

Cour de cassation
chambre commerciale
Audience publique du mardi 15 mai 2007
N° de pourvoi: 05-18268
Publié au bulletin **Rejet**

M. Tricot, président
Mme Betch, conseiller rapporteur
M. Casorla, avocat général
SCP Célice, Blancpain et Soltner, SCP Thouin-Palat, avocat(s)

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Sur le moyen unique :

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Rennes, 4 mai 2005), que Régis X..., de nationalité française, est décédé le 7 mai 1995 en France, laissant pour recueillir sa succession ses trois filles, Marie-Antoinette, Jacqueline et Anne-Lorraine (les consorts Y...), nées respectivement en 1955, 1956 et 1957 ; que, par acte du 23 juin 1947, étant résident américain, il avait constitué un trust de droit américain composé de valeurs mobilières dont il avait hérité aux Etats-Unis d'Amérique, géré par " le trustee ", un gestionnaire considéré au regard du droit de l'Etat de New York comme le propriétaire des biens, à charge pour ce dernier de remettre le capital transmis par le constituant à des bénéficiaires désignés, soit ses enfants nés ou à naître ; qu'ainsi, Régis Y... a bloqué un capital afin d'en percevoir les revenus sa vie durant, l'échéance du trust étant fixée à la date de son décès ; que, par un avenant du 4 janvier 1950, il a rendu le trust irrévocable, conformément au droit applicable de New York, en désignant ses enfants bénéficiaires du trust ; que la déclaration de succession souscrite par ses héritiers, les consorts Y..., mentionnait " pour mémoire " que le défunt avait constitué aux Etats-Unis d'Amérique un trust rendu irrévocable, en 1950 ; que les services fiscaux américains, interrogés par les services fiscaux français, ont indiqué que ce trust n'était pas taxé aux Etats-Unis d'Amérique et que s'agissant de valeurs mobilières détenues par un résident français n'ayant pas la citoyenneté américaine, seule la France pouvait taxer ce bien compte tenu des articles 5, 6 et 7 de la Convention franco-américaine ; que, par notifications de redressement des 8 février et 8 mars 1999, l'administration fiscale a rapporté le trust à la succession et émis un avis de mise en recouvrement, le 25 mai 1999, à l'encontre de l'une des trois héritières, pour un montant total de 5 841 108,00 francs (890 471,17 euros), dont 688 952,62 euros au principal ; que les deux autres cohéritières ont reçu copie de l'avis de mise en recouvrement adressé à leur soeur, avec la mention manuscrite suivante, figurant aussi sur l'avis de mise en recouvrement précité : " Succession de M. Régis de Y..., décédé le 7 mai 1995. Droits et pénalités dus solidairement par les trois cohéritiers, en application des dispositions de l'article 1709 du CGI :-Mme Marie-Antoinette Z... A...-Mme Anne B... C...-Mme Jacqueline de Y... " ; que leur réclamation

contentieuse ayant été rejetée, les consorts Y... ont porté l'affaire devant le tribunal de grande instance qui, par jugement du 2 juillet 2003, notamment, a annulé pour irrégularité de fond l'avis de mise en recouvrement du 25 mai 1999, a dit que l'administration fiscale ne pouvait réclamer paiement aux consorts Y... les droits et pénalités mis en recouvrement à cette date et a condamné l'administration fiscale à restituer à chaque héritière la somme en principal de 229 650,87 euros ; que la cour d'appel a infirmé la décision, constaté la validité de l'avis de mise en recouvrement rendu exécutoire, dit n'y avoir lieu à dégrèvement ou à décharge des consorts Y... et rejeté les autres demandes des parties ;

Attendu que les consorts Y... font grief à l'arrêt d'avoir ainsi statué, alors selon le moyen :

1° / qu'aux termes de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales, l'administration adresse au contribuable une notification de redressements qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation ; que la mention par l'administration des textes sur lesquels elle fonde ses redressements présente le caractère d'une formalité substantielle qui, si elle n'est pas respectée, entraîne l'irrégularité de la notification, étant précisé qu'il importe peu qu'il résulte des mentions et des précisions portées dans la notification de redressements que le contribuable ait été mis au courant des motifs du redressement et de la nature de celui-ci ainsi que des droits qui lui sont demandés et que dès lors, tous les éclaircissements nécessaires lui ont été donnés pour lui permettre de formuler utilement ses observations ; qu'en l'espèce, ainsi que les consorts Y... l'avaient fait valoir dans leurs conclusions récapitulatives d'appel, force est de constater, par exemple à la lecture des conclusions du service produites le 6 novembre 2001, que les redressements litigieux ont été fondés sur l'article 750 ter du code général des impôts, texte que la notification de redressements en cause ne cite pas, d'où il suit qu'en statuant comme elle l'a fait, la cour d'appel a violé, par refus d'application, l'article L. 57 du livre des procédures fiscales ;

2° / qu'aux termes de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales, l'administration adresse au contribuable une notification de redressements qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation ; que la mention par l'administration des textes sur lesquels elle fonde ses redressements présente le caractère d'une formalité substantielle qui, si elle n'est pas respectée, entraîne l'irrégularité de la notification, étant précisé qu'il importe peu qu'il résulte des mentions et des précisions portées dans la notification de redressements que le contribuable ait été mis au courant des motifs du redressement et de la nature de celui-ci ainsi que des droits qui lui sont demandés et que dès lors, tous les éclaircissements nécessaires lui ont été donnés pour lui permettre de formuler utilement ses observations ; qu'en l'espèce, ainsi que les consorts Y... l'avaient fait valoir dans leurs conclusions récapitulatives d'appel, force est de constater, par exemple à la lecture des conclusions du service produites le 6 novembre 2001 que les redressements litigieux ont été fondés sur l'article 750 ter du code général des impôts, texte que la notification de redressements ne cite pas ; qu'en énonçant, pour statuer comme elle l'a fait, que la circonstance que le redressement querellé ne viserait pas l'omission d'un bien dans la déclaration mais la réintégration du trust qui y avait été mentionné mais non réintégré dans la masse taxable serait de nature à dispenser le service de viser l'article 750 ter dans la notification en vertu de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales, la cour d'appel a donc statué par un motif inopérant, entachant ainsi sa décision d'un défaut de base légale au regard du texte susvisé ;

3° / qu'en application des articles L. 57 et R. 256-1 du livre des procédures fiscales, l'avis de mise en recouvrement doit reprendre les éléments de calcul, le montant des droits et

l'indication des textes légaux sur lesquels il s'appuie de manière à mettre le contribuable en l'état de pouvoir formuler ses observations ou donner son acceptation ; qu'il ne doit donc exister aucune contradiction entre la notification de redressements et l'avis de mise en recouvrement, à peine d'irrégularité de ce dernier ; qu'en l'espèce, ainsi que l'avaient fait valoir les exposantes dans leurs conclusions récapitulatives d'appel, il est constant que l'avis reçu par Mme Marie-Antoinette X... se réfère aux articles 641 (relatif aux délais pour l'enregistrement des déclarations) et 777 (relatif aux taux des droits de mutation) du code général des impôts, alors même que la notification de redressements qui fonde cet avis mentionne les articles 784 (principe d'imposition) et 777 du code général des impôts ; d'où il suit qu'en statuant comme elle l'a fait, la cour d'appel a violé les articles L. 57 et R. 256-1 du livre des procédures fiscales ;

4° / que, dans leurs conclusions récapitulatives d'appel, ils avaient fait valoir en substance que, par un avenant du 4 janvier 1950, M. Régis X... avait rendu le trust en cause irrévocable, ce qui avait eu pour effet de le dessaisir définitivement et irrévocablement de ses biens dont il n'a pu percevoir ensuite que les seuls fruits, de sorte que le refus, opposé en l'espèce par le service, de faire bénéficier les héritières du régime juridique et fiscal des démembrements de propriété en les imposant, soit à raison de biens n'appartenant plus au de cujus, soit au motif que le démembrement de propriété réalisé en 1947 conformément au droit américain ne répondrait pas aux références purement nationales des actes passés depuis plus de 10 ans, constitue une discrimination dans la jouissance des droits des héritières et une atteinte à leur droit de propriété, toutes violations prohibées notamment par l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme et l'article 1er du premier Protocole à cette Convention ; qu'en statuant comme elle l'a fait sans répondre à ces conclusions péremptoires, la cour d'appel a violé l'article 455 du nouveau code de procédure civile ;

5° / que, se prévalant expressément de l'instruction référencée 7-G-8-77 du 3 novembre 1977, ils avaient fait encore valoir que l'article 784 du code général des impôts ne pouvait en tout état de cause fonder le redressement litigieux, dès lors qu'en application de la doctrine précitée, l'acte de trust en cause passé aux Etats-Unis le 23 juin 1947 et devenu irrévocable par un avenant du 4 janvier 1950, qui n'était pas translatif de la propriété de biens français, n'était pas assujéti à l'enregistrement, même en cas d'usage en France, et ne donnait pas lieu à déclaration ; qu'en statuant comme elle l'a fait sans répondre à ces conclusions péremptoires, la cour d'appel a de plus fort violé l'article 455 du nouveau code de procédure civile ;

Mais attendu, en premier lieu, qu'en relevant qu'il ne s'agissait pas d'une omission de biens dans la déclaration de succession qui seule pouvait justifier le visa dans la notification de redressement de l'article 750 ter du code général des impôts, la cour d'appel a légalement justifié sa décision ;

Attendu, en second lieu, que l'avis de mise en recouvrement qui comporte outre la mention des articles 641 et 777 du code général des impôts et la référence à la notification de redressement correctement motivée, est régulier au regard des exigences de l'article R. 256-1 du livre des procédures fiscales ;

Attendu, en troisième lieu, qu'après avoir relevé que le constituant du trust s'était défait irrévocablement de la propriété des biens portés par le trustee pour le compte des bénéficiaires désignés, lesquels avaient acquis cette propriété à la clôture du trust provoquée par son décès, la cour d'appel en a déduit, à bon droit, répondant aux conclusions prétendument délaissées, qu'était ainsi caractérisée une mutation à titre gratuit ayant pris effet au jour du décès du

constituant et non au jour de la constitution du trust ;

D'où il suit que le moyen n'est fondé en aucune de ses branches ;

PAR CES MOTIFS

REJETTE le pourvoi ;

Condamne les consorts Y... aux dépens ;

Vu l'article 700 du nouveau code de procédure civile, rejette la demande des consorts Y... ;

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

Publication : Bulletin 2007, IV, N° 131

Décision attaquée : Cour d'appel de Rennes du 4 mai 2005

Titrages et résumés : IMPOTS ET TAXES - Enregistrement - Droits de mutation - Mutation à titre gratuit - Succession - Biens imposables - Trust - Clôture par le décès du constituant - Portée

Justifie légalement sa décision au regard de l'article 784 du code général des impôts, la cour d'appel qui, ayant relevé que le constituant d'un trust s'était défait irrévocablement de la propriété des biens portés par le trustee pour le compte des bénéficiaires désignés, lesquels avaient acquis cette propriété à la clôture du trust provoquée par le décès du constituant, en déduit qu'est caractérisée une mutation à titre gratuit ayant pris effet au jour du décès du constituant et non à celui de la constitution du trust