Perquisition fiscale « L. 16 B » et activité occulte : la Cour de cassation doit prendre la mesure de l'enjeu

Par Mathieu Selva-Roudon,
avocat associé,
LPA-CGR avocats

La recherche d'éléments relatifs à l'exercice en France d'une activité occulte représente près de 75 % des cas de perquisitions fiscales fondées sur l'article L. 16 B du LPF.

Le Conseil d'Etat a le premier précisé la notion d'activité occulte (ou, pour les profanes, d'obligation fiscale non identifiée – OFNI – en France). Par un arrêt fondateur « Frutas » de 2015[1], rendu pour l'application de la majoration de 80 % puis transposé à la prescription allongée[2], le juge fiscal a rappelé qu'un contribuable pouvait, par erreur, se méprendre sur l'étendue réelle de ses obligations fiscales en France, sans encourir les sanctions punitives de l'activité occulte. Une société étrangère qui se serait acquittée, dans son Etat d'origine, lié à la France par un accord d'assistance fiscale, d'un impôt équivalent à celui qu'elle aurait supporté en France si elle y avait identifié spontanément une base taxable, ne doit pas être traitée comme un fraudeur ayant œuvré à l'évitement de l'impôt français.

Position équilibrée du juge naturel de l'impôt, qui a pris la mesure des enjeux[3].

Que pense le gardien des libertés fondamentales d'une telle erreur ?

Pour l'instant pas grand-chose malheureusement. Si vous lui demandez de reconnaître que l'erreur diffère de l'activité occulte, et ne fait pas partie des cas de déclenchement d'une perquisition fiscale au sens de l'article L. 16 B du LPF, il fera mine de ne pas vous avoir entendu. C'est l'expérience amère que subissent pour l'heure les contribuables qui tentent, dans le cadre de l'appel contre les ordonnances du JLD autorisant une visite-saisie, de faire prévaloir le droit à l'erreur. Il est certes délicat de demander au juge d'appel de critiquer la position prise par ses collègues sur un sujet où le doute ne profite jamais au contribuable. Et tant pis si, dans les écritures de l'administration fiscale sur l'erreur, comme à l'audience devant le 1er président de cour d'appel, les mêmes arguments sont repris, fades, elliptiques et fuyant le sujet. L'administration n'a visiblement pas besoin de construire une ligne de défense, et peut sans difficulté copier-coller ses écritures d'un dossier à l'autre, sans véritable réaction judiciaire.

C'est que la Cour de cassation, à qui la question est aujourd'hui posée, n'a pas encore fait état d'une position claire sur le sujet. Entend-elle, dans le sillage du juge administratif, mettre en lumière la différence entre une présomption de fraude et une simple erreur ? En l'état actuel de sa jurisprudence, l'exercice en France d'une activité occulte entre dans le champ des cas limitativement énumérés par loi permettant de pratiquer une visite-saisie[4], sans distinguer les hypothèses où l'absence de déclaration fiscale en France résulte d'une erreur. Pourtant, autoriser une visite-saisie, c'est accepter de mettre au deuxième plan i) le droit de propriété, ii) la liberté d'aller et venir, et iii) le droit de tout citoyen au respect de sa vie privée. Il est donc fondamental que le gardien de ces libertés comprenne le poids de son silence sur la question de l'erreur. Il en va de la protection des libertés fondamentales, mais aussi de l'intelligibilité de la règle de droit par alignement des positions des deux ordres de juridiction sur un sujet commun. Comment un contribuable, qui a supporté une charge fiscale comparable à celle qui serait la sienne en France, dans un pays qui répond au fisc français quand celui-ci l'interroge, peut-il être mis dans la même case qu'un fraudeur ?

L'espoir étant toujours permis, gageons que le juge judiciaire aura le courage de se positionner sur la question, et de redonner son sens initial à un texte de loi qui, sinon, continuera d'être trahi çà et là au gré de certains dossiers mal travaillés par les services d'enquête fiscale. Eux peuvent visiblement se tromper sans autre forme de conséquence, fût-ce la résistance des juges du fond. Alors : vers un droit à l'erreur pour tous ?

1. CE 7-12-2015 n° 368227 plén., min. c/ Sté Frutas y Hortalizas Murcia SL.
2. CE 9e-10e ch. 21-06-2018 n° 411195 ; CE 9e-10e ch. 27-11-2020 n°428898.
3. Rappelons que l'application de la majoration de 80 % mène, depuis la loi Fraude fiscale 2 du 23 octobre 2018, droit vers le PNF si le montant des droits rappelés excède un certain montant.
4. Cass. crim., 23-03-2005, n° 03-86.849 ; Cass. com., 20-11-2012, n° 11-25.904.