COUR DE CASSATION

AVIS DE M. LECAROZ,
AVOCAT GÉNÉRAL

Arrêt n° 331 du 11 mai 2023 (B+R) – Chambre commerciale, financière et économique

Pourvoi n° 21-16.900

Décision attaquée : Cour d'appel de Grenoble du 5 mai 2021

M. [D] [M]
C/
Direction nationale d'enquêtes fiscales

_____

Nous ne reviendrons pas sur la proposition de Mme la rapporteure de rejet non spécialement motivé du premier moyen à laquelle nous nous associons. Cette proposition s'inscrit d'ailleurs dans les rejets non spécialement motivés déjà prononcés dans les pourvois connexes C 21-16.899, W 21-22.804 et X 21-22.805.

C'est donc le second moyen du présent pourvoi qui pose difficulté à juger.

L'article L. 16 B, III bis, alinéa 1er, du livre des procédures fiscales prévoit que « Au cours de la visite, les agents des impôts habilités peuvent recueillir, sur place, des renseignements et justifications concernant les agissements du contribuable mentionné au I auprès de l'occupant des lieux ou de son représentant et, s'il est présent, de ce contribuable, après les avoir informés que leur consentement est nécessaire... »

Les alinéas 2 et 3 du même paragraphe ajoutent que « Les agents des impôts peuvent demander à l'occupant des lieux ou à son représentant et au contribuable, s'ils y consentent, de justifier de leur identité et de leur adresse » et que « Mention des consentements est portée au compte rendu ainsi que, le cas échéant, du refus de signer ».

Cette exigence du consentement de l'occupant des lieux visités ou du contribuable soupçonné a été introduite en 2008 en même temps que la possibilité pour les agents de l'administration fiscale de procéder à des auditions, lors des visites domiciliaires. Cependant, ces auditions ou demandes de renseignements et justifications ne peuvent être entreprises qu'avec le consentement des personnes concernées afin de respecter les exigences de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

1. - Le second moyen, pris en sa première branche : le consentement de l'occupant des lieux ou du contribuable soupçonné, s'il est présent, lors des opérations de visites et de saisies de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, est-il requis pour la communication des identifiants et mots de passe des ordinateurs et téléphones portables situés dans les lieux visités ?

L'exigence du consentement de l'occupant des lieux visités ou du contribuable soupçonné de fraude se limite-t-elle à l'obtention des renseignements et justifications concernant les présomptions de fraude prévues par I du même texte ainsi qu'à son identité et son adresse, ou doit-elle être étendue notamment à la communication des données de connexion nécessaires pour la consultation des téléphones portables et ordinateurs, et des comptes bancaires accessibles depuis les lieux visités (identifiant et mot de passe) ?

Telle est la question posée par la première branche du second moyen.

Sans l'affirmer expressément, la doctrine fiscale considère que le consentement des intéressés ne porte que sur des renseignements et justifications recueillis dont la nature est précisément indiquée au BOI-CF-COM-20-20-20120912[1] et dont il ressort que ces renseignements portent sur les faits soupçonnés, et non sur la communication de codes d'accès.

« b. Nature des renseignements et justifications recueillis
210
Les renseignements et justifications susceptibles d'être recueillis doivent être liés avec la fraude présumée décrite dans l'ordonnance du juge autorisant la procédure de visite et de saisie.

Ils doivent porter sur les faits présumés dans l'ordonnance, il peut s'agir de précision concernant le circuit des marchandises, les relations fournisseurs/clients, le fonctionnement de la caisse, les circonstances permettant d'établir la gérance de fait, etc.. »

Sans que l'on puisse se reporter à un arrêt publié, c'est ce que vous avez jugé dans deux affaires distinctes.

Le quatrième moyen du pourvoi n° 15-17.725, qui invoquait la nécessité d'obtenir le consentement de l'occupant des lieux pour la communication de « différents renseignements, tels que les identifiants et autres mots de passe nécessaires à l'ouverture de sessions sur le matériel informatique identifié dans le procès-verbal », a été rejeté par un arrêt de votre chambre dans un arrêt qui ne laisse planer aucun doute.
Vous avez jugé que les agents de l'administration ne procèdent à aucune audition qui excède les questions strictement nécessaires à l'exécution correcte des opérations de saisies, de sorte que l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales n'impose d'obtenir le consentement de l'occupant des lieux et, s'il est présent, du contribuable, que pour recueillir leur identité et leur

[1]CF - Droit de communication et procédures de recherche - Procédures de recherche et lutte contre la fraude - Droit de visite et de saisie

adresse ou des renseignements et justifications concernant les agissements de ce contribuable (Com., 11 janv. 2017, n° 15-17.725).

Comme le rappelle le Navis fiscal, « La Cour exclut du champ des dispositions de l'article L. 16 B, III bis du LPF « les questions strictement nécessaires à l'exécution correcte des opérations de saisies » au nombre desquelles elle range, au cas particulier, les identifiants et mots de passe nécessaires à l'ouverture des sessions sur le matériel informatique identifié dans le procès-verbal. »[2]

Je ne vois aucune raison de changer d'interprétation puisque l'obtention de ces mots de passe permet aux agents de prendre connaissance des informations contenues et/ou accessibles depuis les portables et les ordinateurs situés dans les lieux visités, opérations ordonnées par le juge des libertés et de la détention, ce dont il résulte que les personnes concernées ont l'obligation de communiquer ces codes sous peine de faire obstacle à la mesure ordonnée judiciairement et de s'exposer à une amende fiscale, comme nous le verrons dans la seconde branche du même moyen.

J'ajouterais que cette solution me paraît découler nécessairement de la possibilité pour les agents de l'administration fiscale, consacrée par votre Cour et par le Conseil constitutionnel, de consulter et de saisir les documents accessibles ou disponibles depuis les lieux visités mais stockés sur des serveurs distants (Com., 26 fév. 2013, n° 12-14.772, Bull. N° 32 ; Cons. cons., 11 mars 2022, n° 2021-980 QPC). En effet, les opérations de saisie ordonnées judiciaires supposent la possibilité de se connecter à un serveur distant au moyen d'un identifiant et/ou d'un mot de passe.

C'est au cours de la visite que les agents de l'administration fiscale ont découvert sur l'ordinateur portable Toshiba modèle Ultrabook situé dans les lieux visités des connexions régulières effectuées par M. [M] aux comptes en ligne de trois banques, à savoir UCBank, Rak Bank et Noor Bank. La consultation de ces comptes bancaires entrait dans le champ de l'ordonnance du juge des libertés et de la détention puisqu'il y était notamment indiqué que les sociétés hong-kongaises dont M. [M] était l'actionnaire, le dirigeant ou le bénéficiaire effectif avaient cessé de déclarer leurs activités et clôturé leurs comptes bancaires en raison de la mise en place à partir de 2018 d'un échange automatique d'informations bancaires (CRS) mis en place sous l'égide de l'OCDE, pour préférer la création de sociétés off-shore et l'ouverture de comptes bancaires aux Emirats Arabes Unis (Dubaï).

Je pense donc que le consentement de M. [M] n'était pas requis pour communiquer les codes d'accès aux comptes bancaires nécessaires à leur consultation depuis un ordinateur situé dans les lieux visités, dès lors que cette consultation et les saisies rentraient dans le champ de l'autorisation du juge des libertés et de la détention.

Je conclus donc au rejet de la première branche du second moyen.

Je préciserais deux points, si vous deviez ne pas me suivre.

D'abord, comme l'indique Mme la rapporteure, si vous décidiez que le consentement de M. [M] était exigé pour la communication de mots de passe ou d'identifiants, les opérations de saisies seraient annulées dans la mesure de l'irrégularité, à savoir par la simple cancellation des consultations, constatations et saisies relatives aux comptes bancaires en cause.

Ensuite, l'administration fiscale ne serait pas totalement démunie en toute occasion, bien que le recours à l'article L. 16 IV bis du livre des procédures fiscales m'apparaisse inadapté au cas en cause.

[2] N° 72860, Editions Francis Lefebvre

En effet, l'article L. 16 IV bis du livre des procédures fiscales organise la procédure à suivre lorsque l'occupant des lieux ou son représentant fait obstacle à l'accès aux pièces ou documents présents sur un support informatique, à leur lecture ou à leur saisie. Ils peuvent procéder à la copie et à la saisie du support informatique, qu'ils doivent placer sous scellés. Ils disposent alors d'un délai de quinze jours à compter de la date de la visite pour accéder aux pièces ou documents présents sur le support informatique placé sous scellés, à leur lecture et à leur saisie, ainsi qu'à la restitution de ce dernier et de sa copie. Ce délai de quinze jours peut être prorogé sur autorisation délivrée par le JLD.

Pendant le délai de quinze jours éventuellement prolongé, les agents de l'administration procèdent, sur la copie du support, aux opérations nécessaires à l'accès, à la mise au clair et à la lecture des pièces ou documents présents sur le support informatique placé sous scellés (décodage, par exemple). Une fois cette mise au clair effectuée, il est procédé à l'ouverture des scellés, à la lecture et à la saisie des pièces et documents présents sur le support informatique, en présence de l'officier de police judiciaire, ainsi que de l'occupant des lieux ou de son représentant s'il le souhaite. Il est procédé concomitamment à la restitution du support informatique et de sa copie. Si l'occupant des lieux ou son représentant est absent, l'administration accomplit sans délai toutes diligences pour les restituer. Les opérations réalisées font l'objet d'un procès-verbal auquel est annexé, le cas échéant, un inventaire des pièces et documents saisis.

Cependant, je doute de ces pouvoirs permettent de récupérer les informations bancaires localisées sur un serveur situé à l'étranger en l'absence de tout enregistrement local.

2.- Le second moyen, pris en sa seconde branche: l'article 1735 quater du code général des impôts oblige-t-il le contribuable à contribuer à sa propre incrimination ?

Cette question est évidemment très proche de celle posée par la première branche du moyen dès lors que, si vous ne me suivez pas en cassant sur la première branche, il ne serait pas nécessaire de répondre à la seconde branche.

Nous rappellerons brièvement votre jurisprudence et les difficultés éventuelles qu'elle peut poser.

2.1. - L'article 1735 quater du code général des impôts et votre jurisprudence

M. [M] soutient que son consentement a été obtenu par la menace de l'amende fiscale prévue par l'article 1735 quater du code général des impôts, de sorte qu'il a été porté atteinte à son droit de garder le silence et de ne pas s'incriminer lui-même.

Nous rappellerons que les conséquences et sanctions pécuniaires en cas d'obstacle à l'accès aux pièces ou documents sur support informatique, à leur lecture ou à leur saisie, sont de deux ordres :[3]

- Évaluation d'office des bases d'imposition en application de l'article L. 74, alinéa 3, du livre des procédures fiscales lorsque l'obstacle est constaté dans les locaux occupés par le contribuable soupçonné de fraude ou par son représentant en droit ou en fait s'il s'agit d'une personne morale, et

[3] Ce rappel est repris de Mme Delphie Ravon, avocate, « Les visites domiciliaires fiscales à l'épreuve de la technologie - Note sous Conseil constitutionnel, 11 mars 2022, n° 2021-980-QPC », Revue des sociétés 2023 p.45

- Condamnation à une amende fiscale, dont le montant - qui a été quintuplé par la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021[4] - varie selon le lieu dans lequel l'obstacle est constaté, étant précisé que son contentieux relève de la juridiction administrative[5].

• 50 000 € (10 000 € auparavant), ou 5 % des droits rappelés si ce dernier montant est plus élevé, lorsque cet obstacle est constaté dans les locaux occupés par le contribuable soupçonné de fraude, et

• 10 000 € (1 500 € auparavant) dans les autres cas, portée à 50 000 € (10 000 € auparavant) lorsque cet obstacle est constaté dans les locaux occupés par le représentant en droit ou en fait du contribuable ou de la personne soupçonnée de fraude.

C'est cette dernière sanction fiscale prévue par l'article 1735 quater du code général des impôts qui nous intéresse en l'espèce.

Il me semble que votre jurisprudence, certes encore naissante, vous conduira à rejeter ce moyen.

Répondant à un moyen qui invoquait la violation de l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales en raison de l'interdiction de sa propre incrimination par la menace de l'article 1735 quater du code général des impôts, vous avez approuvé une cour d'appel qui « retient qu'il ne saurait être tiré du seul rappel à la représentante de la société des dispositions de l'article 1735 quater du code général des impôts, imposant au contribuable de ne pas faire obstruction au déroulement des opérations, qui a pu déterminer celle-ci à joindre un représentant du fournisseur du logiciel [pour la communication d'un mot de passe], une irrégularité affectant la validité des opérations de visite et de saisie ; que de ces constatations et appréciations, et dès lors que la communication des codes permettant d'accéder aux données informatiques, d'ordre purement technique, excluait tout risque d'auto-incrimination, le premier président a exactement déduit que les agents de l'administration fiscale n'avaient pas excédé leurs pouvoirs » (Com., 11 mai 2017, n° 16-12.526).

Et sur le droit de garder le silence, tel qu'il est invoqué par le moyen, vous avez jugé qu'il relève, non pas de la matière pénale mais de la matière civile, de sorte qu'aucune disposition n'oblige les agents réalisant une visite domiciliaire en vertu de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales d'aviser les personnes de leur droit de garder le silence (Com., 26 sept. 2018, n° 17-21.800).

Il vous reste donc à apprécier le bien-fondé de votre jurisprudence au regard des critiques qui lui ont été adressées.

2.2. - Appréciation des critiques adressées à votre jurisprudence

Je n'ai trouvé que deux auteurs qui défendent l'idée selon laquelle le rappel, fait au contribuable soupçonné au cours des opérations de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, de l'amende fiscale prévue l'article 1735 quater du code général des impôts serait illégale, en ce qu'elle porterait atteinte au droit de garder le silence et de celui de ne pas s'incriminer soi-même.

Cette critique repose de manière générale sur l'idée que la jurisprudence de la CEDH et de la CJUE, condamnent l'obligation de « coopération du contribuable », dont la violation serait sanctionnée, en matière fiscale, par l'article 1735 quater.

---

[4]CGI, art. 1735 quater , 1° et 2°.

[5]T. confl. 7 févr. 2022, n° 4234Lebon ; AJDA 2022. 316 ; AJ pénal 2022. 162 et les obs.

Mme Delphine Ravon, avocate[6], soutient que votre « position heurte le bon sens le plus élémentaire. En effet, l'objet d'une visite domiciliaire est de rechercher les preuves matérielles d'agissements, dont l'existence est à ce stade simplement soupçonnée par l'administration, visant à se soustraire à l'impôt. L'objet des saisies est donc de substituer des preuves de la fraude alléguée aux indices en possession de l'administration. En exigeant du contribuable visité qu'il collabore de manière active à cette collecte en fournissant codes d'accès et mots de passe, il est évident qu'il lui est demandé de contribuer à sa propre incrimination, en violation de l'article 6, § 1, de la Convention européenne des droits de l'homme ».

Elle cite, pour étayer son argumentation, l'arrêt de la CEDH Chambaz c/ Suisse du 5 avril 2012 (n° 11663/04, spécialement point n° 52) relatif à un contentieux fiscal. Selon ce paragraphe, « La Cour rappelle que même si l'article 6 de la Convention ne les mentionne pas expressément, le droit de garder le silence et le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination sont des normes internationales généralement reconnues qui sont au cœur de la notion de procès équitable consacrée par l'article 6 § 1. En particulier, le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination présuppose que les autorités cherchent à fonder leur argumentation sans recourir à des éléments de preuve obtenus par la contrainte ou les pressions, au mépris de la volonté de l'« accusé » (voir Funke précité ; John Murray c. Royaume-Uni, 8 février 1996, § 45, Recueil 1996-I ; Saunders c. Royaume-Uni, 17 décembre 1996, §§ 68-69, Recueil 1996-VI ; Serves c. France, 20 octobre 1997, § 46, Recueil 1997-VI ; J.B. c. Suisse, précité, § 64) ».

Pour le même auteur, « la menace de l'infliction d'une amende constitue bien une pression selon la Cour européenne (§ 53 de l'arrêt Chambaz susvisé), ce qui expose la France à une nouvelle condamnation par la Cour européenne ».

M. Jérôme Turot, avocat,[7]partage la même position, mais de manière plus nuancée, car il considère que votre jurisprudence est condamnée à terme par la jurisprudence de la CJUE. Commentant un arrêt de grande chambre (CJUE, 2 février 2021, n° C-481/19, DB c/ Consob) rendu en matière de droit au silence dans le cadre d'une enquête pour délit d'initié, il rappelle que cette juridiction a estimé que la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne confère aux personnes physiques le droit de garder le silence lors des procédures administratives pouvant mener à une sanction.

Il juge ainsi que les sanctions punissant un refus de communication ou l'opposition à un contrôle fiscal, qui risquent de contraindre un contribuable à sa propre incrimination, devront faire réserve du droit au silence.

Cependant, il ne me semble pas que ces critiques soient convaincantes en l'état du droit positif.

S'agissant du droit de l'Union, outre la question de son applicabilité à l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales qui, vous le savez, relève de la souveraineté fiscale des Etats et n'a donc qu'une vocation très marginale à régir la matière, on ajoutera que la directive 2016/343 du 9 mars 2016 portant renforcement de certains aspects de la présomption d'innocence et du droit d'assister à son procès dans le cadre des procédures pénales comprend un article 7 intitulé « Droit de garder le silence et droit de ne pas s'incriminer soi-même », lequel prévoit, à son paragraphe 3, que « L'exercice du droit de ne pas s'incriminer soi-même n'empêche pas les autorités compétentes de recueillir les preuves qui peuvent être obtenues légalement au moyen de pouvoirs de contrainte licites et qui existent indépendamment de la volonté des suspects ou des personnes poursuivies ».

---

[6] Mme Delphie Ravon, avocate, « Les visites domiciliaires fiscales à l'épreuve de la technologie - Note sous Conseil constitutionnel, 11 mars 2022, n° 2021-980-QPC », Revue des sociétés 2023 p.45

[7] M. Jérôme Turot, « Le contribuable a-t-il droit au silence ? - A propos de CJUE, 2 févr. 2021, DB c/ Consob », Revue de droit fiscal, n° 37, 16 septembre 2021, LexisNexis ; l'article est bien plus riche que ce qui figure dans le présent avis.

La même formulation a été reprise pour l'application de la Convention européenne des droits de l'homme pour l'application de l'article 6 en matière pénale.

On rappellera d'abord qu'il résulte de votre jurisprudence que la procédure de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales n'est pas une perquisition menée dans le cadre d'une opération de police judiciaire régie par le code de procédure pénale, mais une mesure d'instruction de nature civile (Ch. Mixte., 15 déc. 1988, n° 87-11.944, Bull. N° 432).

Ensuite, si incontestablement l'article 1735 quater du code général des impôts relève de la matière pénale au sens de la Convention européenne des droits de l'homme puisqu'il s'agit d'une pénalité consistant dans une amende fiscale, la jurisprudence de la CEDH fait la distinction entre le droit de ne pas s'incriminer soi-même et la recherche de données « qui existent indépendamment de la volonté du suspect », selon une formule reprise de la directive de 2008 précitée.

En effet, la CEDH juge que « le droit de ne pas s'incriminer soi-même ne s'étend pas à l'usage, dans une procédure pénale, de données que l'on peut obtenir de l'accusé en recourant à des pouvoirs coercitifs mais qui existent indépendamment de la volonté du suspect, par exemple les documents recueillis en vertu d'un mandat, les prélèvements d'haleine, de sang et d'urine ainsi que de tissus corporels en vue d'une analyse de l'ADN (Saunders c. Royaume-Uni [GC], 1996, § 69 ; O'Halloran et Francis c. Royaume-Uni [GC], 2007, § 47 ; voir, toutefois, Bajic c. Macédoine du Nord, 2021, §§ 69-70, concernant une violation alléguée du droit de ne pas témoigner contre soi-même tirée de l'utilisation au cours du procès de preuves documentaires obtenues auprès du requérant lors de son interrogatoire en tant que témoin) ».[8]

Et cette même solution a été retenue par le Conseil constitutionnel (Cons. cons., 30 mars 2018, n° 2018-696) et par la chambre criminelle (Crim., 6 janv. 2015, n° 13-87.652, Bull. N° 6 ; Crim., 10 déc. 2019, n° 18-86.878, F-P+B+I rendu à la suite d'un refus de communiquer les codes secrets permettant de débloquer un téléphone portable ; pour une confirmation récente, Ass. Plén., 7 nov. 2022, n° 21-83.146).

De manière plus précise encore, la chambre criminelle a considéré que la communication des codes de déverrouillage d'un téléphone portable ne constituait pas une audition (Crim., 12 janv. 2021, n° 20-84.045, F-P+B+I).

Cette solution est cohérente avec les autres pouvoirs reconnus à l'administration, notamment en matière d'enquête menée par l'Autorité des Marchés financiers (l'AMF). Vous avez en effet jugé que le droit reconnu aux enquêteurs et contrôleurs de se faire communiquer tous documents, quel qu'en soit le support, prévu par les dispositions de l'article L. 621-10 du code des marchés financiers, tend à l'obtention non de l'aveu de la personne contrôlée, mais de documents nécessaires à la conduite de l'enquête de l'AMF, sans qu'il soit porté atteinte au droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination (Com., 9 janv. 2019, n° 17-23.223).

Je conclus donc au rejet du pourvoi.

[8] Greffe de la CEDH, « Guide sur l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme - Droit à un procès équitable (volet pénal) », § 210 consultable à l'adresse suivante :
https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_criminal_FRA.pdf