

Si les perquisitions sont le plus souvent associées au droit pénal en raison d'affaires récentes qui ont défrayé l'actualité, il n'en demeure pas moins qu'elles peuvent également être exercées en matière fiscale. Ces deux procédures recouvrant une même réalité – la recherche de preuves en cas de présomption d'infraction –, il apparaît opportun d'effectuer une comparaison, tant dans leur mise en œuvre, que dans leur déroulement.

Étude comparative des perquisitions fiscales et pénales

L'article L. 16 B du LPF accorde un droit de visite et de saisie aux agents de l'Administration fiscale.

En matière pénale, les perquisitions et les visites domiciliaires sont prévues en cas de flagrant délit (CPP, art. 56), dans le cadre de l'instruction (CPP, art. 92 à 94) ou, enfin, durant l'enquête préliminaire (CPP, art. 76).

Ces textes ne précisent pas l'éventuelle différence qui existerait entre les termes « visite domiciliaire et perquisition », lesquels n'ont pas été définis par le législateur.

L'utilisation de ces termes n'a aucune incidence, puisque ces deux notions recouvrent la même réalité aussi bien en matière pénale qu'en droit fiscal. Les perquisitions et les visites domiciliaires présentent, en effet, un caractère coercitif dans la mesure où elles ont pour objet de pénétrer au domicile des justiciables aux fins de constater et de rassembler des preuves.

Dès lors, les visites domiciliaires prévues en matière fiscale s'apparentent à de véritables perquisitions et ce, même si le législateur n'a pas adopté la qualification juridique appropriée en raison de l'impact psychologique qu'elle pourrait susciter sur les contribuables. D'ailleurs, lors des débats de la loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984, les parlementaires ont proposé un amendement tendant à substituer le terme « perquisition » à celui de « visite », mais celui-ci a été refusé (1). La doctrine considère que « l'emploi du

vocabulaire visites constitue une véritable hypocrisie, puisqu'il s'agit de véritables perquisitions » (2). Il s'agit en réalité d'un camouflage verbal.

Si la procédure prévue à l'article L. 16 B du LPF constitue une perquisition, encore faut-il s'interroger sur sa nature juridique. La doctrine reste divisée sur ce point. Selon certains commissaires du gouvernement, la visite ne peut être assimilée à une opération de police judiciaire car son objectif est de permettre d'appréhender des documents écrits pouvant établir l'évasion fiscale (3). De plus, les investigations sont menées par des agents de l'Administration fiscale qui instruisent à charge, alors que le juge d'instruction n'est pas partie au procès pénal et instruit à charge et à décharge. L'officier de police judiciaire reste cantonné « à un rôle d'observateur attentif », se bornant à contresigner les procès-verbaux et inventaires dressés au terme de la visite (4). Il n'en demeure pas moins que la visite présente, par certains aspects, des similitudes avec une opération de police judiciaire. Tout d'abord, la

(1) L. n° 84-1208, 29 déc. 1984, débats AN séance 16 nov. 1984, p. 6140 ; séance du 19 déc. 1984, p. 7189.

(2) Alain Viala, « Le régime des visites domiciliaires en matière fiscale et douanière au regard de l'article 108 de la loi de finances pour 1990 », Gaz. Pal., 1^{er} mai 1990.

(3) François Garde, BDCF 1997, n° 60, à propos de la décision du TA Besançon, 27 févr. 1997, n° 94-802, SA Meubles Ortelli.

(4) Avis CE, 1^{er} mars 1996, n° 174245/174246, Section.

procédure visée à l'article L. 16 B du LPF a pour objectif la recherche d'éléments en relation avec une infraction pénale déterminée (5). Il s'agit d'agissements impliquant la recherche « d'infractions fiscales au sens pénal du terme, (...) pour lesquelles les méthodes actuelles de contrôle fiscal sont inopérantes » (6), c'est-à-dire qui correspondent au délit général de fraude fiscale réprimé par l'article 1741 du CGI.

En outre, pour mettre en œuvre la visite, les agents de l'Administration sollicitent une ordonnance du président du tribunal de grande instance en invoquant l'existence de présomptions de fraude. Or, il ne s'agit plus alors d'agissements effectués dans le cadre préventif mais répressif.

De plus, le contrôle exercé par le président du tribunal de grande instance sur le déroulement des opérations et la présence de l'officier de police judiciaire renforcent le caractère judiciaire de la perquisition.

Enfin, la possibilité de former un pourvoi devant la chambre commerciale et dorénavant devant la chambre criminelle de la Cour de cassation (7) contre les ordonnances rendues par le président du tribunal de grande instance et selon les règles prévues par le Code de procédure pénale constituent des éléments en faveur de cette analyse.

En tout état de cause, cette analyse doit être confirmée à la lumière de l'évolution législative récente, dans la mesure où l'article 49 de la loi n° 2000-516 du 15 juin 2000 (8) prévoit que certaines ordonnances autorisant des visites domiciliaires prévues à l'article L. 16 B du LPF seront rendues par le juge des libertés et de la détention.

À la lumière de ces constatations, il paraît opportun d'établir une comparaison entre les perquisitions fiscales et pénales, tant dans leur mise en œuvre, que dans leur déroulement.

> La mise en œuvre des perquisitions

Les perquisitions fiscales et pénales ont vocation à s'appliquer en cas de présomptions d'infraction. En droit pénal, une simple présomption de détention d'objet susceptible d'intéresser l'enquête suffit à justifier la perquisition (9).

L'article L. 16 B du LPF peut être mis en œuvre lorsqu'il existe « des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement de l'impôt sur le revenu, sur les bénéficiaires ou sur la TVA, en se livrant à des achats ou des ventes sans factures, en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ou en omettant sciemment de 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 ». Une perquisition fiscale peut donc être déclenchée en cas de présomptions de fraude qui résulte des agissements correspondant au délit de fraude fiscale prévu à l'article 1741 du CGI ou aux infractions visées à l'article 1743 du même Code.

Une certaine **banalisation des perquisitions fiscales** s'est effectuée et ce, même si le gouvernement s'est voulu rassurant au cours des travaux préparatoires de la loi du 29 décembre 1984 en subordonnant l'engagement d'une telle procédure à l'existence de présomptions très sérieuses portant sur des fraudes très importantes (10). L'Administration fiscale s'est, par ailleurs, engagée à suivre la même voie en prévoyant de limiter l'utilisation de la procédure visée à l'article L. 16 B du LPF aux affaires relatives à « des fraudes importantes en volume et d'une gravité significative » (11).

Or, en pratique, ce dispositif est beaucoup plus souvent mis en œuvre à l'égard des petits commerçants et artisans que pour réprimer la véritable grande fraude fiscale.

L'article L. 16 B du LPF fait une distinction entre l'autorité fiscale qui a l'initiative de la procédure de la perquisition et prend la décision de saisir le juge et les agents des impôts habilités par le directeur général des impôts à procéder aux opérations matérielles de perquisition et de saisie. Les agents habilités à procéder aux opérations ne sont pas habilités à saisir de leur propre initiative le président du tribunal de grande instance.

Il paraît logique et vivement souhaitable que de « simples » inspecteurs ne puissent prendre l'initiative de telles investigations. Le professeur LAMARQUE a rappelé à juste titre : « qu'il est difficile de concevoir que des agents de rang subalterne puissent prendre l'initiative de mettre en œuvre des pouvoirs aussi exorbitants que ceux de la perquisition et de la saisie (12).

(5) Jacques Arrighi de Casanova, « Les critères de la distinction entre police administrative et police judiciaire », concl. sous Tribunal des conflits 19 oct. 1998, LPA 7 juill. 1999, n° 134, p. 18.

(6) L. n° 84-1208, 29 déc. 1984, débats AN, 3^e séance 15 nov. 1984, p. 6139.

(7) Le pourvoi est formé devant la chambre criminelle depuis le 1^{er} nov. 2000 ; Ord. du Premier Président de la Cour de cassation du 13 juill. 2000.

(8) L. n° 2000-516, 15 juin 2000, renforçant la présomption d'innocence et les droits des victimes, JO 16 juin 2000, p. 9045.

(9) Cass. crim., 27 janv. 1987, n° 86.93-278, Bull. crim. n° 41.

(10) L. n° 84-1208, 29 déc. 1984, JO débats Sénat, séance 8 déc. 1984, p. 4266.

(11) Comité fiscal MOA, 25 sept. 1985.

(12) Jean Lamarque, Justices n° 5, mars 1997, Dalloz, p. 302.

→ Ainsi, la décision de procéder à des perquisitions ne peut être prise, que par le directeur général des impôts lui-même ou dans le cadre d'un service extérieur de la DGI sous la responsabilité du chef de ce service.

L'identité et la qualité des personnes décisionnaires sont des éléments déterminants dans une procédure aussi attentatoire aux libertés individuelles.

Pourtant, la Cour de cassation ne contrôle pas si le président du tribunal de grande instance vérifie que les agents des impôts présentant la demande d'autorisation ont agi en exécution d'une décision prise par une autorité hiérarchiquement supérieure (13). Ce faisant, elle admet que la demande d'autorisation s'effectue dans l'anonymat.

A contrario, dans les perquisitions pénales, les justiciables connaissent non seulement l'autorité qui a pris la décision, mais également le nom du juge d'instruction.

Concernant l'établissement de l'ordonnance autorisant la perquisition fiscale, l'autorité judiciaire doit vérifier le bien-fondé de la demande.

Dans sa rédaction initiale, l'article L. 16 B du LPF a institué une garantie essentielle tenant à l'obligation pour le juge de vérifier de manière concrète le bien-fondé de la demande d'autorisation. Celle-ci devait comporter tous les éléments d'information en possession de l'Administration de nature à justifier la visite. Cette exigence impliquait une analyse des documents et une appréciation de la réalité et de la gravité des infractions présumées. De fait, les motivations stéréotypées étaient exclues.

L'article 108 de la loi n° 89-935 du 29 décembre 1989 a modifié l'article L. 16 B du LPF en ajoutant une disposition aux termes de laquelle : « 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. 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 ».

Lors des travaux préparatoires de ce texte, certains sénateurs ont exprimé leur désaccord en faisant valoir que l'absence d'analyse des pièces présentées par l'Administration « risquait de rendre purement formel le contrôle exercé par la Cour de cassation » (14).

En réalité, l'obligation de vérifier le bien-fondé de la demande a été remplacée par une **obligation purement formelle de motivation de fait et de droit**, de

sorte que le juge ne peut plus procéder au contrôle effectif de la nécessité de perquisitionner.

Par ailleurs, on peut douter de la compétence réelle du président du tribunal de grande instance pour contrôler et discuter des éléments soumis dans les dossiers fiscaux souvent ardu et techniques, car ces magistrats ne sont pas des techniciens du droit fiscal. Il s'agit davantage d'un contrôle formel et ce, contrairement à l'esprit et à la lettre de la loi.

Il est fort probable que le juge se borne à signer une ordonnance dont le texte a été préétabli par l'Administration. En effet, de nombreuses ordonnances présentent des similitudes rédactionnelles révélant qu'elles ne sont pas l'œuvre des magistrats qui les ont prétendument rendues. Elles ont été en fait préparées par les services fiscaux, lesquels ont présenté aux juges un document complet sur lequel ils n'ont plus qu'à apposer leur signature et à remplir les blancs relatifs à la date et au nom des officiers de police judiciaire devant assister aux opérations. Ces ordonnances ne constituent pas de véritables décisions de justice puisque le magistrat n'est pas personnellement parvenu à une conclusion, c'est-à-dire avoir « examiné les pièces du dossier de la demande d'autorisation et correspondant à un choix qu'il exerce délibérément entre l'une ou l'autre des solutions possibles après avoir pesé les raisons qui justifient ou non le refus ou l'octroi de l'autorisation » (15). Dès lors, le président du tribunal de grande instance ne respecte pas l'obligation qui lui est imposée de vérifier de manière concrète le bien-fondé de la demande d'autorisation.

Il est possible de contester ces décisions uniquement devant le président du tribunal de grande instance qui a délivré l'autorisation (16). Il est difficile de croire que ce dernier va annuler une ordonnance pour de tels motifs car cette décision reviendrait à reconnaître qu'il n'a pas établi personnellement l'ordonnance. Si le magistrat n'a pas répondu favorablement à la requête en annulation, il est possible de se pourvoir en cassation. Ce recours paraît inutile puisqu'un requérant ne peut soutenir que l'ordonnance a été préalablement rédigée par l'Administration pour en déduire que le juge n'a pas respecté l'obligation de procéder à la vérification concrète du bien-fondé de la demande (17). La Cour de cassation refuse de vérifier si l'ordonnance est l'œuvre

(13) Cass. com., 6 avr. 1999, Michout, cité par Jean Lamarque, *Revue générale des procédures*, avr./juin 1999.

(14) Débats Sénat JO, séance 18 déc. 1989, p. 5128.

(15) Jean Lamarque, *Revue générale des procédures*, avr./juin 1999.

(16) Cass. com., 30 oct. 1989, n° 89-10.741, Roga Enseignes.

(17) Cass. com., 15 mars 1994, Lagier, *Bull. civ. IV*, p. 87, n° 113.

personnelle du juge considérant que « les motifs et le dispositif de l'ordonnance d'autorisation sont réputés être établis par le juge qui l'a rendue et l'a signée » (18). Les circonstances que la requête ait été déposée le même jour et que la décision soit rédigée dans les mêmes termes qu'une autre décision visant les mêmes sociétés sont sans incidence sur la régularité de la décision attaquée (19). La Cour de cassation admet la régularité de ce procédé dans la mesure où le juge, en signant l'ordonnance, en assume l'entière responsabilité. Elle méconnaît ainsi les exigences du législateur, lequel impose un contrôle de l'autorité judiciaire du bien-fondé de la demande de la perquisition.

La vérification concrète du bien-fondé de la demande est établie en fonction des éléments d'information fournis par l'Administration. L'autorité judiciaire ne peut se contenter d'apposer son visa mais doit décrire les pièces soumises à son appréciation et s'y référer précisément. Le président du tribunal de grande instance est réputé s'appuyer sur tous les documents visés et ne peut se contenter d'utiliser l'expression suivante : « le dossier présenté à l'appui de sa demande » (20), ni se borner à faire une référence générale à la requête et aux pièces en sa possession sans les citer et les analyser (21). Il n'est pas nécessaire que l'analyse requise du magistrat soit trop pointilleuse, dans la mesure où l'autorité judiciaire doit prendre en compte des éléments qu'il estime être pertinents pour fonder son appréciation sur l'existence de présomptions (22).

Il incombe tout de même au juge de dire en quoi les éléments produits par l'Administration et qu'il retient corroborent les termes de la déclaration anonyme (23).

L'autorité judiciaire est également tenue de vérifier si la demande formulée par les services fiscaux justifie le recours à une perquisition. Le président du tribunal de grande instance doit exercer un contrôle sur l'origine des éléments d'information fournis par les agents à l'appui de la demande d'autorisation. Pourtant, la Cour de cassation n'exige pas de l'autorité judiciaire d'énoncer de manière motivée les éléments d'information fournis par l'Administration tendant à établir les faits allégués, ni de relever l'existence de faits positifs résultant de ces informations de nature à constituer des présomptions propres à justifier la demande d'autorisation (24).

En matière fiscale comme en droit pénal, la Cour de cassation montre son attachement au fait que les documents ne soient pas obtenus par des procédés illicites ou frauduleux.

En matière pénale, les éléments de preuve produits ne doivent pas porter atteinte aux droits de la défense et au principe énoncé à l'article 8 de la Convention

européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (25). De même, ils ne doivent pas avoir été obtenus par des procédés frauduleux (26).

En matière fiscale, le juge doit se référer aux documents produits par l'Administration, détenus par celle-ci de manière apparemment licite. La Cour de cassation refuse toutefois de limiter le contrôle de la licéité aux seuls documents dont l'origine ou le contenu serait manifestement frauduleux (27).

Lorsque le juge ne mentionne pas l'origine apparemment licite d'une pièce (28), alors que l'ordonnance énonce qu'elle s'appuie sur l'ensemble des documents et explications fournis par les requérants, la Cour de cassation considère qu'elle n'est pas en mesure d'exercer son contrôle sur la régularité de l'ordonnance (29). Il s'agit cependant d'une vérification en apparence puisque cette condition est remplie dès lors « que le juge vérifie que les éléments d'information présentés par les agents du fisc ont été obtenus par eux de manière apparemment licite » (30).

Le **contrôle** ne constitue pas un véritable examen de fond mais est **purement formel** car il suffit à l'**autorité judiciaire** de préciser dans l'ordonnance que les documents ont été obtenus dans le cadre du droit de communication de l'Administration (31) sans être contrainte de vérifier si celui-ci a été exercé régulièrement (32). Il lui suffit d'indiquer que la pièce communiquée provient du droit de communication et notamment de la direction générale des douanes (33) ou des agents d'une brigade de contrôle et de recherches (34).

(18) Cass. com., 29 oct. 1991, n° 90-13.368, Fouquet et Pelfanian ; Cass. com., 29 avr. 1997, n° 96-30.007, Fadoul ; Cass. com., 12 janv. 1999, n° 97-30.033, LC Investissements.

(19) Cass. com., 16 mai 2000, n° 98-30.263, Société Vinci International.

(20) Cass. com., 24 mars 1992, Bull. civ. IV, n° 135.

(21) Cass. com., 21 avr. 1992, n° 761 P, Roussel.

(22) Cass. com., 26 janv. 1999, n° 97-30.027, SARL Mondial Fleurs.

(23) Cass. com., 30 mai 2000, n° 98-30.052, SCI du Château de la Jonchère.

(24) Cass. com., 4 juin 1996, n° 93-21.620, Davidas.

(25) Cass. crim., 19 juin 1989, 89-81.777.

(26) Cass. crim., 28 oct. 1991, n° 90-83692.

(27) Cass. com., 27 nov. 1991, Bull. civ. IV, n° 363.

(28) Cass. com., 2 nov. 1994, n° 92-20.240, Halfon.

(29) Cass. com., 23 nov. 1993, n° 92-14.375 et 92-13.716, Louis.

(30) Cass. com., 5 juill. 1994, n° 93-10.737, Société El Développement et autres.

(31) Cass. com., 1^{er} oct. 1996, n° 94-12.378, Fadoul.

(32) Cass. com., 29 avr. 1997, n° 95-30.021, Espie et autres.

(33) Cass. com., 21 févr. 1995, JCP 1995, éd E, pan, 414 ; Cass. com., 29 avr. 1997, n° 95-30.161, Andrei.

(34) Cass. com., 23 nov. 1993, n° 92-14.375 et 92-13.716, Louis, précités.



Il apparaît encore plus contestable que la Cour de cassation admette une simple déclaration anonyme pour autoriser une perquisition. Ayant pris position pour la première fois en 1993 concernant une ordonnance établie en application de l'article 48 de l'ordonnance du 1^{er} décembre 1986 (35), puis de façon implicite dans le cadre de l'article L. 16 B du LPF (36), elle a confirmé sa jurisprudence en 1998 en admettant ce procédé lorsque sa teneur résulte d'un document signé par les agents, et est corroboré par d'autres éléments d'information décrits et analysés par lui (37). On peut dès lors s'interroger sur la nature des éléments qui peuvent et doivent nécessairement corroborer la dénonciation puisque l'Administration a affirmé qu'une simple lettre de dénonciation, anonyme ou non, ne constitue pas à elle seule une présomption suffisante pour engager la procédure de perquisition (38). Il a été jugé que des extraits bancaires obtenus en vertu du droit de communication constituent des éléments corroborant la dénonciation anonyme (39).

En matière pénale, le **procédé tenant aux dénonciations anonymes** est parfaitement admis également. Selon l'article 40 du Code de procédure pénale, c'est au procureur de la République à qui il incombe de recevoir les dénonciations et d'apprécier la suite à leur donner. Il peut alors, soit classer sans suite la dénonciation s'il estime qu'elle ne correspond pas à une véritable infraction pénale, soit ouvrir une information. Dans cette hypothèse, il établit un réquisitoire introductif et un juge d'instruction sera alors désigné. Dans le cadre de ses pouvoirs d'instruction, le juge peut autoriser une perquisition. Ainsi, une dénonciation qui met en mouvement, à elle seule, l'action publique, constitue un élément qui pourra éventuellement déclencher une perquisition.

Par ailleurs, on peut noter que la chambre criminelle refuse d'annuler une note manuscrite du juge d'instruction faisant état de l'existence d'un témoin dénoncé par un tiers (40).

L'autorité judiciaire peut également autoriser une perquisition en se fondant sur une attestation établie par un agent des impôts relatant des faits dont il a été témoin dans le cadre de sa vie privée, dès lors qu'elle « n'est pas destinée à administrer la preuve dans le cadre de la poursuite pénale » (41). Ce procédé n'est pas davantage acceptable car il ne s'agit pas d'un élément de preuve objectif permettant au juge d'effectuer un contrôle de la réalité des faits allégués.

Il est pour le moins curieux de pouvoir fonder une décision aussi grave qu'une perquisition sur une simple déclaration anonyme n'engageant en aucune façon la responsabilité de l'auteur de la délation et sans exercer le moindre contrôle sur la réalité de celle-ci.

> Le déroulement des perquisitions

Les opérations de perquisition

Les opérations de perquisition peuvent être menées uniquement par des agents ayant au moins le grade d'inspecteur. Aux termes de la loi n° 89-935 du 29 décembre 1989, l'ordonnance doit comporter « le nom et la qualité du fonctionnaire habilité qui a sollicité et obtenu l'autorisation de procéder aux opérations de visite ». Cette habilitation doit être mentionnée sur l'ordonnance (42) et il appartient au juge de s'assurer que l'agent a justifié de son habilitation. Des copies non certifiées conformes des habilitations des agents autorisés suffisent à satisfaire aux exigences légales (43). Il ne peut être utilement soutenu que le juge n'a pas vérifié la qualité du demandeur à l'autorisation à défaut d'inscription de faux contre cette mention (44).

Quant à l'officier de police judiciaire qui est désigné par le président du tribunal de grande instance, celui-ci a uniquement pour rôle d'assister les agents habilités à l'opération et de tenir le magistrat informé de son déroulement. Le principe d'une **délégation du pouvoir de désignation des officiers de police judiciaire** accordée au commandant d'une brigade territoriale est **admis** (45).

En matière pénale, ce sont les officiers de police judiciaire qui procèdent aux perquisitions, soit dans le cadre de commissions rogatoires délivrées par le juge d'instruction, soit d'office dans le cadre de l'enquête préliminaire ou sur les instructions du procureur de la République. Ceux-ci ont seuls le droit de prendre connaissance des documents trouvés sur place avant de procéder à leur saisie, et ce, à peine de nullité de la procédure (46).

Ils ont pour mission de rechercher des éléments d'information relatifs à l'infraction présumée. Ils n'ont aucun intérêt à procéder à des investigations à charge

(35) Cass. com., 26 oct. 1993, n° 92-13.658, SA Trabet et autres.
 (36) Cass. com. 7 janv. 1997, n° 95-30.123, Ghanadian.
 (37) Cass. com., 16 juin 1998, n° 96-30.135, Société Mediatime France.
 (38) Comité fiscal MOA, 26 sept. 1985, précité.
 (39) Cass. com., 13 janv. 1998, n° 95-40.733, G. et autres.
 (40) Cass. crim., 13 oct. 1992, n° 92-83.072.
 (41) Cass. com., 27 janv. 1998, n° 96-30.008, Société Le Queen.
 (42) Cass. com., 18 juill. 1989, n° 89-10.895, Société Sprint.
 (43) Cass. com., 9 févr. 1993, n° 225 D, Feingold.
 (44) Cass. com., 13 oct. 1992, n° 91-13.055, Baud ; Cass. com., 5 mars 1999, n° 567 D, Noé et autres.
 (45) Cass. com., 29 avr. 1997, n° 95-30.161, Andrei.
 (46) Cass. crim., 22 févr. 1996, Gaz. Pal., 19/20 juin 1996, p. 104.

et sont par conséquent neutres. En revanche, les agents des impôts, même régulièrement habilités, travaillent pour le compte de l'Administration fiscale, laquelle a vocation à procéder à des redressements. Compte tenu des implications financières, ils ne peuvent être tout à fait neutres.

En matière fiscale, les agents peuvent effectuer des visites dans tout lieu, même privé, à partir du moment où des présomptions existent (47). Toutefois, l'autorité judiciaire doit expressément viser les lieux où la visite est autorisée et l'Administration est tenue de solliciter une nouvelle autorisation lorsqu'elle découvre de nouveaux lieux où les preuves recherchées sont susceptibles d'être détenues (48).

La procédure pénale retient le même principe puisqu'il est possible, conformément aux articles 94 et 56 du CPP, de perquisitionner « dans tous les lieux où peuvent se trouver des objets dont la découverte serait utile à la manifestation de la vérité » et « chez les personnes qui paraissent avoir participé au crime ou détenir des pièces ou des objets relatifs au fait incriminé ». En revanche, contrairement au droit fiscal, il n'existe pas d'obligation pour le juge d'instruction d'indiquer, dans la commission rogatoire, le lieu de la perquisition, et ce, en raison du caractère général de l'article 94 du CPP (49).

Le droit fiscal tend cependant à se rapprocher des dispositions pénales. En effet, après avoir censuré les ordonnances autorisant les visites à tout coffre bancaire dont l'existence a été révélée en cours d'intervention et nécessitant une autorisation spéciale pour procéder à une telle opération (50), le législateur a remis en cause cette jurisprudence.

L'article 108 de la loi n° 89-935 du 29 décembre 1989 a précisé que : « 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, ils peuvent, sur autorisation délivrée par tout moyen par le juge qui a pris l'ordonnance, procéder immédiatement à la visite de ce coffre ».

Désormais, l'autorisation complémentaire de visite du coffre bancaire, dont la personne occupant les lieux visités est titulaire, peut être sollicitée et délivrée par tout moyen y compris par communication téléphonique (51). Cette faculté reconnue au juge est contestable puisqu'elle est contraire aux décisions rendues les 29 décembre 1983 et 29 décembre 1984 par le Conseil constitutionnel, selon lesquelles le juge doit pouvoir contrôler tout le déroulement de l'opération dont il assume la responsabilité.

Pendant la perquisition pénale, le juge d'instruction peut se déplacer et effectuer des interrogatoires.

En revanche, les interrogatoires sont interdits dans les

perquisitions fiscales. La Cour de cassation autorise cependant les agents des impôts à poser des questions, dès lors qu'elles sont dépourvues de toute relation avec la fraude présumée, et notamment sur l'identité des personnes présentes (52). L'article L. 16 B du LPF n'interdit pas « la consignation de déclarations faites spontanément par les personnes titulaires des locaux visités » (53). Dans ces situations, le contribuable ne peut faire appel à un conseil. En outre, les procès-verbaux étant rédigés par les agents des impôts, l'Administration est une nouvelle fois juge et partie et on peut douter de la sincérité des propos tenus par les vérificateurs qui ont « amené » le contribuable à effectuer ces déclarations spontanées dont il sera fait état dans le cadre d'une éventuelle procédure de redressement.

La **présence de l'intéressé n'est pas exigée pour effectuer une perquisition fiscale**, ce qui est pour le moins surprenant (54). Dans ce cas, l'article L. 16 B du LPF prévoit que l'officier de police judiciaire doit requérir deux témoins qui n'ont aucun lien avec l'Administration fiscale ou avec la police. Cette faculté n'est pas sans danger si on imagine que les deux témoins requis peuvent avoir un différend avec le contribuable. De plus, les perquisitions peuvent se dérouler sans l'assentiment des propriétaires ou des occupants desdits lieux, dès lors qu'elles sont autorisées par l'autorité judiciaire (54). En matière pénale, l'article 57 du CPP prévoit, à peine de nullité, que les intéressés doivent être présents lors de la perquisition. L'intéressé doit exprimer de sa main son assentiment à la perquisition effectuée à son domicile (CPP, art. 76). La chambre criminelle prononce la nullité d'une perquisition opérée hors la présence de l'intéressé ou de son représentant légal (55). Lorsqu'une personne est appréhendée en flagrant délit, la perquisition ne peut être effectuée qu'en sa présence, même si son épouse a assisté à la visite en qualité d'occupante des lieux (56).

(47) Cass. com., 24 mars 1992, n° 90-17.380, Horse France.

(48) Cass. com., 29 octobre 1991, n° 90-11.970, Devere.

(49) CA Grenoble, 22 juin 1994, jurisdata n° 049196.

(50) Cass. com., 21 mars 1989, n° 88-12.016 et 87-18.918, Torres-Duchene.

(51) Cass. com., 29 mars 1994, n° 91-20.429, Bertogli ; Cass. com., 7 juin 1994, n° 92-20.610, Société Art et style d'Aquitaine et autres.

(52) Cass. com., 5 mai 1998, n° 96-30.115, Société Value Investing Partners.

(53) Cass. com., 29 nov. 1994, n° 93-15.711, EURL Erckmann-Chatrian.

(54) Cass. com., 30 oct. 1989, n° 89-10.741, Roga Enseignes.

(55) Cass. crim., 7 déc. 1993, n° 93.84-188.

(56) Cass. crim., 5 mars 1998, Moreau, Dalloz 1998, IR, 123.



Concernant les perquisitions fiscales et pénales effectuées dans les locaux de personnes astreintes au secret professionnel, elles sont assorties de garanties particulières. Selon, la loi n° 85-1407 du 30 décembre 1985, les perquisitions pénales dans les cabinets d'avocats doivent se dérouler en présence du bâtonnier. Il en est de même pour les perquisitions fiscales (57).

Les opérations de saisie

La Cour de cassation a posé le principe de l'insaisissabilité des documents couverts par le secret professionnel. La Haute Juridiction n'établit aucune distinction entre les actes de procédure et les consultations juridiques. Elle considère que les consultations juridiques, les correspondances échangées entre l'avocat et son client, les projets de conclusions, les notes manuscrites constituent des documents couverts par le secret professionnel et ne peuvent être saisis (58), sauf lorsque les documents sont de nature à établir la preuve de la participation de l'avocat à la fraude présumée (59). La chambre criminelle pose les mêmes principes en estimant que les consultations, les correspondances, les notes d'entretiens sont couvertes par le secret professionnel et, dès lors, échappent à la saisie effectuée par le juge d'instruction en vertu de l'article 96 du CPP, sauf s'il s'agit d'écrits ayant donné lieu à la mise en examen du conseil (60).

La loi n° 2000-516 du 15 juin 2000 (61) a repris les règles posées par la jurisprudence tout en **renforçant la réglementation des perquisitions** dans les cabinets d'avocats au cours de l'enquête de flagrance ou de l'instruction, dans la mesure où le **bâtonnier peut s'opposer à la saisie** de l'un des documents qui sera alors placé sous scellé et transmis au juge des libertés et de la détention. Ces dispositions, prescrites à peine de nullité, instituent de nouvelles garanties procédurales destinées à assurer des règles de fond concernant la possibilité de saisir les documents couverts par le secret professionnel d'un avocat (62). L'article L. 16 B du LPF prévoit que les **documents saisis** doivent faire l'**objet d'un inventaire précis** signé par les agents des impôts, l'officier de police judiciaire et l'occupant des lieux, qui est remis à

l'intéressé. L'établissement de cet inventaire n'est soumis à aucune forme particulière et les documents regroupés dans des chemises peuvent être « compostés individuellement et par page par les agents habilités » (58). En revanche, les formalités attachées à l'inventaire sont beaucoup plus rigoureuses, puisqu'en droit pénal celui-ci doit mentionner, un par un, les documents et pièces saisis (63).

Commentaire

En définitive, la légalisation des perquisitions fiscales, présentée comme une protection supplémentaire des droits des contribuables, devait permettre d'éviter les détournements de procédure fréquents avant l'adoption de la loi du 29 décembre 1984. Or, elle a permis d'élargir les pouvoirs inquisitoriaux du fisc, dans la mesure où l'Administration dispose depuis 1984 d'une procédure légale et inquisitoriale, et ce, bien qu'elle soit encadrée aux termes de la loi, par un contrôle judiciaire qui apparaît pour le moins formel. Finalement, même si les perquisitions fiscales et pénales ont un objectif commun, l'évolution jurisprudentielle et législative révèle que le droit pénal offre davantage de protection aux justiciables.

*Manon SIERACZEK-ABITAN,
Docteur en droit, Avocat à la Cour.
SCP MONOD-COLIN, Avocat aux Conseils.*

POUR EN SAVOIR PLUS :
Doc. adm. 13 K 333, 10 août 1998.



► **REPÈRE :** Lamy fiscal 2000, § 6883 et s.

- (57) Cass. com., 2 juill. 1996, n° 93-20.725, SCP Mouial et Scharwitzel et autres.
- (58) Cass. com., 20 oct. 1998, n° 1564 D, Ardouin et autres.
- (59) Cass. com., 5 mai 1998, n° 96-30.115, Société Value Investing Partners.
- (60) Cass. crim., 5 oct. 1999, n° 98-80.007.
- (61) L. n° 2000-516, 15 juin 2000, art. 45, JO 16 juin 2000.
- (62) Circ. 4 déc. 2000.
- (63) Cass. crim., 22 août 1989, n° 88-86.939, Coifre.

LES NOUVELLES FISCALES. Fondateur : Jean Roncajola. Éditeur : GROUPE LIAISONS SA, au capital de 41 620 050 F - Siège social : 1, avenue Édouard-Belin, 92856 Rueil-Malmaison cedex - RCS Nanterre 572 208 288 - Principaux actionnaires : Wolters Kluwer France, Lamy SA, Annonces et Formalités Légales SA - Président-directeur général/Directeur de la publication : Stéphane Tschanz - Directeur général adjoint : Dominique Bouchet - Directeur Infocentre : Alain Bouron - Directeur du département fiscal, rédacteur en chef : Hervé Oliel - Rédacteurs : Mathieu Gautier, Florence Guerrier, Delphine Siquier, Delphine Taieb - Directeur commercial : Frank Denis - Chef de groupe : Anne Mallet - Imprimeur : ETC, 76196 Yvetot - Numéro de Commission paritaire : 54968 - Dépôt légal : mars 2001 - © 2001 - ISSN : 0399-1636. Abonnement de base, un an : 1 895 F TTC (avec deux consultations fiscales écrites), 1 390 F (sans consultations fiscales).