6 janvier 2025
Cour d'appel de Paris
RG n° 22/11952

Pôle 5 - Chambre 10

Texte de la **décision**

Entête

RÉPUBLIQUE FRAN'AISE

AU NOM DU PEUPLE FRAN'AIS

COUR D'APPEL DE PARIS

Pôle 5 - Chambre 10

ARRÊT DU 6 JANVIER 2025

(n° , 12 pages)

Numéro d'inscription au répertoire général : N° RG 22/11952 - N° Portalis 35L7-V-B7G-CGBBB

Décision déférée à la Cour : Jugement du 22 Juin 2022 - TJ de paris- RG n° 20/07527

APPELANTS

Monsieur [Y] [S] [C]

[Adresse 2]

[Localité 6]

Représenté par Me Karine ALTMANN de la SELEURL AL-TITUDE, avocat au barreau de PARIS, toque : E2070

Madame [G] [S] [C]

[Adresse 2]

[Localité 6]

Représentée par Me Karine ALTMANN de la SELEURL AL-TITUDE, avocat au barreau de PARIS, toque : E2070

INTIMÉ

LE DIRECTEUR RÉGIONAL DES FINANCES PUBLIQUES D'ILE DE FRANCE Le Directeur Régional des Finances Publiques d'Ile de France et du département de Paris

en ses bureaux du Pôle Fiscal Parisien

[Adresse 1]

[Localité 3]

Représenté par Me Guillaume MIGAUD de la SELARL ABM DROIT ET CONSEIL AVOCATS E.BOCCALINI & MIGAUD, avocat au barreau de VAL-DE-MARNE, toque : PC129

COMPOSITION DE LA COUR :

L'affaire a été débattue le 07 Octobre 2024, en audience publique, devant la Cour composée de :

Madame Christine SIMON-ROSSENTHAL, Présidente de chambre

Monsieur Xavier BLANC, Président

Monsieur Edouard LOOS, Magistrat honoraire exerçant des fonctions juridictionnelles

qui en ont délibéré, un rapport a été présenté à l'audience par Madame Christine SIMON-ROSSENTHAL, Présidente , dans les conditions prévues par l'article 804 du code de procédure civile.

Greffier, lors des débats : Madame Sylvie MOLLÉ

ARRÊT :

- contradictoire

- 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.

- signé par Christine SIMON-ROSSENTHAL, et par Sylvie MOLLÉ, Greffier, présent lors de la mise à disposition.

Exposé du litige

Rappel des faits et de la procédure

La fondation [V] [M], ayant son siège à [Localité 5] en Suisse, a été constituée par M. [D] [S] [C], le 26 avril 1955. Il s'agit d'une fondation de famille de droit suisse dont le bénéficiaire, au-delà du fondateur et de son épouse, doit être le

porteur du titre de baron [S].

M. [Y] [S] [C], actuel porteur du titre de baron [S], appartient au quatrième ordre de bénéficiaires de la fondation [V] [M], après son grand-oncle qui l'a constituée, son grand-père puis son père.

Souhaitant profiter de la mesure de faveur instaurée par la circulaire ministérielle du 21 juin 2013, actualisée par une circulaire ministérielle du 12 décembre 2013, M. [Y] [S] [C] et son épouse ont déposé, le 20 mars 2015, un dossier de régularisation auprès de l'administration fiscale portant sur l'impôt sur le revenu des années 2006 à 2013, l'impôt de solidarité sur la fortune des années 2007 à 2014 et la contribution exceptionnelle sur la fortune de l'année 2012.

La Direction nationale des vérifications de situations fiscales a notifié à M. et Mme [S] [C] une proposition de rectification de la base taxable, avec réintégration d'actifs détenus en Suisse, en date du 26 décembre 2018, au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune des années 2007 à 2014 et de la contribution exceptionnelle sur la fortune de l'année 2012 à hauteur de la somme de 306 250 euros se décomposant comme suit :

-impôt de solidarité sur la fortune 2007 à 2014 203 414 €

-majorations 81 365 €

-intérêts de retard 21 471 €

total. 306 250 €

Suite aux observations formulées par M. et Mme [S] [C] les 11 février et 21 mai 2019, l'administration fiscale a répondu en maintenant l'intégralité des rectifications d'impositions proposées.

Deux avis de mise en recouvrement ont été notifiés le 31 octobre 2019 pour un montant total de 247 127 euros pour le premier avis, comprenant des droits à concurrence de

162 606 euros et les intérêts de retard et la majoration d'impôt à concurrence de

79 521 euros et pour un montant total de 64 123 euros pour le second, comprenant des droits à concurrence de 40 808 euros et des intérêts et pénalités à concurrence de 23 315 euros.

La réclamation contentieuse présentée par M. et Mme [S] [C] le 22 janvier 2020 a été rejetée par décision de l'administration fiscale du 29 juin 2020.

M. et Mme [S] [C] ont porté la contestation devant le tribunal judiciaire de Paris par acte d'huissier de justice du 17 août 2020.

Par jugement du 22 juin 2022, le tribunal judiciaire de Paris a statué comme suit :

« Déboute M. [Y] [S] [C] et Mme [G] [S] [C] de toutes leurs contestations afférentes à la décision de rejet du Directeur de la direction nationale des vérifications de situations fiscales du 29 juin 2020 et de toutes leurs demandes de dégrèvement d'impositions supplémentaires au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune des années 2007 à 2014 et de la contribution exceptionnelle sur la fortune de l'année 2012 en droits, intérêts de retard et majorations de 40 %,

Condamne M. [Y] [S] [C] et Mme [G] [S] [C] aux dépens,

Déboute M. [Y] [S] [C] et Mme [G] [S] [C] de leur demande formée au titre de l'article 700 du code de procédure civile,

Rappelle que le présent jugement est exécutoire par provision de plein droit. »

Monsieur et Madame [S] [C] ont relevé appel de ce jugement le 27 juin 2022. »

Par conclusions signifiées le 22 juillet 2024, Monsieur et Madame [S] [C] demandent à la cour, de :

Dire et juger que la décision du juge de première instance est entachée d'une erreur de droit ;

En conséquence :

- infirmer le jugement n° 20/07527 du 22 juin 2022 ;

- prononcer, à titre principal, la décharge partielle de l'imposition au titre de l'actif de la Fondation et de ses majorations, soit 256 395 € ;

- prononcer, à titre subsidiaire, la décharge partielle de l'imposition et de ses majorations à hauteur de 231 659 € ou de 44 157 € selon l'hypothèse retenue ;

- prononcer, à titre infiniment subsidiaire, la décharge partielle des majorations à hauteur de 61 024 € ou de 52 320 € selon l'hypothèse retenue ;

En tout état de cause :

- condamner la partie adverse à rembourser au requérant les dépens mentionnés à l'article R. 207-1 du livre des procédures fiscales, ainsi que, au titre de l'article 700 du code de procédure civile, une somme de 5 000 euros représentant les frais non compris dans les dépens.

Par conclusions signifiées le 22 décembre 2022, le Directeur général des finances publiques, poursuites et diligences du directeur régional des finances publiques d'Ile de France et de Paris demande à la cour de :

- ouï, s'il y a lieu, les parties ou leurs avocats en leurs explications orales ;

- débouter M. et Mme [S] [C] de toutes leurs demandes, fins et prétentions ;

- confirmer le jugement entrepris ;

- confirmer les rappels effectués par l'administration ;

- condamner M. et Mme [S] [C] à tous les dépens de première instance et d'appel ;

- rejeter la demande de M. et Mme [S] [C] présentée sur le fondement de l'article 700 du code de procédure civile.

Motivation

SUR CE,

Sur la contestation de l'imposition à l'ISF des avoirs détenus

Au soutien de leurs demandes, M. et Mme [S] [C] invoquent l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 qui dispose que : « Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » et le fait que le Conseil constitutionnel précise qu'il n'est plus loisible au législateur d'imposer des personnes à raison d'une fortune sur laquelle elles n'ont aucun droit, et dont elles « prouvent que les biens, droits et produits en cause ne leur confèrent aucune capacité contributive, résultant notamment des avantages directs ou indirects qu'ils tirent de ces biens, droits ou produits », le Conseil précisant toutefois que « Cette preuve ne saurait résulter uniquement du caractère irrévocable du trust et du pouvoir discrétionnaire de gestion de son administrateur. ».

Ils soutiennent que l'expression « capacité contributive » recoupe deux notions : la notation de contribution qui clairement doit être rapprochée de la notion de revenu ou d'avantage taxable et celle de capacité qui fait référence à l'exercice d'un doit ; que le contribuable ne doit pas démontrer qu'il n'a jamais bénéficié ou qu'il ne bénéficiera jamais d'un avantage accord par le trust et éventuellement taxable mais qu'il ne dispose pas d'un droit à réclame un tel avantage ; que cette démonstration ne peut résulter que de la fourniture des preuves du caractère non fictif des caractéristiques discrétionnaires et irrévocables du trust.

Ils font valoir que les biens de la fondation ne leur confèrent aucune capacité contributive justifiant leur intégration dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune et de la contribution exceptionnelle sur la fortune dès lors que la fondation est irrévocable et discrétionnaire ; que, sans contester le caractère irrévocable de la Fondation, le tribunal s'est placé sous l'angle de l'absence de caractère discrétionnaire de la Fondation pour refuser de donner raison aux contribuables alors que le conseil d'administration de la Fondation conserve son pouvoir d'appréciation sur l'utilité de cette demande et son opportunité, justement au regard de l'objet statutaire du contrat.

Ils ajoutent que les buts de la Fondation ne sont pas « généraux et larges » ; que le conseil d'administration a donc vocation à aider le baron [S] [C] dans ses entreprises, et également en cas d'accident de la vie, mais en aucun cas à financer un baron qui choisirait l'oisiveté et la dilapidation de l'héritage familial : que cet objet est conforme à la lettre de l'article 335 du code civil suisse, qui précise que : « Des fondations de famille peuvent être créées conformément aux règles du droit des personnes ou des successions ; elles seront destinées au paiement des frais d'éducation, d'établissement et d'assistance des membres de la famille ou à des buts analogues. » ; que le fait qu'il soit en fin d'activité professionnelle de commissaire-priseur est un motif supplémentaire à la volonté de développer cette nouvelle activité qui lui permettrait d'avoir des revenus complémentaires qui viendrait compenser sa future baisse de revenus, une fois sa retraite prise et qu'également, en cas de redressement fiscal, c'est de façon légitime que le bénéficiaire a pu solliciter une aide ponctuelle, sous la forme d'un prêt accordé par la Fondation, afin de faire face à ses échéances fiscales, d'autant plus que c'est bien à cause de l'existence de cette Fondation qu'il en a été victime ; qu'il se retrouve, en effet, contraint de s'acquitter d'impôts à raison de fonds dont il ne dispose pas.

Il soutient que l'indication du bénéficiaire économique de la Fondation [M] comme ayant droit indiqué dans le formulaire A par la banque suisse pour remplir ses obligations en matièrede droit bancaire et de lutte contre le blanchiment, ne pourra pas être fiscalement opposée au contribuable car cela ne démontre pas la libre disposition des fonds.

Ainsi, ils soutiennent que la fondation [V] [M] a un caractère irrévocable dès lors que la fondation ne peut être dissoute à compter du décès de son fondateur ou de son épouse, que les fonds initialement apportés à la fondation ont été capitalisés sans être réappropriés par le bénéficiaire initial pas plus que par les bénéficiaires suivants et que si la

fondation de famille devient sans objet, par défaut de transmission du titre de Baron [S], alors la fondation doit être intégralement liquidée au profit d''uvres de l'Eglise catholique.

M. et Mme [S] [C] exposent également que le conseil de la fondation dispose de pouvoirs discrétionnaires dans les limites des dispositions d'ordre public du code civil suisse et de son acte constitutif, le conseil de fondation ne pouvant distribuer des actifs de la fondation au bénéficiaire que si l'un des cas de nécessité prévus à l'article 3 de l'acte constitutif est réalisé. A cet égard, ils soulignent qu'aucune demande du bénéficiaire de versement des revenus ou du capital de la fondation qui n'entrerait pas dans ces cas de nécessité ne peut être satisfaite par le conseil de fondation.

Ils font valoir que la fondation a bien fonctionné en fait conformément aux règles qui lui sont applicables et que si des versements au bénéficiaire ont été effectués en 2011, 2012 et 2013, ils ont été ponctuels et effectués afin de financer la restauration du domaine familial du Vallon des Sources pour y développer, à la retraite de M. [Y] [S] [C], une nouvelle activité d'événementiel ayant généré des revenus qui ont été déclarés au titre de bénéfices industriels et commerciaux à compter de 2016. Ils contestent que le paiement sans contestation de l'impôt sur le revenu, rectifié afin d'intégrer les actifs de la fondation, ne peut valoir reconnaissance pour l'ISF d'une capacité contributive générée par la qualité de bénéficiaire de la fondation et que le paiement par la fondation de leur arriéré d'impositions ne caractérise pas davantage qu'ils tirent une capacité contributive de la fondation dès lors que ce paiement est intervenu en exécution d'un prêt qu'ils ont souscrit avec la fondation.

A titre subsidiaire, M. et Mme [S] [C] proposent que seuls les revenus dont ils ont disposé au titre des années au cours desquelles ils ont bénéficié de subsides de la part de la fondation soient retenus pour déterminer, par méthode de capitalisation, la valeur d'actif à retenir dans la base imposable.

L'administration fiscale demande au tribunal de débouter M. et Mme [S] [C] de leur demande, de les condamner à tous les dépens de l'instance et de rejeter leur demande présentée sur le fondement de l'article 700 du code de procédure civile.

Elle souligne tout d'abord que M. et Mme [S] [C] ne contestent que les droits supplémentaires afférents aux actifs de la fondation [V] [M] mais non ceux qui résultent des avoirs qu'ils détiennent sur deux comptes bancaires ouverts en Suisse et non déclarés, de sorte que le litige ne porte que sur la majoration de 40 % pour les années 2007 à 2011 et que ce n'est que pour les années 2012 à 2014 que les droits sont également contestés.

Elle fait valoir que la preuve que les biens logés dans un trust, à la définition duquel la fondation [V] [M] correspond, nepeut résulter uniquement du caractère irrévocable du trust et du pouvoir discrétionnaire de gestion de son administrateur et soutient qu'en l'espèce cette preuve n'est pas apportée en fait par M. et Mme [S] [C] dès lors que :

- les buts de la fondation sont très larges et permettent au bénéficiaire de percevoir des fonds pour couvrir des frais très

diversifiés,

- M. [Y] [S] [C] a bénéficié de versements de 2011 à 2013, lesquels ont été intégrés aux revenus imposables par proposition de rectification du 27 décembre 2018, sans contestation de la part du contribuable, et qui ont servi à l'entretien d'un patrimoine immobilier personnel plutôt qu'à la création d'une activité professionnelle,

- le droit suisse ne prévoit la possibilité du versement d'une aide matérielle par une fondation de famille au bénéficiaire qu'en cas de nécessité, ce qui ne correspond pas à la situation de M. et Mme [S] [C],

- la fondation a pris en charge le coût de la régularisation de la situation fiscale de M. et Mme [S] [C].

Elle conteste qu'il y ait lieu de retenir seulement une capacité contributive relative au profit de M. et Mme [S] [C], soulignant qu'en matière d'impôt de solidarité sur la fortune la prise en compte de la capacité contributive n'implique ni que seuls les biens productifs de revenus entrent dans l'assiette de l'impôt ni que celui-ci ne doive être acquitté qu'au moyen des revenus de biens imposables.

Réponse de la cour

A titre liminaire, il est souligné que les appelants contestent l'imposition au titre de l'ISF des années 2012 à 2014 des avoirs détenus par l'intermédiaire de la fondation [M] et l'application de la majoration de 40 % prévue par l'article 1729 du code général des impôts. Pour les années 2007 à 2011, ils contestent l'application de la pénalité de 40 % aux droits perçus.

L'article 885 G ter du code général des impôts, entré en vigueur le 1er janvier 2012 et pris dans sa version en vigueur du 31 juillet 2011 au 30 décembre 2014, dispose que : 'Les biens ou droits placés dans un trust défini à l'article 792-0 bis ainsi que les produits qui y sont capitalisés sont compris, pour leur valeur vénale nette au 1er janvier de l'année d'imposition, selon le cas, dans le patrimoine du constituant ou dans celui du bénéficiaire qui est réputé être un constituant en application du II du même article 792-0 bis. »

Le premier alinéa du présent article ne s'applique pas aux trusts irrévocables dont les bénéficiaires exclusifs relèvent de l'article 795 et dont l'administrateur est soumis à la loi d'un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention

d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Le trust visé dans cette disposition fiscale est défini au I de l'article 792-0 bis du code général des impôts, pris dans sa version en vigueur du 31 juillet 2011 au 1er janvier 2017, comme suit : « I.-1 Pour l'application du présent code, on entend par trust l'ensemble des relations juridiques créées dans le droit d'un Etat autre que la France par une personne qui a la qualité de constituant, par acte entre vifs ou à cause de mort, en vue d'y placer des biens ou droits sous le contrôle d'un administrateur, dans l'intérêt d'un ou de plusieurs bénéficiaires ou pour la réalisation d'un objectif déterminé.'

Par décision du 15 décembre 2017 (décision n°2017-679 QPC), le Conseil constitutionnel, saisi par le Conseil d'Etat d'une question prioritaire de constitutionnalité portant sur la conformité de l'article 885 G ter alinéa 1 aux droits et libertés que la Constitution garantit, a décidé que :

'Article 1er. - Sous la réserve énoncée au paragraphe 8, le premier alinéa de l'article 885 G ter du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, est conforme à la Constitution'

La réserve énoncée au paragraphe 8 de la décision du Conseil constitutionnel du 15 décembre 2017 est la suivante : '8. Les dispositions contestées ne sauraient toutefois, sans que soit méconnue l'exigence de prise en compte des capacités contributives du constituant ou du bénéficiaire réputé constituant du trust, faire obstacle à ce que ces derniers prouvent que les biens, droits et produits en cause ne leur confèrent aucune capacité contributive, résultant notamment des avantages directs ou indirects qu'ils tirent de ces biens, droits ou produits. Cette preuve ne saurait résulter uniquement du caractère irrévocable du trust et du pouvoir discrétionnaire de gestion de son administrateur.'

M. et Mme [S] [C] ne contestent pas l'application des dispositions des articles 885 G ter et792-0 bis du code général des impôts et donc la qualification de trust au regard de la loi fiscale française de la fondation de droit suisse [V] [M].

Les caractères de la fondation, tels que le fait d'être révocable ou irrévocable par le constituant ou le fait d'attribuer ou non un pouvoir discrétionnaire de gestion à son administrateur, sont déterminés selon les règles posées par la loi d'autonomie qui lui est applicable, en l'occurrence la loi suisse, et les stipulations de son acte constitutif pour autant qu'elles soient conformes aux dispositions d'ordre public de cette loi d'autonomie.

M. et Mme [S] [C] justifient, par la production d'une consultation établie par Maître Bernard Haissly, avocat au barreau de Genève (pièce n°9 des appelants), que les buts de la fondation de famille sont définis par l'article 335 du code civil suisse qui dispose que :

'1. Des fondations de famille peuvent être créées conformément aux règles du droit des personnes ou des successions ; elles seront destinées au paiement des frais d'éducation, d'établissement et d'assistance des membres de la famille ou à des buts analogues.

2. La constitution de fidéicommis de famille est prohibée. »

Selon la consultation juridique susvisée, il résulte de la jurisprudence des tribunaux fédéraux helvétiques que la fondation de famille peut accorder une assistance matérielle aux membres d'une famille dans des cas de nécessité mais que si elle accorde à ses bénéficiaires des avantages provenant de biens de la fondation sans poser de conditions spéciales liées à une situation de nécessité déterminée, elle contrevient alors à l'interdiction des fidéicommis de famille.

L'article III de l'acte constitutif de la fondation [V] [M] du 26avril 1955 définit le but de la fondation comme suit : 'La fondation a pour but de subvenir aux frais d'éducation, d'instruction, d'établissement ; d'assistance, d'hospitalisation, de convalescence ou autres buts analogues, ainsi qu' à l'équipement lors du choix d'une profession ou à l'installation lors de la création, la reprise ou le développement d'une entreprise, pour les membres de la famille [S] [C] désignés comme bénéficiaires à l'article VIII ci-après.

Aucun des biens et revenus de la fondation ne pourra servir à d'autres buts que ceux énoncés ci-dessus. La fondation ne confère aucun droit quelconque aux bénéficiaires, les allocations ou répartitions leur étant faites bénévolement.'

L'article VIII alinéa 1 de l'acte constitutif de la fondation stipule que : 'Le Conseil de fondation statue librement et souverainement, et sans avoir à indiquer les motifs de ses décisions, sur les allocations et répartitions dont il fixe les montants à son gré, et qui sont incessibles et insaisissables (...)'

Il résulte de ces dispositions de la loi suisse et de ces stipulations de l'acte constitutif de la fondation [V] [M] qu'un pouvoir discrétionnaire de gestion de la fondation n'est pas attribué au Conseil le fondation car, s'il est certes prévu qu'il statue de façon libre et souveraine sur les allocations et répartitions des actifs de la fondation, les conditions d'éligibilité à ces allocations et répartitions au regard des buts de la fondation s'apprécient au préalable en la personne du bénéficiaire. Dès lors que ce dernier justifie que sa demande d'allocation ou de répartition est conforme aux buts de la fondation alors il entre dans l'objet de celle-ci de subvenir au besoin exprimé par le bénéficiaire, le pouvoir du conseil de fondation n'allant pas jusqu'à pouvoir opposer dans ce cas un refus.

Or, comme le souligne l'administration fiscale, les buts poursuivis par la fondation [V] [M] sont suffisamment généraux et larges pour justifier une allocation de ses revenus, voire d'une partie de son capital, dans de nombreuses situations personnelles relevant de l'entier contrôle et de la libre décision du bénéficiaire.

Au demeurant, en l'espèce, il est établi et non contesté que M. [Y] [S] [C] a pu disposer de fonds provenant de la fondation depuis le courant du mois de novembre 2005 à des fins de trésorerie dont il n'est pas établi qu'elles entraient dans les buts de la fondation.

En effet, il ressort des déclarations rectificatives déposées par M. et Mme [S] [C] qu'ils ont perçu des fonds d'un montant de70 000 francs suisses, soit

57 584,63 euros, en 2011, de 50 000 francs suisses, soit 41 418,60 euros, en 2012 et de 80 000 francs suisses, soit 65 167,81 euros, en 2013.

Le fait que ces versements n'aient été effectués que pendant trois ans, et non de façon permanente, est indifférent dès lors que ces versements correspondent bien à des revenus acquis à titre définitif par M. [S] [C].

M. [S] [C] soutient que ces versements entrent dans les buts de la fondation puisqu'ils ont permis de financer des travaux de rénovation de la propriété familiale du [Adresse 4] détenue par la famille depuis le XIXe siècle, afin d'y développer une activité d'hébergement saisonnier et d'événementiel.

Il verse aux débats la pièce n° 12 qui est une attestation rédigée par lui-même le 21 décembre 2019.

M. [S] [C] ne produit aucune pièce permettant d'établir l'affectation des fonds

Si les appelants produisent à hauteur d'appel les avis d'impositions des revenus de 2010 à 2017 (pièces n° 25 à 33) qui établissent qu'ils ont déclaré des bénéfices industriels et commerciaux et des conventions de location du domaine pour les années 2010, 2011 et 2012 (pièces n° 34 à 44) en l'absence de justificatifs de l'affectation des fonds perçus au seul développement de cette nouvelle professionnelle commencée, leur utilisation afin de financer des travaux de rénovation du bien immobilier destiné à servir au développement de cette activité n'est pas établie.

La pièce n° 45 produite intitulée « conditions particulières » concerne un prêt dont l'objet indiqué est « Travaux d'aménagement de la résidence locative sise à 84 [Localité 6] ' Déblocage des fonds par tranche ». Ce document n'est ni daté ni signé et ne porte qu'un seul paraphe non identifiable en bas de son unique page ce dont on peut déduire qu'il n'est pas complet et ne peut pas rapporter la preuve de l'affectation des fonds pour le développement de l'activité invoquée.

Par ailleurs, il n'est pas contesté par M. et Mme [S] [C] qu'un virement d'un montant de 203 416 euros a été effectué par la fondation [V] [M] sur le compte ouvert à la Banque de France du Pôle de recouvrement spécialisé de la DNVSF le 18 mars 2015, en règlement d'impositions supplémentaires dues par M. et Mme [S] [C] au titre de la régularisation de leur situation fiscale personnelle.

M. et Mme [S] [C] soutiennent cependant qu'il ne s'agit pas d'une allocation définitive de fonds à leur profit de la part de la fondation [V] [M] mais d'un prêt d'argent conclu le 8 juillet 2020 d'un montant en capital de 1 500 000 euros, incluant la somme de 203 416 euros versée le 18 mars 2015, remboursable en une seule échéance au terme fixé au 20 juillet 2027, prêt qui entre dans l'objet de la fondation.

Ce prêt est cependant postérieur au virement effectué par la fondation [V] [M] le 18 mars 2015 et à la proposition de rectification qui a été notifiée à M. et Mme [S] [C] le 26 décembre 2018, de sorte qu'il ne peut être utilement opposé à l'administration fiscale au soutien de leur contestation de la rectification d'imposition proposée pour justifier du versement intervenu en 2015.

Au surplus, le contrat de prêt versé aux débats (pièce n°47) mentionne qu'il a pour objet de permettre à M. [S] [C] 'de faire face aux conséquences de la procédure engagée à son encontre par l'administration fiscale française et de ses éventuelles conséquences pour les années non encore rectifiées, à savoir 2015 à 2020, dès lors que l'Emprunteur a fait part [à la Fondation] de son incapacité à pouvoir à ce jour, assumer une telle charge'.

Il en découle que l'octroi de ce prêt, sans intérêt sur la somme de 203 416 euros du 18 mars 2015 au 8 juillet 2020, atteste de la capacité bénéficiaire à bénéficier de fonds provenant de la Fondation afin de répondre à un besoin de trésorerie qui n'entre pas dans les buts de la fondation de famille [V] [M], tels que définis à l'article III de son acte constitutif.

Il est donc établi que ces avoirs détenus par la fondation [V] [M] procurent une capacité contributive à M. et Mme [S] [C].

C'est donc par des motifs appropriés que la cour adopte que les actifs doivent être intégrés pour leur valeur vénale au 1er janvier de chaque année d'imposition dans la base imposable de M. et Mme [S] [C] à l'impôt de solidarité sur la fortune des années 2012 à 2014et à la contribution exceptionnelle sur la fortune de l'année 2012. Le jugement entrepris sera confirmé sur ce point.

La décision déférée sera également confirmé en ce qu'elle a jugé que les époux [S] [C] ne sont pas fondés à solliciter que la valeur des actifs de la fondation [V] [M] prise en compte dans la base imposable de leur imposition à l'ISF et à la CEF de 2012 soit limitée aux revenus dont ils ont effectivement disposé en 2012 et 2013, dès lors que tant l'impôt de solidarité sur la fortune que la contribution exceptionnelle sur la fortune ne sont pas des impôts sur le revenu mais des impositions sur le patrimoine et que la prise en compte de la capacité contributive des contribuables n'implique ni que seuls les biens productifs de revenus entrent dans l'assiette de l'impôt et de la contribution ni que cet impôt et cette contribution doivent être acquittés qu'au moyen des revenus des biens imposables (Décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2012 n°2012-622 DC).

La demande subsidiaire des appelants tendant à limiter l'assiette des impositions litigieuses à la part des actifs qui étaient de nature à générer les seuls revenus effectivement versés aux contribuables, cependant que les impositions litigieuses sont assises sur l'ensemble des actifs de la fondation procurant des capacités contributives aux contribuables, que ceux-ci en aient disposé ou non, sera rejetée.

Sur la contestation de la majoration pour cause de manquement délibéré

Les appelants contestent l'application de la pénalité de 40 % pour manquement délibéré et font valoir que les rectifications ne résultent pas d'un contrôle fiscal à l'initiative de l'administration mais d'un dépôt tardif par leurs soins de déclarations aux fins de régularisation de leur situation fiscale dès 2015, ce qui prouve leur bonne foi. Ils soutiennent qu'il ne peut donc leur être reproché d'avoir délibérément soustrait leur situation à la connaissance des autorités, en dépit du caractère tardif de leur déclaration.

Ils font valoir que l'administration fiscale s'est fondée à tort sur les dispositions de l'article 1729 du code général des impôts qui sanctionnent le manquement délibéré du contribuable alors que la majoration applicable en l'espèce et celle de 10 % prévue par l'article 1728 du code général des impôts pour cause de déclaration tardive dès lors que les contribuables ont clairement manifesté leur volonté de se mettre en conformité en régularisant leur situation fiscale dès 2015.

A défaut, ils sollicitent la modulation du taux de la majoration pour manquement délibéré en le ramenant à 20 %.

L'administration fiscale fait valoir que le manquement délibéré du contribuable est caractérisé car, professionnel du droit en tant que commissaire-priseur, M. [Y] [S] [C] ne pouvait ignorer ses obligations déclaratives d'avoirs et de comptes détenus à l'étranger et le fait qu'il se soit rapproché de l'administration fiscale pour régulariser sa situation fiscale bien au-delà des délais de déclaration est sans incidence.

Réponse de la cour

L'article 1728 1. du code général des impôts dispose que « Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, une majoration de ;

a) 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par plis recommandé, d'avoir à la produire dans de délai ; (') »

L'article 1729 du même code dispose que 'Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de

40 % en cas de manquement délibéré.'

L'article L. 195 1 du livre des procédures fiscales dispose que « En cas de contestation des pénalités fiscales appliquées à u contribuable (') la preuve de la mauvaise foi et des man'uvres frauduleuses incombe à l'administration. »

Il résulte de ces dispositions que la pénalité pour mauvaise foi a pour seul objet de sanctionner la méconnaissance par le contribuable de ses obligations déclaratives. L'administration fiscale doit apporter d'une part, la preuve de l'insuffisance de l'inexactitude ou du caractère incomplet des déclarations et d'autre part, de l'intention de l'intéressé d'éluder l'impôt. Pour établir le caractère intentionnel du manquement du contribuable, elle doit se placer au moment de la déclaration ou de la présentation l'acte comportant l'indication des éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt. Elle peut prendre en considération des circonstances postérieures à la déclaration si elles éclairent le comportement déclaratif.

En l'espèce, les époux [S] [C] ne contestent pas avoir déposé tardivement des déclarations d'impôt de solidarité sur la fortune de 2007 à 2014 et de contribution exceptionnelle sur la fortune de 2012. Si la démarche adoptée était de régulariser leur situation fiscale, ils ont néanmoins omis de déclarer les avoirs détenus sur deux comptes bancaires ouverts dans des établissements de crédit situé en Suisse ainsi que les avoirs détenus au travers de la fondation [V] [M].

Cependant, si l'omission des deux comptes bancaires ouverts dans des établissements de crédit situés en Suisse ne peut constituer une simple omission mais bien la volonté des redevables de se soustraire à l'impôt, il en est autrement s'agissant de l'omission des avoirs détenus au travers de la fondation [V] Chaffart dont la soumission à l'ISF a fait l'objet d'une contestation et de deux décisions judicaires après explications contradictoires des parties, ce qui ne révèle pas l'intention des redevables de soustraire à l'impôt.

Le jugement entrepris sera dès lors confirmé en ce qu'il a débouté M. et Mme [S] [C] de leur demande de décharge totale ou partielle de la majoration de 40 % appliquée par l'administration fiscale.

En conséquence, il y a lieu de retenir un manquement délibéré s'agissant de l'omission des deux comptes bancaires ouverts dans des établissements de crédit en Suisse entraînant une pénalité de 40 % et d'appliquer une pénalité de 10 % s'agissant des avoirs détenus au travers de la fondation [V] Chaffart.

Il est précisé que le juge de l'impôt ne dispose pas du pouvoir de moduler le pourcentage de la pénalité prévue à l'article 1729 du code général des impôts, comme le sollicitent M. et Mme [S] [C], en application du principe de la séparation des pouvoirs.

Sur les dépens et l'application de l'article 700 du code de procédure civile

Bien que les époux [S] [C] soient accueillis partiellement en leurs demandes, le jugement entrepris sera confirmé en ses dispositions relatives aux dépens et à l'article 700 du code de procédure civile. Les appelants seront condamnés aux dépens d'appel et déboutés de leur demande d'indemnité de procédure.

Dispositif

PAR CES MOTIFS,

La cour,

Confirme le jugement entrepris en toutes ses dispositions à l'exception de celle relative aux pénalités ;

Dit qu'il y lieu d'appliquer une pénalité de 40 % s'agissant de l'omission des deux comptes bancaires ouverts dans des établissements de crédit en Suisse et une pénalité de 10 % s'agissant des avoirs détenus au travers de la fondation [V] Chaffart ;

Décharge en conséquence le montant des pénalités excédant celles retenues par la cour :

Condamne Monsieur [Y] [S] [C] et Madame [G] [S] [C] aux dépens d'appel ;

Déboute Monsieur [Y] [S] [C] et Madame [G] [S] [C] de leur demande d'indemnité de procédure.

LE GREFFIER, LA PRÉSIDENTE

S.MOLLÉ C.SIMON-ROSSENTHAL