

## 115 Droit pénal fiscal

Alice ROUSSEAU,

avocat associé, Rousseau & Sussmann

Guillaume PELLEGRIN,

avocat associé, Bredin Prat



Cette chronique trimestrielle proposera aux lecteurs une revue synthétique et pratique des sujets d'actualité du droit pénal fiscal. Dans cette première étude, nous aborderons notamment les problématiques liées aux visites domiciliaires et aux saisies, à la comparaison sur reconnaissance préalable de culpabilité en matière d'infractions fiscales telle qu'envisagée par le procureur national financier, à l'articulation des procédures pénales et fiscales, à la peine complémentaire de confiscation et enfin à certaines modalités de calcul et de justification des condamnations prononcées.

1 - Cass. com., 15 déc. 2021 n° 20-21.980 QPC. – Visites domiciliaires (LPF, art. L. 16 B) – Transmission d'une QPC sur la compatibilité de la saisie des données stockées sur des serveurs extérieurs avec les principes de liberté individuelle, de respect des droits de la défense, de la vie privée et de l'inviolabilité du domicile.

L'article L. 16 B du LPF permet à l'administration fiscale, sur autorisation du juge des libertés et de la détention (JLD), de réaliser des opérations de visites et de saisies lorsqu'elle 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.

Le texte prévoit que l'administration peut effectuer des visites en tous lieux, même privés, où les pièces et documents se rapportant à la fraude sont susceptibles d'être détenus ou d'être accessibles ou disponibles et procéder à leur saisie, quel qu'en soit le support. Peuvent donc être saisis des documents papiers comme des fichiers ou données informatiques, dès lors qu'ils présentent une utilité pour l'enquête fiscale. En 2018 et 2019, l'administration fiscale a diligenté, respectivement, 201 et 183 procédures L. 16 B qui ont donné lieu à la visite de 565 et 528 locaux. Le nombre de visites a chuté à 37 (pour 98 lieux visités) en 2020 en raison du contexte sanitaire (*Doc. de politique transversale 2022, Lutte contre l'évasion fiscale et la fraude en matière d'impositions de toutes natures et de cotisations sociales*, p. 36).

La digitalisation massive de ces dernières années a grandement modifié les manières de travailler et a entraîné son lot de problématiques procédurales, en ce compris en matière de visites domiciliaires. En effet, il est de plus en plus fréquent que les données informatiques soient stockées sur des serveurs externes ou sur des clouds, et non plus uniquement sur des disques durs ou des serveurs internes. Si le fait que l'administration puisse ouvrir des armoires fermées à clé lors des opérations de visite pour accéder aux documents papiers n'appelle pas de commentaire particulier, il en va autrement lorsqu'il s'agit

pour l'administration d'« ouvrir » une armoire numérique détenue par un tiers pour y analyser des informations. Cette situation entraîne des problématiques de territorialité et de propriété puisque, d'une part, l'administration pourrait avoir accès à des données localisées en dehors du lieu pour lequel les opérations de visite ont été autorisées, et, d'autre part, la saisie est susceptible de porter sur des données qui sont la propriété de sociétés tierces, et parfois étrangères.

Pareille configuration a récemment donné lieu au renvoi d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC), que nous évoquerons après un bref rappel de l'état du droit et de la jurisprudence en matière de saisie informatique.

Il convient tout d'abord de relever que si l'article L. 16 B du LPF vise la saisie de documents « accessibles ou disponibles » depuis les locaux visités, il n'envisage pas expressément la possibilité d'accéder à des données stockées ailleurs que dans ces locaux. Or, le législateur aurait parfaitement pu envisager cette possibilité comme il a eu l'occasion de le faire, par exemple, en matière pénale. Ainsi, l'article 57-1 du Code de procédure pénale (CPP) prévoit que les officiers de police judiciaire (OPJ) « peuvent, au cours d'une perquisition [...], accéder par un système informatique implanté sur les lieux où se déroule la perquisition à des données intéressant l'enquête en cours et stockées dans ledit système ou dans un autre système informatique, dès lors que ces données sont accessibles à partir du système initial ou disponibles pour le système initial ». Bien que l'article L. 16 B n'apporte pas ce degré de précision, on relève que la formulation « accessibles ou disponibles » de l'article L. 16 B semble faire écho aux pouvoirs des OPJ d'accéder aux données stockées dans un système informatique hors les locaux visités.

Dans un arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 26 février 2013 (*Cass. com.*, 26 févr. 2013, n° 12-14.771 et n° 12-14.772, F-P+B, *Sté HR Access Solutions* : *Bull. civ. IV*, n° 4 ; *Procédures 2013*, *comm. 173*, *note L. Ayrault* ; *RJF 6/2013*, n° 628 ; *RJF 6/2013*, n° 627 ; *Dr. pén. 2013*, *comm. 76*, *obs. J.-H. Robert* ; *Rev. sociétés 2013*, p. 445, *obs. D. Ravon*. – *V. R. Salomon*, *Droit pénal fiscal* : *Dr. fisc. 2013*, n° 17, *étude 253*), une société avait formé un recours contre une or-