11 décembre 2002
Cour de cassation
Pourvoi nº 01-85.001

Chambre criminelle

Texte de la **décision**

Entête

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE CRIMINELLE, en son audience publique tenue au Palais de Justice à PARIS, le onze décembre deux mille deux, a rendu l'arrêt suivant :

Sur le rapport de M. le conseiller référendaire SOULARD et les observations de la société civile professionnelle DELAPORTE et BRIARD et de Me FOUSSARD, avocats en la Cour ;

Vu la communication faite au Procureur général ;

Statuant sur les pourvois formés par :

- LA SOCIETE CLINIQUE LES ROCHES CLAIRES,

- X... Pierre,

1) contre l'ordonnance du président du tribunal de grande instance de TARASCON, en date du 12 juin 2001, qui a autorisé l'administration des Impôts à effectuer des opérations de visite et saisie de documents en vue de rechercher la preuve d'une fraude fiscale ;

Motivation

Joignant les pourvois en raison de la connexité ;

Vu les mémoires produits en demande et en défense ;

Moyens

Sur le moyen unique de cassation présenté pour la société Clinique les Roches Claires, pris de la violation de l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales ;

"en ce que l'ordonnance attaquée a autorisé des visites et saisies domiciliaires à l'encontre de la société Clinique Les Roches Claires, en application des dispositions de l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales ;

"aux motifs que la société Clinique Les Roches Claires a déposé le 26 mai 1999, une déclaration d'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos le 31 décembre 1998 mentionnant respectivement des dotations exceptionnelles aux amortissements et provisions d'un montant de 3 500 000 francs correspondant à une provision exceptionnelle pour risques et charges, et un déficit de 1 217 205 francs (pièce 3) ; que la société Clinique Les Roches Claires a cédé, avec effet au 25 février 1999, son fonds de commerce constitué de 90 lits de médecine générale et exploité Chemin de Fontainieu - quartier St-Joseph à Marseille, à la SA Centre Hospitalier Privé Beauregard pour un prix de 11 700 000 francs (pièce 4) ; que par notification de redressements du 6 mai 1999 adressée à la société Clinique Les Roches Claires, Mme Y... A.M, inspecteur des Impôts, fixe la plus-value, taxable au taux de 33,33 % et résultant de la cession du fonds de commerce à 11 700 000 francs (pièce 5-1) ; que par cette même notification de redressements, Mme Y... A.M rappelle que cette dernière n'a pas rempli l'obligation de déposer, dans les soixante jours qui suivent la publication de la cession du fonds de commerce, une déclaration de résultat, (pièce 5-1) ; que la société Clinique Les Roches Claires a déposé le 7 mai 1999, une déclaration d'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos le

31 décembre 1999, mentionnant respectivement une dotation aux provisions pour risques et charges d'un montant de 935 000 francs, une provision exceptionnelle pour risques et charges, d'un montant de 15 833 000 francs, et un déficit de 6 235 097 francs (pièce 5-2) ; que par notification de redressement rectificative du 12 mai 2001, Mme Y... A.M a rejeté au titre de l'exercice 1999 la totalité des provisions pour risques constituées par la société soit un montant de 16 768 000 francs, au motif que cette provision concerne un litige totalement étranger à l'activité de la société Clinique Les Roches Claires et ne peut être considérée comme étant le résultat d'une opération effectuée dans l'intérêt de l'entreprise ou entrant dans le cadre d'une gestion normale et que, de plus, une précédente provision de 3 500 000 francs a déjà été effectuée pour le même litige en 1998 (pièce 5-3) ; que pour tenir compte de cette notification de redressements rectificative du 12 mai 2001, la société Clinique Les Roches Claires a déposé le 26 mai 1999, une déclaration d'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos le 28 février 1999, mentionnant respectivement des dotations aux provisions pour risques et charges d'un montant de 935 000 francs, des dotations exceptionnelles aux amortissements et provisions d'un montant de 16 194 104 francs, un bénéfice de 9 026 000 francs (pièces 5-5 et 5-4), que les dotations exceptionnelles d'un montant de 16 194 104 francs correspondent à une provision exceptionnelle pour risques et charges de 15 833 000 réintégrée ensuite comme charges non déductibles pour la détermination du résultat fiscal, et à un amortissement exceptionnel de 361 104 francs (pièce 5-5) ; que la société Clinique Les Roches Claires a également déposé le 26 mai 1999, une autre déclaration d'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos le 28 février 1999, mentionnant respectivement des dotations aux provisions pour risques et charges d'un montant de 935 000 francs, des dotations exceptionnelles aux amortissements et provisions d'un montant de 16 194 104 francs, un déficit de 6 475 066 francs (pièce 5-6) ; que les dotations exceptionnelles aux amortissements et provisions d'un montant de 16 194 104 francs correspondent à une provision exceptionnelle pour risques et charges de 15 833 000 francs et à un amortissement exceptionnel de 361 104 francs (pièce 5-6) ; que par courrier du 2 juin 1999, la société Clinique Les Roches Claires conteste les redressements notifiés le 12 mai 1999 (pièce 5-7) ; que par sa "réponse aux observations du contribuable" du 22 juin 1999, Mme Y... A.M informe la société Clinique Les Roches Claires que le redressement portant sur la provision pour "risque bail" d'un montant de 935 000 francs est abandonné, et confirme le redressement portant sur la provision

pour risque d'un montant de 15 833 000 francs (pièce 5-8) ; que la société Clinique Les Roches Claires a déposé le 18 avril 2000, une nouvelle déclaration d'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos le 31 décembre 1999, mentionnant respectivement des dotations aux provisions sur actif circulant d'un montant de 1 917 885 francs correspondant à des provisions pour dépréciation des comptes-clients, des dotations exceptionnelles aux amortissements et provisions d'un montant de 3 151 656 francs correspondant à une

provision pour risques et charges, et un bénéfice de 1 306 835 francs (pièce 6) ; que dans cette dernière déclaration, le chiffre d'affaires mentionné est de 895 821 francs alors que dans les trois autres déclarations précédentes le chiffre d'affaires était de 1 678 989 francs (pièces 5-2, 5-5, 5-6 et 6) ; que la société Clinique Les Roches Claires fait actuellement l'objet d'une vérification de comptabilité (pièces 7-1 à 7-29) ; cette vérification de comptabilité porte sur l'ensemble des déclarations fiscales ou opérations susceptibles d'être examinées pour la période du 1er janvier 1997 au 31 décembre 1999 (pièces 7-1 et 7-7) ; que par avis de vérification de comptabilité du 10 juillet 1999, Catherine Z..., inspecteur des impôts précité, a informé la société Clinique Les Roches Claires que la première intervention dans les locaux de la société aurait lieu le 10 août 2000 (pièce 7-1), laquelle a été reportée à la demande du président du conseil d'administration de la société (pièce 7-2) au 12 septembre 2000 (pièce 7-3) ; que le 11 septembre 2000, la société Clinique Les Roches Claires a donné pouvoir, à la SCP André - André & Associés, avocats, 89, avenue du Prado - 13008 Marseille, de l'assister et de la représenter auprès de toute administration relevant du ministre des Finances, du budget et de l'économie (pièce 7-4) ; que Me Marc André, indique dans une lettre datée du 11 septembre 2000 que les opérations de vérification de comptabilité doivent être réalisées dans les locaux de la SA Clinique Jeanne d'Arc, 7, rue Nicolas Saboly, 13200 Arles (pièce 7-4) ; que Catherine Z..., inspecteur des impôts précité, a adressé à la société et au conseil, un courrier dans lequel elle retrace la chronologie des faits, indiquant que ceux-ci "semblent révéler une volonté délibérée de retarder, une nouvelle fois, le début des opérations de contrôle de la comptabilité de la société" (pièce 7-6) et qu'elle a parallèlement adressé à la société Clinique Les Roches Claires un nouvel avis de vérification fixant la première intervention au 29 septembre 2000 (pièce 7-7) ;

que les inspecteurs chargés de la vérification ont constaté qu'aucune assemblée générale n'a été réunie au titre de l'exercice 1999 et qu'aucun rapport de commissariat aux comptes a été établi pour cette même période (pièce 8), que chacun des quatre bilans déposés au titre de l'exercice clos en 1999 révèle des anomalies aussi bien sur les montants que sur la nature des provisions, amortissements, comptes clients, chiffre d'affaires hors taxes (pièces 5-2, 5-5, 5-6, 6 et 8) et que dans les quatre déclarations "impôts sur les sociétés" 1999, les dotations aux amortissements sont qualifiées successivement de ordinaires, exceptionnelles (pièces 5-2, 5-5, 5-6, 6 et 8), enfin, que les comptes clients ont été rectifiés sans justification (pièces 5-2, 5-5, 5-6, 6 et 8) ; que les inspecteurs ont constaté que les résultats comptables et fiscaux de l'exercice 1999 mettent en évidence tantôt des bénéfices, tantôt des pertes, avant ou après la mise sous séquestre des fonds résultant de la cession du fonds de commerce, vraisemblablement en vue d'en provoquer la levée (pièces 5-2, 5-5, 5-6, 6 et 8), que la taxation du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés, sur la base de 9 026 830 francs au titre de l'exercice clos au 31 décembre 1999, a fait l'objet d'un remboursement de l'excédent, suite à dépôt de la déclaration du 18 avril 2000, mentionnant un bénéfice de 1 306 835 francs (pièces 5-5, 6 et 8) ; que deux procès-verbaux de défaut de présentation de comptabilité ont été établis par Catherine Z..., inspecteur des impôts précité, en date du 13 octobre 2000 et du 15 novembre 2000 (pièces 7-10, 7-16 et 8) ; que Catherîne Z... et Stanislas A..., inspecteurs des impôts précités, ont constaté que tous les documents comptables (grands-livres, journaux, balances) afférents aux trois premières déclarations "impôt sur les sociétés" 1999 n'ont pas été présentés (pièces 7-29 et 8) et que, concernant la dernière déclaration "impôt sur les sociétés" 1999, ont été fournis successivement : le grand livre du 1er janvier 1999 au 28 février 1999 tenu par la société Clinique Les Roches Claires, le grand-livre du 1er mars 1999 au 31 décembre 1999 tenu par Roger B... du cabinet comptable Cesa Expertise, les journaux présentés le 21 décembre 2000, après "retirage par la société Clinique Les Roches Claires" (pièce 8) ; qu'ils ont constaté que pour la période du 1er janvier 1999 au 31 décembre 1999, deux types de journaux, émanant de deux comptabilités différentes, faisant apparaître des écritures différentes, ont été présentés (pièce 8) et qu'il semblerait que le grand-livre tenu par la clinique pour la période 1er janvier 1999 au 28 février 1999 ait été substitué par un retirage portant sur la période plus large allant du 1er janvier

1999 au 31 décembre 1999 au lieu de 1er janvier 1999 au 28 février 1999 (pièce 8) ; que les inspecteurs des impôts précités ont donc constaté qu'il y a deux journaux différents pour la même période, l'un retiré par la clinique, l'autre tenu par le cabinet comptable (pièce 8) ; qu'ils ont constaté que de nombreuses demandes écrites de documents et pièces justificatives adressées à la société Clinique Les Roches Claires et à la SCP André - André & Associés, avocats sont restées pour l'essentiel sans réponse (pièces 7-9, 7-13, 7-15, 7-22, 7-24, 7-29 et 8), que les demandes concernant la

mise à disposition de la documentation relative au système informatique sont restées sans réponse (pièces 7-12, 7-18, 7-20, 7-24, 7-25, 7-29, 8 et 8 bis), que les demandes orales de mise à disposition sur le matériel informatique, des dates d'édition des documents comptables et de comptabilisation des écritures de régularisation sont également restées sans réponse (pièce 8) ; que Catherine Z... et Stanislas A... ont constaté l'absence d'interlocuteur qualifié pour présenter les fonctionnalités du logiciel QSP clinique, implanté sur le système informatique de la clinique et utilisé sur la période vérifiée (pièces 7-29, 8 et 8 bis) et l'impossibilité de réaliser les éditions demandées : écritures d'OD, facturations... (pièce 8) ; qu'ils sont confrontés à des difficultés importantes pour obtenir les documents comptables, juridiques et sociaux, les informations nécessaires et indispensables à la vérification de comptabilité, la documentation utilisateur complète relative à chacun des systèmes informatiques et des logiciels utilisés sans laquelle il est impossible d'accéder à la comptabilité informatique (pièces 7-29, 8 et 8 bis) et qu'ils ont des difficultés pour avoir un interlocuteur lors des interventions relatives aux opérations de vérification de comptabilité (pièces 7-9, 7-13, 7-15 et 7-23) ; qu'ils rencontrent une opposition passive et ne disposent pas des éléments comptables nécessaires pour apprécier la validité des montants déclarés sur les différentes déclarations d'impôts sur les sociétés déposées pour l'exercice 1999 ; que la société Clinique Les Roches Claires est ainsi présumée majorer ses charges et ne pas détenir de documents justificatifs, et ainsi ne procéderait pas à la passation régulière de ses écritures comptables ; que seule l'existence de présomptions est exigée pour la mise en oeuvre des dispositions de l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales ;

"alors, d'une part, qu'en application de l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales, les visites et saisies domiciliaires doivent constituer une mesure exceptionnelle compte tenu de l'atteinte qu'elles portent à l'inviolabilité du domicile et aux libertés individuelles, qu'elles sont dès lors exclues à l'encontre des contribuables qui font l'objet d'une vérification de comptabilité de la part de l'administration fiscale, puisqu'un tel contrôle permet, en vertu des prescriptions des articles L. 13 et R. 13-1 du Livre des procédures fiscales, l'examen de la régularité, de la sincérité et du caractère probant de la comptabilité, la notification de redressements d'impositions, en particulier, lorsque la base d'imposition déclarée est insuffisante, et permet éventuellement à l'Administration de sanctionner une opposition à contrôle fiscal ou d'engager une procédure pour fraude fiscale, c'est-à-dire d'apprécier l'existence éventuelle de faits et non de simples présomptions ;

qu'en autorisant des visites et saisies domiciliaires à l'encontre de la société Clinique Les Roches Claires, objet d'une vérification de comptabilité, laquelle permettait à l'Administration d'apprécier l'existence de déductions de charges injustifiées, ce qui rendait ainsi inutile le recours à des visites et saisies domiciliaires, le juge a violé les dispositions de l'article L. 16 B susvisé et de l'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme ;

"alors, d'autre part, qu'en application des dispositions combinées des articles 6, 8 et 13 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme, toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial et que toute personne dont les droits et libertés reconnus dans la Convention ont été violés, a droit à l'octroi d'un recours effectif devant une instance nationale alors même que la violation aurait été commise par des personnes agissant dans l'exercice de leurs fonctions officielles ; que le recours en cassation, voie de recours extraordinaire prévue par l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales à l'encontre d'une ordonnance d'autorisation de visites et saisies domiciliaires rendue sur requête et suivant une procédure non contradictoire, n'offre pas à la personne visée par ces visites un recours effectif au sens de l'article 13 précité, dès lors que le juge de cassation ne contrôle pas l'existence des présomptions et des faits retenus par le premier juge ni la fraude éventuellement commise par l'administration ; que, dans ces conditions, l'article L. 16 B ne prévoyant

qu'un contrôle de cassation contre une telle ordonnance, c'est-à-dire un contrôle trop limité pour assurer le respect des libertés individuelles telles l'inviolabilité du domicile, est contraire aux articles 6, 8 et 13 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et l'ordonnance attaquée à elle-même violé ces textes" ;

Sur le moyen unique de cassation présenté pour Pierre X..., pris de la violation de l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales ;

"en ce que l'ordonnance attaquée a autorisé des visites et saisies domiciliaires à l'encontre de la société Clinique Les Roches Claires, dans les locaux susceptibles d'être occupés à Arles (13200), ..., par les époux Pierre X... et/ou la Clinique Jeanne d'Arc, en application des dispositions de l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales ;

"aux motifs que, par ordonnance du 12 juin 2001, le président du tribunal de grande instance de Tarascon a autorisé la visite des locaux susceptibles d'être occupés par la SA Clinique Jeanne d'Arc et/ou la société Clinique Les Roches Claires et/ou la SARL l'Arlésienne de Restauration et/ou la société civile Flothoclar et/ou la SCI Moulin à Tabac, 7, rue Nicolas Saboly à Arles (13200) ;

que, selon une attestation établie et signée le 13 juin 2001 par Claude Textoris, inspecteur des impôts et Marc Ferrando, contrôleur des impôts, les locaux sis ..., 13200 Arles, sont susceptibles d'être occupés par les époux X... et/ou la Clinique Jeanne d'Arc ;

qu'il existe des présomptions pour que les locaux et dépendances sis à cette adresse renferment des documents et supports d'information illustrant la fraude présumée ;

"alors, d'une part, qu'en application des dispositions combinées des articles 6, 8 et 13 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme, toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial et que toute personne dont les droits et libertés reconnus dans la Convention ont été violés, a droit à l'octroi d'un recours effectif devant une instance nationale alors même que la violation aurait été commise par des personnes agissant dans l'exercice de leurs fonctions officielles ; que le recours en cassation, voie de recours extraordinaire prévue par l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales à l'encontre d'une ordonnance d'autorisation de visites et saisies domiciliaires rendue sur requête et suivant une procédure non contradictoire, n'offre pas à la personne visée par ces visites un recours effectif au sens de l'article 13 précité, dès lors que le juge de cassation ne contrôle pas l'existence des présomptions et des faits retenus par le premier juge ni la fraude éventuellement commise par l'Administration ; que, dans ces conditions l'article L. 16 B ne prévoyant qu'un contrôle de cassation contre une telle ordonnance, c'est-à-dire un contrôle trop limité pour assurer le respect des libertés individuelles telles l'inviolabilité du domicile, est contraire aux articles 6, 8 et 13 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et l'ordonnance attaquée a elle-même violé ces textes ;

"alors, d'autre part, qu 'en application des dispositions de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, l'autorité judiciaire, saisie par l'administration fiscale, ne peut autoriser des visites et saisies domiciliaires que dans les lieux où les pièces et documents se rapportant aux agissements de fraude présumés sont susceptibles d'être détenus ; qu'à défaut d'avoir justifié en quoi les locaux sis ..., susceptibles d'être occupés par les époux Pierre X... et/ou la Clinique Jeanne d'Arc, étaient susceptibles de renfermer des documents et supports d'information illustrant la fraude présumée à l'encontre de la société Clinique Les Roches Claires, non occupante des lieux, le président du tribunal de grande instance de Tarascon n'a pas donné de base légale à sa décision au regard des exigences du texte susvisé" ;

Les moyens étant réunis ;

Sur le moyen présenté pour la société Clinique Les Roches Claires et sur la première branche du moyen présenté pour Pierre X... :

Motivation

Attendu, d'une part, qu'aucun texte n'interdit la mise en oeuvre de la procédure prévue à l'article L. 16-B du Livre des procédures fiscales à l'encontre de contribuables faisant l'objet de vérifications fiscales en cours ;

Attendu, d'autre part, que les dispositions de l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales ne contreviennent pas à celles des articles 6, 8 et 13 de la Convention européenne des droits de l'homme, dès lors que ces dispositions assurent la conciliation du principe de la liberté individuelle et des nécessités de la lutte contre la fraude fiscale et que le droit à un procès équitable est garanti tant par l'intervention d'un juge qui vérifie le bien-fondé de la requête de l'administration des Impôts, que par le contrôle exercé par la Cour de Cassation ;

Sur la seconde branche du moyen présenté pour Pierre X... :

Attendu que, pour autoriser la visite des locaux situés ... à Arles, susceptibles d'être occupés par les époux Pierre X... et/ou la Clinique Jeanne d'Arc, l'ordonnance énonce que Pierre X... est le président du conseil d'administration de la société Clinique Les Roches Claires, soupçonnée de fraude fiscale et qu'une communauté d'intérêts existe entre la société Clinique Les Roches Claires et la Clinique Jeanne d'Arc, ces deux sociétés ayant les mêmes dirigeants et leurs agissements s'inscrivant dans un ensemble de faits indivisibles ou connexes ;

Attendu qu'en l'état de ces motifs, le juge a justifié sa décision ;

D'où il suit que les moyens ne peuvent être accueillis ;

Et attendu que les ordonnances attaquées sont régulières en la forme ;

Dispositif

REJETTE les pourvois ;

Ainsi jugé et prononcé par la Cour de Cassation, chambre criminelle, en son audience publique, les jour, mois et an que dessus ;

Etaient présents aux débats et au délibéré, dans la formation prévue à l'article L.131-6, alinéa 4, du Code de

l'organisation judiciaire : M. Cotte président, M. Soulard conseiller rapporteur, M. Pibouleau conseiller de la chambre ;

Greffier de chambre : Mme Daudé ;

En foi de quoi le présent arrêt a été signé par le président, le rapporteur et le greffier de chambre ;

Décision **attaquée**

Tribunal de grande instance de tarascon 2001-06-12
12 juin 2001