

**N° 446421 – Société CGB**

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

**Séance du 3 juin 2022  
Lecture du 21 juin 2022**

## **CONCLUSIONS**

**Mme Céline Guibé, Rapporteur publique**

Cette affaire vous permettra d’apporter de nouvelles précisions quant aux conséquences à tirer de l’annulation, par le juge pénal, de pièces ou documents transmis par les autorités judiciaires à l’administration fiscale dans le cadre de l’exercice du droit de communication.

Comme vous le savez, lors de l’examen, en 2013, des dispositions actuellement codifiées à l’article L. 10-0 AA du LPF, qui prévoient que les documents, pièces ou informations utilisés par l’administration ne peuvent être écartés au seul motif de leur origine, le Conseil constitutionnel a jugé qu’elles ne sauraient, sans porter atteinte aux exigences découlant de l’article 16 de la Déclaration de 1789, permettre aux services fiscaux de se prévaloir de pièces ou documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge (décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, cons. 33, RJF 2/14 n° 173).

Vous avez tiré les conséquences de cette réserve d’interprétation, qui condamnait votre jurisprudence *N...* (sect., 6 décembre 1995 n° 90914, au rec. et à la RJF 1/96 n° 62, concl. contr. G. Bachelier BDCF 1/96 p. 62), en abandonnant celle-ci par une décision *Société Car Diffusion* 78 du 15 avril 2015 (n° 373269, au rec. et à la RJF 7/15 n° 613, concl. F. Aladjidi BDCF 7/15 n° 93, chron. A. Iljic p.7). Et vous avez ensuite précisé que l’impossibilité pour l’administration de se prévaloir, pour établir l’imposition, de documents obtenus dans des conditions illégales s’appliquait, y compris pour l’imposition de tiers par rapport à la procédure pénale (3 novembre 2016, M. Chassignon, n° 387485, aux tables et à la RJF 2/17 n°141).

Vous avez ensuite précisé, dans le cadre des affaires liées à l’exploitation des fichiers volés à la banque HSBC, que la seule circonstance que l’administration fiscale ait disposé, avant de mettre en œuvre l’une des procédures de contrôle prévues par le LPF à l’égard d’un contribuable, d’informations relatives à ce contribuable issues de documents initialement obtenus de manière frauduleuse par un tiers est, par elle-même, sans incidence sur la régularité de la procédure d’imposition (20 octobre 2016, M. I..., n° 390639, aux tables et à la RJF 1/17 n° 44 ; 27 juin 2018, M. B..., n° 411301, aux tables et à la RJF 10/18 n° 981).

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l’accord du rapporteur public qui en est l’auteur.*

Vous n'avez, en revanche, pas encore eu l'occasion de préciser ce qu'il advient lorsque, comme en l'espèce, le juge pénal annule une partie seulement des pièces transmises par les autorités judiciaires à l'administration fiscale et que celle-ci a ensuite utilisées pour procéder aux rectifications.

Les faits sont les suivants.

La société CGB, active dans le secteur du bâtiment et des travaux publics, a fait l'objet d'une enquête pénale durant laquelle ses locaux ont été perquisitionnés le 12 octobre 2010, des saisies ont été opérées et des auditions, notamment de son dirigeant, de ses sous-traitants et de ses comptables ont été réalisées.

En 2012, l'administration fiscale a diligenté une vérification de la comptabilité de cette société au titre des années 2008 à 2011, au cours de laquelle elle a été autorisée par le procureur de la République, sur le fondement de l'article L. 82 C du LPF, à consulter le dossier d'instruction. A l'issue du contrôle, l'administration a remis en cause la déduction de la TVA facturée par ses sous-traitants, au motif qu'ils n'agissaient pas de manière indépendante par rapport à leur donneur d'ordre, au sens des dispositions de l'article 256 A du CGI. L'administration a, par ailleurs, estimé que la société avait irrégulièrement comptabilisé une partie des salaires versés en tant qu'indemnités de grand déplacement et l'a assujettie, dans cette mesure, aux taxes annexes assises sur les salaires (taxe d'apprentissage, participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et participation des employeurs à l'effort de construction).

Par un jugement définitif du 8 avril 2013, la chambre correctionnelle du tribunal de grande instance de Rennes a constaté la nullité de l'ensemble des perquisitions et saisies effectuées le 12 octobre 2010, et la nullité des auditions du gérant de la société CGB, à l'exception de la première, puis a renvoyé des fins de la poursuite la société et son gérant. L'administration fiscale en a tiré les conséquences en renonçant à mettre en recouvrement les rappels de TVA correspondant aux prestations facturées par les sous-traitants, à l'exception de celles qui avaient été réalisées par deux entreprises individuelles, ainsi que les impositions supplémentaires fondées sur la requalification des sommes comptabilisées en indemnités de grand déplacement.

La société CGB a, en vain, demandé la décharge des impositions restant en litige devant le tribunal administratif de Rennes, puis devant la cour administrative d'appel de Nantes, dont elle vous demande d'annuler l'arrêt.

Précisons que les rappels de TVA étaient, aux termes de la proposition de rectification du 20 décembre 2012, fondés sur l'exploitation, d'une part, de procès-verbaux d'investigation rédigés à partir d'une analyse des scellés réalisés au cours de la perquisition des locaux de la société CGB, et, d'autre part, des procès-verbaux d'audition des dirigeants des entreprises individuelles sous-traitantes. Quant aux rectifications relatives aux taxes annexes assises sur les salaires, celles-ci étaient fondées sur le procès-verbal rédigé par les services de l'URSSAF de Rennes dans le cadre

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

de l'enquête pour travail dissimulé ainsi que sur les déclarations des comptables de la société au cours de leur audition par le juge pénal.

Devant les juges du fond, la société faisait valoir que la nullité des perquisitions et saisies s'étendait à toutes les pièces y faisant référence, de sorte que les documents utilisés par le service ne pouvaient servir à fonder les impositions litigieuses. L'administration fiscale se prévalait quant à elle de l'absence d'annulation des pièces en cause par le juge pénal.

La cour a donné raison à l'administration, avec quelques nuances. Sans faire état des procès-verbaux d'investigation qui étaient fondés sur l'analyse des scellés, elle a jugé, s'agissant des rappels de TVA, que l'administration fiscale s'était fondée sur les procès-verbaux d'audition des dirigeants des entreprises individuelles, et que la circonstance, à la supposer établie, que ces auditions aient pu être influencées par les perquisitions déclarées nulles par le juge pénal ne pouvait faire obstacle à ce que l'administration se fonde sur ces auditions, dès lors qu'elles n'avaient pas été annulées par le tribunal correctionnel. Elle a adopté la même solution s'agissant des taxes assises sur les salaires, en relevant que si le ministre ne pouvait se prévaloir du document de l'URSSAF, fondé sur les perquisitions annulées, les auditions des comptables n'avaient pas été annulées par le tribunal correctionnel.

La société requérante reproche à la cour d'avoir commis une erreur de droit, faute, en substance, d'avoir tenu compte de ce que les procès-verbaux d'investigation auxquels se référait la proposition de rectification reposaient sur des pièces issues des perquisitions et saisies annulées par le juge pénal et de ce que les auditions des sous-traitants et des comptables ne pouvaient être dissociées des éléments annulés.

1. Même si la question n'apparaît qu'en filigrane dans l'argumentation du pourvoi, il convient, au préalable de s'interroger quant à la faculté pour les juges du fond d'opérer un « tri » entre les éléments de la procédure pénale dont l'administration fiscale a fait état dans la proposition de rectification pour retenir, le cas échéant, que l'imposition pouvait valablement être fondée sur les seuls éléments non entachés par la nullité prononcée ultérieurement par le juge judiciaire.

Vous estimez qu'un tel tri n'a pas lieu d'être pour ce qui concerne les renseignements soumis à l'obligation de communication prévue par l'article L. 76 B du LPF. Sont ainsi soumis à cette obligation tous les éléments dont l'administration fait état au cours de la procédure d'imposition, sans qu'il y ait lieu de se demander si certains d'entre eux ne suffisaient pas, à eux seuls, à fonder l'imposition litigieuse (7 novembre 2008, Monsieur, n° 300662, aux tables sur ce point et à la RJF 1/09 n° 54, concl. L. Olléon BDCF 1/09 n° 10 ; 16 juillet 2014, Société Agranix, n° 363037, RJF 11/14 n° 999, concl. V. Daumas BDCF 11/14 n° 106). Le choix de la simplicité opéré par cette jurisprudence repose sur l'idée que l'on peut raisonnablement présumer que l'administration regarde comme pertinentes, sauf abandon exprès, l'ensemble des informations dont elle se prévaut au cours de la procédure.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

La transposition de ce raisonnement au cas de l'annulation d'une partie des pièces communiquées par le juge pénal ne nous semble, toutefois, pas justifiée. En effet, l'exercice du droit de communication est, exclusivement, à la main de l'administration fiscale, qui doit s'attendre à ce que le contribuable réclame chaque pièce dont elle a fait état et ne peut s'en prendre qu'à elle-même si elle s'abstient de donner suite à sa demande. A l'inverse, l'annulation d'une partie des pièces de la procédure pénale consultées dans le cadre de l'exercice du droit de communication est un évènement extérieur à la procédure d'imposition, sur lequel l'administration n'a aucune prise. Dans cette configuration, il est légitime d'apprécier, objectivement, si les pièces qui ne peuvent plus valablement être invoquées du fait de l'annulation étaient, ou non, nécessaires pour établir l'imposition.

Aussi, la circonstance qu'en l'espèce, la proposition de rectification ait fait état tant des procès-verbaux d'exploitation des scellés que des procès-verbaux d'audition des sous-traitants et des comptes de la société CGB ne faisait pas obstacle, en soi, à ce que la cour valide l'imposition uniquement sur la base de ces dernières pièces, pour peu que celles-ci suffisaient à en justifier. On relèvera, toutefois, que l'administration ne soutenait pas, en défense, que les procès-verbaux d'investigation n'étaient pas utiles à l'établissement des rectifications de TVA. Mais le pourvoi ne critique pas, spécifiquement, la motivation de l'arrêt sur ce point.

## 2. Reste donc la question de la validité des procès-verbaux d'audition.

Le ministre fait valoir que le juge de l'impôt est tenu par la portée de l'annulation prononcée par le juge pénal. Mais si votre jurisprudence *Société Car Diffusion* lui interdit d'empiéter sur l'office du juge judiciaire en tentant de circonscrire les effets d'une annulation, au regard, par exemple de la nature de la pièce concernée et des motifs de nullité retenus, il n'en résulte pas, à l'inverse, que le juge de l'impôt ne devrait pas s'interroger quant aux effets d'une telle annulation sur les autres pièces de la procédure communiquées à l'administration fiscale sur la régularité desquelles le juge judiciaire ne se serait pas prononcé.

Il convient de préciser que la nullité d'un acte de la procédure pénale peut être prononcée soit par la chambre de l'instruction, saisie à fin d'annulation par le juge d'instruction, le procureur ou les parties<sup>1</sup>, soit, par la voie d'une exception, par la juridiction répressive appelée à se prononcer sur le bien-fondé des poursuites<sup>2</sup>. Le code de procédure pénale<sup>3</sup> offre au juge judiciaire la faculté de décider, dans une certaine mesure, de la portée de la nullité prononcée : il peut, ainsi, limiter l'annulation à tout ou partie des actes ou pièces de la procédure viciée<sup>4</sup> ou l'étendre à tout ou partie de la procédure ultérieure. Toutefois, la Cour de cassation a consacré le principe selon

---

<sup>1</sup> Articles 170 et s. du code de procédure pénale.

<sup>2</sup> Article 385 du code de procédure pénale. Le tribunal correctionnel n'a pas qualité pour constater une nullité de procédure lorsqu'il est saisi par le renvoi ordonné par le juge d'instruction ou la chambre de l'instruction.

<sup>3</sup> Articles 174 et 612.

<sup>4</sup> Lorsqu'ils sont entièrement annulés par la chambre de l'instruction, les actes ou pièces concernés doivent être retirés du dossier et, en cas d'annulation partielle, ces actes doivent être « cancellés », c'est-à-dire biffés de manière à rendre illisible les mentions irrégulières (article 174 du code de procédure pénale)

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

lequel la nullité d'un acte emporte celle des actes ultérieurement accomplis dont il est le « support nécessaire » (Crim. 26 mai 1999, n° 99-81.764, Bull. crim 1999, n° 106).

Lorsque la chambre de l'instruction annule un acte de procédure, il lui incombe de rechercher, soit à la demande des parties, soit d'office, si d'autres actes ne doivent pas être annulés par voie de conséquence (Cass. crim., 1<sup>er</sup> décembre 1987, n° 87-85.270, Bull. crim. 1987 n° 437 ; 14 novembre 2019, n° 19-83.285, publié au Bull.), de sorte que sa décision permettra, généralement, d'appréhender les effets d'une nullité sur l'ensemble des actes de la procédure. Les obligations pesant sur une juridiction répressive saisie du bien-fondé de poursuites pénales ne sont pas de même nature puisqu'il lui est loisible de constater, après avoir fait droit à une exception de nullité soulevée devant elle, que les éléments résultant des autres pièces du dossier sont insuffisants pour caractériser les infractions ayant donné lieu à poursuite et, sans qu'il lui soit alors besoin de se prononcer sur la régularité de ces autres éléments, mettre fin aux poursuites.

La présente affaire correspond à la seconde configuration, le tribunal correctionnel de Rennes ayant estimé que seuls les résultats des perquisitions effectuées – qui ne pouvaient être pris en compte du fait de leur annulation - auraient permis, en corroborant les autres indices révélés par l'enquête, de caractériser l'élément matériel du délit de travail dissimulé. Ce jugement de renvoi des fins de poursuite, dépourvu de l'autorité de chose jugée, laisse donc ouverte la question de l'éventuelle nullité des actes de la procédure autres que les perquisitions et les auditions du gérant expressément annulées, et notamment des auditions des autres protagonistes de l'affaire.

Les principes qui ont inspiré la décision du Conseil constitutionnel, tenant à l'équité de la procédure et, même si vous ne l'avez pas expressément reprise à votre compte, à l'exigence de loyauté dans l'administration de la preuve, nous paraissent appeler une appréciation concrète des effets de l'annulation prononcée par le juge judiciaire sur la validité des pièces susceptibles d'être exploitées par l'administration fiscale pour établir l'imposition. Et il nous semble logique d'en déduire qu'il incombe au juge de l'impôt de vérifier, en cas d'exercice du droit de communication auprès de l'autorité judiciaire, que l'annulation ultérieure de certains des actes de la procédure pénale n'entache pas, par voie de conséquence, les autres éléments de la procédure sur lesquels l'administration se serait fondée pour établir l'imposition. Il n'y a certes pas de raison d'étendre la portée de la réserve d'interprétation émise par le Conseil constitutionnel au-delà de ce que sa lettre commande, à savoir l'interdiction pour l'administration fiscale d'exploiter des éléments obtenus illégalement par les autorités administratives ou judiciaires. Mais l'exploitation de pièces qui découlent, elles-mêmes, d'actes viciés, nous semble naturellement entrer dans le champ de cette interdiction. S'en tenir à une solution formaliste fondée sur le seul constat de ce que le juge judiciaire n'aurait pas prononcé la nullité d'un tel élément nous semblerait, à l'inverse, trahir l'esprit de la jurisprudence *Société Car Diffusion* en portant le risque d'autoriser, parfois, dans les faits, un contournement de l'interdiction qu'elle édicte.

Pour vous en convaincre, prenons quelques exemples. Il est clair, selon nous, que des procès-verbaux d'investigation procédant à l'analyse de pièces saisies dans le cadre d'une perquisition

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

annulée ne peuvent pas être exploités dans le cadre d'une procédure fiscale, quand bien même la décision du juge judiciaire ne s'y référerait pas expressément. En revanche, la question de savoir si l'administration peut utilement se prévaloir des auditions de prévenus ou de témoins, réalisées par les enquêteurs postérieurement à une perquisition viciée ou à la garde-à-vue d'un suspect ensuite annulée, appelle une appréciation fine du contenu des procès-verbaux d'audition. A notre sens, l'administration ne saurait être autorisée à exploiter les réponses à des questions demandant aux intéressés d'apporter des explications ou de prendre parti quant à la portée ou l'exactitude de pièces irrégulièrement saisis ou de propos tenus par des prévenus au cours d'une audition elle-même annulée. En revanche, rien ne fait obstacle à l'utilisation de déclarations qui ne reposeraient pas directement sur des éléments déclarés nuls.

Si vous nous suivez, vous ferez donc droit au moyen d'erreur de droit soulevé par le pourvoi. La cour s'est, en effet, bornée à retenir une position de principe fondée sur l'absence d'annulation des procès-verbaux d'audition justifiant, selon elle, l'imposition, sans se livrer à une analyse concrète de leur contenu.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour et à ce que l'Etat verse une somme de 3 000 euros à la société CGB au titre de l'article L. 761-1 du CJA.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*