

27 septembre 2017

Cour de cassation

Pourvoi n° 16-20.690

Chambre commerciale financière et économique – Formation restreinte hors RNSM/NA

ECLI:FR:CCASS:2017:CO01198

Texte de la décision

Entête

COMM.

CF

COUR DE CASSATION

Audience publique du 27 septembre 2017

Rejet

Mme MOUILLARD, président

Arrêt n° 1198 F-D

Pourvoi n° V 16-20.690

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

A U N O M D U P E U P L E F R A N Ç A I S

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, a rendu l'arrêt suivant :

Statuant sur le pourvoi formé par :

1°/ M. Maurizio X..., domicilié [...],

2°/ la société Galerie X..., société par actions simplifiée, dont le siège est [...],

contre l'ordonnance rendue le 1er juillet 2016 par le premier président de la cour d'appel de Paris (pôle 5, chambre 1), dans le litige les opposant :

1°/ à la Direction nationale d'enquêtes fiscales, dont le siège est [...],

2°/ au directeur général des finances publiques, domicilié [...],

défendeurs à la cassation ;

Les demandeurs invoquent, à l'appui de leur pourvoi, le moyen unique de cassation annexé au présent arrêt ;

Vu la communication faite au procureur général ;

LA COUR, en l'audience publique du 4 juillet 2017, où étaient présents : Mme Mouillard, président, Mme Y..., conseiller rapporteur, Mme Riffault-Silk, conseiller doyen, Mme Arnoux, greffier de chambre ;

Sur le rapport de Mme Y..., conseiller, les observations de la SCP Fabiani, Luc-Thaler et Pinatel, avocat de M. X... et de la société Galerie X..., de la SCP Foussard et Froger, avocat de la Direction nationale d'enquêtes fiscales et du directeur général des finances publiques, l'avis de M. Z..., avocat général, et après en avoir délibéré conformément à la loi ;

Moyens

Sur le moyen unique :

Exposé du litige

Attendu, selon l'ordonnance attaquée, rendue par le premier président d'une cour d'appel (Paris, 1er juillet 2016), que, le 16 juin 2015, un juge des libertés et de la détention a, sur le fondement de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, autorisé des agents de l'administration fiscale à effectuer une visite avec saisies dans des locaux et dépendances sis [...] et/ou [...], susceptibles d'être occupés par les sociétés Galerie X...et/ou Paris tableau, ainsi que [...], susceptibles d'être occupés notamment par la société Fiduciaire de révision, afin de rechercher la preuve de la fraude de la société Galerie X... au regard de l'impôt sur les bénéfices ; que cette dernière société et M. X..., son président, ont

relevé appel de cette autorisation ;

Moyens

Attendu que M. X... et la société Galerie X... font grief à l'ordonnance de confirmer l'autorisation de visite avec saisies alors, selon le moyen :

1°/ que les dispositions de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales ne limitent pas le contrôle exercé par le premier président, dans le cadre du débat contradictoire qu'elles instaurent en cas d'appel, à l'examen de la seule apparence de la licéité de l'origine des pièces produites au soutien de la requête ; que, saisi d'une contestation sur ce point, le premier président doit vérifier que les éléments d'information fournis par l'administration fiscale requérante ont été obtenus par elle de manière licite ; qu'en l'espèce, il résulte de l'ordonnance attaquée qu'en appel, la société Galerie X... et M. X... se prévalaient de l'origine illicite de la pièce n° 35 fournie par l'administration fiscale et sur laquelle le juge des libertés et de la détention s'était fondé pour autoriser les visites et saisies litigieuses, en ce que cette pièce contenait une liste fausse, donnée par la poste, des destinataires de courrier au domicile de M. X..., [...] au Vésinet, ce qui avait justifié le dépôt d'une plainte de M. X... contre la poste, pour faux et usage de faux ; qu'en estimant que l'administration fiscale était bien fondée à soutenir que le contrôle du juge des libertés et de la détention porte sur l'origine apparemment licite des pièces qui lui sont fournies et que tel est le cas s'agissant de la pièce n° 35 puisque seules les réponses données par le responsable de la poste faisaient l'objet de contestation, bien qu'il lui incombât de vérifier si les renseignements obtenus l'avaient été de manière licite, le président délégué a méconnu son office et violé les dispositions de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales ;

2°/ que la transmission par la poste, au titre du droit de communication de l'administration fiscale, de renseignements faux ou couverts par le secret de la correspondance, ne peut rendre licite leur détention et leur utilisation par les agents de l'administration à l'appui d'une demande de visites et saisies domiciliaires ; qu'en l'espèce, les demandeurs faisaient valoir, à l'appui de leurs conclusions d'appel, que la pièce n° 35, relative aux informations fournies par la poste le 26 février 2015 en réponse à la demande de l'administration fiscale du 20 février précédent, concernant les destinataires de courriers au domicile de M. X... au [...] au Vésinet, violaient le secret de la correspondance et étaient fausses de sorte que M. X... avait déposé plainte auprès du procureur de la République de Versailles ; qu'en retenant néanmoins que la pièce n° 35, obtenue auprès de la poste dans le cadre du droit de communication de l'administration fiscale et sur la base de laquelle le juge des libertés et de la détention s'est prononcé, avait une origine apparemment licite bien que la transmission de ses renseignements par la poste n'ait pu suffire à leur conférer ce caractère, le président délégué de la cour d'appel de Paris a privé sa décision de base légale au regard des exigences des articles L. 16 B, L. 83 à L. 86 du livre des procédures fiscales, de l'article 9 du code civil, et de l'article 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

3°/ que si le juge peut fonder l'existence de présomptions de fraude justifiant une autorisation de visite et saisie domiciliaire, sur les renseignements obtenus par l'administration dans le cadre de l'exercice de son droit de communication auprès des services postaux, c'est à la condition que ces renseignements aient été obtenus de manière apparemment licite, ce qui exclut l'utilisation de renseignements obtenus qui sont faux ; qu'en l'espèce, il résulte de la pièce numérotée 35, produite par l'administration à l'appui de sa requête au juge des libertés et de la détention, qui comprend la lettre de l'administration adressée à la poste de Croissy-sur-Seine et la réponse sur celle-ci de la poste, que non seulement M. X... et ses deux fils mais aussi les sociétés Dickens Corporation Ltd, Hule Ltd et Targetplan Ltd sont destinataires de correspondances au [...] ; qu'en fondant les présomptions de fraude sur la réception de courrier par ces trois dernières sociétés à cette adresse, bien que la société Galerie X... et M. X... aient produit la plainte pour faux et usage de faux déposée contre la poste, sans attendre la décision du juge pénal, et bien que, de cette décision dépendît le point de savoir si la liste des destinataires de courrier au [...], fournie par la poste, était ou non fausse, si elle pouvait être légalement détenue par des services postaux et excédait le droit de communication de l'administration fiscale, le président délégué par le premier président de la cour d'appel de Paris a privé sa décision de base légale au regard des exigences de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales et l'article 6 § 1 de la Convention

de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

4°/ que l'ordonnance d'appel rendue sur le fondement de l'article L. 16 B doit être motivée et répondre à chacun des moyens pertinents invoqués par les requérants ; qu'en l'espèce, à l'appui de leurs conclusions d'appel, la SAS Galerie X... et M. X... faisaient valoir que la visite et saisie domiciliaire autorisée par le juge des libertés et de la détention du tribunal de grande instance de Paris chez l'expert-comptable de la société n'avait pas été justifiée et constituait une ingérence disproportionnée au regard de l'inviolabilité du domicile et du secret professionnel auquel est tenu un expert-comptable auquel aucune infraction ou participation à une fraude présumée n'était reprochée ; qu'à défaut d'avoir répondu à ce moyen, le président délégué n'a pas motivé sa décision et a violé les dispositions de l'article 455 du code de procédure civile ;

5°/ que le juge qui autorise des visites et saisies domiciliaires doit motiver sa décision par l'indication des éléments de fait et de droit qu'il retient et qui laissent présumer l'existence des agissements frauduleux dont la preuve est recherchée, et en se référant avec précision aux éléments d'information produits par l'administration, qui laissent présumer de tels agissements ; qu'à défaut d'avoir analysé et visé les pièces produites par l'administration à l'appui de sa requête au juge des libertés et de la détention, qui fondaient les présomptions de fraude retenues à l'encontre de la société Galerie X..., le président délégué de la cour d'appel qui n'a ni adopté les motifs de l'ordonnance du juge des libertés et de la détention du 16 juin 2016 ni confirmé celle-ci, a privé sa décision de base légale au regard des exigences de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales et de l'article 561 du code de procédure civile ;

6°/ que la mise en oeuvre de la procédure de visites et saisies domiciliaires prévue par l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales suppose l'existence de présomptions de fraude à l'établissement ou au paiement de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les bénéfices ou de la TVA, résultant uniquement d'opérations d'achats ou de ventes sans facture, de l'utilisation ou de la délivrance de factures ou documents ne se rapportant pas à des opérations réelles, de l'omission volontaire d'écritures comptables ou encore de la passation volontaire d'écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts français ; que l'existence de liens patrimoniaux entre des sociétés laissant présumer une fraude fiscale ne saurait être caractérisée en l'absence de liens capitalistiques présumés entre elles ; qu'en l'espèce, il résulte de l'ordonnance attaquée que les sociétés Dickens Corporation Limited et Hule Limited n'auraient qu'une simple adresse de domiciliation en Angleterre où elles ne stockeraient que rarement des oeuvres d'art achetées ou vendues à la Galerie X..., qu'elles ne disposeraient pas des moyens matériels et humains nécessaires à leur activité et qu'elles recevraient en France du courrier au domicile de M. X..., enfin, qu'elles auraient avec la société Targetplan Limited soit des associés soit des dirigeants communs ; que, dans ces conditions, en fondant des présomptions de fraude à l'encontre de la SAS Galerie X... sur l'intervention de la société Targetplan Ltd dans le patrimoine de M. X..., sans autre précision, et en l'absence de lien présumé, capitalistique ou de dépendance, entre M. X... ou la société Galerie Ganesso et la société Targetplan, le président délégué par le premier président de la cour d'appel n'a pas caractérisé l'existence de présomptions de fraude à l'encontre de la société Galerie X... et a privé sa décision de base légale au regard des exigences de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales et de l'article 561 du code de procédure civile ;

Motivation

Mais attendu, en premier lieu, que l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales ne déroge pas aux dispositions de l'article 955 du code de procédure civile en vertu desquelles, lorsqu'elle confirme une décision, la juridiction d'appel est réputée en adopter les motifs non contraires aux siens ;

Attendu, en deuxième lieu, que l'ordonnance constate que la pièce litigieuse est constituée de la copie de la demande faite, par un inspecteur des finances publiques, à un responsable de la poste, dans le cadre du droit de communication de l'administration fiscale, afin de déterminer les destinataires du courrier postal à une certaine adresse au Vésinet, les conditions de distribution, l'existence éventuelle d'un ordre de réexpédition et la réponse portée sur le même document ; qu'ayant relevé que seules les réponses données aux questions faisaient l'objet de contestations et étaient visées par la

plainte déposée auprès du procureur de la République, elle retient à bon droit que cette pièce pouvait être fournie par l'administration fiscale au soutien de sa requête ;

Attendu, en troisième lieu, que l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales ne limite pas l'autorisation de visite et saisies au domicile et aux documents de la personne soupçonnée de fraude mais permet d'appréhender des documents comptables auprès de personnes pouvant être en relation d'affaires avec elle, y compris des pièces pour partie utiles à la preuve des agissements présumés ; que, par motifs adoptés, l'ordonnance relève que la société Fiduciaire de révision est, en raison de ses fonctions de comptable de la société Galerie X..., susceptible de détenir des documents et/ou supports d'informations relatifs à la fraude présumée de cette dernière société ;

Et attendu, en dernier lieu, que par motifs propres et adoptés, l'ordonnance relève que les destinataires des oeuvres expédiées par la société Galerie X... sont majoritairement situés hors du territoire national, telles les sociétés britanniques Dickens Corporation Limited et Hule Limited, lesquelles sont installées à une adresse de domiciliation et n'ont déclaré, depuis leur création jusqu'au 30 novembre pour la première et 31 décembre 2013 pour la seconde, ni chiffre d'affaires ni charge salariale aux termes de la consultation de banques de données internationales ; qu'elle ajoute que la comparaison du livre de police de la société Galerie X... et du fichier informatisé de traitement de la taxe sur la valeur ajoutée intra-communautaire de la direction générale des douanes et des droits indirects révèle des discordances entre 2012 et 2014, de nombreuses oeuvres d'art en provenance de ces sociétés britanniques figurant sur le livre de police, cependant que le fichier ne fait état d'aucune vente et d'un seul achat avec elles et que les courriers échangés avec la société Galerie X..., justifiés par des factures, confirment l'existence de multiples ventes et achats ; qu'elle constate que les sociétés Rakestone Limited et Reenstone Limited, sises dans l'île de Man, ainsi que Mme A... sont présentes dans le capital ou en qualité de dirigeantes des sociétés Dickens Corporation Limited et Hule Limited ainsi que de la société Targetplan Limited, intervenant dans le patrimoine du dirigeant de la société Galerie X... ; que le premier président a pu déduire de ces constatations et appréciations l'existence de présomptions selon lesquelles les sociétés Dickens Corporation Limited et Hule Limited s'interposaient sans justification entre la société Galerie X... et ses partenaires commerciaux afin de majorer ses charges et/ou minorer ses recettes, diminuant ainsi ses bases taxables à l'impôt sur les sociétés, sans que celle-ci procède à la passation régulière de ses écritures comptables ;

D'où il suit que le moyen n'est fondé en aucune de ses branches ;

Dispositif

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne M. X... et la société Galerie X... aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette leur demande et les condamne à payer la somme globale de 2 500 euros au directeur général des finances publiques ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du vingt-sept septembre deux mille dix-sept.

Moyens annexés

MOYEN ANNEXE au présent arrêt

Moyen produit par la SCP Fabiani, Luc-Thaler et Pinatel, avocat aux Conseils, pour M. X... et la société Galerie X....

Il est fait grief à l'ordonnance attaquée d'avoir rejeté l'appel formé contre l'ordonnance du juge des libertés et de la détention du tribunal de grande instance de Paris en date du 16 juin 2015,

AUX MOTIFS QUE : l'ordonnance a été rendue au visa de 36 pièces dont la pièce n°35 qui est la copie en 3 feuillets d'une demande du 20/02/2015 de M. B..., inspecteur des finances, à un responsable de la poste dans le cadre du droit de communication afin de déterminer, concernant l'adresse [...] les destinataires de courrier à cette adresse, les conditions de distribution et s'il existe un ordre de réexpédition et réponse en date du 26/02/2015 sur ce même document ; que les appelantes indiquent que, le 27 janvier 2016, M. X... a déposé auprès du procureur de la république de Versailles une plainte pour faux visant cette pièce contenant les réponses données aux questions par les agents de la poste ; mais considérant que l'administration fiscale est bien fondée à soutenir que le contrôle du JLD porte sur l'origine apparemment licite des pièces qui lui sont fournies ; que tel est le cas puisque seules les réponses données par le responsable de la poste font l'objet de contestations ; que cette pièce pouvait ainsi être fournie au soutien de la requête ; qu'à ce stade, aucune juridiction n'a jugé que cette pièce était constitutive d'un faux ; qu'il n'est pas nécessaire d'ordonner le sursis à statuer ; qu'aux termes de l'article L.16 B du LPF, l'autorité judiciaire peut autoriser l'administration à effectuer une visite domiciliaire lorsqu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement de l'impôt sur le revenu ou les bénéfices ou de la taxe sur la valeur ajoutée, pour rechercher la preuve de ces agissements ; que le juge de l'autorisation n'étant pas le juge de l'impôt, il n'avait pas à rechercher si les infractions étaient caractérisées, mais seulement s'il existait des présomptions de fraude justifiant l'opération sollicitée ; que le juge, au vu des éléments qui lui ont été fournis par l'administration fiscale, a considéré que les sociétés Dickens Corporation Ltd et Hule Ltd, ayant une simple adresse de domiciliation en Angleterre, ne disposaient pas des moyens humains et matériels nécessaires pour y exercer leur activité ; qu'elles recevaient du courrier à l'adresse du représentant en France de la société Galerie X... ; que les oeuvres d'art achetées ou vendues par ces sociétés à la Galerie X... ne sont que rarement stockées ou jamais livrées dans le pays de leur siège social ; que les sociétés Rakestone Ltd et Reenstone Ltd sises à l'île de Man et Mme A... sont présentes dans le capital ou en qualité de dirigeants des sociétés Dickens Corporation Ltd et Hule Ltd et également de la société Targetplan Ltd, intervenant dans le patrimoine du dirigeant de la société Galerie X... ; qu'il pouvait alors en être déduit que les sociétés Dickens Corporation Ltd et Hule Ltd, se sont interposées entre la société Galerie X... et ses partenaires commerciaux sans justification économique pour majorer ses charges et/ou minorer ses recettes afin de minorer le montant de son imposition ; qu'au vu des éléments, l'autorisation de visites et saisies nécessitées par la recherche de la preuve des agissements présumées a été donnée à juste titre, selon les modalités précisées dans l'ordonnance ; que la demande de nullité doit être rejetée ;

ALORS 1°) QUE : les dispositions de l'article L.16 B du LPF ne limitent pas le contrôle exercé par le premier président, dans le cadre du débat contradictoire qu'elles instaurent en cas d'appel, à l'examen de la seule apparence de la licéité de l'origine des pièces produites au soutien de la requête ; que, saisi d'une contestation sur ce point, le premier président doit vérifier que les éléments d'information fournis par l'administration fiscale requérante ont été obtenus par elle de manière licite ; qu'en l'espèce, il résulte de l'ordonnance attaquée qu'en appel, la société Galerie X... et M. Maurizio X... se prévalaient de l'origine illicite de la pièce n°35 fournie par l'administration fiscale et sur laquelle le JLD s'était fondé pour autoriser les visites et saisies litigieuses, en ce que cette pièce contenait une liste fausse, donnée par la Poste, des destinataires de courrier au domicile de M. X..., [...] au Vésinet, ce qui avait justifié le dépôt d'une plainte de M. X... contre la Poste, pour faux et usage de faux ; qu'en estimant que l'administration fiscale était bien fondée à soutenir que le contrôle du JLD porte sur l'origine apparemment licite des pièces qui lui sont fournies et que tel est le cas s'agissant de la pièce n°35 puisque seules les réponses données par le responsable de la Poste faisaient l'objet de contestation, bien qu'il lui incombât de vérifier si les renseignements obtenus l'avaient été de manière licite, le président délégué a méconnu son office et violé les dispositions de l'article L.16 B du Livre des procédures fiscales ;

ALORS 2°) QUE, EN TOUT ÉTAT DE CAUSE : la transmission par la Poste, au titre du droit de communication de l'administration fiscale, de renseignements faux ou couverts par le secret de la correspondance, ne peut rendre licite leur détention et leur utilisation par les agents de l'administration à l'appui d'une demande de visites et saisies domiciliaires ; qu'en l'espèce, les exposants faisaient valoir, à l'appui de leurs conclusions d'appel, que la pièce n°35, relative aux informations fournies par la Poste le 26 février 2015 en réponse à la demande de l'administration fiscale du 20 février précédent, concernant les destinataires de courriers au domicile de M. Maurizio X... au [...] au Vésinet, violaient le secret de la correspondance et étaient fausses de sorte que M. X... avait déposé plainte auprès du Procureur de la République de Versailles ; qu'en retenant néanmoins que la pièce n°35, obtenue auprès de la Poste dans le cadre du

droit de communication de l'administration fiscale et sur la base de laquelle le juge des libertés et de la détention s'est prononcé, avait une origine apparemment licite bien que la transmission de ses renseignements par la Poste n'ait pu suffire à leur conférer ce caractère, le président délégué de la cour d'appel de Paris a privé sa décision de base légale au regard des exigences des articles L. 16 B, L. 83 à L.86 du livre des procédures fiscales, de l'article 9 du code civil, et de l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

ALORS 3°) QUE : si le juge peut fonder l'existence de présomptions de fraude justifiant une autorisation de visite et saisie domiciliaire, sur les renseignements obtenus par l'administration dans le cadre de l'exercice de son droit de communication auprès des services postaux, c'est à la condition que ces renseignements aient été obtenus de manière apparemment licite, ce qui exclut l'utilisation de renseignements obtenus qui sont faux ; qu'en l'espèce, il résulte de la pièce numérotée 35, produite par l'administration à l'appui de sa requête au JLD, qui comprend la lettre de l'administration adressée à la Poste de Croissy-sur-Seine et la réponse sur celle-ci de la Poste, que non seulement Monsieur Maurizio X... et ses deux fils mais aussi les sociétés Dickens Corporation Ltd, Hule Ltd et Targetplan Ltd sont destinataires de correspondances au [...] ; qu'en fondant les présomptions de fraude sur la réception de courrier par ces trois dernières sociétés à cette adresse, bien que la société Galerie X... et M. X... Maurizio aient produit la plainte pour faux et usage de faux déposée contre la Poste, sans attendre la décision du juge pénal, et bien que, de cette décision dépendît le point de savoir si la liste des destinataires de courrier au [...], fournie par la Poste, était ou non fautive, si elle pouvait être légalement détenue par des services postaux et excédait le droit de communication de l'administration fiscale, le président délégué par le premier président de la cour d'appel de Paris a privé sa décision de base légale au regard des exigences de l'article L.16-B du Livre des procédures fiscales et l'article 6 §1 de la convention européenne des droits de l'homme ;

ALORS 4°) QUE : l'ordonnance d'appel rendue sur le fondement de l'article L.16 B doit être motivée et répondre à chacun des moyens pertinents invoqués par les requérants ; qu'en l'espèce, à l'appui de leurs conclusions d'appel, la SAS Galerie X... et M. Maurizio X... faisaient valoir que la visite et saisie domiciliaire autorisée par le juge des libertés et de la détention du TGI de Paris chez l'expert-comptable de la société n'avait pas été justifiée et constituait une ingérence disproportionnée au regard de l'inviolabilité du domicile et du secret professionnel auquel est tenu un expert-comptable auquel aucune infraction ou participation à une fraude présumée n'était reprochée ; qu'à défaut d'avoir répondu à ce moyen, le président délégué n'a pas motivé sa décision et a violé les dispositions de l'article 455 du code de procédure civile ;

ALORS 5°) QUE : le juge qui autorise des visites et saisies domiciliaires doit motiver sa décision par l'indication des éléments de fait et de droit qu'il retient et qui laissent présumer l'existence des agissements frauduleux dont la preuve est recherchée, et en se référant avec précision aux éléments d'information produits par l'administration, qui laissent présumer de tels agissements ; qu'à défaut d'avoir analysé et visé les pièces produites par l'administration à l'appui de sa requête au JLD, qui fondaient les présomptions de fraude retenus à l'encontre de la société Galerie X..., le président délégué de la cour d'appel qui n'a ni adopté les motifs de l'ordonnance du JLD du 16 juin 2016 ni confirmé celle-ci, a privé sa décision de base légale au regard des exigences de l'article L.16 B du Livre des procédures fiscales et de l'article 561 du code de procédure civile ;

ALORS 6°), SUBSIDIAIREMENT, QUE : la mise en oeuvre de la procédure de visites et saisies domiciliaires prévue par l'article L.16 B du livre des procédures fiscales suppose l'existence de présomptions de fraude à l'établissement ou au paiement de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les bénéfices ou de la TVA, résultant uniquement d'opérations d'achats ou de ventes sans facture, de l'utilisation ou de la délivrance de factures ou documents ne se rapportant pas à des opérations réelles, de l'omission volontaire d'écritures comptables ou encore de la passation volontaire d'écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts français ; que l'existence de liens patrimoniaux entre des sociétés laissant présumer une fraude fiscale ne saurait être caractérisée en l'absence de liens capitalistiques présumés entre elles ; qu'en l'espèce, il résulte de l'ordonnance attaquée que les sociétés Dickens Corporation Limited et Hule Limited n'auraient qu'une simple adresse de domiciliation en Angleterre où elles ne stockeraient que rarement des oeuvres d'art achetées ou vendues à la Galerie X..., qu'elles ne disposeraient pas des moyens matériels et humains nécessaires à leur activité et qu'elles recevraient en France du courrier au domicile de M. X..., enfin, qu'elles auraient avec la société Targetplan Limited soit des associés soit des dirigeants communs ; que, dans ces conditions, en fondant des présomptions de fraude à l'encontre de la SAS Galerie X... sur l'intervention de

la société Targetplan Ltd dans le patrimoine de M. Maurizio X..., sans autre précision, et en l'absence de lien présumé, capitalistique ou de dépendance, entre M. X... ou la société Galerie Ganesso et la société Targetplan, le président délégué par le premier président de la Cour d'appel n'a pas caractérisé l'existence de présomptions de fraude à l'encontre de la société Galerie X... et a privé sa décision de base légale au regard des exigences de l'article L.16 B du Livre des procédures fiscales et de l'article 561 du code de procédure civile.