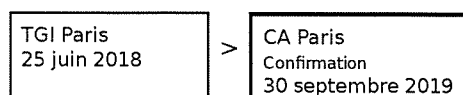




Cour d'appel de Paris, Pôle 5 - chambre 10, 30 septembre 2019, n° 18/17749

Chronologie de l'affaire



Sur la décision

Référence : CA Paris, pôle 5 - ch. 10, 30 sept. 2019, n° 18/17749

Juridiction : Cour d'appel de Paris

Numéro(s) : 18/17749

Décision précédente : Tribunal de grande instance de Paris, 25 juin 2018, N° 16/11770

Dispositif : Confirme la décision déferée dans toutes ses dispositions, à l'égard de toutes les parties au recours

Sur les personnes

Président : Edouard LOOS, président

Avocat(s) : Guillaume MIGAUD, Hervé OLIEL

Cabinet(s) : AVOCATS BOCCALINI & MIGAUD ABM DROIT ET CONSEIL

Texte intégral

Copies exécutoires

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

délivrées aux parties le : AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

COUR D'APPEL DE PARIS

Pôle 5 - Chambre 10

ARRÊT DU 30 SEPTEMBRE 2019

(n° , 8 pages)

Numéro d'inscription au répertoire général : N° RG 18/17749 - N° Portalis 35L7-V-B7C-B6CCM

Décision déferée à la Cour : Jugement du 25 Juin 2018 - Tribunal de Grande Instance de PARIS - RG n° 16/11770

APPELANT

Monsieur Z X

[...]

[...]

Représenté par M^e C OLIEL, avocat au barreau de PARIS, toque : E1042

INTIME

MONSIEUR LE DIRECTEUR RÉGIONAL DES FINANCES PUBLIQUES D'ILE DE FRANCE ET DE PARIS

Pôle Fiscal Parisien 1, Pôle Juridictionnel Judiciaire

Ayant ses [...]

[...]

Représenté par M^e Guillaume MIGAUD de la SELARL ABM DROIT ET CONSEIL AVOCATS E.BOCCALINI & MIGAUD, avocat au barreau de VAL-DE-MARNE, toque : PC430

COMPOSITION DE LA COUR :

En application des dispositions des articles 786 et 907 du code de procédure civile, l'affaire a été débattue le 23 Mai 2019, en audience publique, les avocats ne s'y étant pas opposés, devant Madame Christine SIMON-ROSSENTHAL, conseillère, chargée du rapport.

Ce magistrat a rendu compte des plaidoiries dans le délibéré de la Cour, composée de :

Monsieur Edouard LOOS, Président de chambre

Madame Sylvie CASTERMANS, Conseillère

Madame Christine SIMON-ROSSENTHAL, Conseillère

qui en ont délibéré

Greffière, lors des débats : Madame Marie-Gabrielle de La REYNERIE

ARRÊT :

— contradictoire

— par mise à disposition de l'arrêt au greffe de la Cour, les parties en ayant été préalablement avisées dans les conditions prévues au deuxième alinéa de l'article 450 du code de procédure civile.

— signé par Monsieur Edouard LOOS, président de chambre et par Madame Cyrielle BURBAN, greffière à qui la minute du présent arrêt a été remise par le magistrat signataire.

FAITS ET PROCÉDURE

Par lettre du 09 juillet 2009, le Procureur de la République de Nice a communiqué à l'administration fiscale, sur le fondement des dispositions de l'article L.101 du livre des procédures fiscales, des informations sur la banque HSBC Private bank, filiale suisse de la banque HSBC, recueillies à l'occasion d'une enquête judiciaire. Sur instructions de ce magistrat, les services de gendarmerie chargés de l'enquête préliminaire ont ainsi remis aux services de la direction générale des finances publiques, selon procès-verbaux des 2 septembre 2009 et 12 janvier 2010, deux séries de fichiers informatiques dont l'exploitation a permis de faire ressortir une liste de clients de la banque HSBC Private bank, dont M. Z X, bénéficiaire d'un compte bancaire faisant apparaître un solde de 1 291 029 dollars américains en décembre 2005 et de 1 471 220 dollars américains en décembre 2006, ce compte n'ayant pas été déclaré à l'administration fiscale conformément aux dispositions de l'article 1649 A du code général des impôts.

Par lettre du 27 janvier 2014, M. Z X a fait l'objet d'une demande d'informations et de justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition de ces avoirs dans un délai de 60 jours, tel que prévu à l'article L.23 C du livre des procédures fiscales.

Par lettre du 25 mars 2014, M. X, par l'intermédiaire de son conseil, a indiqué n'être détenteur d'aucun avoir à l'étranger et avoir interrogé sa mère M^{me} B X qui lui a répondu avoir été titulaire d'un compte HSBC Private bank clos et détenu par elle-seule. Il a joint à son courrier une attestation de sa mère en ce sens ainsi que la copie du passeport de cette dernière.

Par lettre de mise en demeure du 24 avril 2014, il lui a été demandé de compléter sa réponse sous un délai de 30 jours en apportant la justification bancaire de non-titularité de droits sur ce compte au cours de la période de novembre 2005 à février 2007.

Ce justificatif n'ayant pas été transmis, l'administration a mis en place la procédure de taxation d'office prévue à l'article 71 du livre des procédures fiscales et a taxé l'intéressé aux droits de mutation à titre gratuit au titre de ces avoirs, dans les conditions prévues à l'article 755 du code général des impôts, par proposition de rectification du 2 décembre 2014, calculés sur la valeur des avoirs connus la plus élevée sur la période de novembre

2005 à février 2007, à savoir la somme de 1 471 220 dollars américains, soit 1 117 099,47 euros selon le taux de conversion de février 2017. Le rappel de droits de mutation porte donc sur la somme de 670 259 euros

Suite aux observations en réponse présentées par lettre du 29 décembre 2014, l'administration a confirmé les rectifications proposées par lettre du 28 juillet 2015.

Les droits rappelés ont été mis en recouvrement par avis du 15 septembre 2015.

M. X a contesté les rappels mis à sa charge par une réclamation du 16 octobre 2015 qui a fait l'objet d'une décision de rejet datée du 22 avril 2016.

Par acte d'huissier de justice du 17 juin 2016, il a porté la contestation devant le tribunal de grande instance de Paris.

Par jugement du 25 juin 2018, le tribunal de grande instance de Paris a rejeté l'ensemble des demandes de M. Z X, l'a condamné aux dépens, rejeté la demande de M. Z X formée sur le fondement des dispositions de l'article 700 du code de procédure civile.

M. Z X a relevé appel du jugement le 16 juillet 2018.

Par conclusions signifiées le 12 avril 2019, Monsieur Z X demande à la cour d'infirmier le jugement déféré en ce qu'il a débouté Monsieur Z X de ses demandes et, à titre principal de désigner un expert informatique qu'il plaira à la cour qui certifiera l'authenticité et garantira l'intégrité des données utilisées par le service comme correspondant aux fichiers natifs tenus par la banque, avec la mission suivante :

. convoquer et entendre les parties, assistées, le cas échéant, de leurs conseils, et recueillir leurs observations à l'occasion de l'exécution des opérations ou de la tenue des réunions d'expertise ;

. se faire remettre toutes pièces utiles à l'accomplissement de sa mission ;

. dire si les données utilisées par l'administration correspondent aux fichiers natifs détenus par la banque HSBC ;

. rapporter toutes autres constatations utiles à l'examen des prétentions des parties ;

. mettre, en temps utile, au terme des opérations d'expertise, les parties en mesure de faire valoir leurs observations, qui seront annexées au rapport ;

. déposer son rapport exposant ses conclusions quant à l'authenticité des données utilisées par le service dans un délai de 2 mois à compter de l'avertissement qui lui sera donné par le greffe du versement de la provision.

Il demande à la cour de juger que :

— il a fait toute diligence pour établir qu'il n'est pas et n'a pas été titulaire d'un ou de comptes bancaires auprès de la banque HSBC Private Bank (Suisse) SA ;

— l'administration fiscale ne peut se prévaloir des fichiers volés HSBC établissant qu'un contribuable était titulaire de droits sur un compte bancaire et les opposer au contribuable dès lors que d'une part, les

fichiers ont été obtenus dans des conditions déclarées illégales par la Cour de cassation et que, d'autre part, ils sont affectés d'une irrégularité tenant à leur exploitation, par l'administration, antérieurement à leur communication sur le fondement de l'article L 101 du livre des procédures fiscales ;

— l'administration fiscale ne saurait mettre l'œuvre l'article L 23 C du livre des procédures fiscales dès lors que la prescription est déjà acquise au contribuable ;

— les fichiers volés n'ont aucune valeur probante dès lors qu'ils ont été modifiés ;

— l'administration fiscale ne peut pas mettre en œuvre le dispositif des articles L 23 C du livre des procédures fiscales et 755 du code général des impôts pour les comptes clôturés avant le 1^{er} janvier 2012 ;

— la synthèse individuelle code « BUP » ne permet pas de déterminer que les éléments d'identification se rattachent à Monsieur Z X, la plupart de ces éléments se rattachant à Madame B X.

— en conséquence, ordonner le dégrèvement de la dette fiscale contestée

A titre subsidiaire, juger que les avoirs figurant sur les comptes litigieux n'appartenaient que pour moitié à M. Z X ; qu'ils ont pour origine une donation indirecte consentie par Madame B X à son fils ; que le barème et l'abattement prévus par les articles 777 et 779 du code général des impôts en matière de donation en ligne directe sont donc applicables sur une base correspondant à la moitié des avoirs et, en conséquence, ordonner le dégrèvement partiel de la dette fiscale contestée.

En tout état de cause, condamner Madame la directrice de la DNVSF à verser la somme de 5 000 euros au titre de l'article 700 du code de procédure civile, ainsi qu'aux entiers dépens de première instance et d'appel.

Par conclusions signifiées le 15 janvier 2019, Monsieur le directeur régional des finances publiques d'Ile de France et de Paris demande à la cour de débouter M. Z X de sa demande, de le condamner en outre à tous les dépens de l'instance, de dire qu'en toute hypothèse, les frais entraînés par la constitution d'un avocat qui n'est pas obligatoire en matière fiscale (article R* 202 2 du livre des procédures fiscales) resteront à sa charge (article R* 207-1 alinéas 1 et 3 du livre des procédures fiscales) et de rejeter sa demande présentée sur le fondement de l'article 700 du code de procédure civile.

SUR CE,

Sur la demande de communication des fichiers informatiques originaux et d'expertise :

En application de l'article 954 du code de procédure civile, la cour ne statue que sur les prétentions énoncées au dispositif et n'examine les moyens au soutien de ces prétentions que s'ils sont invoqués dans la discussion.

M. Z X sollicite dans le corps de ses écritures la communication des fichiers informatiques, sur lesquels l'administration s'est fondée pour établir les

rectifications, dans leur version originale sans reprendre cette demande dans le dispositif. 3

En conséquence, la cour n'est pas saisie de la demande de communication des fichiers informatiques originaux.

M. X sollicite une expertise judiciaire aux fins d'authentification et de garantie de l'intégrité des données utilisées par l'administration fiscale.

Il fait valoir qu'il résulte d'un rapport issu de la procédure d'enquête de police judiciaire ouverte par le Ministère public de la confédération Suisse en date du 25 août 2010, portant sur l'analyse des données informatiques, que les fichiers volés HSBC ont été modifiés le 25 février 2009, soit à une date ultérieure à la date de leur saisie au domicile de C Y.

L'administration fiscale réplique que la validité et l'intégrité des données informatiques exploitées par le service pour établir les rectifications, a été confirmée par la chambre criminelle de la Cour de

cassation les 27 novembre 2013 et 28 septembre 2016.

Elle fait valoir que les informations issues de ces données ont été regroupées pour chaque personne dans un document de synthèse individuel ; qu'une copie de ce document de synthèse individuel, retraçant toutes les informations identifiées concernant M. Z X, lui a été transmise en annexe à la réponse à ses observations du 28 juillet 2015 et que la demande de communication n'est pas fondée.

Ceci étant exposé, l'administration fiscale s'est vue remettre par les services de gendarmerie aux termes de deux procès-verbaux des 2 septembre 2009 et 12 janvier 2010 une copie de quatre fichiers DB2 saisis au domicile de Monsieur C Y et un CD DVD issu de la même procédure judiciaire content des « fichiers historiques d'état des biens » et « des historiques des mouvantes spot » (au jour le jour).

L'exploitation de ces fichiers a permis de faire ressortir les éléments concernant M X, consignés dans le document de synthèse individuel code BUP 9070150666. Monsieur X est désigné comme le titulaire « account holder » du compte patrimonial ouvert en Suisse auprès de la banque HSBC Private Bank sous le code BUP n° 9070150168. Le montant total le plus élevé du solde de ce compte s'élevait à 1 417 220 dollars américains au mois de décembre 2006.

Les procès-verbaux et le document de synthèse individuel ont été communiqués à M. X pendant la procédure de contrôle.

Il n'est 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. M. X ne justifie que la liste des clients de la société HSBC Private Bank aurait été falsifiée ou manipulée par l'administration fiscale ni donc de l'intérêt d'une mesure d'expertise.

Le jugement entrepris sera donc confirmé en ce qu'il a rejeté la demande d'expertise formée par M. X.

Sur la licéité des preuves de l'administration fiscale :

M. Z X soutient que conformément à la réserve d'interprétation du Conseil Constitutionnel, les services fiscaux ne peuvent se prévaloir de pièces obtenues dans des conditions illégales.

Il fait valoir qu'un arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation, en date du 31 janvier 2012, a précisé que le fichier HSBC avait une origine illicite en ce qu'il provenait d'un vol commis par Monsieur C Y. M. Z D et que l'administration fiscale ne pouvait s'en prévaloir pour établir ses impositions.

Il soutient que le fichier HSBC était en possession de l'administration fiscale, dès décembre 2008, soit avant la transmission par le Procureur de la République de Nice, dans le cadre de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, de sorte que ne pouvait se baser sur cet élément pour la mise en 'uvre de la procédure de rectification.

L'administration fiscale réplique que dans sa décision du 4 décembre 2013, le Conseil Constitutionnel a précisé que les pièces ayant une origine illicite ne pouvaient être écartées au seul motif de leur origine, dès lors qu'elles avaient été régulièrement communiquées à l'administration'; qu'en l'espèce, le fichier HSBC a été régulièrement communiqué à l'administration fiscale par le Procureur de la République de Nice; qu'en outre, la Cour de cassation, ainsi que le Conseil d'état ont définitivement validé les modalités d'obtention du fichier HSBC par l'administration fiscale, ainsi que l'intégrité du fichier. Elle ajoute que le fiat que le fichier a été falsifié n'est pas rapportée et que

l'exploitation de ces pièces est recevable.

Ceci étant exposé, il n'est pas contesté que les données informatiques dont des extraits ont été transmis à l'appui des propositions de rectification avaient été dérobées par M. Y, ancien informaticien salarié de la filiale suisse de la banque HSBC. Ces pièces ont été obtenues par la perquisition légalement effectuée au domicile de M. Y 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 09 juillet 2009, 2 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.

La proposition de rectification de l'administration fiscale est fondée sur les documents qui lui ont été transmis par l'autorité judiciaire provenant d'une perquisition régulièrement effectuée.

Il n'est pas établi que la perquisition diligentée par le procureur de Nice aurait été annulée ou aurait été irrégulière ni que les données informatiques litigieuses auraient déjà été déclarées illégales ou encore que la procédure ayant conduit à leur communication aurait déjà été annulée par un juge.

Sur la prescription du droit de reprise :

M. Z X soutient que la prescription du droit de reprise de l'administration fiscale est acquise dans la mesure où les avoirs litigieux sont détenus au titre de l'année 2005 et que la procédure mise en 'uvre par l'administration prévue à l'article L 23 C du livre des procédures fiscales s'applique à compter du 1^{er} janvier 2013.

L'administration réplique que le fait générateur de l'imposition est l'absence de réponse ou le défaut de réponse à une demande d'information ou de justifications formulées en application de l'article L.23 C du livre des procédures fiscales. Elle fait valoir que le Conseil d'Etat et le Conseil Constitutionnel, ont jugé que le législateur pouvait instaurer une imposition sur une assiette dont les éléments sont constitués antérieurement à son fait générateur et à la publication de la loi qui l'institue et qu'en l'espèce, la prescription qui a commencé à courir à partir de la demande d'information et de justification des avoirs détenus en Suisse datée du 27 janvier 2014 n'est pas acquise.

Ceci étant exposé, les dispositions des articles L. 23 C du livre des procédures fiscales et 755 du code général des impôts sont issues de l'article 8 de la loi de finances rectificatives n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 pour 2013. Le législateur a prévu que ces nouvelles dispositions s'appliquaient aux demandes de justifications de l'origine des avoirs par le service à compter du 1^{er} janvier 2013. Le fait générateur est donc constitué non pas par l'absence de déclaration de comptes ouverts à l'étranger mais par l'absence de réponse du contribuable à la date d'expiration des délais prévus à l'article L. 23 du livre des procédures fiscales comme expressément indiqué à l'article 755 du code général des impôts.

Le jugement entrepris sera donc confirmé en ce qu'il a rejeté le moyen tiré de la prescription.

Sur la qualification de sanction du dispositif instauré par l'article L 23 C du livre des procédures fiscales et la violation du principe de non-rétroactivité des peines :

M. Z X soutient que l'article L 23 C du livre des procédures fiscales aboutit à des impositions mises à la charge d'un contribuable en cas de manquement, ce qui lui confère le caractère de peine/sanction et que le principe de non-rétroactivité de la loi pénale empêche

l'application de l'article L 23 C du livre des procédures fiscales à son égard puisque l'obligation de déclarer les comptes bancaires litigieux était antérieure à l'entrée en vigueur de l'article L 23 C du livre des procédures fiscales, à savoir le 30 décembre 2012.

Ainsi que le soutient l'administration fiscale, l'article L 23 C du livre des procédures fiscales n'a pas la nature d'une peine mais correspond à une imposition

appliquée par défaut à des avoirs détenus à l'étranger, dans les conditions prévues aux articles L. 71 du livre des procédures fiscales et 755 du code général des impôts.

Sur le bien fondé des impositions et sur la co-titularité du compte des avoirs litigieux :

M. Z X affirme ne détenir aucun avoir auprès de la banque HSBC Private Bank (Suisse) SA entre novembre 2005 et février 2007. Il fait valoir que sa mère, Madame B X, a attesté par une lettre remise au service le 25 mars 2014 être l'unique détentrice des comptes bancaires litigieux. Il fait valoir qu'il a accompli toutes les diligences de nature à établir qu'il n'était pas titulaire des avoirs litigieux. Il affirme que la preuve de non-détention de compte exigée par l'administration fiscale est impossible à rapporter au motif que la banque HSBC Private Bank ne délivre pas de certificat de non-titularisé.

Il soutient qu'il ressort de l'analyse du document de synthèse individuel, sur lequel l'administration s'est fondée pour établir les rectifications, que Madame B X est l'unique titulaire des avoirs litigieux et que cette synthèse est dépourvue de nombreux éléments personnels de M. Z X comme son adresse ou téléphone.

M. Z X affirme que puisqu'il ressort de l'analyse du document de synthèse individuel, que Madame B X est l'unique titulaire des avoirs litigieux, il y a lieu de considérer que les avoirs figurant sur les comptes appartiennent seulement pour moitié à M. Z X ; que la base de rappel de droits de mutation s'élève à 558 549 euros et doit être assimilée à une donation indirecte ; qu'il n'y a pas lieu d'appliquer le taux d'imposition le plus élevé prévu en matière de droit de mutation à titre gratuit au vu des justifications sur l'origine des avoirs détenus à l'étranger.

L'administration fiscale réplique que les éléments produits ne permettent pas d'établir l'origine d'une partie des avoirs au sens de l'article L 23C du livre des procédures fiscales. Par conséquent, cette somme serait taxable conformément aux dispositions de l'article 755 du code général des impôts.

Ceci étant exposé, ainsi que l'a souligné le tribunal, M. X ne conteste pas que les éléments d'état civil mentionnés dans le document de synthèse individuelle code BUP qui lui a été communiquée lui correspondent.

En outre, M. X ne rapporte pas la preuve qu'il n'est pas titulaire du compte bancaire que l'administration lui attribue. En effet, M. X produit deux copie de courriers recommandés avec accusé de réception que lui-même et son avocat Maître E F auraient adressés à la banque le 20 mai 2014 aux termes desquels ces derniers sollicitent de la banque une attestation de

non titularité de compte. M. X ne produit ni les avis de courrier recommandé ni les avis de réception. D'autre part, M X produit une lettre de la banque datée du 11 juillet 2014 qu'il indique être la réponse de la banque à leur demande et qui indiquerait que la banque ne délivre aucune attestation négative ce qui l'empêcherait de pouvoir rapporter la preuve du fait qu'il n'est pas titulaire de comptes. Cependant, cette lettre est illisible et comporte de nombreuses menions biffées dont celle du nom du destinataire du courrier dont l'adresse ne correspond pas, en outre, à celle de M. X d'une part ni à celle de son avocat d'autre part.

En conséquence cette lettre est dénuée de toute valeur probante.

Enfin, l'attestation de sa mère Madame B X, outre le fait qu'elle ne comporte aucune pièce

d'identité ni mention de l'adresse de sa rédactrice, ne saurait être retenue comme élément probant en l'absence d'autres éléments qui étayeraient le fait que cette dernière soit la seule titulaire ni même co-titulaire des comptes ; le seul fait que l'adresse portée sur la notice individuelle soit celle de sa mère est insuffisant à en rapporter la preuve.

Le jugement entrepris sera donc confirmé en ce qu'il a estimé que administration fiscale avait mis en 'uvre la procédure de taxation d'office dans les conditions de l'article 755 du code général des impôts et en calculant les droits de mutation à titre gratuit sur les avoirs figurant sur les comptes étranger au taux le plus élevé et débouté M. X de ses demandes.

Le jugement déferé sera également confirmé en ses dispositions relatives aux dépens et à l'article 700 du code de procédure civile.

Monsieur X succombant en son appel sera condamnée aux dépens de la procédure et débouté de sa demande d'indemnité de procédure.

PAR CES MOTIFS :

La cour,

CONFIRME le jugement rendu par le tribunal de grande instance de Paris le 25 juin 2018 en toutes ses dispositions ;

CONDAMNE Monsieur Z X aux dépens d'appel ;

DEBOUTE Monsieur Z X de sa demande d'indemnité de procédure.

LA GREFFIÈRE LE PRÉSIDENT

C. BURBAN E. LOOS

