

# 6 décembre 2016

## Cour de cassation

### Pourvoi n° 15-19.966

Chambre commerciale financière et économique – Formation restreinte hors RNSM/NA

Publié au Bulletin

ECLI:FR:CCASS:2016:CO01072

## Titres et sommaires

IMPOTS ET TAXES - Enregistrement - Droits de mutation - Mutation à titre gratuit - Donations - Don manuel - Révélation volontaire - Cas - Don révélé par une vérification (non)

La découverte d'un don manuel lors d'une vérification de comptabilité d'une association, résulterait-elle de la réponse apportée par le contribuable à une question de l'administration formée à cette occasion, ne peut constituer une révélation par le donataire au sens de l'article 757 du code général des impôts

## Texte de la décision

### Entête

COMM.

JL

COUR DE CASSATION

---

Audience publique du 6 décembre 2016

Cassation

Mme MOUILLARD, président

Arrêt n° 1072 F-P+B

Pourvoi n° N 15-19.966

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 l'association Shambhala, dont le siège est [Adresse 2],

contre l'arrêt rendu le 26 mars 2015 par la cour d'appel de Limoges (chambre civile), dans le litige l'opposant au directeur régional des finances publiques du Limousin et de Haute-Vienne, domicilié [Adresse 1],

défendeur à la cassation ;

La demanderesse invoque, à l'appui de son pourvoi, les deux moyens de cassation annexés au présent arrêt ;

Vu la communication faite au procureur général ;

LA COUR, en l'audience publique du 2 novembre 2016, où étaient présents : Mme Mouillard, président, M. Gauthier, conseiller référendaire rapporteur, Mme Riffault-Silk, conseiller doyen, Mme Arnoux, greffier de chambre ;

Sur le rapport de M. Gauthier, conseiller référendaire, les observations de la SCP Delaporte et Briard, avocat de l'association Shambhala, de la SCP Thouin-Palat et Boucard, avocat du directeur général des finances publiques, l'avis de M. Debacq, avocat général, et après en avoir délibéré conformément à la loi ;

## Exposé du litige

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que l'administration fiscale, à la suite d'une vérification de comptabilité, a mis en demeure l'association Shambhala (l'association) de déclarer des dons manuels provenant de ses membres ; que cette mise en demeure étant restée vaine, elle a notifié à l'association, le 7 septembre 2011, une proposition de rectification des droits d'enregistrement, par taxation d'office, pour les années 2005 à 2010 ; qu'après rejet de sa réclamation contentieuse, l'association a assigné l'administration fiscale pour être déchargée des droits de mutation à titre gratuit réclamés ;

## Moyens

Sur le premier moyen, pris en sa première branche, et le second moyen, réunis :

Attendu que l'association fait grief à l'arrêt de rejeter sa demande alors, selon le moyen :

1°/ qu'issu de l'article 15 de la loi de finances pour 1992, l'alinéa 2 de l'article 757 du code général des impôts, n'a pas pour vocation à s'appliquer aux associations ; que dans la mesure où la loi n° 2003-709 du 1er août 2003 n'a fait que préciser l'exonération des droits de mutation pour les associations présentant le caractère d'intérêt général de l'article 200 du code général des impôts, l'interprétation de l'alinéa 2 de cet article, non modifié par cette loi, est à rechercher dans les travaux parlementaires de la loi de finances pour 1992 du 31 décembre 1991 ; que l'étude des travaux parlementaires de la loi de finances pour 1992 illustre parfaitement les objectifs poursuivis par la création du nouveau

cas de taxation des dons manuels suite à leur révélation, sous toute forme, à l'administration ; que ce cas de taxation avait en effet pour but de décourager le recours aux dons manuels, non pas en général mais dans des hypothèses clairement identifiées lors des travaux parlementaires ; que ces hypothèses sont les transmissions d'entreprises en franchise d'impôt, l'exonération de revenus dissimulés sous couvert de dons manuels, et accessoirement la fraude aux règles de dévolution successorale ; que, dans ces conditions, en jugeant que c'est par une exacte application de l'article 757 du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2003-709 du 1er août 2003, que le tribunal de grande instance a décidé que les associations étaient soumises à l'obligation de déclaration des dons manuels révélés à l'administration fiscale et se trouvaient assujetties à l'imposition de ces dons, sauf à relever de la catégorie des organismes d'intérêt général visés à l'article 200 du même code, la cour d'appel a méconnu l'article 757 du code général des impôts ;

2°/ qu'un organisme est reconnu d'intérêt général dès lors qu'il présente un caractère non lucratif, ce qui implique une gestion désintéressée et l'absence d'avantages procurés à ses membres, et s'il ne fonctionne pas au seul profit d'un cercle restreint de personnes ; que l'association Shambhala, dont l'objet principal est de promouvoir et pratiquer les enseignements et les arts tibétains et qui gère un centre d'étude et de pratique pour un cercle de bénéficiaires bien plus large que celui de ses membres puisqu'elle entend s'adresser au plus grand nombre et dont les conditions d'adhésion ne sont pas restreintes, doit être considérée comme d'intérêt général ; que, par suite, en considérant que ladite association ne s'inscrit pas dans une volonté de diffuser à l'ensemble de la population française la culture tibétaine mais est destinée uniquement à la pratique bouddhique du groupe restreint des membres de cette association, donc tournée non pas vers un intérêt général mais vers des intérêts privés, la cour d'appel a violé les articles 200, 238 bis et 757 du code général des impôts ;

## Motivation

Mais attendu que l'arrêt énonce à bon droit que les associations sont soumises à l'obligation de déclaration des dons manuels révélés à l'administration fiscale et se trouvent assujetties à l'imposition de ces dons, sauf lorsqu'elles relèvent de la catégorie des organismes d'intérêt général visés à l'article 200 du même code ; que, par motifs propres et adoptés, il constate que l'association promeut la pratique de la méditation selon les préceptes de deux maîtres de méditation tibétains et retient que l'enseignement dispensé aux membres de l'association, qui correspond à une recherche spirituelle individuelle, ne s'inscrit pas dans une volonté de diffuser la culture tibétaine mais vise à permettre la pratique bouddhique au groupe restreint des membres de l'association ; qu'en l'état de ces énonciations et constatations souveraines, la cour d'appel a pu retenir que l'association ne constituait pas un organisme d'intérêt général, de sorte que les dispositions de l'article 757 du code général lui étaient applicables ; que le moyen n'est pas fondé ;

## Moyens

Mais sur le premier moyen, pris en ses deuxième et troisième branches :

## Motivation

Vu l'article 757 du code général des impôts ;

Attendu que pour statuer comme il fait, l'arrêt énonce qu'en vertu des alinéas 1 et 2 de l'article 757 du code général des impôts, pour être imposable, le don manuel doit être révélé à l'administration fiscale par le bénéficiaire de la mutation,

soit spontanément, soit en réponse à une demande de l'administration fiscale, soit au cours d'une procédure de contrôle ou d'une procédure contentieuse ; que, par motifs propres et adoptés, il constate que la vérification de comptabilité de l'association avait permis à l'administration d'établir que celle-ci avait perçu d'importantes sommes qui avaient été comptabilisées comme produits exceptionnels et relève que c'est par la réponse spontanée de l'association à l'interrogation de l'administration quant à la nature de ces sommes que l'existence des dons manuels a pu être découverte ;

Qu'en statuant ainsi, alors que la découverte d'un don manuel lors d'une vérification de comptabilité, résulterait-elle de la réponse apportée par le contribuable à une question de l'administration formée à cette occasion, ne peut constituer une révélation par le donataire au sens de l'article 757 du code général des impôts, la cour d'appel a violé le texte susvisé ;

## Dispositif

PAR CES MOTIFS :

CASSE ET ANNULE, dans toutes ses dispositions, l'arrêt rendu le 26 mars 2015, entre les parties, par la cour d'appel de Limoges ; 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 Riom ;

Condamne le directeur général des finances publiques aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, 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 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 décembre deux mille seize.

## Moyens annexés

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP Delaporte et Briard, avocat aux Conseils, pour l'association Shambhala

PREMIER MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt confirmatif attaqué d'avoir rejeté la demande de l'exposante tendant à la décharge des droits de mutation à titre gratuit mis à sa charge ;

AUX MOTIFS PROPRES QUE « c'est par une exacte application de l'article 757 du Code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n°2003-709 du 1er août 2003, que le tribunal de grande instance a décidé que les associations étaient soumises à l'obligation de déclaration des dons manuels révélés à l'administration fiscale et se trouvaient assujetties à l'imposition de ces dons, sauf à relever de la catégorie des organismes d'intérêt général visés à l'article 200 du même code, ce qui n'est pas le cas de l'association en cause pour les motifs précités ; que l'association considère qu'elle n'a révélé aucun don spontanément puisqu'elle a été contrainte de le faire pour répondre à l'injonction de l'administration fiscale dans le cadre de la procédure de contrôle ; mais que les opérations de contrôle diligentées par

l'administration fiscale du 31 mars au 07 juillet 2011 ont révélé que l'association avait perçu d'importantes sommes en provenance de personnes physiques ou morales étrangères ; que, par courrier du 16 mai 2011, l'administration fiscale a interrogé l'association sur la nature de certaines sommes perçues en 2008 et 2009 ; que l'association a répondu, par courrier du 16 juin 2011, que ces sommes n'étaient ni des prêts, ni des subventions, ni des rémunérations, mais des dons versés par ses membres de manière désintéressée ; que cette réponse de l'association n'est pas intervenue sous la contrainte mais a été faite spontanément ; qu'en vertu des alinéas 1 et 2 de l'article 757 du code général des impôts, pour être imposable, le don manuel doit être révélé à l'administration fiscale par le bénéficiaire de la mutation : soit spontanément, soit en réponse à une demande de l'administration fiscale, soit au cours d'une procédure de contrôle ou d'une procédure contentieuse ; qu'il s'ensuit que c'est à juste titre que l'administration fiscale a décidé que les dons manuels révélés par l'association en réponse à sa demande de renseignements étaient imposables et qu'elle a mis en demeure cette dernière de les déclarer » ;

AUX MOTIFS ADOPTES QUE « c'est l'article 757 dans sa teneur résultant de la loi n°2003-709 du 1er août 2003 qui est applicable à l'espèce et dont le libellé et l'examen des travaux parlementaires ne laissent aucun doute sur son application aux associations, ces dernières étant bien soumises à une obligation de déclaration ou d'enregistrement pour les dons manuels révélés à l'administration fiscale et assujetties à l'imposition de ces dons, sauf à être exonérées en qualité d'organismes présentant les caractères énoncés à l'article 200 du Code général des impôts ( ) ; que l'association ne présentant pas les caractères exigés par l'article 200 du Code général des impôts, les dons manuels qui lui sont consentis et qui sont révélés à l'administration fiscale sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit ; que les dons manuels dont a bénéficié l'association SHAMBHALA ont été découverts à l'occasion d'un contrôle fiscal après que l'inspectrice chargée de la vérification ait constaté qu'au titre de l'année 2008, l'association avait comptabilisé des sommes en produit exceptionnel pour un montant de 150.030 euros et pour un montant de 147.302,16 euros au titre de l'année 2009, produits ayant fait l'objet d'une déduction extra comptable sur les tableaux 2058 A, et qu'elle lui ait demandé de lui en préciser la nature, l'association défenderesse lui ayant adressé un courrier en date du 06 juin 2011 l'informant que ces sommes correspondaient à des dons de ses membres ; ( ) que si la découverte par l'administration fiscale à l'occasion d'un contrôle fiscal de l'existence de dons manuels ne constitue pas une révélation au sens des dispositions de l'article 757 alinéa 2 du Code général des impôts comme ne recelant pas de déclaration de la part du bénéficiaire, la réponse faite à l'administration à sa demande relative à la nature de « produits exceptionnels » inscrits dans la comptabilité de l'association SHAMBHALA contient une révélation sur les dons manuels dont elle a bénéficié sur la période objet du contrôle ; que le caractère volontaire et sans ambiguïté de la révélation ressort du libellé et du détail des éléments de réponse émanant du directeur du Centre SHAMBHALA EUROPE ( ) ; que ce serait ajouter à l'article 757 du Code général des impôts que d'exiger que la déclaration par le contribuable soit « spontanée » au sens d'être faite à la seule initiative de celui-ci et donc qu'une réponse à une interrogation de l'administration fiscale sur la nature de produits exceptionnels apparaissant dans sa comptabilité ne puisse contenir une « révélation » à l'administration ; ( ) que la Direction générale des finances publiques soutient à bon droit qu'il y a eu révélation des dons manuels pour les exercices 2008 et 2009, lesquels étaient donc soumis à déclaration ; »

ALORS, en premier lieu, QU' issu de l'article 15 de la loi de finances pour 1992, l'alinéa 2 de l'article 757 du Code général des impôts, n'a pas pour vocation à s'appliquer aux associations ; que dans la mesure où la loi n°2003-709 du 1er août 2003 n'a fait que préciser l'exonération des droits de mutation pour les associations présentant le caractère d'intérêt général de l'article 200 du Code général des impôts, l'interprétation de l'alinéa 2 de cet article, non modifié par cette loi, est à rechercher dans les travaux parlementaires de la loi de finances pour 1992 du 31 décembre 1991 ; que l'étude des travaux parlementaires de la loi de finances pour 1992 illustre parfaitement les objectifs poursuivis par la création du nouveau cas de taxation des dons manuels suite à leur révélation, sous toute forme, à l'administration ; que ce cas de taxation avait en effet pour but de décourager le recours aux dons manuels, non pas en général mais dans des hypothèses clairement identifiées lors des travaux parlementaires ; que ces hypothèses sont les transmissions d'entreprises en franchise d'impôt, l'exonération de revenus dissimulés sous couvert de dons manuels, et accessoirement la fraude aux règles de dévolution successorale ; que, dans ces conditions, en jugeant que c'est par une exacte application de l'article 757 du Code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n°2003-709 du 1er août 2003, que le Tribunal de grande instance a décidé que les associations étaient soumises à l'obligation de déclaration des dons manuels révélés à l'administration fiscale et se trouvaient assujetties à l'imposition de ces dons, sauf à relever de la catégorie des organismes d'intérêt général visés à l'article 200 du même Code, la Cour d'appel a méconnu l'article 757 du Code général des impôts ;

ALORS, en deuxième lieu, QU'aux termes de l'article 757 du Code général des impôts « les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, sont sujets au droit de donation. La même règle s'applique lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration fiscale » ; que la découverte d'un don manuel à l'occasion d'une procédure de vérification de comptabilité ne saurait constituer la révélation volontaire de celui-ci à l'administration ; qu'en retenant qu'en vertu des alinéas 1 et 2 de l'article 757 du Code général des impôts, pour être imposable, le don manuel doit être révélé à l'administration fiscale par le bénéficiaire de la mutation : soit spontanément, soit en réponse à une demande de l'administration fiscale, soit au cours d'une procédure de contrôle ou d'une procédure contentieuse, la Cour d'appel a violé l'article 757 du Code général des impôts.

ALORS, en troisième lieu, QU'aux termes de l'article 757 du Code général des impôts « les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, sont sujets au droit de donation. La même règle s'applique lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration fiscale » ; que la découverte d'un don manuel à l'occasion d'une procédure de vérification de comptabilité ne saurait constituer la révélation volontaire de celui-ci à l'administration ; qu'en l'espèce, les sommes litigieuses ont été découvertes à l'occasion de la vérification de comptabilité de l'association diligentée par l'administration fiscale du 31 mars au 07 juillet 2011, qui constitue une opération de contrôle fiscal ; que la question posée par l'administration fiscale le 16 mai 2011 et la réponse de l'association se situent dans le cadre de ce contrôle fiscal ; que la révélation ne saurait donc résulter de la réponse par l'association à une interrogation, au cours du contrôle, par l'administration fiscale, sur la nature de certaines sommes perçues en 2008 et 2009, dès lors qu'une telle interprétation va au-delà de la loi et fait dépendre la réalisation du fait générateur de l'impôt d'un événement aléatoire portant ainsi atteinte au principe de prévisibilité de la loi fiscale ; qu'il en résulte que l'association SHAMBHALA n'a rien révélé volontairement à l'administration fiscale ; que, dans ces conditions, en jugeant que la réponse de l'association a été faite spontanément et que c'est à juste titre que l'administration fiscale a décidé que les dons manuels révélés par l'association en réponse à sa demande de renseignements étaient imposables et qu'elle a mis en demeure cette dernière de les déclarer, la Cour d'appel a violé l'article 757 du Code général des impôts par fausse application ainsi que le principe de sécurité juridique et d'égalité devant l'impôt.

## SECOND MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt confirmatif attaqué d'avoir rejeté la demande de l'exposante tendant à la décharge des droits de mutation à titre gratuit mis à sa charge ;

AUX MOTIFS PROPRES QUE « l'association diffuse la pratique de la méditation selon les préceptes de deux maîtres de méditation tibétains ; que cette démarche spirituelle individuelle ne concourt ni à la création, ni à la diffusion, ni à la protection des oeuvres de l'art et de l'esprit mais tend uniquement à favoriser une pratique personnelle ; que la transmission des savoirs invoquée par l'association se situe elle-même dans le cadre de cette démarche spirituelle individuelle ; que c'est à juste titre, et des motifs pertinents que la Cour d'appel adopte, que les premiers juges ont retenu que l'association ne constitue pas un organisme d'intérêt général au sens de l'article 200 du Code général des impôts et qu'elle ne peut donc prétendre être exonérée des droits de mutation sur les dons manuels qu'elle perçoit de ses membres » ;

AUX MOTIFS ADOPTES QUE « bien que la notion d'intérêt général soit une notion floue et mal définie, on peut tout de même considérer que cette expression désigne les intérêts, valeurs ou objectifs qui sont partagés par l'ensemble des membres d'une société ; qu'en conséquence, pour bénéficier de l'exonération des droits de mutation sur les dons manuels dont ils bénéficient, les organismes d'intérêt général visés à l'article 200 sont ceux qui ont vocation à défendre ou développer les valeurs ou objectifs qui sont partagés par l'ensemble des membres de la société française ; que l'enseignement de la culture tibétaine aux membres de l'association SHAMBHALA à l'aune des pratiques bouddhiques transmis par [N] [M] et poursuivies par le [P] [E] ne s'inscrit pas dans une volonté de diffuser à l'ensemble de la population française la culture tibétaine pour répondre à une valeur ou un objectif communs à la société française mais est destinée à la pratique bouddhique du groupe restreint des membres de cette association, donc tournée non pas vers un intérêt général mais vers des intérêts privés ; que l'association SHAMBHALA ne peut donc pas prétendre à l'exonération des droits de mutation sur les dons manuels qu'elle perçoit de ses membres ; »

ALORS QU'un organisme est reconnu d'intérêt général dès lors qu'il présente un caractère non lucratif, ce qui implique

une gestion désintéressée et l'absence d'avantages procurés à ses membres, et s'il ne fonctionne pas au seul profit d'un cercle restreint de personnes ; que l'association culturelle et éducative SHAMBHALA, dont l'objet principal est de promouvoir et pratiquer les enseignements et les arts tibétains et qui gère un centre d'étude et de pratique pour un cercle de bénéficiaires bien plus large que celui de ses membres puisqu'elle entend s'adresser au plus grand nombre et dont les conditions d'adhésion ne sont pas restreintes, doit être considérée comme d'intérêt général ; que, par suite, en considérant que ladite association ne s'inscrit pas dans une volonté de diffuser à l'ensemble de la population française la culture tibétaine mais est destinée uniquement à la pratique bouddhique du groupe restreint des membres de cette association, donc tournée non pas vers un intérêt général mais vers des intérêts privés, la Cour d'appel a violé les articles 200, 238 bis et 757 du Code général des impôts.

## **Décision attaquée**

Cour d'appel de limoges  
26 mars 2015 (n°14/00016)

## **Textes appliqués**

Article 757 du code général des impôts.

## **Rapprochements de jurisprudence**

Com., 16 avril 2013, pourvoi n° 12-17.414, Bull. 2013, IV, n° 60 (cassation).

Com., 5 octobre 2004, pourvoi n° 03-15.709, Bull. 2004, IV, n° 178 (rejet).

CEDH, arrêt du 30 juin 2011, Les témoins de Jéhovah c/ France, n° 8916/05, point 70.

## **Les dates clés**

- Cour de cassation Chambre commerciale financière et économique 06-12-2016
- Cour d'appel de Limoges 26-03-2015