

HP/SL

COUR D'APPEL de CHAMBÉRY

Chambre civile - Première section

Arrêt du Mardi 09 Avril 2024

N° RG 21/00848 - N° Portalis DBVY-V-B7F-GV2A

Décision attaquée : Jugement du TJ hors JAF, JEX, JLD, J. EXPRO, JCP de [Localité 7] en date du 22 Mars 2021

Appelante

Mme [I] [Z]

née le [Date naissance 1] 1987 à [Localité 4], demeurant [Adresse 2]

Représentée par la SELARL JURISOPHIA SAVOIE, avocats au barreau d'ANNECY

Intimée

L'ADMINISTRATION DES FINANCES PUBLIQUES, dont le siège social est situé [Adresse 5]

Représentée par Me Georges PEDRO, avocat postulant au barreau de CHAMBERY

Représentée par la SELARL LEXWAY, avocats plaidants au barreau de GRENOBLE

Date de l'ordonnance de clôture : 22 Mai 2023

Date des plaidoiries tenues en audience publique : 28 novembre 2023

Date de mise à disposition : 09 avril 2024

Composition de la cour :

Audience publique des débats, tenue en double rapporteur, sans opposition des avocats, par Mme Hélène PIRAT, Présidente de Chambre, qui a entendu les plaidoiries, en présence de Mme Myriam REAIDY, Conseillère, avec l'assistance de Sylvie LAVAL, Greffier,

Et lors du délibéré, par :

- Mme Hélène PIRAT, Présidente,

- Mme Myriam REAIDY, Conseillère,

- Mme Inès REAL DEL SARTE, Magistrat honoraire

Faits et procédure

M. [V] [Z] a consenti à sa fille Mme [I] [Z] un don manuel de la nue-propriété de 29 actions de la société Agenor pour une valeur de 203 000 euros. Le 20 septembre 2007, ce don manuel par le donateur a été déclaré auprès du service des impôts des entreprises de [Localité 7] et enregistré par le service le 22 octobre 2007.

Par courrier du 10 septembre 2013, la brigade patrimoniale d'[Localité 3] a notamment demandé à Mme [I] [Z] le dépôt de la déclaration de droits de donation afférente au don manuel mais aucune déclaration n'a été effectuée.

Le 30 novembre 2015, M. [V] [Z] a consenti à sa fille un second don manuel d'actions de la société Sareg. Le 14 décembre 2015, le don manuel a été déclaré par la donataire auprès du service des impôts des entreprises de [Localité 7].

Suite au contrôle de la déclaration, la brigade patrimoniale de [Localité 6] a adressé le 31 juillet 2018 à Mme [I] [Z] une proposition de rectification en réintégrant à la valeur des biens compris dans le don manuel de 2015, celle des biens qui ont fait l'objet du don manuel de 2007.

Le 31 octobre 2018, une imposition supplémentaire a été mise en recouvrement pour un montant total de 40 600 euros de droits et 4 466 euros d'intérêts de retard. Par courrier du 1er avril 2019, Mme [I] [Z] a contesté le rappel de droits d'enregistrement. Par décision du 29 avril 2019, l'administration fiscale a rejeté la réclamation.

Par acte d'huissier du 28 juin 2019, Mme [I] [Z] a assigné la Direction régionale des finances publiques de Provence Alpes Côte d'Azur et du département des Bouches du Rhône devant le tribunal de grande instance de Thonon-les-Bains, notamment aux fins de voir annuler la décision de rejet du 29 avril 2019 et contester l'imposition mis à sa charge.

Par jugement du 22 mars 2021, le tribunal de grande instance de Thonon-les-Bains, devenu le tribunal judiciaire, a :

- Dit que l'action de l'administration fiscale n'était pas prescrite ;
- Dit que l'article 784 du code général des impôts est applicable au présent cas d'espèce ;
- Dit en conséquence l'imposition fondée ;
- Débouté Mme [I] [Z] de l'ensemble de ses demandes ;
- Dit n'y avoir lieu à condamnation au titre de l'article 700 du code de procédure civile ;
- Condamné Mme [I] [Z] aux dépens, conformément à l'article R.207-1 du livre des procédures fiscales.

Au visa principalement des motifs suivants :

L'enregistrement de l'acte sous seing privé du 20 septembre 2007 par le donateur ne peut être considéré comme une révélation par le donataire en ce que seule la signature du donateur y figure, dès lors les dispositions de l'article 784 du code général des impôts s'applique ;

La donation du 20 septembre 2007 a régulièrement fait l'objet d'une réintégration en ce qu'elle constitue une donation de moins de 15 ans à celle du 14 décembre 2015 ;

Le rappel fiscal édicté par l'article 784 code général des impôts s'applique en raison de l'identité des parties intervenant dans les deux dons manuels de 2007 et 2015, à savoir M. [V] [Z].

Par déclaration au greffe du 19 avril 2021, Mme [I] [Z] a interjeté appel de la décision en toutes ses dispositions.

Prétentions et moyens des parties

Par dernières écritures en date du 15 mai 2023, régulièrement notifiées par voie de communication électronique, Mm'e [I] [Z] sollicite l'infirmer la décision et demande à la cour de :

- La déclarer recevable et bien fondée en toutes ses demandes, fins et moyens ;

- Réformer le jugement du tribunal judiciaire de Thonon-les-Bains du 22 mars 2021 dans son intégralité ;
- Prononcer l'annulation de la décision de rejet du 29 avril 2019 ;
- Prononcer la décharge intégrale des rappels de droits d'enregistrement mis à sa charge au titre de l'année 2015 en droits, pénalités et intérêts de retard ;
- Condamner la Direction Régionale des Finances Publiques Provence Alpes Côte d'Azur et Bouches-du-Rhône à la somme de 3 000 euros au titre de l'article 700 du code de procédure civile ;
- Condamner la Direction Régionale des Finances Publiques Provence Alpes Côte d'Azur et Bouches-du-Rhône aux entiers dépens.

Au soutien de ses prétentions, Mme [I] [Z] soutient essentiellement que :

' l'administration fiscale devait notifier les actes de la procédure à tous les débiteurs solidaires des droits en application de l'article 1705-5° du CGI, de sorte que cette absence de notification rend la procédure de rectification irrégulière ;

' l'action de l'administration fiscale sur la donation de 2007 est prescrite, la donation ayant été révélée à l'administration fiscale le 25 octobre 2007, de sorte que la prescription était acquise au 31 décembre 2013, estimant que la révélation d'un don manuel peut parfaitement se faire par le dépôt par le donataire d'un autre acte mentionnant ce don, de sorte que la règle du rapport fiscal de l'article 784 du CGI ne peut conduire à remettre en cause cette prescription en imposant une donation postérieurement au délai de reprise ;

Par dernières écritures en date du 29 mars 2023, régulièrement notifiées par voie de communication électronique, la Direction Régionale des Finances Publiques sollicite de la cour de :

- Déclarer recevable mais non fondé l'appel interjeté par Mme [I] [Z] ;

- Juger que son action n'était pas prescrite ;
- Juger que l'article 784 du code général des impôts était applicable au cas particulier ;
- En conséquence, déclarer l'imposition fondée ;
- Débouter Mme [I] [Z] de l'ensemble de ses prétentions ;
- Confirmer le jugement rendu par le tribunal judiciaire de Thonon-les-Bains en date du 22 mars 2021 (RG 19/1361) en toutes ses dispositions ;
- Condamner Mme [I] [Z] aux entiers dépens de l'instance ainsi qu'à payer à l'administration fiscale la somme de 3 000 euros au titre de l'article 700 du code de procédure civile.

Au soutien de ses prétentions, l'administration fiscale fait valoir notamment que :

' la proposition de rectification du 31 juillet 2018 visait à contrôler la déclaration de don manuel en date du 14 décembre 2015 et non celle du 20 septembre 2007, déclaration de 2015 qui ne vise pas le don de 2007, dont l'existence a été découverte suite à des recherches, de sorte qu'elle disposait d'un délai expirant le 31 décembre 2021 pour effectuer sa rectification ;

' l'enregistrement de l'acte sous seing privé par le donateur en 2007 ne peut être considéré comme une révélation par le donataire, de même que l'acte de cession déclaré le 25 octobre 2007 ou encore la procédure de contrôle initiée le 10 septembre 2013 ;

' la solidarité du donateur ne peut être invoquée en cas de don manuel de sorte que les acte de la procédure n'ont pas à lui être notifiés ;

' l'article 784 du CGI s'applique aux dons manuels et énonce un mécanisme de rappel fiscal précis.

Pour un plus ample exposé des faits, de la procédure et des prétentions des parties, la cour se réfère à leurs conclusions visées par le greffe et développées lors de l'audience ainsi qu'à la décision entreprise.

Une ordonnance en date du 13 mars 2023 a clôturé l'instruction de la procédure. Une ordonnance du 22 mars 2023, a révoqué la clôture. Une ordonnance du 22 mai 2023 a clôturé l'instruction de la procédure. L'affaire a été plaidée à l'audience du 28 novembre 2023.

MOTIFS ET DÉCISION

I - Sur la prescription

Le don manuel est soumis au droits de mutation à titre gratuit. Deux textes permettent son imposition :

' l'article 757 du code général des impôts. Ce texte, dans ses alinéas 1 et 2, énonce : '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. Ces droits sont calculés sur la valeur du don manuel au jour de sa déclaration ou de son enregistrement, ou sur sa valeur au jour de la donation si celle-ci est supérieure. Le tarif et les abattements applicables sont ceux en vigueur au jour de la déclaration ou de l'enregistrement du don manuel.

La même règle s'applique lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration fiscale'

Ainsi, l'article 757 prévoit trois hypothèses de soumission des dons manuels aux droits de mutation à titre gratuit :

- lorsque ces dons sont déclarés dans un acte par le donataire ou ses représentants ;

- lorsqu'ils font l'objet d'une reconnaissance judiciaire ;

- lorsqu'ils sont révélés par le donataire à l'administration fiscale. Dans ce dernier cas, les dons manuels doivent être déclarés ou enregistrés par le donataire ou ses représentants dans le mois qui suit la date de révélation à l'administration, en application de l'article 635 A du code général des impôts, ce dernier stipulant que 'Les dons manuels mentionnés au deuxième alinéa de l'article 757 doivent être déclarés ou enregistrés par le donataire ou ses représentants dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle le donataire a révélé ce don à l'administration fiscale. Toutefois, pour les dons manuels dont le montant est supérieur à 15 000 €, 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'.

L'article 784 du code général des impôts. Ce texte énonce, dans sa version applicable aux faits (don de 2015) prévoit 'les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires et, dans l'affirmative, le montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation, et la date de l'enregistrement de ces actes.

La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, à l'exception de celles passées depuis plus de quinze ans, et, lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable.

Pour le calcul des abattements et réductions édictés par les articles 779, 780, 790 B, 790 D, 790 E et 790 F il est tenu compte des abattements et des réductions effectués sur les donations antérieures visées au deuxième alinéa consenties par la même personne'.

Ainsi, l'article 784 prévoit l'imposition d'une première donation en cas de seconde donation entre les mêmes personnes, si cette première donation n'a pas encore été déclarée ou reconnue judiciairement et n'a pas déjà fait l'objet d'une imposition. En effet, le moment de la déclaration ou de la révélation par le donataire lui appartient et il lui est tout à fait possible de ne déclarer ou de ne révéler et déclarer un don qu'au moment du décès du donateur tant que la donation est unique. En revanche, il pèse sur le donataire une obligation de rappeler une première donation lors de la déclaration d'une seconde donation à l'administration fiscale.

Il résulte de ces dispositions qu'en soi, la réalisation d'un don manuel ne constitue pas un fait générateur des droits de mutation à titre gratuit. Ce n'est pas le fait du don manuel qui est passible de l'impôt mais l'acte qui en contient la déclaration ou la décision judiciaire qui en constate l'existence (1 Civ., 3 déc. 1985, n 84-13.087).

S'agissant du délai de prescription, si le don manuel a fait l'objet d'une révélation suffisante ou d'une décision judiciaire, le droit de reprise de l'administration peut s'exercer jusqu'à l'expiration de la troisième année (article L180 du livre des

procédures fiscales) suivant celle au cours de laquelle l'exigibilité des droits a été suffisamment révélée par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration ou par l'exécution de la formalité fusionnée. Si au-delà, les droits de mutation n'ont pas été recouverts par l'administration, ils sont prescrits. Mais en l'absence de révélation suffisante, il n'y a pas de prescription des droits afférent à la première donation qui est alors soumise à imposition dans les termes de l'article 784 en cas de seconde donation. La cour de cassation a pu indiquer dans un arrêt de 2004 (cass com 31 mars 2004 pourvoi 02-10.578) : 'selon l'article 784 du Code général des impôts, les parties sont tenues de faire connaître, dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le défunt aux héritiers ; que la perception des droits est alors effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, et que lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable ; que dès lors, les dons manuels consentis aux héritiers du donateur et non révélés à l'Administration (souligné par la rédactrice) avant le décès de celui-ci, et qui, par conséquent, n'ont pas encore été assujettis au droit de mutation à titre gratuit, sont inclus dans l'actif successoral imposable'

En l'espèce, les droits de mutation à titre gratuit n'ont pas été mis en oeuvre sur le premier don manuel en vertu de l'article 757 du code général des impôts et il y a eu une seconde donation. Il s'agit donc, pour la mise en oeuvre de l'article 784 al 2, de déterminer si les droits de mutation afférents à la première donation auraient pu être recouverts, c'est à dire, il convient de déterminer si le premier don manuel a fait l'objet d'une déclaration ou d'une révélation suivie d'une déclaration ayant permis leur mise en oeuvre. Si tel est le cas, l'administration fiscale ne peut calculer les droits de mutation sur le montant total des deux dons, puisque les droits afférents à la première donation sont prescrits. Si tel n'est pas le cas, l'administration fiscale dispose de ce droit.

Il est constant que seul l'auteur de la déclaration ou de la révélation doit être le donataire et non le donateur, de sorte que le fait que l'administration ait eu connaissance, en l'espèce, du don par le donateur n'est pas de nature à constituer le fait générateur de droit de mutation. Par ailleurs, la déclaration de cession des droits établie par Mme [I] [Z] intervenue en octobre 2007 ne peut être analysée comme une déclaration car il n'agit pas d'un acte dans lequel elle a déclaré ce don, il ne s'agissait que d'une formalité fiscale obligatoire en cas de cession de parts sociale, étant au demeurant précisé que cette déclaration de cession des parts sociales par [I] [Z] en date du 25 octobre 2007, n'est pas produite aux débats. Toutefois, elle a sans doute rempli l'origine des droits sociaux cédés, mais sans que cette mention puisse être analysée comme une volonté de révéler un don à l'administration. Enfin, s'agissant de la mise en demeure de l'administration fiscale du 10 septembre 2013 d'avoir à procéder à la déclaration du don manuel de septembre 2007, cette déclaration n'a pas été faite, la mise en demeure n'a pas non plus été suivie d'une révélation par l'intéressée. Celle-ci prétend avoir répondu mais ne produit aucune preuve de cette réponse. Ainsi, en l'absence de déclaration ou de révélation suivie d'une déclaration, seule à même de constituer le fait générateur des droits de mutation, l'administration fiscale est fondée à faire application de l'article 784 dans son alinéa 2, soit en prenant en considération la première donation.

Enfin, il n'est pas contestable, à la lecture de la déclaration du don de 2015 faite par [I] [Z], en date du 14 décembre 2015, à l'administration fiscale qu'elle n'a pas mentionnée, comme l'alinéa 1 de l'article 784 le prévoit, mais aussi l'imprimé cerfa de déclaration, l'existence d'une donation antérieure, ce qui a obligé l'administration à effectuer des recherches, de sorte qu'en vertu de l'article L 180 alinéa 2 et de l'article 186 du code des procédures fiscales, celle-ci disposait d'un délai de six ans pour assujettir les deux donations aux droits de mutation à titre gratuit, à compter de la déclaration du don de 2015, soit jusqu'au 31 décembre 2021, sachant qu'en tout état de cause, la proposition de rectification en date du 31 juillet 2018 est intervenue dans le délai de trois ans.

En conséquence, c'est à bon droit que le premier juge a jugé que l'action de l'administration n'était pas prescrite, sans pour autant que la règle du rapport fiscal conduise à remettre en cause la prescription légalement acquise d'une situation passée, comme le soutient Mme [I] [Z], puisqu'en l'espèce, cette première prescription n'était pas acquise.

II - Sur le défaut de notification des actes de la procédure aux débiteurs solidaires des droits

Aux termes de l'article 1705-5° du code général des impôts, 'Les droits des actes à enregistrer ou à soumettre à la formalité fusionnée sont acquittés, savoir :

5° Par les parties, pour les actes sous signature privée, et ceux passés en pays étrangers, qu'elles ont à faire enregistrer ; pour les ordonnances sur requêtes ou mémoires, et les certificats qui leur sont immédiatement délivrés par les juges ; et pour les actes et décisions qu'elles obtiennent des arbitres si ceux-ci ne les ont pas fait enregistrer ;'

Si la donation est en principe un contrat solennel (article 931 du code civil), ce principe connaît de multiples exceptions dont l'une des plus notables est le don manuel et contrairement à ce que soutient Mme [I] [Z], selon laquelle les actes de procédure auraient aussi être dûs notifiés au donateur en raison du mécanisme général de solidarité s'appliquant à toutes les parties à l'acte, les dispositions de l'article 1705 5° du code général des impôts, d'où il résulte une solidarité de paiement, ne s'appliquent qu'aux seules parties figurant à l'acte sous seing privé en cause. Or en l'espèce, Mme [I] [Z] n'était pas partie à l'acte de 2007, ni a priori à l'acte de 2015 qu'elle ne produit pas aux débats, qui n'a été passé que par le donateur ou qu'entre les seuls donateurs. L'action de l'administration fiscale, fondée exclusivement sur l'article 784 du code général des impôts, n'était dirigée que contre Mme [I] [Z], les actes de la procédure n'avaient pas à être notifiés aux donateurs (voir nota cass 26 septembre 2018 pourvoi 16-28.410).

En conséquence, la procédure de rectification diligentée par l'administration fiscale est régulière.

III - Sur le mécanisme de l'article 784 du code général des impôts

Contrairement à ce que Mme [I] [Z] soutient également, la règle du rapport prévue à l'article 784, en permettant de prendre en compte la première donation lors de la seconde donation intervenue moins de 15 ans après, conduit à calculer le montant des droits sur le montant total de celles-ci.

En conséquence, le montant des droits sollicité par l'administration fiscale dans sa proposition de rectification puis dans son avis de mise en recouvrement est justifié.

IV - Sur les mesures accessoires

Succombant, Mme [I] [Z] sera condamnée aux dépens. L'équité commande de faire droit à la demande d'indemnité procédurale de l'administration fiscale à hauteur de 1 000 euros.

PAR CES MOTIFS

La cour, statuant publiquement, contradictoirement et après en avoir délibéré conformément à la loi,

Confirme le jugement entrepris en toutes ses dispositions,

Y ajoutant,

Condamne Mme [I] [Z] aux dépens,

Condamne Mme [I] [Z] au paiement à la Direction régionale des finances publiques de Provence Alpes Côte d'Azur et du département des Bouches du Rhône d'une indemnité procédurale de 1 000 euros.

Arrêt Contradictoire rendu publiquement par mise à disposition de l'arrêt au greffe de la Cour, les parties en ayant été préalablement avisées dans les conditions prévues au deuxième alinéa de l'article 450 du code de procédure civile,

et signé par Hélène PIRAT, Présidente et Sylvie LAVAL, Greffier.

Le Greffier, La Présidente,

Copie délivrée le 09 avril 2024

à

la SELARL JURISOPHIA SAVOIE

Me Georges PEDRO

Copie exécutoire délivrée le 09 avril 2024

à

Me Georges PEDRO