

MBG

Revue de **DROIT FISCAL**

20 MARS 2008, HEBDOMADAIRE, N° 12 - ISSN 1279-8436

Directeur scientifique :
Patrick DIBOUT
Rédacteur en chef :
Thomas JACQUEMONT

220 GÉNÉRALITÉS

La régulation fiscale

Étude par Martin COLLET.

226 ENREGISTREMENT

Révocation d'une donation pour prédécess du donataire

(Cass. com., 4 déc. 2007). Note Florence DEBOISSY.

227 PROCÉDURES FISCALES

Le dispositif de visites domiciliaires remis en cause par la CEDH

(CEDH, 21 févr. 2008). Note par Delphine RAVON et Christian LOUIT.

Également cette semaine

- | | |
|--|---|
| 222 BIC - Évaluation des stocks de vins en fûts au prix de vente en vrac (CE, 17 oct. 2007). Note A. BONNET. | 228 Procédures fiscales - « Règle du double » et revenus fonciers (CAA Lyon, 25 oct. 2007). Concl. G. GIMENEZ. |
| 223 Crédit d'impôt recherche : dépenses refacturées - location-gérance (CAA Versailles, 29 nov. 2007). Note Th. PERRIN et P. FUMENIER. | 229 Éléments de l'AMR validés par la LFR 1999 (Cass. com., 15 janv. 2008). Note J.-P. MAUBLANC. |

Président-Directeur Général,

Directeur de la publication,

PHILIPPE CARILLON

Directeur éditorial,

GUILLAUME DEROUBAIX
guillaume.deroubaix@lexisnexus.fr

Directeur de la rédaction,

FRÉDÉRIC FORTIN
frederic.fortin@lexisnexus.fr

Redacteur en chef,

THOMAS JACQUEMONT
thomas.jacquemont@lexisnexus.fr
TÉL. : 01.45.58.92.78

Editeur assistant,

ÉMILIE SÉNECAL
emilie.senecal@lexisnexus.fr

Secrétaire d'édition,

PATRICK GUIDONI
patrick.guidoni@lexisnexus.fr

Publicité

DIRECTION COMMERCIALE - IM REGIE
23, RUE FAIDHERBE 75011 PARIS
DIRECTRICE DE CLIENTÈLE - CAROLINE SPIRE
TÉL. : 01.40.24.13.35
FAX : 01.40.24.22.70
c.spire@impub.fr

Comité scientifique

MAURICE COZIAN, Professeur émérite
de l'Université de Bourgogne

PHILIPPE DEROUIN,

Avocat au Barreau de Paris

PATRICK DIBOUT,

Professeur à l'Université de Paris II

CLAIRE FAVRE, Présidente de la chambre

commerciale de la Cour de cassation

BENOÎT LEBRUN, Expert-comptable,

Commissaire aux comptes

PHILIPPE MARTIN, Président adjoint

de la section du contentieux du Conseil d'État

FRANÇOIS MARTIN-PÉRIDIER, Directeur fiscal

(PSA)

MICHEL TALY, Avocat au Barreau de Paris,

Ancien directeur du SLP

JÉRÔME TUROT, Avocat au Barreau de Paris

Correspondance

THOMAS JACQUEMONT

LEXISNEXIS SA

REVUE DE DROIT FISCAL

141, RUE DE JAVEL

75747 PARIS CEDEX 15

Relations clients

Tél. : 0 821 200 700

0,112 € puis 0,09 €/min à partir d'un poste fixe

<http://www.lexisnexus.fr>

Abonnement annuel 2008

* FRANCE (MÉTROPOLÉ)

449,24 EUROS TTC

* DOM-TOM ET PAYS ÉTRANGERS

475,20 EUROS HT

* PRIX DE VENTE AU NUMÉRO :

FRANCE (MÉTROPOLÉ) : 30,63 EUROS TTC

LEXISNEXIS SA

SA AU CAPITAL DE 1.584.800 EUROS

552 029 431 RCS PARIS

Principal associé

REED ELSEVIER FRANCE SA

Siège social

141, RUE DE JAVEL

75747 PARIS CEDEX 15

EVOLUPRINT - SGIF-SAS

PARC INDUSTRIEL EURONORD

10, RUE DU PARC

31150 BRUGUIÈRES

N° Imprimeur : 3208

N° Éditeur : 4466

Dépôt légal : A PARUTION

Commission paritaire : N° 0908 T 83553

LES AUTEURS DE LA SEMAINE

André Bonnet est président assesseur à la cour administrative d'appel de Bordeaux.



Martin Collet, agrégé de droit public, est professeur à l'université d'Orléans.

Dominique Davoust est fiscaliste.



Florence Deboissy est professeur à l'université Montesquieu-Bordeaux IV. Elle est l'un des auteurs du Manuel *Droit des sociétés* avec Maurice Cozian et Alain Viandier (*LexisNexis Litec*, 19^e éd.) et participe avec Guillaume Wicker à la réalisation du *Code des sociétés et autres groupements* (*Litec*, 11^e éd. 2007).



Patrick Fumenier est avocat au sein du Comité technique du cabinet Taj, société d'avocats, membre de Deloitte Touche Tohmatsu. Après avoir été vérificateur à la DVNI puis inspecteur principal au Service de la Législation fiscale, il s'est dirigé vers le conseil d'abord au Bureau Francis Lefebvre puis au cabinet Taj, où il est chargé de développer la doctrine fiscale. Il est l'auteur d'un ouvrage sur le régime fiscal du crédit-bail immobilier aux éditions EFE.

Gérard Gimenez est commissaire du Gouvernement près la cour administrative d'appel de Lyon.



Christian Louit est président honoraire de l'université d'Aix-Marseille III, responsable du Master Droit et fiscalité de l'entreprise, directeur du Magistère Droit des affaires, fiscalité et comptabilité et responsable du Centre d'études fiscales et financières. Il est également avocat au barreau d'Aix-en-Provence.

Jean-Pierre Maublanc est professeur à l'université Montesquieu-Bordeaux IV.



Thomas Perrin est avocat associé du cabinet Taj, société d'avocats, membre de Deloitte Touche Tohmatsu.

Guy Quillévé est commissaire du Gouvernement près le tribunal administratif de Nantes.



Delphine Ravon est avocate au barreau de Paris.

REVUE DE DROIT FISCAL

A renvoyer à

LexisNexis
Relation Client
141, rue de Javel
75747 Paris Cedex 15

par fax au 01.45.58.94.00
Tél. : 0.821.200.700
0,112 € puis 0,09 €/min à partir
d'un poste fixe

Commande sur Internet

<http://boutique.lexisnexus.fr>

Tarif valable en France métro-
politaine jusqu'au 31/12/2008
DOM-TOM et étranger : 475,20 €
* Sauf avis contraire de votre part
avant le 1^{er} décembre, nos abon-
nements se renouvellent d'année
en année par tacite reconduction
pour une période d'un an.
TVA : 2,10% = 552,029 431 RCS Paris
Conformément à la législation en
vigueur, vous disposez d'un droit
d'accès et de rectification pour toute
information vous concernant.

Je m'abonne à la revue pour toute
l'année 2008 au prix de 449,24 €^{TTC}.
(43 numéros par an + tables annuelles)

Je recevrai donc également les numéros déjà
parus depuis le début de l'année.

Je m'abonne jusqu'à la fin de
l'année 2008 au coût mensuel
de 37,44 €^{TTC}

Je recevrai les numéros à compter du mois en cours.

Je réglerai à réception de la facture.

DATE - SIGNATURE - CACHET

8E33RDF

LexisNexis®

Votre numéro d'abonnement LexisNexis
(si vous le connaissez)

Mme Mlle M.

NOM/PRÉNOM

SOCIÉTÉ

ADRESSE

CODE POSTAL

VILLE

TÉL.

E-MAIL

N° SIRET/NAF

ACTIVITÉ

© LexisNexis SA 2008

Cette œuvre est protégée par les dispositions du Code de la propriété intellectuelle, notamment par celles de ses dispositions relatives à la propriété littéraire et artistique et aux droits d'auteur. Ces droits sont la propriété exclusive de LexisNexis SA. Toute reproduction intégrale ou partielle, par quelque moyen que ce soit, non autorisée par LexisNexis SA ou ses ayants droit, est strictement interdite. LexisNexis SA se réserve notamment tous droits au titre de la reproduction par reprographie destinée à réaliser des copies de la présente œuvre sous quelque forme que ce soit aux fins de vente, de location, de publicité, de promotion ou de toute autre utilisation commerciale conformément aux dispositions de l'article L. 122-10 du Code de la propriété intellectuelle relatives à la gestion collective du droit de reproduction par reprographie.

Avertissement de l'éditeur : « Toute utilisation ou traitement automatisé, par des tiers, de données personnelles pouvant figurer dans cette revue sont formellement interdits ».

Sommaire

Actualités

page 3

L'information en continu p. 3, Échos, communiqués et opinions p. 5, Bibliographie p. 6

Études - Rapports - Projets

page 8

220 *Étude Martin COLLET* - La régulation fiscale

Commentaires

page 18

FISCALITÉ DES PERSONNES

221 *Dominique DAVOUST* - Application de la retenue à la source aux indemnités des exécutifs des EPCI lorsque ces derniers ne disposent d'aucun mandat local (CE 8^e et 3^e ss-sect., 4 févr. 2008)

FISCALITÉ DES ENTREPRISES

- 222 *André BONNET* - Évaluation des stocks de vins en fûts au prix de vente en vrac (CE 9^e et 10^e ss-sect., 17 oct. 2007)
- 223 *Thomas PERRIN, Patrick FUMENIER* - Crédit d'impôt recherche : dépenses refacturées - effets d'une fusion - immobilisations données en location-gérance (CAA Versailles, 1^{re} ch., 29 nov. 2007)
- 224 *Guy QUILLÉVÉRÉ* - Assujettissement à l'IS d'une SA d'HLM exerçant de façon minoritaire des opérations visées par l'article L. 411-1 du CCH (CE 9^e et 10^e ss-sect., 21 déc. 2007)

IMPÔTS LOCAUX

225 Assujettissement à la taxe professionnelle d'une SA d'HLM exerçant de façon minoritaire des opérations visées par l'article L. 411-1 du CCH (CE 9^e et 10^e ss-sect., 21 déc. 2007)

ENREGISTREMENT

226 *Florence DEBOISSY* - Restitution des droits en cas de révocation d'une donation pour prédécès du donataire (Cass. com., 4 déc. 2007)

PROCÉDURES FISCALES

- 227 *Delphine RAVON, Christian LOUIT* - Le dispositif de visites domiciliaires remis en cause par la Cour européenne des droits de l'Homme (CEDH 3^e sect., 21 févr. 2008)
- 228 Application de la « règle du double » : comparaison des sommes portées au crédit des comptes bancaires avec les revenus bruts fonciers déclarés (CAA Lyon, 2^e ch., 25 oct. 2007) - *Conclusions Gérard GIMENEZ*
- 229 *Jean-Pierre MAUBLANC* - Distinction entre les éléments de l'avis de mise en recouvrement validés par la loi de finances rectificative pour 1999 (Cass. com., 15 janv. 2008)

Instructions fiscales

Cahier séparé

A

Administration fiscale

- Fusion de la DGI et de la DGCPact. 96

Avantages en nature

- Avantages consentis aux personnes âgées de plus de 75 ans13858
- Logement et nourriture13865

Avis de mise en recouvrement

- Validation législative229

C

Compte d'épargne codéveloppement

- Déductions des sommes versées.....13859

Contrôle fiscal

- Droit de visite et de saisie (LPF, art. L. 16 B)227
- Vérification de comptabilité.....13866

Convention européenne des droits de l'Homme

- Article 6, § 1227

Crédits d'impôt

- Recherche223

D

Donations

- Retour des biens226
- Révocation226

E

Élus locaux

- Indemnités221

Enregistrement

- Mutations à titre gratuit226

F

Frais professionnels

- Allocations forfaitaires13865

Fraude fiscale

- Mesures de lutteact. 94

G

Généralités

- Régulation fiscale220

I

Impôt sur la fortune

- Réduction d'ISFact. 93

Impôt sur le revenu

- Barème13862
- Charges déductibles13858, 13859

Impôt sur les sociétés

- Exonérations224

L

Legs

- Assiette taxableact. 90

O

Organismes d'HLM

- Impôt sur les sociétés224
- Taxe professionnelle225

P

Pensions alimentaires

- Déduction13858

Suite de l'index page suivante >

des inconvénients, la condition résolutoire pouvant se prêter à des manipulations en raison de la nature de l'événement retenu ou en raison des opérations dont le droit sous condition pourrait alors être l'objet. Les successions anormales donnent pour leur part lieu à taxation, le sort particulier réservé au droit de retour légal des ascendants étant justifié par la suppression – ce qui n'est pas neutre pour les ascendants dont les ressources sont faibles – de leur qualité de réservataire.

2°) Quant à la restitution des droits, rien ne justifie que le principe traditionnel de non-restitution soit écarté, sauf à réserver, comme le fait actuellement la doctrine administrative, le cas des résolutions légales opérant de plein droit et celui des résolutions fondées sur un événement intervenu en dehors de toute initiative des parties, ce qui fait obstacle au remboursement des droits lorsque la résolution est fondée sur une stipulation contractuelle. Faute qu'elle repose sur un mécanisme résolutoire, aucune restitution n'est davantage possible en cas de succession anormale.

3°) Pour le reste, il est évidemment loisible au législateur, alors même que la règle *non bis in idem* n'est pas en cause, d'autoriser les

ascendants désireux de transmettre de façon anticipée leur patrimoine à leurs descendants à imputer les droits perçus à l'occasion d'une première donation ultérieurement révoquée pour prédécès du donataire sur les droits dus à raison d'une nouvelle donation, dans les cinq ans du retour, des mêmes biens. Mais il faut bien voir alors, même si cette dimension a été occultée lors du débat parlementaire, qu'il s'agit, non de l'adoption d'une règle dictée par des nécessités techniques, mais d'une mesure de pure faveur au soutien d'une politique législative de promotion de l'anticipation successorale.

Florence DEBOISSY,

professeur à l'université Montesquieu-Bordeaux IV

MOTS-CLÉS : *Donations - Révocation - Restitution des droits
Donations - Retour des biens - Imputation des droits antérieurement
acquittés en cas de nouvelle donation
Enregistrement - Mutations à titre gratuit - Révocation d'une donation -
Restitution des droits*

JURISCLASSEUR : *Enregistrement, V° Donations, Fasc. 30*

Procédures fiscales

Contrôle fiscal

227 Le dispositif de visites domiciliaires remis en cause par la Cour européenne des droits de l'Homme

Dans un important arrêt du 21 février 2008, la Cour européenne vient de juger que les visites domiciliaires visées par l'article L. 16 B du LPF posent la question de la méconnaissance éventuelle par les autorités françaises du droit au respect du domicile. Le caractère civil de ce droit étant manifeste, une requête fondée sur la violation de l'article 6, § 1 de la Convention européenne est recevable. L'encadrement judiciaire de la mise en œuvre des visites ne garantit, ni lors de la délivrance de l'ordonnance autorisant la visite, ni lors de la visite elle-même, ni encore dans la voie de recours offerte au contribuable, l'accès à un tribunal au sens de la jurisprudence de la Cour. L'adaptation nécessaire de l'article L. 16 B à ce jugement paraît difficile.

CEDH, 3^e sect., 21 févr. 2008, n° 18497/03, Ravon et a. c/ France, note D. Ravon et Ch. Louit

(...)

II. Le droit et la pratique internes pertinents

12. L'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales est ainsi libellé :

(...)

13. Le Gouvernement indique qu'il s'agit d'une procédure exceptionnelle dont l'administration n'use que pour les affaires présumées porter sur des fraudes importantes en volume et d'une gravité significative. Les requérants contestent cependant cette affirmation. Ils soulignent que la Cour de cassation a jugé

que « l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales n'exige pas l'existence de présomptions d'infractions d'une particulière gravité mais seulement de présomptions de fraude à l'impôt sur le revenu ou les bénéfices ou à la TVA » (Cass. com., 30 mai 2000, no 1182 D-F) et qu'« il ne résulte pas de l'article L. 16 B (...) que cette procédure n'est autorisée que pour les infractions d'une particulière gravité » (Cass. crim., 30 oct. 2002, no 01-84.960).

14. La Cour de cassation considérait que le contrôle du président du tribunal de grande instance sur les visites domiciliaires qu'il avait autorisées en application de cette disposition s'étendait à la contestation de la régularité des opérations de visite et de saisie une fois celles-ci achevées (Cass. ch. mixte, 15 déc. 1988, no 176 P, *Maene* : RFJE 3/89, no 328). Par deux arrêts du 30 novembre 1999 (no 1937 PB, *Sté Bec frères*, et no 1938 D, *Sté Sogea*), sa chambre commerciale conclut – dans le contexte de l'application d'un texte comparable à l'article L. 16 B précité – que la mission du juge compétent pour délivrer l'autorisation de visite et saisies domiciliaires 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 ; le juge ne peut donc connaître *a posteriori* d'une éventuelle irrégularité entachant ces opérations, une telle contestation relevant du contentieux dont peuvent être saisies les juridictions appelées à statuer sur les poursuites éventuellement engagées sur le fondement des documents appréhendés. S'agissant spécifiquement de l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales, cette nouvelle jurisprudence fut confirmée par la chambre criminelle de la Cour de cassation dans les deux arrêts rendus en la cause des requérants le 11 décembre 2002.

Le Gouvernement indique que deux voies de recours sont désormais envisageables pour obtenir une appréciation de la régularité des opérations de visites et saisies. La première, au cours du déroulement des opérations (avant la

remise du procès-verbal consignait ce déroulement), devant le juge qui a autorisé la visite, sa décision n'étant susceptible que d'un pourvoi devant la Cour de cassation. La seconde, devant les autorités judiciaires qui auront à connaître des poursuites sur le fondement de la visite en cause : soit le juge de l'impôt – les juridictions administratives – chargé de statuer sur la procédure de redressement fiscal, soit le juge pénal, en cas de poursuites correctionnelles pour fraude fiscale.

En droit :

I. Sur la violation alléguée de l'article 6 § 1 de la convention et de l'article 13 combiné avec l'article 8

15. Les requérants se plaignent 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 en application de l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales. Ils invoquent l'article 6 § 1 de la Convention ainsi que l'article 13 combiné avec l'article 8, ces dispositions étant libellées comme suit :

(...)

A. Thèses des parties

(...)

B. Appréciation de la Cour

1. Sur la recevabilité

24. Quant à l'exception d'irrecevabilité *ratione materiae* soulevée par le Gouvernement, l'article 6, § 1 étant manifestement inapplicable sous son volet pénal en l'absence d'« accusation en matière pénale », seul est à déterminer s'il l'est en revanche sous son volet civil. Il s'agit en l'espèce de vérifier si la procédure à laquelle les requérants revendiquent l'accès vise à voir trancher une « contestation » – réelle et sérieuse – sur un « droit » de « nature civile » que l'on peut prétendre, au moins de manière défendable, reconnu en droit interne (voir, parmi de nombreux autres, les arrêts *Ta?kin et autres c/ Turquie* du 10 novembre 2004, no 46117/99, CEDH 2004 – X, § 130, *Balmer-Schafroth et autres c/ Suisse* du 26 août 1997, *Recueil des arrêts et décisions* 1997-IV, § 32, et *Athanassoglou et autres c. Suisse* [GC] du 6 avril 2000, no 27644/95, CEDH 2000-IV, § 43), étant entendu que l'article 6, § 1 n'assure par lui-même aux « droits et obligations de caractère civil » aucun contenu déterminé ni ne vise à créer de nouveaux droits matériels dénués de base juridique dans l'État concerné (voir l'arrêt *W. c/ Royaume-Uni* du 8 juillet 1987, série A no 121, § 73, et la décision *Po?is c/ Lettonie* du 5 octobre 2006, no 528/02).

La Cour note que le Gouvernement concède qu'il y avait en l'espèce « contestation » au sens de l'article 6, § 1 ; celle-ci – cela ressort en particulier des moyens développés par les requérants devant la Cour de cassation – avait trait à la régularité des visites domiciliaires et saisies dont ils avaient fait l'objet, au regard notamment de leur droit au respect du domicile. Le Gouvernement ne met pas davantage en cause le caractère « réel et sérieux » de cette « contestation » (lequel ressort au demeurant des circonstances de la cause). Seul porte à controverse le « caractère civil » du droit qui est l'objet de celle-ci. À cet égard, il est vrai que, comme le soutient le Gouvernement, la Cour a confirmé dans l'arrêt *Ferrazzini* (précité, § 23 à 31) que « le contentieux fiscal échappe au champ des droits et obligations de caractère civil ». Force est cependant de constater que la « contestation » dont il est présentement question ne relève pas d'un contentieux de cette nature. Comme indiqué précédemment, elle porte sur la régularité des visites domiciliaires et saisies dont les requérants ont fait l'objet : en son cœur se trouve la question de la méconnaissance ou non par les autorités de leur droit au respect du domicile. Or le caractère « civil » de ce droit est manifeste, tout comme l'est sa reconnaissance en droit interne, qui résulte non seulement de l'article 9 du Code civil – auquel renvoie d'ailleurs le Gouvernement – mais aussi du fait que la Convention, qui le consacre en son article 8, est directement applicable dans l'ordre juridique français.

En conséquence, la Cour conclut à l'applicabilité de l'article 6, § 1 et au rejet de l'exception d'irrecevabilité soulevée à cet égard par le Gouvernement.

25. S'agissant de l'argument de non-épuisement des voies de recours internes avancé par le Gouvernement, il est étroitement lié à la substance du grief énoncé par les requérants, de sorte qu'il y a lieu de joindre l'exception au fond (voir, par exemple, la décision *Gnahoré c/ France* du 6 janvier 2000, no 40031/98).

26. Ceci étant, estimant par ailleurs que cette partie de la requête n'est pas manifestement mal fondée au sens de l'article 35, § 3 de la Convention et ne se heurte à aucun autre motif d'irrecevabilité, la Cour la déclare recevable.

2. Sur le fond

27. Lorsque, comme en l'espèce, l'article 6, § 1 s'applique, il constitue une *lex specialis* par rapport à l'article 13 : ses exigences, qui impliquent toute la panoplie des garanties propres aux procédures judiciaires, sont plus strictes que celles de l'article 13, qui se trouvent absorbées par elles (voir, par exemple, les arrêts *Brualla Gómez de la Torre c/ Espagne*, du 19 décembre 1997, *Recueil* 1997-VIII, § 41, et *Kud?a c. Pologne* [GC], du 26 octobre 2000, no 30210/96, CEDH 2000-XI, § 146).

Il y a lieu en conséquence d'examiner le présent grief sur le terrain de l'article 6, § 1 uniquement, et donc de vérifier si les requérants avaient accès à un « tribunal » pour obtenir, à l'issue d'une procédure répondant aux exigences de cette disposition, une décision sur leur « contestation ».

La Cour rappelle à cet égard que seul mérite l'appellation de « tribunal » un organe répondant à une série de critères – telle l'indépendance à l'égard de l'exécutif et des parties – et jouissant de la plénitude de juridiction, et que, pour qu'un tel « tribunal » puisse décider d'une contestation sur des droits et obligations de caractère civil en conformité avec cette disposition, il faut qu'il ait compétence pour se pencher sur toutes les questions de fait ou de droit pertinentes pour le litige dont il se trouve saisi (voir, par exemple, l'arrêt *Chevroi* précité, § 76 et 77). Par ailleurs, à l'instar des autres droits garantis par la Convention, le droit d'accès aux tribunaux doit être concret et effectif (voir, par exemple, *mutatis mutandis*, les arrêts *Airey c/ Irlande*, du 9 octobre 1979, série A no 32, § 24, et *Steel et Morris c/ Royaume-Uni* du 15 février 2005, no 68416/01, CEDH 2005-II, § 59).

28. Selon la Cour, cela implique en matière de visite domiciliaire que les personnes concernées puissent obtenir un contrôle juridictionnel effectif, en fait comme en droit, de la régularité de la décision prescrivant la visite ainsi que, le cas échéant, des mesures prises sur son fondement ; le ou les recours disponibles doivent permettre, en cas de constat d'irrégularité, soit de prévenir la survenance de l'opération, soit, dans l'hypothèse où une opération jugée irrégulière a déjà eu lieu, de fournir à l'intéressé un redressement approprié.

29. Il ressort de l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales que les ordonnances autorisant les visites domiciliaires ne sont susceptibles que d'un pourvoi en cassation. La Cour a eu l'occasion, dans le contexte de l'article 5, § 3 de la Convention et du contrôle du délai raisonnable dans lequel une personne arrêtée ou détenue doit être, soit jugée, soit libérée durant la procédure, de dire que le pourvoi en cassation est un recours interne utile et qu'il doit être épuisé sous peine d'irrecevabilité de la requête devant la Cour (voir l'arrêt *Civet c/ France* [GC] du 8 septembre 1999, *Recueil* 1999-VI). Toutefois, il ne s'ensuit pas nécessairement que ce pourvoi constitue une voie de recours effective aux fins du contrôle de la régularité, en droit et en fait, des ordonnances autorisant les visites domiciliaires sur le fondement de l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales. Il incombe donc à la Cour d'examiner concrètement si, dans ce cadre, le contrôle de la Cour de cassation, statuant sur pourvoi du requérant, apporte des garanties suffisantes au regard de l'équité du procès, exigée par l'article 6 de la Convention. Or elle considère qu'à elle seule, la possibilité de se pourvoir en cassation – dont les requérants ont d'ailleurs usé – ne répond pas aux exigences de l'article 6, § 1 dès lors qu'un tel recours devant la Cour de cassation, juge du droit, ne permet pas un examen des éléments de fait fondant les autorisations litigieuses.

30. La circonstance que l'autorisation de procéder à des visites domiciliaires est délivrée par un juge – de sorte qu'à première vue, un contrôle juridictionnel incluant un examen de cette nature se trouve incorporé dans le processus décisionnel lui-même – ne suffit pas à combler cette lacune. En effet, si, comme la Cour l'a jugé sur le terrain de l'article 8 de la Convention dans l'affaire *Keslassy* à laquelle le Gouvernement se réfère, cela contribue à garantir la préservation du droit au respect de la vie privée et du domicile, l'on ne saurait considérer que l'instance au cours de laquelle le juge examine la demande d'autorisation est conforme à l'article 6 § 1 alors que la personne visée par la perquisition projetée – qui ignore à ce stade l'existence d'une procédure intentée à son encontre – ne peut se faire entendre.

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 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.

32. Quant à l'accès à ces dernières juridictions, en tout état de cause, il suppose que des poursuites soient subséquentement engagées contre les intéressés, ce qui ne fut pas le cas en l'espèce.

33. Il reste la possibilité évoquée par le Gouvernement d'engager une action à l'encontre de l'agent judiciaire du Trésor pour rupture du principe d'égalité devant les charges publiques ou de saisir le juge judiciaire sur le fondement de l'article 9 du Code civil. Cependant, outre le fait que le Gouvernement n'apporte aucune précision sur les modalités de ces recours, la Cour note qu'en tout état de cause, selon les propres dires de ce dernier, ils permettent l'obtention d'une indemnisation dans l'hypothèse de dégâts occasionnés lors d'une visite domiciliaire plutôt qu'un contrôle de la régularité de la décision prescrivant celle-ci et des mesures prises sur son fondement, de sorte que l'on ne peut y voir le « contrôle juridictionnel effectif » requis (paragraphe 28 ci-dessus).

34. Il résulte de ce qui précède que les requérants n'ont pas eu accès à un « tribunal » pour obtenir, à l'issue d'une procédure répondant aux exigences de l'article 6, § 1 de la Convention, une décision sur leur « contestation ».

34. En conséquence, la Cour conclut au rejet de l'exception du Gouvernement tirée du non-épuisement des voies de recours internes et à la violation de l'article 6, § 1 de la Convention.

(...)

Par ces motifs, la cour, à l'unanimité : 1° Déclare la requête recevable quant au grief tiré de l'article 6, § 1 de la Convention et de l'article 13 de la Convention combiné avec l'article 8 de la Convention, et irrecevable pour le surplus ; 2° Dit qu'il y a eu violation de l'article 6, § 1 de la Convention ;

(...)

NOTE

1 – Un important arrêt de la Cour européenne des droits de l'Homme, rendu le 21 février 2008 à l'unanimité, remet en cause le dispositif des visites et saisies domiciliaires en matière fiscale prévu par l'article L. 16 B du LPF, au regard de l'article 6, § 1 de la Convention européenne des droits de l'Homme que la France a ratifiée. Il amende, en condamnant la France, l'arrêt *Keslassy* rendu le 8 janvier 2002 dans lequel la Cour européenne avait jugé le dispositif des visites

domiciliaires compatible avec l'article 8 de la Convention européenne, « eu égard au cadre strict dans lequel les autorisations de visites domiciliaires sont enfermées » (*CEDH, 8 janv. 2002, n° 51578/99, Keslassy c/ France : Dr. fisc. 2002, n° 36, comm. 651 ; RJF 2002, n° 597*).

L'article L. 16 B du LPF a instauré un droit de perquisition des services fiscaux dans les locaux professionnels et privés d'un contribuable soupçonné de sous-imposition ou de fraude en matière d'impôt sur le revenu ou sur les bénéfices ou de TVA. Cependant, selon la Cour de cassation, « il ne résulte pas de l'article L. 16 B du LPF que cette procédure n'est autorisée que pour les infractions d'une particulière gravité » (*Cass. crim. 30 oct. 2002, n° 01-84.960, Sté Ronytex*), même si elle reste en principe d'application limitée.

L'introduction de l'article L. 16 B du LPF dans notre droit faisait suite à une jurisprudence tant judiciaire qu'administrative jugeant que constituaient un détournement de procédure les perquisitions effectuées dans le cadre des articles 64 et 454 du Code des douanes ou de l'ordonnance n° 45-1484 du 30 juin 1945 relative à la législation des prix (aujourd'hui abrogée), dès lors qu'il était clairement établi que malgré leur apparence, ces opérations avaient eu pour unique objet de rechercher les preuves d'infractions fiscales.

L'article L. 16 B du LPF est issu de l'article 94 de la loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984 de finances pour 1985, après que le Conseil constitutionnel en ait invalidé une première version en raison, essentiellement, de la faiblesse du rôle dévolu au juge judiciaire : la naissance de l'article L. 16 B du LPF a donc été difficile (*V. Dr. fisc. 1985, n° 2-3, comm. 54, p. 88*).

Dans sa rédaction actuelle, les visites doivent être autorisées par une ordonnance du juge des libertés et de la détention du tribunal de grande instance (TGI) dans le ressort duquel sont situés les lieux à visiter.

Le juge doit notamment vérifier, de manière concrète, que la demande d'autorisation qui lui est soumise est bien fondée et doit, au regard des éléments d'information fournis par l'administration fiscale, motiver sa décision.

Cette ordonnance n'est susceptible que d'un pourvoi en cassation, non suspensif et obéissant au Code de procédure pénale : c'est donc la chambre criminelle de la Cour de cassation qui est maintenant compétente pour l'examiner.

Ce dispositif place, classiquement, la protection des libertés individuelles sous le contrôle du juge judiciaire.

1. Les faits

2 – Au moment des faits, monsieur Ravon contrôlait trois sociétés soit par la détention du capital social soit par l'exercice de la gérance statutaire.

Les locaux de chacune de ces sociétés, ainsi que les deux domiciles, à Marseille et à Paris, de monsieur Ravon et le domicile de l'un de ses salariés, ont fait l'objet, le 4 juillet 2000, de visites domiciliaires et de saisies sur le fondement de l'article L. 16 B du LPF, afin de rechercher la preuve d'infractions en matière d'impôts directs et de TVA. Au total, ce sont sept locaux, dont trois lieux d'habitation, qui furent simultanément visités.

La veille, par deux ordonnances en date du 3 juillet 2000 prises sur le fondement de l'article L. 16 B du LPF, le président du TGI de Marseille d'une part et le vice-président délégué par le président du TGI de Paris d'autre part, avaient autorisé, en termes strictement identiques, les visites et saisies dans les locaux situés dans leur ressort respectif.

Plusieurs irrégularités ayant été commises lors du déroulement de ces visites et saisies, les sociétés perquisitionnées et monsieur Ravon ont saisi par requête le président du TGI de Marseille d'une part, et le vice-président délégué par le président du TGI de Paris d'autre part,

d'une demande tendant à l'annulation de l'ensemble de ces opérations.

Le vice-président délégué par le président du TGI de Paris avait, par une ordonnance en date du 26 février 2001, déclaré la requête irrecevable tandis que le président du TGI de Marseille l'avait, par une ordonnance en date du 5 avril 2001, rejetée comme étant mal fondée.

Les requérants ont formé un pourvoi en cassation à l'encontre de chacune de ces ordonnances (*Cass. crim.*, 11 déc. 2002, n° 01-87.323, F-D, *Sté TMR France Europe et Sté Rue du Cherche-Midi 66*. – *Cass. crim.*, 11 déc. 2002, n° 01-87.324, F-D, *Sté TMR France Europe, Sté TMR International Consultant et Sté Rue du Cherche-Midi 66*).

Statuant sur ces pourvois, la chambre criminelle de la Cour de cassation avait, par deux arrêts rendus le 11 décembre 2002 :

– d'une part, rejeté le pourvoi à l'encontre de l'ordonnance du vice-président délégué par le président du TGI de Paris en date du 26 février 2001 qui avait déclaré la demande d'annulation irrecevable (*Cass. crim.*, 11 déc. 2002, n° 01-87.323, *préc.*) ;

– d'autre part, cassé sans renvoi et annulé en toutes ses dispositions l'ordonnance du président du TGI de Marseille en date du 5 avril 2001 (*Cass. crim.*, 11 déc. 2002, n° 01-87.324, F-D) ;

au motif, dans les deux cas, que toute contestation relative à une éventuelle irrégularité des opérations de visite et de saisie doit désormais être portée devant le tribunal appelé à statuer sur les poursuites engagées sur la base des documents saisis.

Or, parmi les trois sociétés visitées, seule la vérification de comptabilité de l'une d'entre elles, diligentée à la suite des opérations de visite et de saisie, avait donné lieu à une notification de redressements (dont nous précisons pour l'anecdote que la société en a depuis obtenu la décharge totale, pour des raisons de fond, par jugement du tribunal administratif de Marseille en date du 30 octobre 2007). En revanche, la vérification de comptabilité de l'une des deux autres sociétés s'est conclue par un avis d'absence de redressement pour toutes les années vérifiées et la comptabilité de la troisième société visitée n'avait même pas fait l'objet d'une vérification à la suite des visites et saisies. Quant à l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle de monsieur Ravon, il s'était clôturé, le 12 février 2003, par un avis d'absence de redressement pour chacune des années vérifiées.

Les arrêts n° 01-87.323 et n° 01-87.324 rendus le 11 décembre 2002 par la chambre criminelle de la Cour de cassation privaient ainsi les requérants de la faculté de contester devant un tribunal la régularité des visites et saisies effectuées, s'agissant des personnes morales, dans leurs locaux professionnels et s'agissant de monsieur Ravon, à son domicile, aucune poursuite au fond n'étant engagée à leur rencontre sur la base des documents saisis.

C'est dans ces conditions que les requérants ont saisi la Cour européenne pour faire constater la violation du droit à un recours effectif (garanti par l'article 13 de la convention) et à un procès équitable (garanti par l'article 6, § 1) pour faire contrôler les conditions de l'atteinte à l'inviolabilité du domicile (garanti par l'article 8).

La Cour européenne leur a donné raison sur le terrain de l'article 6, § 1 de la convention.

2. L'applicabilité de l'article 6, § 1 de la Conv. EDH à la procédure de l'article L. 16 B du LPF

3 – Selon l'article 6, § 1 de la Convention européenne : « toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil ».

Se posait préalablement la question de la recevabilité du recours, l'article 6, § 1 ne pouvant être invoqué en matière pénale (en l'ab-

sence d'accusation) ou fiscale, selon une jurisprudence constante de la Cour européenne.

Cette recevabilité était bien sûr discutée par le gouvernement français. Tout en concédant l'existence d'une « contestation » au sens de l'article 6, § 1, dont le caractère réel et sérieux n'était pas nié, le Gouvernement estimait que celle-ci ne portait pas sur les droits et obligations de « caractère civil ». Il se référait notamment à l'arrêt *Ferrazzini c/ Italie* du 12 juillet 2001 (CEDH, *gde ch.*, 12 juill. 2001, n° 44759/98, *Ferrazzini c/ Italie* : *Dr. fisc.* 2002, n° 10, *comm.* 187 et *étude* 9), qui exclut le contentieux fiscal du champ des droits et obligations de caractère civil.

Le gouvernement français rappelait également que, dans la décision précitée du 8 janvier 2002 (CEDH, 8 janv. 2002, n° 51578/99, *Keslassy c/ France, préc.*), la Cour européenne avait retenu que l'article L. 16 B énonce un certain nombre de garanties et que l'ingérence dans le droit du requérant au respect de sa vie privée et de son domicile était proportionnée aux buts légitimes poursuivis et donc « nécessaire dans une société démocratique » au sens de l'article 8, § 2 de la convention.

Pour les requérants, la jurisprudence *Ferrazzini* n'était pas au cas d'espèce pertinente dans la mesure où elle concerne l'applicabilité de l'article 6, § 1 au contentieux fiscal de l'assiette. Par ailleurs, ils rappelaient que la Cour européenne considère que les droits garantis par l'article 8 de la convention « peuvent être interprétés comme incluant pour une société le droit au respect de son siège social, son agence ou ses locaux professionnels » (CEDH, 16 avr. 2002, n° 37971/97, *Sté Colas France et a. c/ France* : *JurisData* n° 2002-191993).

La Cour européenne juge, ceci est bien sûr déterminant, que la contestation en cause en l'espèce ne relève pas d'un contentieux fiscal. « Elle porte sur la régularité des visites domiciliaires et saisies dont les requérants ont fait l'objet : en son cœur se trouve la question de la méconnaissance ou non par les autorités de leur droit au respect du domicile. Or le caractère civil de ce droit est manifeste, tout comme l'est sa reconnaissance en droit interne ».

En conséquence, la Cour européenne rejette l'exception d'irrecevabilité soulevée par le gouvernement français : l'article 6, § 1 est bien applicable au litige.

3. L'ineffectivité du contrôle effectué par le juge

4 – Dans notre droit interne, la constitutionnalité des visites et saisies en matière fiscale a été subordonnée à un encadrement effectif par l'autorité judiciaire.

Le Conseil constitutionnel a sanctionné le premier texte visant à conférer un pouvoir de visite et de saisie à l'administration fiscale (*L. fin.* 1984, n° 83-1179, 29 déc. 1983, art. 89 : *Dr. fisc.* 1984, n° 2-3, *comm.* 47) parce qu'il a jugé que l'intervention du juge judiciaire n'était pas suffisante (*Cons. const.*, déc. n° 83-164 DC, 29 déc. 1983 : *Dr. fisc.* 1984, n° 2-3, *comm.* 49) : « 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 ».

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 qu'il « assure le contrôle effectif par le juge de la nécessité de procéder à chaque visite et lui donne les pouvoirs d'en

suivre effectivement le cours, de régler les éventuels incidents et, le cas échéant, de mettre fin à la visite à tout moment ».

Or en pratique, le contrôle du juge n'est pas effectif.

A. - En amont de la visite domiciliaire

5 - Qui l'autorise et dans quelles conditions ? L'ordonnance d'autorisation elle-même peut-elle faire l'objet d'un recours ?

a) **Les conditions dans lesquelles sont prises les ordonnances d'autorisation**

6 - Une visite domiciliaire ne peut intervenir que sur l'autorisation expresse du président du TGI ou désormais du juge des libertés et de la détention qui, appréciant les pièces produites par le service, statue souverainement sur la demande et en fixe la limite.

Telle est la théorie, mais la pratique, entérinée par la Cour de cassation, paraît tout autre. Le rôle du juge est pourtant essentiel à ce stade puisque, face à l'Administration lorsqu'elle soumet sa demande d'autorisation au juge, il n'y a aucun contradictoire.

Or la pratique semble s'être répandue dans l'Administration de prérediger l'ordonnance, dûment motivée, à la place du juge et de la lui présenter en même temps que la requête et les pièces justifiant la demande.

Le juge n'aurait plus qu'à signer.

Toutes les mentions obligatoires - lieux à visiter, agents habilités à procéder à la visite, officier de police judiciaire désigné pour assister à la visite et parfois même la date - sont portées sur l'ordonnance par l'Administration.

Tous les observateurs confirment que cette pratique est notoire (I. Fadlallah et Ch. Baude-Texidor, *les visites et saisies domiciliaires en droit fiscal français au regard de la garantie des droits fondamentaux* : *Gazette du Palais, dimanche 16 au mardi 18 novembre 2003*, p. 3, § 14).

Or la multiplicité d'ordonnances d'autorisation rendues par des magistrats siégeant dans des ressorts différents présentant une rédaction et une typographie strictement identiques (comme c'était le cas en l'espèce) n'est pas jugée contraire aux libertés essentielles par la Cour de cassation.

« Les motifs et le dispositif de l'ordonnance sont réputés être établis par le juge qui l'a rendue et signée ; la circonstance que la décision soit rédigée dans les mêmes termes que d'autres décisions visant les mêmes sociétés et rendus par d'autres magistrats dans la limite de leur compétence, est sans incidence sur la régularité de la décision attaquée » (Cass. crim., 16 janv. 2002, n° 00-30.255, *Sté Rue du Cherche-midi, Sté TMR France Europe et Sté TMR International Consultant et n° 00-30.251, n° 00-30.254, n° 00-30.253 et n° 00-30.252, Sté Rue du Cherche-midi, Sté TMR France Europe et Sté TMR International Consultant* : *JurisData n° 2002-013199*).

Le très court laps de temps réservé au juge pour prendre connaissance de la requête, de l'ordonnance, - ainsi que, le plus souvent de l'ordonnance elle-même -, n'est pas, non plus, pour la Cour de cassation, de nature à susciter de réserves sur la réalité de la vérification par le juge du bien fondé de la demande, en fait et en droit.

« L'article L. 16 B ne prévoit aucun délai entre la présentation de la requête et le prononcé de la décision d'autorisation. La circonstance que la décision soit rendue le même jour que celui de la présentation de la requête est sans incidence sur la régularité de la décision. » (Cass. com., 16 mai 2000, n° 97-30.235, n° 97-30.236, n° 97-30.237 et n° 97-30.238, *FS-P, Sté des Grands Magasins et a* : *JurisData n° 2000-002020*).

Il s'agit donc d'une réponse purement formelle, qui témoigne d'une solide indifférence à l'égard de la réalité, alors que le débat porte sur le rôle effectif du juge.

Il n'existe pas de moyen de prouver, autrement que par des déductions, que le juge n'a pas examiné de manière effective le dossier : les greffes ne notent pas les heures d'arrivée de la requête et de la remise -

ou de la restitution - de l'ordonnance une fois celle-ci signée et aucun huissier n'accepterait de procéder à une sommation interpellative du juge. Seule l'inspection judiciaire pourrait contrôler l'emploi du temps du magistrat le jour dit. Il ne reste que la vérification par la Cour de cassation. Or, nous l'avons vu, celle-ci couvre cette pratique.

Ainsi juge-t-elle que « le nombre de pièces produites par l'administration fiscale à l'appui de sa requête ne saurait en soi laisser présumer que le juge s'est trouvé dans l'impossibilité de les examiner » (Cass. crim. 22 mars 2001, n° 2275, *F-D*).

En rejetant tous les moyens invoquant la preuve contraire à la présomption selon laquelle l'ordonnance est l'œuvre du juge qui l'a signée, la Cour de cassation confère un caractère irréfragable à cette présomption.

b) **L'ordonnance d'autorisation ne peut faire l'objet que d'un recours en cassation qui s'avère être lui-même largement formel**

7 - L'article L. 16 B du LPF dispose que l'ordonnance autorisant la visite domiciliaire « n'est susceptible que d'un pourvoi en cassation » non suspensif.

Or la Cour de cassation n'a pas cherché à adapter son rôle à la particularité procédurale de l'article

L. 16 B du LPF. On aurait pu attendre, en effet, qu'elle conçoive son rôle de manière étendue, le pourvoi étant le seul recours.

Mais la Cour de cassation exclut tout contrôle des faits fondant l'autorisation litigieuse : elle rejette notamment tous les pourvois fondés sur la discussion des présomptions de fraude relevées par l'ordonnance en leur conférant un caractère souverain (Cass. crim., 10 avr. 2002, n° 00-30.297 et n° 00-30.298 : *JurisData n° 2002-015335*). De même, la Cour de cassation exclut de contrôler la licéité de détention des pièces produites par l'Administration à l'appui de sa demande d'autorisation, dès lors que l'ordonnance mentionne que toutes les pièces produites à l'appui de la requête ont une origine apparemment licite et elle décide par ailleurs que le moyen d'annulation tiré de la fraude reprochée à l'Administration n'est pas recevable devant elle (Cass. com., 8 févr. 2000, n° 379, *D et Cass. com., 22 févr. 2000 452, D à 455, D*).

Elle a en outre restreint le contrôle de droit qu'elle aurait pu exercer sur le recours formé devant elle. La jurisprudence montre en effet que la Cour de cassation en est venue à considérer que la présence des mentions requises par l'article L. 16 B du LPF dans l'ordonnance suffisait à en établir la régularité, sans plus ample examen. La Cour de cassation réduit ainsi son contrôle à une apparence purement formelle.

B. - Pendant le déroulement de la visite domiciliaire

8 - Dans les faits, le contribuable perquisitionné, déjà considérablement affaibli par l'effet de surprise très déstabilisant de la mesure, ne dispose d'aucun recours effectif auprès du juge pendant le déroulement de la visite à son domicile et/ou dans ses locaux professionnels.

De fait :

- la visite domiciliaire peut avoir lieu hors la présence de l'intéressé (Cass. com., 30 oct. 1989, n° 89-10.741, *Sté Roga enseignes* : *Bull. civ. 1989, IV, n° 267*). Dans ce cas, l'article L. 16 B du LPF prévoit que l'officier de police judiciaire doit requérir deux témoins choisis en dehors des personnes relevant de son autorité ou de celle de l'administration des impôts. Relevons au passage qu'il est en revanche indifférent que les deux témoins requis, en général des voisins, soient susceptibles d'avoir un différend avec le contribuable ;

- les agents des impôts qui procèdent à la visite, ainsi que l'officier de police judiciaire, n'ont aucune obligation légale de faire connaître aux personnes intéressées leur droit de soumettre toute difficulté au juge qui a autorisé les visites et saisies. Ainsi en décide, dans le silence de la loi, la Cour de cassation (Cass. com., 5 mai 1998, n° 1019, *P*) ;

– l'ordonnance d'autorisation, dont une copie est remise au contribuable, n'a pas à mentionner l'existence d'une voie de recours, au bénéfice du contribuable, pendant les opérations de visite. « La faculté donnée par l'article L. 16 B du LPF au juge de suspendre ou d'arrêter la visite relève du contrôle des opérations et non de celui de la légalité de l'autorisation. Dès lors, le juge n'a à mentionner dans l'ordonnance d'autorisation ni l'existence de cette faculté ni les modalités de sa mise en œuvre » (*Cass. crim.*, 24 mars 2004, n° 1971, F-D, *Servole et a.*);

– le contribuable est seul : la faculté de faire appel à un conseil, qui pourrait lui faire connaître la faculté dont il dispose de saisir le juge, pendant la visite ou d'avoir des contacts avec l'extérieur n'est pas prévue par la loi (*Cass. com.*, 21 janv. 1997, n° 159 P);

– enfin, le seul moyen de joindre le juge pendant le cours des opérations est le téléphone ou le fax, dont les coordonnées ne sont pas fournies au contribuable.

C. - Après la visite

9 – Depuis deux arrêts en date du 30 novembre 1999 (*Cass. com.*, 30 nov. 1999, n° 98-30.005, PB, *Sté Bec Frères : Juris-Data* n° 1999-004193; *Dr. fisc.* 2000, n° 44, *comm.* 843; *JCP E* 2000, p. 1091, *note B. Boulloc*; *RJF* 2000, n° 373. – *Cass. com.*, 30 nov. 1999, n° 1938 D, *Sté Sogea*), la Cour de cassation décide que la mission du juge compétent pour délivrer l'autorisation de visite et saisie domiciliaires 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. Il ne peut pas être saisi a posteriori d'une éventuelle irrégularité entachant ces opérations car une telle contestation relève désormais du juge de l'impôt qui sera saisi pour statuer sur les poursuites engagées sur le fondement des documents appréhendés.

Or les visites domiciliaires n'ont pas nécessairement de suite, de telle sorte que le recours n'est qu'éventuel.

L'absence de redressement à la suite d'une visite domiciliaire couvre ainsi toutes les éventuelles irrégularités commises lors du déroulement de la visite, lesquelles ne seront donc pas sanctionnées.

4. La portée de l'arrêt rendu par la CEDH

A. - La position de la Cour

10 – Pour la Cour européenne, l'article 6, § 1 de la Convention garantit à chacun l'accès à un tribunal, c'est-à-dire un organe répondant à une série de critères (indépendance notamment) et jouissant de la plénitude de juridiction. Il doit donc pouvoir se pencher sur toutes les questions pertinentes de droit et de fait. Par ailleurs, le droit à l'accès aux tribunaux doit être effectif et concret.

Selon la Cour européenne, « cela implique en matière de visite domiciliaire que les personnes concernées puissent obtenir un contrôle juridictionnel effectif, en fait comme en droit de la régularité de la décision prescrivant la visite ainsi que, le cas échéant, des mesures prises sur son fondement ; le ou les recours disponibles doivent permettre, en cas de constat d'irrégularité, soit de prévenir la survenance de l'opération, soit, dans l'hypothèse où une opération jugée irrégulière a déjà eu lieu, de fournir à l'intéressé un redressement approprié ».

Or elle considère « qu'à elle seule, la possibilité de se pourvoir en cassation - dont les requérants ont d'ailleurs usé - ne répond pas aux exigences de l'article 6, § 1 dès lors qu'un tel recours devant la Cour de cassation, juge du droit, ne permet pas un examen des éléments de fait fondant les autorisations litigieuses.

Par ailleurs, la circonstance que l'autorisation de visites soit délivrée par un juge ne suffit pas à combler cette lacune. « (...) l'on ne saurait considérer que l'instance au cours de laquelle le juge examine

la demande d'autorisation est conforme à l'article 6, § 1 alors que la personne visée par la perquisition projetée - qui ignore à ce stade l'existence d'une procédure intentée à son encontre - ne peut se faire entendre ».

Enfin, la Cour européenne constate que la faculté d'accès au juge, pendant le cours des opérations, par les personnes dont les locaux sont visités, apparaît plus théorique qu'effective et que, de surcroît, une fois la visite achevée, seuls les contribuables qui font l'objet d'un redressement fiscal subséquent peuvent porter devant un juge la contestation des modalités d'exécution de la visite.

Il résulte de ce qui précède, pour la Cour européenne, que les requérants n'ont pas eu accès à un « tribunal » pour obtenir, à l'issue d'une procédure répondant aux exigences de l'article 6, § 1 de la Convention, une décision sur leur contestation de la régularité des visites domiciliaires et saisies opérées, au regard notamment de leur droit au respect du domicile.

B. - L'avenir de l'article L. 16 B du LPF

11 – En vertu de l'article 46, § 1 de la Convention européenne, les États « s'engagent à se conformer aux arrêts définitifs de la Cour dans les litiges auxquels [ils] sont parties ». Cet engagement implique pour l'État défendeur des obligations juridiques bien précises. Il s'agit, d'un côté, de mesures en faveur du ou des requérants pour faire cesser l'acte illicite s'il se perpétue et en effacer, autant que possible, les conséquences (*restitutio in integrum*), et, de l'autre, de prendre les mesures nécessaires pour éviter la répétition de violations semblables.

En l'espèce, il ressort clairement des circonstances de l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt de la Cour européenne que la violation constatée résulte de la loi, qu'il incombe en conséquence au législateur de modifier.

Toutefois l'évolution de l'article L. 16 B du LPF n'est pas évidente. Certes, il apparaît que la procédure de recours à l'encontre de l'ordonnance autorisant la visite peut certainement être aménagée, en offrant au contribuable l'accès à un juge jouissant d'une plénitude de juridiction (par exemple une cour d'appel), ce qui paraît être l'une des exigences de la Cour européenne.

L'effectivité de la faculté de recours du contribuable au juge pendant le cours des opérations peut également être assurée par un aménagement du dispositif. De même en est-il de l'accès au juge, une fois la visite domiciliaire achevée pour en contester les modalités d'exécution, pour les contribuables auxquels aucun redressement fiscal n'est ensuite notifié.

En revanche, l'application d'une procédure contradictoire à la délivrance de l'ordonnance semble fondamentalement inconciliable avec l'esprit même du droit de visite. L'intérêt de ce droit réside à l'évidence dans son caractère inopiné. Une procédure judiciaire contradictoire ferait nécessairement disparaître l'effet de surprise recherché.

12 – Dans l'éventualité où l'État ne prendrait aucune mesure pour faire cesser la violation de l'article 6, § 1 de la Convention à laquelle conduit le dispositif actuel de l'article L. 16 B du LPF, son inertie pourrait être de nature à fonder une action en responsabilité devant les juridictions nationales, pour violation d'une convention internationale ayant une valeur supra législative.

13 – Dans l'immédiat, l'incompatibilité de l'article L. 16 B du LPF avec la Convention européenne (*art. 6, § 1*) pourrait être soulevée par un requérant, dans le cadre d'un pourvoi en cassation formé à l'encontre d'une ordonnance autorisant une visite, afin d'en obtenir l'annulation.

14 – Enfin, l'utilisation dans le cadre d'une procédure de rectification (à l'exception peut-être des impositions d'office dans certaines hypothèses), d'informations obtenues par le moyen d'une procédure

irrégulière est de nature à entraîner, devant le juge du fond, la nullité des redressements établis à partir de l'exploitation de ces informations. S'agissant des visites domiciliaires, selon le Conseil d'État, « l'annulation d'une opération de visite et de saisie menée à l'encontre d'une personne morale en application des dispositions de l'article 94 de la loi du 29 décembre 1984, codifiées à l'article L. 16 B du LPF, interdit à l'administration des impôts d'opposer à cette personne morale les informations qu'elle a recueillies à cette occasion, et affecte la régularité de la décision d'imposition de l'intéressée dans la mesure où celle-ci procède de l'exploitation des informations ainsi recueillies » (CE, avis, 1^{er} mars 1996, n° 174244, Egot, et n° 174245 et n° 174246, SARL France Finibeton : Dr. fisc. 1996, n° 39, comm. 1153; RJF 4/96, n° 463, chr. S. Austry, p. 231 ; concl. F. Loloum, BDCF 2/96, p. 44).

On notera qu'au cas d'espèce, l'État français a été condamné au versement de 5 000 € au requérant personne physique, en réparation du dommage moral, le seul constat de violation constituant pour les sociétés une réparation adéquate du préjudice moral.

Cet arrêt, d'une portée fiscale évidente, semble dépasser au demeurant le seul champ de l'impôt. Il est certainement invocable à

l'encontre des textes similaires à l'article L. 16 B du LPF que l'on rencontre par exemple en droit douanier ou encore en droit de la concurrence. Mal né, l'article L. 16 B du LPF cause en définitive bien des soucis à ses géniteurs.

Delphine RAVON,
avocat au barreau de Paris
Christian LOUIT,
professeur agrégé,
avocat au barreau d'Aix-en-Provence

MOTS-CLÉS : Contrôle fiscal - Droit de visite et de saisie (LPF, art. L. 16 B) - Incompatibilité avec l'article 6, § 1 de la CESDH

Visite domiciliaire (LPF, art. L. 16 B) - Incompatibilité avec l'article 6, § 1 de la CESDH

Convention européenne des droits de l'Homme - Article 6, § 1 -

Violation par la procédure de droit de visite et de saisie (LPF, art. L. 16 B)

JURISCLASSEUR : Procédures fiscales, Fasc. 116-10 et 340

228 Application de la « règle du double » : comparaison des sommes portées au crédit des comptes bancaires avec les revenus bruts fonciers déclarés

La discordance entre les sommes portées à concurrence de 331 800 francs au crédit des comptes bancaires d'un contribuable et ses revenus déclarés doit s'apprécier non par rapport à ses revenus nets déclarés pour un montant de 73 674 francs, incluant notamment un montant net de revenus fonciers de 10 327 francs, mais par rapport au montant total des loyers déclarés pour 300 000 francs, la différence entre les recettes brutes et le revenu foncier net résultant de la déduction de dépenses de réparation et d'intérêts d'emprunt.

Cette discordance n'étant pas suffisante pour permettre d'établir que le contribuable était susceptible d'avoir disposé de revenus plus importants que ceux qu'il avait déclarés, l'Administration ne peut régulièrement adresser une demande de justifications à l'intéressé.

CAA Lyon, 2^e ch., 25 oct. 2007, n° 04LY01080, M^{me} Magoga, concl. G. Gimenez

(...)

• Considérant qu'aux termes de l'article L. 16 du livre des procédures fiscales : « [...] L'administration peut [demander au contribuable] des justifications lorsqu'elle a réuni des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés (...) » ; qu'aux termes de l'article L. 69 du même code : « (...) sont taxés d'office à l'impôt sur le revenu les contribuables qui se sont abstenus de répondre aux demandes (...) de justifications prévues à l'article L. 16 » ;

• Considérant qu'il résulte de l'instruction que, pour adresser à M^{me} Magoga une demande de justifications en date du 27 juillet 1998, l'administration fiscale a relevé que celle-ci avait encaissé sur ses comptes bancaires, pour l'année 1996, des sommes d'un montant total de 331 800 francs, alors que ses revenus nets déclarés ne s'élevaient qu'au montant de 73 674 francs ; que toutefois, si M^{me} Magoga a effectivement déclaré ce montant net de

revenus, incluant notamment un montant net de revenus fonciers de 10 327 francs, le montant total des loyers qu'elle a déclarés s'est en réalité élevé à plus de 300 000 francs, la différence entre les recettes brutes et le revenu foncier net résultant de la déduction de dépenses de réparation et d'intérêts d'emprunt ; que, compte tenu du montant des revenus ainsi déclarés par M^{me} MAagoga, et ainsi qu'elle le fait valoir pour la première fois en appel, la discordance entre ceux-ci et ses crédits bancaires n'était pas suffisante pour permettre d'établir qu'elle était susceptible d'avoir disposé de revenus plus importants que ceux qu'elle avait déclarés, et donner ainsi à l'administration la possibilité de lui adresser une demande de justifications ; (...)

CONCLUSIONS

Par un jugement n° 0201458, en date du 19 avril 2004, le tribunal administratif de Grenoble a rejeté la demande présentée par M^{me} Marie-Thérèse Magoga tendant à la décharge, avec les pénalités y afférentes, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de contribution sociale généralisée et de contribution pour le remboursement de la dette sociale auxquelles elle a été assujettie au titre de l'année 1996.

En appel, M^{me} Magoga vous demande de prononcer cette décharge, outre celle relative au prélèvement social exceptionnel et aux pénalités y afférentes, et de condamner l'État à lui payer une somme de 750 euros au titre des frais exposés et non compris dans les dépens. (...)

Dans le cadre de l'examen de situation fiscale personnelle dont M^{me} Magoga a fait l'objet et sur le fondement des dispositions combinées des articles L. 16 et L. 69 du Livre des procédures fiscales, l'administration fiscale lui a adressé une demande d'éclaircissements et de justifications puis une mise en demeure, les deux actes relatifs à des sommes créditées sur ses comptes bancaires et l'a taxée d'office sur une somme de 300 000 francs dont la nature et l'origine ont été regardées comme inexécutées.