

COMM.

FB

COUR DE CASSATION

Audience publique du 25 janvier 2023

Cassation partielle sans renvoi

M. VIGNEAU, président

Arrêt n° 80 F-B

Pourvoi n° R 20-16.700

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 25 JANVIER 2023

Le directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris, domicilié pôle fiscal parisien, 1 pôle juridictionnel, [Localité 3], agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, lui-même domicilié [Adresse 2] à [Localité 3], a formé le pourvoi n° R 20-16.700 contre l'arrêt rendu le 28 janvier 2020 par la cour d'appel de Versailles (1re chambre, 1re section), dans le litige l'opposant à Mme [N] [U], épouse [T], domiciliée [Adresse 1], défenderesse à la cassation.

Le demandeur invoque, à l'appui de son pourvoi, le moyen unique de cassation annexé au présent arrêt.

Le dossier a été communiqué au procureur général.

Sur le rapport de Mme Lion, conseiller référendaire, les observations de la SCP Foussard et Froger, avocat du directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, de la SARL Cabinet Briard, avocat de Mme [T], après débats en l'audience publique du 29

novembre 2022 où étaient présents M. Vigneau, président, Mme Lion, conseiller référendaire rapporteur, M. Mollard, conseiller doyen, 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 (Versailles, 28 janvier 2020) et les productions, par un avis du 9 septembre 2014, l'administration fiscale a informé M. et Mme [T] qu'elle engageait un examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle portant sur les années 2011 à 2013. A l'occasion du premier entretien avec le vérificateur, intervenu le 13 novembre 2014, Mme [T] a indiqué avoir reçu, au cours de la période examinée, d'importantes sommes d'argent versées sur l'un de ces comptes, dont elle a précisé qu'il s'agissait de donations.
2. Les 6 et 21 décembre 2014, Mme [T] a déposé deux formulaires de révélation de dons manuels par lesquels elle a demandé à bénéficier de l'option de déclaration de ces dons dans le délai d'un mois suivant le décès du donateur, offerte par l'article 635 A du code général des impôts.
3. Soutenant que la révélation n'était pas intervenue spontanément, de sorte que Mme [T] ne pouvait exercer l'option de déclaration différée des dons, l'administration fiscale lui a adressé une proposition de rectification portant rappel de droits de mutation à titre gratuit.
4. Après rejet de sa réclamation, Mme [T] a assigné l'administration fiscale aux fins d'obtenir la décharge des droits réclamés.

Sur le moyen, pris en sa première branche

Enoncé du moyen

5. L'administration fiscale fait grief à l'arrêt d'infirmier le jugement et de prononcer la décharge des droits, pénalités et intérêts figurant dans l'avis de mise en recouvrement du 30 novembre 2015, mis à la charge de Mme [T], alors « que, conformément aux dispositions combinées des articles 757 et 635 A du code général des impôts, les dons manuels révélés par le donataire à l'administration fiscale sont sujets aux droits de mutation à titre gratuit et doivent être déclarés ou enregistrés par le donataire ou ses représentants dans le délai d'un mois qui suit la date de la révélation ; que, pour les dons manuels dont le montant est supérieur à 15 000 euros, la législation fiscale prévoit la possibilité d'opter pour la déclaration et le paiement des droits dans le délai d'un mois qui suit la date du décès du donateur ; que, pour bénéficier de cette option, la révélation doit être spontanée et non la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration ou d'une procédure de contrôle fiscal ; que la remise par un contribuable de ses comptes bancaires lors de l'examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle, sur lesquels apparaît la perception de sommes d'argent, ne constitue pas une révélation spontanée du don par le donataire ; que pour juger que l'administration fiscale n'était pas fondée à dénier à Mme [T] le bénéfice de l'option, la cour d'appel a estimé que la révélation était spontanée puisqu'elle était intervenue avant le commencement proprement dit de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle de M. et Mme [T] ; qu'en jugeant ainsi, tout en relevant qu'il n'était pas contesté que Mme [T] avait remis le 13 novembre 2014, lors du premier rendez-vous avec le vérificateur, dans le cadre de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle de M. et Mme [T], ses comptes bancaires et avait révélé qu'elle avait reçu sur l'un des comptes des dons manuels de M. [M], ce dont il résultait que la révélation était la conséquence d'une procédure fiscale, engagée le 9 septembre 2014 par l'envoi d'un "avis d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle" réceptionné par M. et Mme [T] le 10 septembre 2014, et non d'une révélation spontanée, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations, violant ainsi les articles 757 et 635 A du code général des impôts. »

Réponse de la Cour

Vu l'article 635 A du code général des impôts :

6. Il résulte de ce texte que les dons manuels d'un montant supérieur à 15 000 euros révélés à l'administration fiscale par le donataire doivent être déclarés dans le délai d'un mois qui suit la révélation ou, sur option du donataire lors de la révélation du don, dans le délai d'un mois suivant la date du décès du donateur, une telle option étant exclue lorsque la révélation est la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration ou d'une procédure de contrôle fiscal.

7. Il ressort en effet des travaux parlementaires de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 ayant instauré cette option, que l'intention du législateur a été d'inciter les donataires à révéler spontanément à l'administration fiscale les dons manuels qui leur ont été consentis en réservant la possibilité de différer la déclaration de ces dons et l'acquittement du paiement des droits de mutation à titre gratuit après le décès du donateur aux seules hypothèses de révélation spontanée, en dehors de toute procédure de vérification ou de contrôle fiscal.

8. Pour accueillir la demande de décharge des droits, pénalités et intérêts mis à la charge de Mme [T], l'arrêt énonce qu'il appartient à l'administration fiscale, qui conteste au donataire le bénéfice de l'option de déclaration différée ouverte à l'article 635 A du code général des impôts, d'établir soit que la révélation est la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration, soit qu'elle est la conséquence d'une procédure fiscale.

9. L'arrêt constate que l'administration ne soutient pas que la révélation est la conséquence d'une réponse de Mme [T] à une demande de l'administration, et retient qu'il n'est pas établi que cette révélation est la conséquence d'une procédure fiscale, puisqu'elle a eu lieu avant le commencement proprement dit de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle de Mme [T] et qu'elle ne résulte pas de la vérification de sa situation, mais d'une déclaration spontanée de la donataire.

10. Il en déduit que l'administration fiscale n'est pas fondée à dénier à Mme [T] le bénéfice de l'option tendant au différé de la déclaration et du paiement des droits dus au titre des dons manuels révélés.

11. En statuant ainsi, après avoir relevé que la révélation des dons manuels litigieux était intervenue lors de l'examen contradictoire de la situation personnelle de M. et Mme [T], à l'occasion du premier entretien avec le vérificateur, la cour d'appel, qui n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations, a violé les textes susvisés.

Portée et conséquences de la cassation

12. Après avis donné aux parties, conformément à l'article 1015 du code de procédure civile, il est fait application des articles L. 411-3, alinéa 2, du code de l'organisation judiciaire et 627 du code de procédure civile.

13. L'intérêt d'une bonne administration de la justice justifie, en effet, que la Cour de cassation statue au fond.

14. La révélation des dons manuels reçus par Mme [T] ne remplissant pas les conditions fixées à l'article 635 A du code général des impôts pour lui permettre de bénéficier de l'option de déclaration différée de ces dons, il y a lieu de confirmer le jugement ayant rejeté l'ensemble de ses demandes.

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

CASSE ET ANNULE, sauf en ce qu'il déclare régulière en la forme la procédure de rectification, l'arrêt rendu le 28 janvier 2020, entre les parties, par la cour d'appel de Versailles ;

DIT n'y avoir lieu à renvoi ;

Confirme le jugement rendu le 12 juillet 2018 par le tribunal de grande instance de Nanterre dans l'affaire n° 16/13230 ;

Condamne Mme [T] aux dépens, en ce compris ceux exposés devant la cour d'appel ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par Mme [T] et la condamne à payer au directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, la somme de 3 000 euros ;

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-cinq janvier deux mille vingt-trois.

MOYEN ANNEXE au présent arrêt

Moyen produit par la SCP Foussard et Froger, avocat aux Conseils, pour le directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques.

L'arrêt attaqué encourt la censure ;

EN CE QU' il a infirmé le jugement du tribunal de grande instance de NANTERRE du 12 juillet 2018 et prononcé la décharge des droits, pénalités et intérêts figurant dans l'avis de mise en recouvrement du 30 novembre 2015 mis à la charge de Mme [T] ;

AUX MOTIFS QUE «selon l'article 757 du code général des impôts que les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel sont sujets aux droits de mutation à titre gratuit ; que selon l'alinéa 2 de ce texte, la même règle s'applique lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration ; que l'article 635 A du même code, dispose par ailleurs que les dons manuels mentionnés au deuxième alinéa de l'article 757 doivent être déclarés ou enregistrés par le donataire dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle le donataire a révélé ce don à l'administration fiscale ; que toutefois, pour les dons manuels supérieurs à 15 000 euros, la déclaration doit être réalisée : a) dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle le donataire a révélé ce don à l'administration fiscale ou, sur option du donataire lors de la révélation du don, dans le délai d'un mois qui suit la date du décès du donateur ; b) dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle ce don a été révélé, lorsque cette révélation est la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration ou d'une procédure de contrôle fiscal ; qu'en l'espèce qu'il n'est pas contesté que Mme [T] a remis le 13 novembre 2014 lors du premier rendez-vous donné dans le cadre de l'examen de la situation fiscale personnelle des époux [T], ses comptes bancaires et révélé qu'elle avait reçu sur l'un de ses comptes des dons manuels de M. [V] [M], domicilié en Belgique, qu'elle a présenté comme étant son père biologique, sans toutefois que le lien de filiation allégué n'ait pu être établi ; que l'administration fiscale conteste à Mme [T] le bénéfice de l'option consistant à retarder le paiement des droits de mutation à la date du décès du donateur en prétendant que la révélation des dons ne saurait être considérée comme spontanée et qu'elle est la conséquence de l'engagement de la procédure de contrôle ; Mais considérant que ni Mme [T] ni l'administration fiscale ne remettent en cause le caractère taxable des dons manuels révélés par la première, lequel ne peut être admis, selon la jurisprudence de la Cour de cassation (Com., 15 janvier 2013, pourvoi n° 12-11.642 ; Com., 6 décembre 2016, pourvoi n° 15-19.966), que pour autant qu'il soit admis que les dons manuels ayant bénéficié à Mme [T] ont fait l'objet d'une révélation volontaire de sa part, seule susceptible de justifier l'application de droits de donation au sens de l'article 757 du code général des impôts précité ; qu'il appartient à l'administration fiscale, qui conteste à Mme [T] le bénéfice de l'option ouverte par l'article 635 A du code général des impôts de différer la déclaration à l'expiration du délai d'un mois suivant le décès du donateur, d'établir soit que la révélation est la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration, ce que celle-ci ne soutient pas, soit qu'elle est la conséquence d'une procédure fiscale ce qui n'est pas établi puisque la révélation des dons manuels faite par Mme [T] a eu lieu avant le commencement proprement dit de l'examen de sa situation personnelle fiscale, et que ce n'est pas de la vérification de sa situation qu'est résultée la révélation des dons manuels litigieux, mais bien de la déclaration spontanée qu'en a faite Mme [T] qui a rempli le 12 décembre 2014 l'imprimé n° 2734 de révélation de don manuel d'une valeur de 279 555 euros au titre de l'année 2011, et le 21 décembre 2014, a établi ce même imprimé révélant des dons manuels d'une valeur de 1 099 680,91 euros pour

l'année 2012 et l'année 2013 et sollicitant dans les deux cas le bénéfice de l'option pour la déclaration et le paiement des droits après le décès du donateur ; qu'au vu de ces circonstances, il apparaît que l'administration fiscale n'est pas fondée à dénier à Mme [T] le bénéfice de l'option tendant au différé de la déclaration et du paiement des droits dus au titre des dons manuels révélés ; qu'en conséquence il sera fait droit à la demande de décharge des droits, pénalités et intérêts mis à la charge de Mme [T] par l'avis de mise en recouvrement du 30 novembre 2015 d'un montant de 920 005 euros» ;

ALORS QUE, premièrement, conformément aux dispositions combinées des articles 757 et 635 A du code général des impôts, les dons manuels révélés par le donataire à l'administration fiscale sont sujets aux droits de mutation à titre gratuit et doivent être déclarés ou enregistrés par le donataire ou ses représentants dans le délai d'un mois qui suit la date de la révélation ; que, pour les dons manuels dont le montant est supérieur à 15 000 €, la législation fiscale prévoit la possibilité d'opter pour la déclaration et le paiement des droits dans le délai d'un mois qui suit la date du décès du donateur ; que, pour bénéficier de cette option, la révélation doit être spontanée et non la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration ou d'une procédure de contrôle fiscal ; que la remise par un contribuable de ses comptes bancaires lors de l'examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle (ESFP), sur lesquels apparaît la perception de sommes d'argent, ne constitue pas une révélation spontanée du don par le donataire ; que pour juger que l'administration fiscale n'était pas fondée à dénier à Mme [T] le bénéfice de l'option, la cour d'appel a estimé que la révélation était spontanée puisqu'elle était intervenue avant le commencement proprement dit de l'ESFP de M. et Mme [T] ; qu'en jugeant ainsi, tout en relevant qu'il n'était pas contesté que Mme [T] avait remis le 13 novembre 2014, lors du premier rendez-vous avec le vérificateur, dans le cadre de l'ESFP des époux [T], ses comptes bancaires et avait révélé qu'elle avait reçu sur l'un des comptes des dons manuels de M. [M], ce dont il résultait que la révélation était la conséquence d'une procédure fiscale, engagée le 9 septembre 2014 par l'envoi d'un « avis d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle » réceptionné par M. et Mme [T] le 10 septembre 2014, et non d'une révélation spontanée, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations, violant ainsi les articles 757 et 635 A du code général des impôts ;

ALORS QUE, deuxièmement, conformément aux dispositions combinées des articles 757 et 635 A du code général des impôts, les dons manuels révélés par le donataire à l'administration fiscale sont sujets aux droits de mutation à titre gratuit ; que pour les dons manuels dont le montant est supérieur à 15 000 €, la déclaration doit être réalisée dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle ce don a été révélé, lorsque cette révélation est la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration ou d'une procédure de contrôle fiscal ; qu'en énonçant que le caractère taxable des dons manuels révélés par Mme [T] ne pouvait être admis que pour autant qu'ils aient fait l'objet d'une révélation volontaire de sa part, seule susceptible de justifier l'application des droits de donation, la cour d'appel a violé les articles 757 et 635 A du code général des impôts ;

ALORS QUE, troisièmement, conformément aux dispositions de l'article 635 A du code général des impôts, l'option du donataire pour la déclaration dans le mois suivant le décès du donateur doit être prise lors de la révélation du don ; qu'en jugeant que l'administration fiscale n'était pas fondée à dénier à Mme [T] le bénéfice de l'option, tout en relevant que Mme [T] avait remis le 13 novembre 2014, lors du premier rendez-vous avec le vérificateur, dans le cadre de l'ESFP des époux [T], ses comptes bancaires et avait révélé qu'elle avait reçu sur l'un des comptes des dons manuels de M. [M] et qu'elle avait rempli le 12 décembre 2014 et le 21 décembre 2014 l'imprimé n° 2734 de révélation de don manuel au titre des années 2011, 2012 et 2013, sollicitant dans les deux cas le bénéfice de l'option pour la déclaration et le paiement des droits après le décès du donateur, ce dont il résultait que l'option de Mme [T] n'a pas été prise au moment de la révélation, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations, en violation de l'article 635 A du code général des impôts ;

ALORS QUE, quatrièmement, conformément aux dispositions combinées des articles L. 12 et L. 47 du livre des procédures fiscales, l'administration fiscale peut procéder à l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu ; que ce contrôle ne peut intervenir sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise d'un « avis d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle » ; que le début de l'ESFP est donc fixé à la date de réception de l'avis ou, à tout le moins, au jour où le contribuable remet ses comptes bancaires au vérificateur ; qu'au cas particulier, M. et Mme [T] ont été destinataires d'un avis d'ESFP le 9 septembre 2014, réceptionné le 10 septembre 2014, et le premier entretien avec le vérificateur est intervenu le 13 novembre 2014, date à laquelle Mme [T] lui a remis ses comptes bancaires et a révélé les dons manuels

perçus ; qu'en conséquence, les opérations de contrôle, qui ont débuté le 10 septembre 2014, date du retrait de l'avis d'ESFP matérialisant le contrôle ou, à tous le moins, à la date du 13 novembre 2014, date de remise de ses comptes bancaires par Mme [T], avaient nécessairement commencé lors de la révélation des dons manuels, a fortiori lors du dépôt des déclarations n° 2734 les 12 décembre 2014 et 22 décembre 2014 ; qu'en jugeant que l'administration fiscale n'était pas fondée à dénier à Mme [T] le bénéfice de l'option au motif que la révélation a eu lieu avant le commencement proprement dit de l'examen de sa situation personnelle fiscale, tout en relevant qu'il n'était pas contesté que Mme [T] avait remis ses comptes bancaires et révélé les dons manuels le 13 novembre 2014 lors du premier rendez-vous donné dans le cadre de l'ESFP, la cour d'appel de VERSAILLES a méconnu les exigences des articles L. 12 et L. 47 du livre des procédures fiscales ;

ET ALORS QUE, cinquièmement et subsidiairement, conformément aux dispositions combinées des articles 757 et 635 A du code général des impôts, les dons manuels révélés par le donataire à l'administration fiscale sont sujets aux droits de mutation à titre gratuit et doivent être déclarés ou enregistrés par le donataire ou ses représentants dans le délai d'un mois qui suit la date de la révélation ; que toutefois, pour les dons manuels dont le montant est supérieur à 15 000 €, la législation fiscale prévoit la possibilité d'opter pour la déclaration et le paiement des droits dans le délai d'un mois qui suit la date du décès du donateur ; que, pour bénéficier de cette option, la révélation doit être spontanée et non la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration ou d'une procédure de contrôle fiscal ; qu'au cas particulier, M. et Mme [T] ont été destinataires le 9 septembre 2014 d'un « avis d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle », que ce document, réceptionné le 10 septembre 2014, indiquait : « je vous invite à m'adresser ou à me remettre dans ce délai la totalité des relevés (en original ou en copie) des comptes financiers de toute nature et des comptes courants sur lesquels vous-même et les membres de votre foyer fiscal avez réalisé des opérations de nature personnelle pendant la période visée ci-dessus » ; qu'en tout état de cause, la révélation des dons manuels était donc la conséquence directe de la réponse de Mme [T] à une demande de l'administration de production des comptes bancaires dans le cadre de l'avis d'ESFP du 9 septembre 2014 ; qu'en jugeant que l'administration fiscale n'était pas fondée à dénier à Mme [T] le bénéfice de l'option, tout en relevant que Mme [T] avait remis le 13 novembre 2014, lors du premier rendez-vous avec le vérificateur, dans le cadre de l'ESFP des époux [T], ses comptes bancaires et avait révélé qu'elle avait reçu sur l'un des comptes des dons manuels de M. [M], la cour d'appel a violé les articles 757 et 635 A du code général des impôts.