



**Notice au rapport relative à l'arrêt n° 331 du 11 mai 2023
Pourvoi n° 21-16.900 (B+R) – Chambre commerciale,
financière et économique**

Au cours d'opérations de visite et saisies effectuées sur le fondement de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, les agents de l'administration fiscale ont constaté, à l'examen d'un ordinateur se trouvant dans les locaux visités, des connexions régulières à des services de banque à distance ayant permis la consultation de comptes bancaires. L'occupant des lieux a indiqué que ces comptes étaient détenus par les sociétés suspectées de fraude et en a révélé les codes d'accès, à la demande des agents de l'administration, après que ceux-ci lui ont indiqué que l'article 1735 *quater* du code général des impôts punit de peines d'amende l'obstacle à l'accès aux pièces et documents présents sur un support informatique.

Le présent arrêt est l'occasion, pour la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation, de répondre à la question de savoir si l'occupant des lieux ou son représentant, et le contribuable, s'il est présent, peuvent être contraints de fournir les codes d'accès à des services en ligne, tels des services de banque à distance, ou s'ils doivent, au contraire, être informés préalablement par les agents des impôts que leur consentement est nécessaire, conformément aux dispositions de l'article L. 16 B, III *bis*, du livre des procédures fiscales qui fixent une telle condition pour permettre aux agents des impôts de recueillir, au cours de la visite, des renseignements et justifications concernant les agissements du contribuable présumé s'être soustrait à l'établissement ou au paiement de l'impôt.

Dans un précédent arrêt¹, la chambre commerciale avait admis que les dispositions de l'article L. 16 B, III *bis*, n'étaient pas applicables à la fourniture des identifiants et mots de passe nécessaires à l'ouverture de sessions sur du matériel informatique, en approuvant le premier président d'une cour d'appel d'avoir retenu que de tels renseignements pouvaient être obtenus auprès de l'occupant des lieux sans qu'il soit informé de la nécessité de son consentement, s'agissant de « questions strictement nécessaires à l'exécution correcte des opérations de saisies ».

Poussant plus loin ce raisonnement, l'ordonnance attaquée par le pourvoi avait jugé que les agents de l'administration fiscale étaient en droit de recueillir, auprès de l'occupant des lieux, les codes permettant d'accéder à distance à des comptes bancaires sans l'informer préalablement que son consentement était nécessaire.

Ce raisonnement a été censuré par la chambre commerciale, financière et économique qui a énoncé que l'obligation qui résulte de l'article L. 16 B, IV *bis*, du livre des procédures fiscales sous les sanctions prévues à l'article 1735 *quater* du code général des impôts, de fournir les codes d'accès aux pièces et documents présents sur les supports informatiques qui se trouvent dans les locaux visités, notamment les codes de déverrouillage des ordinateurs et des téléphones mobiles qui se trouvent dans ces locaux, sans qu'il y ait lieu de les informer préalablement que leur consentement est nécessaire, « ne s'étend pas aux codes d'accès à des données stockées sur des serveurs informatiques distants ou à des services en ligne ».

On observera qu'il résulte de cette décision que l'obligation de fournir les codes d'accès est fondée sur les dispositions de l'article L. 16 B, IV *bis*, qui prévoit des modalités particulières d'intervention des agents de l'administration des impôts en cas d'obstacle à l'accès aux pièces et documents présents sur un support informatique, et auquel renvoie l'article 1735 *quater* du code général des impôts, qui sanctionne un tel obstacle.

Pour limiter cette obligation à l'accès aux données stockées sur des supports informatiques qui se trouvent dans les locaux visités, la chambre commerciale, financière et économique a pris en considération le fait que le IV *bis* de l'article L. 16 B prévoit, en son deuxième alinéa, qu'en cas d'obstacle à l'accès aux pièces ou documents présents sur un support informatique, les agents de l'administration des impôts peuvent « procéder à la copie de ce support et saisir ce dernier, qui est placé sous scellés », ce qui suppose qu'il soit matériellement détenu dans les locaux visités.

¹ [Com., 11 janvier 2017, pourvoi n° 15-17.725.](#)

Il peut être relevé, à cet égard, que le IV *bis* de l'article L. 16 B, de même que l'article 1735 *quater* du code général des impôts ont été instaurés par la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012, qui a également modifié le I du même texte, lequel prévoit dorénavant que les opérations de visite et saisies peuvent s'effectuer non seulement dans les lieux où les pièces et documents se rapportant aux présomptions de fraude sont susceptibles d'être détenus, mais également dans les lieux où ces pièces et documents sont accessibles ou disponibles, quel qu'en soit le support.

Or si la modification législative du I de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, déclarée conforme à la Constitution par le Conseil constitutionnel², a eu pour objectif, ainsi qu'il résulte des travaux parlementaires, d'adapter la procédure de visite et de saisie fiscale aux nouvelles technologies, notamment celles utilisées par les entreprises, et de répondre aux difficultés auxquelles est confrontée l'administration lorsque le lieu où se déroule la visite n'est pas celui où sont stockées les informations recherchées, le législateur a cependant fait le choix, en prévoyant des modalités particulières d'intervention des agents de l'administration des impôts en cas d'obstacle à l'accès aux données présentes sur un support informatique et en créant une infraction d'obstacle à l'accès à ces données, de les restreindre aux données dont le support informatique est matériellement détenu dans les locaux visités.

En outre, la chambre commerciale, financière et économique a estimé qu'élargir l'obligation découlant de l'article L. 16 B, IV *bis*, du livre des procédures fiscales à la fourniture des codes d'accès à des données stockées à distance reviendrait à imposer l'accès à des données du contribuable ou de l'occupant des lieux stockées hors des locaux visités, sans qu'un lien suffisant puisse être établi avec l'autorisation donnée par le juge des libertés et de la détention.

Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, la chambre commerciale, financière et économique a cassé et annulé l'ordonnance ayant rejeté le recours contre le déroulement des opérations de visite et saisies en retenant que le recueil, auprès de l'occupant des lieux, des codes d'accès à distance aux comptes bancaires litigieux, comme de ses déclarations concernant l'identité des titulaires de ces comptes, ne pouvait être réalisé sans qu'il ait été informé préalablement que son consentement était nécessaire.

² [Cons. const., 11 mars 2022, décision n° 2021-980 QPC, Société H. et autres \[Droit de visite et de saisie en matière fiscale\]](#).