

# **Cour de cassation, civile, Chambre commerciale, 16 décembre 2020, 18-16.801, Publié au bulletin**

## **Cour de cassation - Chambre commerciale**

- N° de pourvoi : 18-16.801
- ECLI:FR:CCASS:2020:CO00835
- Publié au bulletin
- Solution : Rejet

Audience publique du mercredi 16 décembre 2020

Décision attaquée : Cour d'appel de Paris, du 26 mars 2018

## **Président**

Mme Mouillard

## **Avocat(s)**

SARL Cabinet Briard, SCP Foussard et Froger

## **Texte intégral**

**RÉPUBLIQUE FRANCAISE  
AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

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

COMM.

CH.B

COUR DE CASSATION

---

Audience publique du 16 décembre 2020

Rejet

Mme MOUILLARD, président

Arrêt n° 835 FS-P+B+R

Pourvoi n° J 18-16.801

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

---

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

---

ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, DU 16 DÉCEMBRE 2020

Mme S... O..., domiciliée [...] ), a formé le pourvoi n° J 18-16.801 contre l'arrêt rendu le 26 mars 2018 par la cour d'appel de Paris (pôle 5, chambre 10), dans le litige l'opposant :

1°/ au directeur général des finances publiques, domicilié [...] ,

2°/ à la directrice chargée de la direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF), domiciliée [...] ,

défendeurs à la cassation.

La demanderesse invoque, à l'appui de son pourvoi, les trois moyens de cassation annexés au présent arrêt.

Le dossier a été communiqué au procureur général.

Sur le rapport de Mme Daubigny, conseiller, les observations de la SARL Cabinet Briard, avocat de Mme O..., de la SCP Foussard et Froger, avocat du directeur général des finances publiques et de la directrice chargée de la direction nationale des vérifications de situations fiscales, et l'avis de M. Debacq, avocat général, après débats en l'audience publique du 17 novembre 2020 où étaient présents Mme Mouillard, président, Mme Daubigny, conseiller rapporteur, Mmes Darbois, Poillot-Peruzzetto, Champalaune, Michel-Amsellem, M. Ponsot, Mme Boisselet, M. Mollard, conseillers, Mmes Le Bras, de Cabarrus, Lefeuvre, Tostain, Bessaud, Bellino,

conseillers référendaires, M. Debacq, avocat général, et Mme Fornarelli, greffier de chambre,

la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation, composée, en application de l'article R. 431-5 du code de l'organisation judiciaire, des président et conseillers précités, après en avoir délibéré conformément à la loi, a rendu le présent arrêt ;

## Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Paris, 26 mars 2018), Mme O... a été définitivement condamnée le 11 juin 2014, par un tribunal correctionnel, pour des faits de fraude fiscale découverts à la suite de la transmission à l'administration fiscale par un procureur de la République, sur le fondement de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, d'informations laissant supposer qu'elle était titulaire de comptes bancaires ouverts, au nom de sociétés de droit panaméen, dans les livres d'une banque établie en Suisse.

2. Parallèlement, le 16 octobre 2013, l'administration fiscale a notifié deux propositions de rectification à Mme O..., portant sur des rappels de droits d'enregistrement selon la procédure de taxation d'office prévue à l'article 755 du code général des impôts au titre de ses avoirs figurant sur deux comptes étrangers, sur l'impôt de solidarité sur la fortune et sur la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus.

3. Le 24 avril 2014, l'administration fiscale a émis un avis de mise en recouvrement et, après rejet de sa contestation, Mme O... l'a assignée afin d'obtenir l'annulation de la décision de rejet et la décharge des sommes mises en recouvrement.

## Examen des moyens

### Sur le premier moyen

#### Enoncé du moyen

4. Mme O... fait grief à l'arrêt de rejeter ses demandes, alors :

« 1°/ que la transmission par le procureur de la République, au titre de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, de documents volés ou détournés ou présumés volés ou détournés, ne peut rendre licite leur détention et leur production par les agents de l'administration pour fonder des propositions de rectification ; qu'il n'est pas contesté que les données informatiques versées au soutien de la plainte de l'administration fiscale contre Mme O... le 10 décembre 2010, dont des extraits ont été transmis à l'appui des propositions de rectification, avaient été dérobées par M. N..., ancien informaticien salarié de la filiale suisse de la banque HSBC ; qu'en retenant que les pièces sur la base desquelles les propositions de rectification ont été fondées, avaient une origine apparemment licite dès lors qu'elles avaient été versées dans le cadre régulier d'une communication régulière à l'administration fiscale les 9 juillet 2009, 2 septembre 2009 et 12 janvier 2010, conformément aux dispositions des articles L. 101 et L. 135 du livre des procédures fiscales, bien que la transmission desdites pièces n'ait pas suffi à leur conférer une origine

apparemment licite, la cour d'appel a violé les dispositions de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales et l'article 6 §1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

2°/ que pour établir des propositions de rectification, l'administration fiscale ne peut fonder les rectifications sur des documents illicites ; qu'au cas présent, pour fonder les rectifications opérées, l'administration fiscale a fait état des éléments qu'elle aurait obtenus dans le cadre de l'exercice de son droit de communication, notamment des extraits issus de fichiers informatiques de la banque HSBC à Genève et qui concerneraient des comptes ouverts dans cet établissement ; que la transmission par le procureur de la République, au titre de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, de documents volés ou détournés ou présumés volés ou détournés, ne peut rendre licite leur détention et leur production par les agents de l'administration pour fonder des propositions de rectification ; que la détention de ces données informatiques par l'administration fiscale ne pouvant donc être considérée comme licite, ces données ne pouvaient valablement être opposées à Mme O... comme fondement à des rectifications ; qu'il suffit qu'une seule pièce illicite ait été retenue parmi d'autres pour entraîner la nullité de la procédure d'imposition ; qu'en retenant, pour considérer que les propositions de rectification établissaient que Mme O... détenait des avoirs à l'étranger, que lesdites propositions étaient fondées non seulement sur les documents illicites qui lui ont été transmis par l'autorité judiciaire mais sur des éléments tirés de l'enquête pénale pour fraude fiscale diligentée à l'encontre de Mme O..., la cour d'appel a violé l'article L. 101 du livre des procédures fiscales et l'article 6 §1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. »

## Réponse de la Cour

5. En dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement quant à la situation des contribuables, le contentieux de l'impôt échappe au champ des obligations de caractère civil de l'article 6 §1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

6. Selon l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, dans sa version alors applicable, 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 manoeuvre 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.

7. En matière de procédures de contrôle de l'impôt, à l'exception de celles relatives aux visites en tous lieux, même privés, les pièces issues de la commission d'un délit ne peuvent être écartées au seul motif de leur origine dès lors qu'elles ont été régulièrement portées à la connaissance de l'administration fiscale par application de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales et que les conditions dans lesquelles elles lui ont été communiquées n'ont pas été ultérieurement déclarées illégales par un juge.

8. Après avoir relevé qu'il n'était pas contesté que les données informatiques versées au soutien de la plainte de l'administration fiscale contre Mme O... avaient été dérobées à la banque par un de

ses salariés et avaient été obtenues au cours d'une perquisition légalement effectuée au domicile de ce salarié sur une commission rogatoire internationale délivrée par les autorités judiciaires helvétiques puis régulièrement communiquées à l'administration fiscale par le procureur de la République en application de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, l'arrêt retient qu'il n'est pas établi que l'administration fiscale ait confectionné les pièces litigieuses ni participé directement ou indirectement à leur production, le rapprochement et le décryptage des données informatiques ne pouvant s'analyser comme une confection d'éléments de preuve par une autorité publique.

9. L'arrêt relève encore, par motifs propres et adoptés, que le tribunal correctionnel a, par un jugement définitif, rejeté l'exception de nullité de la plainte tirée de l'obtention illicite des documents qui la fondaient.

10. De ces énonciations, constatations et appréciations, la cour d'appel a déduit, à bon droit, que ces données constituaient des preuves admissibles, de sorte que les propositions de rectifications notifiées à Mme O... par l'administration fiscale étaient régulières.

11. En conséquence, le moyen, inopérant en sa seconde branche qui critique des motifs surabondants, n'est pas fondé pour le surplus.

Sur le deuxième moyen

Énoncé du moyen

12. Mme O... fait le même grief à l'arrêt, alors « que la procédure de l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales concernant les demandes de justification de l'origine des avoirs placés sur un compte bancaire à l'étranger non déclaré, qui est applicable aux demandes de l'administration fiscale à compter du 1er janvier 2013, ne peut rouvrir une prescription acquise à cette date, dès lors que l'article 755 du code général des impôts qui prévoit les conséquences de la mise en oeuvre des demandes de justifications, ne s'appliquent qu'aux délais de reprise venant à expiration à compter du 1er janvier 2013 ; que, par ailleurs, les dispositions de l'article L. 181-0 A du livre des procédures fiscales, qui prévoient un délai de reprise de dix ans en matière de droits de succession ou d'impôt de solidarité sur la fortune, en cas de non-déclaration d'un compte bancaire ou d'un contrat d'assurance-vie ouvert ou souscrit auprès d'un établissement ou organisme sis à l'étranger, s'appliquent aux délais de reprise venant à expiration à compter du 1er janvier 2013 ; qu'en l'espèce, la mère de Mme O..., T... M..., étant décédée le [...] et la déclaration de succession définitive ayant été déposée le 27 septembre 2006, la prescription en matière de droits d'enregistrement était acquise au 31 décembre 2012 conformément aux dispositions de l'article L. 186 du livre des procédures fiscales ; que la proposition de rectification, seul acte interruptif de prescription, a été adressée à Mme O... le 16 octobre 2013 ; qu'il en résulte que les dispositions de l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, entrées en vigueur le 1er janvier 2013, ne pouvaient donc être appliquées au cas présent, dès lors que la prescription était acquise à cette date ; qu'en jugeant le contraire, en retenant que Mme O... ne pouvait invoquer la prescription du droit de reprise de l'administration s'agissant des avoirs dont elle a hérité de sa mère, la cour d'appel a violé les dispositions des articles L. 23 C, L. 186 et L. 181-0 A du livre des procédures

fiscales ainsi que l'article 755 du code général des impôts. »

## Réponse de la Cour

13. Selon les dispositions combinées des articles 1649 A du code général des impôts et L. 23 C du livre des procédures fiscales, les personnes physiques domiciliées en France sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts utilisés ou clos à l'étranger. Lorsque cette obligation n'a pas été respectée au moins une fois au titre des dix années précédentes, l'administration peut demander à la personne physique soumise à cette obligation de fournir, dans un délai de soixante jours, les informations ou justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte et, lorsque la personne a répondu de façon insuffisante aux demandes de l'administration, elle lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours. Il en résulte le fait générateur de l'imposition correspond à la date d'expiration des délais prévus à l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales et constitue le point de départ de la prescription décennale fixée par l'article L. 181-0 A du livre des procédures fiscales.

14. Après avoir énoncé que la procédure de l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, dont les conséquences de la mise en oeuvre sont codifiées aux articles 755 du code général des impôts et L. 71 du livre des procédures fiscales, est applicable aux demandes de l'administration fiscale à compter du 1er janvier 2013 et relevé que celle-ci avait adressé à Mme O... une première demande d'information le 17 mai 2013, à laquelle elle avait répondu le 15 juillet 2013, puis, jugeant la réponse insuffisante, l'avait mise en demeure, le 29 août 2013, de compléter sa réponse, de sorte que les dispositions de l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales étaient applicables, l'arrêt retient, par motifs propres et adoptés, que Mme O... ne peut invoquer la prescription du droit de reprise de l'administration, s'agissant des avoirs qu'elle prétend avoir hérités de sa mère, à défaut d'avoir rapporté la preuve de cette succession, et qu'en application des dispositions précitées, le fait générateur de l'imposition doit être fixé au 30 septembre 2013, trente jours après l'envoi de la mise en demeure, ajoutant que la prorogation du délai de reprise prévue à l'article L. 188 B du livre des procédures fiscales en cas de plainte de l'administration pour fraude fiscale est également applicable en matière d'impôt de solidarité sur la fortune. De ces constatations et appréciations, la cour d'appel a déduit à bon droit que la prescription de l'action de l'administration fiscale n'était pas acquise au moment de l'envoi des propositions de rectification, le 16 octobre 2013.

15. Le moyen n'est donc pas fondé.

Sur le troisième moyen

Enoncé du moyen

16. Mme O... fait encore le même grief à l'arrêt, alors :

« 1<sup>o</sup>/ qu'en application de l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, lorsque l'obligation prévue au deuxième alinéa de l'article 1649 A ou à l'article 1649 AA du code général des impôts

n'a pas été respectée au moins une fois au titre des dix années précédentes, l'administration peut demander à la personne physique soumise à cette obligation de fournir dans un délai de soixante jours toutes informations ou justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie ; qu'il résulte de la demande adressée le 17 mai 2003 à Mme O..., qu'elle excédait largement les dispositions précitées puisqu'aux termes de cette dernière "les explications et justifications que vous produirez concernant l'origine et l'acquisition des avoirs acquis à l'étranger devront comporter, notamment, toutes les précisions suivantes : l'identité et l'adresse de la partie versante pour chaque versement sur les comptes, le motif des versements, le montant et la date des versements, la nature des sommes versées, les pièces bancaires ou tous documents permettant au service de vérifier le bien-fondé de vos affirmations" ; qu'au regard du texte précité, l'administration fiscale ne pouvait demander des justifications que sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte, en dehors de tout autre élément ; qu'en retenant, au contraire, que tous les éléments demandés entraient bien dans le cadre de l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, la cour d'appel a violé le texte précité ;

2°/ qu'en application de l'article 755 du code général des impôts, les avoirs figurant sur un compte ou un contrat d'assurance-vie étranger et dont l'origine et les modalités d'acquisition n'ont pas été justifiées dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 23 du livre des procédures fiscales sont réputés constituer, jusqu'à preuve contraire, un patrimoine acquis à titre gratuit assujéti, à la date d'expiration des délais prévus au même article L. 23 C, aux droits de mutation à titre gratuit au taux le plus élevé ; que ces dispositions ne trouvent à s'appliquer que dans l'hypothèse d'une origine inconnue des avoirs, laquelle reste inconnue du fait du défaut de réponse à la suite d'une demande visée à l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales ; que tel n'est pas le cas lorsque l'administration fiscale a entendu elle-même amener cette preuve de l'origine des avoirs dès la mise en oeuvre ; qu'au cas présent, l'administration fiscale a eu connaissance, par l'exercice du droit de communication auprès de l'autorité judiciaire, de l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs à l'étranger que Mme O... détenait via les sociétés Newproad Investments SA et Ferncroft Holding SA ; que tout au long de la procédure, l'administration fiscale a entendu elle-même apporter la preuve de l'origine des avoirs et des modalités d'acquisition par les héritiers ; que, par conséquent, l'administration fiscale ne pouvait se fonder sur un défaut de réponse suffisante à ses courriers modèles n° 3907 et 3907 bis des 17 mai et 29 mai 2013 pour procéder à un rappel de droits de mutation à titre gratuit calculé sur la base des avoirs à l'étranger dont l'intéressée avait la disposition suite au décès de sa tante, U... Q..., et de sa mère, T... M... ; qu'en retenant que c'est à juste titre que l'administration avait à bon droit mis en oeuvre la procédure de taxation d'office en calculant les droits de mutation à titre gratuit sur les avoirs figurant sur les comptes étrangers au taux le plus élevé, la cour d'appel a violé l'article 755 du code général des impôts. »

17. Selon l'article 755 du code général des impôts, les avoirs figurant sur un compte ou un contrat d'assurance-vie étranger et dont l'origine et les modalités d'acquisition n'ont pas été justifiées dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales sont réputés constituer, jusqu'à preuve contraire, un patrimoine acquis à titre gratuit, assujéti aux droits de mutation à titre gratuit au taux le plus élevé.

18. Après avoir constaté que les demandes de l'administration fiscale ne visaient qu'à lui permettre de connaître l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs litigieux au regard des conditions d'application de l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, l'arrêt relève, par motifs propres et adoptés, que les informations qu'elle détenait ne lui permettaient pas de déterminer par quels moyens Mme O... avait obtenu le contrôle exclusif des comptes bancaires détenus par sa tante et sa mère par l'intermédiaire de sociétés de droit panaméen ni s'ils avaient été transmis par voie de succession et partagés entre les héritiers, Mme O... n'ayant ni expliqué et justifié de l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs en cause, cependant qu'elle y avait été invitée à deux reprises, ni transmis les relevés de comptes litigieux et alors même que la déclaration de succession de sa tante ne mentionnait pas ces avoirs.

19. L'arrêt relève encore, s'agissant des avoirs que Mme O... a soutenu avoir hérités de sa mère, que le fait que les comptes aient pu être auparavant rattachés à sa tante et sa mère ne suffit pas à établir la transmission de ces avoirs par succession. Il relève enfin qu'après avoir nié devant l'administration avoir connaissance de l'existence de ces comptes, ce n'est que devant le juge pénal que Mme O... a déclaré en avoir eu connaissance en 2005 ou 2006 et reconnu « sa pleine conscience d'être devenue copropriétaire par le jeu de la dévolution successorale, des fonds litigieux. »

20. De ces constatations et appréciations, la cour d'appel a pu déduire que l'administration fiscale avait régulièrement mis en oeuvre la procédure de taxation d'office prévue par l'article 755 du code général des impôts.

21. Le moyen n'est donc pas fondé.

PAR CES MOTIFS, la Cour :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne Mme O... aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par Mme O... et la condamne à payer au directeur général des finances publiques et à la directrice chargée de la direction nationale des vérifications de situations fiscales la somme globale de 3 000 euros ;

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

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SARL Cabinet Briard, avocat aux Conseils, pour Mme O....

PREMIER MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt confirmatif attaqué d'avoir rejeté l'ensemble des demandes de Mme O... et confirmé la décision de rejet du 31 octobre 2014,



Aux motifs que « l'administration fiscale qui a déposé plainte le 10 décembre 2010 contre Mme O... des chefs de fraude fiscale a été autorisée par le procureur de la République de Paris les 1er et 20 octobre 2010 à consulter et prendre des copies du contenu de l'enquête préliminaire ; que suite à ces consultations, l'administration fiscale a demandé à Mme O... par lettre du 17 mai 2013, de fournir toutes informations sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur les comptes pour lesquels elle n'avait pas respecté les obligations déclaratives prévues par les articles 1649 A et 1649 AA du code général des impôts ; que par courrier du 29 août 2013 l'administration fiscale a estimé que la réponse apportée par Mme O... le 15 juillet 2013 était insuffisante ; qu'il n'est pas contesté que les données informatiques versées au soutien de la plainte de l'administration fiscale contre Mme O... le 10 décembre 2010 dont des extraits ont été transmis à l'appui des propositions de rectification avaient été dérobées par M. N..., ancien informaticien salarié de la filiale suisse de la banque HSBC ; que ces pièces ont été obtenues par la perquisition légalement effectuée au domicile de M. N... à Nice le 20 janvier 2009 dans le cadre de l'exécution d'une commission rogatoire internationale délivrée à l'initiative des autorités judiciaires helvétiques, et ont fait l'objet d'une communication régulière à l'administration fiscale les 9 juillet 2009, 2 septembre 2009 et 12 janvier 2010, conformément aux dispositions des articles L. 101 et L. 135 du livre des procédures fiscales ; qu'il n'est d'ailleurs pas établi que l'administration fiscale aurait confectionné les pièces litigieuses ni participé directement ou indirectement à leur production, le rapprochement et le décryptage des données informatiques ne pouvant s'analyser comme une confection d'éléments de preuve par une autorité publique ; que ces données ne peuvent donc pas constituer des preuves illicites ; qu'est d'ailleurs souligné que le tribunal correctionnel a rejeté le moyen tiré de la nullité de la plainte tirée de l'obtention illicite des documents qui fondaient la plainte déposée le 10 décembre 2010 ; qu'en tout état de cause, les propositions de rectification de l'administration fiscale sont fondées non seulement sur les documents qui lui ont été transmis par l'autorité judiciaire provenant d'une perquisition régulièrement effectuée mais aussi sur les éléments tirés de l'enquête pénale pour fraude fiscale diligentée à l'encontre de Mme O..., notamment sur les éléments saisis lors de la perquisition régulièrement effectuée à son domicile ainsi que sur ses propres déclarations et celle d'autres membres de sa famille et dont la régularité n'a pas été mise en cause ; que l'exception de nullité de procédure ayant été rejeté par le tribunal correctionnel dans son jugement du 4 avril 2016 ayant acquis l'autorité de la chose jugée, Mme O... et le ministère public s'étant désisté de leur appel ; que les propositions de rectification établissent que Mme O... détenait des avoirs à l'étranger » ;

Alors, d'une part, que la transmission par le procureur de la République, au titre de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, de documents volés ou détournés ou présumés volés ou détournés, ne peut rendre licite leur détention et leur production par les agents de l'administration pour fonder des propositions de rectification ; qu'il n'est pas contesté que les données informatiques versées au soutien de la plainte de l'administration fiscale contre Mme O... le 10 décembre 2010, dont des extraits ont été transmis à l'appui des propositions de rectification, avaient été dérobées par M. N..., ancien informaticien salarié de la filiale suisse de la banque HSBC ; qu'en retenant que les pièces sur la base desquelles les propositions de rectification ont été fondées, avaient une origine apparemment licite dès lors qu'elles avaient été versées dans le cadre régulier d'une communication régulière à l'administration fiscale les 9 juillet 2009, 2 septembre 2009 et 12 janvier 2010, conformément aux dispositions des articles L. 101 et L. 135

du livre des procédures fiscales, bien que la transmission desdites pièces n'ait pas suffi à leur conférer une origine apparemment licite, la cour d'appel a violé les dispositions de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales et l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

Alors, d'autre part, que pour établir des propositions de rectification, l'administration fiscale ne peut fonder les rectifications sur des documents illicites ; qu'au cas présent, pour fonder les rectifications opérées, l'administration fiscale a fait état des éléments qu'elle aurait obtenus dans le cadre de l'exercice de son droit de communication, notamment des extraits issus de fichiers informatiques de la banque HSBC à Genève et qui concerneraient des comptes ouverts dans cet établissement ; que la transmission par le procureur de la République, au titre de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, de documents volés ou détournés ou présumés volés ou détournés, ne peut rendre licite leur détention et leur production par les agents de l'administration pour fonder des propositions de rectification ; que la détention de ces données informatiques par l'administration fiscale ne pouvant donc être considérée comme licite, ces données ne pouvaient valablement être opposées à Mme O... comme fondement à des rectifications ; qu'il suffit qu'une seule pièce illicite ait été retenue parmi d'autres pour entraîner la nullité de la procédure d'imposition ; qu'en retenant, pour considérer que les propositions de rectification établissaient que Mme O... détenait des avoirs à l'étranger, que lesdites propositions étaient fondées non seulement sur les documents illicites qui lui ont été transmis par l'autorité judiciaire mais sur des éléments tirés de l'enquête pénale pour fraude fiscale diligentée à l'encontre de Mme O..., la cour d'appel a violé l'article L. 101 du livre des procédures fiscales et l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

## DEUXIEME MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt confirmatif attaqué d'avoir rejeté l'ensemble des demandes de Mme O... et confirmé la décision de rejet du 31 octobre 2014,

Aux motifs propres que « ainsi que le soutient l'administration fiscale, la procédure de l'article 23 C du livre des procédures fiscales concernant les demandes de justification de l'origine des avoirs placés sur un compte bancaire à l'étranger non déclaré et dont les conséquences de la mise en oeuvre sont codifiées aux articles 755 du code général des impôts et L. 71 du livre des procédures fiscales est applicable aux demandes de l'administration fiscale à compter du 1er janvier 2013 ; que si, le tribunal a, à juste titre, estimé que Mme O... ne pouvait pas invoquer la prescription du droit de reprise de l'administration s'agissant des avoirs dont elle prétend avoir hérité de sa mère à défaut d'avoir rapporté la preuve de cette succession, il convient d'ajouter que le fait générateur de l'imposition correspond à la date d'expiration des délais prévus à l'article L. 23 C du code général des impôts, soit le 30 septembre 2013, soit 30 jours après l'envoi de la mise en demeure prévue à cet article d'une part et que la prorogation du délai de reprise prévue à l'article L. 188 B du livre des procédures fiscales en cas de plainte de l'administration pour fraude fiscale était également applicable en l'espèce en matière d'impôt de solidarité sur la fortune » ;

Et aux motifs adoptés que « Mme O... ne peut davantage invoquer la prescription du droit de reprise de l'administration s'agissant des avoirs dont elle prétend avoir hérité de sa mère, à défaut

d'avoir apporté la preuve de cette succession ; »

Alors que la procédure de l'article 23 C du livre des procédures fiscales concernant les demandes de justification de l'origine des avoirs placés sur un compte bancaire à l'étranger non déclaré, qui est applicable aux demandes de l'administration fiscale à compter du 1er janvier 2013, ne peut rouvrir une prescription acquise à cette date, dès lors que l'article 755 du code général des impôts qui prévoit les conséquences de la mise en oeuvre des demandes de justifications, ne s'appliquent qu'aux délais de reprise venant à expiration à compter du 1er janvier 2013 ; que, par ailleurs, les dispositions de l'article L. 181-0 A du livre des procédures fiscales, qui prévoient un délai de reprise de dix ans en matière de droits de succession ou d'impôt de solidarité sur la fortune, en cas de non-déclaration d'un compte bancaire ou d'un contrat d'assurance-vie ouvert ou souscrit auprès d'un établissement ou organisme sis à l'étranger, s'appliquent aux délais de reprise venant à expiration à compter du 1er janvier 2013 ; qu'en l'espèce, la mère de Mme O..., Mme T... M..., étant décédée le [...] et la déclaration de succession définitive ayant été déposée le 27 septembre 2006, la prescription en matière de droits d'enregistrement était acquise au 31 décembre 2012 conformément aux dispositions de l'article L. 186 du livre des procédures fiscales ; que la proposition de rectification, seul acte interruptif de prescription, a été adressée à Mme O... le 16 octobre 2013 ; qu'il en résulte que les dispositions de l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, entrées en vigueur le 1er janvier 2013, ne pouvaient donc être appliquées au cas présent, dès lors que la prescription était acquise à cette date ; qu'en jugeant le contraire, en retenant que Mme O... ne pouvait invoquer la prescription du droit de reprise de l'administration s'agissant des avoirs dont elle a hérité de sa mère, la cour d'appel a violé les dispositions des articles 23 C, L. 186 et L. 181-0 A du livre des procédures fiscales ainsi que l'article 755 du code général des impôts.

### TROISIEME MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt confirmatif attaqué d'avoir rejeté l'ensemble des demandes de Mme O... et confirmé la décision de rejet du 31 octobre 2014,

Aux motifs propres que « l'administration fiscale a demandé à Mme O... l'identité et l'adresse de la partie versante pour chaque versement sur les comptes, les motifs des versements, le montant et la date des versements, la nature des sommes versées, les pièces bancaires ou tous documents permettant au service de vérifier le bien-fondé de ses affirmations ; que ces demandes visant à permettre à l'administration de connaître l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs litigieux entrent bien dans le cadre de l'article L. 23 du livre des procédures fiscales ; que les informations selon lesquelles Mme O... était détentrice de comptes à l'étranger non déclarés par l'intermédiaire de deux sociétés ne permettaient pas de déterminer de manière précise par quel moyen l'intéressée avait obtenu le contrôle exclusif des comptes ni d'affirmer que les comptes antérieurement détenus par sa tante Mme U... M... avaient été transmis par voie de succession et partagés entre les héritiers, la déclaration de succession du 28 novembre 2009 ne mentionnant pas ces avoirs ; que Mme O... n'a pas expliqué ni justifié de l'origine des modalités d'acquisition des avoirs litigieux alors qu'elle y avait été invitée à deux reprises ni transmis les relevés de comptes litigieux ; qu'elle n'a pas établi que ces avoirs avaient été transmis par succession, le fait que les comptes aient pu être auparavant rattachés à sa tante et sa mère ne suffit pas à établir la

transmission de ces avoirs par succession, s'agissant des avoirs qu'elle dit avoir hérités de sa mère ; qu'elle n'a pas, par courriers des 15 juillet et 25 septembre 2013, confirmé la propriété du compte ayant appartenu à sa tante décédée Mme U... Q... alors qu'à l'audience pénale du 11 juin 2014, elle a reconnu et admis « avoir eu connaissance de ces comptes en 2005 ou 2006 et reconnu sa pleine conscience d'être devenue copropriétaire par le jeu de la dévolution successorale, des fonds litigieux » ; que Mme O... n'a pas confirmé que la propriété du compte appartenant à sa tante décédée et a indiqué que les héritiers avaient tous refusé la succession alors qu'une déclaration de succession a été rédigée le 28 novembre 2009 précisant l'acceptation de la succession par les héritiers dont Mme O... et il ressort de son audition le 13 octobre 2011 qu'elle reconnaît avoir procuration sur les comptes ; que c'est donc à juste titre que les premiers juges ont estimé que l'administration fiscale avait à bon droit mis en oeuvre la procédure de taxation d'office dans les conditions de l'article 755 du code général des impôts, soit en calculant les droits de mutation à titre gratuit sur les avoirs figurant sur les comptes étrangers au taux le plus élevé » ;

Et aux motifs adoptés que « Mme O... n'a pas expliqué ni justifié de l'origine et des modalités de l'acquisition des avoirs litigieux alors qu'elle y avait été invitée à deux reprises par l'administration ; qu'ainsi, le fait qu'il ressorte notamment des éléments de l'enquête pénale que les comptes détenus par les sociétés Newproad investments SA et Ferncroft Holding SA aient pu être auparavant rattachés respectivement à la tante et à la mère de la demanderesse ne suffit pas à établir la transmission de ces avoirs par succession ; ( ) que c'est donc par une juste application des textes précités que l'administration a mis en oeuvre la procédure de taxation d'office dans les conditions de l'article 755 du code général des impôts, soit en calculant les droits de mutation à titre gratuit sur les avoirs figurant sur les comptes étrangers au taux le plus élevé ; »

Alors, d'une part, qu'en application de l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, lorsque l'obligation prévue au deuxième alinéa de l'article 1649 A ou à l'article 1649 AA du code général des impôts n'a pas été respectée au moins une fois au titre des dix années précédentes, l'administration peut demander à la personne physique soumise à cette obligation de fournir dans un délai de soixante jours toutes informations ou justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie ; qu'il résulte de la demande adressée le 17 mai 2003 à Mme O..., qu'elle excédait largement les dispositions précitées puisqu'aux termes de cette dernière « les explications et justifications que vous produirez concernant l'origine et l'acquisition des avoirs acquis à l'étranger devront comporter, notamment, toutes les précisions suivantes : l'identité et l'adresse de la partie versante pour chaque versement sur les comptes, le motif des versements, le montant et la date des versements, la nature des sommes versées, les pièces bancaires ou tous documents permettant au service de vérifier le bien-fondé de vos affirmations » ; qu'au regard du texte précité, l'administration fiscale ne pouvait demander des justifications que sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte, en dehors de tout autre élément ; qu'en retenant, au contraire, que tous les éléments demandés entraient bien dans le cadre de l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, la cour d'appel a violé le texte précité ;

Alors, d'autre part, qu'en application de l'article 755 du code général des impôts, les avoirs figurant sur un compte ou un contrat d'assurance-vie étranger et dont l'origine et les modalités

d'acquisition n'ont pas été justifiées dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales sont réputés constituer, jusqu'à preuve contraire, un patrimoine acquis à titre gratuit assujéti, à la date d'expiration des délais prévus au même article L. 23 C, aux droits de mutation à titre gratuit au taux le plus élevé ; que ces dispositions ne trouvent à s'appliquer que dans l'hypothèse d'une origine inconnue des avoirs, laquelle reste inconnue du fait du défaut de réponse à la suite d'une demande visée à l'article 23 C du livre des procédures fiscales ; que tel n'est pas le cas lorsque l'administration fiscale a entendu elle-même amener cette preuve de l'origine des avoirs dès la mise en oeuvre ; qu'au cas présent, l'administration fiscale a eu connaissance, par l'exercice du droit de communication auprès de l'autorité judiciaire, de l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs à l'étranger que Mme O... détenait via les sociétés Newproad Investments SA et Ferncroft Holding SA ; que tout au long de la procédure, l'administration fiscale a entendu elle-même apporter la preuve de l'origine des avoirs et des modalités d'acquisition par les héritiers ; que, par conséquent, l'administration fiscale ne pouvait se fonder sur un défaut de réponse suffisante à ses courriers modèles n° 3907 et 3907 bis des 17 mai et 29 mai 2013 pour procéder à un rappel de droits de mutation à titre gratuit calculé sur la base des avoirs à l'étranger dont l'intéressée avait la disposition suite au décès de sa tante, Mme U... Q... née M..., et de sa mère, Mme T... M... ; qu'en retenant que c'est à juste titre que l'administration avait à bon droit mis en oeuvre la procédure de taxation d'office en calculant les droits de mutation à titre gratuit sur les avoirs figurant sur les comptes étrangers au taux le plus élevé, la cour d'appel a violé l'article 755 du code général des impôts. ECLI:FR:CCASS:2020:CO00835

## Analyse

- **Titrages et résumés**

IMPOTS ET TAXES - Redressement et vérifications (règles communes) - Procédures de contrôle - Transmission de pièces par l'autorité judiciaire à l'administration des finances - Pièces issues de la commission d'un délit - Condition

Selon l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, dans sa version alors applicable, 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 manoeuvre 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. En matière de procédures de contrôle de l'impôt, à l'exception de celles relatives aux visites en tous lieux, même privés, les pièces issues de la commission d'un délit ne peuvent être écartées au seul motif de leur origine dès lors qu'elles ont été régulièrement portées à la connaissance de l'administration fiscale par application de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales et que les conditions dans lesquelles elles lui ont été communiquées n'ont pas été ultérieurement déclarées illégales par un juge

- **Précédents jurisprudentiels**

Sur la production par l'administration fiscale de pièces ayant une origine illicite en matière d'autorisation de visites domiciliaires, à rapprocher : Com., 31 janvier 2012, pourvoi n° 11-13.097, Bull. 2012, IV, n° 22 (rejet).

- **Textes appliqués**
  - article L. 101 du livre des procédures fiscales.