Les nouvelles Cales SYNTHÈSES & COMMENTAIRES DE L'ACTUALITÉ

- ✓ Possibilité pour l'Administration d'utiliser des preuves ultérieurement jugées illégales : clap de fin
- ✓ Organismes d'intérêt général: que faut-il entendre par la notion de « cercle restreint » de personnes?
- ✓ Loi de modernisation de la presse
- ✓ Déficits antérieurs et charges de l'exercice : ordre d'imputation

N° 1157 - 1^{ER} JUIN 2015 - ISSN: 0399-1636



Wolters Kluwer

SOMMAIRE

BILLET	T D'HUMEUR
	e des investissements : comment l'amortir? re BERTIN
ÉVÉNE	MENT
l'Adı des jugé	ribilité pour ministration d'utiliser preuves ultérieurement res illégales : clap de fin ertrand LACOMBE4
ACTUA	LITÉ
	on d'impôt pour don : éligibilité des versements t du pluralisme de la presse7
Instaura des sous	ation d'une réduction d'impôt accordée au titre scriptions en numéraire au capital d'entreprises e
Intégrat du trans	tion fiscale et régime mère-fille : neutralité sfert de titres dans un patrimoine fiduciaire – des plus-values à long terme8
	mère-fille : titres hybrides – exclusion ributions déduites par une filiale11
Déficits	antérieurs et charges de l'exercice : imputation

Crédit d'impôt éco-prêt à taux zéro : attestation

d'éligibilité des travaux réalisés – sanction......14

du supplément de rémunération
Organismes d'intérêt général : que faut-il entendre par la notion de « cercle restreint » de personnes ? Par Delphine Siquier-Delot
EN BREF Autres informations non développées24 BLOC-NOTES
Formation, bibliographie26
QUESTIONS-RÉPONSES
Plus-value immobilière : majoration du prix d'acquisition – travaux de recherche et de comblement marnières

Pour certains abonnés, cette revue comporte une fiche technique

iscales

LES NOUVELLES FISCALES. Revue bimensuelle paraissant le 1° et le 15 de chaque mois – case postale 614 – 1, rue Eugène et Armand Peugeot – 92500 Rueil-Malmaison ■ Fondateur : Jean RONCAJOLA ■ Éditeur : WOLTERS KLUWER FRANCE, SAS au capital de 155000000 € ■ Siège social : 1, rue Eugène et Armand Peugeot, 92856 Rueil-Malmaison cedex – RCS Nanterre 480 081 306

« Le Lamy fiscal 2015 »

■ Associé unique : HOLDING WOLTERS KLUWER FRANCE ■ Directeur de la publication, Président Directeur Général de Wolters

Kluwer France : Hubert Chemla Directrice des Éditions - Droit général : Bernadette Neyrolles Directrice de la Rédaction : Julie Vasa Rédactrice en chef : Sabine Dubost A également contribué : Sandy Allebe, Rédactrice Réalisation PAO : Nord Compo Directrice commerciale publicité : Sandrine Viénot (42 72) Directrice de publicité : Anne Mallet (38 57) Directeurs de clientèle : Myriam Lacroix (36 97), Robert de Marasse (38 91)

- Assistant commercial: Spiros Marmaras (42 52) Fax: 01 76 73 48 84 Imprimeur: Imprimerie Champagne ZI Les Franchises 52200 Langres
- Numéro de Commission paritaire : 1215 T 87386 Dépôt légal : à parution ISSN : 0399-1636 Abonnement annuel : 488,03 € TTC Prix du numéro : 27,15 € TTC ■
- → Pour s'abonner ou commander un numéro: Tél.: 0 825 08 08 00
 Wolters Kluwer France service VPC case postale 701 1, rue Eugène et Armand Peugeot 92856 Rueil-Malmaison cedex
- → **Pour passer une publicité:** Tél.: 01 76 73 38 57 Fax: 01 76 73 48 84 ■



Le service lecteurs : sur simple demande de votre part, vous pouvez obtenir GRATUITEMENT, par mail ou par courrier, le texte intégral de tout document dont les références sont identifiées par le logo SERVICE LECTEURS ■

Pour contacter le service lecteurs : Tél. : 01 76 73 41 65 − Fax : 01 76 73 48 83 − E-mail : sdubost@wolters-kluwer.fr ■

Possibilité pour l'Administration d'utiliser des preuves ultérieurement jugées illégales : clap de fin

Dans le cadre de la loi de lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière adoptée fin 2013⁽¹⁾, le législateur a renforcé les pouvoirs de l'administration fiscale, en lui permettant de recourir à tous modes de preuves, y compris illicites. Il s'est toutefois heurté aux réserves du Conseil constitutionnel. Le Conseil d'État vient d'en tirer les conséquences, en opérant un revirement complet de sa jurisprudence en la matière : l'administration fiscale ne peut se prévaloir de pièces qui lui ont été régulièrement communiquées mais qui ont été ultérieurement jugées illégales.



Par **Bertrand LACOMBE**, Avocat à la Cour, Lacombe Avocats

n permettant « à l'Administration d'utiliser tous les moyens à sa disposition pour aller au bout de ses investigations, notamment toutes les listes, tous les éléments transmis de façon licite par la justice, y compris lorsque la source de ces éléments n'est pas licite » (2), le législateur entendait porter, « telle une guillotine, le coup de grâce » (3) à la fraude et l'évasion fiscales. Examinant ce texte, le Conseil constitutionnel est revenu sur le principe prétorien d'indépendance des procédures fiscales et pénales. Avec, à défaut de coup de grâce, miséricorde pour les contribuables poursuivis par l'administration fiscale sur la base de pièces ultérieurement annulées par le juge pénal.

→ Le principe d'indépendance des procédures pénales et fiscales

La fraude fiscale est sanctionnée au plan fiscal par des rappels d'impôts, des majorations, des pénalités et des intérêts de retard. Elle est également réprimée au plan pénal par des amendes, des peines d'emprisonnement et des peines complémentaires. Ainsi, le juge de l'impôt d'une part, et le juge pénal d'autre part, peuvent avoir à connaître des mêmes faits. Cette dualité de poursuites s'explique par leur différence d'objet et de nature : la procédure fiscale vise à rétablir l'impôt (un objectif principalement budgétaire), tandis que la procédure pénale vise à punir la fraude (un objectif principalement répressif).

C'est cette différence d'objet et de nature qui a conduit les juges à poser le principe d'indépendance des deux procédures : chacune suit son cours, à son rythme, sans que les conclusions de l'une ne soient nécessairement prises en compte par l'autre. La portée de ce principe d'indépendance des procédures fait toutefois l'objet d'appréciations distinctes par le juge pénal et le juge de l'impôt. Dans le cadre restreint de cet article,



CE, 15 avr. 2015, n° 373269. **POUR EN SAVOIR PLUS :**

L. n° 2013-1117, 6 déc. 2013,

J0 7 déc. 2013, art. 37 et 39 ; CE, 6 oct. 1999, n° 126827, Jean de Bonnot.

Repère : Lamy fiscal 2015, § 8087.

⁽¹⁾ L. n° 2013-1117, 6 déc. 2013, J0 7 déc. 2013. (2) Compte rendu intégral des débats, séance du 20 juin 2013, JOAN Déb. 21 juin, p. 6752. (3) Compte rendu intégral des débats, séance du 20 juin 2013, JOAN Déb. 21 juin, p. 6776.

nous nous intéresserons exclusivement à la question de l'incidence sur la procédure fiscale des vices affectant la procédure pénale.

→ La position traditionnelle du juge de l'impôt

Le Conseil d'État reconnaît l'autorité de la chose jugée au pénal seulement pour les « décisions des juridictions de jugement qui statuent sur le fond de l'action publique » (4). En d'autres termes, le Conseil d'État refuse de tirer les conséquences d'une décision d'annulation de pièces de procédure par le juge pénal.

La solution a été fixée dans deux arrêts de principe déjà anciens : « dès lors que l'administration fiscale a obtenu régulièrement communication de pièces détenues par l'autorité judiciaire, la circonstance que ces pièces auraient été ultérieurement annulées par le juge pénal n'a pas pour effet de priver l'Administration du droit de s'en prévaloir pour établir les impositions (5) ». Elle a été confirmée à plusieurs reprises, tant par le Conseil d'État (6) que par des cours administratives d'appel (7).

Le Conseil d'État refusait ainsi, comme l'y invitait pourtant son rapporteur (8), de tirer les conséquences de la jurisprudence de la Cour de cassation (9) selon laquelle l'annulation d'un acte par le juge pénal a un effet rétroactif (les pièces annulées étant réputées n'avoir jamais figuré au dossier pénal). Le raisonnement du Conseil d'État était le suivant : à la date où l'Administration avait exercé son droit de communication, les pièces figuraient au dossier pénal et n'étaient pas encore annulées, de sorte que le droit de communication avait bien été exercé régulièrement à cette date. Le fait que le Code de procédure pénale (10) interdise sous peine de poursuites de tirer des actes et des pièces annulés le moindre renseignement contre les parties n'a pas conduit le Conseil d'État à infléchir sa position (11).

Gilles Bachelier proposait ainsi en 1996 « un principe simple (...) : une pièce issue d'une procédure annulée par le juge pénal ne constitue pas un mode de preuve et est inopposable pour fonder à elle seule une imposition » (12). Ironie du sort, c'est 17 ans plus tard et à l'occasion de l'examen d'une loi visant à renforcer les pouvoirs de l'Administration que les sages de la rue Montpensier l'ont entendu.

→ Les réserves du Conseil constitutionnel

Le Conseil constitutionnel a, dans le cadre de l'examen de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière (13), validé les articles 37 et 39 de la loi sous réserve d'interprétation. L'article 37 (14) permet en substance à l'administration fiscale d'utiliser des documents illicites qui lui sont régulièrement communiqués dans le cadre de son droit de communication ou d'une procédure d'assistance administrative.

Selon le Conseil constitutionnel, ces « dispositions ne sauraient, sans porter atteinte aux exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration de 1789, permettre aux services fiscaux et douaniers de se prévaloir de pièces ou documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge ; sous cette réserve, le législateur n'a, en adoptant ces dispositions, ni porté atteinte au droit au respect de la vie privée ni méconnu les droits de la défense » (15).

Le Conseil constitutionnel, en visant l'article 16 de la Déclaration de 1789⁽¹⁶⁾, entend ainsi préserver le respect de la vie privée et le droit à un procès équitable de toute atteinte excessive. Cette réserve d'interprétation s'impose, en application de l'article 62 de la Constitution, à toutes autorités administratives et juridictionnelles.

→ Le revirement du Conseil d'État

Le Conseil d'État vient d'en prendre acte et de procéder à un revirement de sa jurisprudence en jugeant que l'Administration ne peut pas utiliser des pièces ultérieurement annulées par le juge (17). Si la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel est reprise expressis verbis dans cette décision, celle-ci ne conduit pas à remettre en cause le bien-fondé des impositions contestées dans l'affaire jugée : le contribuable ne démontrait pas que les documents utilisés par l'Administration et provenant d'une saisie réalisée en Italie avaient été obtenus dans des conditions ultérieurement jugées illégales par le juge compétent.

La référence au juge « compétent » (pour constater l'illégalité) est bienvenue car elle a le mérite de ne pas restreindre la portée de la réserve d'interprétation : il pourra s'agir du juge pénal, du juge judiciaire civil, du juge civil de l'impôt, du juge administratif... voire, dans le cadre d'une assistance administrative, d'un juge étranger?

Ce revirement jurisprudentiel a, en outre, le mérite d'aligner la position du Conseil d'État sur celle de la Cour de cassation qui a jugé que la nullité

⁽⁴⁾ G. Goulard, L'indépendance des procédures : retour à un principe traditionnel, RJF 1996, p. 2.
(5) CE, sect., 6 déc. 1995, n° 126826, SA Samep; CE, sect., 6 déc. 1995, n° 90914, Navon.
(6) CE, 10 juill. 1996, n° 160164, Jacob; CE, 10 janv. 2003, n° 217584, Société Établissements Bouyer-Guindon.
(7) CAA Bordeaux, 30 déc. 1997, n° 95BX00814, SA Boularan; CAA Lyon, 15 juill. 1999, n° 96IY00650, SARL Olivier Service; CAA Nancy, 6 févr. 2014, n° 12NC00748.

n° 12NC00748.
(8) Concl. G. Bachelier, BDCF 1/96, n° 62; CE, 10 juill. 1996, n° 160164, Jacob.
(9) Cass. crim., 30 sept. 1991, n° 90-83.579.
(10) C. pr. pén., art. 174.
(11) CE, 6 oct. 1999, n° 126827, Jean de Bonnot.
(12) Ibid.
(13) Cons. const., 4 déc. 2013, n° 2013-679 DC, Loi relative à la Jutte contre la fraude fiscale et la grande.

relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière. (14) Aujourd'hui codifié à l'article L. 10-0 AA du LPF.

⁽¹⁵⁾ Considérant 33.

⁽¹⁵⁾ Considérant 33.
(16) « Toute Société dans laquelle la garantie des Droits n'est pas assurée, ni la séparation des Pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution. » Voir à cet égard : Fraisse Régis, L'article 16 de la Déclaration, clef de voûte des droits et libertés, Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel, n° 44, 3/2014, p. 9-21.

⁽¹⁷⁾ CE, 15 avr. 2015, n° 373269.

qui entachait une visite et une saisie domiciliaire (18) ou une enquête de police (19) s'étendait à l'ensemble de la procédure douanière diligentée sur la base de leurs seuls résultats.

→ L'impact sur les contentieux fiscaux en cours

Trois hypothèses nous semblent devoir être distinguées.

La situation des contribuables qui font actuellement l'objet de poursuites au plan fiscal sur la base de pièces qui ont été annulées par le juge pénal ne pose guère de difficulté : la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel et le revirement du Conseil d'État devraient conduire l'administration fiscale à abandonner les poursuites. Si elle s'y refuse, le juge de l'impôt en tirera les conséquences.

Les contribuables faisant l'objet de poursuites au plan fiscal sur la base de saisies, de productions ou de communications obtenues par l'administration fiscale d'une autre autorité se poseront avec intérêt la question d'une action tendant à l'annulation de ces pièces. Il ne serait pas surprenant que les recours en ce sens se multiplient. Le contentieux fiscal lié à la délinquance de droit commun (trafic de stupéfiants, par exemple), qui résulte pour l'essentiel de contrôles diligentés sur la base d'informations transmises par l'autorité judiciaire, devrait être particulièrement impacté.

Enfin, la situation des contribuables ayant fait l'objet d'une procédure fiscale aujourd'hui achevée (par exemple, par une décision du juge de l'impôt défavorable au contribuable et devenue définitive) mais qui était fondée sur des pièces ultérieurement jugées illégales par le juge pénal est plus problématique. Il pourrait être soutenu, comme le suggère Bernard Hatoux (20), que la décision du juge pénal constitue un événement de nature à rouvrir un délai de réclamation au sens de l'article R. 196-1 du LPF. La jurisprudence reconnaît qu'un tel événement est caractérisé en présence de faits ou circonstances de nature à exercer une influence sur le principe même de l'imposition, son régime ou son mode de calcul (21). La doctrine administrative (22) cite l'exemple d'une décision de justice fixant, avec effet rétroactif, la véritable situation du contribuable ou la nature réelle d'un élément d'imposition. Le raisonnement nous semble pouvoir être étendu à une décision de justice annulant avec effet rétroactif des pièces dont l'Administration ne peut se prévaloir pour établir l'impôt sans violer la Constitution.

(18) Cass. com., 4 juin 1996, n° 1080 P, Prodhomme. (19) Cass. crim., 16 mai 2012, n° 11-83.602. (20) B. Hatoux, la loi et les preuves illicites ou le glaive et la cuirasse, BF 1/14, p. 5. (21) CE, plén., 30 janv. 1976, n° 96173; CE, 5 oct. 2007, n° 294318, Société Média Compo.

(22) BOI-CTX-PREA-10-30, n° 80.

Nouvelles fiscales! Optez pour la différence!



La revue dont chaque rubrique correspond à vos préoccupations quotidiennes

Bulletin d'abonnement à l'adresse suivante :
Les Nouvelles Fiscales - Service clients - Case postale 403 - 1, rue Eugène et Armand Peugeot - 92856 Rueil-Malmaison cedex - Fax : 01 76 73 48 09 www.wkf.fr 0825 08 0825 08 08300 002683079
□ OUI, je m'abonne aux Nouvelles Fiscales (réf. LR004) 322,63 € ^{TTC} au lieu de 488,03 € ^{TTC} soit plus de 30 % d'économie!
□ Vous trouverez ci-joint mon règlement de€TTC par chèque à l'ordre de Wolters Kluwer France SAS, je recevrai une facture acquittée. □ Je réglerai à réception de la facture.
☐ Mme ☐ M.
Nom:
Prénom :
Fonction:
Établissement :
Adresse :
Code Postal :Ville :
Tél: Fax: Fax:
E-mail :@
N° SIRET : _ _ _ _ _ Code NAF : _ _ _
Date:Signature et cachet
Conformément à la loi "Informatique et Libertés", vous disposez d'un droit d'accès et de rectification aux informations vous concernant auprès de Wolters Kluwer France SAS. TWA 2,10 %. Les tarifs indiqués sont valables au 01/01/2015 franco de port et d'emballage sous réserve d'une modification du taux de TVA applicable au moment de la commande. Pour tout envoi hors de France métropolitaine, une majoration est prévue sur le prix HT de 10 % pour l'Europe et les DOM-TOM, et de 20 % pour les autres pays.