

COMM.

DB

COUR DE CASSATION

Audience publique du 16 décembre 2020

Rejet

Mme DARBOIS, conseiller le plus ancien
faisant fonction de président

Arrêt n° 780 F-D

Pourvoi n° X 18-26.243

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, DU 16 DÉCEMBRE 2020

Mme X... K...-D..., domiciliée [...], a formé le pourvoi n° X 18-26.243 contre l'arrêt rendu le 6 février 2018 par la cour d'appel de Caen (1re chambre civile), dans le litige l'opposant à la direction départementale des finances publiques de la Manche, dont le siège est [...], défendeur à la cassation.

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

Le dossier a été communiqué au procureur général.

Sur le rapport de Mme Champalaune, conseiller, les observations de la SCP L. Poulet-Odent, avocat de Mme K...-D..., de la SCP Foussard et Froger, avocat du directeur départemental des finances publiques de la Manche, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, et l'avis de M. Debacq, avocat général, après débats en l'audience publique du 3 novembre 2020 où étaient présentes Mme Darbois, conseiller le plus ancien faisant fonction de président, Mme

Champalaune, conseiller rapporteur, Mme Daubigney, conseiller, et Mme Fornarelli, greffier de chambre,

la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation, composée des président et conseillers précités, après en avoir délibéré conformément à la loi, a rendu le présent arrêt.

Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (6 février 2018), C... D... née K... est décédée le 1er mai 2008, laissant pour lui succéder Mme K...-D..., sa nièce et légataire universelle, laquelle a déposé la déclaration de succession le 28 octobre 2008.
2. Les droits d'enregistrement ont été établis avec le bénéfice de l'abattement d'un enfant en ligne directe en raison de l'adoption simple de Mme K...-D... par la défunte le 28 avril 2005.
3. Le 3 novembre 2008 et le 15 décembre 2008, l'administration fiscale a demandé à Mme K...-D... des précisions et des justificatifs sur les conditions de l'adoption qu'elle lui a fournis. Les mêmes informations ont été demandées le 5 janvier 2011 par l'administration fiscale.
4. Le 24 mars 2011, l'administration fiscale a adressé à Mme K...-D... une proposition de rectification de l'abattement dont elle avait bénéficié en sa qualité de fille adoptive. Des droits de succession complémentaires et des pénalités ont été mis à sa charge par avis de mise en recouvrement du 7 novembre 2011.
5. Après rejet de ses réclamations, Mme K...-D... a assigné la direction départementale des finances publiques de la Manche aux fins que soit constaté le caractère irrégulier de la procédure et prononcé le dégrèvement ou la restitution des droits litigieux et des pénalités et, subsidiairement, aux fins de déclarer satisfaites les conditions pour l'obtention de l'abattement prévu par l'article 779-I du code général des impôts.

Examen des moyens

Sur le second moyen, ci-après annexé

6. En application de l'article 1014, alinéa 2, du code de procédure civile, il n'y a pas lieu de statuer par une décision spécialement motivée sur ce moyen qui n'est manifestement pas de nature à entraîner la cassation.

Et sur le premier moyen

Enoncé du moyen

7. Mme K...-D... fait grief à l'arrêt de dire que la procédure de rectification opérée par la direction départementale des finances publiques de la Manche à son encontre était régulière, alors :

« 1°/ que Mme K...-D..., pour justifier que la procédure de rectification dont elle avait été l'objet de la part de l'administration fiscale était irrégulière, avait invoqué la Charte du contribuable de 2005 ; que, dans ce document, publié par ladite administration, cette dernière, se présentant comme une "administration équitable qui () simplifie la vie et qui respecte les personnes", et invoquant la nécessité d'établir avec le contribuable, sur le fondement de la Déclaration universelle des droits de l'homme, un "juste équilibre" et une "relation apaisée et fondée sur la confiance mutuelle", avait défini leurs droits et obligations réciproques ; qu'en particulier, pour garantir au contribuable qu'il "ne restera(it) pas dans l'incertitude", elle s'était engagée, en cas de demande d'information, à répondre dans les deux mois, reconnaissant au contribuable, en cas d'absence de réaction à ce terme, le droit de considérer "que le dossier (était) clos sur le point soulevé" ; que l'administration fiscale a également pris cet engagement : "Vous pourrez vous

prévaloir de la "Charte" auprès de l'ensemble des agents de l'administration fiscale" ; que, pour écarter néanmoins ce document, la cour a retenu qu'à la différence de la "charte des droits et obligations du contribuable vérifié", il n'était pas opposable à l'administration fiscale ; qu'en s'alignant ainsi sur les prétentions de cette dernière, qui entendait ne pas respecter les engagements qu'elle avait pourtant publiquement pris, sur le fondement de la Déclaration universelle des droits de l'homme, la cour a violé le principe qui interdit de venire contra factum proprium, ensemble l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

2°/ qu'en outre, pour écarter la critique de Mme K...-D... relative à l'irrégularité de la procédure, la cour a jugé, en tout état de cause, que l'opposabilité en question ne pouvait être invoquée "que pour les avis de vérifications adressés ou remis à compter du 1er janvier 2016" et que Mme K...-D... n'avait pas fait l'objet d'une vérification mais d'une demande d'éclaircissements et de justifications ; que, cependant, le droit reconnu au contribuable de se "prévaloir de la "Charte" auprès de l'ensemble des agents de l'administration fiscale", mentionné au début de ce document, est général et concerne tous les droits reconnus ; que, par ailleurs, le délai de deux mois que Mme K...-D... opposait à l'administration et au-delà duquel le droit lui était reconnu de considérer que le dossier était clos, concernait les "demandes d'informations" qui sont adressées par l'administration au contribuable, afin qu'il ne "reste pas dans l'incertitude", de sorte qu'il était applicable en l'espèce ; qu'en énonçant le contraire, pour retenir que le délai de deux mois de réponse ne s'appliquait qu'aux "avis de vérifications adressés ou remis à compter du 1er janvier 2016", indication d'ailleurs absente du document, la cour a dénaturé ce dernier, en violation du principe selon lequel le juge ne doit pas dénaturer les éléments de la cause ;

3°) que Mme K...-D... ayant rapidement répondu aux demandes qui lui avaient été adressées par l'administration fiscale, le 3 novembre 2008 puis le 15 décembre 2008, cette dernière, spécialement interrogée par le notaire chargé de la succession sur la satisfaction de ces réponses aux exigences de l'article 786-3° du code général des impôts, lui a explicitement répondu, par M. T... G..., Inspecteur des impôts, que, au regard notamment de la requête jointe au jugement d'adoption, fourni par Mme K...-D..., les conditions de ce texte étaient remplies, de sorte que le dossier était classé, sans donner lieu à redressement fiscal ; que, pour écarter toute irrégularité de la procédure liée au fait que l'administration fiscale a attendu plus de deux ans pour réagir afin de remettre en cause ces conditions, la cour a retenu que les dispositions de la loi 2013-1005, publiée au Journal officiel du 13 novembre 2013, selon lesquelles un silence gardé pendant deux mois valait décision d'acceptation, n'étaient pas applicables au litige, et que la réponse de l'Inspecteur des impôts ne constituait pas une "prise de position formelle de l'administration" ; qu'en se déterminant ainsi, sans rechercher, comme elle y était invitée, si, nonobstant son absence de caractère "formel", la réponse de l'Inspecteur des impôts apportée au notaire, en l'occurrence officier ministériel chargé de la succession, n'avait pas donné à Mme K...-D... la croyance légitime que son dossier était clos et si, de ce chef, la réaction tardive de l'administration fiscale, plus de deux ans après la réponse du contribuable, ne constituait pas un abus susceptible d'entacher d'irrégularité la procédure de rectification engagée, la cour a privé sa décision de base légale au regard de l'article 786-3° du code général des impôts, ensemble du principe de sécurité juridique et de l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales. »

Réponse de la Cour

8. En premier lieu, l'arrêt constate que, le 3 novembre 2008, il a été demandé à Mme K...-D..., sur le fondement des dispositions de l'article L. 19 du livre des procédures fiscales, la copie du jugement d'adoption du 28 avril 2005, afin d'apprécier si les conditions posées par l'article 786-3 du code général des impôts étaient remplies et que, toujours sur le même fondement, il lui a été demandé, par lettre du 15 décembre 2008, de justifier de ce qu'elle avait reçu des soins non interrompus de l'adoptante pendant la durée minimale prévue par la loi, les dispositions de l'article 786 du code précité étant expressément reproduites. L'arrêt constate encore que Mme K...-D... a répondu, le 13 novembre 2008 puis le 30 décembre 2008, en adressant d'abord le jugement d'adoption puis différents documents.

9. L'arrêt relève ensuite qu'il est exact que l'administration n'a plus donné suite à sa demande de justification jusqu'à sa lettre du 5 janvier 2011, renouvelant sa demande de documents attestant de soins et secours reçus par Mme K...-D... de façon non interrompue pendant cinq ans durant la minorité ou dix ans durant la majorité et que c'est dans ces circonstances qu'a été mise en oeuvre la procédure de rectification, par proposition du 24 mars 2011.

10. En l'état de ces constatations, et dès lors que le principe, selon lequel une partie ne peut se contredire au détriment d'autrui, n'est pas applicable à l'administration fiscale, qui ne peut renoncer à l'application des textes législatifs ou réglementaires définissant les obligations des contribuables, quelle que soit sa position avant la procédure contentieuse, et que l'invocation de l'article 6.1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, qui n'est pas applicable au contentieux fiscal, est inopérante, l'arrêt, qui énonce qu'à la différence de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, aucune disposition législative ne rend la charte du contribuable opposable à l'administration fiscale, a, abstraction faite des motifs surabondants visés par la deuxième branche, statué à bon droit.

11. En second lieu, l'arrêt relève que l'information verbale donnée au notaire en charge de la succession n'est pas une prise de position formelle de l'administration sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, cependant que l'administration, qui n'avait pas été saisie par Mme K...-D... d'une demande écrite, précise et complète, se trouvait à l'origine de la demande de vérification.

12. En l'état de ces appréciations, faisant ressortir que Mme K...-D... ne pouvait revendiquer les garanties prévues par les articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales dans le cadre desquels sont mis en oeuvre les principes de sécurité juridique et de confiance légitime, la cour d'appel, qui n'avait pas à faire la recherche inopérante invoquée par la troisième branche, a légalement justifié sa décision.

13. Inopérant en sa deuxième branche, le moyen n'est pas fondé pour le surplus.

PAR CES MOTIFS, la Cour :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne Mme K...-D... aux dépens ;

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

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du seize décembre deux mille vingt.

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP L. Poulet-Odent, avocat aux Conseils, pour Mme K...-D....

PREMIER MOYEN DE CASSATION

Le pourvoi fait grief à l'arrêt attaqué d'AVOIR, infirmant le jugement rendu le 22 octobre 2015 par le tribunal de grande instance de Coutances, dit que la procédure de rectification opérée par la Direction départementale des finances publiques de la Manche à l'encontre de Mme X... K...-D... était régulière ;

AUX MOTIFS QUE les pièces versées aux débats par l'administration permettent de retenir que le 3 novembre 2008, il a été demandé à Mme K...-D..., sur le fondement des dispositions de l'article L.19 du livre des procédures fiscales, la copie du jugement d'adoption en date du 28 avril 2005 afin d'apprécier si les conditions posées par l'article 786-3 (du code général des impôts) sont remplies ; puis toujours sur le même fondement, il lui a été demandé, par courrier du 15 décembre 2008 de justifier de ce qu'elle avait reçu des soins non interrompus de l'adoptante pendant la durée minimale prévue par la loi, les dispositions de l'article 786 du code précité étant expressément reproduites dans le courrier ; que ces deux lettres ont été adressées en recommandé ; que Mme K...-D... a répondu par courriers du 13 novembre 2008 puis du 30 décembre 2008 en adressant d'abord le jugement d'adoption puis différents documents ; qu'il est exact que l'administration n'a plus donné suite à sa demande de justification jusqu'à son courrier du 5 janvier 2011, renouvelant sa demande de documents attestant de soins et secours non interrompus pendant cinq ans durant la minorité ou de dix ans durant la majorité ; que c'est dans ces circonstances qu'a été mise en oeuvre la procédure de rectification, par

proposition du 24 mars 2011 ; qu'à la différence de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, aucune disposition législative ne rend la charte du contribuable opposable à l'administration fiscale et en tout état de cause, cette opposabilité ne peut être invoquée que pour les avis de vérifications adressés ou remis à compter du 1er janvier 2016 ; que Mme K...-D... n'a pas fait l'objet d'une vérification mais d'une demande d'éclaircissements et de justifications ; que les dispositions de la loi 2013-1005 (publiée au J. O. du 13 novembre 2013) aux termes desquelles le silence gardé pendant deux mois par l'autorité administrative sur une demande vaut décision d'acceptation ne peuvent être invoquées en l'espèce, s'agissant d'une proposition de rectification du 24 mars 2011, alors que la loi précitée est entrée en vigueur un an après sa promulgation au journal officiel ; qu'aucune prise de position formelle de l'administration ne peut être opposée à cette dernière s'agissant de la confirmation donnée au notaire en charge de la succession ; qu'il ne s'agit que d'une information verbale donnée au notaire et non d'une prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal et l'administration n'avait pas été saisie par Mme K...-D... d'une demande écrite, précise et complète par un redevable mais se trouvait à l'origine de la demande de vérification ; que l'administration est donc bien fondée à faire valoir que les dispositions relatives au rescrit fiscal ne peuvent être invoquées ;

1° ALORS QUE Mme K...-D..., pour justifier que la procédure de rectification dont elle avait été l'objet de la part de l'administration fiscale était irrégulière, avait invoqué la Charte du contribuable de 2005 ; que, dans ce document, publié par ladite administration, cette dernière, se présentant comme une « administration équitable qui () simplifie la vie et qui respecte les personnes », et invoquant la nécessité d'établir avec le contribuable, sur le fondement de la Déclaration universelle des droits de l'homme, un « juste équilibre » et une « relation apaisée et fondée sur la confiance mutuelle », avait défini leurs droits et obligations réciproques ; qu'en particulier, pour garantir au contribuable qu'il « ne restera(it) pas dans l'incertitude », elle s'était engagée, en cas de demande d'information, à répondre dans les deux mois, reconnaissant au contribuable, en cas d'absence de réaction à ce terme, le droit de considérer « que le dossier (était) clos sur le point soulevé » ; que l'administration fiscale a également pris cet engagement : « Vous pourrez vous prévaloir de la "Charte" auprès de l'ensemble des agents de l'administration fiscale » ; que, pour écarter néanmoins ce document, la cour a retenu qu'à la différence de la « charte des droits et obligations du contribuable vérifié », il n'était pas opposable à l'administration fiscale ; qu'en s'alignant ainsi sur les prétentions de cette dernière, qui entendait ne pas respecter les engagements qu'elle avait pourtant publiquement pris, sur le fondement de la Déclaration universelle des droits de l'homme, la cour a violé le principe qui interdit de venire contra factum proprium, ensemble l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

2° ALORS QU'en outre, pour écarter la critique de Mme K...-D... relative à l'irrégularité de la procédure, la cour a jugé, en tout état de cause, que l'opposabilité en question ne pouvait être invoquée « que pour les avis de vérifications adressés ou remis à compter du 1er janvier 2016 » et que Mme K...-D... n'avait pas fait l'objet d'une vérification mais d'une demande d'éclaircissements et de justifications ; que, cependant, le droit reconnu au contribuable de se « prévaloir de la "Charte" auprès de l'ensemble des agents de l'administration fiscale », mentionné au début de ce document, est général et concerne tous les droits reconnus ; que, par ailleurs, le délai de deux mois que Mme K...-D... opposait à l'administration et au-delà duquel le droit lui était reconnu de considérer que le dossier était clos, concernait les « demandes d'informations » qui sont adressées par l'administration au contribuable, afin qu'il ne « reste pas dans l'incertitude », de sorte qu'il était applicable en l'espèce ; qu'en énonçant le contraire, pour retenir que le délai de deux mois de réponse ne s'appliquait qu'aux « avis de vérifications adressés ou remis à compter du 1er janvier 2016 », indication d'ailleurs absente du document, la cour a dénaturé ce dernier, en violation du principe selon lequel le juge ne doit pas dénaturer les éléments de la cause ;

3° ALORS QUE Mme K...-D... ayant rapidement répondu aux demandes qui lui avaient été adressées par l'administration fiscale, le 3 novembre 2008 puis le 15 décembre 2008, cette dernière, spécialement interrogée par le notaire chargé de la succession sur la satisfaction de ces réponses aux exigences de l'article 786-3° du code général des impôts, lui a explicitement répondu, par M. T... G..., Inspecteur des impôts, que, au regard notamment de la requête jointe au jugement d'adoption, fourni par Mme K...-D..., les conditions de ce texte étaient remplies, de sorte que le dossier était classé, sans donner lieu à redressement fiscal ; que, pour écarter toute irrégularité de la procédure liée au fait que l'administration fiscale a attendu plus de deux ans pour réagir afin de remettre en cause ces conditions, la cour a retenu que les dispositions de la loi 2013-1005, publiée au Journal officiel du 13 novembre 2013, selon lesquelles un silence gardé pendant deux mois valait décision d'acceptation, n'étaient pas applicables au litige, et que la réponse de l'Inspecteur des impôts ne constituait pas une « prise de position formelle de l'administration » (arrêt, pp. 3-4) ; qu'en se

déterminant ainsi, sans rechercher, comme elle y était invitée, si, nonobstant son absence de caractère « formel », la réponse de l'inspecteur des impôts apportée au notaire, en l'occurrence officiel ministériel chargé de la succession, n'avait pas donné à Mme K...-D... la croyance légitime que son dossier était clos et si, de ce chef, la réaction tardive de l'administration fiscale, plus de deux ans après la réponse du contribuable, ne constituait pas un abus susceptible d'entacher d'irrégularité la procédure de rectification engagée, la cour a privé sa décision de base légale au regard de l'article 786-3° du code général des impôts, ensemble du principe de sécurité juridique et de l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

SECOND MOYEN DE CASSATION

Le pourvoi fait grief à l'arrêt attaqué d'AVOIR, infirmant le jugement rendu le 22 octobre 2015 par le tribunal de grande instance de Coutances, dit que la procédure de rectification opérée par la Direction départementale des finances publiques de la Manche à l'encontre de Mme X... K...-D... était bien fondée ;

AUX MOTIFS QUE s'agissant du bien-fondé du redressement opéré, il convient de rappeler que dans sa version applicable aux faits de la cause, l'article 786 du code général des impôts exclut pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, qu'il soit tenu compte du lien de parenté résultant de l'adoption simple, sauf pour les adoptés qui, soit dans leur minorité et pendant cinq ans au moins, soit dans leur minorité et leur majorité et pendant dix ans au moins, auront reçu de l'adoptant des secours et des soins non interrompus ; que, comme l'a jugé la Cour de cassation, la notion de secours et de soins ininterrompus telle que prévue par ce texte n'impose pas une prise en charge exclusive de l'adopté simple par l'adoptant, mais seulement une prise en charge continue et principale (pourvoi 12-21.835) ; que s'il est justifié de retenir que C... D... s'est occupée de Mme K...-D... de manière très régulière, assimilable aux soins et attentions prodigués par une tante à sa nièce, il n'est pas établi, au-delà de l'affirmation de l'adoptante que Mme K...-D... n'habitait plus avec sa mère, à laquelle la décision de divorce avait en 1966 confié la garde de l'enfant, ni que ses parents ont cessé, en raison de leur divorce, de pourvoir à titre principal à son éducation, à son entretien et à ses soins ; qu'il résulte au contraire des explications données par son avocat dans son courrier du 21 mai 2011 que sa tante l'hébergeait à son domicile du [...] lorsque son père, invalide, hébergé à la même adresse dans une chambre de service bénéficiait de la « garde alternée » de l'enfant et qu'elle venait en outre régulièrement chez sa tante, à partir de 1971, à Agon-Coutainville ; que ces indications, qui témoignent d'un hébergement ponctuel à l'occasion de droits de visite sont insuffisants pour établir que dans sa minorité et sa majorité et pendant dix ans au moins, elle a reçu de C... D... des soins et des secours ininterrompus ; qu'il est en outre difficile de retenir le principe d'une garde alternée alors que le jugement de divorce ne prévoit aucun droit de visite ou d'hébergement pour le père ;

ALORS QUE si, en vertu de l'article 786 alinéa 1 du code général des impôts, il n'est pas tenu compte, pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, du lien de parenté résultant de l'adoption simple, il en est autrement, en vertu de l'article 786 3° du même code, pour les adoptés qui, soit dans leur minorité et pendant cinq ans au moins, soit dans leur minorité et leur majorité et pendant dix ans au moins, auront reçu de l'adoptant des secours et des soins non interrompus ; que ce texte ne requiert cependant pas que la prise en charge par l'adoptant soit totale et exclusive, mais uniquement principale et continue ; qu'en l'espèce, la cour a admis que C... D... s'était occupée de Mme K...-D... « de manière très régulière », qu'elle l'hébergeait régulièrement chez elle, à son domicile parisien, ou à Agon-Coutainville à partir de 1971 ; qu'il était ainsi établi que C... D..., ainsi qu'elle l'avait indiqué dans sa requête en adoption simple, avait accueilli Mme K...-D... « dès son plus jeune âge » (7 ans), ainsi que l'établissaient les attestations versées aux débats ; que, pour juger néanmoins que les conditions légales dont se prévalait Mme K...-D... n'étaient pas établies, la cour a retenu qu'elle n'établissait pas qu'elle n'habitait plus avec sa mère pendant la période considérée, ni que ses parents avaient cessé de pourvoir à titre principal à son éducation, à son entretien et à ses soins ; qu'en subordonnant ainsi l'application de ces conditions légales à la preuve d'une prise charge non seulement continue mais totale et exclusive, la cour, qui a ajouté aux conditions de la loi, a violé le texte susvisé.