

Dec 21-1

COMPTES ETRANGERS et FAIT GENERATEUR DE LA TAXATION DE 60*

La cour de cassation vient de publier dans son rapport 2021 l'analyse de l'arrêt de la chambre commerciale du 16 décembre 2020

[16 décembre 2020 Cour de cassation Pourvoi n° 18-16.801](#)

Cet arrêt est l'occasion pour la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation de préciser sa position

-sur l'admissibilité de la preuve en matière fiscale,
et

-sur la prescription et le fait générateur des droits d'enregistrements dus à la suite de la découverte d'avoirs d'origine indéterminée sur un compte non déclaré à l'étranger.

I/ Sur l'admissibilité de la preuve en matière fiscale 1

II/ La prescription et la mise en œuvre des dispositions combinées des articles 755 du code général des impôts et L. 23 C du livre des procédures fiscales.....3

I/ Sur l'admissibilité de la preuve en matière fiscale

la cour précise 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.

À cette occasion, la Cour, à la suite de la Cour européenne des droits de l'homme ([CEDH, arrêt du 12 juillet 2001, Ferrazzini c. Italie, no 44759/98, § 29](#)), a rappelé que le contentieux de l'impôt, en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement sur la situation des contribuables, 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](#).

Elle a ensuite jugé, au visa de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, qu'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 et que les conditions dans lesquelles elles lui ont été communiquées n'ont pas été ultérieurement déclarées illégales par le juge.

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.

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.

À la suite de la transmission par un procureur de la République d'informations obtenues à l'occasion de l'exécution d'une commission rogatoire des autorités helvétiques enquêtant sur le vol de données bancaires par un des salariés d'un établissement bancaire et d'une perquisition réalisée au domicile français de ce salarié, laissant supposer qu'un contribuable détenait des avoirs sur des comptes bancaires ouverts dans les livres de cet établissement, l'administration fiscale a déposé une plainte pour fraude fiscale à son encontre, à la suite de laquelle ce dernier a été définitivement condamné par un tribunal correctionnel.

Le contribuable faisait grief à l'arrêt de la cour d'appel d'avoir violé les dispositions de l'article 6, § 1, de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ainsi que celles de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales.

À cette occasion, la Cour, à la suite de la Cour européenne des droits de l'homme ([CEDH, arrêt du 12 juillet 2001, Ferrazzini c. Italie, no 44759/98, § 29](#)), a rappelé que le contentieux de l'impôt, en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement sur la situation des contribuables, 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](#).

Elle a ensuite jugé, au visa de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, qu'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 et que les conditions dans lesquelles elles lui ont été communiquées n'ont pas été ultérieurement déclarées illégales par le juge.

Analysant les énonciations, constatations et appréciations de la cour d'appel, la Cour de cassation a jugé que celle-ci avait déduit, à bon droit, que les données produites par l'administration fiscale constituaient des preuves admissibles.

La Cour de cassation s'inscrit ainsi dans la ligne dégagée par le Conseil constitutionnel à l'occasion de l'examen de la conformité à la Constitution de l'article 37 de la loi no 2013-1117 du 6 décembre 2013 puisque le Conseil a validé la possibilité pour l'administration fiscale, aux fins d'exercice du contrôle de l'impôt, de se fonder sur des documents, pièces ou informations quelle que soit leur origine, à condition qu'ils lui aient été régulièrement transmis au titre du droit de communication ou de l'assistance administrative internationale ([Cons. Constit., 4 décembre 2013, décision no 2013-679 DC, Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière](#)),

position reprise par le Conseil d'État qui a jugé que la seule circonstance que l'administration ait disposé d'informations issues de documents obtenus de manière frauduleuse par un tiers est, par elle-même, sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition ([CE, 8e-3e chambres réunies, 20 octobre 2016, no 390639](#)).

On notera que dans la décision précitée, le Conseil constitutionnel a également examiné la conformité à la Constitution de l'article 39 de la loi no 2013-1117 du 6 décembre 2013, lequel avait pour objet de permettre à l'administration fiscale de demander au juge des libertés et de la détention l'autorisation de procéder à des visites domiciliaires sur le fondement de toute information quelle qu'en soit l'origine. Il a décidé que ces dispositions étaient contraires à la Constitution, en ce qu'elles privent de garanties légales les exigences du droit au respect de la vie privée et, en particulier, de l'inviolabilité du domicile.

Ce faisant, il a conforté la jurisprudence de la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation qui, par deux arrêts rendus en 2012, avait jugé que la transmission par le procureur de la République, en application de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, de documents volés ou détournés ou présumés l'être, ne pouvait rendre licites leur détention et leur production par les agents de l'administration fiscale à l'appui d'une demande de visites et saisies domiciliaires ([Com., 31 janvier 2012, pourvoi no 11-13.097, Bull. 2012, IV, no 22](#), et [Com., 21 février 2012, pourvoi no 11-15.162](#)).

III/ La prescription et la mise en œuvre des dispositions combinées des articles 755 du code général des impôts et L. 23 C du livre des procédures fiscales

La cour de cassation a approuvé la cour d'appel qui avait jugé que le contribuable ne pouvait invoquer la prescription du droit de reprise de l'administration, s'agissant des avoirs qu'il prétendait avoir hérité de sa mère, puisqu'il ne rapportait pas la preuve de cette succession.

Ainsi, le fait générateur de l'imposition devait être fixé au 30 septembre 2013 soit trente jours après l'envoi de la mise en demeure.

Cet arrêt fait application des principes identiques à ceux que retient le Conseil d'État,

l'administration fiscale a notifié à ce contribuable, après avoir sollicité de sa part des informations sur le fondement de l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, deux propositions de rectification portant sur des rappels de droits d'enregistrement selon la procédure de taxation d'office sur le fondement de l'article 755 du code général des impôts, les sommes figurant sur les comptes bancaires détenus dans cette banque suisse étant réputées constituer un patrimoine acquis à titre gratuit, et sur des rappels d'impôt de solidarité sur la fortune et de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Un tribunal de grande instance l'a débouté de ses demandes tendant à voir annuler la décision de rejet de ses réclamations de l'administration fiscale et à obtenir la décharge de ses impositions. Ce jugement a été confirmé en appel.

Sur le fond, le contribuable faisait valoir que les avoirs détenus à l'étranger provenaient de la succession de sa mère et de sa tante et que, sa mère étant décédée le 16 mars 2006 et la déclaration de succession définitive 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, de sorte que l'administration fiscale ne pouvait, sur le fondement de l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, demander des justifications que sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte, en dehors de tout autre élément.

Cet arrêt a été l'occasion pour la Cour de cassation d'énoncer que, 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, de sorte que 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.

La cour de cassation a, en application de ces principes, approuvé la cour d'appel qui avait jugé que le contribuable ne pouvait invoquer la prescription du droit de reprise de l'administration, s'agissant des avoirs qu'il prétendait avoir hérité de sa mère, puisqu'il ne rapportait pas la preuve de cette succession.

Ainsi, le fait générateur de l'imposition devait être fixé au 30 septembre 2013 soit trente jours après l'envoi de la mise en demeure.

Cet arrêt fait application des principes identiques à ceux que retient le Conseil d'État, selon lesquels dès lors que le redevable n'apporte aucune précision, ni aucun commencement de justification sur la nature des ressources ayant servi à constituer les avoirs figurant sur un compte détenu à l'étranger non déclaré à l'administration fiscale, ni sur la circonstance que ces ressources auraient déjà été imposées ou n'auraient pas été imposables, il ne fait pas échec à la présomption qui résulte des articles 1649 A et 1649 quater A du code général des impôts de sorte que c'est à bon droit que l'administration fiscale regarde les sommes litigieuses, qui ne peuvent d'ailleurs, par nature, qu'être qualifiées de revenus d'origine indéterminée dès lors que le fait générateur de l'imposition est constitué par la constatation du transfert et non par la perception ou par l'origine de ces sommes, comme des revenus imposables ([CE, 10e et 9e sous-sections réunies, 4 février 2015, no 365180](#),).ET conclusions de Mme Bretonneau