



**Notice explicative relative à l'arrêt n° 422 du 14 avril 2021
Pourvoi n° 19-18.616
Chambre commerciale, financière et économique**

À l'occasion de l'exécution en France d'une commission rogatoire des autorités helvétiques enquêtant sur le vol de données bancaires par un des salariés d'un établissement bancaire suisse et d'une perquisition réalisée au domicile français de ce salarié, des éléments laissant supposer que plusieurs contribuables détenaient des avoirs sur des comptes bancaires ouverts dans les livres de cet établissement ont été découverts. À la suite de la transmission par le procureur de la République de ces informations à l'administration fiscale, celle-ci a déposé plusieurs plaintes pour fraude fiscale à l'encontre de ces contribuables. Si, pour plusieurs d'entre eux, ces plaintes ont donné lieu à des condamnations pénales devenues définitives, tel n'était pas le cas dans cette affaire pour laquelle le redevable avait seulement fait l'objet d'un redressement au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune, dont il a contesté la régularité devant les juridictions civiles, tribunal de grande instance puis cour d'appel de Paris.

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 qui s'est élaborée en deux arrêts successifs.

Par un premier arrêt du 16 décembre 2020 (Com., 16 décembre 2020, pourvoi n° 18-16.801, publié au *Bulletin* et au *Rapport annuel*), la chambre a jugé 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 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.

Ce principe avait été précédemment énoncé par le Conseil constitutionnel dans une décision du 4 décembre 2013 (Cons. const., 4 décembre 2013, décision n° 2013-679 DC, Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière), statuant sur la conformité à la Constitution de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, en particulier son article 37 créant l'article L. 10-0 AA du livre des procédures fiscales¹. Cette analyse avait également été 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, 20 octobre 2016, n° 390639, mentionné aux tables du *Recueil Lebon*).

La chambre commerciale, financière et économique a ainsi validé le principe selon lequel l'administration fiscale pouvait fonder un redressement en utilisant des pièces illicites à l'origine, dès lors qu'elles lui ont été régulièrement transmises par le procureur de la République, notamment en application de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales et ce, quand bien même cette transmission ait eu lieu avant l'entrée en vigueur de la loi de 2013 précitée énonçant ce principe.

Par l'arrêt du 14 avril 2021 ici commenté (Com., 14 avril 2021, pourvoi n° 19-18.616, publié au *Bulletin* et au *Rapport annuel*), la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation a précisé à quelles conditions la transmission par le procureur de la République en application de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales était régulière.

On rappellera que cet article, dans sa version antérieure à la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 précitée, applicable en l'espèce, disposait 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 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. »

Une nouvelle rédaction a été apportée par la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, le premier alinéa étant désormais rédigé de la façon suivante : « L'autorité judiciaire doit communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle recueille, à l'occasion de toute procédure judiciaire, de nature à faire présumer une fraude

¹ L'article L. 10-0 AA dispose que : « Dans le cadre des procédures prévues au présent titre II, à l'exception de celles mentionnées aux articles L. 16 B et L. 38, ne peuvent être écartés au seul motif de leur origine les documents, pièces ou informations que l'administration utilise et qui sont régulièrement portés à sa connaissance soit dans les conditions prévues au chapitre II du présent titre II ou aux articles L. 114 et L. 114 A, soit en application des droits de communication qui lui sont dévolus par d'autres textes, soit en application des dispositions relatives à l'assistance administrative par les autorités compétentes des États étrangers. » L'article L. 101 du livre des procédures fiscales fait partie du chapitre II (Le droit de communication) du titre II (Le contrôle de l'impôt).

commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt [...] ».

Le redevable soutenait dans cette affaire que la transmission des informations à l'administration fiscale qui ne s'était pas inscrite dans le cadre d'une « instance », n'était pas régulière au regard des exigences de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, puisqu'elle avait été réalisée au stade de l'enquête préliminaire alors qu'aucun juge n'était encore saisi et qu'en conséquence, l'utilisation par l'administration fiscale d'informations résultant d'un vol viciait tant la procédure de redressement, que le redressement lui-même.

Par une motivation développée, la chambre commerciale, financière et économique a considéré que les dispositions de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales ne pouvaient être interprétées de la façon restrictive soutenue par l'auteur du pourvoi.

Procédant à une interprétation exégétique, elle a, tout d'abord, relevé que les dispositions en cause constituaient une énumération des situations dans lesquelles l'autorité judiciaire est susceptible de transmettre les informations permettant de soupçonner une fraude et qu'il ne résultait pas de cet énoncé, non limitatif, 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. Elle a conforté cette analyse en rappelant l'objectif poursuivi par ces dispositions, tel qu'il avait été exprimé dans les travaux parlementaires de la loi du 4 avril 1926 portant création de nouvelles ressources fiscales, dont elles sont issues, visant expressément à permettre à l'administration fiscale d'être informée autant que possible de présomptions de dissimulations ou d'évasions fiscales, quelle que soit la procédure en cause. Enfin, la chambre commerciale, financière et économique a complété son analyse par une approche contextuelle selon laquelle la rédaction du texte, qui fait mention des procédures pénales existantes en 1926, devait être appréhendée à la lumière de l'évolution des règles de procédure pénale applicables à la date des transmissions en cause.

Cet arrêt constitue une évolution de la jurisprudence de la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation puisque celle-ci avait précédemment jugé dans un arrêt du 28 novembre 2018 (Com., 28 novembre 2018, pourvoi n° 16-26.446), au sujet d'une transmission effectuée en application de l'article L. 82 C du livre des procédures fiscales² que c'était à bon droit qu'une cour d'appel avait jugé que des pièces provenant d'une procédure d'enquête suivie au parquet ne provenaient pas du dossier d'une instance civile ou pénale de sorte qu'elles avaient été communiquées irrégulièrement à l'administration fiscale.

Il s'inscrit aussi dans une ligne différente de celle du Conseil d'État qui par un arrêt du

² Il s'agissait dans cette espèce de l'article L. 82 C (anciennement L. 100) du livre des procédures fiscales (tel qu'issu de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 - article 17) : « À l'occasion de toute instance devant les juridictions civiles ou criminelles, le ministère public peut communiquer les dossiers à l'administration des finances. [...] ».

22 janvier 2020 (CE, 22 janvier 2020, n° 421012, mentionné aux tables du *Recueil Lebon*) a jugé qu'« Il résulte des dispositions de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales [...], dans leur rédaction antérieure à la loi du 29 décembre 2015 de finances rectificatives pour 2015, que les renseignements recueillis dans le cadre d'une procédure judiciaire ne pouvaient être transmis à l'administration fiscale que dans le cadre d'une instance civile ou commerciale ou lorsqu'une information judiciaire avait été ouverte par un juge d'instruction. Par suite, en jugeant que l'autorité judiciaire avait pu, en application de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales dans sa rédaction alors en vigueur, communiquer à l'administration fiscale des renseignements obtenus dans le cadre d'une enquête préliminaire ayant fait l'objet d'un classement sans suite par le procureur de la République, la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit. »

On relèvera encore que l'arrêt commenté prend le soin, d'une part, de rappeler au paragraphe 9 un certain nombre d'énonciations de l'arrêt attaqué quant à la validité des pièces et de leur détention, d'autre part, de préciser au paragraphe 10 que la cour d'appel avait elle-même examiné la régularité des pièces et de leur détention, signifiant ainsi que cette régularité doit pouvoir être contestée par la partie en cause devant les juridictions et qu'elle doit être contrôlée par le juge du fond, afin que le respect des droits des personnes poursuivies soit assuré.