

**N° 421012 – SARL CS Aviation**

**9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chambres réunies**

**Séance du 8 janvier 2020**

**Lecture du 22 janvier 2020**

## **Conclusions**

**Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public**

Le pourvoi porte sur les conditions d'exercice du droit de communication de l'administration fiscale auprès de l'autorité judiciaire.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a notifié à la société CS Aviation en novembre et décembre 2014 des suppléments d'IS et de CVAE au titre des années 2011 et 2012 mais aussi 2008 à 2010, pour un montant total en droits et pénalités de 927 106 euros. La société ayant fait l'objet d'une enquête préliminaire relative à des soupçons d'infractions de blanchiment, de recel, d'abus de biens sociaux, de blanchiment d'abus de biens sociaux, faux et usage de faux et l'administration fiscale ayant obtenu communication des informations obtenues dans le cadre de cette enquête, le service a en effet appliqué le délai de reprise spécial de dix ans prévu par l'article L. 188 C du LPF à l'égard des omissions ou insuffisances d'imposition « *révélées par une instance devant les tribunaux* ».

La société a porté le litige devant le tribunal administratif de Paris, qui a rejeté sa demande en décharge, puis devant la cour administrative d'appel de Paris. Cette dernière a estimé que les insuffisances d'imposition révélées par les procès-verbaux d'audition établis dans le cadre de l'enquête préliminaire ne pouvaient être regardées comme ayant été révélées par une instance devant les tribunaux, et en a déduit l'inapplicabilité du délai spécial de reprise de l'article L. 188 C du LPF. Elle a, par suite, déchargé la société des suppléments d'impôt sur les sociétés auxquelles celle-ci a été assujettie au titre des exercices clos en 2008, 2009 et 2010, atteints par la prescription. La cour a, en revanche, rejeté les conclusions de la société tendant à la décharge des impositions supplémentaires des années 2011 et 2012. Considérant que la communication des procès-verbaux d'audition avait été régulièrement opérée alors même que l'enquête préliminaire en cause avait été classée sans suite, la cour a notamment écarté un moyen tiré de ce que l'administration fiscale ne pouvait exploiter les informations communiquées par l'autorité judiciaire dans l'exercice du droit de communication.

A l'appui du pourvoi qu'elle forme contre cet arrêt, la société CS Aviation soulève un unique moyen, tiré de ce que la cour a méconnu l'article L. 101 du LPF en jugeant que le procureur de la République avait régulièrement communiqué à l'administration fiscale des renseignements recueillis dans le cadre d'une enquête préliminaire à laquelle il n'avait pas été donné suite.

De façon liminaire, rappelons qu'en vertu de votre jurisprudence *L...* du 10 décembre 1999 (n° 181977, T. p. 734, RJF 2000 n° 237, concl. J. Arrighi de Casanova BDCF 2/00), les communications effectuées par le Procureur de la République ne relèvent pas exclusivement

de l'article L. 82 C du LPF (en vertu duquel, dans sa rédaction alors applicable, « *A l'occasion de toute instance devant les juridictions civiles ou criminelles, le ministère public peut communiquer les dossiers à l'administration des finances* »), mais peuvent également, le ministère public appartenant à l'autorité judiciaire, être effectuées sur le fondement de l'article L. 101 du LPF (qui dispose que « *l'autorité judiciaire doit communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu* »).

Toujours à titre préalable, indiquons qu'il convient de ne pas tirer de conséquence excessive de l'intitulé de la section du chapitre consacré au droit de communication dans lequel se situe l'article L. 101 du LPF depuis sa codification, évoquant les « Renseignements communiqués à l'administration sans demande préalable de sa part ». Vous jugez en effet, depuis deux décisions *Société Antipolia* du 3 décembre 1990 (n° 103101, p. 350, RJF 1991 n° 200, Dr. Fisc. 1991 n° 7 comm. 259, concl. J. Arrighi de Casanova) et *A...* du 20 février 1991 (n° 59865, T. p. 805, RJF 1991 n° 488), qu'il résulte de ces dispositions que l'administration fiscale est en droit d'obtenir de l'autorité judiciaire la communication des indications de nature à faire présumer une fraude fiscale que celle-ci est susceptible de détenir, qu'elle a ainsi la faculté de former, de sa propre initiative, une demande en ce sens, et qu'il appartient à l'autorité judiciaire, qu'elle soit ou non saisie d'une telle demande, d'apprécier souverainement si les renseignements qu'elle détient sont ou non au nombre des indications devant faire l'objet d'une communication au service.

Ajoutons enfin, que les dispositions dont sont issues les articles L. 82 C et L. 101 du LPF ayant en effet été instituées dès 1920 pour donner à l'administration fiscale connaissance de documents et indications détenus par l'autorité judiciaire et normalement couverts par le secret, et aucune autre disposition ne permettant à cette autorité de déroger, au profit de l'administration fiscale, au secret qui s'impose à elle en vertu notamment de l'article 11 du code de procédure pénale, les dispositions régissant le champ des indications que l'autorité judiciaire doit communiquer au service nous paraissent également délimiter le périmètre des seules indications qu'elle peut, dans le respect du secret professionnel et du secret judiciaire, régulièrement communiquer au service.

Ces dispositions autorisent-elles la communication par le ministère public d'informations issues d'une enquête préliminaire ultérieurement classée sans suite ?

S'agissant du délai spécial de reprise de dix ans prévu en cas d'omissions ou d'insuffisances révélées par une instance devant les tribunaux par l'ancien article L. 170 du LPF, désormais repris à l'article L. 188 C du même livre, vous avez jugé que seul l'engagement de poursuites doit être regardé comme ouvrant l'instance et que ni l'ouverture d'une enquête préliminaire, ni l'examen des poursuites par le ministère public, selon les formes et conditions prévues par le code de procédure pénale, n'ont, eux-mêmes, un tel effet (CE, 30 décembre 2014, *R...*, n° 371652, T. p. 604, RJF 2015 n° 234, concl. A. Bretonneau BDCF 3/15 n° 35).

La transposition de cette solution à l'application de l'article L. 101 du LPF n'apparaît, comme en témoigne le raisonnement dissocié des juges du fond dans la présente affaire, pas nécessairement automatique.

D'une part, la rédaction des articles L. 170 et L. 101 du LPF est différente. Outre que la précision « devant les tribunaux », qui n'avait semble-t-il pas été entièrement neutre dans l'approche stricte retenue pour l'article L. 170, est absente de l'article L. 101 du LPF, ce dernier ne vise pas les « pièces d'une instance » ou les « indications obtenues à l'occasion d'une instance », mais pose une obligation de communication par l'autorité judiciaire de toutes les indications de nature à faire présumer une fraude fiscale ou une manœuvre ayant eu pour objet ou pour effet de compromettre un impôt, et ajoute « *qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu* ».

L'on pourrait être tenté d'interpréter cette formulation délibérément large comme traduisant la volonté, non de cibler des moments juridictionnels précis ayant révélé les indications en cause, mais de viser toutes les matières et litiges possibles sans se restreindre au seul champ pénal et d'illustrer simplement l'ampleur du droit de communication ainsi institué. Sur ce point, l'inclusion de la phase d'instruction dans le champ de l'article L. 101 du LPF découlait du texte même de cet article et ne supposait pas le même effort que celui que vous avez consenti par vos décisions *I...et B...* du 27 avril 2009 concernant l'article L. 170 (n° 308444 et n° 295346, RJF 2009 n° 614 et n° 667, avec chronique p. 547, concl. N. Escaut BDCF 7/09 n° 81). En outre, si l'inclusion des enquêtes préliminaires dans les instances devant les tribunaux au sens de l'article L. 170 du LPF pouvait, ainsi que le soulignait A. Bretonneau dans ses conclusions sur l'affaire *R...* (30 décembre 2014, n° 371652, préc.) se heurter à la difficulté d'enquêtes menées d'office par la police judiciaire sans instruction du ministère public et qui révéleraient des omissions ou insuffisances d'imposition sans que l'autorité judiciaire ne soit jamais intervenue, pareille difficulté ne se rencontre pas pour l'application de l'article L. 101 du LPF, la communication étant nécessairement opérée par le ministère public lui-même.

D'autre part, les dispositions des articles L. 101 et L. 170 du LPF poursuivent des objets différents. Si l'article L. 170 du LPF, instaurant un délai de reprise dérogatoire au droit commun, déconnecté des délais classiques et notamment de l'année d'imposition concernée, pour permettre au service de redresser des omissions et insuffisances d'imposition dont il n'avait pas connaissance auparavant et qui ont été révélées par une instance, doit nécessairement faire l'objet d'une interprétation stricte au regard de l'atteinte portée à la sécurité juridique des contribuables, l'article L. 101 du LPF ne concerne pas directement les conditions d'établissement de l'impôt et la procédure de rectification. Il a pour seule finalité d'assurer que soient portées à la connaissance de l'administration les informations utiles à la réparation des omissions et insuffisances d'imposition détenues par l'autorité judiciaire. A cet égard, si l'article L. 170 du LPF ne saurait avoir un champ plus large que l'article L. 101 du LPF, l'on pourrait envisager que l'article L. 101 ait, quant à lui, un périmètre d'application plus vaste que l'article L. 170.

L'objet des articles L. 82 C et L. 101, consistant selon les travaux préparatoires de la loi du 4 avril 1926 portant création de nouvelles ressources fiscales dont ces dispositions sont issues à permettre à l'Etat de « *profiter de toutes les occasions qui lui sont fournies pour découvrir les dissimulations qui ont été commises dans les déclarations d'impôt* » (débat devant la chambre des députés, 2<sup>e</sup> séance du 11 février 1926, JO p. 693) et à « *donner à l'administration des finances les pouvoirs nécessaires* » (JO Documents parlementaires, Sénat, 1926, annexe n° 84), pourrait ainsi plaider en faveur d'une approche aussi large que possible de leur champ. Or les éléments détenus par le procureur dans le cadre d'enquêtes préliminaires menées par la police judiciaire peuvent être utiles à la lutte contre la fraude

fiscale et à la réparation des impôts compromis. La circonstance que le ministère public dans le cadre de son pouvoir d'appréciation de l'opportunité des poursuites ait décidé, dans une affaire dépourvu d'objet fiscal – lorsque l'enquête portait sur un objet spécifiquement fiscal, le verrou de Bercy ne laissait pas le ministère public disposer de la libre opportunité des poursuites – de ne pas requérir pour des motifs propres peut sembler ne rien ôter à l'utilité de communiquer à l'administration fiscale les indications révélées par cette procédure et le classement sans suite, être dépourvu de pertinence lorsqu'est en cause l'exact établissement de l'impôt.

Toutefois, quelle que soit l'utilité d'une telle communication au regard de la logique propre de L. 101 du LPF, distincte de celle de l'article L. 170, nous ne voyons pas comment ne pas retenir la même solution aujourd'hui que dans l'affaire du 30 décembre 2014 dès lors que les termes mêmes de l'article L. 101 du LPF nous paraissent s'opposer à l'interprétation adoptée en l'espèce par la cour administrative d'appel de Versailles.

Dans leur rédaction alors applicable, ces dispositions emploient en effet, plus encore qu'à l'article L. 170, des notions juridictionnelles précises : celle d'une part d' « instance civile ou commerciale », et celle d'autre part d' « information » pour la matière pénale. Or en matière civile, c'est la demande initiale par laquelle un plaideur prend l'initiative d'un procès en soumettant au juge ses prétentions qui, en vertu de l'article 54 du code de procédure civile, introduit l'instance. En matière pénale, l'action publique, exercée par le ministère public, ne peut être mise en mouvement que par ce dernier ou, à titre exceptionnel, par la partie lésée. Cette mise en mouvement de l'action publique a pour effet, soit de saisir directement la juridiction de jugement (en cas de citation directe ou de comparution immédiate) soit de saisir la juridiction d'instruction, qui ouvre alors une « information » judiciaire dans le cadre de laquelle le juge d'instruction procède, en vertu de l'article 81 du CPP, à tous les actes d'information qu'il juge utiles à la manifestation de la vérité et instruit à charge et à décharge.

Or même en entendant la notion d'information criminelle ou correctionnelle au seul large – afin d'y inclure toute instance pénale et toute procédure devant les juridictions de jugement répressives, l'on ne saurait faire entrer l'enquête préliminaire dans son champ.

Régie par les articles 75 et suivants du code de procédure pénale et effectuée soit d'office soit sur les instructions du procureur de la République, l'enquête préliminaire est en effet menée par les officiers de police judiciaire dans le cadre de leur mission consistant à « *constater les infractions à la loi pénale, en rassembler les preuves et en rechercher les auteurs tant qu'une information n'est pas ouverte* », prévue au premier alinéa de l'article 14 du même code. Si elle joue un rôle essentiel pour la mise en mouvement de l'action publique, en ce qu'elle vise à vérifier un fait avant qu'il soit le cas échéant porté devant une juridiction, et en ce que le ministère public décide au regard des résultats de l'enquête s'il y a lieu ou non de mettre en mouvement cette action en engageant des poursuites, cette phase d'investigation préalable se situe donc en amont de l'exercice de l'action publique et de l'instruction. La doctrine le qualifie ainsi d'acte de police judiciaire (J. Buisson, *Rep. Dalloz de droit pénal et de procédure pénale*, Enquête préliminaire, n°s 1-5).

Par suite, la cohérence des notions entre les différents articles du LPF mais aussi entre la législation fiscale et la procédure pénale et civile à laquelle cette législation se réfère, vous impose de juger que l'article L. 101 du LPF ne permet pas au ministère public de communiquer régulièrement à l'administration fiscale les pièces d'une procédure d'enquête

préliminaire, lesquelles ne proviennent pas d'une instance ou d'une information au sens de ces dispositions.

Telle est d'ailleurs la solution adoptée par la chambre commerciale de la Cour de cassation dans un arrêt récent du 28 novembre 2018 *min. c/ Sté Pharmacie Z...* (n° 16-26.446, RJS 2019 n° 273).

Précisons, d'une part, que les conséquences d'une telle fermeture du droit de communication des articles L. 101 et L. 82 C au stade l'enquête ne doivent pas être exagérées. En effet, dans l'hypothèse où l'enquête préliminaire n'est pas classée sans suite et où une information est ouverte à la suite de l'enquête préliminaire, les éléments de cette enquête qui ont été joints au réquisitoire du procureur font partie intégrante des pièces de la procédure et peuvent, après cette ouverture, être régulièrement communiqués au service à l'occasion de cette information par l'autorité judiciaire (rapp., pour l'application de l'article L. 170 du LPF, CE, 27 juin 2018, *V...*, n° 411301, p. 382, RJF 2018 n° 981, concl. R. Victor C981, Dr. Fisc. 2019 n° 16 comm. 241).

D'autre part, votre décision ne préjugera pas de l'interprétation de l'article L. 101 du LPF dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015, visant désormais la communication des indications recueillies « *à l'occasion de toute procédure judiciaire* ».

Par suite, en jugeant que l'autorité judiciaire pouvait, sur le fondement de l'article L. 101 du LPF dans sa rédaction alors en vigueur, communiquer à l'administration fiscale des renseignements obtenus dans le cadre d'une enquête préliminaire ayant fait l'objet d'un classement sans suite par le procureur de la République, la cour a méconnu l'article L. 101 du LPF.

Bien que vous puissiez casser l'arrêt de la cour sans vous prononcer sur ce point, nous souhaiterions dire quelques mots de l'opérance, à l'encontre des suppléments d'impôt établis par l'administration fiscale, d'une telle méconnaissance de l'article L. 101 du LPF. Nous n'avons en effet pas trouvé de précédent dans lequel vous auriez constaté une méconnaissance positive de ces dispositions : la question se pose donc des conséquences à tirer d'une éventuelle irrégularité sur ce point.

Le droit de communication, prévu par l'article L. 81 du LPF, « *permet aux agents de l'administration, pour l'établissement de l'assiette et le contrôle des impôts, d'avoir connaissance des documents et des renseignements mentionnés* » au chapitre II du titre II de la première partie législative du LPF dans les conditions qui y sont précisées.

Si les dispositions de ce chapitre ont d'abord pour objet de faire peser des obligations sur les destinataires de demandes de communication adressées dans les conditions qu'ils posent et de les délier à cette fin du secret professionnel, et si ces destinataires s'exposent en vertu de l'article 1734 du CGI à des sanctions en cas de refus de communication, vous considérez qu'elles ont aussi pour effet de borner le cadre dans lequel le droit de communication de l'administration peut régulièrement s'exercer et, ainsi, de protéger le contribuable visé par ces demandes.

Vous avez en effet déjà admis qu'un contribuable puisse utilement se prévaloir de ce que les documents et renseignements sur lesquels l'administration a fondé son redressement ont été

obtenus dans le cadre d'un exercice irrégulier du droit de communication, soit que le service ait exigé de personnes soumises aux dispositions sur le droit de communication d'autres documents que ceux qu'il lui est légalement possible de demander dans ce cadre (v. par ex., pour la communication par un membre d'une profession non commerciale d'un document hors du champ de l'article L. 86 du LPF, CE, 5 mai 2008, *E...*, n° 291229, RJF 8-9/08 n° 988, concl. C. Landais BDCF 8-9/08 n° 110), soit qu'il se soit adressé à des personnes qui n'y sont pas soumises en les induisant en erreur sur la portée de la demande et les obligations pesant sur eux à ce titre (CE, 1<sup>er</sup> juillet 1987, *M...* p. 241, n° 54222, RJF 10/87 n° 1020, avec concl. O. Fouquet p. 505).

Lorsque vos décisions écartent des moyens tirés de l'exercice irrégulier du droit de communication, apparaît ainsi en filigrane la conception selon laquelle une communication irrégulière fait obstacle à l'utilisation des renseignements recueillis pour établir l'impôt (par ex. CE, 1<sup>er</sup> décembre 2004, *min. c/J...* n° 258774, RJF 2005 n° 108, concl. P. Collin BDCF 2/05 n° 12 ; v. aussi, dans le même sens et précisant que l'irrégularité de la communication demeure sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition lorsqu'il ne résulte pas de l'instruction que l'administration se serait fondée sur les éléments communiqués pour procéder aux redressements, la décision *E...* du 5 mai 2008 déjà mentionnée).

Dans l'affaire *M...* du 1<sup>er</sup> juillet 1987, vous avez par ailleurs précisé que s'il est toujours loisible à l'administration fiscale de demander des renseignements à des personnes non soumises au droit de communication, le fait d'induire en erreur ces personnes sur l'étendue de leurs obligations en mentionnant des dispositions sur le droit de communication qui leur sont pourtant inapplicables viciait la transmission de ces renseignements et emportait la décharge des impositions correspondant aux redressements en procédant (comp., en cas de procédure d'imposition d'office, la décision *N...* de Plénière du 21 juin 1989, seulement mentionnée n° 52385, T. pp. 565-641-642, RJF 1989 n° 994, jugeant que l'irrégularité de l'enquête est sans incidence sur la régularité de la procédure et n'empêche pas le service d'utiliser les renseignements recueillis en l'absence d'effet de l'irrégularité sur leur valeur probante).

Or lorsque la communication irrégulière est spontanément opérée par un tiers, ou encore lorsqu'à l'instar du représentant du ministère public, le destinataire d'une demande de communication adressée par l'administration fiscale mentionnant les articles L. 81 et suivants du LPF ne peut sérieusement se croire exposé, en cas de défaut de réponse, au prononcé d'une sanction par l'administration fiscale et apprécie souverainement, y compris lorsque ce droit s'applique, s'il y a lieu pour lui de faire droit à cette demande, la transmission d'informations qui ne respecterait pas les conditions prévues par les articles L. 81 et suivants vicie-t-elle également la procédure d'imposition ? Ne pourrait-on imaginer que la méconnaissance par une telle personne du secret qui s'impose à elle dans le cadre de son activité professionnelle devrait recevoir une autre sanction que la nullité des impositions et ne pas faire obstacle à l'utilisation par le fisc des renseignements ainsi communiqués ?

La réponse nous semblerait devoir être négative. Lorsqu'une information est couverte par un secret fortement protégé tel que le secret médical, l'utilisation de documents comportant des mentions couvertes par ce secret vicie les redressements qui en procèdent, alors même que la communication de ces pièces aurait été le fait spontané du professionnel lui-même agissant sans demande en ce sens du vérificateur (CE, 24 juin 2015, *SELAS Pharmacie Reveillon*, n° 367288, p. 224, RJF 10/2015 n° 812, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon au BDCF 10/2015 n° 123, chronique N. Labrune à la RJF 10/2015 p. 715) ou le fait de l'autorité judiciaire sur le fondement de l'article L. 101 du LPF (CE, 17 juin 1998, *min. c/ C...*, n° 156532, p. 236, RJF

1998 n° 827 avec chronique S. Verclytte p. 535, concl. G. Goulard BDCF 4/98 n° 86). Or s'il n'est pas absolu et connaît des exceptions, le secret qui couvre la procédure d'enquête, placé par l'article 11 du code de procédure pénale – en vertu duquel « *Sauf dans le cas où la loi en dispose autrement et sans préjudice des droits de la défense, la procédure au cours de l'enquête et de l'instruction est secrète* » - au même rang que celui de l'instruction, nous semble digne d'une protection particulière en ce qu'il a tout à la fois pour objet de préserver la sécurité des investigations avant le procès et de respecter la présomption d'innocence. Seuls les articles L. 101 et L. 82 C du LPF permettent, dans les conditions qu'ils fixent, de déroger au profit du fisc au secret protégé par l'article 11. De la circonstance que la violation de ce secret n'entache, dès lors qu'il s'agit d'un manquement extérieur à celle-ci, pas de nullité la procédure judiciaire, il ne saurait selon nous se déduire que cette violation ne doit pas davantage entacher de nullité la procédure d'imposition qui serait bâtie dessus. Il y aurait à nos yeux quelque chose d'un peu choquant à ne pas tirer de conséquence d'un exercice irrégulier du droit de communication auprès de l'autorité judiciaire, dès lors que c'est en pareil cas l'Etat (autorité judiciaire) qui viole le secret au profit de l'Etat (administration fiscale).

Enfin, si l'autorité judiciaire apprécie souverainement, selon votre jurisprudence *Société Antipolia*, si les renseignements et les pièces qu'elle détient sont au nombre des indications qui, étant de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale, doivent être communiquées à l'administration des impôts, cette souveraineté ne saurait s'étendre aux conditions de régularité procédurale dans lesquelles cette communication est réalisée. L'intervention matérielle de l'autorité judiciaire ayant procédé à la communication des éléments demandés par le service ne saurait donc, selon nous, faire écran entre le contribuable et la procédure d'enquête dont les éléments communiqués sont issus, et ne saurait par suite faire obstacle à l'invocation par le contribuable d'une irrégularité de la communication au regard de l'article L. 101 du LPF. Vérifier si les éléments demandés par le service et transmis par l'autorité judiciaire ont été communiqués à l'occasion d'une enquête préliminaire ou d'une véritable instance constitue en effet une question de pur droit (ou alternativement un constat de pur fait), sans aucun exercice d'appréciation du juge de l'impôt et ne remet par suite aucunement en cause la souveraineté de l'autorité judiciaire sur l'existence ou l'absence d'élément de nature à faire présumer une fraude fiscale.

Nous pensons qu'il appartiendra donc à la cour, après renvoi, de rechercher si le service s'est effectivement fondé sur les renseignements irrégulièrement obtenus pour établir l'imposition. Mais comme nous l'avons dit, vous pourrez, au stade de la cassation, réserver la question de l'opérance.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'article 4 de l'arrêt du 28 mars 2018 de la cour administrative d'appel de Paris ;
- au renvoi, dans cette mesure, de l'affaire à cette cour ;
- et à ce que l'Etat verse à la société CS Aviation la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.