

COMM.

LM

COUR DE CASSATION

Audience publique du 19 juin 2019

Rejet

Mme RIFFAULT-SILK, conseiller doyen
faisant fonction de président

Arrêt n° 511 F-D

Pourvoi n° Z 17-19.226

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, a rendu l'arrêt suivant :

Statuant sur le pourvoi formé par :

1°/ M. X... O...,

2°/ Mme Laurence V..., épouse O...,

domiciliés [...],

contre l'arrêt n° RG : 13/10131 rendu le 6 février 2017 par la cour d'appel de Paris (pôle 5, chambre 10), dans le litige les opposant au directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris, domicilié pôle fiscal

parisien 1 - pôle juridictionnel judiciaire, [...] , agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, défendeur à la cassation ;

Les demandeurs invoquent, à l'appui de leur pourvoi, les deux moyens de cassation annexés au présent arrêt ;

Vu la communication faite au procureur général ;

LA COUR, en l'audience publique du 7 mai 2019, où étaient présents : Mme Riffault-Silk, conseiller doyen faisant fonction de président, M. Cayrol, conseiller rapporteur, Mme Orsini, conseiller, M. Graveline, greffier de chambre ;

Sur le rapport de M. Cayrol, conseiller, les observations de la SCP Le Griel, avocat de M. et Mme O..., de la SCP Foussard et Froger, avocat du directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, l'avis de Mme Beaudonnet, avocat général, et après en avoir délibéré conformément à la loi ;

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Paris, 6 février 2017, RG n° 13/10131), que M. et Mme O... ont déposé leur déclarations d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) au titre des années 2001 à 2008 en mentionnant, parmi leurs actifs, des placements effectués auprès de la banque W... L. L... Investment Securities (la société BMIS) ; qu'informés, dans le courant du mois de décembre 2008, de la faillite de la société BMIS et de la fraude commise par son dirigeant, M. et Mme O... ont demandé, par courrier du 19 mai 2010, la restitution de l'ISF acquitté de 2001 à 2003, en faisant valoir que celui-ci avait été liquidé sur la base d'actifs fictifs ; qu'après rejet de leur réclamation, M. et Mme O... ont, par acte du 20 mai 2011, assigné le directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris afin d'obtenir la restitution de ces impositions ; qu'ayant obtenu, en cours d'instance d'appel, en vertu d'un accord du 8 novembre 2016, le reversement d'une partie de l'ISF acquitté au cours des années 2006, 2007 et 2008 à concurrence de son plafonnement, ils ont demandé une restitution complémentaire au titre, d'une part, du plafonnement pour l'ISF des années 2001 à 2003, d'autre part, la substitution, à chaque fait générateur de l'ISF des années 2001 à 2003, d'une créance en restitution aux actifs de la société BMIS et le remboursement des impositions indues ;

Sur le premier moyen :

Attendu que M. et Mme O... font grief à l'arrêt de déclarer irrecevable comme prescrite leur demande de restitution et de confirmer le jugement alors, selon le moyen :

1°/ que pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts directs locaux et les taxes annexes à ces impôts doivent être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle, notamment, de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation (article R* 196-1, alinéa 1, c) ; que constitue un événement au sens légal, tout fait de nature à exercer une influence sur le principe même de l'imposition, son régime ou son mode de calcul, que pour justifier leur demande de restitution au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune, M. et Mme O... avaient fait valoir, d'une part, que cet événement était en l'espèce, la révélation, par les actes de la procédure, et en particulier par la liquidation de la société BLMIS et les aveux de M. L..., d'une fraude et de l'antériorité de cette fraude au fait le plus ancien des impositions contestées et, d'autre part, que si cette fraude avait été connue au moment même de chaque fait générateur de l'imposition, Mme O... aurait autrement calculé sa déclaration, quant au plafonnement de l'impôt et quant à la créance déclarée ; que pour juger la demande de restitution irrecevable, la cour d'appel leur a opposé ce principe général que « la connaissance acquise par un contribuable au cours de l'instruction engagée devant une juridiction répressive d'éléments de fait le concernant ne saurait constituer un "événement" susceptible d'ouvrir (

) le délai de réclamation » ; qu'en faisant ainsi de cette « connaissance acquise » un obstacle, en soi et a priori, à la recevabilité de la demande, quand « l'événement », au sens de la loi, ne peut être caractérisé qu'a posteriori, au regard de l'incidence des faits évoqués sur le principe même de l'imposition, son régime ou son mode de calcul, la cour d'appel a violé l'article R* 196-1 du livre des procédures fiscales ;

2°/ que le juge, qui décide que la demande dont il est saisi est irrecevable, excède ses pouvoirs en statuant au fond ; qu'il en est de même du juge qui, après avoir déclaré une demande irrecevable, confirme le jugement qui l'a rejetée ; qu'en confirmant la décision rendue par le tribunal de grande instance de Paris le 26 mars 2013, lequel a débouté M. et Mme O... de leurs demandes, après avoir déclaré leur demande en restitution irrecevable comme prescrite, la cour d'appel a excédé ses pouvoirs, violant par là l'article 562 du code de procédure civile ;

3°/ que « l'événement » susceptible de justifier légalement la recevabilité de la réclamation visée par l'article R* 196-1 du livre des procédures fiscales est constitué par tout fait de nature à exercer une influence sur le principe même de l'imposition, son régime ou son mode de calcul ; qu'ainsi, cette recevabilité n'est pas suspendue à la preuve de l'incidence effective de l'événement invoqué, laquelle relève du fond même du débat, mais uniquement à sa possibilité ; qu'en l'espèce, pour juger que la demande en restitution de M. et Mme O... était irrecevable, la cour d'appel a retenu qu'il y avait eu une possibilité de remboursement avant la révélation de la fraude, qu'il n'était pas prouvé qu'il y eût une absence de plus-values, que des investisseurs ont perçu des dividendes ou récupéré leurs fonds, qu'il n'était pas prouvé que les fonds investis eussent été définitivement perdus dès leur mise à disposition de la société BLMIS ; qu'elle a également fait siens les motifs des premiers juges, lesquels, se prononçant sur le fond, ont constaté l'existence des fonds versés et de la créance détenue par Mme O... à l'encontre de la société BLMIS pour chaque année en cause et l'absence de caractère litigieux de la créance au jour du fait générateur de l'imposition en cause ; qu'en puisant ainsi dans l'examen du fond même de la demande les motifs de la déclarer irrecevable, la cour d'appel a, derechef, excédé ses pouvoirs, violant par là l'article 562 du code de procédure civile ;

4°/ que « l'événement » susceptible de justifier légalement la recevabilité de la réclamation visée par l'article R* 196-1 du livre des procédures fiscales est constitué par tout fait de nature à exercer une influence sur le principe même de l'imposition, son régime ou son mode de calcul ; que tel était le cas en l'espèce, de la révélation de la fraude L... dès lors qu'elle affectait, d'une part, la nature même du bien soumis à l'impôt, puisqu'elle manifestait que ce qui était à déclarer n'était pas des actifs (fictifs), mais une créance en restitution et, d'autre part, l'évaluation du bien déclaré, dès lors que cette créance à déclarer devait être évaluée, non pas nécessairement selon son montant nominal mais en fonction de sa valeur probable de recouvrement, compte tenu de la situation économique et financière réelle du débiteur et non des seuls éléments comptables inscrits dans ses déclarations fiscales ; que l'administration fiscale, d'ailleurs, a admis de tirer les conséquences de la révélation de la fraude puisque, par la transaction du 8 novembre 2016, elle a accepté de rembourser l'impôt de solidarité sur la fortune compte tenu du plafonnement ; qu'en jugeant dès lors que la révélation de la fraude L... ne constituait pas un « événement » ouvrant le délai de réclamation relatif à l'impôt de solidarité sur la fortune, la cour d'appel a violé l'article R* 196-1 du livre des procédures fiscales ;

5°/ que « l'événement » susceptible de justifier la recevabilité de la réclamation est constitué par tout fait de nature à exercer une influence sur le principe même de l'imposition, son régime ou son mode de calcul ; que pour déclarer irrecevable la demande en restitution présentée par M. et Mme O..., la cour d'appel s'est bornée à considérer que si le caractère fictif des placements gérés étaient fictifs, la révélation de la fraude L... ne remettait en cause ni le principe des impositions pour les années 2001-2003 ni l'existence même du compte sur lequel des sommes ont été déposées et retirées et de la créance détenue par Mme O... pour chacune des années en cause ; qu'en se déterminant ainsi, sans rechercher, comme elle y était invitée, si la révélation de cette fraude ne remettait pas en cause, à tout le moins, le mode de calcul de l'impôt exigible, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article R* 196-1 du livre des procédures fiscales ;

6°/ que M. et Mme O... avaient rappelé dans leurs écritures que le droit fiscal était gouverné par un principe de réalisme excluant la possibilité de tenir compte, pour l'application de la loi fiscale, de faits privés de toute existence réelle et qu'il en résultait, selon la jurisprudence du Conseil d'État, que si les sommes portées au crédit d'une personne devaient être regardées comme mises à sa disposition, il ne pouvait en aller de même dans l'hypothèse où il était établi que cette écriture, au moment où elle a été passée, avait un caractère fictif en raison des intentions comme des actes de son auteur ; que M. et Mme O... avaient fait valoir, en s'appuyant sur cette jurisprudence, que lorsque des retraits avaient néanmoins été effectués, si leur montant n'atteignait pas celui des dépôts, ou ne faisait que l'égalier, il n'y avait pas lieu à imposition, ces paiements, à défaut de tout profit, ne pouvant être regardés que comme des remboursements partiels du capital initial ; qu'il résultait en l'espèce de cette argumentation que l'existence d'un compte, le dépôt et le retrait de

sommes sur ce dernier étaient des éléments indifférents, ne suffisant pas à justifier l'imposition litigieuse, dès lors que la fictivité des placements gérés par la société BLMIS était avérée ; qu'en retenant dès lors, pour déclarer irrecevable la demande de M. et Mme O..., qu'en dépit du caractère fictif des investissements de la société BLMIS, le compte avait existé, sur lequel des sommes avaient été déposées et retirées, sans répondre à l'argumentation ainsi développée, qui établissait le caractère inopérant de ces éléments, la cour d'appel a privé sa décision de motifs, en violation de l'article 455 du code de procédure civile ;

Mais attendu, en premier lieu, qu'après avoir énoncé que seul un fait de nature à exercer une influence sur le bien-fondé de l'imposition peut constituer l'événement qui motive la réclamation au sens de l'article R* 196-1 du livre des procédures fiscales, et que la découverte d'une fraude n'est pas, par elle-même, constitutive d'une situation nouvelle, l'arrêt relève, par motifs propres et adoptés, que les déclarations faites par M. L... le 12 mars 2009 ont établi que les sommes placées par les épargnants ont pu être remboursées jusqu'à la révélation de la fraude et que si le caractère fictif de la plupart des placements de la société BMIS est indéniable, les versements de ces épargnants ont été réels ; qu'il relève encore que le caractère fictif de ces placements était sans incidence sur l'existence même du compte sur lequel Mme O... avait déposé ses fonds, à partir duquel elle avait pu procéder à des retraits, et par suite sur la créance qu'elle détenait sur la société BMIS pour chacune des années en cause ; qu'il ajoute que la révélation de la fraude ne remet pas en cause le principe des impositions contestées dans la mesure où il n'a pas été démontré que les sommes placées avaient été dissipées dès leur mise à la disposition de la société BMIS ; qu'il retient enfin que cette créance n'était pas litigieuse au jour du fait générateur de l'impôt soit au 1er janvier de chaque année ; que de ces motifs, dont il ressort qu'elle a seulement apprécié les éléments de fait qui lui étaient soumis pour déterminer si les conditions posées par le texte susvisé étaient réunies, la cour d'appel, qui a procédé à la recherche mentionnée à la cinquième branche, puis répondu, en les écartant, aux conclusions invoquées par la sixième branche, et qui n'avait pas à s'expliquer sur la portée de la transaction intervenue le 8 novembre 2016 qui était sans emport quant au principe et au montant de l'impôt contesté, a exactement déduit que la connaissance acquise par M. et Mme O... d'éléments résultant de la procédure de liquidation de la société BMIS et de la condamnation pour fraude de M. L... ne constituait pas un événement, au sens de l'article R* 196-1 du livre des procédures fiscales, susceptible d'ouvrir à leur profit le délai de réclamation prévu par cet article et, partant, que leur demande était irrecevable ;

Et attendu, en second lieu, qu'ayant retenu, par motifs adoptés, que la demande présentée par M. et Mme O... de restitution de l'intégralité des sommes acquittées pour le paiement de l'ISF au titre des années 2001 à 2003 n'était pas fondée, faute de preuve du caractère fictif de leurs avoirs dans les livres de la société BMIS, la cour d'appel, qui a seulement déclaré irrecevables les demandes nouvelles en restitution formées par M. et Mme O... en application de l'article 885 V bis du code général des impôts et à raison de la substitution à opérer d'une créance de restitution aux fonds remis à la société BMIS, n'a pas excédé ses pouvoirs en confirmant le jugement ;

D'où il suit que le moyen n'est pas fondé ;

Et sur le second moyen :

Attendu que M. et Mme O... font le même grief à l'arrêt alors, selon le moyen :

1°/ que M. et Mme O... avaient soutenu, subsidiairement, que l'administration fiscale, ayant substitué aux actifs déclarés dans l'assiette de l'impôt une créance de restitution, aurait dû, en exécution de son devoir de loyauté, appliquer d'office le plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune en fonction des revenus, sans que cette obligation ait dépendu d'aucune réclamation ; qu'ils avaient dès lors soutenu que ce plafonnement, n'entrant pas dans le champ des "réclamations" visées par l'article R* 196-1 du livre des procédures fiscales, leur demande ne pouvait être soumise au régime de prescription prévu par ce texte ; que la cour d'appel a néanmoins décidé que le moyen soulevé de ce chef ne pouvait prospérer, au seul motif que l'action était prescrite au regard du texte susvisé ; qu'en soumettant ainsi la demande subsidiaire de M. et Mme O... à cette même prescription, en méconnaissance du débat des parties relatif à la possibilité légale de la lui appliquer, la cour d'appel a violé l'article 4 du code de procédure civile ;

2°/ qu'en statuant ainsi, sans répondre aux conclusions de M. et Mme O... de ce chef, qui faisaient valoir que le régime de prescription de l'article R* 196-1 du livre des procédures fiscales ne s'appliquait pas à une demande relative à l'absence d'application du plafonnement que l'administration fiscale devait pratiquer d'office, la cour d'appel a privé sa décision de motif, en violation de l'article 455 du code de procédure civile ;

3°/ qu'en raison des faits et actes révélant la fraude commise par M. L..., la défunte, auteur des époux O..., détenait une créance sur la société BLMIS, soumise à l'impôt de solidarité sur la fortune dû par les intéressés au titre des années 2001-2008, qui se substituait au compte ouvert dans les comptes de ladite société et déclaré par eux avant la révélation de la fraude ; que cette substitution affectait le régime de l'imposition, en modifiant la nature, la consistance et la valeur du bien imposable et le mode de calcul de l'impôt dès lors qu'une créance doit être évaluée différemment d'un placement ; que l'administration était donc tenue de recalculer l'impôt en appliquant d'office et sans condition de délai les lois et règlements applicables, même en faveur du contribuable et d'appliquer les règles relatives au plafonnement de l'impôt ; qu'en décidant que, l'action de M. et Mme O... étant prescrite, le moyen invoquant la nécessité de ce plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune en fonction des revenus ne pouvait pas prospérer, la cour d'appel a violé les articles 168 et 190 du livre des procédures fiscales, ensemble l'article 885 V bis du code général des impôts, dans leur version applicable ;

Mais attendu, en premier lieu, que la demande par laquelle un contribuable conteste le montant de l'impôt auquel il est assujéti en invoquant le bénéfice du plafonnement résultant de ses revenus, fût-elle présentée à titre subsidiaire, constitue une réclamation soumise aux règles de recevabilité édictées par l'article R* 196-1 du livre des procédures fiscales ; qu'en constatant que l'action introduite par M. et Mme O... était prescrite, la cour d'appel, qui a motivé sa décision, n'a pas méconnu l'objet du litige ;

Et attendu, en second lieu, que l'obligation de loyauté qui pèse sur l'administration fiscale n'oblige celle-ci, qu'elle soit saisie d'une réclamation ou qu'elle procède au contrôle des déclarations qui lui sont adressées, à vérifier et calculer le montant de l'impôt susceptible d'être dû que pour les périodes qui ne sont pas atteintes par la prescription, la cour d'appel, qui a constaté que la demande présentée par M. et Mme O... était prescrite, en a exactement déduit que leur demande au titre du plafonnement l'était également ;

D'où il suit que le moyen n'est pas fondé ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne M. et Mme O... aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, les condamne à payer au directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris la somme globale de 3 000 euros et rejette leur demande ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, prononcé en l'audience publique du dix-neuf juin deux mille dix-neuf et signé par Mme Orsini, conseiller qui en a délibéré, en remplacement de Mme Riffault-Silk.

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP Le Griel, avocat aux Conseils, pour M. et Mme O...

PREMIER MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir déclaré irrecevable, comme prescrite, la demande en restitution présentée par M. et Mme X... O... à l'encontre de l'administration fiscale, et d'avoir confirmé la décision rendue par le tribunal de grande

instance de Paris le 26 mars 2013,

Aux motifs propres qu'aux termes de l'article R*196-1 du livre des procédures fiscales, les réclamations relatives aux impôts doivent être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation ; qu'en matière fiscale, l'événement qui peut servir de point de départ au délai de réclamation est constitué par tout fait ou circonstance ayant pour effet ou conséquence de : - mettre en cause le principe de l'imposition contestée, - modifier rétroactivement l'assiette ou le calcul de cette imposition, ou - ouvrir droit au dégrèvement ou à la restitution de tout ou partie d'une imposition qui, fondée dans son principe, était régulièrement établie et calculée ; que, cependant, la connaissance acquise par un contribuable au cours de l'instruction engagée devant une juridiction répressive d'éléments de fait le concernant ne saurait constituer un « événement » susceptible d'ouvrir, au profit des requérants le délai de réclamation ; que ces considérations répondent aux réclamations de M. et Mme O... concernant l'assiette (créance en restitution) et les modalités de calcul de l'impôt (plafonnement de l'ISF) ; que le procès-verbal de M. L..., en date du 12 mars 2009, indique : « lorsque les clients réclamaient les profits qu'ils avaient accumulés grâce à moi, ou lorsqu'ils souhaitaient récupérer leur mise, j'utilisais l'argent déposé à la Chase Manhattan Bank, le leur ou celui des autres. » ; que ces déclarations établissent une possibilité de remboursement avant la révélation de la fraude ; que les requérants contestent cette défense, mais leur moyen repose sur la révélation de ce que : « les plus-values prétendument réalisées par l'escroc étaient fictives » ; que, cependant la preuve d'une absence de plus-value en 2001, 2002 et 2003 n'est pas rapportée à ce jour par les pièces produites ; qu'en effet, si le caractère fictif de la plupart des placements gérés par la société BLMIS est indéniable, il n'en demeure pas moins que les versements effectués par les investisseurs étaient réels et que certains ont perçu des dividendes ou récupéré leur fonds ; que la révélation de la fraude ne remet pas en cause le principe des impositions pour les années 2001 à 2003, faute de justifier que les sommes placées ont été définitivement perdues dès leur mise à disposition de la société BLMIS ; qu'il s'ensuit que la cour adopte les motifs du jugement critiqué qui a considéré que le caractère fictif des investissements de la société BLMIS était sans incidence sur l'existence même de ce compte sur lequel des sommes ont été déposées et à partir duquel des retraits ont été effectués et par voie de conséquence sur la créance détenue par Mme O... à l'encontre de la société BLMIS pour chacune des années en cause ; que la créance n'était pas litigieuse au jour du fait générateur de l'imposition en cause, soit au 1er janvier de chacune des années 2001 à 2003 ; que la demande présentée pour les années 2001 à 2003 est donc irrecevable comme étant prescrite ; que M. et Mme O... seront déboutés de leurs demandes, la décision étant confirmée en toutes ses dispositions ;

Et aux motifs supposément adoptés des premiers juges qu'aux termes de l'article 885 E du code général des impôts, l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune est constituée par la valeur nette, au 1er janvier de l'année d'imposition de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables et conformément aux dispositions de l'article 750 ter du même code applicable en matière d'impôt de solidarité sur la fortune, les créances font partie du patrimoine imposable du redevable ; qu'il n'est pas discuté que Mme Laurence O... est titulaire d'un compte-titres ouvert auprès de la société américaine W... L. L... - Investment Securities LLC (BLMIS) qui en assurait la gestion, sur lequel elle a déposé des fonds qui ont été investis en bons du Trésor américains et à partir duquel des fonds lui ont été remis ; que dès lors, le caractère fictif des investissements de la société BLMIS qui, en réalité, n'en aurait procédé à aucun et aurait remboursé et/ou servi des profits aux investisseurs existants avec le capital apporté par les nouveaux clients, est sans incidence sur l'existence même de ce compte sur lequel des sommes ont bien été déposées et à partir duquel des retraits ont été effectués et par voie de conséquence, sur la créance détenue par Mme O... à l'encontre de la société BLMIS dont la valeur était celle inscrite sur les relevés de compte adressés par cette société pour chacune des années en cause ; qu'à cet égard, il sera rappelé que la créance à l'encontre de la société BLMIS n'était pas litigieuse au jour du fait générateur de l'imposition en cause, soit au 1er janvier de chacune des années 2001 à 2003 ; que l'évaluation de la créance au 1er janvier des années 2001 à 2003 exclut que soit prise en considération la liquidation de la société BLMIS intervenue postérieurement soit en décembre 2008, puisqu'il convient seulement de déterminer si, au 1er janvier de chacune des années, les avoirs auraient pu être restitués à Mme O... ; que cependant Mme O... ne démontre pas qu'au 1er janvier de chaque année en cause, elle n'aurait pas pu en obtenir le paiement ; que dès lors les époux O..., qui n'établissent pas que les valeurs qu'ils ont déclarées au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune des années 2001 à 2003, aient été erronées, seront déboutés de l'intégralité de leurs demandes ;

1° Alors que, pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts directs locaux et les taxes annexes à ces impôts doivent être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année

suyant celle, notamment, de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation (article R.*196-1, alinéa 1, c) ; que constitue un « événement », au sens légal, tout fait de nature à exercer une influence sur le principe même de l'imposition, son régime ou son mode de calcul ; que, pour justifier leur demande de restitution au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune, M. et Mme O... avaient fait valoir, d'une part, que cet « événement » était en l'espèce la révélation, par les actes de la procédure, et en particulier par la liquidation de la société BLMIS et les aveux de M. L..., d'une fraude et de l'antériorité de cette fraude au fait le plus ancien des impositions contestées et, d'autre part, que si cette fraude avait été connue au moment même de chaque fait générateur de l'imposition, Mme O... aurait autrement calculé sa déclaration, quant au plafonnement de l'impôt et quant à la créance déclarée ; que pour juger la demande de restitution des exposants irrecevable, la cour leur a opposé ce principe général que « la connaissance acquise par un contribuable au cours de l'instruction engagée devant une juridiction répressive d'éléments de fait le concernant ne saurait constituer un "événement" susceptible d'ouvrir (

) le délai de réclamation » ; qu'en faisant ainsi de cette « connaissance acquise » un obstacle, en soi et a priori, à la recevabilité de la demande, quand « l'événement », au sens de la loi, ne peut être caractérisé qu'a posteriori, au regard de l'incidence des faits évoqués sur le principe même de l'imposition, son régime ou son mode de calcul, la cour a violé l'article R.*196-1 du livre des procédures fiscales ;

2° Alors que le juge, qui décide que la demande dont il est saisi est irrecevable, excède ses pouvoirs en statuant au fond ; qu'il en est de même du juge qui, après avoir déclaré une demande irrecevable, confirme le jugement qui l'a rejetée ; qu'en confirmant la décision rendue par le tribunal de grande instance de Paris le 26 mars 2013, lequel a débouté M. et Mme O... de leurs demandes, après avoir déclaré leur demande en restitution irrecevable comme prescrite, la cour a excédé ses pouvoirs, violant par là l'article 562 du code de procédure civile ;

3° Alors que « l'événement » susceptible de justifier légalement la recevabilité de la réclamation visée par l'article R.*196-1 du livre des procédures fiscales est constitué par tout fait de nature à exercer une influence sur le principe même de l'imposition, son régime ou son mode de calcul ; qu'ainsi, cette recevabilité n'est pas suspendue à la preuve de l'incidence effective de l'événement invoqué, laquelle relève du fond même du débat, mais uniquement à sa possibilité ; qu'en l'espèce, pour juger que la demande en restitution de M. et Mme O... était irrecevable, la cour a retenu qu'il y avait eu une possibilité de remboursement avant la révélation de la fraude, qu'il n'était pas prouvé qu'il y eût une absence de plus-values pour les années 2001-2003, que des investisseurs ont perçu des dividendes ou récupéré leurs fonds, qu'il n'était pas prouvé que les fonds investis eussent été définitivement perdus ; qu'elle a également fait siens les motifs des premiers juges, lesquels, se prononçant sur le fond, ont constaté l'existence des fonds versés et de la créance détenue par Mme O... à l'encontre de la société BLMIS pour chaque année en cause et l'absence de caractère litigieux de la créance au jour du fait générateur de l'imposition en cause (arrêt, pp. 4-5 ; jugement, pp. 5-6) ; qu'en puisant ainsi dans l'examen du fond même de la demande les motifs de la déclarer irrecevable, la cour a derechef excédé ses pouvoirs, violant par là l'article 562 du code de procédure civile ;

4° Alors, en toute hypothèse, que « l'événement » susceptible de justifier légalement la recevabilité de la réclamation visée par l'article R.*196-1 du livre des procédures fiscales est constitué par tout fait de nature à exercer une influence sur le principe même de l'imposition, son régime ou son mode de calcul ; que tel était le cas en l'espèce, de la révélation de la fraude L... dès lors qu'elle affectait, d'une part, la nature même du bien soumis à l'impôt, puisqu'elle manifestait que ce qui était à déclarer n'était pas des actifs (fictifs), mais une créance en restitution et, d'autre part, l'évaluation du bien déclaré, dès lors que cette créance à déclarer devait être évaluée, non pas nécessairement selon son montant nominal mais en fonction de sa valeur probable de recouvrement, compte tenu de la situation économique et financière réelle du débiteur et non des seuls éléments comptables inscrits dans ses déclarations fiscales ; que l'administration fiscale, d'ailleurs, a admis de tirer les conséquences de la révélation de la fraude puisque, par la transaction du 8 novembre 2016, elle a accepté de rembourser l'impôt de solidarité sur la fortune compte tenu du plafonnement ; qu'en jugeant dès lors que la révélation de la fraude L... ne constituait pas un « événement » ouvrant le délai de réclamation relatif à l'impôt de solidarité sur la fortune, la cour d'appel a violé l'article R.*196-1 du livre des procédures fiscales ;

5° Alors que « l'événement » susceptible de justifier la recevabilité de la réclamation est constitué par tout fait de nature à exercer une influence sur le principe même de l'imposition, son régime ou son mode de calcul ; que pour déclarer irrecevable la demande en restitution présentée par M. et Mme O..., la cour s'est bornée à considérer que si le caractère fictif des placements gérés étaient fictifs, la révélation de la fraude L... ne remettait en cause ni le principe des

impositions pour les années 2001-2003, ni l'existence même du compte sur lequel des sommes ont été déposées et retirées et de la créance détenue par Mme O... pour chacune des années en cause ; qu'en se déterminant ainsi, sans rechercher, comme elle y était invitée, si la révélation de cette fraude ne remettait pas en cause, à tout le moins, le mode de calcul de l'impôt exigible, la cour a privé sa décision de base légale au regard de l'article R.*196-1 du livre des procédures fiscales ;

6° Alors, en toute hypothèse, que M. et Mme O... avaient rappelé dans leurs écritures que le droit fiscal était gouverné par un principe de réalisme excluant la possibilité de tenir compte, pour l'application de la loi fiscale, de faits privés de toute existence réelle et qu'il en résultait, selon la jurisprudence du Conseil d'État, que si les sommes portées au crédit d'une personne devaient être regardées comme mises à sa disposition, il ne pouvait en aller de même dans l'hypothèse où il était établi que cette écriture, au moment où elle a été passée, avait un caractère fictif en raison des intentions comme des actes de son auteur ; que M. et Mme O... avaient fait valoir, en s'appuyant sur cette jurisprudence, que lorsque des retraits avaient néanmoins été effectués, si leur montant n'atteignait pas celui des dépôts, ou ne faisait que l'égaliser, il n'y avait pas lieu à imposition, ces paiements, à défaut de tout profit, ne pouvant être regardés que comme des remboursements partiels du capital initial ; qu'il résultait en l'espèce de cette argumentation que l'existence d'un compte, le dépôt et le retrait de sommes sur ce dernier étaient des éléments indifférents, ne suffisant pas à justifier l'imposition litigieuse, dès lors que la fictivité des placements gérés par la société BLMIS était avérée ; qu'en retenant dès lors, pour déclarer irrecevable la demande de M. et Mme O..., qu'en dépit du caractère fictif des investissements de la société BLMIS, le compte avait existé, sur lequel des sommes avaient été déposées et retirées, sans répondre à l'argumentation ainsi développée, qui établissait le caractère inopérant de ces éléments, la cour a privé sa décision de motifs, en violation de l'article 455 du code de procédure civile.

SECOND MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir déclaré irrecevable, comme prescrite, la demande en restitution présentée par M. et Mme X... O... à l'encontre de l'administration fiscale, et d'avoir confirmé la décision rendue par le tribunal de grande instance de Paris le 26 mars 2013,

Aux motifs propres qu'aux termes de l'article R*196-1 du livre des procédures fiscales, les réclamations relatives aux impôts doivent être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation ; qu'en matière fiscale, l'événement qui peut servir de point de départ au délai de réclamation est constitué par tout fait ou circonstance ayant pour effet ou conséquence de : - mettre en cause le principe de l'imposition contestée, - modifier rétroactivement l'assiette ou le calcul de cette imposition, ou - ouvrir droit au dégrèvement ou à la restitution de tout ou partie d'une imposition qui, fondée dans son principe, était régulièrement établie et calculée ; que, cependant, la connaissance acquise par un contribuable au cours de l'instruction engagée devant une juridiction répressive d'éléments de fait le concernant ne saurait constituer un « événement » susceptible d'ouvrir, au profit des requérants le délai de réclamation ; que ces considérations répondent aux réclamations de M. et Mme O... concernant l'assiette (créance en restitution) et les modalités de calcul de l'impôt (plafonnement de l'ISF) ; que le procès-verbal de M. L..., en date du 12 mars 2009, indique : « lorsque les clients réclamaient les profits qu'ils avaient accumulés grâce à moi, ou lorsqu'ils souhaitaient récupérer leur mise, j'utilisais l'argent déposé à la Chase Manhattan Bank, le leur ou celui des autres. » ; que ces déclarations établissent une possibilité de remboursement avant la révélation de la fraude ; que les requérants contestent cette défense, mais leur moyen repose sur la révélation de ce que : « les plus-values prétendument réalisées par l'escroc étaient fictives » ; que, cependant la preuve d'une absence de plus-value en 2001, 2002, 2003 n'est pas rapportée à ce jour par les pièces produites ; qu'en effet, si le caractère fictif de la plupart des placements gérés par la société BLMIS est indéniable, il n'en demeure pas moins que les versements effectués par les investisseurs étaient réels et que certains ont perçu des dividendes ou récupéré leur fonds ; que la révélation de la fraude ne remet pas en cause le principe des impositions pour les années 2001 à 2003, faute de justifier que les sommes placées ont été définitivement perdues dès leur mise à disposition de la société BLMIS ; qu'il s'ensuit que la cour adopte les motifs du jugement critiqué qui a considéré que le caractère fictif des investissements de la société BLMIS était sans incidence sur l'existence même de ce compte sur lequel des sommes ont été déposées et à partir duquel des retraits ont été effectués et par voie de conséquence sur la créance détenue par Mme O... à l'encontre de la société BLMIS pour chacune des années en cause ; que la créance n'était pas

litigieuse au jour du fait générateur de l'imposition en cause, soit au 1er janvier de chacune des années 2001 à 2003 ; que la demande présentée pour les années 2001 à 2003 est donc irrecevable comme étant prescrite ; qu'à titre subsidiaire, les requérants soutiennent sur le fondement de l'article L. 199 C du livre des procédures fiscales, que l'administration aurait dû appliquer d'office le plafonnement de l'ISF en fonction des revenus ; que l'action étant prescrite, ce moyen ne peut prospérer ; que M. et Mme O... seront déboutés de leurs demandes, la décision étant confirmée en toutes ses dispositions ;

Et aux motifs supposément adoptés qu'aux termes de l'article 885 E du code général des impôts, l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune est constituée par la valeur nette, au 1er janvier de l'année d'imposition de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables et conformément aux dispositions de l'article 750 ter du même code applicable en matière d'impôt de solidarité sur la fortune, les créances font partie du patrimoine imposable du redevable ; qu'il n'est pas discuté que Mme Laurence O... est titulaire d'un compte-titres ouvert auprès de la société américaine W... L. L... - Investment Securities LLC (BLMIS) qui en assurait la gestion, sur lequel elle a déposé des fonds qui ont été investis en bons du Trésor américains et à partir duquel des fonds lui ont été remis ; que dès lors, le caractère fictif des investissements de la société BLMIS qui, en réalité, n'en aurait procédé à aucun et aurait remboursé et/ou servi des profits aux investisseurs existants avec le capital apporté par les nouveaux clients, est sans incidence sur l'existence même de ce compte sur lequel des sommes ont bien été déposées et à partir duquel des retraits ont été effectués et par voie de conséquence, sur la créance détenue par Mme O... à l'encontre de la société BLMIS dont la valeur était celle inscrite sur les relevés de compte adressés par cette société pour chacune des années en cause ; qu'à cet égard, il sera rappelé que la créance à l'encontre de la société BLMIS n'était pas litigieuse au jour du fait générateur de l'imposition en cause, soit au 1er janvier de chacune des années 2001 à 2003 ; que l'évaluation de la créance au 1er janvier des années 2001 à 2003 exclut que soit prise en considération la liquidation de la société BLMIS intervenue postérieurement soit en décembre 2008, puisqu'il convient seulement de déterminer si, au 1er janvier de chacune des années, les avoirs auraient pu être restitués à Mme O... ; que cependant Mme O... ne démontre pas qu'au 1er janvier de chaque année en cause, elle n'aurait pas pu en obtenir le paiement ; que dès lors les époux O..., qui n'établissent pas que les valeurs qu'ils ont déclarées au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune des années 2001 à 2003, aient été erronées, seront déboutés de l'intégralité de leurs demandes ;

1° Alors que M. et Mme O... avaient soutenu, subsidiairement, que l'administration fiscale, ayant substitué aux actifs déclarés dans l'assiette de l'impôt une créance en restitution, aurait dû, en exécution de son devoir de loyauté, appliquer d'office le plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune en fonction des revenus, sans que cette obligation ait dépendu d'aucune réclamation ; qu'ils avaient dès lors soutenu que ce plafonnement, n'entrant pas dans le champ des « réclamations » visées par l'article R.*196-1 du livre des procédures fiscales, leur demande ne pouvait être soumise au régime de prescription prévu par ce texte ; que la cour a néanmoins décidé que le moyen soulevé de ce chef ne pouvait « prospérer », au seul motif que « l'action était prescrite » au regard du texte susvisé ; qu'en soumettant ainsi la demande subsidiaire des exposants à cette même prescription, en méconnaissance du débat des parties relatif à la possibilité légale de la lui appliquer, la cour a violé l'article 4 du code de procédure civile ;

2° Alors, en toute hypothèse, qu'en statuant ainsi, sans répondre aux conclusions de M. et Mme O... de ce chef, qui faisaient valoir que le régime de prescription de l'article R.*196-1 du livre des procédures fiscales ne s'appliquait pas à une demande relative à l'absence d'application du plafonnement que l'administration fiscale devait pratiquer d'office, la cour a privé sa décision de motif, en violation de l'article 455 du code de procédure civile ;

3° Alors qu'en raison des faits et actes révélant la fraude commise par M. L..., la défunte, auteur des époux O..., détenait une créance sur la société BLMIS, soumise à l'impôt de solidarité sur la fortune dû par les intéressés au titre des années 2001-2008, qui se substituait au compte ouvert dans les comptes de ladite société et déclaré par eux avant la révélation de la fraude ; que cette substitution affectait le régime de l'imposition, en modifiant la nature, la consistance et la valeur du bien imposable et le mode de calcul de l'impôt, dès lors qu'une créance doit être évaluée différemment d'un placement ; que l'administration était donc tenue de recalculer l'impôt en appliquant d'office et sans condition de délai les lois et règlements applicables, même en faveur du contribuable, et d'appliquer les règles relatives au plafonnement de l'impôt ; qu'en décidant dès lors que, l'action de M. et Mme O... étant prescrite, le moyen invoquant la nécessité de ce plafonnement ne pouvait prospérer, la cour a violé les articles 168 et 190 du livre des procédures fiscales, ensemble l'article 885 V bis du code général des impôts, dans leur version applicable.