

ETUDE 305

Les perquisitions fiscales

Par Manon SIERACZEK-ABITAN, Docteur en droit, Avocat à la Cour, Cabinet LANTOURNE DURET SIMON & ASSOCIÉS

SOMMAIRE

Légalisation des perquisitions fiscales	305-2	Les limites du contrôle du juge : l'apparence de la licéité de l'origine des documents.	305-29
SECTION I		Obligation pour l'administration fiscale de fournir les éléments en sa possession	305-31
La banalisation de la procédure visée à l'article L. 16 B du LPF		La requête fondée sur une dénonciation anonyme	305-33
Mise en œuvre du droit de visite et de saisie aux fraudes sans gravité significative	305-5	SECTION III	
Substitution fréquente à une procédure de contrôle fiscal de droit commun	305-10	L'extension des pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale	
SECTION II		Autorisation de la perquisition en tous lieux	305-40
L'absence de contrôle effectif de la demande d'autorisation par l'autorité judiciaire		Mise en œuvre de la perquisition à l'encontre de personnes non suspectées de fraude fiscale	305-45
Non-spécialisation en droit fiscal du juge des libertés et de la détention	305-15	SECTION IV	
Absence de contrôle par le juge des libertés et de la détention de l'habilitation de l'agent qui a établi la requête	305-20	Les conditions relatives à la mise en œuvre des opérations de visite et de saisie	
Absence de vérification concrète du bien-fondé de la demande	305-25	Le déroulement de la perquisition	305-50
Établissement de la vérification concrète du bien-fondé de la demande en fonction des éléments d'information fournis par l'administration	305-27	Les contestations portant sur la régularité des opérations de visite et de saisie	305-55
		Conclusion	305-60

305 2 Légalisation des perquisitions fiscales

Si le droit de visite et de saisie ne constitue pas la procédure d'imposition la plus utilisée (environ 200 ordonnances sont rendues chaque année ce chiffre est de source officieuse puisque la Direction générale des impôts ne publie aucune statistique à propos de l'article L. 16 B), cette procédure demeure de loin la plus attentatoire aux libertés individuelles et la plus traumatisante pour les contribuables.

Dans le droit antérieur à la loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984, il n'était prévu aucune disposition spécifique réglementant les perquisitions en matière de contributions directes.

L'administration fiscale profitait des moyens d'investigation accordés aux agents des contributions indirectes et à la police économique (en vertu des articles 7, 15 et 16 de l'ordonnance n° 45-1484 du 30 juin 1945) en exerçant son droit de communication et procéder à des redressements. Le Conseil d'État a fini par condamner cette prati-

que administrative en admettant que la saisie des documents à des fins fiscales par une procédure de répression économique constituait un détournement de procédure.

Le gouvernement a alors pris l'initiative d'entériner cette situation de fait et légaliser ainsi les perquisitions fiscales. Depuis la loi du 29 décembre 1984, l'administration fiscale dispose donc d'une procédure légale et inquisitoriale en principe soumise au contrôle du juge judiciaire.

L'article L. 16 B du LPF permet en effet à l'administration fiscale de procéder à une perquisition fiscale « lorsqu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement de l'impôt sur le revenu sur l'impôt sur les sociétés ou sur la TVA en se livrant à des achats ou à 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 de documents comptables dont la tenue est imposée par le Code général des impôts ».

Cette disposition, hautement préjudiciable aux principes fondamentaux tels que la liberté individuelle et l'inviolabilité du domicile, ne peut demeurer compatible avec l'article 8 de la Convention Européenne de Sauvegarde des Droits de l'Homme que si elle est strictement interprétée et appliquée.

Or, depuis une dizaine d'années, on constate que cette procédure est très peu protectrice des droits des contribuables compte tenu de la banalisation de cette procédure (voir 305-5 et s.), l'absence de contrôle effectif sur la demande d'autorisation (voir 305-15 et s.), l'absence de contrôle de l'habilitation des agents des impôts.

SECTION I

La banalisation de la procédure visée à l'article L. 16 B du LPF

305 5 Mise en œuvre du droit de visite et de saisie aux fraudes sans gravité significative

Cette banalisation est observée eu égard au fait que la mise en œuvre du droit de visite et de saisie n'est pas réservée aux fraudes d'une gravité significative et que l'article L. 16 B du LPF est souvent utilisé alors même que l'administration fiscale dispose déjà d'éléments d'information permettant de notifier des redressements ou d'entamer des poursuites correctionnelles.

L'engagement d'une perquisition fiscale doit être subordonné à l'existence de présomptions très sérieuses portant sur des fraudes très importantes.

C'est en tout cas ce qu'il résulte des travaux préparatoires de la loi du 29 décembre 1984 (L. n° 84-1208, 29 déc. 1984). Les visites domiciliaires impliquent en effet uniquement la recherche « d'infractions fiscales au sens pénal du terme (...) pour lesquelles les méthodes actuelles de contrôle fiscal sont inopérantes » (JO Débats AN séance, 15 nov. 1984, p. 6139).

L'engagement d'une perquisition fiscale étant réservée dans l'hypothèse de « présomptions très sérieuses portant sur des fraudes très importantes (...) » ; elle est décidée lorsque l'administration est parvenue à la conclusion qu'il existe une comptabilité parallèle et que le seul moyen de la saisir est d'arriver à l'improviste » (JO Débats Sénat, séance 8 déc. 1984, p. 4266).

Le recours à une telle procédure suppose une présomption de fraude au sens pénal du terme dont les moyens de preuve ne peuvent être trouvés que par des visites domiciliaires.

Mais la pratique judiciaire a été au-delà de la volonté du législateur car en pratique, cette procédure est mise en œuvre à tout type de contribuable. Les commerçants et

artisans, les dirigeants de petites structures, les salariés, les avocats et les experts comptables n'échappent pas à ce dispositif.

Cette pratique est d'ailleurs confortée par la jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle la mise en œuvre de cette procédure n'implique pas nécessairement des infractions d'une particulière gravité et l'administration fiscale ne peut être critiquée d'avoir choisi, parmi celles qui sont à sa disposition, la procédure visée à l'article L. 16 B du LPF (Cass. crim., 30 oct. 2002, n° 6312 F-D, Société Ronytex).

305 10 Substitution fréquente à une procédure de contrôle fiscal de droit commun

La perquisition n'a pas été conçue comme « une super-vérification » mais comme une procédure permettant de réunir les preuves à l'encontre des contribuables à l'égard desquels une vérification de comptabilité resterait vaine.

Lorsque l'administration fiscale est en mesure, par les procédures de droit commun, de se procurer la preuve d'une fraude fiscale, la mise en œuvre d'une visite domiciliaire doit être exclue.

Et, sauf à consacrer un détournement de procédure, il n'est pas légalement justifié de recourir au moyen d'investigation exceptionnel prévu par l'article L. 16 B du LPF pour pallier l'impossibilité d'établir des preuves selon la procédure de droit commun.

Or, en pratique, une ordonnance peut être délivrée alors même que préalablement l'administration fiscale a diligenté une vérification de comptabilité à l'encontre de la société perquisitionnée. Le juge des libertés et de la détention peut autoriser une perquisition alors même que l'administration a obtenu les éléments susceptibles de rapporter la preuve d'une fraude fiscale en exerçant son droit de communication ou a eu recours au droit d'enquête prévu par les articles L. 80 F et suivants du LPF. En général, c'est exclusivement sur la base des éléments recueillis lors de ces procédures de contrôle que le magistrat fait droit à la requête de l'administration fiscale.

Le juge ne recherche pas si, compte tenu de ces éléments, l'administration n'était pas en mesure de poursuivre, si elle l'estimait utile pour administrer la preuve de la fraude alléguée la procédure de droit commun déjà engagée sans recourir à une visite domiciliaire.

Cette pratique est d'autant plus inacceptable que, conformément au sixième alinéa de l'article L. 16 B du LPF, l'administration fiscale ne peut opposer au contribuable les informations qu'elle a recueillies à l'occasion de la visite domiciliaire qu'à la condition d'avoir restitué les pièces saisies et d'avoir engagé une vérification de comptabilité ou un ESFP.

La procédure de visite et de saisie et la procédure de vérification de la comptabilité constituent deux phases de la même procédure d'imposition qui, nécessairement combinées, concourent à la décision d'imposition de l'intéressé qui sera éventuellement prise par l'administration fiscale (CE, 1^{er} mars 1996, n° 174245, SARL Finitebon ; CE, 1^{er} mars 1996, n° 174246, SARL Finitebon et Avis CE, 10 juin 1998, n° 194330, Thoury).

En conséquence, la procédure de visite et de saisie doit se situer en amont d'une éventuelle procédure de redressement, celle-ci ayant pour effet de permettre à l'administration fiscale de recueillir des informations et non d'étayer un dossier d'un contribuable.

La mise en œuvre du droit de visite et de saisie doit, par suite, nécessairement intervenir antérieurement à la vérification de la comptabilité et *a fortiori* antérieurement à la décision d'imposition prise par l'administration.

Mais, la réalité est toute autre car bien souvent, une visite domiciliaire est autorisée alors même que les redressements ont été notifiés au contribuable concerné.

SECTION II

L'absence de contrôle effectif de la demande d'autorisation par l'autorité judiciaire

305 15 Non-spécialisation en droit fiscal du juge des libertés et de la détention

Depuis le 16 juin 2002 (date d'entrée en vigueur du transfert de compétence du contentieux de l'article L. 16 B du LPF), seul le juge des libertés et de la détention du tribunal de grande instance dans le ressort duquel sont situés les lieux à visiter est habilité à autoriser les services fiscaux à procéder à une perquisition.

Le juge doit vérifier que les mesures sollicitées par l'administration sont de nature à apporter la preuve de l'existence des éléments constitutifs d'une fraude fiscale.

Encore faut-il que le juge des libertés et de la détention soit compétent pour apprécier s'il existe une véritable présomption de fraude fiscale. Or, ce juge n'est pas un spécialiste de la matière fiscale et ce, d'autant que les montages sont de plus en plus complexes et que les fraudes liées à des réseaux internationaux sont parfois très difficilement décelables.

Les dossiers sont souvent volumineux et comportent souvent plusieurs dizaines de documents annexés à la requête. Comment un juge peut-il examiner en une seule journée une soixantaine de pièces jointes à la requête et rédiger une ordonnance à partir de l'analyse des documents ? Même pour un spécialiste, il s'agit d'une tâche considérable qui demanderait plusieurs journées de travail.

Cette analyse est renforcée eu égard à certains faits pour le moins troublants. Les ordonnances sont rendues le même jour que la présentation de la requête. En outre, les ordonnances rendues par plusieurs magistrats de tribunaux différents comportent des similitudes troublantes.

En réalité, le contrôle exercé par le juge des libertés et de la détention n'est pas effectif. L'autorité judiciaire se borne à signer une ordonnance dont le texte a été établi préalablement par l'administration fiscale qui n'est qu'une réplique exacte de la requête. Les ordonnances sont préétablies par les services fiscaux sur lesquelles le juge n'a

plus qu'à apposer sa signature et à remplir la date et le nom des officiers de police judiciaire devant assister aux opérations.

Les ordonnances ne constituent, en aucun cas, 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 » (Professeur Jean Lamarque, *Revue générale des procédures*, avril/juin 1999).

305 20 Absence de contrôle par le juge des libertés et de la détention de l'habilitation de l'agent qui a établi la requête

L'article L. 16 B du LPF opère une distinction entre l'autorité fiscale qui est habilitée à prendre l'initiative de saisir le juge et les agents habilités par le directeur général des impôts à procéder aux opérations matérielles de perquisition et de saisie.

Aux termes de l'article L. 16 B I du LPF, « lorsque l'autorité judiciaire est saisie par l'administration fiscale (...), elle peut 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 outre, l'article L. 16 B II du LPF prévoit que : « (...) l'ordonnance comporte (...) le nom et la qualité du fonctionnaire habilité qui a sollicité et obtenu l'autorisation de procéder aux opérations de visite (...) ».

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

Les agents habilités à procéder aux opérations ne sont pas nécessairement habilités à saisir de leur propre initiative le juge des libertés et de la détention.

Au cours des travaux préparatoires de la loi du 29 décembre 1984, le gouvernement s'est expressément engagé à ce que « la décision de saisir l'autorité judiciaire soit prise au plus haut niveau de chaque direction compétente » (JO débats Sénat, séance 8 déc. 1984, p. 4266). Le législateur n'a nullement eu l'intention d'autoriser n'importe quel agent des impôts à prendre l'initiative d'une telle procédure.

La décision de procéder à une visite domiciliaire ne peut être prise que par le Directeur général des impôts ou par un agent qui a été expressément habilité par le chef du service extérieur de la DGI.

Le juge saisi de la requête doit s'assurer que l'agent des impôts qui a présenté la demande d'autorisation est habilité par le directeur général des impôts à le faire.

Or, le juge des libertés et de la détention ne vérifie pas si les agents des impôts présentant la demande d'autorisation ont agi en exécution d'une décision prise par une autorité hiérarchiquement supérieure.

D'ailleurs, les habilitations ne figurent pas parmi les pièces numérotées annexées à la requête et ne sont pas toujours dans le dossier transmis à la Cour de cassation.

En tout état de cause, aucun contrôle n'est effectué à partir du moment où la présentation de la requête au juge

par un inspecteur des impôts spécialement habilité par le directeur général des impôts suffit à établir la compétence de la requête qui n'a pas à agir en exécution d'une décision spéciale prise pour la requête en cause (Cass. crim., 8 sept. 2004, n° 03-85.814).

305 25 Absence de vérification concrète du bien-fondé de la demande

« 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 » (LPF, art. L. 16 B, II).

Le juge doit « motiver 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 ».

305 27 Établissement de la vérification concrète du bien-fondé de la demande 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 juge 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 » (Cass. com., 24 mars 1992, n° 90-17.380, SA Horse France), ni se borner à faire une référence générale à la requête et aux pièces en sa possession sans les citer et les analyser (Cass. com., 21 avr. 1992, n° 90-16.518, Roussel).

Le juge n'a pas l'obligation d'analyser toutes les pièces produites par les services fiscaux et il ne peut lui être fait grief de ne pas avoir fait état d'un document qui n'était pas nécessaire pour son analyse (Cass. com., 29 oct. 1991, n° 90-14.784, Baroche).

Il suffit que l'autorité judiciaire énonce de manière motivée les éléments d'information fournis par l'administration tendant à établir les faits allégués et il n'est pas nécessaire de relever l'existence de faits positifs résultant de ces informations de nature à constituer des **présomptions propres** à justifier la demande d'autorisation (Cass. com., 4 juin 1996, n° 93-21.620, Davidas).

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

Mais il arrive parfois que certaines pièces visées par l'ordonnance ne correspondent pas à celles qui ont été produites avec la requête. Ainsi, dans une affaire, le juge des libertés et de la détention a visé comme pièce une copie du mandat donné le 18 octobre 1999 par Monsieur X à son avocat et une copie en 11 feuillets de documents remis à la Direction des Services Fiscaux de Paris-Ouest.

Or, après vérification, il s'est avéré que la pièce visée correspondait à la copie du rapport du Conseil d'Administration de la société à l'Assemblée Générale Ordinaire du 29 mars 1999 et à la copie du rapport spécial du Commissaire aux Comptes sur les conventions réglementées.

Ces faits établissent que l'autorité judiciaire vise des documents sans vérifier au préalable leur nature.

305 29 Les limites du contrôle du juge : l'apparence de la licéité de l'origine des documents

Il suffit que le juge mentionne l'origine apparemment licite des pièces produites par l'administration sur lesquelles il fonde son appréciation (Cass. com., 24 juin 1997, n° 95-30.073, Société entreprise industrielle). Il satisfait à son obligation de mentionner l'origine apparemment licite des pièces lorsqu'il dresse la liste des pièces sur lesquelles il s'appuie et précise leur origine (Cass. com., 14 juin 2000, n° 98-30.358, Société Air-Entreprise).

L'ordonnance doit simplement mentionner l'énoncé suivant : « attendu que les pièces produites à l'appui de la requête ont une origine apparemment licite et qu'elles peuvent être utilisées pour la motivation de la présente ordonnance ».

Le juge n'a pas à vérifier l'origine des renseignements qui ont permis aux services fiscaux d'obtenir les documents dont il estime qu'elles ont une apparence licite (Cass. crim., 19 févr. 2003, n° 02-81.516, Carolle).

Il suffit à l'autorité judiciaire de préciser dans l'ordonnance que les documents ont été obtenus dans le cadre du **droit de communication exercé par l'administration** (Cass. com., 1^{er} oct. 1996, n° 94-12.378, Fadoul). Il lui suffit d'indiquer que la pièce communiquée provient du droit de communication et notamment de la direction générale des douanes (Cass. com., 29 avr. 1997, n° 95-30.021, Espie et autres) ou des agents d'une brigade de contrôle et de recherches (Cass. com., 23 nov. 1993, n° 92-14.375 et n° 92-14.716, Louis), d'éléments provenant de l'exercice du droit de communication prévu par l'article L. 82 C du LPF et plus particulièrement d'une instruction en cours (Cass. crim., 10 avr. 2002, n° 00-30.138) ou encore du droit de communication exercé auprès de France Telecom (Cass. crim., 5 mars 2003, n° 01-88.429).

De même, l'administration fiscale peut faire état de documents obtenus dans le cadre de la procédure d'assistance administrative mutuelle (Cass. crim., 14 nov. 2002, n° 01-87.747).

Il ne s'agit, en réalité, que d'un contrôle purement formel dans la mesure où le juge ne peut s'assurer que l'administration fiscale a exercé son droit de communication de façon régulière.

305 31 Obligation pour l'administration fiscale de fournir les éléments en sa possession

La demande d'autorisation de procéder à une perquisition doit comporter tous les éléments d'information en possession de l'administration, à charge et à décharge,

afin que le juge soit pleinement informé des éléments de fait avant d'arrêter sa décision. Il s'agit, en réalité, de l'application plus générale de l'obligation de loyauté à laquelle sont tenus les services fiscaux.

Lors de la discussion du texte de l'article L. 16 B du LPF à l'Assemblée Nationale, le Rapporteur Général, Alain Richard, a en effet précisé : « je crois que les quelques jours de débat que nous avons eus depuis le 1^{er} dépôt de ce texte ont effectivement permis de bien préciser, en particulier à destination de la Cour de Cassation, le sens de la motivation que nous réclamons maintenant. Il faut que le juge soit pleinement informé. Il faut qu'il écrive lui-même dans sa motivation les éléments de fait qui, par lui, sont retenus pour autoriser la visite ou le déplacement... » (Extraits du rapport au JOAN, séance, 15 déc. 1989, p. 6718).

Dans un premier temps, il a été jugé que l'administration devait communiquer au juge des éléments d'information « à décharge ».

Ainsi, la lettre du conseil du contribuable adressée à l'administration fiscale après le procès-verbal d'obstruction à contrôle doit être produite avec la demande d'autorisation (Cass. com., 24 janv. 1995, n° 93-19.701, Mani). Il en est de même de la lettre du conseil du contribuable adressée à l'administration fiscale pour discuter un redressement (Cass. com., 7 avr. 1998, n° 96-30.086, Société Moderna France).

Puis, la communication au juge des éléments à décharge n'a plus été imposée. Il a été en effet jugé que le juge ne méconnaît pas l'article 8 de la Convention européenne des Droits de l'homme lorsqu'il a reçu de l'administration des éléments d'information de nature à justifier la visite à l'exclusion des éléments d'information à décharge (Cass. com., 1^{er} juin 1999, n° 97-30.306, Gerschel).

L'administration est en droit de communiquer au juge les pièces qu'elle estime pertinentes et c'est au contribuable de démontrer que la production d'autres pièces aurait été de nature à remettre en cause l'appréciation du magistrat sur les présomptions de fraude fiscale (Cass. crim., 16 oct. 2002, n° 01-86.201).

Mais en pratique, une ordonnance peut être délivrée alors que l'administration fiscale dissimule au juge des documents dont elle est en possession. C'est ainsi, qu'après avoir vérifié depuis plusieurs mois une société Y, l'administration fiscale ne pouvait ignorer que si la société Y Ltd utilisait les services de la société Y France, ces prestations étaient facturées par cette dernière à sa filiale pour des montants significatifs. Or, l'administration fiscale s'est bien gardée de présenter les factures à l'appui de sa requête. Pourtant les pièces non présentées au juge établissent que la société Y France était rémunérée par sa filiale : les prestations fournies par la société Y et facturées par la société Y Ltd à des clients ont simplement été sous-traitées. Si le juge avait été en mesure d'exercer un contrôle sur ces éléments de preuve, il n'aurait pas conclu à l'existence de présomptions de fraude fiscale et n'aurait pas autorisé une perquisition.

La Cour de cassation a défini les conditions dans lesquelles de telles déclarations pouvaient être utilisées à l'appui d'une requête tendant à la mise en œuvre du droit de visite et de saisie.

Certes, si le juge ne peut fonder directement sur des documents reçus de manière anonyme par l'administration pour autoriser une perquisition (Cass. com., 27 nov. 1991, n° 90-10.579, Entreprise Jean Lefebvre), ce procédé est parfaitement admis dès lors que cette déclaration est soumise au juge au moyen d'un document, établi par les enquêteurs et signé par eux, permettant ainsi d'en apprécier la teneur (Cass. com., 26 oct. 1993, n° 92-13.658, SA Trabet).

Mais c'est à la condition que cette déclaration soit « corroborée par d'autres éléments d'information décrits et analysés » par le juge. Et il appartient à ce dernier de préciser en quoi les éléments d'information produits par l'administration corroborent les termes de la déclaration anonyme (Cass. com., 30 mai 2000, n° 98-30.188, Société Imprimerie Laborde).

Mais on peut se demander quelle peut être la nature des éléments susceptibles de corroborer les éléments d'information produits par l'administration. Des extraits bancaires obtenus en vertu du droit de communication constituent des éléments corroborant la dénonciation anonyme (Cass. com., 13 janv. 1998, n° 95-40.733, Société Paris-Ouest Immobilier).

Dans la pratique, l'administration fiscale produit une attestation rédigée et signée d'un Inspecteur Principal des impôts, en résidence à la Direction Nationale d'Enquêtes Fiscales, relative à des informations communiquées oralement par une personne désireuse de garder l'anonymat.

L'attestation précise, en général, que l'intéressé ne déclare à l'administration fiscale qu'une fraction minime de ses revenus et aucun de ceux retirés des activités occultes portées à la connaissance du service des impôts ou bien qu'une société exerce en France une activité professionnelle occulte.

Mais ces attestations ne sont en général corroborées par aucun autre élément d'information fiable.

Bien souvent, il s'agit de pièces résultant de la mise en œuvre du droit de communication prévu aux articles L. 81, L. 83 et L. 85 du LPF à savoir un contrat d'électricité, un contrat de gaz ou un relevé détaillé des communications téléphoniques.

Par conséquent, la nécessité de se fonder uniquement sur des éléments de preuve dont l'origine est apparemment licite empêche le juge de faire crédit à des déclarations anonymes.

Il est regrettable de pouvoir fonder une décision aussi attentatoire aux libertés individuelles en se fondant sur une déclaration anonyme d'abord parce que la délation n'engage, en aucune façon, la responsabilité de son auteur ensuite parce qu'il n'y a aucun contrôle exercé sur la réalité des faits relatés et enfin par ce que les délateurs ont souvent un lien affectif ou professionnel avec l'intéressé.

Un procédé aussi détestable qui, au demeurant, a été banni en matière de contributions indirectes, n'est certainement pas conforme avec l'éthique républicaine.

305 33 La requête fondée sur une dénonciation anonyme

Les déclarations anonymes ne peuvent et ne doivent pas constituer, en elles-mêmes, des procédés de preuve légalement admissibles en matière de visite domiciliaire.

SECTION III

L'extension des pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale

305 40 Autorisation de la perquisition en tous lieux

L'autorité judiciaire peut autoriser l'administration fiscale à rechercher la preuve des agissements frauduleux 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 » (LPF, art. L. 16 B).

Ainsi, si les visites sont possibles « en tous lieux », il appartient néanmoins au juge d'identifier expressément les lieux où les visites sont autorisées (Cass. com., 30 oct. 1989, n° 89-10.741, Société Roga Enseignes) et justifier de ce que la personne visée est bien l'occupante (Cass. com., 7 mars 1995, n° 93-14.664, O'Hana).

Le juge doit être certain que les locaux dont il autorise la visite sont effectivement occupés par les sociétés soupçonnées de fraude fiscale. Il ne peut statuer par un dispositif global et général concernant des lieux à visiter sans s'être assuré des conditions dans lesquelles ces locaux sont occupés. L'autorité judiciaire ne peut donc donner à l'administration fiscale le pouvoir de déterminer elle-même l'occupant du local et de justifier *a posteriori* l'autorisation en identifiant au lieu et place du juge, les lieux où les visites et saisies peuvent être effectuées.

Mais il en va différemment en pratique puisque le juge des libertés et de la détention rend la plupart du temps une ordonnance qui se borne, à la faveur d'un dispositif dont les termes sont alternatifs, à autoriser la visite des locaux susceptibles d'être occupés par telle ou telle société.

Les agents des impôts disposent de pouvoirs d'investigation étendus puisqu'ils peuvent perquisitionner les locaux de plusieurs agences bancaires dans lesquelles la personne détient des comptes (Cass. crim., 2 oct. 2002, n° 01-84.800). En outre, ils peuvent perquisitionner un coffre situé hors des lieux de la visite sur une simple autorisation téléphonique du juge (Cass. com., 29 mars 1994, n° 91-20.429, Bertogli). Mais cette facilité déconcertante à autoriser une perquisition est contestable dans la mesure où le juge doit pouvoir contrôler le déroulement de l'ensemble de l'opération.

305 45 Mise en œuvre de la perquisition à l'encontre de personnes non suspectées de fraude fiscale

a) À l'égard des dirigeants de la société

L'article L. 16 B du LPF a pour objet la recherche de la preuve d'une éventuelle fraude fiscale et ne peut donc être mise en œuvre qu'à l'égard de l'auteur des agissements frauduleux présumés par l'administration fiscale.

Pourtant, l'autorité judiciaire permet systématiquement à l'administration fiscale de procéder à une perquisition au domicile du dirigeant de la société présumée de fraude fiscale eu égard à ses fonctions. Or, si une visite peut être parfois autorisée au domicile d'une personne physique en considération des fonctions exercées par celle-ci dans la société, cela ne permet pas pour autant au juge de retenir une présomption selon laquelle tout dirigeant de société doit être considéré comme étant susceptible de détenir des documents se rapportant à cette fraude.

Bien souvent, le juge des libertés et de la détention autorise une perquisition lorsque l'administration fiscale n'a jamais imputé la moindre présomption de fraude fiscale à l'égard d'un dirigeant d'une société. Il suffit de constater que l'intéressé a la qualité de dirigeant (Cass. com., 22 févr. 2001, n° 98-30.439).

Une visite domiciliaire est autorisée alors même que le juge précise nullement les éléments sur lesquels il s'est fondé pour induire que le domicile du dirigeant était susceptible de contenir des documents permettant d'apprécier l'existence de présomptions de fraude fiscale à l'encontre de ladite société.

b) À l'égard d'un salarié de la société soupçonnée de fraude fiscale

Dans un premier temps, la jurisprudence s'est montrée relativement rigoureuse en exigeant que le juge ne pouvait autoriser une perquisition au domicile privé d'un salarié en vue de rechercher la preuve d'une fraude fiscale d'une société dans laquelle il est employé « sans indiquer en quoi le domicile d'un salarié, sans autre précision, serait susceptible de contenir des documents permettant d'apprécier l'existence de présomptions d'agissements visés par la loi à l'encontre de cette société » (Cass. com., 7 mars 2000, n° 53, société Trading et consulting services ; Dr. et Pat., n° 337, 24 mai 2000).

Mais dorénavant, la perquisition est valablement autorisée si le juge se contente de préciser la fonction occupée par le salarié et d'affirmer que le domicile du salarié est susceptible de contenir des documents relatifs à la fraude présumée. C'est ainsi qu'une perquisition a été autorisée au domicile d'un employé comptable (Cass. crim., 15 déc. 2004, n° 03-82.196), d'un directeur financier (Cass. crim., 5 mars 2003, n° 01-87.055, Lassaad), d'un « business development manager », d'un directeur des ventes, ou d'un commercial.

Le juge des libertés et de la détention autorise une perquisition au domicile personnel des salariés sans démontrer en quoi ces derniers sont susceptibles de détenir des documents se rapportant à la fraude fiscale présumée des sociétés en cause. Mais la seule qualité de salarié au sein d'une société ne peut suffire à autoriser la mise en œuvre d'une procédure aussi inquisitoriale.

c) À l'égard des avocats et des experts-comptables

Des perquisitions sont de plus en plus souvent mises en œuvre chez les avocats et les experts comptables alors même qu'aucune présomption de fraude fiscale n'est alléguée et que la visite domiciliaire n'a pas pour seul et unique objet d'établir la preuve de la participation de l'avocat ou de l'expert comptable à une infraction.

En tout état de cause, le secret professionnel des avocats ne met pas obstacle à ce que des visites soient autorisées dans leurs locaux (Cass. crim., 19 nov. 2003, n° 02-87.900).

Le juge des libertés et de la détention renonce donc à son office consistant à contrôler de manière concrète le lien entre la fraude fiscale présumée et les lieux dans lesquels la visite est requise.

Une telle solution aboutit à porter atteinte aux principes de l'intimité de la vie privée et de l'inviolabilité du domicile garantis par l'article 8 de la Convention Européenne de Sauvegarde des Droits de l'Homme et des libertés fondamentales.

SECTION IV

Les conditions relatives à la mise en œuvre des opérations de visite et de saisie

305 50 Le déroulement de la perquisition

La présence de l'intéressé n'est pas nécessaire pour effectuer une perquisition. Dans cette hypothèse, l'officier de police judiciaire doit requérir deux témoins qui n'ont aucun lien avec l'administration fiscale et qui sont généralement le gardien et un voisin.

La perquisition ne doit pas caractériser le début occulte d'une vérification de comptabilité et ne permet pas d'interroger les occupants des locaux visités (Cass. com., 24 mars 1998, n° 95-30.229, Société Sofraco).

Pour autant, l'article L. 16 B du LPF n'interdit pas aux agents des impôts de poser des questions dès lors qu'elles sont dépourvues de toute relation avec la fraude présumée (Cass. com., 5 mai 1998, n° 96-30.115, Société Value investing partners) et de consigner des déclarations faites spontanément par les personnes titulaires des locaux visités (Cass. com., 29 nov. 1994, n° 93-15.711, Eurl Erckmann-Chatrion). Néanmoins, 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.

Les agents des impôts procèdent à la fouille complète des locaux. S'agissant des ordinateurs, ils disposent d'un logiciel permettant d'accéder aux fichiers et peuvent faire des impressions papier.

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 ou les deux témoins.

L'établissement d'un inventaire n'est soumis à aucune condition de forme particulière et les documents regroupés peuvent être compostés individuellement et par page par les agents habilités.

Dans le déroulement de la perquisition, l'intervention de l'autorité judiciaire a été prévue pour assurer la sauvegarde des libertés individuelles des contribuables conformément à l'article 66 de la Constitution. Pour autant, la présence du juge n'est pas exigée et même si l'officier

de police judiciaire est présent pour rendre compte, il est difficile d'avoir l'assurance qu'un contrôle réel et efficace a été réalisé.

305 55 Les contestations portant sur la régularité des opérations de visite et de saisie

Depuis un arrêt du 30 novembre 1999, le juge qui est chargé de contrôler le déroulement d'une visite domiciliaire prend fin avec les opérations lors de la remise du procès-verbal et de l'inventaire à l'occupant des lieux et ne peut être saisi *a posteriori* d'une éventuelle irrégularité entachant ces opérations. Une telle contestation relève du contentieux dont peuvent être saisis les autorités de décision appelées à statuer sur les poursuites engagées sur le fondement des documents appréhendés (Cass. com. 30 nov. 1999, n° 98-30.005, société BEC). C'est donc devant le juge de l'impôt que la régularité de la perquisition peut être contestée.

Lorsque une société entend contester la régularité des opérations de visite et de saisie, elle devra attendre que les documents appréhendés au cours de la visite lui soient opposés dans le cadre d'une vérification de comptabilité.

Une société peut devant le juge de l'impôt soulever plusieurs irrégularités pour contester la régularité des opérations de visite et de saisie. Ils peuvent en effet contester la régularité de la visite au motif que les agents n'étaient pas régulièrement habilités à procéder à la perquisition (Cass. com., 16 mai 1995, n° 145), ou que les documents ont été saisis irrégulièrement par des agents incompetents.

De même, une société peut contester la régularité de la perquisition effectuée chez un avocat ou un expert-comptable si les documents saisis sont couverts par le secret professionnel tels que les consultations juridiques, les correspondances échangées avec le client, les projets de conclusions, les notes manuscrites (Cass. crim., 22 févr. 2001, n° 47, Uzan ; Cass. crim., 19 nov. 2003, n° 02-87.900).

305 60 Conclusion

Dans sa décision n° 83-164 du 29 décembre 1983, le Conseil constitutionnel a admis le principe de la légalisation des perquisitions fiscales sous réserve que « 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 notamment celui de l'inviolabilité du domicile ». L'année suivante, le Conseil constitutionnel a considéré que le nouveau dispositif du droit de visite et de saisie était conforme à la Constitution au motif que « l'article 94 de la loi de finances pour 1985 ne méconnaît aucune des exigences constitutionnelles assurant le principe de la liberté individuelle et des nécessités de lutte contre la fraude fiscale ; il assure le contrôle effectif par le juge de la nécessité de procéder à chaque visite (...) » (décision n° 84-184 du 29 décembre 1984).

La légalisation des perquisitions fiscales était subordonnée à un encadrement effectif de l'autorité judiciaire. Mais en réalité, il n'en est rien. La légalisation a juste permis à l'administration fiscale d'être dans une position nettement plus confortable depuis l'adoption de la loi du 29 décembre 1984 puisqu'elle dispose d'une procédure de contrôle exorbitante de droit commun assortie d'un contrôle judiciaire totalement illusoire. Une intervention législative est donc fortement souhaitable pour améliorer les garanties des contribuables.