

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

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

COMM.

FB

COUR DE CASSATION

Audience publique du 14 avril 2021

Rejet

Mme MOUILLARD, président

Arrêt n° 423 FS-D

Pourvoi n° W 19-23.302

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

A U N O M D U P E U P L E F R A N Ç A I S

**ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE
ET ÉCONOMIQUE, DU 14 AVRIL 2021**

M. [O] [N], domicilié [Adresse 1], a formé le pourvoi n° W 19-23.302 contre l'arrêt rendu le 16 septembre 2019 par la cour d'appel de Paris (pôle 5, chambre 10), dans le litige l'opposant :

1°/ au [Établissement 1], agissant sous l'autorité du [Établissement 2], domicilié [Adresse 2],

2°/ au [Établissement 2], domicilié [Adresse 3],

défendeurs à la cassation.

Le demandeur invoque, à l'appui de son pourvoi, les deux moyens de cassation annexés au présent arrêt.

Le dossier a été communiqué au procureur général.

Sur le rapport de Mme Michel-Amsellem, conseiller, les observations de la SCP Rousseau et Tapie, avocat de M. [N], de la SCP Foussard et Froger, avocat du [Établissement 1] et du [Établissement 2], et l'avis de M. Debacq, avocat général, après débats en l'audience publique du 16 mars 2021 où étaient présents Mme Mouillard, président, Mme Michel-Amsellem, conseiller rapporteur, Mmes Darbois, Poillot-Peruzzetto, Champalaune, Daubigney, M. Ponsot, Mme Boisselet, M. Mollard, conseillers, Mmes Le Bras, de Cabarrus, Comte, Lefeuve, Tostain, Bessaud, Bellino, conseillers référendaires, M. Debacq, avocat général, et Mme Labat, 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, 16 septembre 2019), à la suite d'une plainte de l'administration fiscale, à laquelle un procureur de la République avait transmis, en application de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, des informations laissant supposer que M. [N] était titulaire de comptes bancaires ouverts dans les livres d'une banque établie en [Localité 1] soit personnellement, soit par intermédiaire de la compagnie Camondo Financial Limited, devenue en 2008 la compagnie New Marylebone Limited, et de la compagnie financière de Camondo, celui-ci a été, à l'issue d'une enquête préliminaire, renvoyé devant un tribunal correctionnel, notamment du chef de fraude fiscale.

2. Parallèlement l'administration fiscale a, en application de l'article 23 C du livre des procédures fiscales, invité M. [N] à s'expliquer sur les avoirs détenus sur plusieurs de ces comptes détenus sous deux profils intitulés « [Compte bancaire 1] » et « [Compte bancaire 2] ». Cette invitation, ainsi qu'une mise en demeure d'y répondre, étant demeurées infructueuses, l'administration fiscale a, le 6 juin 2014, notifié à M. [N] une proposition de rectification portant sur le cumul des montants détenus sur les comptes enregistrés sous les deux profils, qu'elle a soumis aux droits d'enregistrement au taux de 60 %.

3. À la suite de la contestation du contribuable, l'administration fiscale a partiellement maintenu le rappel de droits et l'a mis en recouvrement. Après rejet de sa contestation, M. [N] l'a assignée aux fins d'annulation de la procédure de redressement et de la décision de rejet, ainsi que de décharge des sommes mises en recouvrement.

Examen des moyens

Sur le premier moyen

Enoncé du moyen

4. M. [N] fait grief à l'arrêt de rejeter ses demandes, alors :

« 1°/ que l'administration fiscale est tenue, dans l'exercice de ses pouvoirs d'investigation et de contrôle, de respecter le principe de loyauté dans l'administration de la preuve ; qu'un document émanant d'un tiers et provenant d'un vol a une origine illicite et ne peut en conséquence être légalement exploité par les services fiscaux pour asseoir une proposition de rectification, même dans l'hypothèse où il aurait été obtenu dans le cadre d'une mesure d'instruction régulière ou aurait été transmis à l'administration fiscale par le parquet en application de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales ; qu'en l'espèce, bien qu'elle ait constaté que les données informatiques versées au soutien de la plainte de l'administration fiscale contre M. [N], dont des extraits avaient été transmis à l'appui des propositions de rectification notifiées à ce dernier, avaient été dérobées par M. [Z], ancien informaticien salarié de la filiale [Localité 1] de la banque HSBC, la cour d'appel a retenu que ces pièces avaient été obtenues par la perquisition légalement effectuée au domicile de M. [Z] le 20 janvier 2009 dans le cadre de l'exécution d'une commission rogatoire internationale délivrée à l'initiative des autorités judiciaires helvétiques, et qu'elles avaient 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, et qu'en outre, il n'était pas établi que l'administration fiscale avait confectionné les pièces litigieuses ou participé directement à leur production ; qu'en statuant par ces motifs, impropres à écarter le caractère illicite de l'origine des documents en cause, qui provenaient d'un vol de fichiers informatiques commis par M. [Z] au préjudice de son ancien employeur, ce qui faisait obstacle à l'exploitation de ces documents dans le cadre d'un redressement fiscal, la cour d'appel a violé l'article 9 du code de procédure civile, ensemble l'article L. 101 du livre des procédures fiscales et le principe de loyauté dans l'administration de la preuve ;

2°/ qu'il résulte des propres constatations de l'arrêt attaqué que la plainte pour fraude fiscale a été déposée contre M. [N] après exploitation des fichiers transmis par le procureur de la République de Nice sur le fondement de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, lesquels avaient été obtenus de manière illicite puisqu'ils provenaient du vol commis par M. [Z], ancien informaticien salarié de la filiale [Localité 1] de la banque HSBC ; qu'en retenant qu'en tout état de cause, les propositions de rectification étaient également fondées sur les éléments tirés de la procédure pénale pour fraude fiscale diligentée contre M. [N], qui n'a pas été déclarée irrégulière, notamment sur ses propres déclarations et sur les scellés comptant les conventions fiduciaires des 5 janvier 2004 et du 15 octobre 2005, étant ajouté que M. [N] avait reconnu à l'audience correctionnelle être le bénéficiaire économique de profil "[Compte bancaire 3]" et ne contestait pas être titulaire des comptes ouverts sous le profil "[Compte bancaire 4]", quand ces éléments issus de la procédure pénale pour fraude fiscale ouverte contre M. [N] ne constituait que la suite de l'obtention par l'administration fiscale des fichiers dérobés par M. [Z], la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales qui s'évinçaient de ses constatations, et derechef violé l'article 9 du code de procédure civile, ensemble l'article L. 101 du livre des procédures fiscales et le principe de loyauté dans l'administration de la preuve ;

3°/ qu'en retenant, par motifs éventuellement adoptés des premiers juges, que M. [N], qui prétendait que le fichier ayant servi de base au redressement qui lui avait été notifié était issu des faits infractionnels commis par M. [Z], ne rapportait pas la preuve de son éventuelle transmission à l'administration fiscale, en ce qui concerne les profils "[Compte bancaire 4]" et "[Compte bancaire 3]", avant qu'elle n'en ait eu communication par la voie judiciaire, quand elle constatait que les données informatiques versées au soutien de la plainte de l'administration fiscale contre M. [N], dont des extraits avaient été transmis à l'appui des propositions de rectification notifiées à ce dernier, avaient été dérobées par M. [Z], ancien informaticien salarié de la filiale [Localité 1] de la banque HSBC, la cour d'appel a encore omis de tirer les conséquences de ses propres constatations, violant ainsi l'article 9 du code de procédure civile, ensemble l'article L. 101 du livre des procédures fiscales et le principe de loyauté dans l'administration de la preuve. »

Réponse de la Cour

5. Selon l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction 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 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.

6. 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, notamment, 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.

7. Après avoir relevé, par motifs propres et adoptés, que l'information transmise à l'administration fiscale provenait de documents communiqués par le ministère public en application de l'exercice du droit prévu à l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, et qu'ils avaient été saisis à l'occasion d'une perquisition opérée en exécution d'une commission rogatoire internationale, l'arrêt retient qu'il n'est pas démontré que l'administration fiscale serait intervenue dans la confection de ces éléments de preuve.

8. De ces constatations et appréciations, la cour d'appel a déduit, à bon droit, que ces données, qui ont fait l'objet d'une communication régulière à l'administration fiscale, conformément aux dispositions de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, constituaient des preuves admissibles, de sorte que les propositions de rectifications notifiées à M. [N] par l'administration fiscale étaient régulières.

9. Le moyen, inopérant en sa troisième branche qui critique des motifs du jugement que la cour d'appel n'a pas, même implicitement, adoptés, n'est donc pas fondé pour le surplus.

Sur le second moyen

Enoncé du moyen

10. M. [N] fait le même grief à l'arrêt, alors :

« 1°/ que les décisions du juge pénal ont au civil autorité absolue de chose jugée, à l'égard de tous, en ce qui concerne tout ce qui a été nécessairement jugé quant à l'existence du fait incriminé, sa qualification et la culpabilité ou l'innocence de la personne poursuivie ; qu'en l'espèce, ainsi que le faisait valoir M. [N], le tribunal correctionnel de Paris, par jugement devenu définitif du 12 mai 2017, a retenu au soutien de sa décision de condamnation du prévenu pour fraude fiscale que "l'enquête a, par ailleurs, permis de déterminer que l'origine des fonds figurant sur les comptes suisses des profils litigieux provenaient notamment de la vente de la Banque de Camondo, ce que M. [N] a confirmé à l'audience" ; que, pour écarter le moyen invoqué par l'exposant tiré de l'autorité des constatations du juge pénal sur le civil, la cour d'appel a retenu que cette mention "ne particip[ait] pas d'une constatation matérielle qu'aurait fait le juge pénal mais retrace un raisonnement déductif appuyé sur les modalités de détention des parts de cette banque au moment de la cession dont 78 % environ par Monsieur [O] [N] au moyen de sociétés interposée" ; qu'en statuant de la sorte, quand l'autorité de chose jugée du jugement du 12 mai 2017 était attachée à l'ensemble des considérations de fait sous-tendant la décision, la cour d'appel a violé l'article 1351 (devenu 1355) du code civil, ensemble l'article 755 du code général des impôts ;

2°/ qu'il résulte du jugement du tribunal correctionnel de Paris du 12 mai 2017 que "l'enquête a, par ailleurs, permis de déterminer que l'origine des fonds figurant sur les comptes suisses des profils litigieux provenaient notamment de la vente de la Banque de Camondo, ce que M. [N] a confirmé à l'audience" ; que s'il résulte de cette décision que l'origine d'une partie seulement des fonds figurant sur les comptes bancaires litigieux était justifiée, il reste que cette décision, revêtue de l'autorité de chose jugée, établissait que les fonds provenaient à tout le moins pour partie de la cession de la Banque Camondo, à hauteur du montant de cette vente, de sorte qu'à concurrence de cette somme, les fonds en cause ne pouvaient être considérés comme provenant d'une mutation à titre gratuit ; qu'en jugeant que le juge pénal ayant utilisé l'adverbe "notamment", il était exclu que les fonds en cause provinssent exclusivement de la vente de la banque, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations dont il devait résulter qu'une partie au moins des fonds trouvaient leur origine dans cette cession, violant ainsi l'article 1351 (devenu 1355) du code civil, ensemble l'article 755 du code général des impôts. »

Réponse de la Cour

11. Ayant relevé les termes du jugement du 12 mai 2017, devenu définitif, du tribunal correctionnel condamnant M. [N], selon lesquels « l'enquête a permis de déterminer que l'origine des fonds figurant sur les comptes suisses des profils litigieux proven[aient] notamment de la vente de la Banque de Camondo » comprenaient l'adverbe « notamment », l'arrêt en déduit que les fonds déposés sur les comptes litigieux ne provenaient pas exclusivement de la vente des participations dans cette banque.

12. L'arrêt relève ensuite que s'agissant des comptes liés au profil « New Marylebone - CFC », la vente de 80 % du capital de la Banque de Camondo par la société Camondo Holding mentionne le montant du prix d'achat de 13 600 000 francs suisses, diminué d'un montant de 4 000 000 de francs suisses constituant une garantie versée sur un autre compte. Il ajoute qu'il résulte d'un bordereau interne de la Banque de Camondo destiné à la société Camondo Holding, mais pas d'un relevé bancaire, qu'un montant de 1 700 000 francs suisses a été transféré, sans référence de compte destinataire, à une société Camondo Holding domiciliée en [Localité 1]. Il en déduit que la preuve des transferts par la société Camondo Holding à la

société Compagnie Financière de Camondo à hauteur de 4 900 000 francs suisses n'est pas rapportée. Il précise encore à ce sujet, d'un côté, que la pièce n° 15, qui mentionne une liste d'opérations, dont celle du 9 janvier 2002 d'un montant de 3 516 342 euros sous l'article « achat solde 20 % capital en débit », ne constitue pas la preuve du versement de la cession des 20 % restant de la Banque de Camondo et qu'aucun contrat de vente n'est produit et, de l'autre, que la pièce n° 16 est un document interne de la société Camondo Holding des 14 et 16 janvier 2002 et non un relevé bancaire, les pièces n° 17 et 8 ne rapportant pas la preuve de la vente supposée.

13. Sur les comptes liés au profil « [Compte bancaire 4] », l'arrêt relève que M. [N] a indiqué, dans le cadre de la procédure judiciaire, qu'il avait repris en 1996 le compte ouvert en 1984 par son père à la banque HSBC de [Localité 2], que le solde indiqué sur les documents de synthèse issus du fichier HSBC lui paraissait plausible compte tenu du fait qu'il avait reçu de l'argent à la suite de la vente des actions de la société Eurotex et d'un immeuble situé à Istanbul qui appartenaient à son père, pour un montant global d'environ 2 000 000 de dollars américains, que ces biens lui avaient été donnés par son père, que la donation n'avait pas été enregistrée en France et, qu'au décès de celui-ci il avait hérité du compte HSBC sous ce profil. Il relève encore que M. [N] a aussi indiqué qu'il avait placé, sur ce même compte, des fonds issus de la vente de la Banque de Camondo dont il était le président. Il retient enfin que les documents produits par M. [N] ne permettent pas de déterminer de manière précise et justifiée l'origine des fonds, et souligne que l'administration fiscale a pris en considération le virement de compte à compte en provenance d'un compte lié au profil « New Marylebone » pour un montant de 910 104,06 dollars américains, ramenant le montant des avoirs taxables à 876 657 euros.

14. De ces constatations et appréciations, dont il résulte que l'opacité organisée des différents comptes regroupés sous les profils « [Compte bancaire 1]. » et « [Compte bancaire 2] », ainsi que le manque d'éléments justificatifs apportés par M. [N] empêchaient de déterminer sur quels comptes et pour quels montants les sommes provenant de la vente de la Banque de Camondo avaient été déposées, la cour d'appel, appréciant souverainement la portée des éléments de preuve produits par M. [N] et abstraction faite du motif surabondant critiqué par la première branche, a pu rejeter la contestation du redressement formée par M. [N].

15. Le moyen n'est donc pas fondé.

PAR CES MOTIFS, la Cour :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne M. [N] aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par M. [N] et le condamne à payer au [Établissement 2] et au directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de [Localité 3] 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 quatorze avril deux mille vingt et un.
MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP Rousseau et Tapie, avocat aux Conseils, pour M. [N].

PREMIER MOYEN DE CASSATION

Il est reproché à l'arrêt attaqué d'avoir débouté M. [N] de l'ensemble de ses demandes,

Aux motifs propres que « Sur le caractère illicite de la preuve Monsieur [N] soutient qu'en fondant son redressement sur des documents obtenus de manière illicite, l'administration a manqué à son devoir de loyauté et a violé l'article 9 du code de procédure civile ; L'administration fiscale réplique que les informations ont été régulièrement communiquées par le procureur de la république de [Localité 4] en application de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales qui ont été exploitées dans le cadre de la procédure en cause et qui ont donné lieu à la mise en oeuvre de la procédure prévue par l'article L. 23 du même livre puis à la taxation des avoirs non déclarés ; Ceci étant exposé, il n'est pas contesté que les données informatiques versées au soutien de la plainte de l'administration fiscale contre M. [N] dont des extraits ont été transmis à l'appui des propositions de rectification avaient été dérobées par M. [Z], ancien informaticien salarié de la filiale [Localité 1] de la banque HSBC. Ces pièces ont été obtenues par la perquisition légalement effectuée au domicile de M. [Z] à [Localité 4] 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 09 juillet 2009, 02 septembre 2009 et 12 janvier 2010, conformément aux dispositions des articles L 101 et L 135 du livre des procédures fiscales. Il n'est d'ailleurs pas établi que l'administration fiscale aurait confectionné les pièces litigieuses ni participé directement ou indirectement à la 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. Ces données ne peuvent donc pas constituer des preuves illicites. 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 la procédure pénale pour fraude fiscale diligentée à l'encontre de M. [N] qui n'a pas été déclarée irrégulière, notamment sur ses propres déclarations et sur les scellés comptant les conventions fiduciaires des 05 janvier 2004 et du 15 octobre 2005, étant ajouté que M. [N] a reconnu à l'audience correctionnelle être le bénéficiaire économique de profil « [Compte bancaire 3] » et ne conteste pas être titulaire des comptes ouverts sous le profil « [Compte bancaire 4] » » ;

Et aux motifs éventuellement adoptés que « Sur la régularité de la procédure : 1. Sur l'origine irrégulière des fichiers servant de support au redressement et leur défaut de communication à la procédure Monsieur Elle [N] souligne l'origine illicite des fichiers ayant servi de base à son redressement, qui furent volés par monsieur [I] [Z], ancien employé de la banque [Localité 1] HSBC Private Bank, alors que l'administration fiscale est tenue d'un devoir de loyauté et que ne s'applique pas en la cause l'article L.10-0-AA du livre des procédures fiscales. Il soutient encore que ces fichiers ont été confiés à cette administration en juillet ou décembre 2008 avant l'exercice du droit de communication prévu à l'article L.101 du même livre, mis en oeuvre en juillet 2009, et ont été exploités dans des conditions inconnues. Il déplore ensuite n'en avoir eu communication en violation des droits de la défense et du principe du contradictoire, alors que leur traitement fut singulièrement complexe au regard de leur format et de leur opacité, et en sollicite la production sous forme de données brutes, en vue d'un contrôle et d'une éventuelle expertise. Il conteste au reste les déductions en résultant pour la compagnie New Marylebone limited, dont il produit les relevés bancaires. L'administration fiscale répond avoir eu communication des fichiers de la banque [Localité 1] HSBC Private

Bank par l'autorité judiciaire dès le 9 juillet 2009, expose qu'ils révélaient, après analyse, la détention personnelle par le contribuable de 4 comptes, ou par sociétés interposées de 6 autres comptes dans cet établissement ; qu'ayant porté plainte auprès du ministère public le 17 décembre 2010, elle recevait communication d'autres éléments à l'occasion de la procédure pénale puis à l'occasion de sa demande d'assistance internationale auprès de l'Irlande, et soutient avoir procédé au redressement fiscal sur la bases de ces différents documents, qui furent, pour les premiers, communiqués au contribuable à l'occasion de sa demande d'explications. Elle souligne qu'ainsi le redressement n'est pas fondé sur les seules données issues desdits fichiers. Elle poursuit au demeurant sur l'admission d'une telle preuve, qui lui fut régulièrement communiquée par les autorités judiciaires, sans qu'elle intervînt, ou ne participât à son élaboration, peu important qu'à l'origine ces fichiers eussent été dérobés par un tiers. Elle note par ailleurs n'avoir pas fait application des dispositions de l'article L.10-0-AA du livre des procédures fiscales. Elle réplique enfin n'avoir eu aucune obligation de lui communiquer les fichiers litigieux, d'ailleurs inexploitable pour un non-expert, et qu'elle lui transmettait les documents fondant l'imposition, exclusivement issus de la procédure pénale, dont la fiche de synthèse du fichier le concernant. Aux termes de l'article 9 du code de procédure civile, il incombe à chaque partie de prouver conformément à la loi les faits nécessaires au soutien de sa prétention. Ce faisant, l'administration fiscale est tenue d'un devoir de loyauté dans l'obtention des preuves, ce qui implique que celles dont elle se prévaut ne doivent pas avoir été obtenues par elle de façon illicite ou immorale, ni au moyen d'un procédé déloyal. D'emblée, il convient de préciser que ne s'appliquent pas au litige les dispositions de l'article L.10-0-AA du livre des procédures fiscales, issu de la loi du 6 décembre 2013, qui est postérieure au contrôle, du 2 décembre 2013. Encore, il est vrai que la Cour des affaires pénales du tribunal pénal fédéral helvétique le 27 novembre 2015, dans l'affaire opposant l'État [Localité 1] à monsieur [I] [Z]: - constata que la procédure était classée pour ce qui concerne les reproches de violation du secret commercial et violation du secret bancaire pour les actes antérieurs au 27 novembre 2008, - constata qu'elle était classée pour service de renseignements économiques en ce qui concerne la transmission des fichiers le 3 juillet 2008 à monsieur [U], - l'acquitta des faits de violation du secret commercial et violation du secret bancaire pour les actes postérieurs au 27 novembre 2008, et des faits de soustraction de données, - le déclara coupable de service de renseignements économiques aggravés pour avoir tenté de rendre accessible un secret d'affaires aux entreprises et organismes officiels étrangers, et notamment la division nationale d'investigations financières en France, - le condamna à la peine d'emprisonnement de 5 ans. Toutefois, Monsieur [O] [N], qui prétend que le fichier ayant servi de base à son redressement serait issu de ces faits infractionnels, ne rapporte pas la preuve de son éventuelle transmission à l'administration fiscale, en ce qui le concerne les profils « [Compte bancaire 4] » et « [Compte bancaire 3] », avant qu'elle n'en ait eu communication par la voie judiciaire. Il ne querelle pas en revanche qu'elle les a bien reçus selon cette voie, dès le 9 juillet 2009. Ainsi, il est acquis que l'information qu'a eue l'administration fiscale provenait en tout état de cause de documents communiqués par le ministère public en application de l'exercice du droit prévu à l'article L.101 du livre des procédures fiscales, et qu'ils étaient saisis à l'occasion d'une perquisition opérée au domicile de monsieur [I] [Z], ce dont elle a fait état en la présente procédure, et ce, sans qu'elle soit utilement contredite. Ensuite, il n'est pas démontré qu'elle serait intervenue dans la confection de ces éléments de preuve, ni qu'elle se serait livrée à un stratagème ou à une fraude pour obtenir les données informatiques querellées, a fortiori pour les modifier. Or, la seule origine illicite de ces pièces, laquelle ne découle d'ailleurs pas directement du jugement précité du tribunal pénal fédéral helvétique du 27 novembre 2015, ne peut justifier le dégrèvement de l'impôt, alors qu'il n'est pas établi que l'administration fiscale les aurait obtenues au moyen d'un procédé irrégulier ou déloyal, et qu'au contraire, elle les a officiellement reçues du

ministère public en application de l'article L.101 du livre des procédures fiscales, lequel les a recueillis à l'occasion d'une perquisition diligentée pour les besoins d'une enquête pénale. Il ne peut donc être reproché à la défenderesse un manquement dans l'administration d'une preuve loyale. Par ailleurs, l'administration fiscale s'est basée sur d'autres éléments pour parvenir au redressement querellé, et notamment ceux issus de la procédure pénale, qui mena à une perquisition au domicile du contribuable et à sa garde à vue. Ce faisant, sa notification s'appuie en fait sur le rapport de synthèse intermédiaire communiqué par la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale à l'occasion de l'enquête préliminaire menée contre monsieur [O] [N], sur le procès-verbal du 20 janvier 2011 de constatations, relatant les informations sur les comptes, sur les procès-verbaux d'audition de monsieur [O] [N] des 9, 10 mars, 7 septembre 2011, sur les scellés comportant les conventions fiduciaires des 5 janvier 2004 et du 15 octobre 2005. Qui plus est, le jugement du tribunal correctionnel de Paris, du 12 mai 2017, dont monsieur [O] [N] ne produit d'ailleurs qu'un extrait parcellaire, révèle qu'il reconnaissait à l'audience être le bénéficiaire économique du profil « [Compte bancaire 3] », et il ne conteste pas, à la présente procédure, être titulaire des comptes ouverts sous le profil « [Compte bancaire 4] ». Aussi, dans la mesure où il lui appartient de faire la preuve éventuellement contraire à ce qu'énonce l'administration fiscale, et qu'il a pu discuter la valeur probante des éléments qu'elle produit, notamment les synthèses individuelles tirées de ces fichiers, et le fond de ses énonciations, qu'au reste il dit avoir été condamné au pénal à raison de ces faits, il n'y a pas lieu en la cause d'ordonner la production des données d'origine desdits fichiers, qui sont, de commune renommée, difficilement exploitables, et qui ne constituent qu'une partie de la preuve » ;

Alors 1°) que l'administration fiscale est tenue, dans l'exercice de ses pouvoirs d'investigation et de contrôle, de respecter le principe de loyauté dans l'administration de la preuve ; qu'un document émanant d'un tiers et provenant d'un vol a une origine illicite et ne peut en conséquence être légalement exploité par les services fiscaux pour asseoir une proposition de rectification, même dans l'hypothèse où il aurait été obtenu dans le cadre d'une mesure d'instruction régulière ou aurait été transmis à l'administration fiscale par le parquet en application de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales ; qu'en l'espèce, bien qu'elle ait constaté (arrêt, p. 4, 6ème §) que les données informatiques versées au soutien de la plainte de l'administration fiscale contre M. [N], dont des extraits avaient été transmis à l'appui des propositions de rectification notifiées à ce dernier, avaient été dérobées par M. [Z], ancien informaticien salarié de la filiale [Localité 1] de la banque HSBC, la cour d'appel a retenu que ces pièces avaient été obtenues par la perquisition légalement effectuée au domicile de M. [Z] le 20 janvier 2009 dans le cadre de l'exécution d'une commission rogatoire internationale délivrée à l'initiative des autorités judiciaires helvétiques, et qu'elles avaient 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, et qu'en outre, il n'était pas établi que l'administration fiscale avait confectionné les pièces litigieuses ou participé directement à leur production ; qu'en statuant par ces motifs, impropres à écarter le caractère illicite de l'origine des documents en cause, qui provenaient d'un vol de fichiers informatiques commis par M. [Z] au préjudice de son ancien employeur, ce qui faisait obstacle à l'exploitation de ces documents dans le cadre d'un redressement fiscal, la cour d'appel a violé l'article 9 du code de procédure civile, ensemble l'article L. 101 du livre des procédures fiscales et le principe de loyauté dans l'administration de la preuve ;

Alors 2°) de la même manière qu'il résulte des propres constatations de l'arrêt attaqué (p. 2) que la plainte pour fraude fiscale a été déposée contre M. [N] après exploitation des fichiers

transmis par le procureur de la République de Nice sur le fondement de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, lesquels avaient été obtenus de manière illicite puisqu'ils provenaient du vol commis par M. [Z], ancien informaticien salarié de la filiale [Localité 1] de la banque HSBC ; qu'en retenant qu'en tout état de cause, les propositions de rectification étaient également fondées sur les éléments tirés de la procédure pénale pour fraude fiscale diligentée contre M. [N], qui n'a pas été déclarée irrégulière, notamment sur ses propres déclarations et sur les scellés comptant les conventions fiduciaires des 5 janvier 2004 et du 15 octobre 2005, étant ajouté que M. [N] avait reconnu à l'audience correctionnelle être le bénéficiaire économique de profil «-[Compte bancaire 3] » et ne contestait pas être titulaire des comptes ouverts sous le profil « [Compte bancaire 4] », quand ces éléments issus de la procédure pénale pour fraude fiscale ouverte contre M. [N] ne constituait que la suite de l'obtention par l'administration fiscale des fichiers dérobés par M. [Z], la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales qui s'évinçaient de ses constatations, et derechef violé l'article 9 du code de procédure civile, ensemble l'article L. 101 du livre des procédures fiscales et le principe de loyauté dans l'administration de la preuve ;

Alors 3°) en outre qu' en retenant, par motifs éventuellement adoptés des premiers juges, que M. [N], qui prétendait que le fichier ayant servi de base au redressement qui lui avait été notifié était issu des faits infractionnels commis par M. [Z], ne rapportait pas la preuve de son éventuelle transmission à l'administration fiscale, en ce qui le concerne les profils « [Compte bancaire 4] » et « [Compte bancaire 3] », avant qu'elle n'en ait eu communication par la voie judiciaire, quand elle constatait (arrêt, p. 4, 6ème §) que les données informatiques versées au soutien de la plainte de l'administration fiscale contre M. [N], dont des extraits avaient été transmis à l'appui des propositions de rectification notifiées à ce dernier, avaient été dérobées par M. [Z], ancien informaticien salarié de la filiale [Localité 1] de la banque HSBC, la cour d'appel a encore omis de tirer les conséquences de ses propres constatations, violant ainsi l'article 9 du code de procédure civile, ensemble l'article L. 101 du livre des procédures fiscales et le principe de loyauté dans l'administration de la preuve.

SECOND MOYEN DE CASSATION

Il est reproché à l'arrêt attaqué d'avoir débouté M. [O] [N] de l'ensemble de ses demandes,

Aux motifs propres que « Sur l'origine des fonds litigieux Monsieur [N] soutient que la décision du tribunal correctionnel rapporte la preuve de l'origine des fonds provenant de la vente des parts sociales de la Banque Camondo déposés sur les comptes HSBC intervenue entre 2000 et 2002 au profit d'une banque belge et ce constat s'impose au juge de l'impôt selon le principe de l'autorité de la chose jugée par le juge pénal. Il estime avoir rapporté la preuve contraire visée à l'article 755 du code général des impôts et que son assujettissement aux droits de mutation à titre gratuit est dénué de fondement. L'administration fiscale soutient que les constats partiels du juge pénal sur l'origine des fonds figurant sur les comptes bancaires ouverts sous les profils les profils « [Compte bancaire 4] » et « [Compte bancaire 3] » ne sauraient faire échec à l'imposition mise à la charge de M. [N] en application des dispositions combinées des articles L. 23 C et L. 71 du livre des procédures fiscales et 755 et 777 du code général des impôts en l'absence de justification précise et complète de sa part concernant l'origine et le montant des avoirs litigieux relatifs à ces profits, de nature à étayer ses affirmations. Ceci étant exposé, le tribunal correctionnel de Paris a, par jugement du 12 mai 2017 devenu définitif, déclaré M. [O] [N] coupable notamment des faits de soustraction frauduleuse à l'établissement de l'impôt par dissimulation de sommes et de fraude fiscale commis à Paris et en tout cas sur le territoire national courant 2007 à 2009 et au cours des

années 2008 à 2010 et des faits de blanchiment de fraude fiscale commis à Paris et en tout cas sur le territoire national courant 2006 à 2009. La mention insérée au jugement selon laquelle « l'enquête a permis de déterminer que l'origine des fonds figurant sur les comptes suisses des profils litigieux provenant notamment de la vente de la banque de Camondo » ne participe pas d'une constatation matérielle qu'aurait fait le juge pénal mais retrace un raisonnement déductif appuyé sur les modalités de détention des parts de cette banque au moment de la cession dont 78 % environ par Monsieur [O] [N] au moyen de sociétés interposées. Les motifs invoqués n'ont pas d'autorité de la chose jugée devant le juge de l'impôt. Il est d'ailleurs précisé que le juge pénal a utilisé l'adverbe « notamment » ce qui exclut la possibilité que les fonds proviennent exclusivement de la vente de la banque. Sur les comptes liés au profil New Marylebone - CFC, M. [N] fait valoir que le compte détenu par la société Compagnie Financière de Camondo dans les banques Handelsfinanz-CCF Bank puis HSBC a été crédité entre 2000 et 2004 par les sommes provenant du prix de cession de la SA Banque de Camondo. Or, ainsi que le souligne l'administration fiscale la vente de 80 % du capital de la Banque de Camondo par la Camondo Holding SA indique le montant du prix d'achat de 13 600 000 francs suisses, diminué d'un montant de 4 000 000 francs suisses constituant une garantie versée sur un autre compte. Un montant de 1 700 000 francs suisses a été transféré sans référence de compte destinataire à une société Camondo Holding domicilié en [Localité 1]. Il s'agit d'un bordereau interne de la banque de Camondo destiné à la Camondo Holding mais pas d'un relevé bancaire. La preuve des transferts par la Camondo Holding à la société Compagnie Financière de Camondo à hauteur de 4 900 000 francs suisses n'est pas rapportée. La pièce n° 15 versée aux débats par l'appelant mentionne une liste d'opérations dont celle du 9 janvier 2002 d'un montant de 3 516 342 euros sous l'article achat solde 20 % capital en débit ne constitue pas la preuve du versement de la cession des 20 % restant de la SA Banque de Camondo et aucun contrat de vente n'est produit. La pièce n° 16 est un document interne de la société Camondo Holding des 14 et 16 janvier 2002 et non un relevé bancaire. Les pièces n° 17 et 8 ne rapportent pas la preuve de la vente supposée. Sur les comptes liés au profil [Compte bancaire 4], M. [N] fait valoir que les avoirs ont pour seule origine les avoirs des comptes HSBC du profil client Compagnie Financière de Camondo qui ont été transférés sur les comptes du profil [Compte bancaire 4]. Or, ainsi que le fait valoir l'intimée, M. [N] a indiqué, dans le cadre de la procédure judiciaire, qu'il avait repris en 1996 le compte ouvert en 1984 par son père à banque HSBC de [Localité 2] ; que le solde indiqué sur les documents de synthèse issu du fichier HSBC lui paraissait plausible compte tenu du fait qu'il avait reçu de l'argent suite la vente des actions de la société Eurotex et d'un immeuble situé à [Localité 5] qui appartenaient à son père, pour un montant global d'environ 2 000 000 USD ; que ces biens lui avaient été donnés par son père ; que la donation n'avait pas été enregistrée en France et qu'à son décès il avait hérité du compte HSBS sous ce profil. Il ajoutait qu'il avait placé, sur ce même compte, des fonds issus la vente de la Banque de Camondo dont il était le président. Les documents produits par l'intimé ne permettent pas de déterminer de manière précise et justifiée de l'origine des fonds, les données de la banque HSBC figurant dans la procédure judiciaire mentionnant que le solde des liquidités et placements ouvertes sous le profil [Compte bancaire 4] s'élevait à 2 098 414,99 USD en décembre 2006, étant précisé que l'administration fiscale a pris en compte le virement de compte à compte en provenance d'un compte lié au profil New Marylebone à hauteur de 910 104,06 USD, ramenant le montant des avoirs taxables à 876 657 euros. L'appelant soutient que l'administration fiscale ne prouve nullement que M. [N] aurait utilisé le compte HSBC de la société New Marylebone Limited et qu'il n'est donc pas tenu de justifier de l'origine des avoirs détenus sur ce compte et notamment la somme de 2 356 365,53 dollars américains figurant en août 2006, au motif qu'il en est le bénéficiaire économique et reproche aux premiers juges d'avoir dit qu'il n'avait pas respecté les dispositions de l'article 1649 A du code général des impôts et en conclut que le

redressement est en tout état de cause infondé car selon lui, la procédure de l'article L. 23 C du livre des procédures fiscale n'était pas applicable sur le compte détenu par la société New Marylebone Limited. Ainsi que le fait valoir l'administration fiscale, M. [N] a justifié une partie des fonds déposés sur les comptes ouverts sous le profil [Compte bancaire 4] à la date du 31 décembre 2006, soit la somme de 940 104,06 USD par un virement de compte à compte en date du 29 décembre 2006 effectué à partir d'un compte du profil [Compte bancaire 3]. En outre, l'obligation déclarative s'impose au titulaire du compte mais aussi à celui qui en a la disposition en droit ou en fait, soit par le biais d'une procuration, soit par l'utilisation personnelle qu'il en fait. En outre, s'agissant du profil [Compte bancaire 3], comme le relèvent les premiers juges, M. [N] n'est pas fondé à contester à en être le bénéficiaire économique alors qu'il a fait aveu contraire devant le juge pénal d'être le dirigeant officieux de la société titulaire des comptes ouverts à son nom au sein de la banque [Localité 1] HSBC Private Bank de sorte que l'administration fiscale était bien fondée à initier la procédure prévue à l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales. Le jugement entrepris sera confirmé en ce qu'il a débouté M. [N] de ses demandes » ;

Et aux motifs éventuellement adoptés que « Sur le bien-fondé de l'imposition supplémentaire Concernant le profil « [Compte bancaire 4] », monsieur [O] [N] indique avoir fait connaître à l'administration fiscale, qui s'en faisait d'ailleurs l'écho lors de ses demandes d'explications, l'origine, familiale, de ces fonds, l'ancienneté de leur dépôt, 1984, et lui avoir transmis ses relevés de comptes, en sorte qu'elle ne pouvait mettre en oeuvre la procédure prévue à l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales. Concernant le profil « [Compte bancaire 3] », il conteste l'obligation de la compagnie New Marylebone limited, qui exerce une activité commerciale hors de France et dont la personne ne lui est pas assimilable, d'avoir à déclarer ces comptes en vertu de l'article 1649 A du code général des impôts, en sorte que la procédure initiée sur la base de l'article L. 23 C précité est impropre, et ajoute qu'en tout état de cause l'origine des fonds, ancienne, est connue, comme provenant de la cession de la banque de Camondo opérée plus de 10 ans auparavant. Il s'insurge enfin contre le procédé tendant à considérer ses déclarations, pour assoir l'imposition, et à les occulter, pour ce qui concerne l'origine des fonds. Il souligne d'ailleurs que pour l'un et l'autre profil, le tribunal correctionnel l'a ainsi jugé le 12 mai 2017, et que les motifs étant le support nécessaire de la condamnation pénale valent erga omnes. Pour le profil « [Compte bancaire 4] », l'administration fiscale se prévaut, d'une part, d'un faisceau d'indices sérieux sur la détention de ces comptes, d'autre part, des déclarations du contribuable lors de l'enquête pénale, au cours de laquelle il reconnaissait plausible le montant des avoirs indiqués par la synthèse issue des fichiers communiqués par le ministère public et fournissait des explications sur leur provenance : l'héritage de son père, le prix de cession de la banque Camondo, le prix de cession d'un immeuble en Turquie, sans toutefois le démontrer précisément. Elle renchérit sur l'insuffisance de la preuve contraire du montant y déposé en décembre 2006, puisque l'intéressé n'ayant produit que les relevés du 14 juin 2006 au 20 juin 2007 des « fiduciary deposits », n'a produit de relevés sur l'ensemble de la période et l'ensemble des placements que listent ces fichiers, dont témoignent les vérifications faites auprès de la société Compagnie financière de Camondo, mettant en exergue des flux entre les comptes de cette société et les comptes du profil « [Compte bancaire 4] » pour des obligations de l'Etat turc et un produit financier « Swiss reinsurance company ». Pour le profil « [Compte bancaire 3] », l'administration fiscale retient les atermoiements au cours de la procédure de monsieur [O] [N], qui reconnut puis démentit être l'ayant droit économique de la société New Marylebone limited, ce que pourtant confirmait d'autres sources, et notamment les contrats de fiducie et la réponse de l'Etat irlandais. Elle note que s'il déclarait la provenance de ces fonds, comme venant de la cession des titres de la banque de Camondo, il n'en justifiait pas. Elle observe

encore n'avoir pas eu communication de l'ensemble des relevés bancaires concernant les 6 comptes, pour la période considérée, incluant le mois d'août 2006. Elle précise notamment que la pièce adverse n°6 n'était constituée que de la seule page de garde et non des relevés de comptes annoncés. Ceci dit, l'article L. 23C précité donnant pouvoir à l'administration fiscale d'interroger un contribuable qui n'a pas déclaré des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger au moins une fois au titre des dix années précédentes pour qu'il lui fournisse dans un certain délai toutes informations ou justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur ces comptes, et le demandeur reconnaissant n'avoir pas déclaré ses comptes correspondant au profil « [Compte bancaire 4] », et n'avoir donné d'autres justificatifs que les relevés bancaires y afférents, il ne peut être reçu dans sa contestation de la mise en oeuvre par l'administration fiscale de la procédure prévue à cet article. D'ailleurs la seule circonstance que cette administration ait recueilli divers renseignements sur leur origine, provenant notamment des déclarations orales de monsieur [O] [N] à l'occasion de l'enquête pénale diligentée à son encontre pour fraude fiscale, ne vaut en toute hypothèse pas justifications de l'origine des fonds. S'agissant du profil « [Compte bancaire 3] », monsieur [O] [N] n'est pas habile à contester en être le bénéficiaire économique, alors qu'il a fait aveu contraire devant le juge pénal d'être le dirigeant officieux de la société titulaire des comptes et le bénéficiaire économique des comptes bancaires ouverts à son nom au sein de la banque [Localité 1] HSBC Private Bank. Il ne peut donc quereller les obligations déclaratives de cette société étrangère, en tant que *fraus omnia corrumpit*, et qu'elle n'avait d'autre objet que l'interposition de personne pour masquer le contribuable. Ce faisant, comme il a déjà été observé pour le premier profil, en ce que le contribuable n'a pas procédé à la déclaration de ses comptes correspondant à ce second profil au cours des dix dernières années, et en ce qu'il ne démontre pas avoir justifié précisément de l'origine des fonds y déposés avant le début de la procédure prévue à l'article L. 23C, notamment à l'occasion de la procédure pénale, en tant que ses déclarations orales ne peuvent valoir justifications, l'administration fiscale était habile à initier la procédure prévue à l'article L. 23C. Enfin, il est vrai que le juge de l'impôt demeure tenu par les constatations matérielles faites par le juge pénal lorsque ce dernier a statué sur le volet fiscal y afférent, mais non par la qualification ou l'interprétation qui en est faite. Ceci dit, la mention, insérée au jugement, que « l'enquête a permis de déterminer que l'origine des fonds figurant sur les comptes suisses des profils litigieux provenaient notamment de la vente de la banque de Camondo », ne participe pas d'une constatation matérielle qu'aurait faite le juge pénal, mais retrace un raisonnement déductif, appuyé sur les modalités de détention des parts de cette banque au moment de la cession, dont 78 % environ par monsieur [O] [N] au moyen de sociétés interposées, ensuite exposées. D'ailleurs, le rapport de synthèse de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, dont le tribunal correctionnel reprend les aspects, et qui est partiellement versé aux présents débats, se borne retracer les participations dans le capital de la banque cédée en 2010, note que « au vu des cessions évoquées ci-dessus », la société Compagnie financière de Camondo a perçu entre 1999 et 2006 2.882.146,98 euros et la Holding de Camondo 10.957.623,53 euros, qu'il peut être présumé, au vu des déclarations du contribuable, que ces flux n'ont pas été déclarés et qu'il semble que le transfert du prix de cession soit la raison de la création de structures écrans afin de permettre à monsieur [O] [N] d'en bénéficier sans apparaître officiellement. Ce faisant, le même raisonnement déductif y préside, sans qu'aucune constatation ne soit effectuée à compter des flux financiers successifs résultant de la répartition du prix. Aussi, les motifs invoqués n'ont pas d'autorité de la chose jugée devant le juge de l'impôt. Dès lors, monsieur [O] [N] ne donnant pas d'autres éléments indubitables sur l'origine des fonds déposés sur ces comptes, il ne peut être suivi en sa critique. Ne donnant pas plus l'information suffisante de leur montant, puisqu'il ne verse pas à la présente cause ses relevés bancaires, au reste non communiqués à la partie adverse, il ne peut non plus être suivi en cette critique » ;

Alors 1°) que les décisions du juge pénal ont au civil autorité absolue de chose jugée, à l'égard de tous, en ce qui concerne tout ce qui a été nécessairement jugé quant à l'existence du fait incriminé, sa qualification et la culpabilité ou l'innocence de la personne poursuivie ; qu'en l'espèce, ainsi que le faisait valoir M. [N], le tribunal correctionnel de Paris, par jugement devenu définitif du 12 mai 2017, a retenu au soutien de sa décision de condamnation du prévenu pour fraude fiscale que « l'enquête a, par ailleurs, permis de déterminer que l'origine des fonds figurant sur les comptes suisses des profils litigieux provenaient notamment de la vente de la Banque de Camondo, ce que M. [N] a confirmé à l'audience » ; que, pour écarter le moyen invoqué par l'exposant tiré de l'autorité des constatations du juge pénal sur le civil, la cour d'appel a retenu que cette mention « ne particip[ait] pas d'une constatation matérielle qu'aurait fait le juge pénal mais retrace un raisonnement déductif appuyé sur les modalités de détention des parts de cette banque au moment de la cession dont 78 % environ par Monsieur [O] [N] au moyen de sociétés interposée » ; qu'en statuant de la sorte, quand l'autorité de chose jugée du jugement du 12 mai 2017 était attachée à l'ensemble des considérations de fait sous-tendant la décision, la cour d'appel a violé l'article 1351 (devenu 1355) du code civil, ensemble l'article 755 du code général des impôts ;

Alors 2°) en outre qu' il résulte du jugement du tribunal correctionnel de Paris du 12 mai 2017 que « l'enquête a, par ailleurs, permis de déterminer que l'origine des fonds figurant sur les comptes suisses des profils litigieux provenaient notamment de la vente de la Banque de Camondo, ce que M. [N] a confirmé à l'audience » ; que s'il résulte de cette décision que l'origine d'une partie seulement des fonds figurant sur les comptes bancaires litigieux était justifiée, il reste que cette décision, revêtue de l'autorité de chose jugée, établissait que les fonds provenaient à tout le moins pour partie de la cession de la Banque Camondo, à hauteur du montant de cette vente, de sorte qu'à concurrence de cette somme, les fonds en cause ne pouvaient être considérés comme provenant d'une mutation à titre gratuit ; qu'en jugeant que le jugé pénal ayant utilisé l'adverbe « notamment », il était exclu que les fonds en cause provinssent exclusivement de la vente de la banque, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations dont il devait résulter qu'une partie au moins des fonds trouvaient leur origine dans cette cession, violant ainsi l'article 1351 (devenu 1355) du code civil, ensemble l'article 755 du code général des impôts.ECLI:FR:CCASS:2021:CO00423