

## 259 Affaire HSBC : le mot de la fin ?

Juan Carlos LEÓN-AGUIRRE,  
avocat en contentieux fiscal



La Cour de cassation a récemment apporté d'importantes précisions dans le cadre de l'affaire HSBC.

Les arrêts objet de la présente étude marquent incontestablement une étape importante dans le renforcement de la lutte contre la fraude fiscale, à travers essentiellement l'élargissement du droit de communication dont bénéficie l'administration fiscale à l'égard de l'autorité judiciaire sur le fondement de l'article L. 101 du LPF et la reconnaissance du droit pour cette dernière d'exploiter des moyens de preuve d'origine illicite obtenus à l'issue d'une procédure régulière.

1 - Par un arrêt du 16 décembre 2020<sup>1</sup> et quatre arrêts du 14 avril 2021<sup>2</sup>, la Cour de cassation a apporté d'importantes précisions s'agissant : d'une part, de la possibilité pour l'administration fiscale d'obtenir la communication des pièces et informations issues d'une enquête préliminaire classée sans suite sur le fondement de l'article L. 101 du LPF, qui prévoit dans sa rédaction antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2016 que « l'autorité judiciaire doit communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu »<sup>3</sup> ; d'autre part, de l'utilisation par les services fiscaux d'éléments de preuve d'origine illicite, question qui est aujourd'hui régie par l'article L. 10-0 AA du même code, qui prévoit en substance qu'en matière de procédures de contrôle et de rectification les documents, pièces ou informations que l'administration utilise et qui ont été « régulièrement portés à sa connaissance [...] en application [d'un] [droit] de communication » ne peuvent « être écartés au seul motif de leur origine ».

### 1. L'obtention par l'administration des pièces et informations issues d'une enquête préliminaire classée sans suite

#### A. - Les termes du débat

2 - L'article L. 101 du LPF trouve son origine dans la loi portant budget général de l'exercice 1920<sup>4</sup>.

Afin d'éviter que le secret de l'information judiciaire – c'est-à-dire de d'instruction<sup>5</sup> – ne fasse obstacle à la lutte contre la fraude fiscale<sup>6</sup>, et dans le but affiché de mettre l'action de la justice au service de cet objectif<sup>7</sup>, l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920 a en effet reconnu à l'administration le droit d'obtenir de l'autorité judiciaire la communication de tout élément de nature à faire présumer l'existence d'une fraude fiscale qui aurait pu être recueilli dans le cadre d'une telle information.

À l'occasion des débats relatifs à la loi portant création de nouvelles ressources fiscales, qui sera finalement adoptée le 4 avril 1926<sup>8</sup>, la commission de la législation civile et criminelle, suivie en ce sens par la commission des finances, a proposé à la suite de la réforme de 1920 l'adoption d'un article 61 au projet visant à renforcer la lutte contre la fraude fiscale.

Cet article prévoyait pour l'essentiel, d'une part, l'institution d'une amende au titre de toute condamnation ou transaction judi-

1. Cass. com., 16 déc. 2020, n° 18-16.801, FS-P+B+R : JurisData n° 2020-020632 ; Dr. fisc. 2021, n° 3, act. 45.

2. Cass. com., 14 avr. 2021, n° 18-24.058, 19-18.616, P+R, 19-23.230, FS-P, 19-23.302 : JurisData n° 2021-005596 et 2021-005447. – V. Dr. fisc. 2021, n° 17, act. 252.

3. Pour la période postérieure au 31 décembre 2015, la rédaction de cet article a en effet été modifiée par l'article 92 de la loi n° 2015-1786 de finances rectificative pour 2015.

4. L. 31 juill. 1920 portant budget général de l'exercice 1920 : JO 1<sup>er</sup> août 1920, p. 10937.

5. H. Capitant, Vocabulaire juridique, V° Information : PUF, 1930, p. 286.

6. Sénat, doc. parlementaires, annexe n° 339, 10 juill. 1920, p. 366.

7. Ch. des députés, 28 avr. 1920, rapp. n° 828 in D.P. 1921 IV-V. 113.

8. L. 4 avr. 1926 portant création de nouvelles ressources fiscales : JO 4 avr. 1926, p. 4170.

ciaire ou arbitrale basée sur des revenus, capitaux ou valeurs insuffisamment taxés, d'autre part, le droit pour le procureur de la République, à l'occasion « de toute instance, devant le tribunal civil », de communiquer les dossiers à l'administration fiscale, et enfin, l'obligation d'établir un procès-verbal à l'occasion notamment des sentences arbitrales et des accords intervenus au cours d'une instance.

Inspirées par « un sentiment de moralité et de justice fiscale », ces dispositions devaient permettre à l'État, selon les propos du député Albert Sérol, de « profiter de toutes les occasions qui lui sont fournies pour découvrir les dissimulations qui ont été commises dans des déclarations d'impôt sur le revenu »<sup>9</sup>.

Le député Auguste Champetier de Ribes a cependant considéré que ces efforts étaient encore insuffisants et il a alors proposé d'élargir le champ d'application de l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920, en donnant à ces dispositions l'économie générale qui était celle de l'article L. 101 du LPF, avant le 1<sup>er</sup> janvier 2016.

3 - Au regard de ces travaux préparatoires, on ne saurait prêter au législateur l'intention d'avoir voulu inclure dans le champ du droit de communication les pièces et informations recueillies au cours d'une enquête préliminaire classée sans suite, laquelle s'entend des recherches effectuées par les officiers de police judiciaire et les agents de police judiciaire (CPP, art. 75), aux fins de constater les infractions à la loi pénale, d'en rassembler les preuves et d'en rechercher les auteurs, « tant qu'une information n'est pas ouverte » (CPP, art. 14).

S'ils ont parfois été invoqués pour suggérer le contraire<sup>10</sup>, les propos du député Sérol – il faut le souligner – se rapportent à l'article 61 du projet de loi portant création de nouvelles ressources fiscales avant qu'il n'ait été enrichi des dispositions du futur article L. 101 et alors que les dispositions qui seront par la suite codifiées à l'article L. 82 C, relatif à la possibilité pour l'administration d'obtenir la communication des dossiers de procédure auprès de l'autorité judiciaire, visaient alors les instances « devant le[s] tribuna[ux] ».

Il paraît dès lors difficile d'interpréter l'actuel article L. 101 à la lumière de ces propos, pour en tirer l'idée que le législateur aurait voulu accorder au droit de communication de l'administration un champ d'application le plus large possible.

4 - À l'inverse, tout semble indiquer que le législateur a souhaité restreindre le champ de l'article L. 101 aux pièces et informations obtenues postérieurement à l'ouverture de l'instruction.

5 - Ainsi qu'il a été dit précédemment, l'article 31 de la loi portant budget général de l'exercice 1920 a en effet été adopté dans le seul but de permettre à l'administration fiscale de contourner le secret de l'instruction<sup>11</sup>.

En visant la notion d'« information », le législateur n'avait donc à l'esprit que les seules procédures mises en œuvre devant le juge d'instruction<sup>12</sup>.

En 1926, la logique ne semble pas avoir été différente, comme en attestent d'ailleurs les propos du député Champetier de Ribes, pour qui l'objectif poursuivi par les dispositions du futur article L. 101 du LPF était de saisir l'administration de tous les faits qui se produiraient « devant le tribunal » et qui pourraient faire présumer l'existence d'une fraude fiscale<sup>13</sup>.

6 - Dans le sens d'une interprétation contraire, pourrait-on objecter que les auteurs de l'article L. 101 se trouvaient en réalité dans l'impossibilité d'inclure dans le champ du droit de communication les documents obtenus au cours d'une enquête préliminaire classée sans suite du fait que cette procédure n'a été légalisée qu'au moment de l'institution en 1959 du Nouveau Code de procédure pénale ?

La réponse à cette question est résolument négative, car la pratique de ce qu'on appelait alors les « enquêtes officieuses » était déjà très répandue en 1926<sup>14</sup> ; le législateur aurait donc pu les intégrer dans le champ du droit de communication dès cette époque<sup>15</sup>.

7 - Conforme à l'intention du législateur, l'exclusion des pièces et informations obtenues dans le cadre d'une enquête préliminaire classée sans suite du champ du droit de communication de l'administration fiscale envers l'autorité judiciaire ressort également de la lettre claire de l'article L. 101 du LPF, dans sa rédaction antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2016.

L'instance civile débute en effet lorsque le plaideur soumet au juge ses prétentions (CPC, art. 53) ; et suivant une doctrine très largement majoritaire<sup>16</sup>, qui peut se prévaloir des articles 14<sup>17</sup> et 81<sup>18</sup> du Code de procédure pénale, l'ouverture d'une « information » intervient quant à elle postérieurement à la clôture de l'enquête préliminaire<sup>19</sup> et après la mise en mouvement de l'action publique<sup>20</sup>.

Toute rectification fondée sur des pièces et informations recueillies dans le cadre d'une enquête préliminaire classée sans suite et transmises par l'autorité judiciaire à l'administration fiscale en application de l'article L. 101 du LPF devrait donc encourir la censure<sup>21</sup>.

8 - Cette analyse était jusqu'ici pleinement consacrée par la jurisprudence.

Dans le sillage d'un arrêt *min. c/ Sté Pharmacie Balteau*<sup>22</sup> rendu le 28 novembre 2018 par la Cour de cassation, le Conseil d'État a en effet exclu les pièces et informations recueillies dans le cadre d'une enquête

l'occasion des procès, de rechercher des fraudes commises en matière fiscale » (Sénat, séance du 25 févr. 1926 : JO Débats, 26 févr. 1926, p. 247).

9. Ch. des députés, 11 févr. 1926, 2<sup>e</sup> séance : JO Débats, 12 févr. 1926, p. 693.

10. Concl. É. Bokdam-Tognetti ss CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 22 janv. 2020, n° 421012, Sté CS Aviation : JurisData n° 2020-000557 ; Dr. fisc. 2020, n° 44, comm. 422.

11. Ch. des députés, 28 avr. 1920, rapp. n° 828, préc.

12. *Ibid.* À cet égard, le rapport est particulièrement explicite, puisqu'il indique que le droit de communication devait permettre au fisc de prendre connaissance des pièces « de la procédure », laquelle ne pouvait a priori s'entendre de l'enquête préliminaire, qui n'a été légalisée que plus tard.

13. Ch. des députés, 11 févr. 1926, 2<sup>e</sup> séance : JO Débats, 12 févr. 1926, préc., p. 695. Dans le même ordre d'idées, le sénateur Georges Lugol a précisé que l'objet des dispositions du futur article L. 101 du LPF était de « permettre, à

14. V. par ex., C. Julien, *La procédure militaire, ses différences essentielles avec le droit commun* : Journal des parquets (P. I) 01/1914, p. 37, pt 26. L'auteur évoque ainsi « une jurisprudence constante [qui] reconnaît au procureur de la République le droit de faire certaines recherches appelées enquêtes officieuses, soit avant l'ouverture des poursuites, soit après le dessaisissement du juge d'instruction ». – V. aussi, P. Garraud, *Traité théorique et pratique du droit pénal français*, t. I : Sirey, 1928, 3<sup>e</sup> éd., p. 736. Le professeur Garraud évoque quant à lui, parmi les pouvoirs ordinaires du procureur de la République « le droit d'ouvrir une enquête officieuse pour s'assurer de la réalité des faits ».

15. On peut également s'étonner que le législateur n'ait pas modifié le champ du droit de communication au lendemain de l'adoption du Nouveau Code de procédure pénale.

16. V. par ex., B. Bouloc, *Procédure pénale*, Dalloz, 2019, n° 788 : « Le procédé de l'information consiste à saisir un juge d'instruction qui enquêteur sur l'affaire de façon approfondie [...] avant de décider s'il y a lieu ou non de faire comparaître le suspect devant juridiction de jugement. ». – É. Verry, *Procédure pénale*, Dalloz, 2020, n° 425 et s. – J. Pradel, *Droit pénal comparé*, Dalloz, 2016, n° 32. – S. Guinchard et T. Debarde, *Lexique des termes juridiques*, V° Instruction et Enquête préliminaire, Dalloz, 2020. – J. Leroy, *Procédure pénale*, LGDJ, 2019, n° 560.

17. Cet article définit pour rappel l'enquête préliminaire par référence aux recherches effectuées avant qu'une information ne soit ouverte.

18. Suivant cet article « le juge d'instruction procède [...] à tous les actes d'information qu'il juge utiles à la manifestation de la vérité ».

19. T. Garé et C. Ginestet, *Droit pénal. Procédure pénale*, Dalloz, 2020, n° 515.

20. Un auteur considère cependant que la notion d'information est une « notion large [...] qui inclut les enquêtes pénales, peu important qu'il s'agisse d'une information judiciaire ou d'une enquête préliminaire » (R. Salomon, *Droit pénal fiscal* : Dr. fisc. 2021, n° 21, chron. 260, spéc. n° 7).

21. Concl. É. Bokdam-Tognetti ss CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 22 janv. 2020, n° 421012, Sté CS Aviation : JurisData n° 2020-000557 ; Dr. fisc. 2020, n° 44, comm. 422.

22. Cass. com., 28 nov. 2018, n° 16-26.446, *min. c/ Sté Pharmacie Balteau* : JurisData n° 2018-022185 ; Dr. fisc. 2019, n° 7, chron. 149, R. Salomon ; RJS 2019, n° 273 ; RJF 3/2019, n° 273.

préliminaire du champ des articles L. 82 C et L. 101 du LPF, par deux décisions *min. c/ Loukili*<sup>23</sup> et *Sté CS Aviation*<sup>24</sup> : d'aucuns ont considéré que ce n'était ici que « l'expression d'une évidence »<sup>25</sup>.

Au regard de la jurisprudence du Conseil d'État, et compte tenu en outre de la similarité des articles L. 101 et L. 82 C<sup>26</sup>, il était donc possible d'espérer une extension par la Cour de cassation de sa jurisprudence *min. c/ Sté Pharmacie Balteau*.

**9** - En substituant les notions d'instance et d'information visées par l'article L. 101 par celle de « procédure judiciaire », l'article 92 de la loi n° 2015-1786 de finances rectificative pour 2015 a sans doute fragilisé cette jurisprudence pour l'avenir (V. n° 19).

Mais cette suppression pouvait-elle aussi avoir des répercussions pour le passé ?

La modification de l'article L. 101 trouve son origine dans un amendement n° 116, dont l'exposé des motifs précise que l'objectif recherché était « de préciser sans en modifier la portée la rédaction de l'article L. 101 ».

Or, si l'on devait suivre cette analyse pour admettre que les deux rédactions successives de l'article L. 101 sont équivalentes, il y aurait alors une certaine cohérence à ne pas reconnaître un caractère limitatif à l'énumération auparavant instituée par ces dispositions, car la notion de « procédure judiciaire » issue de la réforme de 2015 est *a priori* plus large que celles « d'instance » et « d'information ».

Cette approche paraît cependant peu compatible avec l'interprétation littérale retenue jusqu'ici pour la mise en œuvre de l'article L. 101, et qui s'oppose à la prise en compte des travaux préparatoires en présence d'un texte clair.

De plus, en l'absence notamment de toute précision à propos des motivations du législateur et de l'effet rétroactif que celui-ci aurait éventuellement souhaité conférer à la modification de l'article L. 101<sup>27</sup>, on peut penser qu'eu égard au caractère restrictif de la jurisprudence relative aux lois interprétatives<sup>28</sup>, l'article 92 précité pouvait difficilement être rattaché à cette catégorie de lois, dont on sait qu'elles « bénéficient, par définition, d'une rétroactivité maximale [...] et [...] empruntent donc [à la loi interprétée] sa date d'entrée en vigueur, quelle que soit son ancienneté, quand bien même elles seraient intervenues en cours d'instance »<sup>29</sup>.

Sans doute, est-il possible de regretter qu'en cas de classement sans suite de l'enquête préliminaire ou en cas d'ordonnance de non-lieu « la victime », en l'occurrence l'administration fiscale, « [soit] privée des renseignements utiles que peut contenir la procédure » et qu'ainsi

le non-lieu ou le classement sans suite conduise à « jeter un voile impénétrable sur des documents qui présentent cependant un intérêt capital pour » cette dernière<sup>30</sup> ; au regard des textes dans leur rédaction antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2016, il pouvait cependant paraître impossible d'étendre le champ de l'article L. 101.

## B. - La réponse de la chambre commerciale

**10** - En dépit de ce qui précède, la Cour de cassation a jugé le 14 avril dernier<sup>31</sup> que les pièces et informations obtenues dans le cadre d'une enquête préliminaire classée sans suite peuvent être régulièrement communiquées par l'autorité judiciaire à l'administration fiscale, en application de l'article L. 101 du LPF.

Pour consacrer cette solution, la chambre commerciale s'est référée aux travaux préparatoires relatifs à la loi du 4 avril 1926 de manière générale.

Le rapport établi dans l'affaire n° 19-23.230 révèle cependant que seuls les propos du député Sérol (V. n° 2) ont vraisemblablement été pris en compte par la Cour de cassation<sup>32</sup>.

De manière beaucoup plus novatrice<sup>33</sup>, cette dernière s'est également référée à « l'évolution des règles de procédure pénale », ce qui, tout en faisant écho à la réglementation progressive de la procédure d'enquête préliminaire, n'est pas sans rappeler la jurisprudence de la Cour EDH<sup>34</sup>.

**11** - Cette solution, on l'aura compris, est à notre sens très controversée.

À cet égard, l'avis contraire sur ce point qui a été rendu par l'avocat général dans l'affaire n° 19-23.230 est des plus révélateurs, car c'est sans ambages qu'Olivier Douvreur, pour proposer à la chambre commerciale de consacrer une application littérale de l'article L. 101, a fait valoir que l'inclusion des documents issus d'une enquête préliminaire classée sans suite dans le champ du droit de communication de l'administration fiscale ne serait pas conforme aux concepts et catégories juridiques de la procédure pénale, qui n'applique le terme d'« information » qu'aux « juridictions d'instruction », régies par des dispositions distinctes de celles applicables aux enquêtes préliminaires et de flagrance.

De même, s'il est vrai que la décision *min. c/ Sté Pharmacie Balteau* a été rendue en matière de visite et de saisie, on voit mal cependant ce qui pouvait faire obstacle à l'extension de cette jurisprudence pour l'appréciation de la régularité de la procédure de rectification, sinon des questions d'opportunité liées à la lutte contre la fraude fiscale ; si la jurisprudence en matière de perquisitions devait être maintenue (V. n° 13), les décisions du 14 avril risquent donc d'être la cause d'une incohérence, difficilement justifiable sur le terrain proprement juridique.

**12** - À l'avenir, la solution retenue par la Cour de cassation risque ainsi de soulever certaines difficultés.

**13** - D'une part, le sort de la jurisprudence *min. c/ Sté Pharmacie Balteau* paraît incertain (V. n° 8).

23. CE, (na), 10<sup>e</sup> ch., 19 juin 2020, n° 432982, *min. c/ Loukili*, concl. A. Lallet. Non-admission du pourvoi dirigé à l'encontre de l'arrêt CAA Paris, 9<sup>e</sup> ch., 25 janv. 2018, n° 18PA00295, *Loukili*.

24. Concl. É. Bokdam-Tognetti ss CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 22 janv. 2020, n° 421012, *Sté CS Aviation* : *JurisData* n° 2020-000557 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 44, comm. 422.

25. Concl. A. Lallet ss CE, (na), 10<sup>e</sup> ch., 19 juin 2020, n° 432982, *min. c/ Loukili*.

26. Sur ce point, V. not., CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 3 déc. 1990, n° 103101, *SA Antipolia* : *Lebon*, p. 350 ; *Dr. fisc.* 1991, n° 7, comm. 259, concl. J. Arrighi de Casanova ; *RJF* 2/1991, n° 200.

27. Pour les critères d'identification d'une loi interprétative, V. not., *Cass. ass. plén.*, 23 janv. 2004, n° 03-13.617, *SCI Le Bas Noyer c/ Castorama* : *JurisData* n° 2004-021964 ; *Bull. civ. ass. plén.*, n° 2 ; *JCP G* 2004, II, 10030, M. Billiau ; *GAJC*, n° 9 ; *RJDA* 2004, p. 304, rapp. C. Favre ; *D.* 2004, p. 1108, P.-Y. Gautier ; *RTD civ.* 2004, p. 341, obs. Ph. Théry, p. 371, obs. J. Raynard et p. 598, obs. P. Deumier ; *RTD com.* 2004, p. 74, F. Monéger ; *RDC* 2004, p. 791, obs. A. Marais ; *LPA*, 22 juill. 2005, p. 12, S. Chassagnard ; *Deffrénois* 2004, p. 525, L. Ruet ; *RTDH* 2004, p. 461, obs. M. Friocourt et B. Mongin ; *RFDA* 2004, p. 224, obs. B. Mathieu.

28. À ce propos, V. not., concl. Ph. Martin ss CE, (avis), ass., 7 juill. 1989, n° 106284, *Cofiroute* : *Dr. fisc.* 1990, n° 11, comm. 553. - J. Turot, *Les lois fiscales rétroactives* : *RJF* 10/1990, p. 655. - Note C. David ss *Cass. com.*, 7 avr. 1992, n° 89-20.418, *M<sup>me</sup> Pavie* : *JurisData* n° 1992-000924 ; *JCP G* 1992, II 21939.

29. *Rapp. annuel 2014 de la Cour de cassation* : *Doc. fr.* 2015, p. 314, disponible sur [https://www.courdecassation.fr/IMG/pdf/rapport\\_2014.pdf](https://www.courdecassation.fr/IMG/pdf/rapport_2014.pdf).

30. G. Le poittevin, *À propos de l'étude de M. Bodeux portant sur la communication au civil du dossier correctionnel* : *Journal des parquets* 01/1900, suppl. n° 5, p. VIII.

31. *Cass. com.*, 14 avr. 2021, n° 18-24.058, 19-18.616, P+R, 19-23.230, *FS-P* : *JurisData* n° 2021-005596 et 2021-005447. - V. *Dr. fisc.* 2021, n° 17, act. 252.

32. À cet égard, nous remercions le requérant dans cette affaire d'avoir bien voulu nous transmettre le rapport établi par la Cour de cassation. Habituellement, celui-ci retrace de manière exhaustive les arguments, la jurisprudence et la doctrine au regard desquels les juges se sont prononcés.

33. Voire inédite, car, à notre connaissance, aucun autre arrêt ne repose sur un tel raisonnement.

34. Selon une jurisprudence constante, en effet, la Convention EDH est un instrument vivant devant être interprété à la lumière du contexte actuel, V. par ex., *CEDH*, 25 avr. 1978, n° 5856/72, *Tyler c/ Royaume-Uni*, pt 31.