



RAPPORT DE Mme LION, CONSEILLÈRE RÉFÉRENDARE

**Arrêt n° 134 du 15 février 2023 – Chambre commerciale, financière
et économique**

Pourvoi n° 21-13.288

Décision attaquée : Cour d'appel de Paris du 03 mars 2021

La société Orefa

C/

La Direction nationale d'enquêtes fiscales

**Rapport comportant des propositions de
rejet non spécialement motivé de certains griefs**

1 - Rappel des faits et de la procédure

Le 26 juin 2019, le juge des libertés et de la détention du tribunal de grande instance de Bobigny a autorisé l'administration fiscale, sur le fondement de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, à procéder à des visites et saisies dans des locaux situés [Adresse 4] et/ou à [Localité 6], susceptibles d'être occupés, notamment, par la société Orefi orientale et financière et/ ou la société Vente-privée.com et/ou la société Orefa et/ou toute entité du groupe informel dirigé directement ou indirectement par M. [J], et [Adresse 1], susceptibles d'être occupés par M. et Mme [J] et / ou Mme [E] [R] et/ ou la société Orefa, en vue de rechercher la preuve de la commission d'une fraude susceptible d'être reprochée à la société de droit luxembourgeois Orefa, présumée exercer ou avoir exercé en France une activité professionnelle sans souscrire les déclarations fiscales correspondantes et s'être ainsi soustraite à l'établissement et au paiement de l'impôt sur les bénéfices et de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), en se livrant à des achats ou des ventes

sans facture, en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ou en omettant sciemment de passer ou de faire passer ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts.

Les opérations de visites et de saisies se sont déroulées le 27 juin 2019.

Le 9 juillet 2019, la société Orefa a fait appel de l'ordonnance du 26 juin 2019 et demandé, à titre principal, son annulation et, à titre subsidiaire, que soit posée avant dire droit une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne.

Par une ordonnance du 3 mars 2021, le premier président de la cour d'appel de Paris a :

- confirmé l'ordonnance du 26 juin 2019 ;
- déclaré régulières les opérations de visite et saisie ;
- rejeté toute autre demande ;
- dit n'y avoir lieu à poser une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne ;
- dit y avoir lieu à faire application de l'article 700 du code de procédure civile au bénéfice de l'administration fiscale pour un montant de 2 000 euros ;
- dit que la charge des dépens serait supportée par la partie appelante.

C'est l'ordonnance attaquée.

Par un mémoire déposé le 12 juillet 2021, la société Orefa a demandé que soit renvoyée au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité.

Par un arrêt du 6 octobre 2021 (Com., 6 oct. 2021, n° 21-13.288), la chambre commerciale a dit n'y avoir lieu de renvoyer cette question au Conseil constitutionnel.

2 - Analyse succincte des moyens

Par un moyen unique de cassation, composé de quatre branches, la société Orefa fait grief à l'ordonnance de confirmer en toutes ses dispositions l'ordonnance d'autorisation de visite et saisies du 26 juin 2019 et de déclarer régulières les opérations de visites et saisies subséquentes, alors :

« 1°/ que les dispositions de l'article L.16 B du livre des procédures fiscales, telles qu'interprétées par la Cour de cassation, sont contraires aux articles 34 et 66 de la Constitution, ainsi qu'aux articles 3, 5, 6, 8 et 16 et de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 en tant qu'elles aboutissent à considérer qu'une ordonnance d'autorisation de visite et saisie est légalement justifiée non seulement

lorsque le juge judiciaire constate l'existence de l'un des agissements mentionnés par l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, "mais aussi lorsque sont constatées des présomptions d'agissements ou manquements relevant des articles 1741 ou 1743 du code général des impôts", ou encore que le juge qui autorise une visite n'a pas à rechercher le caractère intentionnel des agissements frauduleux, procédant ainsi à une extension manifeste du champ d'application d'une telle mesure au-delà des prévisions expresses du législateur ; que l'annulation par le Conseil constitutionnel saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité, en application de l'article 61-1 de la Constitution, de l'article L 16 B du livre des procédures fiscales, tel qu'interprété par la Cour de cassation, privera de base légale l'ordonnance attaquée ;

2°/ qu'une visite domiciliaire ne satisfait aux exigences de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme qu'à la condition que la loi qui l'autorise précise en termes clairs et de manière suffisante en quelles circonstances et sous quelles conditions elle habilite la puissance publique à recourir à des mesures affectant l'inviolabilité du domicile ; que l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales n'autorise une visite domiciliaire qu'en cas d'omission volontaire de passer des écritures comptables ; qu'en considérant au contraire que des présomptions relevant des articles 1741 et 1743 du code général des impôts pouvaient fonder une autorisation de visite et saisie ou encore que le juge pouvait retenir le défaut de souscription des déclarations fiscales comme constituant un indice de l'omission de passation des écritures comptables et des présomptions d'agissements visés par la loi justifiant la mesure autorisée sans exiger un élément intentionnel, la conseillère déléguée, qui a étendu le champ d'application de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales au-delà des prévisions expresses de la loi, a violé l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme ;

3°/ que l'obligation pour une société domiciliée dans un autre Etat membre de l'Union européenne de tenir également une comptabilité en France, pays d'un établissement stable supposé, constitue une contrainte discriminatoire contraire aux principes de non-discrimination et de liberté d'établissement ; que si la lutte contre la fraude fiscale peut, par dérogation, justifier que, dans certaines conditions, des règles soient spécialement imposées aux seules sociétés ayant leur siège social dans un autre Etat membre, une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscale ne peut jamais suffire à justifier une mesure qui porte atteinte aux objectifs du traité ; qu'en affirmant au contraire qu'une simple présomption d'absence de déclaration en France suffisait à justifier une visite domiciliaire à l'encontre d'une société domiciliée dans un autre Etat membre et qu'il importait peu que la société tienne une comptabilité régulière dans le pays de son siège social, la conseillère déléguée a violé les articles 18 et 49 du TFUE ;

4°/ que l'obligation pour une société domiciliée dans un autre Etat membre de l'Union européenne de tenir également une comptabilité en France, pays d'un établissement stable supposé, constitue une contrainte discriminatoire contraire aux principes de non-discrimination et de liberté d'établissement ; que si la lutte contre la fraude fiscale peut, par dérogation, justifier que dans certaines conditions, des règles soient spécialement imposées aux seules sociétés ayant leur siège social dans un autre Etat membre, une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscale ne peut jamais suffire à justifier une mesure qui porte atteinte aux objectifs du traité ; qu'en considérant qu'une simple présomption de fraude fiscale suffisait à justifier une visite domiciliaire à l'encontre d'une société régulièrement domiciliée dans un autre Etat membre ou encore que le juge autorisant la saisie n'était pas

compétent pour apprécier si la société domiciliée dans un autre Etat membre disposait ou non d'un établissement stable en France, la conseillère déléguée a établi une présomption générale de fraude fiscale, en violation des articles 18 et 49 du TFUE. »

3 - Identification du ou des points de droit faisant difficulté à juger

Le pourvoi invite la chambre à s'interroger sur le champ d'application de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, et, en particulier, sur la nature des agissements frauduleux que les sociétés étrangères peuvent être présumées avoir commis pour justifier que l'administration fiscale soit autorisée à pratiquer des opérations de visite et de saisie sur le fondement de ce texte.

L'administration fiscale peut-elle se prévaloir à leur encontre d'omissions déclaratives, lesquelles ne sont pas expressément prévues parmi les agissements frauduleux énumérés par ce texte ?

Dans la négative, les omissions déclaratives peuvent-elles à tout le moins faire présumer l'existence d'omissions de passation d'écritures comptables dont la tenue est exigée par le code général des impôts, visées à l'article L. 16 B ? De telles omissions comptables peuvent-elles concerner des sociétés dont le siège social est situé à l'étranger et qui, à ce titre, ne sont pas soumises à l'obligation de tenir une comptabilité en France ?

Enfin, si l'on retient que des sociétés implantées dans un autre Etat membre de l'Union européenne, soumises à la tenue d'une comptabilité dans cet Etat membre, peuvent être présumées avoir omis de passer des écritures comptables sur le territoire national, cela constitue-t-il une contrainte discriminatoire contraire aux principes de non-discrimination et de liberté d'établissement protégés par le Traité de fonctionnement de l'Union européenne ?

4 - Discussion citant les références de jurisprudence et de doctrine

4.1 Sur la première branche : proposition de rejet non spécialement motivé

La première branche tend à faire considérer que l'annulation à intervenir, par le Conseil constitutionnel, de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, tel qu'interprété par la Cour de cassation, privera de fondement l'ordonnance attaquée.

En l'absence de transmission de la question prioritaire de constitutionnalité posée par la société Orefa, ce grief apparaît sans portée.

4.2 Sur la deuxième branche (violation de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme résultant de l'extension du champ d'application de l'article L. 16 B)

L'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

1 - Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance.

2 - Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui.

La procédure de visite et saisies prévue par l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales a été jugée conforme à l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme par :

- la Cour européenne des droits de l'homme, en ce qu'elle est prévue par la loi, poursuit des buts légitimes et est nécessaire dans une société démocratique pour atteindre ces buts, à condition que les garanties prévues par cet article aient été respectées, (8 janvier 2002, Keslassy c. France, req. n°51578/99 ; 16 octobre 2008, Maschino c. France, req. n°10447/03),

- la Cour de cassation, en ce qu'elle assure la conciliation du principe de la liberté individuelle et des nécessités de la lutte contre la fraude fiscale (Com., 16 mai 2000, n° 97-30.235, Bull. 97-30.23 ; Com., 8 déc. 2009, n° 08-21.017, Bull. N° 162).

La deuxième branche pose cependant la question de la conformité à l'article 8 de ces dispositions, telles qu'interprétée par la jurisprudence s'agissant de leur champ d'application.

Selon le MA, une visite domiciliaire ne satisfait aux exigences de ce texte qu'à la condition que la loi qui l'autorise précise en termes clairs et de manière suffisante en quelles circonstances et sous quelles conditions elle habilite la puissance publique à recourir à des mesures affectant l'inviolabilité du domicile.

Or le MA soutient que l'article L. 16 B ne prévoit pas que les présomptions relevant des articles 1741 et 1743 du code général des impôts puissent fonder une visite domiciliaire, de sorte que l'administration ne peut notamment fonder sa demande d'autorisation sur les omissions déclaratives prévues par le premier de ces textes.

Il soutient encore que lorsque l'administration fonde sa demande d'autorisation sur des présomptions d'omission de passer ou de faire passer des écritures et de passation d'écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts, modalités de fraudes prévues par l'article L.16 B, elle ne peut se dispenser de se prévaloir d'un élément intentionnel dès lors que le texte précise que ces omissions ou agissements doivent avoir été effectués « sciemment ».

L'article L. 16 B, I, du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction issue de la loi n°2016-1918 du 29 décembre 2016, applicable au litige, dispose :

I. – Lorsque l'autorité judiciaire, saisie par l'administration fiscale, estime qu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou des taxes sur le chiffre d'affaires en se livrant à des achats ou à des ventes sans facture, en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ou en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des

documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts, elle peut, dans les conditions prévues au II, autoriser les agents de l'administration des impôts, ayant au moins le grade d'inspecteur et habilités à cet effet par le directeur général des finances publiques, à rechercher la preuve de ces agissements, en effectuant des visites en tous lieux, même privés, où les pièces et documents s'y rapportant sont susceptibles d'être détenus ou d'être accessibles ou disponibles et procéder à leur saisie, quel qu'en soit le support.

Cette partie du texte n'a pas évolué depuis la création de l'article L. 16 B par la loi n°84-1208 du 29 décembre 1984, entrée en vigueur au 1^{er} janvier 1985, qui a institué la procédure de visite domiciliaire dans sa forme actuelle, si ce n'est qu'à l'origine, le droit de visite et de saisie ne concernait, outre la recherche des infractions aux impôts directs (impôts sur le revenu et sur les bénéfices), que la TVA, la loi n°2012-1510 du 29 décembre 2012 l'ayant étendu à l'ensemble des taxes sur le chiffre d'affaires.

Auparavant, les agents de l'administration fiscale disposaient d'un droit de visite pour la seule recherche des infractions à la législation sur les contributions indirectes et aux législations assimilées.

Un premier texte (l'article 83 du projet de loi de finances pour 1984), qui prévoyait d'étendre ce dispositif à la recherche d'infractions en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires, sur autorisation du président du tribunal de grande instance, a fait l'objet d'une décision de non-conformité à la Constitution ([n°83-164 DC du 29 décembre 1983](#), cons. 28 et 29), le Conseil constitutionnel ayant notamment considéré que *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, et que quelles que soient les garanties dont les dispositions de l'article 89 entourent les opérations qu'elles visent, ces dispositions ne précisent pas l'acceptation du terme « infraction » qui peut être entendu en plusieurs sens et ne limitent donc pas clairement le domaine ouvert aux investigations en question.*

Le projet de loi de finances pour 1985, qui a instauré l'article L. 16 B, a donc tiré les conséquences de cette décision d'inconstitutionnalité en limitant le champ d'application des visites au cas de présomptions de l'existence d'infractions déterminées, à savoir la soustraction à l'établissement ou au paiement de l'impôt sur le revenu ou sur les bénéfices ou de la TVA :

- en se livrant à des achats ou à des ventes sans facture,
- en utilisant ou en déduisant des factures ou documents ne se rapportant pas à des opérations réelles,
- en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou en faisant sciemment passer des écritures inexactes ou fictives dans les documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts.

Selon le rapport général fait au nom de la commission des finances du Sénat sur ce

projet de loi de finances¹, *Le texte qui nous est soumis comporte, par rapport à celui de l'an dernier, d'utiles précisions relatives aux cas de présomptions de fraude (...). Il convient de noter que, en présentant cet article, le Gouvernement s'est efforcé de tenir compte des recommandations formulées l'an dernier par le Conseil constitutionnel et l'on ne peut que s'en féliciter.*

Ce texte a fait l'objet d'une décision de conformité à la Constitution ([n° 84-184 DC du 29 décembre 1984](#), cons. 34), le Conseil constitutionnel considérant notamment qu'il déterminait de façon satisfaisante le domaine ouvert aux investigations par une définition précise des infractions.

Un commentaire à la Revue de droit fiscal² indiquait que *les nouveaux pouvoirs donnés à l'administration ne [pourraient] s'exercer qu'à l'encontre d'entreprises astreintes par la législation fiscale à la tenue d'une comptabilité.*

Or tel n'est pas le cas, en principe, des entreprises ayant leur siège hors de France, dont les obligations comptables apparaissent limitées, mêmes lorsqu'elles sont imposables en France et soumises, à ce titre à l'obligation de déposer des déclarations fiscales.

La doctrine fiscale rappelle :

- qu'il résulte des dispositions du I de l'article 209 du code général des impôts que les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont constitués, en principe, par les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que par ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ([BOI-IS-CHAMP-60-10-10](#)),

- que les entreprises ayant leur siège hors de France sont imposables en France lorsque leurs bénéfices résultent d'opérations constituant l'exercice habituel en France d'une activité, cette condition étant réputée remplie, notamment, lorsqu'elles exploitent en France un établissement ou lorsque les opérations effectuées en France y forment un cycle commercial complet, et qu'elles sont passibles de l'impôt en France à raison de l'ensemble de leurs opérations lorsqu'elles exploitent exclusivement des établissements situés en France et ne possèdent à l'étranger que leur siège social ([BOI-IS-CHAMP-60-10-30](#)).

Quelles sont les obligations comptables des entreprises étrangères imposables en France ?

Selon le Mémento comptable 2021 des éditions Francis Lefebvre (n°70590) :

Il n'existe pas de dispositions particulières pour la tenue de la comptabilité d'un établissement étranger en France.

En principe, n'ayant pas la personnalité juridique et n'étant pas commerçant, un établissement étranger en France n'est pas soumis aux règles comptables du Code de commerce et notamment, n'a pas à établir de comptes annuels.

¹Maurice Blin, tome III, article 72 p. 67 et suiv.

²Rev. dr. fiscal 1985 n°2-3, com. 54

Toutefois, en pratique, ayant à établir une déclaration fiscale de ses résultats (voir n° 70595), il est, à notre avis, recommandé de tenir une comptabilité conforme aux règles du Code de commerce et du PCG [plan comptable général], propre aux opérations réalisées par l'établissement implanté en France, afin d'être en mesure de justifier au mieux le résultat fiscal en cas de contrôle (voir n°70595).

On peut cependant citer l'article R. 123-112 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n°2012-928 du 31 juillet 2012, qui dispose que *Toute société commerciale dont le siège est situé à l'étranger et qui ouvre en France un premier établissement est tenue de déposer au greffe du tribunal de commerce dans le ressort duquel est situé cet établissement, au plus tard en même temps que la demande d'immatriculation, une copie de ses statuts en vigueur au jour du dépôt ; elle dépose en outre, chaque année, les documents comptables qu'elle a établis, fait contrôler et publier dans l'État où elle a son siège. Le dépôt des documents comptables est effectué dans le délai prévu par la législation dont relève le siège de la société. (...) Les pièces déposées sont le cas échéant traduites en langue française et les copies sont certifiées conformes par le représentant légal de la société ou par la personne ayant le pouvoir d'engager la société en France.*

Le code général des impôts prévoit par ailleurs que les redevables de la TVA doivent tenir une comptabilité leur permettant de justifier les opérations, imposables ou non, qu'ils effectuent (nature des opérations réalisées et montant des recettes encaissées) et de fournir ainsi l'ensemble des renseignements demandés dont la mention figure dans les imprimés de déclaration des opérations réalisées ou, à défaut, tenir un livre spécial. L'article 286, I, 3°, de ce code dispose en effet, dans sa rédaction issue de la loi n°2017-1837 du 30 décembre 2017, que toute personne assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée doit notamment, *si elle ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires tel qu'il est défini par le présent chapitre, avoir un livre aux pages numérotées sur lequel elle inscrit, jour par jour, sans blanc ni rature, le montant de chacune de ses opérations, en distinguant, au besoin, ses opérations taxables et celles qui ne le sont pas.*

Et en matière d'imposition sur le revenu des bénéfices industriels et commerciaux des entreprises individuelles, l'article 54 du code général des impôts dispose que *les contribuables mentionnés à l'article 53 A [soit les contribuables autres que ceux soumis au régime des micro-entreprises], sont tenus de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration. Si la comptabilité est tenue en langue étrangère, une traduction certifiée par un traducteur juré doit être représentée à toute réquisition de l'administration.*

La chambre commerciale a validé une autorisation fondée sur des présomptions d'omissions de passation d'écritures dans des documents comptables exigés par les articles 286, 3° et 54 du code général des impôts, au motif que de telles présomptions entrent dans les prévisions de l'article L. 16 B, cependant qu'il était soutenu que l'autorisation avait été donnée en dehors des limites expressément fixées par le législateur en ce que l'infraction d'exercice habituel, en France, par une personne domiciliée à l'étranger, d'une activité commerciale non déclarée de banquier, n'entraîne pas au nombre des agissements énumérés à l'article L. 16 B : Com., 7 janv. 1997, n° 94-12.384, Bull. N° 8 :

le président du tribunal a autorisé la recherche de la preuve de la fraude à l'établissement et au paiement de l'impôt sur le revenu (catégorie BIC) et de la taxe sur la valeur ajoutée au moyen d'opérations commerciales de banque faites de manière habituelle non déclarées en France, tout en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures dans les documents comptables dont la tenue est imposée par le Code général des Impôts (article 286.3°, TVA) et 54 (BIC) et non la recherche de la preuve de l'infraction pénale visée au moyen ; que la recherche ainsi autorisée entre dans les prévisions de l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales ;

Certains arrêts valident des ordonnances autorisant des visites et saisies qui font référence à l'omission de passation d'écritures comptables reprochées à des sociétés de droit étranger, sans contenir aucune précision s'agissant du type d'écriture comptable omise, étant observé que les pourvois ne portaient pas sur l'inapplicabilité de l'article L. 16 B au motif que les agissements présumés ne seraient pas inclus dans son champ d'application :

- Com., 27 avr. 2011, n° 10-16.484, Bull. N° 62

Mais attendu qu'ayant relevé que la requête précisait que la société Calwam Ltd développerait sur le territoire français une activité commerciale de prestations de services et (ou) d'achat-revente d'objets, de vieilles lettres, de manuscrits et de peinture, sans avoir souscrit les déclarations fiscales y afférentes et en omettant de passer les écritures comptables correspondantes, en en déduisant que cette société était présumée s'être soustraite ou se soustraire à l'établissement et au paiement de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur la valeur ajoutée par les différents moyens énumérés à l'article L. 16 B I du livre des procédures fiscales, le premier président a retenu que cette requête était suffisamment motivée au regard de son objet ;

- Com., 20 nov. 2012, n° 11-26.339

Mais attendu que l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales n'exige que des présomptions ; que l'ordonnance relève, par motifs propres et adoptés, qu'il résultait des éléments alors fournis par l'administration que (...) ces entités, ainsi qu'une quatrième société Carre Aviation découverte comme immatriculée à Malte, ne disposaient d'aucune infrastructure à l'étranger leur permettant d'exercer une activité, de sorte que les adresses fournies, quand elles existaient encore, étaient de simples domiciliations ; qu'elle constate aussi que la société de droit britannique exploitait un avion qui avait été successivement immatriculé aux Bermudes et à Malte et qu'elle avait comme unique directeur M. [X], par ailleurs "contact administratif" de la société monégasque, lequel résidait en France ; qu'elle en déduit qu'il existait à la date de l'autorisation des présomptions que la société Carre Aviation Ltd et M. [X] exerçaient sur le territoire national une activité commerciale non déclarée dans le domaine de l'aviation, sans souscrire les déclarations fiscales y afférentes et sans procéder à la passation des écritures comptables correspondantes ; qu'en l'état de ces constatations et appréciations souveraines, le premier président a légalement justifié sa décision ;

D'autres arrêts semblent admettre qu'une présomption de manquements à des obligations comptables, au sens de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, puisse se déduire de manquements à des obligations déclaratives de sociétés étrangères :

- Com., 12 oct. 1993, n° 92-14.727, qui, en réponse à un grief de manque de base légale fondé sur le fait que le magistrat [ayant autorisé la visite] a déduit l'existence de présomptions que la société concernée aurait omis sciemment de passer ou de faire passer des écritures de circonstances d'où résultait simplement que cette société se serait abstenue de faire des déclarations fiscales, retient que *c'est dans l'exercice de son pouvoir souverain que le président du tribunal de grande instance, se référant en les analysant aux éléments d'information fournis par l'administration, a relevé les faits fondant son appréciation suivant laquelle il existait des présomptions d'agissements visés par la loi justifiant la mesure ordonnée* ;

- Crim., 23 mai 2002, n° 01-82.525, qui se fonde sur l'appréciation souveraine des juges du fond de l'existence des présomptions d'agissements frauduleux justifiant la mesure pour rejeter un moyen reprochant à l'ordonnance d'avoir méconnu le champ d'application de l'article L. 16 B en tirant de la présomption qu'une société de droit espagnol se serait soustraite à ses obligations déclaratives, celle qu'elle n'aurait pas procédé à la passation régulière de ses écritures comptables, seul agissement visé par ce texte ;

- Com., 3 avr. 2012, n° 11-15.329, qui retient que le fait qu'une société, qui n'était pas immatriculée au registre du commerce et des sociétés en France et était inconnue des services fiscaux et qui disposait de trois salariés résidents fixes en France, était présumée exercer sur le territoire français une activité de commercialisation de produits financiers sans être immatriculée et sans souscrire les déclarations fiscales correspondantes, permettait de caractériser des présomptions selon lesquelles cette société s'était, notamment, soustraite à ses obligations déclaratives et comptables, étant observé que le pourvoi soutenait que l'ordonnance attaquée ne caractérisait pas l'un des procédés de fraude visés à l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, mais se focalisait surtout sur le fait qu'elle n'établissait pas en quoi les caractéristiques de l'activité présumée exercée en France rendaient cette activité imposable en France.

Ces arrêts paraissent s'inscrire dans la continuité de décisions qui opèrent cette même déduction à propos de sociétés dont le siège social est situé en France :

- Com., 23 fév. 1999, n° 97-30.032 (à propos d'un grief selon lequel l'ordonnance s'était fondée sur des faits n'entrant pas dans les prévisions de l'article L. 16 B)

Attendu, enfin, que l'ordonnance relève des présomptions selon lesquelles les sociétés concernées ont poursuivi leur activité tout en étant fiscalement défaillantes depuis plusieurs exercices et qu'ainsi, elles se livreraient à des opérations commerciales sans satisfaire totalement à leurs obligations déclaratives ; que l'ordonnance, qui en déduit que ces sociétés sont présumées se soustraire ou s'être soustraites à l'établissement ou au paiement de l'impôt sur les sociétés, de l'impôt sur le revenu (catégorie BIC) et de la taxe sur la valeur ajoutée en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou en faisant passer des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est

imposée par le Code général des impôts, n'encourt pas les griefs visés à la quatrième branche du moyen ;

- Com., 24 oct. 2000, n° 98-30.379 (à propos d'un grief de manque de base légale fondé sur le fait que le juge n'aurait pas indiqué par quels procédés les sociétés et leurs dirigeants se seraient livrés à des achats ou des ventes sans facture, auraient émis de fausses factures ou commis des irrégularités comptables)

Mais attendu, en premier lieu, que l'ordonnance relève des présomptions selon lesquelles les sociétés concernées se livraient à des opérations commerciales sans satisfaire totalement à leurs obligations déclaratives ; que le président du tribunal, qui en a déduit que ces sociétés étaient présumées se soustraire ou s'être soustraites à l'établissement ou au paiement de divers impôts qu'il a énumérés et de la taxe à la valeur ajoutée en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou en faisant passer des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée au Code général des impôts, a légalement justifié sa décision

Selon un commentaire de cet arrêt ³, *Il y a deux manières de lire l'arrêt analysé. Soit on peut considérer que le pouvoir souverain du juge sur l'appréciation des faits rend les griefs vains. Soit on se réfère plus précisément au moyen. Dans ce dernier cas, l'arrêt prend une dimension certaine. En effet il était reproché au juge d'avoir déduit la présomption des procédés de fraude visés par la loi de la seule constatation du non-respect des obligations déclaratives. Or les motifs critiqués donnaient prise à ce grief. Dans cette optique l'arrêt signifierait que le défaut de déclaration implique l'usage des procédés frauduleux visés par la loi. La Cour de cassation inventerait ainsi une présomption de fraude non prévue par la loi.*

Enfin, certains arrêts se dispensent de caractériser l'existence de manquements à des obligations comptables.

C'est le cas, par exemple, d'un arrêt de la chambre criminelle (Crim., 23 mars 2005, n° 03-86.849) qui se borne à relever l'existence de présomptions selon lesquelles des sociétés de droit tunisien exerçaient une activité professionnelle occulte sur le territoire national sans souscrire les déclarations fiscales y afférentes pour justifier une autorisation de visite et de saisies.

C'est également le cas de deux arrêts de la chambre commerciale ayant élargi le champ d'application de l'article L. 16 B aux présomptions d'agissement relevant des articles 1741 et 1743, 1° du code général des impôts.

4.2.1 S'agissant des présomptions relevant des articles 1741 et 1743 du code général des impôts

Dans un premier arrêt (Com., 10 fév. 1998, n° 95-30.221, Bull. N° 68), la chambre commerciale, saisie d'un moyen reprochant au magistrat délégué d'avoir validé une autorisation de visite fondée sur le fait que les contribuables avaient manqué à leurs obligations déclaratives, agissements prévus par l'article 1741 du code général des impôts, et d'avoir ainsi méconnu les limites assignées à ses pouvoirs par l'article L. 16 B, a jugé que *l'article L. 16 B autorise les visites et saisies domiciliaires lorsqu'il*

³ RJF 2001, Février - décisions du mois, n° 187

existe des présomptions d'agissements relevant de l'article 1741 ou de l'article 1743,1 °, du code général des impôts (sommaire).

Dans un second arrêt (Com., 20 nov. 2019, n° 18-15.423), la chambre, saisie d'un moyen faisant grief à l'ordonnance de retenir l'existence d'une présomption de fraude fiscale à l'encontre d'une société ayant son siège en Pologne, cependant que les documents produits par l'administration fiscale se limitaient à des factures établies par la société à l'attention de ses cocontractants français et correspondant à des opérations bien réelles pour lesquelles la TVA était auto-liquidée, a approuvé le magistrat délégué d'avoir énoncé *que les visites domiciliaires peuvent être autorisées par le juge des libertés et de la détention lorsqu'il relève l'existence de présomptions de ce qu'un contribuable se soustrait à l'établissement et au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou des taxes sur le chiffre d'affaires, par l'effet de l'un des agissements mentionnés par l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, mais aussi lorsque sont constatées des présomptions d'agissements ou manquements relevant des articles 1741 ou 1743 du code général des impôts.*

L'article 1741 du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, dispose :

Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manoeuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction.

Les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à une amende de 3 000 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :

1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;

4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

(...)

L'article 1743 de ce code, dans sa rédaction issue de la loi n°2013-1278 du 29 décembre 2013, dispose ensuite :

Est également puni des peines prévues à l'article 1741 :

1° Quiconque a sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou a passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre-journal prévu par les articles L. 123-12 à L. 123-14 du code de commerce, ou dans les documents qui en tiennent lieu.

La présente disposition ne met pas obstacle à l'application des peines de droit commun.

2° Quiconque, en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie de la fortune d'autrui, s'entremet, soit en favorisant les dépôts de titres à l'étranger, soit en transférant ou faisant transférer des coupons à l'étranger pour y être encaissés ou négociés, soit en émettant ou en encaissant des chèques ou tous autres instruments créés pour le paiement des dividendes, intérêts, arrérages ou produits quelconques de valeurs mobilières.

Quiconque, dans le même but, a tenté d'effectuer l'une quelconque des opérations visées au premier alinéa est puni des mêmes peines.

3° Quiconque a fourni sciemment des renseignements inexacts en vue de l'obtention des agréments prévus aux articles 199 undecies A, 199 undecies B, 217 undecies, 217 duodecies, 244 quater W et 244 quater X ou de l'autorisation préalable prévue à l'article 199 undecies A.

Ainsi, par les deux derniers arrêts précités, la chambre commerciale a étendu le champ d'application de l'article L. 16 B aux présomptions de la commission de toute omission déclarative et de tout type de fraude fiscale.

Ces décisions semblent avoir été peu commentées et n'ont, a priori, pas fait l'objet de critiques de la doctrine.

On peut citer un commentaire approuvé selon lequel *Les dispositions du 1 de l'article L. 16 B ont un caractère suffisamment général pour viser les agissements relevant de l'article 1741 ou de l'article 1743-1° du CGI.*⁴

En l'espèce, dans son ordonnance du 26 juin 2019, le juge des libertés et de la détention a tout d'abord relevé que selon un article de presse, M. [J], président directeur général du site français de ventes événementielles Vente-privée, détiendrait, directement ou indirectement, avec son associé, M. [R], une société holding luxembourgeoise, dénommée Orefa, laquelle disposerait de participations financières, d'un jet à privé ainsi que de nombreuses oeuvres d'art exposées en France dans les locaux du groupe Vente-privée.

Il a retenu qu'il existait des présomptions selon lesquelles la société de droit luxembourgeois Orefa, détenue par la société de droit français Orefi orientale financière, elle-même détenue par MM. [J] et [R], qui a pour objet social l'acquisition, l'aliénation, la gestion et la valorisation de participations, d'oeuvres

⁴Revue de droit fiscal n°39, 23 septembre 1998, comm. 833

d'art et d'avions, ne disposerait pas, au Luxembourg, de moyens matériels et humains suffisants pour mettre en oeuvre cet objet social, qu'elle disposerait, en France, de sa détention capitalistique mais également de sa direction effective et qu'elle y exercerait une activité professionnelle (notamment location d'oeuvres d'art auprès de la société Vente-privée, location d'aéronefs).

Le JLD a ensuite relevé que la société United International Management, société de domiciliation, a procédé, pour le compte de la société Orefa, au dépôt des comptes annuels de cette dernière au registre du commerce et des sociétés au titre des années 2009 à 2014, que ces bilans ne font état d'aucune immobilisation corporelle en termes « d'installation technique et machines et autres installations, outillage, mobilier », ni d'aucune rémunération de salariés, qu'au titre des années 2016 et 2017, les bilans déposés par la société Orefa font l'objet état d'immobilisations corporelles de 40 092 euros, de salaires versés à hauteur de 34 500 euros en 2016, et d'aucune rémunération de salariés en 2017.

Il a ensuite relevé que selon ses comptes sociaux, la société Orefa a réalisé, entre 2009 et 2017, des produits financiers et de placement pour un montant global s'élevant à plus de 48 000 000 euros.

Il a encore relevé qu'au titre des années 2009, 2011, 2012, 2013 et 2014, la société Orefa n'avait déclaré aucun chiffre d'affaires dans la rubrique « produits bruts et/ou autres produits d'exploitation et que s'agissant des années 2015 à 2017, les bilans abrégés luxembourgeois ne permettaient pas de renseigner utilement sur l'origine du chiffre d'affaires réalisé.

Enfin, il a constaté que la société Orefa n'était pas immatriculée au registre du commerce et des sociétés en France et que la consultation du fichier informatisé Compte fiscal des professionnels, base nationale de la direction générale des finances publiques contenant les données déclaratives et de paiements des entreprises, révélait que la société Orefa n'y était pas répertoriée.

Il a donc retenu qu'il pouvait être présumé que la société Orefa exerçait sur le territoire français une activité professionnelle sans avoir comptabilisé les recettes provenant de ces activités au titre des années 2009 à 2014, sans souscrire les déclarations fiscales correspondantes, omettant ainsi de passer, en France, les écritures comptables y afférentes, de sorte qu'il existait des présomptions selon lesquelles cette société *se serait soustraite et se soustrairait à l'établissement et au paiement de l'impôt sur les bénéfices et de la TVA, en se livrant à des achats ou des ventes sans facture, en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ou en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts (article 54 et 209-I pour l'IS, 286 pour la TVA).*

Dans ses conclusions d'appel, la société Orefa faisait valoir qu'en admettant que ses relations avec le groupe français détenant son capital ait pu faire naître une présomption d'activité fiscalement rattachable à la France, le seul fait susceptible de justifier l'application de l'article L. 16 B serait l'absence de comptabilité tenue en France, quand bien même une comptabilité régulière, connue de l'administration et portée à la connaissance du juge, était tenue au Luxembourg.

Ensuite, en réponse aux conclusions de l'administration fiscale sur ce point, elle faisait notamment valoir que l'arrêt précité de la chambre commerciale (Com., 20 nov. 2019, n° 18-15.423) a pour effet d'étendre le champ d'application de l'article L. 16 B aux présomptions portant sur l'ensemble des cas imaginables de fraude fiscale.

La société Orefa se prévalait notamment d'une ordonnance du premier président de la cour d'appel de Paris du 9 septembre 2020 (n° RG 19/16971) ayant retenu que *l'absence de dépôt de déclarations fiscales en France ne saurait à elle seule constituer une présomption d'absence de comptabilité justifiant la mise en oeuvre de l'article L. 16 B du LPF et qu' une telle allégation est dénuée de fondement dans le cas d'une société [...] ressortissante d'un autre Etat membre, qui établit, dans celui ci, une comptabilité régulière sous sa législation.*

Il convient d'observer que cette ordonnance, ainsi qu'une autre du même jour (n°RG 19/16705), qui ont fait l'objet des pourvois n°D 2020599 et E2020600 formés par l'administration fiscale, relèvent qu'il ressort des pièces soumises au JLD que la société de droit belge visée par la requête tient une comptabilité complète en Belgique, qui comprend notamment les opérations dont l'administration prétend qu'elles seraient réalisées en France, et retiennent qu'ainsi, il semble inexact d'affirmer que la société a sciemment omis de tenir les documents comptables requis par le droit belge auquel elle est seule soumise en matière d'établissement de ses comptes annuels.

Dans ses conclusions d'appel, l'administration fiscale faisait valoir que :

L'administration ne reproche pas à la société Orefa d'être de nationalité luxembourgeoise et de tenir sa comptabilité au Luxembourg.

Il a d'ailleurs été communiqué au JLD les éléments justifiant de la tenue d'une comptabilité au Luxembourg.

Comme déjà rappelé, ce qui était ici en cause, c'est la présomption d'une activité exercée à partir de la France, où il pouvait être présumé que la société disposait d'une direction effective et de moyens propres d'exploitation.

Une telle activité, ainsi exercée, aurait dû être déclarée en France, pour y être soumise à l'ensemble des impôts commerciaux.

Le Juge a bien indiqué ce qui lui permettait de présumer que la société ne respectait pas ses obligations comptables en France, dès lors qu'il a relevé l'absence de toute déclaration fiscale relative à son activité.

Cette présomption visait le respect des obligations fiscales et comptables en France.

Pour confirmer l'ordonnance du 26 juin 2019, le premier président a retenu :

sur le champ d'application de l'article L 16B du livre des procédures fiscales, que :

- selon la jurisprudence de la Cour de cassation, des présomptions relevant des articles 1741 et 1743 du code général des impôts peuvent fonder une autorisation

de visite et saisie (se référant à Com., 10 fév. 1998, n° 95-30.221, Bull. N° 68, précité) ;

- la Cour de cassation a aussi jugé que la mise en oeuvre de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales pouvait être autorisée en cas d'exercice d'une activité professionnelle occulte sur le territoire national sans souscrire les déclarations fiscales y afférentes ;

- la Cour a également pu retenir le défaut de souscription des déclarations fiscales comme constituant un indice de l'omission de passation des écritures comptables et des présomptions d'agissements visés par la loi justifiant la mesure autorisée (se référant à Com., 12 oct. 1993, n° 92-14.727, précité) ;

- elle a aussi jugé que le juge justifie sa décision lorsqu'il retient qu'une société a perçu des produits de son activité commerciale sans souscrire la totalité des déclarations fiscales correspondantes constituant une omission de passation des écritures comptables y afférentes (se référant à Com., 26 oct. 2010, n° 09-17.272) ;

- ainsi, la décision rendue par le premier juge s'inscrit parfaitement dans le champ d'application de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales ;

sur le moyen selon lequel le premier juge a commis une erreur de droit en autorisant la perquisition alors que le seul fait susceptible de permettre l'application de l'article L. 16 B est le défaut de tenue d'une comptabilité en France, cependant que la société luxembourgeoise tient une comptabilité régulière dans le pays de son siège, que :

- il résulte des constatations du premier juge que la société Orefa semble disposer en France de sa détention capitalistique et de sa direction effective, que ses activités semblent être réalisées en France ;

- le premier juge a relevé assez d'éléments laissant présumer la fraude et, à partir du moment où la fraude est présumée, peu importe que la société luxembourgeoise tienne une comptabilité régulière dans le pays de son siège ; contrairement à ce qu'affirme la société Orefa, le défaut de tenue d'une comptabilité en France n'est pas le seul fait susceptible de permettre l'application de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales.

4.2.2 S'agissant de l'élément intentionnel des agissements frauduleux présumés

Il convient de rappeler que parmi les agissements frauduleux énumérées par l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales dont la présomption permet de justifier une autorisation de visite et de saisies figurent l'omission de passer ou de faire passer des écritures dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts, ainsi que la passation d'écritures inexactes ou fictives dans de tels documents, à condition que ces omissions ou agissements aient été commis « sciemment ».

Il résulte d'une jurisprudence constante que les juges du fond, pour autoriser des visites et saisies sur le fondement de l'article L. 16 B, n'ont pas à caractériser l'élément intentionnel des agissements qualifiés de frauduleux, dès lors que cet article n'exige que l'existence de simples présomptions :

- Com., 29 juin 2010, n° 09-15.702

Vu l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales ;

Attendu que pour statuer comme elle fait, l'ordonnance, après avoir énoncé que l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales est applicable dès lors que le contribuable a agi "en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures inexactes ou fictives", retient qu'en aucune de ses mentions, l'ordonnance du juge des libertés et de la détention n'indique que la société Trimble Europe BV aurait procédé à la passation régulière de ses écritures comptables et qu'elle l'aurait fait sciemment ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors que l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales exige de simples présomptions, le premier président a encore ajouté à la loi des conditions qu'elle ne comporte pas ;

- Com., 7 déc. 2010, n° 10-10.923

Attendu que pour infirmer les ordonnances rendues et débouter le directeur général des finances publiques de ses demandes d'autorisation, l'ordonnance retient que ni les premiers juges, ni le directeur général des finances publiques n'ont caractérisé l'élément intentionnel, et que l'administration, sur qui pèse la charge de la preuve de l'intention frauduleuse, ne fournit aucun élément permettant de mettre en cause la croyance légitime que la société P&O Ferrymasters Ltd peut avoir en ses droits ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors que l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales exige de simples présomptions, le premier président a ajouté à la loi une condition qu'elle ne comporte pas ».

- Com., 3 avr. 2012, n° 11-15.329, précité (à propos d'un moyen faisant valoir qu'il n'avait pas été répondu à des conclusions soutenant que l'ordonnance du premier juge ne caractérisait pas l'élément intentionnel de la fraude présumée)

qu'il [le premier président] a retenu qu'il résultait de ces éléments que la société de droit suisse Banque Syz & Co, qui n'était pas immatriculée au registre du commerce et des sociétés en France et était inconnue des services fiscaux, et qui disposait de trois salariés résidents fixes en France, était présumée exercer sur le territoire français une activité de commercialisation de produits financiers sans être immatriculée et sans souscrire les déclarations fiscales correspondantes ; que de ces constatations et appréciations caractérisant des présomptions selon lesquelles la société Banque Syz & Co, d'une part, disposait d'un établissement stable en France, d'autre part, s'était délibérément soustraite à ses obligations déclaratives et comptables, le premier président a pu déduire qu'il convenait de confirmer les autorisations accordées ;

- Com., 23 juin 2015, n° 14-15.435

Vu l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales ;

Attendu que pour infirmer l'ordonnance et rejeter la demande d'autorisation de visite présentée par l'administration, l'ordonnance retient que le défaut de déclaration au titre de l'impôt sur les sociétés reproché à la société résulte du fait que celle-ci a considéré qu'elle n'exerçait pas d'activité en France au travers d'un établissement stable et que, dès lors, elle n'était pas assujettie à cet impôt en France et non d'une volonté de fraude nécessitant, pour son succès, une dissimulation de sa situation financière et comptable ;

Qu'en statuant ainsi, alors que l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales exige de simples présomptions, le premier président a ajouté à la loi une condition qu'elle ne comporte pas.

Dans ces deux derniers pourvois, les avocats généraux étaient d'avis qu'*au stade de la demande d'autorisation de visite et saisies domiciliaires, l'existence de présomptions que tous les éléments matériels de la fraude sont réunis suffit pour présumer l'élément intentionnel.*

Cette jurisprudence ne semble pas, en effet, devoir être interprétée comme dispensant les juges du fond de caractériser des présomptions du caractère intentionnel des manquements susceptibles d'être reprochés au contribuable.

C'est ce que la chambre commerciale vient d'affirmer dans l'arrêt disant n'y avoir lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité posée par la société Orefa dans le cadre du présent litige : Com., 6 oct. 2021, n° 21-13.288

5. En deuxième lieu, s'il résulte de la jurisprudence de la Cour que, pour autoriser des opérations de visite et de saisie sur le fondement de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, le juge n'a pas à caractériser l'élément intentionnel des agissements imputés au contribuable (Com., 29 juin 2010, n° 09-15.702 ; Com., 7 déc. 2010, n° 10-10.923 ; Com., 23 juin 2015, n° 14-15.435), cette jurisprudence ne le dispense pas, pour autant, lorsque l'administration fiscale se prévaut de présomptions selon lesquelles le contribuable se serait soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou des taxes sur le chiffre d'affaires, soit en omettant de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou en faisant passer des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts, soit par tout autre procédé frauduleux, de rechercher l'existence de présomptions selon lesquelles ce contribuable aurait agi ainsi sciemment, de sorte que, contrairement à ce que postule la question, cette jurisprudence ne modifie pas, en elle-même, le champ d'application de cet article.

Selon l'ordonnance attaquée, l'article L. 16 B du LPF n'exige du juge des libertés et de la détention que la vérification concrète que la demande d'autorisation est fondée si la présomption de fraude est établie, qu'au stade des présomptions, aucun élément intentionnel ne peut être exigé, de plus concernant la démonstration de ce caractère intentionnel des agissements frauduleux, la Cour de cassation a jugé que l'article L. 16 B du LPF exigeait de simples présomptions et que le Premier président, en recherchant à caractériser l'élément intentionnel avait ajouté à la loi une condition qu'elle ne comportait pas.

Eu égard à l'ensemble de ces éléments, il conviendra de déterminer si le premier président a étendu le champ d'application de l'article L. 16 B du livre des procédures

fiscales au delà des prévisions expresses de la loi, violant ainsi l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, qui n'autorise l'ingérence d'une autorité publique dans l'exercice du droit au respect de la vie privée que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi.

4.3 Sur les troisième et quatrième branches (violation des articles 18 et 49 TFUE)

Aux termes de l'article 18, alinéa 1^{er}, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), *Dans le domaine d'application des traités, et sans préjudice des dispositions particulières qu'ils prévoient, est interdite toute discrimination exercée en raison de la nationalité.*

Selon l'article 49 TFUE,

Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre.

La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux.

Et selon l'article 54, alinéa 1^{er}, de ce traité,

Les sociétés constituées en conformité de la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de l'Union sont assimilées, pour l'application des dispositions du présent chapitre, aux personnes physiques ressortissantes des États membres.

Dans un arrêt du 12 juin 2018, Bevola et Jens W. Trock, C-650/16, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a rappelé que *la liberté d'établissement, que l'article 49 TFUE reconnaît aux ressortissants de l'Union européenne, comprend, en vertu de l'article 54 TFUE, pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement au sein de l'Union, le droit d'exercer leur activité dans d'autres États membres par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence* (point 15).

Dans un [arrêt du 25 octobre 2017, Polbud-Wykonawstwo, C-106/16](#), la CJUE a rappelé que :

38. (...) la Cour a jugé que relève de la liberté d'établissement une situation dans laquelle une société constituée selon la législation d'un État membre dans lequel elle a son siège statutaire souhaite créer une succursale dans un autre État membre, quand bien même cette société n'aurait été constituée, dans le premier État membre, qu'en vue de s'établir dans le second où elle exercerait l'essentiel, voire l'ensemble, de ses activités économiques (voir, en ce sens, arrêt du 9 mars 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, point 17).

39. Il importe encore de rappeler que la question de l'applicabilité des articles 49 et 54 TFUE est distincte de celle de savoir si un État membre peut prendre des mesures pour empêcher que, en recourant aux possibilités offertes par le traité, certains de ses ressortissants ne tentent de se soustraire abusivement à l'emprise de leur législation nationale, étant entendu que, selon une jurisprudence constante, un État membre a la possibilité d'adopter de telles mesures (arrêts du 9 mars 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, points 18 et 24, ainsi que du 30 septembre 2003, Inspire Art, C-167/01, EU:C:2003:512, point 98).

40. Toutefois, il convient de relever que, ainsi que la Cour l'a déjà jugé, n'est pas constitutif en soi d'abus le fait d'établir le siège, statuaire ou réel, d'une société en conformité avec la législation d'un État membre dans le but de bénéficier d'une législation plus avantageuse (voir, en ce sens, arrêts du 9 mars 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, point 27, et du 30 septembre 2003, Inspire Art, C-167/01, EU:C:2003:512, point 96).

(...)

46. L'article 49 TFUE impose la suppression des restrictions à la liberté d'établissement. Il est de jurisprudence constante que doivent être considérées comme des restrictions à la liberté d'établissement toutes les mesures qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de cette liberté (arrêt du 29 novembre 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, point 36 et jurisprudence citée).

(...)

52. Il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour qu'une telle restriction à la liberté d'établissement ne saurait être admise que si elle se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général. Il convient encore qu'elle soit propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (arrêt du 29 novembre 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, point 42 et jurisprudence citée).

(...)

63. En outre, la seule circonstance qu'une société transfère son siège d'un État membre dans un autre ne saurait fonder une présomption générale de fraude et justifier une mesure portant atteinte à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité (voir, par analogie, arrêt du 29 novembre 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, point 84).

Ainsi, selon la jurisprudence de la Cour de justice, les mesures nationales susceptibles de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité doivent, pour être justifiées, remplir quatre conditions :

- s'appliquer de manière non discriminatoire,
- se justifier par des raisons impérieuses d'intérêt général,
- être propres à garantir la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent
- et ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre.

Pour des exemples de mesures jugées contraires aux articles 49 et 54 TFUE, voir :

- l'arrêt du 12 juin 2018, *Bevola et Jens W. Trock*, C-650/16, par lequel la CJUE a dit pour droit que *l'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation d'un État membre qui exclut la possibilité, pour une société résidente n'ayant pas opté pour un régime d'intégration fiscale internationale tel que celui en cause au principal, de déduire de son bénéfice imposable des pertes subies par un établissement stable situé dans un autre État membre, alors que, d'une part, cette société a épuisé toutes les possibilités de déduction de ces pertes que lui offre le droit de l'État membre où est situé cet établissement et que, d'autre part, elle a cessé de percevoir de ce dernier une quelconque recette, de sorte qu'il n'existe plus aucune possibilité pour que lesdites pertes puissent être prises en compte dans ledit État membre, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier.*

- l'arrêt du 25 octobre 2017, *Polbud-Wykonawstwo*, C-106/16 (précité »), par lequel la CJUE a dit pour droit que :

1) *Les articles 49 et 54 TFUE doivent être interprétés en ce sens que la liberté d'établissement est applicable au transfert du siège statutaire d'une société constituée en vertu du droit d'un État membre vers le territoire d'un autre État membre, aux fins de sa transformation, en conformité avec les conditions imposées par la législation de cet autre État membre, en une société relevant du droit de ce dernier, sans déplacement du siège réel de ladite société.*

2) *Les articles 49 et 54 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre qui subordonne le transfert du siège statutaire d'une société constituée en vertu du droit d'un État membre vers le territoire d'un autre État membre, aux fins de sa transformation en une société relevant du droit de ce dernier, en conformité avec les conditions imposées par la législation de celui-ci, à la liquidation de la première société.*

S'agissant en particulier d'exigences en matière de comptabilité, le mémoire ampliatif cite l'arrêt du 15 mai 1997, *Futura participations SA*, C-250/95, qui concerne la question préjudicielle suivante, posée par le Conseil d'Etat du Luxembourg :

Les dispositions de l'article 157 de la loi concernant l'impôt sur le revenu et, pour autant que nécessaire, des articles 4 et 21, paragraphe 2, alinéa 2, de la convention franco-luxembourgeoise contre la double imposition sont-elles compatibles avec les dispositions de l'article 52 du traité CEE dans la mesure où elles subordonnent l'application des dispositions concernant le report de pertes aux contribuables non résidents ayant un établissement stable au Luxembourg à la condition que les pertes soient en relation avec des revenus indigènes et que la comptabilité soit tenue régulièrement et conservée à l'intérieur du pays ?

S'agissant de la seconde condition, tenant à la tenue régulière, par le contribuable, pendant l'exercice au cours duquel il a subi les pertes dont il demande le report, d'une comptabilité, dans l'Etat membre d'imposition, conforme aux règles nationales applicables en la matière pendant ledit exercice, relative à ses activités dans cet État, la Cour indique que :

24. *Une telle condition est susceptible de constituer une restriction, au sens de l'article 52 du traité, à la liberté d'établissement d'une société, assimilée, aux termes de l'article 58 du traité, à une personne physique ressortissante d'un État membre, qui souhaite établir une succursale dans un autre État membre que celui de son siège.*

25. En effet, elle a pour effet qu'une telle société, si elle veut être en mesure de reporter les pertes éventuelles de sa succursale, est obligée de tenir, en sus de sa propre comptabilité qui doit être conforme aux règles fiscales applicables dans l'État membre de son siège, une comptabilité distincte pour les activités de sa succursale selon les règles fiscales applicables dans l'État d'implantation de cette dernière. Cette comptabilité doit en outre être conservée, non pas au siège de la société, mais au lieu à d'implantation de la succursale.

26. En conséquence, l'imposition d'une telle condition, qui frappe spécifiquement les sociétés ayant leur siège dans un autre État membre, est, en principe, interdite par l'article 52 du traité. Il n'en irait autrement que si cette mesure poursuivait un objectif légitime compatible avec le traité et se justifiait par des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore faudrait-il, dans une telle hypothèse, qu'elle soit propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (voir, en ce sens, arrêts du 30 novembre 1995, Gebhard, C-55/94, Rec.p.1-4165, point 37; du 31 mars 1993, Kraus, C-19/92, Rec.p.1-1663, point 32, et du 15 décembre 1995, Bosman, C-415/93, Rec.p.1-4921, point 104).

Par cet arrêt, la Cour de justice a dit pour droit que :

43. A la lumière de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 52 du traité ne s'oppose pas à ce qu'un État membre subordonne le report de pertes antérieures, demandé par un contribuable qui a une succursale sur son territoire sans y avoir établi sa résidence, à la condition que les pertes soient en relation économique avec des revenus réalisés par le contribuable dans cet État, pourvu que les contribuables résidents ne fassent pas l'objet d'un traitement plus favorable. En revanche, il s'oppose à ce que le report de pertes soit subordonné à la condition que, pendant l'exercice au cours duquel des pertes ont été subies, le contribuable ait tenu et conservé, dans cet État, une comptabilité relative aux activités qu'il y a exercées, qui soit conforme aux règles nationales en la matière. Toutefois, l'État membre concerné peut exiger que le contribuable non résident démontre, de façon claire et précise, que le montant des pertes qu'il prétend avoir subies correspond, selon les règles nationales relatives au calcul des revenus et des pertes qui étaient applicables pendant l'exercice concerné, au montant des pertes véritablement subies dans cet État par le contribuable.

Dans ses conclusions d'appel, la société Orefa soutenait que l'interprétation des dispositions de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales est contraire aux principes de liberté d'établissement et de non-discrimination à l'encontre des sociétés domiciliées dans une autre Etat membre, garantis par les articles 18 et 49 du TFUE.

Elle rappelait que l'obligation de tenir une comptabilité dans le pays de situation de l'établissement stable constitue, selon la jurisprudence de l'Union, une contrainte discriminatoire contraire aux principes de non-discrimination et de liberté d'établissement garantis par les articles 18 et 49 du TFUE.

Elle soutenait qu'elle était résidente d'un État membre de l'Union européenne, de sorte que l'administration française avait la possibilité d'obtenir de son homologue luxembourgeois toutes les informations nécessaires à l'exercice du contrôle.

L'administration fiscale répliquait que les dispositions de l'article L16 B ne constituent aucunement « une mesure fiscale » susceptible de constituer une présomption

générale de fraude (telle que la mesure visée critiquée par la CJUE dans son [arrêt du 11 octobre 2007 Elisa C-451/05](#), soit la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales), mais seulement un moyen d'investigation destiné à contrôler le respect de la réglementation fiscale, pouvant être mis en oeuvre sur autorisation du JLD.

On peut indiquer que selon l'ordonnance du premier président de la cour d'appel de Paris du 9 septembre 2020 précitée (n° RG 19/16971), le défaut de prise en compte de la comptabilité belge de la société par l'administration fiscale française constitue une discrimination liée à la nationalité radicalement contraire aux principes de liberté d'établissement et de non-discrimination fondée sur la nationalité au sein de l'Union européenne. La société, en tant que société belge, a donc pour seule obligation de tenir une comptabilité belge que les autorités françaises sont bien évidemment en droit d'obtenir. De fait, les comptes sociaux des sociétés belges sont disponibles en ligne. Ainsi, s'il est légitime que l'administration fiscale puisse s'assurer qu'une société européenne, qui intervient en France, tient effectivement une comptabilité régulière, elle a la possibilité d'obtenir cette information de l'Etat du siège et le défaut de tenue de comptabilité sur le territoire français n'est pas assimilable à une absence générale de comptabilité.

En l'espèce, le premier président a retenu :

sur la violation des principes de liberté d'établissement et de non-discrimination au sein de l'Union européenne et la présomption d'assujettissement aux impôts français

- la discussion de l'application d'une convention fiscale et la discussion de l'existence d'un établissement stable en France relèvent de la compétence du juge de l'impôt ;

- l'administration fiscale ne reproche pas à la société Orefa d'être une société de droit luxembourgeois et de tenir sa comptabilité au Luxembourg, ce qui est en cause est la présomption d'une activité exercée à partir du territoire national, où il pouvait être présumé que la société disposait d'une direction effective et de moyens propres d'exploitation, ainsi, qu'il peut être présumé que la société ne respectait pas ses obligations comptables en France, dès lors qu'il est relevé l'absence de toute déclaration fiscale relative à son activité. La mise en oeuvre de l'article L. 16B du livre des procédures fiscales ne constitue en aucune manière la violation des principes de liberté d'établissement et de non-discrimination des sociétés au sein de l'Union européenne ;

sur la demande de question préjudicielle

- la partie appelante présente une demande de question préjudicielle, elle rappelle elle même que la Cour de cassation ne s'est prononcée qu'une seule fois sur une demande de question préjudicielle concernant un problème comparable à l'objet du présent litige (arrêt du 24 juin 2014, n° 13-16.919, affaire ANXA Europe) et que le pourvoi a été déclaré irrecevable au motif que la demande d'une question préjudicielle relevait « d'une argumentation en l'espèce inopérante puisque relevant du seul juge de l'impôt.

Il convient donc de retenir cette argumentation inopérante, puisque relevant du seul juge de l'impôt, et de rejeter cette demande de question préjudicielle.

Selon le MA, l'obligation, pour une société domiciliée dans un autre Etat membre de l'Union européenne, de tenir également une comptabilité en France, pays d'un

établissement stable supposé, constitue une contrainte discriminatoire contraire aux principes de non-discrimination et de liberté d'établissement et si la lutte contre la fraude fiscale peut, par dérogation, justifier que dans certaines conditions, des règles soient spécialement imposées aux seules sociétés ayant leur siège social dans un autre Etat membre, une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscale ne peut jamais suffire à justifier une mesure qui porte atteinte aux objectifs du traité.

La société Orefa produit une consultation datée du 18 février 2020, émanant de M. Melchior Wathelet, avocat général émérite près la CJUE, qui indique que fonder une mesure telle qu'une perquisition initiée par l'administration fiscale au seul motif de l'absence d'une comptabilité tenue en France par une société établie dans un autre Etat membre, en l'occurrence le Luxembourg, quand bien même une comptabilité régulière est tenue dans le pays dont relève la société constitue une restriction à la liberté d'établissement et/ou la libre prestation de services garantie par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, restriction incompatible avec ce traité sous réserve de justifications, et ajoute que si l'article L. 16 B ne constitue pas une mesure fiscale susceptible de constituer une présomption générale de fraude, la manière dont il est appliqué crée cette présomption générale à partir de l'existence d'une comptabilité tenue dans un autre Etat membre et dont l'administration peut obtenir tous les éléments.

La société Orefa demande, à titre subsidiaire, que la Cour de justice de l'Union européenne soit interrogée, à titre préjudiciel, sur le point de savoir si :

Les articles 18 et 49 du TFUE interdisant respectivement toute discrimination en raison de la nationalité et toute restriction à la liberté d'établissement s'opposent-ils à ce qu'une juridiction nationale puisse considérer, pour autoriser une visite domiciliaire, qu'il existe des présomptions suffisantes qu'une société régulièrement établie dans un autre Etat membre, n'a pas accompli ses obligations déclaratives en France et s'est ainsi soustraite au paiement de l'impôt sans tenir compte de la comptabilité régulièrement tenue par la société mise en cause dans le pays de son siège social ?

Selon le MD :

- les dispositions de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales n'imposent aucune obligation particulière au contribuable, de sorte qu'aucune obligation ne peut être mise en avant comme créant une contrainte sur le contribuable, qui pourrait être contraire aux principes de non-discrimination et de liberté d'établissement,
- il est inexact de soutenir que l'article L 16 B et la jurisprudence qui met en application le texte pose une présomption générale de fraude fiscale, puisqu'il s'agit de déterminer, cas d'espèce par cas d'espèce, si des éléments permettent de soupçonner l'existence d'une fraude,
- toutes les décisions de la CJUE sur lesquelles s'appuie la société Orefa concernent des règles fiscales de fond et il s'agit de savoir si le régime fiscal qu'elles instaurent, à raison d'éventuelles discriminations, porte atteinte au principe de non-discrimination et de liberté d'établissement, de sorte que cette jurisprudence ne peut être invoquée à propos de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales.

Eu égard à l'ensemble de ces éléments, il conviendra d'apprécier les mérites des griefs de violation des articles 18 et 49 TFUE résultant de la possibilité de retenir des présomptions d'omissions comptables à l'encontre de sociétés dont le siège social est

situé dans un autre Etat membre et qui sont donc soumises à la tenue d'une comptabilité dans cet Etat membre.