N° 469738 – Sté European Trust Services Luxembourg

9e et 10e chambres réunies
Séance du 17 janvier 2025
Lecture du 13 mars 2025

CONCLUSIONS

M. Bastien LIGNEREUX, rapporteur public

Cette affaire vous permettra de compléter votre jurisprudence sur la répartition des compétences entre juridictions administrative et judiciaire s'agissant du contrôle du respect des secrets professionnels dans la procédure fiscale.

1. La société luxembourgeoise Eiffel Properties a créé en 2007 cinq sociétés danoises qui ont acquis la même année plusieurs immeubles en France, dont la cession en 2008 a dégagé des plus-values pour un montant total de plus de 70 millions d'euros. A l'issue d'une vérification de comptabilité de la société luxembourgeoise, l'administration a estimé que l'interposition des filiales danoises avait pour unique but de se prévaloir de la convention fiscale franco-danoise alors applicable[1] qui, en l'absence d'établissement stable en France, y faisait échec à l'imposition des plus-values. Estimant en outre qu'elle était contraire aux objectifs poursuivis par les parties à la convention, l'administration a soumis ces plus-values, par application de la procédure de répression de l'abus de droit fiscal (art. L. 64 du LPF), au prélèvement sur les plus-values immobilières des non-résidents prévu à l'article 244 *bis* A du CGI. Le comité de l'abus de droit fiscal a rendu un avis favorable à l'administration.

La société European Trust Services Luxembourg, venant aux droits du liquidateur de la société Eiffel, se pourvoit en cassation contre l'arrêt par lequel la CAA de Paris a rejeté son appel dans ce litige.

2. La société faisait d'abord valoir que l'administration, pour estimer que la constitution des sociétés danoises poursuivait un objectif exclusivement fiscal et ainsi établir les redressements, s'était fondée sur des échanges couverts pour certains par le secret de la correspondance entre un avocat et son client et, pour d'autres, par le secret de la correspondance entre un client et son notaire ou son expert-comptable. Il s'agit d'échanges avec les représentants du groupe Eiffel qui ont été saisis lors de plusieurs visites domiciliaires auprès de tiers (notaire, banque et plusieurs sociétés), effectuées pour les besoins de ce contrôle, sur le fondement de l'article L. 16 B du LPF.

Pour écarter ce moyen, la cour a jugé, d'une part, qu'aucune disposition ne faisait obstacle à ce que l'administration prenne connaissance de correspondances avec un notaire ou expert-

[1] Pour mémoire, sa dénonciation par le Danemark, notifiée en juin 2008, a pris effet le 1er janvier 2009.

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.

comptable. D'autre part, s'agissant des correspondances avec un avocat, après avoir cité l'article 66-5 de la loi du 31 décembre 1971 en vertu duquel elles sont couvertes par le secret professionnel, elle a relevé que les informations en cause n'étaient pas contenues dans des correspondances exclusivement réservées à un contribuable et à ses avocats, puisqu'elles étaient aussi adressées à des tiers ; elle en a déduit qu'elles n'étaient pas couvertes par le secret professionnel.

L'examen des moyens dirigés contre ces motifs suppose d'abord – s'agissant d'une question d'ordre public – de déterminer si la cour pouvait connaître de cette contestation sans méconnaître la compétence de la juridiction administrative.

En effet, vous savez qu'à la suite de l'arrêt *Ravon*[2], par lequel la CEDH a déclaré insuffisantes les voies de recours contre les perquisitions fiscales au regard de l'article 6 § 1 de la convention, la loi du 4 août 2008[3] a ouvert un recours de plein contentieux contre la régularité des opérations de saisies. Ce recours, porté devant le premier président de la cour d'appel, doit, aux termes du V de l'article L. 16 B, être exercé dans les 15 jours suivant la remise ou la réception du procès-verbal de visite et de saisie ou de l'inventaire des pièces et documents saisis.

Cette réforme visait, en réalité, à pallier l'absence totale de voie de recours lorsque l'administration, après s'être livrée à une perquisition, n'en tire aucune conséquence et ne fonde sur les documents saisis aucun redressement donnant prise à un contentieux. Mais vous n'en avez pas moins tiré des conséquences sur la contestation des redressements établis après perquisition.

Ainsi, depuis lors, vous jugez qu'en examinant au fond un moyen tiré de l'irrégularité de la saisie de documents par l'administration fiscale dans le cadre d'une opération de visite et de saisie, le juge d'appel méconnaît le champ d'application de la loi et la compétence de la juridiction administrative dès lors qu'une telle contestation relève de cette voie de recours spéciale devant le premier président de la cour d'appel (CE, 10e et 9e ss-sect., 21 nov. 2012, n° 332000, *C…*, inédite, RJF 2/13 n° 178[4] ; CE, 3e et 8e ss-sect., 16 juil. 2014, n° 362114, *Sté LTHT*, aux Tables sur ce point, RJF 11/14 n° 1020 ; CE, 10e et 9e ss-sect., 27 juil. 2015, n° 370443, *S…*, aux Tables sur ce point, RJF 11/15 n° 926[5]). Vous ne pouvez, s'agissant de ces saisies, que tirer les conséquences des irrégularités le cas échéant constatées par le juge judiciaire : lorsque ce dernier a annulé une saisie de documents effectuée dans le cadre de l'article L. 16 B du LPF, l'administration ne peut se prévaloir de ces documents pour établir l'imposition (CE, 8e et 3e ch., 23 nov. 2016, n° 387485, *D…*, aux Tables sur ce point, RJF 2/17 n° 141).

---

[2] CEDH, 21 févr. 2008, n° 18497/03, *Ravon*, RJF 5/08 n° 571.

[3] Loi du 4 août 2008 de modernisation de l'économie, art. 164, créant ce recours au V de l'art. L. 16 B (et, pour les dispositions transitoires, au IV de cet art. 164).

[4] Cf. aussi, avant cette décision, les concl. E. Cortot-Boucher sous CE, 3e et 8e ss-sect., 11 févr. 2011, n° 314950, *X…*, RJF 5/11 n° 628.

[5] Cette décision casse l'arrêt attaqué sur ce moyen, relevé d'office.

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.

Surtout, alors qu'on aurait pu croire que ce nouvel équilibre prévalait seulement lorsque la perquisition a été réalisée chez le contribuable lui-même, vous avez précisé, par votre décision *S*... de 2015, qu'il vaut aussi lorsqu'elle a été effectuée chez un tiers, auprès duquel ont été saisis des documents utilisés ensuite pour redresser le contribuable. Vous avez en effet constaté qu'il résulte d'une jurisprudence établie de la Cour de cassation que la contestation de la régularité des opérations devant le premier président de la cour d'appel peut être formée par des tiers à l'objet de la visite[6], dès lors que des impositions ont été établies à leur encontre à partir d'éléments obtenus dans le cadre de la perquisition (cf., sous l'empire des dispositions transitoires de l'art. 164 de la LME : Cass. com., 7 déc. 2010, n° 09-70.996, *sté Bell Microproducts Europe Export Ltd*, publié au bulletin, RJF 5/11 n° 603 ; Cass. com., 14 févr. 2012, n° 10-28.862, *sté Euro-car*, publié au bulletin, RJF 5/12 n° 487 ; puis, sous l'empire des dispositions pérennes du V de l'art. L. 16 B : Cass. com., 30 mai 2018, n° 16-50.045, *Sté Shanna*, RJF 12/18 n° 1249[7]). Le délai de recours ne courant qu'à compter de la remise du procès-verbal ou de l'inventaire des documents saisis qui mentionnent le délai et la voie de recours, le recours peut toutefois rester ouvert aux tiers pendant plusieurs années. Vous en avez tiré la conséquence qu'il appartient au contribuable, tiers à l'objet de la visite, s'il s'y croit fondé et, en cas d'absence d'information de la part de l'administration quant à l'existence de ces voies de recours, sans condition de délai, de saisir le premier président de la cour d'appel, et que le juge administratif n'est en revanche pas compétent pour examiner un moyen tiré de l'irrégularité de la saisie, même lorsque les documents saisis concernent le contribuable tiers à l'objet de la visite.

Dans le cas où le contribuable n'a pas été informé dans des conditions lui permettant d'exercer effectivement ce recours, ce qui suppose selon votre jurisprudence que l'administration lui ait transmis l'ordonnance autorisant la visite, le procès-verbal de saisie et l'inventaire des pièces et documents saisis, le juge de l'impôt doit surseoir à statuer afin de lui permettre, s'il s'y croit fondé, de l'exercer (CE, 10e et 9e ch., 30 mai 2018, n° 406435, *B*..., aux Tables sur un autre point, RJF 8-9/18 n° 571[8]). Si cette décision, comme la décision *S*..., a été rendue pour l'application des dispositions transitoires rétroactives figurant au IV de l'article 164 de la loi du 4 août 2008, elle nous semble toutefois pleinement transposable à l'application des dispositions pérennes du V de l'article L. 16 B du LPF (qui font courir le délai de recours à compter de la remise ou de la réception du procès-verbal ou de l'inventaire des pièces et documents saisis) ; d'ailleurs, sous l'empire de ces dispositions pérennes, la Cour de cassation a jugé que le contribuable tiers, qui est recevable à exercer le recours (cf. arrêt *Sté Shanna* déjà mentionné), a droit d'obtenir de l'administration une copie des pièces saisies lorsque celles-ci ont déjà été restituées à l'occupant des lieux (Cass. com., 15 déc. 2021, n° 19-14.771, *sté Air Taxiet Charter International*, RJF 4/22 n° 368).

---

[6] Ainsi que le relève d'ailleurs le Conseil constitutionnel au point 17 de sa décision n° 2021-980 QPC.

[7] Dans le prolongement de Cass. com., 6 déc. 2016, n° 15-14.554, *sté Windrose BV*, RJF 3/17 n° 247, s'agissant de la personne destinataire d'une correspondance saisie.

[8] Dans le prolongement de CAA Versailles, 13 oct. 2016, n° 15VE02224, RJF 1/17 n° 51. Dans l'affaire B..., l'administration n'est jamais parvenue à retrouver le PV de visite et de saisie, ce qui a conduit à la décharge des impositions au motif que la contribuable n'avait pas été mise à même d'exercer effectivement cette voie de recours (CE, 10e ch., 26 oct. 2018, n° 406435, inédite).

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.

3. Toutefois, dans ces différents précédents, l'irrégularité alléguée ne tenait pas à la violation d'un secret professionnel ; par exemple, dans l'affaire *S...*, elle tenait au fait que les documents saisis étaient sans rapport avec le motif initial de la perquisition[9]. La présente affaire vous permettra donc de juger si, et dans quelle mesure, ces principes s'étendent aux irrégularités nées de la violation d'un secret[10].

La Cour de cassation juge de manière constante que les atteintes à un secret professionnel[11] lors d'une opération de visite et de saisie (LPF, art. L. 16 B) relèvent bien du contrôle de la régularité des opérations – et non d'ailleurs de celui de la légalité de l'autorisation par le JLD[12]. Elle l'a jugé tant s'agissant du secret de l'avocat (cf. Cass. com., 7 mars 1995, n° 93-14.660-93-14.661, publié au bulletin, RJF 6/95 n° 742, Dr. fisc. n° 25 comm. 1359 ; Cass. crim. 10 oct. 2001, n° 00-30.016, RJF 2/02 n° 177, Dr. fisc. n° 3 comm. 27 ; Cass. crim., 24 oct. 2001, n° 00-30.165, RJF 3/02 n° 298 ; Cass. crim., 5 juin 2002, n° 00-40.096) que de celui de l'expert-comptable (cf. Cass. crim., 22 févr. 2001, n° 99-30.041 et 99-30.042, publié au bulletin, RJF 8-9/01 n° 1083, Dr. fisc. 2001, n° 25, comm. 577).

Il en résulte que, depuis la création en 2008 du recours spécial contre la régularité des opérations, le contribuable peut utilement faire valoir dans ce cadre que certaines pièces saisies étaient couvertes par un secret professionnel (cf. Cass. com., 15 mars 2011, n° 10-15.889, *sté Skip System Ltd*, RJF 7/11 n° 832, qui exige que les pièces saisies soient versées aux débats pour que le premier président de la cour d'appel puisse apprécier leur caractère confidentiel[13] ; Cass. com., 4 mars 2020, n° 18-19.632, *sté CP Reifen Trading GmbH*, RJF 7/20 n° 614, qui juge qu'il n'y a pas lieu d'annuler des pièces s'analysant en des écritures développées publiquement devant une juridiction, qui ne sont pas couvertes par le secret professionnel de l'avocat[14]), à condition que ces documents le concernent (il n'est en

---

[9] En l'espèce, au cours d'une perquisition menée chez un cabinet d'expertise comptable visant à rechercher les preuves d'une minoration des bénéfices de sociétés imposables à l'IS, l'administration avait saisi des documents concernant personnellement le fondateur de ces sociétés, la conduisant à prononcer des rehaussement d'IR à son encontre.

[10] L'arrêt *Godefrin* de la CAA de Lyon (26 juin 2007, n° 05LY01861, non fiché à la RJF), dont se prévalait la requérante devant la cour, est antérieur à la création du recours par la LME de 2008 ; sa solution ne saurait être maintenue sous l'empire des textes actuels.

[11] Il en va de même par ex. du contrôle des atteintes portées à l'exercice des droits de la défense : Cass. crim., 25 févr. 2004, n° 03-80.116.

[12] A noter toutefois que, lorsque l'opération de visite et de saisie a lieu au cabinet d'un avocat, le bâtonnier présent peut contester devant le JLD la saisie d'un document au regard du secret professionnel (cf. Cass. com., 14 mars 2023, n° 22-83.757, publié au bulletin ; art. 56-1 du CPP), étant précisé que, en application d'une réserve d'interprétation prononcée par le Conseil constitutionnel, ces dispositions ne sauraient, sans méconnaître le principe d'impartialité des juridictions, être interprétées comme permettant qu'un même JLD effectue une saisie et statue sur sa contestation (Cons. const., 19 janv. 2023, n° 2022-1031 QPC, *François P.*).

[13] Cf. aussi, dans le même sens, Cass. com., 7 juin 2011, n° 10-19.585, *Sté Boussard Gavaudan Gestion*, RJF 12/11 n° 1327.

[14] Il semble bien que le juge judiciaire, en matière de régularité des perquisitions fiscales, raisonne pièce par pièce ; la circonstance que l'une d'entre elles est couverte par un secret professionnel suffit à justifier son

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.

revanche pas recevable, faute d'intérêt direct, à invoquer une violation du secret professionnel de son avocat à l'égard d'autres clients que lui-même : Cass. com., 3 mars 2015, n° 13-27.605, *stés Dolphin et Dacomi*, RJF 6/15 n° 501[15]). Le juge judiciaire ne se limite pas, dans ce cadre, à contrôler l'absence de saisie massive et indifférenciée (cf., sur ce contrôle, Cass. com., 5 janv. 2016, n° 14-24-666, *sté Mondelez Europe GmbH*, RJF 4/16 n° 354) : il invalide, de manière ciblée, la saisie des documents couverts par un secret, sans que ceci ait pour effet d'invalider les autres documents (Cass. Crim., 27 nov. 2013, n° 12-85.830, publié au bulletin).

Pourrait-on néanmoins considérer, comme l'a fait la CAA à la lumière des conclusions de sa rapporteure publique M. Prévot, que cette contestation n'est pas exclusive de celle portée devant le juge de l'impôt, en ce qu'elle viserait non pas l'irrégularité de la saisie elle-même, mais l'utilisation, dans le cadre de la procédure d'imposition, de la pièce irrégulièrement saisie ?

Certes, il est vrai que certains vices de procédure en lien avec la saisie entachent d'irrégularité la procédure d'imposition et peuvent être utilement contestés devant le juge de l'impôt : ainsi, vous avez jugé que l'administration est tenue de restituer au contribuable les documents qu'elle a saisis lors d'une perquisition fiscale en principe avant l'engagement de la vérification de comptabilité, de manière à permettre le débat oral et contradictoire avec le vérificateur, et qu'à défaut de restitution dans les délais, la vérification est entachée d'une irrégularité qui vicie la procédure d'imposition dès lors que les redressements contestés procèdent de cette vérification (CE, 10e et 9e ch., 24 déc. 2021, n° 438338-438344, *min. c. M. T… et sté Interim Dumas SP Zoo*, aux Tables sur un autre point, RJF 3/22 n° 277, dans le prolongement de CE, 10e et 9e ss-sect., 30 déc. 2011, n° 322489, *R…*, inédite, RJF 3/12 n° 262). Mais si votre jurisprudence attache de telles conséquences à l'absence de restitution des pièces, c'est seulement parce qu'elle empêche la vérification de comptabilité de se dérouler dans des conditions normales, puisqu'elle déséquilibre le débat entre le contribuable et le vérificateur. Surtout, l'absence de restitution ne constitue pas un vice de régularité de l'opération de visite et de saisie elle-même, puisqu'elle lui est postérieure : la Cour de cassation juge ainsi que la sanction du non-respect du délai de restitution des documents saisis prévu à l'article L. 16 B du LPF est non l'irrégularité des opérations mais l'inopposabilité au contribuable des informations recueillies (Cass. com., 19 déc. 1995, *Rachlin*, no 94-20.624, RJF 3/96 n° 314) ; il en résulte que, même après l'intervention de la loi de 2008, la contestation de l'absence de restitution relève du juge de l'impôt, et non du juge de la régularité des opérations de saisie (Cass. com., 14 sept. 2010, n° 09-67-981, *Sté ZTS Osos*, RJF 1/11 n° 56[16]).

---

annulation, sans que ceci ait d'ailleurs pour effet d'invalider la saisie des autres pièces (cf. Cass. com., 18 janv. 2011, n° 10-11.778, Aïm, RJF 6/11 n° 717 et ce même arrêt *sté CP Reifen Trading GmbH*). Ainsi, ne paraît pas transposable la jurisprudence qui, en matière de saisies par l'Autorité de la concurrence, rechercher si les documents couverts par le secret de l'avocat constituaient « l'objet essentiel » de la saisie (Cass. crim., 26 janv. 2022, n° 17-87.359, RJDA 4/22 n° 228, invoqué par la rapporteure publique devant la CAA).

[15] Cf. aussi Cass. com., 6 déc. 2016, n° 15-14.554, *sté Windrose BV*, RJF 3/17 n° 247.

[16] Même si certains arrêts relèvent notamment que les pièces ont été restituées pour conclure à la régularité des opérations : cf. Cass. com., 5 janv. 2016, n° 14-24-666, *sté Mondelez Europe GmbH*, RJF 4/16 n° 354.

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.

Les choses se présentent selon nous sous un jour différent lorsque la contestation porte sur le respect des secrets professionnels. Certes, il nous semble possible de distinguer plusieurs violations du secret par l'administration : d'abord celle commise en prenant connaissance d'un document couvert par le secret lors des opérations de saisie ; puis celle commise en révélant son contenu au contribuable dans la proposition de rectification. La voie de recours devant le juge judiciaire ne permet de contester que la première. Toutefois, lorsque le contribuable soulève, devant le juge de l'impôt, un moyen tiré de la violation du secret, c'est en général cette première violation qu'il vise : ce dont il a à se plaindre, c'est de ce que l'administration ait pu prendre connaissance du document saisi, et non de ce qu'un document qui le concernait lui ait été ensuite communiqué. Ainsi, dans notre affaire, les échanges saisis étaient adressés aux représentants du groupe Eiffel, qui en avait donc déjà connaissance. Dans une telle configuration, nous rejoignons E. Cortot-Boucher qui, dans ses conclusions sur une décision *X…* (CE, 3e et 8e ss-sect., 11 févr. 2011, n° 314950, inédite, RJF 5/11 n° 628), estimait qu'il serait « excessivement artificiel » d'opérer une distinction entre l'action consistant à saisir une pièce et celle consistant à opposer cette pièce au contribuable dans le cadre de la procédure d'imposition, et qui en déduisait que la violation du secret par la saisie d'une pièce ne peut être contestée que dans le cadre du recours créé en 2008. Le renvoi auquel vous avez procédé après cassation dans cette affaire vous malheureusement dispensés de trancher alors cette question[17].

Nous notons d'ailleurs que la chambre criminelle de la Cour de cassation a déjà eu l'occasion de trancher ce débat dans le sens que nous proposons : elle retient que le contribuable n'est pas recevable à critiquer l'utilisation par l'administration de pièces saisies lors d'une perquisition fiscale devant le juge pénal qui statue sur les faits de fraude fiscale qui lui sont reprochés (Cass. crim., 5 nov. 2014, n° 13-86.202, *Cornelissen*, publié au bulletin, RJF 2/15 n° 158) : il doit former un recours contre le déroulement de ces opérations, qui est distinct. Si la chambre commerciale n'a pas, à ce jour, eu l'occasion d'indiquer si le juge judiciaire de l'impôt pourrait connaître d'une telle contestation, il y a tout lieu de penser qu'elle statuerait dans le même sens que la chambre criminelle. Sa jurisprudence est en effet déjà engagée dans le sens d'une distinction rigoureuse des voies de recours : elle a jugé non seulement que le contribuable n'est pas recevable à critiquer le déroulement des opérations de saisie à l'appui de son appel contre l'ordonnance ayant autorisé l'opération (Cass. com., 15 déc. 2009, n° 09-12.734, RJF 4/10 n° 374), mais surtout « que l'inopposabilité des pièces et documents appréhendés à l'occasion de visites domiciliaires ne peut résulter que de l'annulation de la saisie » (Cass. com., 11 juin 2013, n° 12-18.344, *Stunning Partners LLC*, RJF 11/13 n° 1044).

[17] Depuis lors, vous avez précisé que c'est sans erreur de droit que les juges du fond, pour écarter un moyen tiré de l'irrégularité d'une perquisition fiscale, se fondent sur l'ordonnance du premier président de la cour d'appel qui a déclaré les opérations régulières (et ce alors même que l'ordonnance ferait l'objet d'un pourvoi pendant : CE, 9e et 10e ss-sect., 12 déc. 2014, n° 356871, sté Euro-Car SPRL, aux Tables sur un autre point, RJF 3/15 n° 259) : le juge de l'impôt n'a pas à se livrer lui-même, après rejet de la contestation par le juge judiciaire, à un contrôle de la régularité des opérations qu'il n'est pas compétent pour effectuer.

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.

Nous vous invitons à retenir la même logique pour le juge administratif de l'impôt. Elle ne nous paraît en rien inique pour le contribuable : celui-ci reste recevable, et ce sans condition de délai tant que les pièces ne lui ont pas été notifiées, à saisir le premier président de la cour d'appel pour faire valoir utilement sa contestation. Admettre dans ce contexte l'opérance d'une contestation identique soulevée devant le juge de l'impôt reviendrait de fait à permettre au contribuable de choisir son juge : il aurait le choix, selon l'idée qu'il se fait de ses chances contentieuses devant chacun des ordres de juridiction, entre l'exercice de la voie de recours spéciale créée en 2008 et l'invocation plus classique d'une irrégularité de la procédure d'imposition dans le cadre du litige de plein contentieux fiscal. Une telle situation serait contraire à l'exception de recours parallèle et ne nous paraît guère tenable.

Nous en déduisons donc que votre jurisprudence *Pharmacie Reveillon* (CE, 9e et 10e ss-sect., 24 juin 2015, n° 367288, au recueil[18]) sur laquelle s'appuie la requérante, qui juge opérante la contestation, devant le juge de l'impôt, de la régularité de la procédure d'imposition au motif de l'atteinte portée à un secret professionnel, ne vaut que sous réserve du cas où l'irrégularité contestée a été commise lors d'une procédure placée sous le contrôle de l'autorité judiciaire, ou d'ailleurs sous celui d'un autre juge tel que le juge du référé administratif s'agissant de la procédure de flagrance fiscale. Elle conserve toute sa portée pour les atteintes commises lors des procédures classiques de contrôle, telles qu'une vérification de comptabilité (en cause dans l'affaire *Pharmacie Réveillon*).

L'arrêt attaqué est donc entaché d'une erreur de droit : la cour ne pouvait examiner une telle contestation, même pour l'écarter. Il lui appartenait seulement de rechercher si la société requérante avait été informée de la possibilité d'exercer le recours devant le premier président de la cour d'appel et, dans la négative, de surseoir à statuer, votre décision *B*... excluant ici clairement la voie d'une question préjudicielle. Ce motif, d'ordre public et qui a été communiqué aux parties par votre 9e chambre, conduira à la cassation de l'arrêt attaqué. Une substitution de motifs ne nous paraît guère possible puisque rien au dossier n'indique que la société aurait été suffisamment informée de la possibilité d'exercer ce recours (cf. les concl. d'E. Crepey sur la décision *S*...) : il reviendra à la cour après renvoi d'examiner si c'était le cas et, dans la négative, de surseoir à statuer.

PCMNC à la cassation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour de Paris et à ce qu'une somme de 3 000 euros soit mise à la charge de l'Etat au titre des frais de l'instance.

[18] Il en va de même pour CE, 3e et 8e ch., 12 déc. 2018, n° 414088, *J*..., aux Tables, RJF 3/19 n° 274.

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.