

# Arrêt n°424 du 14 avril 2021 (19-23.230) - Cour de cassation - Chambre commerciale, financière et économique - ECLI:FR:CCASS:2021:CO00424

Rejet

*Demandeur(s) : M. [S] [W]*

*Défendeur(s) : l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF)*

---

## Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Paris, 23 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. [W] était titulaire de comptes bancaires ouverts, à son nom ou au nom d'une société de droit panaméen, dans les livres d'une banque établie en Suisse, ce dernier a été mis en examen par un juge d'instruction puis renvoyé devant un tribunal correctionnel des chefs de fraude fiscale par minoration des déclarations d'impôts sur le revenu et sur la fortune.
2. Parallèlement, l'administration fiscale a notifié à M. [W] une proposition de rectification, établie selon la procédure de taxation d'office prévue à l'article 755 du code général des impôts, portant sur des rappels de droits d'enregistrement au titre de ses avoirs figurant sur neuf comptes étrangers.
3. Le 29 août 2014, l'administration fiscale a émis un avis de mise en recouvrement et, après rejet de sa contestation, M. [W] l'a assignée afin d'obtenir l'annulation de la décision de rejet et la décharge des sommes réclamées.

## Examen des moyens

### Sur le premier moyen, pris en sa première branche

4. M. [W] fait grief à l'arrêt de le débouter de ses demandes, alors « que l'autorité judiciaire doit communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une 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 ; que la communication, par l'autorité judiciaire, d'une pièce appréhendée dans le cadre d'une commission rogatoire internationale n'est pas régulièrement exercée, à défaut de toute "instance" en cours ; qu'en décidant néanmoins que l'administration était recevable à opposer à M. [W] les pièces

qu'elle avait obtenues dans l'exercice de son droit de communication et qui avaient été appréhendées dans le cadre d'une commission rogatoire internationale, la cour d'appel a violé les articles L. 101 et L. 82 C du livre des procédures fiscales, dans leur rédaction antérieure à la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, ensemble les articles 755 et 1649 A du code général des impôts, l'article 334 A de l'annexe III dudit code et les articles L. 71 et L. 23 C du livre des procédures fiscales. »

### **Réponse de la Cour**

5. 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 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. Il ne résulte pas de l'énumération des situations dans lesquelles l'autorité judiciaire est susceptible de transmettre de telles informations que le législateur ait entendu exclure du champ d'application de ce texte les éléments recueillis et transmis par un procureur de la République dans le cadre d'une enquête pénale.

7. En effet, il ressort des travaux parlementaires de la loi du 4 avril 1926 portant création de nouvelles ressources fiscales, dont les dispositions de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales sont issues, que l'objectif du législateur était de permettre à l'administration fiscale d'être informée, autant que possible, de présomptions de dissimulations ou d'évasions fiscales, quelle que fût la procédure en cause. A la lumière de l'évolution des règles de procédure pénale existant à la date des transmissions en cause, une interprétation contraire méconnaîtrait cet objectif.

8. C'est donc à bon droit que la cour d'appel a retenu que la transmission, par le procureur de la République, d'éléments recueillis dans le cadre de l'enquête préliminaire qu'il avait ouverte à la suite de la demande d'entraide internationale émanant des autorités helvétiques, n'était entachée d'aucune irrégularité.

9. Le moyen n'est donc pas fondé.

### **Sur le premier moyen, pris en ses deuxième, troisième, quatrième et cinquième branches**

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

*« 2°/ qu'en toute hypothèse, la chambre commerciale de la Cour de cassation ayant consacré, dans un arrêt du 31 janvier 2012, l'origine illicite des fichiers appréhendés entre les mains de M. [T], il en résultait que l'administration fiscale ne pouvait fonder son action sur ces documents, peu important qu'elle en ait eu connaissance au moyen d'une transmission prétendument régulière, de la part des autorités judiciaires ; qu'en décidant que la circonstance que les pièces avaient été obtenues par la perquisition légalement effectuée au domicile de M. [T] et avaient fait l'objet d'une communication régulière à l'administration fiscale les 9 juillet 2009, 2 septembre 2009 et 12 janvier 2010, était de nature à*

*permettre à l'administration de les opposer à M. [W], à l'appui de la proposition de rectification, la cour d'appel a violé les articles L. 101 et L. 82 C du livre des procédures fiscales, dans leur rédaction antérieure à la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, ensemble les articles 755 et 1649 A du code général des impôts, l'article 334 A de l'annexe III dudit code et les articles L. 71 et L. 23 C du livre des procédures fiscales ;*

*3°/ que le juge, qui doit en toutes circonstances faire observer et observer lui-même le principe de la contradiction, ne peut fonder sa décision sur des pièces qui n'ont pas été régulièrement versées aux débats et soumises à la libre discussion des parties ; qu'en se fondant, pour décider que M. [W] ne pouvait utilement se prévaloir de l'origine illicite des fichiers litigieux, sur un jugement du tribunal correctionnel du 4 avril 2016, ayant rejeté l'exception de nullité de procédure soulevée par l'intéressé en ce qui concerne les éléments tirés de l'enquête pénale pour fraude fiscale diligentée à son encontre, sur lesquels la proposition de rectification serait également fondée, bien que cette décision, qui ne figure pas dans les bordereaux de pièces communiquées, n'ait pas été régulièrement versée aux débats et soumise à la libre discussion des parties, la cour d'appel a violé l'article 16 du code de procédure civile ;*

*4°/ que le juge doit, en toutes circonstances, faire observer et observer lui-même le principe de la contradiction ; qu'il ne peut, à ce titre, relever un moyen d'office, sans avoir préalablement invité les parties à présenter leurs observations sur ce moyen ; qu'en relevant néanmoins d'office le moyen tiré de l'autorité de la chose jugée attachée à un jugement du tribunal correctionnel du 4 avril 2016, sans avoir préalablement invité les parties à présenter leurs observations sur ce moyen, la cour d'appel a violé l'article 16 du code de procédure civile ;*

*5°/ que l'autorité judiciaire doit communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une 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 ; que l'exercice du droit de communication d'une pièce appréhendée dans le cadre d'une commission rogatoire internationale n'est pas régulièrement exercé, à défaut de toute "instance" en cours ; que la proposition de rectification fondée sur une telle pièce, appréhendée irrégulièrement, est irrégulière, quand bien même serait-elle également fondée sur d'autres éléments ; qu'en décidant que la proposition de rectification adressée à M. [W] était régulière, après avoir pourtant constaté qu'elle était fondée, à tout le moins en partie, sur les pièces qu'elle avait obtenues dans l'exercice de son droit de communication et qui avaient été appréhendées dans le cadre d'une commission rogatoire internationale, au motif inopérant que la proposition de rectification était également fondée sur d'autres pièces, régulièrement obtenues, la cour d'appel a violé les articles L. 101 et L. 82 C du livre des procédures fiscales, dans leur rédaction antérieure à la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, ensemble les articles 755 et 1649 A du code général des impôts, l'article 334 A de l'annexe III dudit code et les articles L. 71 et L. 23 C du livre des procédures fiscales. »*

## **Réponse de la Cour**

11. 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.

12. Après avoir relevé qu'il n'était pas contesté que les données informatiques versées au soutien de la plainte de l'administration fiscale contre M. [W] 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, en exécution d'une commission rogatoire internationale délivrée par les autorités judiciaires helvétiques, puis régulièrement communiquées à l'administration fiscale par un 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.

13. L'arrêt retient encore que la proposition de rectification de l'administration fiscale est également fondée sur des éléments issus de l'information judiciaire ouverte pour fraude fiscale contre M. [W] et, notamment, de la perquisition régulièrement réalisée à son domicile, de ses propres déclarations ou de celles de membres de sa famille, dont la régularité n'a pas été mise en cause.

14. De ces énonciations, constatations et appréciations, la cour d'appel, abstraction faite des motifs surabondants critiqués par les troisième et quatrième branches, a déduit à bon droit que ces données constituaient des preuves admissibles, de sorte que la proposition de rectification notifiée à M. [W] par l'administration fiscale était régulière.

15. En conséquence, le moyen, pour partie inopérant, n'est pas fondé pour le surplus.

#### **Sur le deuxième moyen, pris en sa première branche**

16. M. [W] fait le même grief à l'arrêt, alors « *que l'autorité de la chose jugée a lieu à l'égard de ce qui a fait l'objet du jugement ; qu'il faut que la chose demandée soit la même, que la demande soit faite entre les mêmes parties, et formées par elles et contre elles en la même qualité ; que l'autorité de la chose jugée par le juge administratif, en plein contentieux, s'impose à la juridiction civile lorsque la demande satisfait la triple condition d'identité de parties, d'objet et de cause ; qu'en décidant néanmoins que M. [W] ne pouvait se prévaloir de l'autorité de la chose jugée attachée à l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 29 novembre 2018, ayant jugé qu'il n'était pas établi que les comptes litigieux auraient été effectivement ouverts ou clos ou que M. [W] aurait effectué au moins une opération de crédit ou de débit, bien que les demandes aient eu la même cause et le même objet, à savoir la détermination de la titularité des comptes litigieux et des mouvements les ayant affectés, et ait été rendu entre les mêmes parties, la cour d'appel a violé l'article 1355 du code civil.* »

#### **Réponse de la Cour**

17. Selon l'article 1355 du code civil, l'autorité de la chose jugée attachée à une décision suppose une triple identité d'objet, de cause et de parties.

18. Ayant relevé que l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 29 novembre 2018 avait pour objet le prononcé d'amendes fiscales sanctionnant le défaut de déclaration de comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger, prévues par l'article 1736 du code général des impôts, tandis qu'elle-même était saisie de rectifications portant sur des droits de mutation à titre gratuit, prises sur le fondement des articles 1649 A et 755 du code général des impôts et L. 23 C du livre des procédures fiscales, la cour d'appel en a exactement déduit que l'autorité de chose jugée attachée à la décision de la cour administrative d'appel, qui avait un objet distinct, ne faisait pas obstacle à l'action portée devant le juge civil relative aux droits de mutation à titre gratuit.

19. Le moyen n'est donc pas fondé.

**Sur le deuxième moyen, pris en ses deuxième et troisième branches, et le troisième moyen, réunis**

20. Par son deuxième moyen, pris en ses deuxième et troisième branches, M. [W] fait le même grief à l'arrêt, alors :

*« 2°/ qu'un compte bancaire ne peut être regardé comme ayant été utilisé par un contribuable que si ce dernier a, au cours de la période concernée, effectué au moins une opération de crédit ou de débit sur le compte ; que ne constituent pas de telles opérations, des opérations de débit effectuées par la banque à son profit, correspondant au paiement de frais de gestion pour la tenue du compte ; qu'en décidant le contraire, la cour d'appel a violé les articles 1649 A du code général des impôts et 334 A de l'annexe III dudit code, ensemble les articles 755 du même code et les articles L. 71 et L. 23 C du livre des procédures fiscales ;*

*3°/ qu'un compte bancaire ne peut être regardé comme ayant été utilisé par un contribuable que si ce dernier a, au cours de la période concernée, effectué au moins une opération de crédit ou de débit sur le compte ; que le juge doit constater le caractère actif des comptes litigieux, au regard des mouvements ayant affecté lesdits comptes, sans pouvoir déduire une activité desdits comptes d'une simple variation des soldes ; qu'en décidant néanmoins que la seule variation des comptes était de nature à établir que les comptes attribués à M. [W] avaient fait l'objet de mouvements, la cour d'appel, qui a statué par un motif inopérant, a privé sa décision de base légale au regard des articles 1649 A du code général des impôts et 334 A de l'annexe III dudit code, ensemble les articles 755 du même code et les articles L. 71 et L. 23 C du livre des procédures fiscales. »*

21. Par son troisième moyen, M. [W] fait le même grief à l'arrêt, alors « *que la proposition de rectification que l'administration adresse au contribuable doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation ; qu'un compte bancaire ne peut être regardé comme ayant été utilisé par un contribuable que si ce dernier a, au cours de la période concernée, effectué au moins une opération de crédit ou de débit sur le compte ; que la proposition de rectification doit, dans ces conditions, être suffisamment motivée sur ce point, à défaut de quoi le contribuable n'est pas mis en mesure de faire valoir ses observations ou de faire connaître sa position ; qu'en s'abstenant de rechercher si la proposition de rectification adressée à M. [W] était suffisamment motivée quant au caractère actif de l'utilisation des comptes litigieux, la cour d'appel a privé sa décision de base légale*

*au regard des articles L. 57 et R. 57-1 du livre des procédures fiscales, 1649 A et 755 du code général des impôts, 334 A de l'annexe III dudit code, ainsi que des articles L. 71 et L. 23 C du livre des procédures fiscales. »*

### **Réponse de la Cour**

22. Il résulte de l'article 1649 A du code général des impôts que les personnes physiques domiciliées ou établies en France sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger, et de l'article 344 A de l'annexe III du même code, alors applicable, qu'un compte bancaire est réputé avoir été utilisé dès lors qu'il y a été effectué au moins une opération de crédit ou de débit pendant la période visée par la déclaration, que ce soit par le titulaire du compte ou par une personne ayant procuration.

23. Ne constituent pas de telles opérations, d'une part, des opérations de crédit qui se bornent à inscrire sur le compte les intérêts produits par les sommes déjà déposées au titre des années précédentes, et, d'autre part, des opérations de débit correspondant au paiement des frais de gestion pour la tenue du compte.

24. Après avoir constaté que M. [W] était titulaire de cinq comptes bancaires détenus directement et qu'il était l'ayant droit économique de quatre comptes bancaires ouverts au nom de la société Thrumbo Management Corp, en ce qu'il avait la libre disposition des avoirs détenus sur ces derniers comptes, l'arrêt relève qu'il ressort de la proposition de rectification qui lui a été notifiée que les fiches de synthèse issues du fichier informatique provenant de la banque HSBC contiennent de nombreuses informations personnelles, qu'il a corroborées lors de ses auditions au cours de l'information judiciaire.

25. Il relève encore que la société Thrumbo Management Corp a été créée le 24 mai 2006, que les comptes bancaires associés à cette société ont été ouverts la même année et que, pour les années 2006 et 2007, l'ensemble des comptes bancaires détenus par M. [W], directement ou indirectement, ont connu de fortes variations démontrant leur utilisation active, consécutive à des arbitrages entre les différents actifs et non au seul enregistrement de frais financiers.

26. De ces constatations et énonciations, la cour d'appel a exactement déduit que M. [W] était titulaire et avait utilisé, au sens de l'article 344 A de l'annexe III du code général des impôts, les neuf comptes bancaires visés dans la proposition de rectification.

27. Les moyens ne sont donc pas fondés.

### **Sur le quatrième moyen**

28. M. [W] fait le même grief à l'arrêt, alors « que nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international, de même qu'il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise ; que les articles 1649 A et 755 du code général des impôts, l'article 334 A de l'annexe III dudit code et les articles L. 71 et L. 23 C du livre des procédures fiscales, issus de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012, permettent d'infliger aux

contribuables ayant fourni des renseignements insuffisants ou s'étant abstenus de répondre à une demande d'informations, quant à l'origine et aux modalités d'acquisition d'avoirs figurant sur des comptes bancaires détenus à l'étranger, une sanction accrue, consistant à les imposer, à raison des avoirs figurant sur les comptes litigieux, au cours des dix années précédant l'envoi de la demande de justifications, et ce au taux des droits les plus élevés, en fixant l'assiette des droits à la valeur la plus élevée des avoirs sur les dix dernières années précédant l'envoi de la demande d'informations ; qu'en faisant application de ces dispositions au titre d'une période antérieure à leur entrée en vigueur, la cour d'appel a violé les dispositions précitées et l'article 7 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. »

### **Réponse de la Cour**

29. Ayant relevé, par motifs propres et adoptés, que les dispositions de l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales et 755 du code général des impôts étaient destinées à permettre l'établissement de l'assiette de l'impôt et la fixation d'un taux d'imposition et que l'administration fiscale n'avait notifié à M. [W] ni pénalité ni intérêt de retard, la cour d'appel a exactement retenu que ces dispositions ne constituent pas l'application d'une sanction, ce dont il résulte qu'elles n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 7 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, qui ne porte que sur la rétroactivité des seules infractions et peines.

30. Le moyen n'est donc pas fondé.

### **Et sur le cinquième moyen**

31. M. [W] fait le même grief à l'arrêt, alors :

« 1°/ que les mentions qu'un établissement bancaire a porté unilatéralement sur des documents internes sont impuissantes à établir, en l'absence de toute pièce émanant de l'intéressé, que celui-ci est le titulaire des comptes litigieux, justifiant la mise en oeuvre de la procédure d'imposition prévue en cas de défaut de déclaration d'un compte à l'étranger ; qu'en relevant que la banque HSBC private bank (Suisse) détenait des données personnelles précises et fiables concernant M. [W] et que l'administration avait produit les fichiers de synthèse BUP émanant du fichier informatique provenant de cette banque, qui comportent des informations personnelles concernant M. [W], pour en déduire que la preuve de la détention des comptes par celui-ci était rapportée, la cour d'appel, qui a statué par des motifs inopérants, a privé sa décision de base légale au regard des articles 755 du code général des impôts, L. 71 et L. 23 C du livre des procédures fiscales, ensemble les articles 1649 A du code général des impôts et 334 A de l'annexe III dudit code ;

*2°/ qu'en se bornant à affirmer que M. [W] "n'a apporté aucune explication sur le document saisi à son domicile, dont il nie être l'auteur, comportant notamment deux parties intitulées "Explication sur la provenance des fonds" et "Pourquoi ce compte à l'étranger" , la cour d'appel, qui s'est prononcée par un motif impuissant à établir que M. [W] était le titulaire des comptes litigieux, a privé sa décision de base légale au regard des articles 755 et 1649 A du code général*

des impôts, de l'article 334 A de l'annexe III dudit code et des articles L. 71 et L. 23 C du livre des procédures fiscales ;

3°/ que les avoirs figurant sur un compte détenu à l'étranger sont imposables au nom de la personne concernée, dans le seul cas où il est établi qu'elle avait, en droit ou en fait, la libre disposition des sommes en cause, soit par le biais d'une procuration, soit en ayant effectué au moins une opération de débit ou de crédit sur ledit compte ; qu'en décidant néanmoins que la seule qualité d'ayant droit économique attribuée à M. [W] sur les comptes de la société *Thrumbo Management Corp* était de nature à lui conférer la libre disposition des avoirs détenus par cette société, sans constater l'existence d'une procuration ou une opération de débit ou de crédit sur ledit compte, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 755 et 1649 A du code général des impôts, de l'article 334 A de l'annexe III dudit code et des articles L. 71 et L. 23 C du livre des procédures fiscales. »

### **Réponse de la Cour**

32. L'arrêt relève, par motifs propres et adoptés, d'abord que la banque HSBC détenait des données personnelles précises et fiables concernant M. [W], qu'il a confirmées lors de ses auditions réalisées dans le cadre de l'enquête pénale, ensuite, que la synthèse individuelle-code BUP mentionne qu'est lié à la société *Thrumbo Management Corp* un profil client lui-même lié à M. [W] et précise le solde des quatre comptes bancaires de la société, enfin, que les informations concernant la société *Thrumbo Management Corp* figurant sur le registre des sociétés du Panama concordent avec les informations détenues par la banque HSBC. Il relève encore que le document comportant deux parties intitulées « Explication sur la provenance des fonds » et « Pourquoi ce compte à l'étranger », dont M. [W] nie être l'auteur, fait référence à des informations personnelles et que, parmi les nombreux documents découverts au domicile de M. [W] par les enquêteurs, figurent, outre une carte de visite d'un « premier manager » de la banque HSBC aux Etats-Unis, un document reproduisant la manière dont les fonds étaient acheminés sur les comptes bancaires ouverts en Suisse.

33. En l'état de ces seules constatations et appréciations, dont elle a pu déduire, dans l'exercice de son pouvoir souverain d'appréciation de la portée des éléments de preuve qui lui étaient soumis, que M. [W] était le bénéficiaire des comptes ouverts tant à son nom propre qu'à celui de la société *Thrumbo Management Corp*, ce dont il résultait que l'administration fiscale était fondée à établir les redressements portant sur des droits de mutation à titre gratuit, la cour d'appel a légalement justifié sa décision.

34. Le moyen n'est donc pas fondé.

**PAR CES MOTIFS**, la Cour :

REJETTE le pourvoi ;

---

**Président : Mme Mouillard**

**Rapporteur : Mme Daubigny**



**Avocat général : M. Douvreur**

**Avocat(s) : SCP Richard - SCP Foussard et Froger**