

**Cour de cassation**

**chambre commerciale**

**Audience publique du 6 mai 2014**

**N° de pourvoi: 12-21835**

ECLI:FR:CCASS:2014:CO00450

Publié au bulletin

**Cassation**

**M. Espel (président), président**

Me Blondel, 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 productions, que, par jugement du 11 juillet 1990, M. X..., né en 1954, a fait l'objet d'une adoption simple par son grand-oncle ; que celui-ci est décédé le 30 janvier 2005, après lui avoir fait donation de divers biens par actes notariés des 23 avril 1992 et 8 septembre 2004 ; que, tant à l'occasion de ces donations que lors de la déclaration de succession, les droits de mutation ont été versés selon le barème applicable aux héritiers en ligne directe ; que, les 27 février et 8 mars 2007, l'administration fiscale a notifié à M. X... des propositions de rectification, en soutenant que les règles de transmission et de succession en ligne directe n'étaient pas applicables à la donation de 2004 et à la déclaration de succession, faute pour lui de rapporter la preuve de ce qu'il avait reçu de son père adoptif des soins et des secours non interrompus dans sa minorité et dans sa majorité pendant dix ans au moins ; qu'après mise en recouvrement des rappels de droits correspondants et rejet de sa réclamation amiable, M. X... a saisi le tribunal de grande instance afin d'être déchargé de cette imposition ;

Sur le premier moyen :

Attendu que M. X... fait grief à l'arrêt d'avoir rejeté sa demande alors, selon le moyen :

1°/ qu'au sens de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, la prise de position de l'administration n'a pas nécessairement à être écrite et à être portée officiellement à la connaissance du contribuable ; qu'en posant une telle condition qui ne résulte ni de la loi ni d'aucun principe, la cour d'appel viole l'article 12 du code de procédure civile, ensemble les articles L. 80 B du livre des procédures fiscales et L. 80 A du même livre auquel

l'article susvisé se réfère ;

2°/ que le demandeur insistait dans ses écritures d'appel sur la nécessaire application dans la cause des principes de sécurité juridique et de confiance légitime, principes qui s'imposent au service des impôts en la matière, services qui ne bénéficient d'aucun privilège exorbitant du droit commun ; qu'à cet égard, le contribuable s'inspirant des dispositions de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales insistait sur la circonstance qu'il avait bénéficié en 1990 d'une adoption simple, les conditions requises pour une telle adoption étant parfaitement remplies, qu'en 1992, il avait bénéficié d'une donation en sa qualité d'adopté simple, laquelle n'avait donné lieu à aucune rectification des droits d'enregistrement alors calculés suivant le barème applicable en cas de filiation en ligne directe selon les prévisions de l'article 786, 3° du code général des impôts ; que le principe de sécurité juridique et de confiance légitime faisait que c'était le même régime fiscal qui devait s'appliquer pour la donation de 2004 et la succession d'Henri X... ouverte en 2005, étant observé que le demandeur insistait encore sur la circonstance que l'administration fiscale avait donné à ses agents pour consigne que le refus d'appliquer le barème en ligne directe en cas d'adoption simple doit présenter un caractère exceptionnel et que l'administration centrale avait également donné à ses agents pour consigne de se livrer à une appréciation bienveillante des justificatifs fournis en cas d'adoption simple avec ses conséquences fiscales ayant été révélée au service des impôts dès 1992 par le dépôt d'un acte enregistré, lequel n'a pas été remis en cause par l'administration qui, ce faisant, avait nécessairement pris position sur le taux d'imposition ; qu'en ne s'exprimant absolument pas sur cette ligne particulière de défense qui appelait une nécessaire réponse dans le contexte de cette affaire, la cour d'appel méconnaît les exigences de l'article 455 du code de procédure civile ;

Mais attendu que le silence de l'administration ne peut être tenu pour une prise de position formelle et que la garantie prévue par le premier alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, étendue par application de l'article L. 80 B du même livre aux cas où l'administration a pris antérieurement une position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, ne s'applique, en vertu du premier de ces textes, qu'en cas de rehaussement d'impositions antérieures ; qu'ayant constaté que la donation de 1992 n'avait donné lieu à aucune rectification des droits d'enregistrement, la cour d'appel en a déduit à bon droit qu'il n'y avait pas eu prise de position formelle des services fiscaux ; que le moyen, inopérant en sa seconde branche en l'absence de remise en cause par l'administration d'une position antérieurement prise par elle, n'est pas fondé pour le surplus ;

Mais sur le second moyen, pris en sa deuxième branche :

Vu l'article 786, alinéa 2, 3° du code général des impôts ;

Attendu que bénéficient de la dérogation prévue par ce texte, les adoptés simples qui, soit dans leur minorité et pendant cinq ans au moins, soit dans leur minorité et leur majorité et pendant dix ans au moins, ont reçu de l'adoptant des secours et des soins non interrompus ;

Attendu que, pour rejeter la demande de M. X..., l'arrêt retient qu'il est de principe que l'adoptant doit avoir assuré la totalité des frais d'éducation et d'entretien de l'adopté pendant la période requise ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors que la notion de secours et de soins ininterrompus n'impose pas une prise en charge exclusive, mais seulement continue et principale, de

l'adopté simple par l'adoptant, la cour d'appel a violé le texte susvisé ;

PAR CES MOTIFS et sans qu'il y ait lieu de statuer sur les autres griefs :

CASSE ET ANNULE, en toutes ses dispositions, l'arrêt rendu le 9 janvier 2012, entre les parties, par la cour d'appel de Grenoble ; remet, en conséquence, la cause et les parties dans l'état où elles se trouvaient avant ledit arrêt et, pour être fait droit, les renvoie devant la cour d'appel de Chambéry ;

Condamne le directeur général des finances publiques aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette les demandes ;

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 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 six mai deux mille quatorze.

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par Me Blondel, avocat aux Conseils, pour M. X...

PREMIER MOYEN DE CASSATION :

Il est reproché à l'arrêt infirmatif attaqué d'avoir jugé la rectification des droits opérés par l'Administration fiscale recevable en la forme et d'avoir débouté Monsieur Norbert X... de ses demandes, lequel a été condamné aux dépens des procédures de première instance et d'appel ;

AUX MOTIFS QUE par application de l'article L 80 B du Livre des procédures fiscales, il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impôt lorsque l'Administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ; qu'il est constant que le silence de l'Administration fiscale ne peut équivaloir à une prise de position formelle qui doit être écrite et être portée officiellement à la connaissance du contribuable ; qu'il s'ensuit que, si la déclaration de donation enregistrée à la Recette des impôts de Valence le 14 mai 1992 n'a pas fait l'objet d'un contrôle de la part de l'Administration et n'a donc donné lieu à aucune rectification des droits d'enregistrement alors calculés suivant le barème applicable en cas de filiation en ligne directe, cette circonstance ne peut pour autant être assimilée à une prise de position formelle des services fiscaux sur la situation de Monsieur Norbert X... au sens de l'article susvisé ;

ALORS QUE, D'UNE PART, au sens de l'article L 80 B du Livre des procédures fiscales, la prise de position de l'Administration n'a pas nécessairement à être écrite et à être portée officiellement à la connaissance du contribuable ; qu'en posant une telle condition qui ne résulte ni de la loi ni d'aucun principe, la Cour viole l'article 12 du Code de procédure civile, ensemble les articles L 80 B du Livre des procédures fiscales, ensemble l'article L 80 A du même livre auquel l'article susvisé se réfère ;

ET ALORS QUE, D'AUTRE PART, et en toute hypothèse, l'intimé insistait dans ses écritures d'appel sur la nécessaire application dans la cause des principes de sécurité juridique et de confiance légitime, principes qui s'imposent au service des impôts en la matière, services qui ne bénéficient d'aucun privilège exorbitant du droit commun ; qu'à cet égard, le contribuable s'inspirant des dispositions de l'article L 80 B du Livre des procédures fiscales insistait sur la circonstance qu'il avait bénéficié en 1990 d'une

adoption simple des conditions requises pour une telle adoption étant parfaitement remplies, qu'en 1992, il avait bénéficié d'une donation en sa qualité d'adopté simple, laquelle n'avait donné lieu à aucune rectification des droits d'enregistrement alors calculés suivant le barème applicable en cas de filiation en ligne directe selon les prévisions de l'article 786-3° du Code général des impôts ; que le principe de sécurité juridique et de confiance légitime faisait que c'était le même régime fiscal qui devait s'appliquer pour la donation de 2004 et la succession ouverte de feu Henri X... en 2005 ; (cf. page 12, 13, 14 et 15 des conclusions d'appel ou encore point 3 desdites conclusions), étant observé que l'intimé insistait encore sur la circonstance que l'Administration fiscale avait donné à ses agents pour consigne que le refus d'appliquer le barème en ligne directe en cas d'adoption simple doit présenter un caractère exceptionnel et que l'Administration centrale avait également donné à ses agents pour consigne de se livrer à une appréciation bienveillante des justificatifs fournis en cas d'adoption simple avec ses conséquences fiscales ayant été révélée au service des impôts dès 1992 par le dépôt d'un acte enregistré, lequel n'a pas été remis en cause par l'Administration qui, ce faisant, avait nécessairement pris position sur le taux d'imposition ; (cf. spécialement point 3. 2 des conclusions d'appel) ; qu'en ne s'exprimant absolument pas sur cette ligne particulière de défense qui appelait une nécessaire réponse dans le contexte de cette affaire, la Cour méconnaît les exigences de l'article 455 du Code de procédure civile.

SECOND MOYEN DE CASSATION (subsidaire par rapport au premier) :

Il est reproché à l'arrêt infirmatif attaqué d'avoir déclaré la rectification des droits opérée par l'Administration fiscale recevable en la forme et débouté Monsieur Norbert X... de ses demandes, lequel était condamné aux dépens de première instance et d'appel ;

AUX MOTIFS QU'aux termes de l'article qu'aux termes de l'article 786-3 du Code général des impôts, il n'est pas tenu compte du lien de parenté résultant de l'adoption simple pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, sauf pour les transmissions faites en faveur d'adoptés qui, soit dans leur minorité et pendant cinq ans au moins, soit dans leur majorité et leur minorité pendant 10 ans au moins, auront reçu de l'adoptant des secours et des soins non interrompus ; qu'il appartient donc à Monsieur Norbert X... qui sollicite le bénéfice d'un régime d'imposition dérogatoire d'établir que des actes litigieux entrent bien dans le champ d'application de celui-ci et donc de rapporter la preuve qui ! a reçu des secours et soins ininterrompus de la part de Monsieur Henry X... pendant cinq ans au moins lorsqu'il était mineur soit pendant dix ans pendant sa minorité et sa majorité, étant précisé qu'il est de principe que l'adoptant doit pendant ce délai, avoir assuré la totalité des frais d'éducation et d'entretien de l'adopté ; que si la déclaration de succession de Monsieur Gérard X... père de Monsieur Norbert X..., décédé le 19 janvier 1973 mentionne effectivement que celui-ci était domicilié chez sa mère Madame Suzanne A... à Vairon, cet élément n'est pas déterminant dès lors que Monsieur Norbert X... né le 29 novembre 1954 était encore mineur et qu'il est précisé qu'il est de droit domicilié chez sa mère ;

AUX MOTIFS ENCORE QUE ce document n'est pas en contradiction avec l'attestation de Madame Suzanne A... du 14 décembre 1989 qui déclare que son fils a résidé à Valence de 1963 à 1974 chez son oncle Monsieur Henry X..., ce qui est confirmé par l'attestation du 8 décembre 1989 de Monsieur B... directeur de l'institution Notre-Dame à Valence ; que Monsieur Norbert X... a fréquenté de janvier 1963 à juin 1974 et celle du docteur C... médecin traitant de Messieurs Henri et Norbert X... à Valence ; qu'en revanche, malgré les témoignages et les talons de chèques produits (datés de 1963 à 1972) par Monsieur Norbert X..., celui-ci n'est pas fondé à soutenir que son oncle a assumé sa charge totale pendant cette période, son hébergement, sa scolarité et tous les besoins nécessaires à

son éducation ; qu'en effet Madame Anne X... atteste s'être occupée de l'éducation de son petit neveu Norbert X... depuis 1963 jusqu'à son bac ; que par ailleurs il ressort des documents produits et notamment de " l'acte liquidatif partage " du 15 juillet 1986, que Monsieur Henri X... a, depuis le décès de ses parents en 1956 et 1963, celui de son frère Pierre en 1961 et celui de son frère Gérard X... père de Norbert X..., le 19 janvier 1973, géré la totalité des actifs de l'indivision X... et qu'un compte de gestion a été établi le 14 février 1983 lequel révèle qu'une somme de 138. 435 francs a été distribuée à Monsieur Norbert X... et une somme de 21. 838, 21 francs à sa mère pour le compte de son fils pendant sa minorité, étant précisé que Monsieur Gérard X... était divorcé de la mère de Monsieur Norbert X... et s'est remarié en 1967 ;

ET AUX MOTIFS ENFIN QUE la somme allouée en Francs de l'époque pendant la minorité de Monsieur Norbert X... (soit pendant qu'il habitait chez son oncle), est conséquente puisqu'elle représente en pouvoir d'achat l'équivalent d'environ 220 euros par mois et de nature à faire obstacle à l'application dérogatoire sollicitée par Monsieur Norbert X... du tarif des droits de mutation en ligne directe en sorte que le jugement déféré ayant prononcé la décharge des sommes réclamées par Monsieur le Directeur des services fiscaux de la Drôme à Monsieur Norbert X... au titre des droits d'enregistrement sur la donation du 8 septembre 2004 et la succession de Monsieur Henri X... sera donc infirmé ;

ALORS QUE, D'UNE PART, l'intimé faisait valoir dans ses écritures d'appel que « le juge de l'impôt doit examiner les mentions de la requête en adoption et le jugement prononçant cette adoption notamment pour apprécier les conditions posées par l'article 786-3° du Code général des impôts » (cf. page 20 dernier alinéa des conclusions d'appel) ; qu'en ne tenant absolument pas compte de ces éléments pertinents régulièrement entrés dans le débat en l'état des productions faites, la Cour méconnaît l'article 455 du Code de procédure civile, ensemble l'article 6-1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

ALORS QUE, D'AUTRE PART, et en tout état de cause, contrairement à ce qu'affirme la Cour d'appel, l'adoptant ne doit pas établir qu'il a assuré l'intégralité, la totalité et seul les frais d'éducation et d'entretien de l'adopté pendant le délai prévu, mais qu'il suffit que l'adoptant ait assuré l'intégralité du suivi notamment de la scolarité de l'adopté, a assuré de façon permanente même si elle n'était pas nécessairement exclusive, l'éducation de l'enfant, sa construction personnelle, étant observé qu'en toute hypothèse c'est l'adoptant qui a fait en sorte que l'adopté bénéficie de secours et soins ininterrompus et ce que ce soit pendant la minorité et/ ou pendant la majorité de l'enfant et en tout cas pendant plus de dix ans ; qu'en exigeant une prise en compte totale de la part de l'adoptant de l'hébergement, de la scolarité, des besoins nécessaires à l'éducation, la Cour pose des conditions draconiennes qui ne résultent ni de la loi ni d'aucun principe, violant ce faisant par refus d'application l'article 786-3 du Code général des impôts ;

ET ALORS ENFIN QUE l'intimé faisait valoir que les témoignages fournis corroboraient les actes et éléments de la procédure civile d'adoption qui a débouché sur une décision du juge judiciaire en 1990 et que les témoignages établissaient de manière certaine par leur nombre et leur qualité une situation de fait de notoriété publique à Valence d'où il résulte que de 1963 à 1985, l'adoptant s'est comporté vis-à-vis de l'adopté comme un père adoptif, assurant son éducation et son entretien et par là à la fois des secours et des soins nécessaires, et ce sans interruption, étant observé que la question des secours et des soins implique une appréciation globale, morale, affective et de participation réelle comme ce fut le cas (cf. page 24 et 25 des conclusions) ; qu'en procédant par voie analytique et non synthétique par rapport à une manière d'être et à une véritable possession d'état

d'enfant adopté par un père adoptif particulièrement présent, attentif à tout dans l'intérêt supérieur de l'enfant, la Cour prive son arrêt de base légale au regard de l'article 786-3 du Code général des impôts, violé.

**Publication :**

**Décision attaquée :** Cour d'appel de Grenoble , du 9 janvier 2012