

**Cour de cassation**

**chambre commerciale**

**Audience publique du 31 janvier 2012**

**N° de pourvoi: 11-10934**

Publié au bulletin

**Rejet**

**Mme Favre (président), président**

SCP Célice, Blancpain et Soltner, 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 (Aix-en-Provence, 10 novembre 2010), qu'Alphonse X... est décédé le 24 juin 2000, laissant comme héritiers ses trois filles, Catherine, Isabelle et Edwige, ainsi que son petit-fils, Pierre Kurt, venant en représentation de son fils Yves prédécédé (les consorts X...) ; que la déclaration de succession a été déposée le 29 décembre 2000 ; que, le 29 septembre 2005, l'administration a réintégré dans l'actif successoral taxable deux donations, dont ces derniers avaient bénéficié quelques jours avant le décès, en leur notifiant une proposition de rectification ; qu'elle a mis en recouvrement les droits correspondants avec les intérêts de retard et une majoration de 80 % pour abus de droit ; qu'après rejet de leur réclamation, les héritiers ont saisi le tribunal de grande instance afin d'obtenir le dégrèvement de ces impositions ou, subsidiairement, l'annulation de la majoration de 80 % ;

Sur le moyen unique, pris en ses première, deuxième et troisième branches :

Attendu que les consorts X... font grief à l'arrêt de les avoir déboutés de leurs demandes, alors, selon le moyen :

1°/ qu'aux termes de l'article L. 180 du livre des procédures fiscales « Pour les droits d'enregistrement ... le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la

troisième année suivant celle de l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration .... Toutefois, ce délai n'est opposable à l'administration que si l'exigibilité des droits et taxes a été suffisamment révélée par le document enregistré ou présenté à la formalité, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures » ; qu'en l'espèce, l'administration fiscale a réintégré dans la déclaration de succession le montant de deux donations intervenues peu de temps avant le décès au motif que celles-ci auraient été consenties à l'insu du donateur dans un but exclusivement fiscal ; qu'ainsi que le faisaient valoir les exposants l'exigibilité des droits litigieux apparaissait néanmoins de manière directe et certaine dans la déclaration de succession litigieuse cet acte précisant la date des donations, les montants transmis, ainsi que la part revenant à chaque donataire en sorte qu'il y a lieu de faire application de la prescription abrégée ; que, par suite, en jugeant qu'il conviendrait de faire application de la prescription décennale prévue à l'article L. 186 du livre des procédures fiscales, la cour d'appel a violé les dispositions susvisées par refus d'application ;

2°/ que l'article L. 64 du livre des procédures fiscales dispose que : « Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses ... b) ... qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ... L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse » ; que l'administration fiscale a remis en cause l'existence des donations litigieuses en se fondant sur le fait que celles-ci résulteraient de l'usage abusif d'un mandat de gestion confié à l'un des héritiers ; que ces derniers faisaient valoir qu'indépendamment de la validité du mandat, il convenait de chercher s'il existait un animus donandi et que celui-ci résultait clairement des faits, les donations litigieuses s'inscrivant dans une volonté affirmée de transmission à titre gratuit de ses biens par Alphonse X... ce dernier ayant, au jour des donations litigieuses, transmis à ses ayant droits 80 % de son patrimoine ; qu'en omettant de répondre à ce moyen non dénué de pertinence, la cour d'appel a entaché sa décision de défaut de réponse à conclusions en violation de l'article 455 du code de procédure civile ;

3°/ que la preuve de l'absence prétendue d'intention libérale pesait sur l'administration et ne pouvait résulter de la seule contestation de la régularité du mandat dont disposait M. Pierre Kurt X..., de sorte qu'en se fondant sur ce dernier élément à l'exclusion de toute recherche de l'intention libérale d'Alphonse X..., la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles L. 64 du livre des procédures fiscales et 894 du code civil ;

Mais attendu que, lorsque des recherches ultérieures sont nécessaires pour établir la véritable nature d'un acte, la prescription abrégée est écartée au profit de la prescription décennale ; qu'en l'espèce, l'arrêt relève que la déclaration de succession ne permettait pas à elle seule de connaître la consistance des biens dépendant de l'hérédité et retient exactement qu'en raison des recherches ultérieures auxquelles avait procédé l'administration pour découvrir l'utilisation frauduleuse d'une procuration du 18 mars 1999 ainsi que des fonds objet du don manuel, l'exigibilité des droits d'enregistrement n'était pas révélée par la déclaration de succession de façon immédiate et certaine ; que, répondant aux conclusions, la cour d'appel a déduit à bon droit de ces constatations et appréciations que la prescription décennale prévue par l'article L. 186 du livre des procédures fiscales était applicable et que les deux actes litigieux constituaient des tentatives pour tromper l'administration afin de payer des droits moindres que ceux dus ;

que le moyen n'est pas fondé ;

Et attendu que le dernier grief ne serait pas de nature à permettre l'admission du pourvoi ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne les consorts X... aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette leur demande et les condamne à payer au directeur général des finances publiques la somme globale de 2 500 euros ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du trente et un janvier deux mille douze.

MOYEN ANNEXE au présent arrêt

Moyen produit par la SCP Célice, Blancpain et Soltner, avocat aux Conseils, pour les consorts X...

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir confirmé la décision du Directeur des services fiscaux des Alpes-Maritimes du 24 janvier 2007 rejetant les réclamations des exposants tendant à la décharge des suppléments de droits de succession auxquels ils ont été assujettis sur le fondement de l'article L. 64 du Livre des Procédures Fiscales ainsi que des pénalités y afférentes ;

AUX MOTIFS QUE « 1) Les faits générateurs de l'impôt : Les deux faits générateurs d'impôts, considérés comme soumis à un droit de reprise par l'administration fiscale, consistent en deux remises d'argent aux futurs héritiers du de cujus dans les deux jours précédant son décès, le 24 juin 2000 :-1° une remise de diverses valeurs mobilières pour 13. 424. 646 francs soit 2. 046. 574 €, à raison d'un quart chacun à chacun des quatre futurs héritiers, par acte du 22 juin 2000,-2° un chèque de 2. 346. 384 francs, soit 357. 704 €, remis au Trésor Public en paiement de droits de succession dus par les hoirs X... pour la précédente succession, celle de Mme Paule A... épouse X..., décédée le 19 décembre 1990. En ce qui concerne l'acte authentique de donation du 22 juin 2000, la déclaration de succession le mentionne : " donation partage au profit de ses enfants ou représentés, comparant aux présentes, aux termes d'un acte reçu par Me Hervé B..., notaire à Nice, substituant Me C..., le 22 juin 2000, régulièrement enregistré à la recette de Grenoble-Vercors le 3 juillet 2000, bordereau 317/ 2 folio 51, de la nue-propriété de diverses valeurs immobilières évaluées en pleine propriété à 13. 424. 646 Francs, soit 3.

356. 161 Francs chacun “. La déclaration est erronée puisqu’il s’agit de la donation, non pas de la seule nue-propiété, ce qui n’aurait eu aucun sens alors que M. Alphonse Joseph Henri Pierre X... dit Pierre X... était à l’article de la mort, mais de la pleine propriété. Il était en tout état de cause nécessaire de se faire communiquer l’acte de donation pour vérifier de quoi il s’agissait. L’acte de donation du 22 juin 2000 a été établi à 21h30, ce qui laisse entendre qu’il a été fait dans l’urgence, et ce parce que M. Pierre X... était à l’article de la mort. Il a fallu trouver vite un notaire à Nice qui accepte de recevoir cet acte. Alors que toutes les autres donations avaient été reçues par Me C..., notaire à Grenoble, il s’agit ici de Me B..., substituant Me C.... Le donateur lui-même n’est pas présent à l’acte. L’acte mentionne au paragraphe “ présence représentation “ : “ toutes les parties son présentes à l’exception de Monsieur Pierre X... représenté par Monsieur Pierre Kurt X..., dûment habilité à l’effet des présentes en vertu d’une procuration authentique aux minutes de Me C... susnommé du 18 mars 1999 “ “ Monsieur Pierre Kurt X..., représenté par sa mère Madame Margaret Hélène E..., professeur, veuve en uniques noces de Monsieur Yves X...,... habilitée à l’effet des présentes en vertu d’une procuration authentique aux minutes de Me C... susnommé du 14 février 1994 “. Figurent les signatures de : Pierre Kurt X... ès qualités, Mme Margaret X... ès qualités, Mme Catherine C..., Mme Isabelle X..., Mme Edwige G... et Me B.... Dans l’acte du 22 juin 2000, M. Pierre Kurt X... n’est pas présent pour lui-même mais seulement pour son mandant, il est lui-même représenté bien que présent, par Mme Margaret X.... En ce qui concerne le chèque du 23 juin 2000, il s’agit d’un chèque tiré sur un compte de M. Pierre X... et signé de M. Pierre Kurt X..., en vertu de sa procuration. Ce chèque n’a pas été remis aux conjoints X... mais a été utilisé par M. Pierre Kurt X... pour payer les droits de succession d’une autre succession, celle de Mme Paule A... épouse X..., en utilisant pour ce des fonds de son Mandant. Pour expliquer cette opération, il a déposé une déclaration de don manuel au nom de Pierre X... au profit des quatre conjoints X..., dont lui-même, de manière à ce que les fonds servent à payer leurs dettes vis-à-vis de l’administration fiscale. Pour justifier d’agir ainsi au nom de Pierre X..., M. Pierre Kurt X... a utilisé un acte authentique de procuration. Cet acte authentique de procuration est intitulé “ procuration générale “. Il avait été établi le 18 mars 1999 devant Me C..., notaire à Grenoble par M. Pierre X... au profit de son petit-fils M. Pierre Kurt X... « pour régir, administrer, tant activement que passivement, tous les biens et affaires présents et à venir du mandant. Sans aucune exception ; disposer de ces mêmes biens et affaires.... » ; il énumère les actes faisant l’objet du mandat : gestion et administration, ventes, servitudes et mitoyennetés, acquisitions et échanges, fonds titres et valeurs, obligations de commerce, emprunts, successions et partages, pour recueillir toute succession et participer à tout partage. Il s’agit de permettre au mandat de faire traiter ses affaires par son mandataire. Le mandant était un investisseur ; il faisait des affaires ; il délégait ainsi à son petit-fils le soin d’effectuer des affaires pour faire fructifier le patrimoine familial, lui passant le flambeau de ce type d’activités. L’accomplissement d’actes à titre gratuit était à contre-sens d’un tel mandat, et l’utilisation d’un tel mandat pour se donner à soi-même est clairement abusive. Il en est pour preuve que lors de précédentes donations effectuées le 10 juin 1997, le 12 mars 1999 et le 18 mars 1999, par M. Pierre X... celui-ci était soit présent à l’acte, le 18 mars 1999, ou avait donné une procuration authentique spéciale à un notaire, actes des 10 juin 1997 et 18 mars 1999). Lorsqu’il voulait faire un don, M. Pierre X... venait à la signature, ou donnait une procuration spéciale et spécifique à un notaire, et non pas à un des donataires. L’intention libérale du donateur n’est pas établie malgré une apparence de don. Par ailleurs, des investigations poussées étaient nécessaires pour découvrir que c’est sur les fonds du de cujus que les droits de donation avaient été versés, de sorte que les donations comprenaient en plus des sommes données, les droits payés à ces occasions, autant de sommes insidieusement sorties du patrimoine successoral pour échapper à l’impôt ; II) La procédure applicable en face de

ces faits générateurs d'impôts : Les deux faits ont été présentés comme des donations. La réalité du premier acte était une sortie du patrimoine de Pierre X... d'une somme de 13.424.646 francs, alors que l'actif taxable déclaré a été de 5.284.028 francs, c'est-à-dire que plus des deux tiers de l'actif sortait de la succession grâce à cet acte. Il aura fallu une étude attentive des conditions de cette sortie du patrimoine, par la communication de l'acte de donation et surtout de la procuration générale du 18 juin 1999, laquelle supposait des recherches et investigations pour comprendre dans quelles conditions cet acte avait été réalisé. M. Pierre Kurt X... n'a jamais eu de procuration destinée à se faire des dons pour lui-même ou ses co-héritiers. Il s'agit d'une utilisation frauduleuse de cette procuration générale. La découverte de cette utilisation frauduleuse supposait des investigations poussées de la part de l'administration fiscale alors que rien ne permettait de l'imaginer, au vu des éléments fournis par les contribuables. Il a fallu même comparer les dernières donations aux précédentes, pour découvrir la fraude et l'absence d'intention libérale exprimée spécifiquement par le donateur pour ces deux opérations litigieuses, faites en dehors de sa volonté. Le paiement de droits de succession au moyen d'un chèque tiré sur l'actif d'une personne qui ne devait pas ces droits est là encore une utilisation frauduleuse d'une signature pour vite faire croire que c'était Pierre X... qui payait. La tentative de rattrapage de cet acte par une déclaration de donation alors que l'argent ne transitait même pas par le patrimoine des donataires induisait en erreur l'administration fiscale. Il y a eu par ces deux actes, deux tentatives réitérées de tromper l'administration fiscale pour échapper à l'impôt ou en tout cas payer des droits d'enregistrement moindres pour des donations que ceux qui étaient régulièrement dus pour une mutation par décès. La découverte de la réalité de fait de ces opérations sous couvert d'apparentes donations régulières supposait des recherches et investigations par l'administration fiscale. Le délai de l'article L. 180 du livre des procédures fiscales ne pouvait s'appliquer alors que l'exigibilité des droits n'était pas suffisamment révélée par la déclaration de succession ni par la déclaration de don manuel et que la portée véritable de ces donations n'était pas apparente. La procédure applicable est celle de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales relatif à l'abus de droit ... La prescription du droit de reprise applicable, compte tenu des investigations inhérentes à l'abus de droit est celle de dix ans de l'article L. 180 du livre des procédures fiscales. III) la procédure appliquée par l'administration fiscale : Les propositions de rectification opérées par l'administration fiscale sont fondées sur l'article L. 64 du livre des procédures fiscales relatif à l'abus de droit. La motivation des propositions notifiées par l'administration fiscale est expressément mentionnée avec rappel des termes de l'article susvisé. La déclaration de succession était du 29 décembre 2000, les faits litigieux des 22 et 23 juin 2000. La direction des services fiscaux des Alpes-Maritimes a adressé aux consorts X... concernés des propositions de rectification le 29 septembre 2005, soit en respectant le délai de prescription de son droit de reprise en cas d'abus de droit et de tentative de dissimulation de la véritable portée des donations. A la suite de la réclamation des consorts X..., la direction des services fiscaux les a avisés, par courriers du 5 janvier 2006, de leur faculté de soumettre le différend les opposant l'administration fiscale au Comité consultatif pour la répression des abus de droit, dans les conditions prévues à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. L'article L. 64 du livre des procédures fiscales précise en son alinéa 5 qu'en cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. En l'occurrence les consorts X... n'ont pas demandé cette saisine du comité consultatif pour la répression des abus de droit. Le directeur des services fiscaux a pris sa décision de rejet le 24 janvier 2007. La procédure suivie par l'administration fiscale est parfaitement régulière » ;

1°) ALORS QUE aux termes de l'article L. 180 du Livre des procédures fiscales « Pour les droits d'enregistrement ... le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle de l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration .... Toutefois, ce délai n'est opposable à l'administration que si l'exigibilité des droits et taxes a été suffisamment révélée par le document enregistré ou présenté à la formalité, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures » ; qu'en l'espèce, l'administration fiscale a réintégré dans la déclaration de succession le montant de deux donations intervenues peu de temps avant le décès au motif que celles-ci auraient été consenties à l'insu du donateur dans un but exclusivement fiscal ; qu'ainsi que le faisaient valoir les exposants l'exigibilité des droits litigieux apparaissait néanmoins de manière directe et certaine dans la déclaration de succession litigieuse cet acte précisant la date des donations, les montants transmis, ainsi que la part revenant à chaque donataire en sorte qu'il y a lieu de faire application de la prescription abrégée ; que, par suite, en jugeant qu'il conviendrait de faire application de la prescription décennale prévue à l'article L. 186 du Livre des procédures fiscales, la Cour a violé les dispositions susvisées par refus d'application ;

2°) ALORS QUE l'article L. 64 du livre des procédures fiscales dispose que :

« Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses ... b) ... qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ... L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse » ; que l'administration fiscale a remis en cause l'existence des donations litigieuses en se fondant sur le fait que celles-ci résulteraient de l'usage abusif d'un mandat de gestion confié à l'un des héritiers ; que les exposants faisaient valoir qu'indépendamment de la validité du mandat, il convenait de chercher s'il existait un animus donandi et que celui-ci résultait clairement des faits, les donations litigieuses s'inscrivant dans une volonté affirmée de transmission à titre gratuit de ses biens par Monsieur Alphonse X... ce dernier ayant, au jour des donations litigieuses, transmis à ses ayant droits 80 % de son patrimoine ; qu'en omettant de répondre à ce moyen non dénué de pertinence, la Cour a entaché sa décision de défaut de réponse à conclusions en violation de l'article 455 du Code de procédure civile ;

3°) ALORS QUE la preuve de l'absence prétendue d'intention libérale pesait sur l'administration et ne pouvait résulter de la seule contestation de la régularité du mandat dont disposait Monsieur Pierre Kurt X..., de sorte qu'en se fondant sur ce dernier élément à l'exclusion de toute recherche de l'intention libérale de Monsieur Alphonse X..., la Cour a privé sa décision de base légale au regard des articles L. 64 du Livre des Procédures Fiscales et 894 du Code civil ;

4°) ET ALORS ENFIN QUE l'article 1729 du Code Général des Impôts dans sa rédaction issue du VI de l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008 ramène à 40 % le taux de la pénalité pour abus de droit « lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire » ; et qu'il appartient au juge de l'impôt, lorsqu'il détermine la loi applicable à la pénalité contestée devant lui, d'appliquer, en vertu du principe de nécessité des peines, les dispositions les plus douces de la loi nouvelle aux agissements antérieurs à celles-ci et non encore définitivement jugés ; de sorte qu'en s'abstenant de rechercher si, au cas présent, les conditions d'application de la pénalité de 40 % prévue par la nouvelle

disposition susvisée étaient ou non réunies, la cour a privé sa décision de base légale au regard du texte susvisé et du principe de nécessité des peines résultant de l'article 8 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789.

**Publication :**

**Décision attaquée :** Cour d'appel d'Aix-en-Provence du 10 novembre 2010