c. France du 21 février 2008 \(requête n° 18497/03\)](#)

Soupçonnant les sociétés requérantes de fraude fiscale, l'administration fiscale fit procéder à des visites et saisies des locaux des sociétés ainsi que du domicile du requérant. Invoquant **l'article 6 § 1 (droit à un procès équitable)** et **l'article 13 (droit à un recours effectif)** combiné avec **l'article 8 (droit au respect de la vie privée et familiale)** de la Convention européenne des droits de l'homme, les requérants se plaignaient de ce qu'ils n'ont pas eu accès à un recours effectif pour contester la régularité des visites et saisies domiciliaires dont ils ont fait l'objet.

La Cour européenne des droits de l'homme estime, après avoir examiné les différents recours juridictionnels prévus en la matière en droit interne, que les requérants n'ont pas eu accès à un « tribunal » et conclut à l'unanimité à la violation de l'article 6 § 1 (droit à un procès équitable).

### **Le deuxième arrêt : l'arrêt André du 24 juillet 2008**

*Dans l'arrêt André /France, la cour a condamné la France sur le motif que la visite était disproportionnée par rapport au but poursuivi et donc contraire à l'article à l'article 6§1 mais aussi **à l'article 8 de la convention (droit au respect de la vie privée)**.*

### **Arrêt CEDH André/France du 24 juillet 2008 ? (cliquer)**

## II/ LES PRATIQUES ACTUELLES DES DROITS DES VISITES DOMICILIAIRES

### 1. Le droit des visites domiciliaires sous le contrôle du Parquet

#### A) Des pouvoirs de la police en cas de flagrance des articles 53 et s. du CPP

#### B) L'enquête préliminaire des articles 75 et s. du code de procédure pénale

L'enquête préliminaire peut être mise en œuvre à l'égard de toutes les infractions, à l'initiative des forces de police ou sur instruction du procureur de la République. Si l'initiative vient de la police, l'officier de police judiciaire dirigeant l'enquête doit informer le Procureur de la République dès que des indices apparaissent à l'encontre d'une personne

Les officiers de police judiciaire et, sous le contrôle de ceux-ci, les agents de police judiciaire désignés à l'article 20 procèdent à des enquêtes préliminaires soit sur les instructions du procureur de la République, soit d'office.

L'officier de police judiciaire qui mène une enquête préliminaire concernant un crime ou un délit avise le procureur de la République dès qu'une personne à l'encontre de laquelle existent des indices faisant présumer qu'elle a commis ou tenté de commettre l'infraction est identifiée.

Lorsque l'enquête est menée d'office, les officiers de police judiciaire rendent compte au procureur de la République de son état d'avancement lorsqu'elle est commencée depuis plus de six mois.

Ces opérations relèvent de la surveillance du procureur général.

**Les perquisitions, visites domiciliaires et saisies de pièces à conviction ne peuvent être effectuées sans l'assentiment exprès de la personne chez laquelle l'opération a lieu.**

Cet assentiment doit faire l'objet d'une déclaration écrite de la main de l'intéressé ou, si celui-ci ne sait écrire, il en est fait mention au procès verbal ainsi que de son assentiment.

L'officier de police judiciaire peut, pour les nécessités de l'enquête, garder à sa disposition toute personne à l'encontre de laquelle il existe une ou plusieurs raisons plausibles de soupçonner qu'elle a commises ou tenté de commettre une infraction. Il en informe dès le début de la garde à vue le procureur de la République. La personne gardée à vue ne peut être retenue plus de vingt-quatre heures.

## C) Le contrôle des enquêtes préliminaires par la CEDH

La Cour a jugé que les Etats signataires de la convention peuvent estimer nécessaire de recourir à des mesures telles les visites domiciliaires et les saisies pour établir la preuve matérielle de certaines infractions.

**Toutefois**, la Cour contrôle alors la pertinence et la suffisance des motifs invoqués pour justifier celles-ci ainsi que le respect du principe de proportionnalité et ce sur le motif de l'article 8-2 de la CEDH.

Sur ce dernier point, la cour de Strasbourg a été amenée d'une part à s'assurer que la législation et la pratique en la matière offrent aux personnes des garanties adéquates et suffisantes contre les abus ; et elle doit redoubler de vigilance lorsque, comme en l'espèce, le droit national habilite l'administration à prescrire et conduire une perquisition domiciliaire sans mandat judiciaire.

La Cour examine, d'autre part, les circonstances particulières à chaque affaire afin de déterminer si, **in concreto**, l'ingérence litigieuse était proportionnée au but recherché

### [Affaire CAMENZIND concernant la Suisse \(cliquer\)](#)

**C.E.D.H., 16 décembre 1997 Aff. Camenzind c/ Suisse (Requête n°21353/93 )**

En l'espèce, eu égard aux garanties offertes par la législation fédérale suisse et surtout à la très faible ampleur de la perquisition, la Cour admet que l'ingérence dans le droit du requérant au respect de son domicile peut passer pour proportionnée au but poursuivi et donc nécessaire dans une société démocratique au sens de l'article 8. Partant, il n'y a pas eu violation de cette disposition

### [Affaire MIAILHE concernant la France \(cliquer\)](#)

**C.E.D.H., 25 février 1993, Mialhe c/ France. (Requête n°12661/87)**

*37. Assurément, dans le domaine considéré - la lutte contre l'évasion des capitaux et contre la fuite devant l'impôt - les États rencontrent de sérieuses difficultés résultant de l'ampleur et de la complexité des réseaux bancaires et des circuits financiers ainsi que des multiples possibilités de placements internationaux, facilitées par la relative perméabilité des frontières. La Cour reconnaît donc qu'ils peuvent estimer nécessaire de recourir à certaines mesures, telles les visites domiciliaires et les saisies, pour établir la preuve matérielle de délits de change et en poursuivre le cas échéant les auteurs. Encore faut-il que leur législation et leur pratique en la matière offrent des garanties adéquates et suffisantes contre les abus (voir notamment, mutatis mutandis, l'arrêt Klass et autres précité, série A n° 28, p. 23, par. 50).*

*38. Or il n'en allait pas ainsi en l'occurrence. A l'époque des faits*

*39. À ces considérations générales s'ajoute une observation particulière.*

*Les saisies subies par M. et Mmes Mialhe revêtirent un caractère massif et surtout indifférencié; à telle enseigne que les douanes jugèrent sans intérêt pour l'enquête plusieurs milliers de documents et les restituèrent aux intéressés (paragraphe 7 ci-dessus).*

*40. En résumé, il y a eu violation de l'article 8 (art. 8).*

## **D) Autres textes similaires**

- [Retenue provisoire des personnes dans le cadre de la convention d'application de l'accord de Schengen du 14 juin 1985.](#)
- [Droit de retenue douanière article 323 Code douanes](#)

## **2. Le droit des visites domiciliaires sous le contrôle de l'autorité judiciaire**

### **La réglementation fiscale et douanière**

Il existe plusieurs textes permettant à administration des finances, impôts ou douanes, de procéder à des visites domiciliaires ou non domiciliaires

La procédure de visite et de saisie domiciliaires en matière fiscale et douanière a été instituée par la loi du 29 décembre 1984 de finances pour 1985 et est régie par les articles L. 16 B (pour les impôts directs et la TVA) et L. 38 (pour les impôts indirects et autres taxes) du livre des procédures fiscales, d'une part, et par l'article 64 du code des douanes, d'autre part.

#### **Pour l'impôt sur le revenu et la TVA**

[Article L16B du livre des procédures fiscales](#) cliquer

#### **Pour les impôts indirects et droits assimilés**

[Article L 38 du livre des procédures fiscales](#)

#### **Pour les matières douanières**

[Article 64 du code des douanes](#)

#### **Une procédure accessoire**

#### **la saisie conservatoire pour flagrance fiscale**

#### [La flagrance fiscale](#)

[L'instruction 13 L-12-08 n° 109 du 31 décembre 2008](#)

[Article L16-0 BA du LPF](#)

La procédure de flagrance fiscale ne peut être mise en œuvre que dans le cadre des procédures suivantes, limitativement énumérées par la loi : le droit de visite et de saisie (article L. 16 B du LPF), le droit d'enquête (article L. 80 F du LPF), la vérification de la TVA

(article L. 13 du LPF), le contrôle de la TVA des redevables placés sous le régime simplifié d'imposition (article L. 16 D du LPF), la vérification inopinée (article L. 47 al. 4 du LPF).

-La notification du procès-verbal de flagrance fiscale permet d'effectuer **les saisies conservatoires mentionnées** à l'article [L. 252 B du Livre des Procédures Fiscales](#)

## Les autres réglementations

### Les nouveaux textes de 2008 et les projets de 2009

- ✚ L'article 164 de la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008
- ✚ Ordonnance n° 2008-1161 du 13 novembre 2008 portant modernisation de la régulation de la concurrence (déjà modifiée par [l'article 139 de la loi du 13 mai 2009](#))
- ✚ Ordonnance n° 2009-233 du 26 février 2009 réformant les voies de recours contre les visites domiciliaires et les saisies de l'Autorité des marchés financiers
- ✚ [Loi de finances rectificative n°2008-1443 du 30 décembre 2008 - art. 54](#)
- ✚ Ordonnance n° 2009-375 du 1er avril 2009 réformant les voies de recours contre certaines visites et saisies administratives
- ✚ Voies de recours contre les visites prévues par le code de la sante publique
- ✚ Voies de recours contre les visites domiciliaires et les saisies prévues par le code des postes et des communications électroniques
- ✚ Voies de recours contre les visites domiciliaires et les saisies réalisées dans le cadre de la régulation de l'énergie
- ✚ Voies de recours contre les visites domiciliaires et les saisies réalisées dans le cadre de la régulation des opérations spatiales

### III/ LES DROITS DE VISITE DOMICILIAIRE FISCALE EN 2009

#### A) **La réforme de la procédure de visite et de saisie par la loi de modernisation de l'économie**

Le Parlement a voté en août 2008 et en décembre 2008 deux textes ayant pour objet de mettre la loi française en conformité avec la convention européenne des droits de l'homme et aussi pour renforcer les pouvoirs des agents de l'administration fiscale dans le cadre d'une procédure de visite et de saisie domiciliaire, régie par l'article L. 16 B et L38 du livre des procédures fiscales et L60 du code des douanes

Il leur confère un pouvoir encadré d'audition et de vérification d'identité et étend l'opposabilité au contribuable des informations ainsi recueillies.

##### **a. une procédure destinée à combattre la fraude fiscale**

La procédure de visite et de saisie domiciliaires en matière fiscale et douanière a été instituée par la loi de finances rectificative pour 1984 et est régie par les articles L. 16 B (pour les impôts directs et la TVA) et L. 38 (pour les impôts indirects et autres taxes) du livre des procédures fiscales, d'une part, et par l'article 64 du code des douanes, d'autre part.

Elle est susceptible d'intervenir en cas de présomption de fraude sur les impôts professionnels, et a pour objet la **recherche de preuves**.

**Cette procédure constitue un outil puissant de lutte contre la fraude fiscale et se veut donc exceptionnelle,**

Elle se traduit par **240 opérations par an en moyenne**, 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.

##### **Les chiffres**

*Soit 240 en 2006 (concernant 432 auteurs présumés de fraudes et 956 lieux visités) et le même nombre en 2007 (soit 425 personnes et 810 lieux visités), à comparer aux 52.000 contrôles fiscaux sur place annuels.*

*En 2006 et pour la seule procédure de l'article L. 16 B précité, 330 millions d'euros de droits nets et 529 millions d'euros de pénalités ;*

*En 2007 250 millions d'euros de droits nets et 218 millions d'euros de pénalités.*

Elle intervient en outre **sous le strict contrôle de l'autorité judiciaire**, qui doit être informée des présomptions de fraude pour des situations strictement limitées et autoriser la mise en oeuvre de la procédure lors que l'administration apporte la preuve qu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou de la taxe sur la valeur ajoutée

- en se livrant à des achats ou à des ventes sans facture,
- en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles

- ou en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures
- ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts,

### **La procédure du L16B du LPF ne vise donc que des revenus professionnels**

La procédure de visite et de saisie comporte **deux grandes étapes qui déterminent deux voies de recours** :

- **l'autorisation préalable** de la visite 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. La requête de l'administration fiscale doit être motivée et comporter « *tous les éléments d'information en sa possession de nature à justifier la visite* ».

Cette ordonnance est également motivée<sup>1</sup> et notifiée à l'occupant des lieux ou à son représentant ;

- puis **l'exécution même des opérations**, qui peuvent avoir lieu entre 6 h et 21 h, dans les seuls lieux autorisés par le juge, et en présence d'un officier de police judiciaire ainsi que de l'occupant des lieux, de son représentant ou à défaut de deux témoins indépendants requis par ledit officier.

### **b. une procédure modifiée pour être conforme à l'article 6 § 1 de la CEDH**

L'article 164 de la loi de modernisation de l'économie (LME) a substantiellement modifié ce droit de visite et de saisie.

Votre cour a rendu un rapport circonstancié sur ce type de procédure en 2000 et je n'analyserai pas les obligations existantes antérieurement et qui sont toujours d'actualité.

[Le régime des visites domiciliaires en matière de concurrence, selon la jurisprudence de la Chambre commerciale \(par Mme Agnès Mouillard, conseiller référendaire à la Cour de cassation\)](#) (cliquer).

*Instruction 13 K-4-09 (BOI, 2009, n° 36, 1er avril) cliquer*

*Attention cette instruction ne vise que le L16B*

### **LES RAISONS DES MODIFICATIONS LÉGISLATIVES**

#### **Le premier arrêt de la CEDH du 21 février 2008 : l'arrêt Ravon cliquer**

La procédure de l'article L16 B a été jugée **contraire à l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme** et des libertés fondamentales par l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH) **Ravon et autre c/ France du 21 février 2008**.

**L'article 164 de la LME a ainsi étendu les facultés de recours effectif du contribuable - en appel et en cassation.**

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.

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

- l'ordonnance autorisant les visites domiciliaires n'était susceptible que d'un **pourvoi en cassation** non suspensif. 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 a également constaté qu'en raison d'un revirement de la jurisprudence de la Cour de cassation (arrêt *Bec Frères* du 30 novembre 1999 [lire le compte rendu de Mme Mouillard dans Rapport de 1999°](#)), 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.

**Le 30 novembre 1999 (B214/180 société Bec frères)**, la Chambre commerciale a décidé "qu'il résulte de l'article 48 de l'ordonnance du 1<sup>er</sup> décembre 1986 que la mission du président prend 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 qu'il ne peut être saisi à posteriori d'une éventuelle irrégularité entachant ces opérations, une telle contestation relevant du contentieux dont peuvent être saisies les autorités de décision appelées à statuer sur les poursuites éventuellement engagées sur le fondement des documents ainsi appréhendés.

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.

### **Le deuxième arrêt : l'arrêt André du 24 juillet 2008**

*Dans l'arrêt André /France, la cour a condamné la France sur le motif que la visite était disproportionnée par rapport au but poursuivi et donc contraire à l'article 6§1 mais aussi à l'article 8 de la convention (droit au respect de la vie privée).*

#### **Arrêt CEDH André/France du 24 juillet 2008 ? (cliquer)**

"47. La Cour note qu'en l'espèce, dans le cadre d'un contrôle fiscal d'une société cliente des requérants –avocats-, l'administration visait ces derniers pour la seule raison qu'elle avait des difficultés, d'une part, à effectuer ledit contrôle fiscal et, d'autre part, à trouver des « documents comptables, juridiques et sociaux » de nature à confirmer les soupçons de fraude qui pesaient sur la société cliente.

**48. Compte tenu de ce qui précède, la Cour juge que la visite domiciliaire et les saisies effectuées au domicile des requérants étaient, dans les circonstances de l'espèce, disproportionnées par rapport au but visé.**

49. Partant, il y a eu violation de l'article 8 de la Convention."

## **c. la loi de modernisation de l'économie introduit de nouvelles garanties**

**L'article 164 de la LME du 4 août 2008 a donc modifié 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, que le droit de visite et de saisie soit ou non suivi d'une procédure de contrôle ou de rehaussement.

Il a introduit une **double voie de recours**, afférente tant à l'ordonnance autorisant la visite domiciliaire et qu'au déroulement des opérations de visite et de saisie, 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.

**L'information et les garanties du contribuable ont été améliorées** puisque l'ordonnance du juge doit mentionner

- la faculté pour le contribuable de faire appel à un conseil de son choix (sans que cela puisse suspendre les opérations en cours) <sup>2</sup>et
- le droit de former un recours contre le déroulement des opérations,
- ainsi que le délai dans lequel il doit être formé.

Le curseur des libertés essaie de trouver la juste mesure entre le groupe »droit d'interroger et assistance d'un avocat « et le groupe « présence d'un conseil et liberté d'aller et venir »,

Pour la cour, le droit d'avoir « des contact avec l'extérieur » doit en effet être préservé .

Mais la difficulté du moment de la remise de l'ordonnance - ou d'une copie- ne semble pas encore avoir été réglée ? En effet le texte ne prévoit qu'une notification verbale au début et la remise du PV qu'à la fin des opérations !<sup>3</sup>

L'absence de ces nouvelles obligations a été un des motifs de l'arrêt Ravon <sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> Ce droit nouveau de se faire assister d'un conseil- la cour avait proposé le mot avocat – marque un début de « transparence » de l'enquête

<sup>3</sup> [ARTICLE 4 du décret du 15 septembre 1792 cliquer](#)

Tous commissaires de municipalités ou de comités de sections, chargés de faire des visites, perquisitions ou actes d'autorité publique dans les maisons, seront munis de **deux** expéditions de l'acte qui constitue leur pouvoir spécial, et tenus d'en remettre une au citoyen chez lequel ils feront lesdites visites, perquisitions

<sup>4</sup> [Appréciation de la Cour sur le fond §31](#) « Certes, l'article L. 16 B prévoit en outre que les opérations s'effectuent sous le contrôle du juge qui les a ordonnées, de sorte que, pendant leur déroulement, les personnes dont les locaux sont concernés ont la possibilité de le saisir en vue notamment d'une suspension ou de l'arrêt de la visite. Cependant, s'il s'agit là aussi d'une garantie que la Cour prend en compte dans le contexte de l'article 8 de la Convention (*ibidem*) et dans laquelle on peut voir une modalité propre à assurer un contrôle de la régularité des mesures prises sur le fondement de l'autorisation délivrée par ledit juge, **cela ne permet pas un contrôle indépendant de la régularité de l'autorisation elle-même.**

Par ailleurs, l'accès des personnes concernées à ce juge apparaît plus théorique qu'effectif. En effet – 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 (et ils ne l'ont pas fait en l'espèce), 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

En outre, le procès-verbal de visite et de saisie doit relater le déroulement des opérations et comporter l'inventaire des documents saisis.

Ces nouvelles règles ont fait l'objet d'une **rétroactivité favorable** au contribuable, 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.

Cet article a enfin habilité le gouvernement à prendre par ordonnance, avant le 4 avril 2009, les mesures législatives permettant de **réformer dans le même esprit les autres procédures administratives** de visite et de saisie.

## **d. La loi de finances rectificatives pour 2008 a élargi les pouvoirs du juge**

### **a) La création d'un droit d'audition**

Le régime antérieur

La chambre commerciale de la Cour de cassation a estimé, dans deux arrêts du [9 décembre 1995 n° 94-10581 et n° 94-10582](#), que **les agents de l'administration fiscale n'avaient pas le pouvoir de contrôler l'identité ni celui de visiter le sac à main de Mme X (...)**

«...que les agents de l'administration fiscale qui effectuent la visite n'avaient pas le pouvoir, sans y avoir été expressément autorisés par le juge, de contrôler l'identité de personnes présentes sur les lieux visités ni de procéder à des fouilles d'objets leur appartenant.

**Dont un attendu précise « qu'en statuant ainsi, alors que, faute d'avoir été autorisés par le juge, soit dans l'ordonnance initiale, soit par une autorisation complémentaire écrite ».**

**Le pouvoir des agents durant la visite étaient limités à la collecte d'informations matérielles, sans sollicitation des personnes présentes** par des contrôles d'identité, ni *a fortiori* des auditions ou demandes de renseignements.

Les modifications apportées

Afin de remédier à ces imperfections du dispositif de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales et **faciliter l'obtention de preuves**, le législateur de décembre 2009 a décidé

- de donner aux agents de l'administration fiscale un **pouvoir encadré de contrôle d'identité et d'audition** lors d'une visite domiciliaire, soit la faculté, **avec le consentement des personnes sollicitées**, de recueillir des renseignements et justifications sur les agissements de l'auteur présumé de la fraude ;

---

visite ; la présence des intéressés n'est d'ailleurs pas requise (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, en l'espèce en tout cas, 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. De surcroît, en raison d'un revirement de la jurisprudence de la Cour de cassation, les intéressés n'ont plus la faculté de saisir le juge qui a autorisé les opérations après l'achèvement de celles-ci : il ne peut plus connaître *a posteriori* d'une éventuelle irrégularité entachant ces opérations, une telle contestation relevant, selon la Cour de cassation, du contentieux dont peuvent être saisies les juridictions appelées à statuer sur les poursuites éventuellement engagées sur le fondement des documents appréhendés.

- de consigner ces informations dans un procès-verbal signé par l'ensemble des parties prenantes ;

- et de permettre à l'administration fiscale d'opposer au contribuable les informations ainsi recueillies lorsque la restitution des sommes dues **ne peut avoir lieu du fait de ce dernier**.

L'ordonnance d'autorisation du juge comporte :

*c) L'autorisation donnée au fonctionnaire qui procède aux opérations de visite de recueillir sur place, dans les conditions prévues au III bis, des renseignements et justifications auprès de l'occupant des lieux ou de son représentant et, s'il est présent, du contribuable mentionné au I, ainsi que l'autorisation de demander à ceux-ci de justifier pendant la visite de leur identité et de leur adresse, dans les mêmes conditions.*

Outre l'adresse des lieux à visiter, le nom et la qualité du fonctionnaire habilité à procéder aux opérations de visite et la faculté pour le contribuable de faire appel à un conseil de son choix, l'ordonnance doit ainsi mentionner **l'autorisation donnée au fonctionnaire qui procède aux opérations de visite de recueillir des renseignements et justifications**.

Ces demandes peuvent être effectuées auprès de l'occupant de lieux ou de son représentant et, s'il est présent, auprès du contribuable soupçonné de fraude.

L'ordonnance doit également comporter l'autorisation de demander à ces personnes de **justifier, pendant la visite, de leur identité et de leur adresse**.

## **b. les conditions de mise en œuvre de ce droit de renseignement**

*III bis. — Au cours de la visite, les agents des impôts habilités peuvent recueillir, sur place, des renseignements et justifications concernant les agissements du contribuable mentionné au I auprès de l'occupant des lieux ou de son représentant et, s'il est présent, de ce contribuable, après les avoir informés que leur consentement est nécessaire. Ces renseignements et justifications sont consignés dans un compte rendu annexé au procès-verbal mentionné au IV et qui est établi par les agents des impôts et signé par ces agents, les personnes dont les renseignements et justifications ont été recueillis ainsi que l'officier de police judiciaire présent.*

*Les agents des impôts peuvent demander à l'occupant des lieux ou à son représentant et au contribuable, s'ils y consentent, de justifier de leur identité et de leur adresse.*

*Mention des consentements est portée au compte rendu ainsi que, le cas échéant, du refus de signer.*

Le législateur de décembre 2008 a créé ce nouveau droit de renseignement, qui n'est **ouvert qu'au cours de la visite, et sur place** sur les agissements du fraudeur présumé **auprès des personnes strictement mentionnées**, le contribuable s'il est présent ou l'occupant des lieux et son représentant.

Ces personnes disposent de garanties fortes puisque **leur consentement est requis et qu'elles doivent en avoir été préalablement informées par les agents des impôts habilités**.

**Par ailleurs elles ont le droit d'être assisté d'un conseil ,information qui doit être visée par l'ordonnance d'autorisation.**

Il importe de rappeler que le juge peut également, à tout moment, décider l'arrêt ou la suspension de la visite.

En outre, les renseignements et justifications recueillis doivent être **consignés dans un compte-rendu** annexé au procès-verbal, établi et signé par les agents des impôts, les personnes ayant fourni les renseignements et l'officier de police judiciaire nécessairement présent lors des opérations de visite.

Le compte-rendu, systématiquement adressé au juge, fait état des consentements et, le cas échéant, du refus de signer.

De même, les agents des impôts peuvent procéder à des **vérifications d'identité et d'adresse** auprès de l'occupant des lieux ou de son représentant, **sous réserve de leur consentement**.

### **C- Ce droit au renseignement n'est pas nouveau.**

Il est **analogue, tant dans son objet que dans ses modalités, à celles déjà prévues par le droit fiscal, le droit de la concurrence et surtout le droit du travail**, qui doivent traiter des situations procédant de la même volonté de rechercher des preuves de faits et données occultes :

- **[l'article L. 80 F du livre des procédures fiscales](#)**, relatif au **droit d'enquête en matière de fraude à la TVA**, dispose que les agents des impôts peuvent recueillir sur place ou sur convocation des renseignements et justifications, ces auditions donnant lieu à l'établissement de comptes-rendus d'audition.

- **[l'article L. 8271-11 du code du travail](#)**, relatif à la **lutte contre le travail dissimulé**, prévoit que les agents de contrôle sont habilités à entendre, en quelque lieu que ce soit et **avec son consentement**, « *toute personne rémunérée, ayant été rémunérée ou présumée être ou avoir été rémunérée par l'employeur ou par un travailleur indépendant afin de connaître la nature de ses activités, ses conditions d'emploi et le montant des rémunérations s'y rapportant, y compris les avantages en nature* ». Ces auditions **peuvent** (et non doivent, à la différence du présent dispositif) faire l'objet d'un procès-verbal signé des agents précités et des intéressés. Ces agents sont en outre habilités à demander aux employeurs, aux travailleurs indépendants, aux employés et à toute personne dont ils sont amenés à recueillir les déclarations, de justifier de leur identité et de leur adresse ;

- enfin **[l'article L. 450-3 du code de commerce](#)**, relatif aux **pouvoirs d'enquête de la nouvelle Autorité de la concurrence** dispose de manière moins précise que les agents de ses services d'instruction « *peuvent accéder à tous locaux, terrains ou moyens de transport à usage professionnel, demander la communication des livres, factures et tous autres documents professionnels et en obtenir ou prendre copie par tous moyens et sur tous supports, recueillir sur convocation ou sur place les renseignements et justifications* ».

### **D L'opposabilité des informations recueillies et les garanties y afférentes**

L'article L. 16 B § VI du livre des procédures fiscales dispose que l'administration fiscale « **ne peut opposer au contribuable les informations recueillies qu'après restitution des pièces et documents saisis ou de leur reproduction et mise en œuvre des procédures de contrôle** visées aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 47 » du livre des procédures fiscales, soit l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle et la vérification de comptabilité.

Cette disposition de portée générale est cependant susceptible de s'appliquer **dans les cas de silence ou d'abstention volontaires du contribuable**.

Pour remédier à cette imperfection, [l'article L. 16 B VI nouveau du livre des procédures fiscales](#) prévoit **l'opposabilité au contribuable des informations recueillies par l'administration fiscale**, après un délai de trente jours, lorsque la restitution des pièces et documents saisis ne peut avoir lieu du fait du fraudeur présumé.

Il s'agit bien de **trouver une parade à d'éventuelles manoeuvres dilatoires du contribuable** (telles que la non-présentation à une convocation, l'absence d'accusé de réception à une lettre recommandée ou de réponse à une proposition de rendez-vous) qui empêcheraient l'administration de restituer les documents qu'elle a saisis, et donc de poursuivre la procédure en vue d'un éventuel redressement.

Cette opposabilité est de droit et permet la poursuite de la procédure en l'absence de restitution :

- à l'expiration d'un délai de **30 jours suivant la notification d'une mise en demeure adressée au contribuable**, à laquelle est annexée un récapitulatif des diligences accomplies par les agents des impôts pour la restitution des pièces et documents saisis ;

- et après la mise en oeuvre des procédures de contrôle mentionnées aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 47 du livre des procédures fiscales, soit **l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle** au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques **et la vérification de comptabilité**, et dans certaines conditions précisées par un nouvel article L. 76 C du même livre.

Outre les conditions propres aux procédures de contrôle les garanties afférentes à l'opposabilité sont décrites un **nouvel** article L. 76 C dans le livre des procédures fiscales.

**« Art. L. 76 C. – L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des informations contenues dans les pièces et documents saisis ou leur reproduction, mentionnés au I de l'article L. 16 B et qui n'ont pu lui être restitués dans les conditions prévues au deuxième alinéa du VI du même article, sur lesquelles elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Le contribuable peut à tout moment obtenir la restitution de ces pièces et documents. »**

L'administration fiscale est ainsi tenue **d'informer le contribuable** « *de la teneur et de l'origine des informations contenues dans les pièces et documents saisis ou de leur reproduction* », qui n'ont pu être restitués au contribuable et sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire (prévue par l'article L. 57 du livre des procédures fiscales) ou de l'imposition d'office (prévue par l'article L. 76 du même livre).

Avant la mise en recouvrement, **le contribuable peut à tout moment demander la restitution** des pièces et documents saisis.

## **Conclusion**

Le nouveau droit de renseignement et de contrôle d'identité permet de renforcer l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale **sans diminuer les garanties du contribuable**, qui avaient été améliorées par la loi de modernisation de l'économie pour être pleinement conformes à la Convention européenne des droits de l'homme.

L'information et le consentement préalables des occupants des lieux visités, comme la consignation par écrit des informations recueillies ou de l'éventuel refus de ces personnes d'être auditionnés, sont conformes aux exigences du procès équitable et assurent la transparence de la procédure auprès du juge, garant du respect des droits du contribuable.

## IV/LES ÉVOLUTIONS PRÉVISIBLES

### A) L'évolution de la dénonciation anonyme

#### a. L'interdiction des dénonciations anonymes par la constituante de 1789

Le décret du 9 octobre 1789 a abrogé l'ordonnance criminelle de Colbert et a supprimé le droit des dénonciations anonymes dans les termes suivants

**Art. 4.** Les procureurs généraux et les procureurs du Roi ou fiscaux qui accuseront d'office, seront tenus de déclarer, par acte séparé de la plainte, s'ils ont un dénonciateur ou non, à peine de nullité ; et s'ils ont un dénonciateur, ils déclareront en même temps son nom, ses qualités et sa demeure, afin qu'il soit connu du juge et des adjoints à l'information, avant qu'elle soit commencée.

#### b) l'article 40 ancien du LPF

« Une dénonciation anonyme ne peut servir de base à un soupçon de fraude » stipulait l'ancien article 40 du livre des procédures fiscales abrogé dans l'allégresse générale par le vote du projet Aicardi en 1986 .

[Le point sur les dénonciations anonymes l'Avocat le Juge et le Corbeau par P Michaud](#)  
[Gaz Pal 21 décembre 1999](#)

#### c) °La situation actuelle

[Cass Crim., 19 mai 2004 n° 03-85.264, \(Bull. n° 130\)](#)

S'il n'est pas interdit au juge qui autorise une visite domiciliaire en matière fiscale de fonder sa décision sur une déclaration anonyme, c'est à la condition que celle-ci lui soit soumise au moyen d'un document établi par les agents de l'administration et signé par eux et qu'elle soit corroborée par d'autres éléments d'information qu'il décrit et analyse<sup>3</sup>.

[Cass Crim 28 juin 2006 N°05-83.782](#)

« Attendu que, d'une part, le juge peut faire état d'une **déclaration** anonyme faite oralement aux agents de l'administration fiscale, dès lors que celle-ci lui est soumise au moyen d'un document établi et signé par les agents de cette administration, permettant d'en apprécier la teneur, et qu'elle est corroborée par d'autres éléments d'information que l'ordonnance décrit et analyse ;

Attendu que, d'autre part, le juge, s'étant référé, en les analysant, aux éléments d'information fournis par l'administration, a souverainement apprécié l'existence des présomptions d'agissements frauduleux justifiant la mesure autorisée ;

La question se pose de savoir si cette jurisprudence est compatible avec la **nouvelle obligation d'informer le contribuable « de la teneur et de l'origine des informations contenues dans les pièces et documents saisis ou de leur reproduction » ?**

**Les pièces communiquées au juge dans le cadre de la demande d'ordonnance sont elles visées par ce texte ?**

## **B) Le droit d'investigation de l'administration : ses limites. Le secret professionnel**

Le texte de l'article L16 B

« L'officier de police judiciaire veille au respect du secret professionnel et des droits de la défense conformément aux dispositions [du troisième alinéa de l'article 56 du code de procédure pénale](#) ; [l'article 58 de ce code est applicable](#) »

### **Circulaire du 13 juin 2006 concernant les règles de perquisition dans un cabinet d'avocat**

#### **Le principe jurisprudentiel**

*Cass.Com 5.5.1998 n°96- 30116*

*1° Il résulte des dispositions combinées des articles 66-5 de la loi du 31 décembre 1971 et L. 16 B du Livre des procédures fiscales qu'en toute matière, les consultations adressées par un avocat à son client ou destinées à celui-ci et les correspondances échangées entre le client et son avocat sont couvertes par le secret professionnel. Une saisie de pièces répondant à cette définition ne peut être autorisée ou maintenue, à l'occasion d'une visite d'un cabinet d'avocat, qu'à la condition que les documents saisis soient de nature à établir la preuve de la participation de l'avocat à la fraude présumée.*

*2° Dès lors que l'annulation de la saisie d'une pièce entraîne l'interdiction d'utiliser la copie de cette pièce, l'Administration est sans intérêt à reprocher au juge d'avoir ordonné la restitution des copies, qu'elle détenait encore, des pièces dont la saisie avait été levée.*

#### **Conséquence d'une saisie irrégulière**

La cour administrative d'appel de LYON a annulé un redressement fiscal, fondé sur un avis favorable du CCRAD (comité consultatif pour la répression des abus de droit) sur le seul motif que ce redressement était fondé sur une consultation fiscale émise par un avocat.

*La note d'un cabinet d'avocat saisie au domicile du contribuable, même si elle est formellement adressée au comptable de l'intéressé et ne mentionne pas expressément son nom, doit eu égard notamment à l'exacte coïncidence des situations familiales et professionnelles évoquées, être regardée comme une consultation rédigée par les avocats signataires et destinée à ce contribuable, couverte par le secret professionnel en application de l'article 66, 5 de la loi 71-1130 du 31 décembre 1971*

*Dès lors, les redressements établis à l'issue d'un examen de la situation fiscale personnelle qui procèdent des éléments contenus dans cette note sont irréguliers.*

*CAA LYON du 26 juin 2007 05LY01861*

## **VI/ DEMAIN LA NAISSANCE D'UNE POLICE FISCALE ???**

Le ministre des finances annonce régulièrement son désir de demander au parlement la création d'une police fiscale c'est à dire d'une police à pouvoirs judiciaires sous son contrôle.

Je rappelle que la [cellule Tracfin](#), dont le rôle a été renforcée par [l'ordonnance n° 2009-104 du 30 janvier 2009](#), ratifiée par l'article 140 de la loi du 12 mai 2009, qui reçoit notamment les déclarations de soupçons d'infractions passibles de plus d'un an d'emprisonnement est déjà sous le seul contrôle du ministre des finances et que ses informations sont ouvertes à la direction des impôts depuis le 1<sup>er</sup> février 2009.

Si un tel projet de police fiscale devait être voté par le parlement, celui ci devra placer le curseur des libertés en tenant compte des principes fondamentaux définis par votre jurisprudence, celle du conseil d'état celle du conseil constitutionnel et de la jurisprudence actuelle et à venir de la cour de Strasbourg.

**Patrick MICHAUD**  
**Avocat à la Cour**

## VII/ TABLEAU COMPARATIF 1<sup>er</sup> janvier 2008 -1<sup>er</sup> janvier 2009

CONFERENCE DE LA COUR DE CASSATION  
19 JUIN 2009-

LE DROIT DES VISITES DOMICILIAIRES

Par Patrick MICHAUD Avocat

COMPARATIF HISTORIQUE DE L'ARTICLE L16 B CGI

### Article L16 B

avant le 1<sup>er</sup> janvier 2008

Modifié par [Loi n°2000-516 du 15 juin 2000](#)  
- art. 49 JORF 16 juin 2000

I. Lorsque l'autorité judiciaire, saisie par l'administration fiscale, estime qu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou de la taxe sur la valeur ajoutée en se livrant à des achats ou à des ventes sans facture, en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ou en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts, elle peut, dans les conditions prévues au II, autoriser les agents de l'administration des impôts, ayant au moins le grade d'inspecteur et habilités à cet effet par le directeur général des impôts, à rechercher la preuve de ces agissements, en effectuant des visites en tous lieux, même privés, où les pièces et documents s'y rapportant sont susceptibles d'être détenus et procéder à leur saisie, quel qu'en soit le support.

II. 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

### Article L16 B

après le 1<sup>er</sup> janvier 2009

Modifié par [Décret n°2009-388 du 7 avril 2009](#) - art. 1

I. Lorsque l'autorité judiciaire, saisie par l'administration fiscale, estime qu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou de la taxe sur la valeur ajoutée en se livrant à des achats ou à des ventes sans facture, en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ou en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts, elle peut, dans les conditions prévues au II, autoriser les agents de l'administration des impôts, ayant au moins le grade d'inspecteur et habilités à cet effet par le directeur général des impôts, à rechercher la preuve de ces agissements, en effectuant des visites en tous lieux, même privés, où les pièces et documents s'y rapportant sont susceptibles d'être détenus et procéder à leur saisie, quel qu'en soit le support.

II. 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

<p>visiter.</p> <p>Le juge doit vérifier de manière concrète que la demande d'autorisation qui lui est soumise est bien fondée ; cette demande doit comporter tous les éléments d'information en possession de l'administration de nature à justifier la visite.</p> <p>L'ordonnance comporte :</p> <p>l'adresse des lieux à visiter ;</p> <p>le nom et la qualité du fonctionnaire habilité qui a sollicité et obtenu l'autorisation de procéder aux opérations de visite.</p> <p>Le juge motive sa décision par l'indication des éléments de fait et de droit qu'il retient et qui laissent présumer, en l'espèce, l'existence des agissements frauduleux dont la preuve est recherchée.</p> <p>Si, à l'occasion de la visite, les agents habilités découvrent l'existence d'un coffre dans un établissement de crédit dont la personne occupant les lieux visités est titulaire et où des pièces et documents se rapportant aux agissements visés au I sont susceptibles de se trouver, ils peuvent, sur</p>	<p>visiter.</p> <p>Le juge doit vérifier de manière concrète que la demande d'autorisation qui lui est soumise est bien fondée ; cette demande doit comporter tous les éléments d'information en possession de l'administration de nature à justifier la visite.</p> <p>L'ordonnance comporte</p> <p>a) L'adresse des lieux à visiter ;</p> <p>b) Le nom et la qualité du fonctionnaire habilité qui a sollicité et obtenu l'autorisation de procéder aux opérations de visite ;</p> <p><b><u>c) L'autorisation donnée au fonctionnaire qui procède aux opérations de visite de recueillir sur place, dans les conditions prévues au III bis, des renseignements et justifications auprès de l'occupant des lieux ou de son représentant et, s'il est présent, du contribuable mentionné au I, ainsi que l'autorisation de demander à ceux-ci de justifier pendant la visite de leur identité et de leur adresse, dans les mêmes conditions.</u></b></p> <p><b><u>d) La mention de la faculté pour le contribuable de faire appel à un conseil de son choix.</u></b></p> <p><b><u>L'exercice de cette faculté n'entraîne pas la suspension des opérations de visite et de saisie.</u></b></p> <p>Le juge motive sa décision par l'indication des éléments de fait et de droit qu'il retient et qui laissent présumer, en l'espèce, l'existence des agissements frauduleux dont la preuve est recherchée.</p> <p>Si, à l'occasion de la visite, les agents habilités découvrent l'existence d'un coffre dans un établissement de crédit dont la personne occupant les lieux visités est titulaire et où des pièces et documents se rapportant aux agissements visés au I sont susceptibles de se trouver, ils peuvent, sur</p>
---	---

<p>autorisation délivrée par tout moyen par le juge qui a pris l'ordonnance, procéder immédiatement à la visite de ce coffre. Mention de cette autorisation est portée au procès-verbal prévu au IV.</p> <p>La visite et la saisie de documents s'effectuent sous l'autorité et le contrôle du juge qui les a autorisées. A cette fin, il donne toutes instructions aux agents qui participent à ces opérations.</p> <p>Il désigne un officier de police judiciaire chargé d'assister à ces opérations et de le tenir informé de leur déroulement.</p> <p>Il peut, s'il l'estime utile, se rendre dans les locaux pendant l'intervention.</p> <p>A tout moment, il peut décider la suspension ou l'arrêt de la visite.</p> <p>L'ordonnance est notifiée verbalement et sur place au moment de la visite, à l'occupant des lieux ou à son représentant qui en reçoit copie intégrale contre récépissé ou émargement au procès-verbal prévu au IV. En l'absence de l'occupant des lieux ou de son représentant, l'ordonnance est notifiée, après la visite, par lettre recommandée avec avis de réception. La notification est réputée faite à la date de réception figurant sur l'avis.</p> <p>A défaut de réception, il est procédé à la signification de l'ordonnance dans les conditions prévues par les articles 550 et suivants du code de procédure pénale.</p> <p><b>Les délai et modalités de la voie de recours sont mentionnés sur les actes de notification et de signification.</b></p>	<p>autorisation délivrée par tout moyen par le juge qui a pris l'ordonnance, procéder immédiatement à la visite de ce coffre. Mention de cette autorisation est portée au procès-verbal prévu au IV.</p> <p>La visite et la saisie de documents s'effectuent sous l'autorité et le contrôle du juge qui les a autorisées. A cette fin, il donne toutes instructions aux agents qui participent à ces opérations.</p> <p>Il désigne un officier de police judiciaire chargé d'assister à ces opérations et de le tenir informé de leur déroulement.</p> <p>Il peut, s'il l'estime utile, se rendre dans les locaux pendant l'intervention.</p> <p>A tout moment, il peut décider la suspension ou l'arrêt de la visite.</p> <p><b>L'ordonnance est exécutoire au seul vu de la minute.</b></p> <p>L'ordonnance est notifiée verbalement et sur place au moment de la visite, à l'occupant des lieux ou à son représentant qui en reçoit copie intégrale contre récépissé ou émargement au procès-verbal prévu au IV. En l'absence de l'occupant des lieux ou de son représentant, l'ordonnance est notifiée, après la visite, par lettre recommandée avec avis de réception. La notification est réputée faite à la date de réception figurant sur l'avis.</p> <p>A défaut de réception, il est procédé à la signification de l'ordonnance par acte d'huissier de justice.</p> <p><b>Le délai et la voie de recours sont mentionnés dans l'ordonnance.</b></p>
--	---

<p>L'ordonnance mentionnée au premier alinéa n'est susceptible que d'un pourvoi en cassation selon les règles prévues par le code de procédure pénale ; ce pourvoi n'est pas suspensif. Les délais de pourvoi courent à compter de la notification ou de la signification de l'ordonnance.</p> <p>III. La visite, qui ne peut être commencée avant six heures ni après vingt et une heures, est effectuée en présence de l'occupant des lieux ou de son représentant ; en cas d'impossibilité, l'officier de police judiciaire requiert deux témoins choisis en dehors des personnes relevant de son autorité ou de celle de l'administration des impôts.</p> <p>Les agents de l'administration des impôts mentionnés au I peuvent être assistés d'autres agents des impôts habilités dans les mêmes conditions que les inspecteurs.</p> <p>Les agents des impôts habilités, l'occupant des lieux ou son représentant et l'officier de police judiciaire peuvent seuls prendre connaissance des pièces et documents avant</p>	<p><b>L'ordonnance peut faire l'objet d'un appel devant le premier président de la cour d'appel. Les parties ne sont pas tenues de constituer avoué.</b></p> <p><u>Suivant les règles prévues par le code de procédure civile, cet appel doit être exclusivement formé par déclaration remise ou adressée, par pli recommandé ou, à compter du 1er janvier 2009, par voie électronique, au greffe de la cour dans un délai de quinze jours. Ce délai court à compter soit de la remise, soit de la réception, soit de la signification de l'ordonnance. Cet appel n'est pas suspensif.</u></p> <p>Le greffe du tribunal de grande instance transmet sans délai le dossier de l'affaire au greffe de la cour d'appel où les parties peuvent le consulter.</p> <p>L'ordonnance du premier président de la cour d'appel est susceptible d'un pourvoi en cassation, selon les règles prévues par le code de procédure civile. Le délai du pourvoi en cassation est de quinze jours.</p> <p>III. La visite, qui ne peut être commencée avant six heures ni après vingt et une heures, est effectuée en présence de l'occupant des lieux ou de son représentant ; en cas d'impossibilité, l'officier de police judiciaire requiert deux témoins choisis en dehors des personnes relevant de son autorité ou de celle de l'administration des impôts.</p> <p>Les agents de l'administration des impôts mentionnés au I peuvent être assistés d'autres agents des impôts habilités dans les mêmes conditions que les inspecteurs.</p> <p>Les agents des impôts habilités, l'occupant des lieux ou son représentant et l'officier de police judiciaire peuvent seuls prendre connaissance des pièces et documents avant</p>
---	--

<p>leur saisie.</p> <p>L'officier de police judiciaire veille au respect du secret professionnel et des droits de la défense conformément aux dispositions du troisième alinéa de l'article 56 du code de procédure pénale ; l'article 58 de ce code est applicable.</p> <p>IV. Un procès-verbal relatant les modalités et le déroulement de l'opération et consignant les constatations effectuées est dressé sur-le-champ par les agents de l'administration des impôts. Un inventaire des pièces et documents saisis lui est annexé s'il y a lieu.</p> <p>Le procès-verbal et l'inventaire sont signés par les agents de l'administration des impôts et par l'officier de police judiciaire ainsi que par les personnes mentionnées au premier alinéa du III ; en cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal.</p>	<p>leur saisie.</p> <p>L'officier de police judiciaire veille au respect du secret professionnel et des droits de la défense conformément aux dispositions du troisième alinéa de l'article 56 du code de procédure pénale ; l'article 58 de ce code est applicable.</p> <p><b><u>III bis. — Au cours de la visite, les agents des impôts habilités peuvent recueillir, sur place, des renseignements et justifications concernant les agissements du contribuable mentionné au I auprès de l'occupant des lieux ou de son représentant et, s'il est présent, de ce contribuable, après les avoir informés que leur consentement est nécessaire. Ces renseignements et justifications sont consignés dans un compte rendu annexé au procès-verbal mentionné au IV et qui est établi par les agents des impôts et signé par ces agents, les personnes dont les renseignements et justifications ont été recueillis ainsi que l'officier de police judiciaire présent.</u></b></p> <p><u>Les agents des impôts peuvent demander à l'occupant des lieux ou à son représentant et au contribuable, s'ils y consentent, de justifier de leur identité et de leur adresse.</u></p> <p><u>Mention des consentements est portée au compte rendu ainsi que, le cas échéant, du refus de signer.</u></p> <p>IV. Un procès-verbal relatant les modalités et le déroulement de l'opération et consignant les constatations effectuées est dressé sur-le-champ par les agents de l'administration des impôts. Un inventaire des pièces et documents saisis lui est annexé s'il y a lieu.</p> <p>Le procès-verbal et l'inventaire sont signés par les agents de l'administration des impôts et par l'officier de police judiciaire ainsi que par les personnes mentionnées au premier alinéa du III ; en cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal.</p>
---	---

Si l'inventaire sur place présente des difficultés, les pièces et documents saisis sont placés sous scellés. L'occupant des lieux ou son représentant est avisé qu'il peut assister à l'ouverture des scellés qui a lieu en présence de l'officier de police judiciaire ; l'inventaire est alors établi.

V. Les originaux du procès-verbal et de l'inventaire sont, dès qu'ils ont été établis, adressés au juge qui a autorisé la visite ; une copie de ces mêmes documents est remise à l'occupant des lieux ou à son représentant.

Les pièces et documents saisis sont restitués à l'occupant des locaux dans les six mois de la visite ; toutefois, lorsque des poursuites pénales sont engagées, leur restitution est autorisée par l'autorité judiciaire compétente.

Si l'inventaire sur place présente des difficultés, les pièces et documents saisis sont placés sous scellés. L'occupant des lieux ou son représentant est avisé qu'il peut assister à l'ouverture des scellés qui a lieu en présence de l'officier de police judiciaire ; l'inventaire est alors établi.

V. Les originaux du procès-verbal et de l'inventaire sont, dès qu'ils ont été établis, adressés au juge qui a autorisé la visite ; une copie de ces mêmes documents est remise à l'occupant des lieux ou à son représentant.

[Une copie est également adressée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception à l'auteur présumé des agissements mentionnés au I, nonobstant les dispositions de l'article L. 103.](#)

Les pièces et documents saisis sont restitués à l'occupant des locaux dans les six mois de la visite ; toutefois, lorsque des poursuites pénales sont engagées, leur restitution est autorisée par l'autorité judiciaire compétente.

[Le procès-verbal et l'inventaire mentionnent le délai et la voie de recours.](#)

[Le premier président de la cour d'appel connaît des recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie. Les parties ne sont pas tenues de constituer avoué.](#)

[Suivant les règles prévues par le code de procédure civile, ce recours doit être exclusivement formé par déclaration remise ou adressée, par pli recommandé ou, à compter du 1er janvier 2009, par voie électronique, au greffe de la cour dans un délai de quinze jours. Ce délai court à compter de la remise ou de la réception soit du procès-verbal, soit de l'inventaire, mentionnés au premier alinéa. Ce recours n'est pas suspensif.](#)

[L'ordonnance du premier président de la cour d'appel est susceptible d'un pourvoi en cassation selon les règles prévues par le code](#)

VI. L'administration des impôts ne peut opposer au contribuable les informations recueillies qu'après restitution des pièces et documents saisis ou de leur reproduction et mise en oeuvre des procédures de contrôle visées aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 47.

de procédure civile. Le délai du pourvoi en cassation est de quinze jours.

VI.L'administration des impôts ne peut opposer au contribuable les informations recueillies qu'après restitution des pièces et documents saisis ou de leur reproduction et mise en oeuvre des procédures de contrôle visées aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 47.

Toutefois, si, à l'expiration d'un délai de trente jours suivant la notification d'une mise en demeure adressée au contribuable, à laquelle est annexé un récapitulatif des diligences accomplies par l'administration pour la restitution des pièces et documents saisis ou de leur reproduction, ceux-ci n'ont pu être restitués du fait du contribuable, les informations recueillies sont opposables à ce dernier après mise en œuvre des procédures de contrôle mentionnées aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 47 et dans les conditions prévues à l'article L. 76 C.