Cour de cassation

Chambre commerciale

Audience publique du 26 juin 2012

N° de pourvoi: 11-21160

Publié au bulletin

Cassation partielle

M. Espel (président), président

SCP Piwnica et Molinié, SCP Thouin-Palat et Boucard, avocat(s)

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, a rendu l'arrêt suivant :
Attendu, selon l'arrêt attaqué et les pièces de la procédure, que Jeanne X..., veuve Y..., est décédée le 9 novembre 2003, laissant pour lui succéder sa fille, Mme Z..., et trois petits-enfants venant en représentation de son fils prédécédé ; qu'un désaccord étant survenu entre les héritiers, un protocole d'accord transactionnel a été signé entre eux, par lequel Mme Z... a déclaré renoncer au bénéfice de la quotité disponible que lui avait léguée sa mère par testament, Mme Z... et ses neveux et nièce se voyant respectivement attribuer des biens et des valeurs correspondant à la moitié de l'actif net successoral, et Mme Z... s'engageant à leur verser une somme de 84 000 euros pour compenser un déséquilibre entre des montants d'assurance-vie versés aux uns et aux autres ; que l'administration fiscale a adressé à Mme Z... une proposition de rectification fondée, en premier lieu, sur une réintégration dans l'actif de succession de retraits effectués dans l'année ayant précédé le décès, considérés comme devant être réintégrés à hauteur d'un montant de 40 200 euros, au motif qu'ils avaient excédé d'une manière notable les besoins de la défunte, en second lieu sur une réévaluation de l'assiette de sa part taxable, l'administration considérant, d'une part, que sa renonciation au legs ne l'exonérait pas du paiement du droit de mutation à titre gratuit s'appliquant à ce dernier et, d'autre part, que son paiement de la somme de 84 000 euros s'analysait en une donation, également taxable ; qu'à la suite du rejet de sa réclamation, Mme Z... a saisi le tribunal aux fins de décharge des impositions ;
Sur le second moyen, pris en ses quatre premières branches :
Attendu que Mme Z... fait grief à l'arrêt d'avoir rejeté sa demande de décharge des droits d'enregistrement, alors, selon le moyen :
1°/ que l'article 1er de la loi n° 2006-728 du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités, n'est applicable qu'aux successions ouvertes à compter de l'entrée en vigueur de ladite loi, le 1er janvier 2007 ; que Mme X... Y...est décédée le 9 novembre 2003 ; qu'en faisant néanmoins application au règlement de sa succession des dispositions des articles 769, 776, 783 et 804 du code civil dans leur rédaction issue de

l'article 1er de la loi n° 2006-728 du 23 juin 2006, la cour d'appel a violé l'article 47 de ladite loi ;
2°/ qu'il résulte du protocole d'accord transactionnel du 9 janvier 2006 que Mme Z... a renoncé au bénéfice de la quotité disponible sans contrepartie ; qu'en décidant que Mme Z... avait procédé à une renonciation à titre onéreux du legs universel qui lui avait été consenti de sorte qu'elle devait être regardée comme l'ayant nécessairement au préalable accepté, la cour d'appel a méconnu le principe de l'interdiction faite aux juges du fond de dénaturer les termes clairs des conventions et violé l'article 1134 du code civil ;
3°/ que la renonciation à un legs universel faite au profit de tous les héritiers, n'emporte acceptation préalable de ce legs que si la renonciation est faite à titre onéreux ; qu'il résulte du protocole d'accord transactionnel du 9 janvier 2006 que Mme Z... a renoncé au bénéfice de la quotité disponible sans aucune contrepartie ; qu'en jugeant néanmoins que cette renonciation emportait acceptation préalable de ce legs universel, la cour d'appel a, par fausse application, violé les articles 783 nouveau du code civil et 780 ancien du code civil ;
4°/ que la disposition testamentaire sera caduque lorsque l'héritier institué ou le légataire la répudiera ; que la renonciation anéantit rétraoctivement le legs universel ; qu'il ressort du protocole d'accord transactionnel du 9 janvier 2006 que Mme Z... a renoncé purement et simplement à la quotité disponible dont elle avait été désignée légataire universel ; qu'en jugeant qu'elle devait être regardée comme ayant accepté préalablement ce legs, la cour d'appel a violé l'article 1043 du code civil, ensemble les articles 769 nouveau du code civil et 785 ancien du code civil ;
Mais attendu que l'article 780 du code civil, dans sa rédaction applicable au litige, dispose que la donation, vente ou transport que fait de ses droits successifs un des cohéritiers, soit à un étranger, soit à tous ses cohéritiers, soit à quelques-uns d'entre eux, emporte de sa part acceptation de la succession ; que ce texte ajoute qu'il en est de même de la renonciation, même gratuite, que fait l'un des héritiers au profit de tous ses cohéritiers, ainsi que de la renonciation qu'il fait même au profit de tous ses cohéritiers indistinctement, lorsqu'il reçoit le prix de sa renonciation ;
Attendu que l'arrêt relève que les héritiers ont conclu un protocole d'accord transactionnel par lequel, notamment, Mme Z... a déclaré renoncer au bénéfice du legs de la quotité disponible qui lui avait été consenti ;
Attendu qu'il ressort de ces constatations que la renonciation, étant incluse dans une transaction, était assortie de contreparties qui en constituaient le prix ; que dès lors, cette renonciation, faite au profit de tous ses cohéritiers indistinctement par Mme Z... qui en avait perçu le prix, emportait de sa part acceptation de la succession ;
Que par ce motif de pur droit, suggéré par la défense, substitué à ceux critiqués, l'arrêt se trouve légalement justifié ; que le moyen ne peut être accueilli ;
Et attendu que le moyen, pris en ses trois dernières branches ne serait pas de nature à permettre l'admission du pourvoi ;
Mais sur le premier moyen, pris en ses deux branches :
Vu l'article 1315 du code civil, ensemble les articles 750 ter du code général des impôts et L. 55 du livre des procédures fiscales ;
Attendu que, pour débouter Mme Z... de sa contestation relative à la réintégration d'une somme de 40 200 euros dans l'actif successoral, l'arrêt, après avoir relevé que dans les derniers mois de sa vie la défunte, âgée de 95 ans, était invalide et résidait à son domicile, en déduit que si elle avait peu de besoins à satisfaire, en revanche, la présence et l'assistance d'une tierce personne lui étaient quotidiennement nécessaires pour un nombre d'heures important ; qu'après avoir encore relevé qu'une dépense mensuelle moyenne de 536 euros réglée par chèques emploi service pour la rémunération d'une assistante de vie apparaît insuffisante pour avoir répondu aux besoins réels de la défunte, l'arrêt retient que l'administration est toutefois fondée à considérer que les retraits litigieux

ne peuvent lui être opposés comme ayant servi au paiement du complément nécessaire d'assistance de la défunte dans la mesure où ils ne sont assortis d'aucun bulletin de salaire, facture d'honoraires ou autre document justificatif émanant des auxiliaires de vie ; qu'il en déduit que l'administration fiscale est en droit de considérer que ces retraits, de l'ordre de 4 000 euros par mois, déduction faite des sommes nécessaires à la satisfaction de ses besoins courants, ont été conservés par la défunte jusqu'à son décès et doivent être réintégrés dans l'actif de la succession pour un montant de 40 200 euros ;
Attendu qu'en statuant ainsi, alors qu'il appartient à l'administration fiscale de démontrer que les sommes retirées des comptes du défunt ont été conservées dans son patrimoine jusqu'au jour de son décès, la cour d'appel, qui a imposé au redevable d'établir la destination de ces sommes, a inversé la charge de la preuve et violé les textes susvisés ;
PAR CES MOTIFS :
CASSE ET ANNULE, en ses seules dispositions ayant débouté Mme Z... de sa contestation relative à la réintégration d'une somme de 40 200 euros dans l'actif successoral, l'arrêt rendu le 14 avril 2011, entre les parties, par la cour d'appel d'Aix-en-Provence ; remet en conséquence, sur ce point, la cause et les parties en l'état où elles se trouvaient avant ledit arrêt et, pour être fait droit, les renvoie devant la cour d'appel d'Aix-en-Provence autrement composée ;
Condamne le directeur général des finances publiques aux dépens ;
Vu l'article 700 du code de procédure civile, le condamne à payer à Mme Z... la somme de 2 500 euros et rejette sa demande ;
Dit que sur les diligences du procureur général près la Cour de cassation, le présent arrêt sera transmis pour être transcrit en marge ou à la suite de l'arrêt partiellement cassé ;
Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du vingt-six juin deux mille douze.
MOYENS ANNEXES au présent arrêt
Moyens produits par la SCP Piwnica et Molinié, avocat aux Conseils, pour Mme Z....
PREMIER MOYEN DE CASSATION
IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt infirmatif attaqué d'avoir débouté Mme Y...épouse Z... de sa contestation relative à la réintégration d'une somme de 40. 200 euros dans l'actif successoral ;
AUX MOTIFS QU'il est acquis aux débats que dans les derniers mois de sa vie, Mme X..., âgée de 95 ans, était invalide, et, résidait à son domicile ; qu'il suit de ces éléments de fait qu'elle avait peu de besoins à satisfaire, mais qu'en revanche la présence et l'assistance d'une tierce personne lui était quotidiennement nécessaire, pour un nombre d'heures relativement significatif ; que dans ces conditions, l'administration est fondée à estimer qu'une dépense mensuelle moyenne de 2. 600 euros était suffisante pour couvrir les dépenses courantes de madame X... ; mais que par ailleurs une dépense mensuelle moyenne de 536 euros, réglée par chèque emploi service pour la rémunération d'une assistance de vie apparaît insuffisante pour avoir répondu aux besoins réels de madame X..., l'administration est toutefois fondée à considérer que les retraits litigieux ne peuvent plus lui être opposés comme ayant servi au paiement du complément nécessaire d'assistance de madame X..., dans la mesure où ils ne sont assortis d'aucun bulletin de salaires, ou facture d'honoraires, ou tout autre document justificatif émanant des auxiliaires de vie ; qu'elle est ainsi en droit de considérer que ces retraits, de l'ordre de 4. 000 euros par mois, déduction faite des sommes nécessaires à la satisfaction de ses besoins courants, ont été conservés par la défunte jusqu'à son décès, et doivent être réintégrés dans l'actif de la succession à hauteur de la somme de 40. 200 euros ;
1°) ALORS QUE sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit, les biens meubles du défunt situés en France ou hors de France, lorsque celui-ci avait son domicile fiscal en

France au moment de son décès ; qu'il appartient à l'administration fiscale d'établir l'omission de déclaration par des indices graves précis et concordants, lorsque, comme en l'espèce, la procédure d'imposition contradictoire a été suivie et que le contribuable a contesté les redressements dans le délai qui lui était imparti ; qu'en jugeant néanmoins que l'administration était fondée à considérer que les retraits litigieux ne pouvaient lui être opposés comme ayant servi au paiement des auxiliaires de vie de Mme X..., dont elle avait constaté la nécessité, au seul motif que ces retraits n'étaient justifiés ni par des bulletins de salaire, ni par des factures d'honoraires, ni par autres documents, la cour d'appel a inversé la charge de la preuve et violé l'article L. 55 du livre des procédures fiscales, ensemble l'article 750 ter du code général des impôts ;

2°) ALORS QU'il résulte des mentions de l'arrêt attaqué que Mme X... Y..., âgée de 95 ans quand elle est décédée, était invalide et résidait à son domicile ; que la présence et l'assistance d'une tierce personne lui étaient quotidiennement nécessaires pour un nombre significatif d'heures ; qu'une dépense mensuelle moyenne de 536 € réglée par chèque emploi service pour la rémunération d'une assistance de vie apparaît insuffisante pour avoir répondu aux besoins réels de Mme X... ; que ces circonstances constituaient autant d'indices graves précis et concordants justifiant les retraits bancaires litigieux ; qu'en décidant néanmoins que l'administration avait établi que les sommes correspondant auxdits retraits étaient demeurées dans le patrimoine de la défunte, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations et violé l'article L. 55 du livre des procédures fiscales, ensemble l'article 750 ter du code général des impôts.

SECOND MOYEN DE CASSATION

lL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué d'avoir débouté Mme Y...épouse Z... de sa demande tendant à la décharge des droits d'enregistrement auxquels elle a été assujettie par avis de mise en recouvrement du 5 mars 2008 ;

AUX MOTIFS QU'aux termes des articles 769 et 776 du code civil, celui qui cumule plus d'une vocation successorale à la même succession a, pour chacune d'elles, un droit d'option distinct, et l'option exercée a un effet rétroactif au jour de l'ouverture de la succession ; qu'il découle de ces dispositions que madame Z... aurait pu valablement ne pas accepter son seul legs universel et son défaut d'acceptation aurait eu un effet rétroactif au jour du décès ; mais que ces dispositions ne lui sont cependant pas applicables ; qu'en effet la situation de l'espèce relève de celles de l'article 783 du code civil suivant lesquelles la renonciation, à titre onéreux, faite au profit de tous les cohéritiers indistinctement, emporte acceptation pure et simple de la succession, en l'occurrence du legs universel (sachant qu'elle a nécessairement accepté par ailleurs, par le fait même du protocole, la succession en sa qualité d'héritier réservataire) ; qu'en outre et à titre surabondant, si même sa renonciation au bénéfice du legs ne devait pas emporter son acceptation, et devait rétroagir au jour du décès, cet effet ne pourrait être opposable à l'administration fiscale, en vertu des termes de l'article 804 alinéa 2 du code civil (dans sa version applicable avant l'entrée en vigueur de la loi du 12 mai 2009) suivant lesquels pour être opposable aux tiers, la renonciation opérée par l'héritier universel doit être faite au tribunal dans le ressort duquel la succession s'est ouverte, dans les conditions de l'article 1339 du code de procédure civile (dans sa rédaction applicable avant l'entrée en vigueur du décret n° 2009-1366 du 9 novembre 2009) ce qui n'a pas été le cas ; que la contestation de Mme Z... n'est donc pas fondée ;

1°) ALORS QUE l'article 1er de la loi n° 2006-728 du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités, n'est applicable qu'aux successions ouvertes à compter de l'entrée en vigueur de ladite loi, le 1er janvier 2007 ; que Mme X... Y...est décédée le 9 novembre 2003 ; qu'en faisant néanmoins application au règlement de sa succession des dispositions des articles 769, 776, 783 et 804 du code civil dans leur rédaction issue de l'article 1er de la loi n° 2006-728 du 23 juin 2006, la cour d'appel a violé l'article 47 de ladite loi ;

2°) ALORS QU'il résulte du protocole d'accord transactionnel du 9 janvier 2006 que Mme Z... a renoncé au bénéfice de la quotité disponible sans contrepartie ; qu'en décidant que Mme Z... avait procédé à une renonciation à titre onéreux du legs universel qui lui avait été consenti de sorte qu'elle devait être regardée comme l'ayant nécessairement au préalable accepté, la cour d'appel a méconnu le principe de l'interdiction faite aux juges du fond de dénaturer les termes clairs des conventions et violé l'article 1134 du code civil ;
3°) ALORS QUE la renonciation à un legs universel faite au profit de tous les héritiers, n'emporte acceptation préalable de ce legs que si la renonciation est faite à titre onéreux ; qu'il résulte du protocole d'accord transactionnel du 9 janvier 2006 que Mme Z... a renoncé au bénéfice de la quotité disponible sans aucune contrepartie ; qu'en jugeant néanmoins que cette renonciation emportait acceptation préalable de ce legs universel, la cour d'appel a, par fausse application, violé les articles 783 nouveau du code civil et 780 ancien du code civil ;
4°) ALORS QUE la disposition testamentaire sera caduque lorsque l'héritier institué ou le légataire la répudiera ; que la renonciation anéantit rétroactivement le legs universel ; qu'il ressort du protocole d'accord transactionnel du 9 janvier 2006 que Mme Z... a renoncé purement et simplement à la quotité disponible dont elle avait été désignée légataire universel ; qu'en jugeant qu'elle devait être regardée comme ayant accepté préalablement ce legs, la cour d'appel a violé l'article 1043 du code civil, ensemble les articles 769 nouveau du code civil et 785 ancien du code civil ;
5°) ALORS QU'en cas de renonciation à un legs, les dispositions de l'article nouveau 804 alinéa 2 du code civil ne sont pas applicables ; qu'en décidant qu'à supposer que la renonciation par Mme Z... au bénéfice du legs représentatif de la quotité disponible ne devait pas emporter son acceptation et devait rétroagir au jour du décès, cet effet n'était pas opposable à l'administration fiscale dès lors que cette renonciation n'avait pas été faite au tribunal dans le ressort duquel la succession était ouverte, la cour d'appel a violé par fausse application l'article 804 alinéa 2 nouveau du code civil et l'article 1043 du code civil ;
6°) ALORS QU'il ressort des conclusions de Mme Z... et des pièces produites que le protocole d'accord du 9 janvier 2006 qui constate la renonciation de Mme Z... au legs représentatif de la quotité disponible a fait l'objet d'une ordonnance du président du tribunal de grande instance de Toulon du 26 février 2007 lui donnant force exécutoire ; que ce même protocole a fait l'objet d'une publication à la conservation des hypothèques le 4 mai 2007 ; qu'en jugeant néanmoins que ce protocole emportant renonciation n'était pas opposable à l'administration fiscale la cour d'appel a derechef violé l'article 804 alinéa 2 du code civil ;
7°) ALORS QUE Mme Z... s'est prévalue sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales de la réponse Héon du 5 février 1981 et de l'instruction administrative du 20 décembre 1996, D. adm 7 G-2484 n° 7, selon laquelle lorsqu'elle ne modifie pas, en fait les règles de la dévolution légale, la renonciation en faveur d'une personne déterminée est assimilée à une renonciation pure et simple de sorte qu'une telle renonciation ne donne pas ouverture aux droits de mutations à titre gratuit, le renonçant étant réputé n'avoir jamais été héritier ; qu'en s'abstenant de répondre à ce moyen fondé sur l'opposabilité de la doctrine administrative, la cour d'appel a méconnu les exigences de l'article 455 du code de procédure civile.

Publication :

Décision attaquée : Cour d'appel d'Aix-en-Provence du 14 avril 2011