

Le : 15/05/2020

**Cour de cassation**

**chambre commerciale**

**Audience publique du 4 mars 2020**

**N° de pourvoi: 18-11120**

ECLI:FR:CCASS:2020:CO00173

Non publié au bulletin

**Rejet**

**Mme Mouillard (président), président**

SCP Foussard et Froger, SCP Waquet, Farge et Hazan, avocat(s)

**REPUBLIQUE FRANCAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, a rendu l'arrêt suivant :

COMM.

CF

COUR DE CASSATION

---

Audience publique du 4 mars 2020

Rejet

Mme MOUILLARD, président

Arrêt n° 173 F-D

Pourvoi n° J 18-11.120

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

---

A U N O M D U P E U P L E F R A N Ç A I S

---

ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, DU 4 MARS 2020

Mme X... L..., veuve V..., domiciliée [...], a formé le pourvoi n° J 18-11.120 contre l'arrêt rendu le 20 novembre 2017 par la cour d'appel de Paris (pôle 5, chambre 10), dans le litige l'opposant à l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction de contrôle fiscale d'Ile-de-France Ouest, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, domicilié [...], défenderesse à la cassation.

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

Le dossier a été communiqué au procureur général.

Sur le rapport de Mme Daubigny, conseiller, les observations de la SCP Waquet, Farge et Hazan, avocat de Mme V..., de la SCP Foussard et Froger, avocat de l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction de contrôle fiscale d'Ile-de-France Ouest, agissant sous l'autorité du directeur des finances publiques, et l'avis de Mme Pénichon, avocat général, après débats en l'audience publique du 14 janvier 2020 où

étaient présents Mme Mouillard, président, Mme Daubigny, conseiller rapporteur, M. Guérin, conseiller doyen, et Mme Labat, 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.

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Paris, 20 novembre 2017), que G... K... , décédée le 21 mars 2009, a offert, entre 2000 et 2004 à Mme L..., veuve V... (Mme V...), sa voisine, des dessins d'artistes dont la plupart ont été revendus ; que Mme V... et son époux ont fait l'objet d'un examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle portant sur les revenus des années 2008, 2009 et 2010 ; que dans un entretien avec le vérificateur et par courrier, ils ont justifié des flux financiers intervenus entre 2008 et 2010 sur leur compte bancaire par la vente de ces dessins d'artistes ; que le 10 mai 2012, pour répondre à une demande de l'administration fiscale, ils ont déposé une déclaration de dons manuels ; que l'administration fiscale leur a adressé une proposition de rectification en matière de droit d'enregistrement, qu'ils ont contestée ; qu'après mise en recouvrement des droits correspondants et rejet des contestations du couple, Mme V... a saisi le tribunal de grande instance aux fins d'annulation de l'avis de mise en recouvrement et de décharge de la totalité des droits d'enregistrement ;

Sur le premier moyen :

Attendu que Mme V... fait grief à l'arrêt de rejeter sa demande alors, selon le moyen :

1°/ que la découverte d'un don manuel lors d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle, résulterait-elle de la réponse apportée par le contribuable à une question de l'administration formée à cette occasion, ne peut constituer une révélation par le donataire au sens de l'article 757 du code général des impôts ; qu'il résulte des énonciations de l'arrêt que dans le cadre de l'examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle sur leurs revenus de la période 2008 à 2010, les époux V... ont été interrogés sur certains flux financiers crédités sur leur compte bancaire et que par un courrier daté du 12 décembre 2011, consécutif au premier entretien avec le vérificateur, Mme V... a relaté au service de contrôle les conditions dans lesquelles G... K... lui avait remis des oeuvres de peintres ; qu'en se fondant sur ce dernier courrier pour juger qu'il y avait eu révélation de don manuel au sens de l'article 757 du code général des impôts quand Mme V... n'a rien révélé volontairement à l'administration et que le courrier du 12 décembre 2011 venait en réponse à une demande d'explication du vérificateur sur l'origine de certains flux financiers crédités sur son compte bancaire, la cour d'appel a violé le texte susvisé ; que la cassation interviendra sans renvoi ;

2°/ que commet un détournement de procédure assimilable à un excès de pouvoir l'administration fiscale qui, à l'occasion de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle en matière d'impôt sur le revenu sur une période donnée, procède à des investigations susceptibles d'aboutir à un redressement portant sur les droits d'enregistrement d'un don manuel dus pour une période postérieure à celle contrôlée ;

qu'en l'espèce, il résulte des mentions de l'arrêt qu'à l'occasion de l'examen contradictoire de la situation fiscale des époux V... sur leurs revenus des années 2008, 2009 et 2010, le vérificateur a découvert certains flux financiers sur leur compte bancaire, a sollicité des explications qui lui ont été fournies par Mme V... dans un courrier daté du 12 décembre 2011 aux termes duquel elle a expliqué que ces fonds provenaient de la vente d'oeuvres d'art données par G... K... et a procédé à des investigations auprès de l'autorité judiciaire qui ont abouti à un redressement portant sur les droits d'enregistrement d'un don manuel prétendument révélé le 12 décembre 2011 pour une période postérieure à celle concernée par le contrôle ; qu'en jugeant néanmoins que le détournement de procédure n'était pas constitué, la cour d'appel a violé les articles L. 12 et 80 CA du livre des procédures fiscales ;

Mais attendu, d'une part, que l'article 635 A du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi du 29 juillet 2011, applicable à l'espèce, dispose que la déclaration des dons manuels supérieurs à 15 000 euros visés à l'article 757 du même code 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'ayant retenu que la lettre de Mme V... et son époux du 12 décembre 2011, qui révélait l'existence de dons manuels à l'administration fiscale, était une réponse à une demande formulée par celle-ci à l'occasion d'une vérification de la situation personnelle du couple, la cour d'appel en a exactement déduit que la réponse des contribuables valait révélation au sens des articles 635 A et 757 du code général des impôts ;

Et attendu, d'autre part, que l'arrêt énonce que l'administration fiscale peut notifier des rappels de droits d'enregistrement en se fondant sur des renseignements recueillis au cours d'un examen contradictoire d'une situation fiscale personnelle, y compris dans le cas où la date du fait générateur ne concerne pas la période vérifiée ; qu'il relève que c'est au cours de l'examen de la situation fiscale personnelle de Mme V... et de son époux que l'administration fiscale a recueilli des éléments pouvant justifier des redressements en matière de droits d'enregistrement ; que la cour d'appel a pu en déduire que l'administration fiscale n'avait pas commis de détournement de procédure ;

D'où il suit que le moyen n'est pas fondé ;

Sur le deuxième moyen :

Attendu que Mme V... fait le même grief à l'arrêt alors, selon le moyen :

1°/ que l'erreur sur l'année d'imposition est une erreur substantielle qui entraîne la décharge de l'imposition ; qu'en l'espèce, il résulte des constatations de l'arrêt que la proposition de rectification adressée le 11 avril 2013 à Mme V... mentionne que les dons manuels ont été révélés le 12 décembre 2011 mais indique de façon erronée que les droits d'enregistrement sont dus pour la période d'imposition de janvier à décembre 2012 ; qu'en déboutant néanmoins Mme V... de sa demande tendant à être déchargée de l'ensemble des droits d'enregistrement réclamés par l'administration fiscale, la cour

d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations et a violé les articles L. 57 et L. 80 CA du livre des procédures fiscales ;

2°/ que pour être régulière, la proposition de rectification doit indiquer clairement et sans ambiguïté la désignation de l'impôt concerné, de l'année d'imposition et la base d'imposition et énoncer les motifs sur lesquels l'administration entend se fonder pour justifier les redressements envisagés de façon à permettre au contribuable de formuler utilement ses observations ; que pour juger régulière la proposition de rectification notifiée à Mme V..., l'arrêt relève que si la période d'imposition mentionnée au titre des conséquences financières du contrôle, de janvier à décembre 2012, était erronée, l'ensemble de la motivation de la proposition de rectification faisait apparaître que la période concernée était l'année 2011 de sorte que cette mention erronée était une erreur matérielle qui n'entraînait aucune ambiguïté ; qu'en statuant ainsi par des motifs impropres à écarter le caractère ambigu des mentions contradictoires de la proposition de rectification sur la période d'imposition au titre de laquelle les droits d'enregistrement étaient dus, la cour d'appel a violé les articles L. 57 et L. 80 CA du livre des procédures fiscales ;

Mais attendu qu'il résulte des dispositions de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales que la proposition de rectification adressée au contribuable doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation ; que l'arrêt retient que la proposition de rectification présente les motifs de droit et les conditions de la révélation de l'existence de dons manuels ayant conduit à la notification du rappel de droits d'enregistrement ; qu'il retient encore que l'ensemble de la motivation de la proposition de rectification fait référence à l'année 2011 et que la mention erronée de l'année 2012, en page 22, de la proposition relève d'une erreur matérielle ; que la cour d'appel a pu en déduire que la notification de rectification avait donné connaissance à Mme V... des motifs de fait et de droit et des conséquences fiscales de la révélation des dons manuels ; que le moyen n'est pas fondé ;

Et sur le troisième moyen :

Attendu que Mme V... fait le même grief à l'arrêt alors, selon le moyen :

1°/ que le caractère excessif de la libéralité par rapport au service rendu ne lui fait pas perdre son caractère rémunérateur ; que pour décider que les oeuvres remises à Mme V... par G... K... ne pouvaient être qualifiés de dons rémunérateurs, la cour d'appel s'est fondée sur « la disproportion manifeste » et l'absence d'équivalence entre d'une part les services rendus par les époux V... et d'autre part la valeur des objets remis ; qu'en statuant ainsi, la cour d'appel a violé les articles 893 et 894 du code civil ;

2°/ que dans ses conclusions d'appel, Mme V... a qualifié d'exceptionnelle la qualité des services qu'elle et son mari ont rendus pendant de nombreuses années à G... K... – courses, travaux de jardin, suivi médical, toilettes, soutien psychologique, conduite chez le médecin, au cimetière – et dont ont également témoigné les enfants de G... K... dans le cadre de l'instruction pénale ; qu'en retenant que Mme V... avait qualifié d'exceptionnels

les services rendus aux termes de ses écritures d'appel, la cour d'appel a dénaturé ces écritures en violation de l'obligation faite au juge de ne pas dénaturer les documents de la cause ;

3°/ que l'intention libérale suppose la volonté claire et non équivoque du donateur de gratifier le donataire sans contrepartie ; qu'une telle intention doit être caractérisée à l'égard du donateur et non du donataire ; qu'en l'espèce pour dire établie la volonté consciente et claire de G... K... de gratifier de manière désintéressée et irrévocablement Mme V..., la cour d'appel s'est fondée sur une attestation datée du 6 avril 2000 aux termes de laquelle G... K... a indiqué offrir à son amie X... V... certains dessins d'artiste, tableaux et oeuvres de différents artistes pour son dévouement et sa totale loyauté constante à son égard ainsi que sur les déclarations effectuées par Mme V... au cours de la procédure pénale aux termes desquelles elle a fait état de dons et de donations et a indiqué qu'il n'y avait jamais eu entre elle et G... K... des questions d'argent, que les cadeaux étaient une marque d'affection et que les services rendus n'étaient pas un emploi pour elle ; qu'en statuant ainsi par des motifs totalement impropres à caractériser l'intention libérale de G... K..., la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 893 et 894 du code civil ;

4°/ qu'en se fondant sur une attestation de G... K... datée du 6 avril 2000 impropre à établir qu'elle a été animée d'une intention libérale pour la totalité des oeuvres remises entre 1994 et 2004, la cour d'appel a privé son arrêt de base légale au regard des articles 893 et 894 du code civil ;

Mais attendu que l'arrêt retient, par motifs propres et adoptés, que l'argumentation de Mme V... quant à l'absence de preuve de l'intention libérale de G... K... est peu compatible avec le fait qu'elle soutienne que les oeuvres lui ont été remises à titre de « don d'usage », ce qui suppose une conscience et une volonté de s'appauvrir au bénéfice d'autrui, et suffirait ainsi à caractériser l'existence de cette volonté libérale ; qu'il relève également que, par une attestation du 6 avril 2000, G... K... a déclaré avoir « offert » à son amie X... V... des oeuvres « pour son dévouement et sa totale loyauté » puis, par une attestation du 7 février 2008, avoir « fait don à son amie le 6 avril 2000 » de plusieurs oeuvres ; qu'il retient qu'il résulte des déclarations de Mme V... et de P... V... devant un magistrat instructeur que les oeuvres ne leur ont pas été remises en contrepartie de services rendus, les plus importants d'entre eux l'ayant été à compter de 2008, époque à laquelle la remise d'oeuvres avait cessé ; qu'il retient encore que Mme V... ne rapporte pas la preuve que la valeur des oeuvres données étaient en relation avec la valeur des services rendus et qu'il y a une disproportion manifeste entre ces services, même s'ils sont qualifiés d'exceptionnels par Mme V..., et la valeur des objets remis ; que de ces constatations et appréciations, la cour d'appel a pu, sans dénaturer, déduire que Mme V... avait bénéficié de dons manuels ; que le moyen n'est pas fondé ;

PAR CES MOTIFS, la Cour :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne Mme L..., veuve V..., aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette sa demande et la condamne à payer à l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction du contrôle fiscal d'Ile-de-France Ouest, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, la somme de 3 000 euros ;

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

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP Waquet, Farge et Hazan, avocat aux Conseils, pour Mme V...

PREMIER MOYEN DE CASSATION

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué D'AVOIR débouté Mme V... de l'ensemble de ses demandes,

AUX MOTIFS QUE Mme V... soutient que la simple réponse formulée par les époux V... en date du 12 décembre 2011, lors de leur vérification personnelle, ne constitue en aucun cas une révélation de don manuel puisque ne procédant d'aucune révélation par le donataire ; elle indique que les dons manuels découverts à l'occasion d'une vérification de comptabilité ne sont pas révélés volontairement par le donataire à l'administration et ne peuvent donc être soumis aux droits de mutation ; elle précise que le législateur a entendu taxer la reconnaissance du don par le contribuable et non le don lui-même et que seule une démarche volontaire du donataire pour révéler un don entraîne sa taxation ; en application de l'article 757 du code général des impôts, les dons manuels sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit lorsqu'ils sont révélés par le donataire à l'administration fiscale et, en application de l'article 635 A du même code, les dons manuels ainsi révélés 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 le don à l'administration fiscale ; les droits sont calculés sur la valeur du don manuel au jour de la déclaration ou de son enregistrement ou sa valeur au jour de la donation si celle-ci est supérieure ; ainsi, le fait générateur des droits de donations est constitué soit par l'acte renfermant la déclaration du don manuel par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire du don, soit par sa révélation à l'administration par le donataire ; la date à laquelle le don manuel est réalisé étant sans incidence au regard de l'imposition ; en l'espèce, le courrier du 12 décembre 2011 révèle l'existence de dons manuels dont les époux V... ont été bénéficiaires ; cette révélation contenue dans ce courrier constitue le fait générateur des droits d'enregistrement et non la déclaration modèle n° [...] souscrite par les époux V... suite à la mise en demeure que leur a adressée l'administration fiscale (

) ; ainsi que le soutient l'administration fiscale et comme l'a justement retenu le tribunal, l'administration fiscale peut notifier des rappels de droits d'enregistrement en se fondant

sur les renseignements recueillis au cours d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle, y compris si la date du fait générateur ne concerne pas la période vérifiée étant précisé que le fait générateur des droits de mutation est constitué par la révélation de l'existence de dons manuels, sans considération de la date du don ; qu'en l'espèce, le fait que l'administration fiscale ait recueilli, au cours de la procédure de vérification de la situation fiscale personnelle des époux V..., des éléments susceptibles de motiver un redressement en matière de droits d'enregistrement ne caractérise donc pas un détournement de procédure ;

ET AUX MOTIFS EVENTUELLEMENT ADOPTES QUE s'il est exact que la proposition de rectification mentionne, en page 22, une période erronée, à savoir janvier à décembre 2012, l'ensemble de la motivation fait apparaître que la période concernée est bien l'année 2011 ; il apparaît ainsi très clairement en page 2 que les rectifications proposées concernent « les bases ou impositions suivantes droits d'enregistrements 2011 » ; la date du 12 décembre 2011 est ensuite rappelée en pages 15, 19 et surtout page 21 au paragraphe « conséquences financières/calcul des droits et pénalités » ; il ressort ainsi d'un examen attentif de la proposition de rectification que l'erreur matérielle figurant en page 22 ne pouvait entraîner aucune ambiguïté ; il résulte de l'article L.12 du Livre des procédures fiscales que, dans les conditions prévues au présent livre, l'administration des impôts peut procéder à l'examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu, qu'elles aient ou non leur domicile fiscal en France, lorsqu'elles y ont des obligations au titre de cet impôt ; à l'occasion de cet examen, l'administration peut contrôler la cohérence entre, d'une part les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal ; en l'espèce, Mme V... soutient que l'administration fiscale a commis un détournement de procédure en ce qu'elle ne pouvait effectuer un contrôle en matière de droits d'enregistrement alors que le contrôle initial portait sur l'impôt sur le revenu ; l'administration fiscale a la possibilité de recueillir, lors d'une vérification fiscale, telle un examen contradictoire de situation fiscale personnelle (ESFP), comme c'est le cas en l'espèce, des éléments susceptibles de motiver un redressement en matière de droits d'enregistrement ; dans le cas présent, le fait que l'administration fiscale ait recueilli, au cours de la procédure de vérification de la situation fiscale personnelle des époux V... des éléments susceptibles de motiver un redressement en matière de droits d'enregistrement ne caractérise donc pas un détournement de procédure ;

1°) ALORS QUE la découverte d'un don manuel lors d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle, résulterait-elle de la réponse apportée par le contribuable à une question de l'administration formée à cette occasion, ne peut constituer une révélation par le donataire au sens de l'article 757 du code général des impôts ; qu'il résulte des énonciations de l'arrêt que dans le cadre de l'examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle sur leurs revenus de la période 2008 à 2010, les époux V... ont été interrogés sur certains flux financiers crédités sur leur compte bancaire et que par un courrier daté du 12 décembre 2011, consécutif au premier entretien avec le vérificateur, Mme V... a relaté au service de contrôle les conditions dans lesquelles G... K... lui avait remis des oeuvres de peintres ; qu'en se fondant sur ce dernier courrier pour juger qu'il y avait eu révélation de don manuel au sens de l'article 757 du code général des impôts quand Mme V... n'a rien révélé volontairement à l'administration et que le courrier du 12 décembre 2011 venait en réponse à une demande d'explication du vérificateur sur l'origine de certains flux financiers crédités sur son compte bancaire, la cour d'appel a violé le texte



susvisé ; que la cassation interviendra sans renvoi ;

2°) ALORS, EN TOUT ETAT DE CAUSE, QUE commet un détournement de procédure assimilable à un excès de pouvoir l'administration fiscale qui, à l'occasion de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle en matière d'impôt sur le revenu sur une période donnée, procède à des investigations susceptibles d'aboutir à un redressement portant sur les droits d'enregistrement d'un don manuel dus pour une période postérieure à celle contrôlée ; qu'en l'espèce, il résulte des mentions de l'arrêt qu'à l'occasion de l'examen contradictoire de la situation fiscale des époux V... sur leurs revenus des années 2008, 2009 et 2010, le vérificateur a découvert certains flux financiers sur leur compte bancaire, a sollicité des explications qui lui ont été fournies par Mme V... dans un courrier daté du 12 décembre 2011 aux termes duquel elle a expliqué que ces fonds provenaient de la vente d'oeuvres d'art données par G... K... et a procédé à des investigations auprès de l'autorité judiciaire qui ont abouti à un redressement portant sur les droits d'enregistrement d'un don manuel prétendument révélé le 12 décembre 2011 pour une période postérieure à celle concernée par le contrôle ; qu'en jugeant néanmoins que le détournement de procédure n'était pas constitué, la cour d'appel a violé les articles L. 12 et 80 CA du livre des procédures fiscales.

## DEUXIEME MOYEN DE CASSATION

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué D'AVOIR débouté Mme V... de l'ensemble de ses demandes,

AUX MOTIFS QUE Mme V... soutient que la proposition de rectification du 11 avril 2013 est insuffisamment motivée s'agissant notamment de la période d'imposition ; or, la proposition de rectification du 11 avril 2013 présente les motifs de droit et les conditions de révélation de l'existence de dons manuels qui ont permis à l'administration de notifier un rappel de droits d'enregistrement ; si, ainsi que l'a retenu le tribunal, il est mentionné page 22 de la proposition de rectification, une période erronée, à savoir janvier à décembre 2012, l'ensemble de la motivation de la proposition de rectification fait apparaître que la période concernée est bien l'année 2011 de sorte que cette mention erronée est une erreur matérielle qui n'entraîne aucune ambiguïté ; en conséquence, Mme V... a, conformément à l'article L 57 du livre des procédures fiscales, eu connaissance des motifs de fait et de droit ainsi que des conséquences fiscales de la révélation de l'existence de dons manuels ;

1°) ALORS QUE l'erreur sur l'année d'imposition est une erreur substantielle qui entraîne la décharge de l'imposition ; qu'en l'espèce, il résulte des constatations de l'arrêt que la proposition de rectification adressée le 11 avril 2013 à Mme V... mentionne que les dons manuels ont été révélés le 12 décembre 2011 mais indique de façon erronée que les droits d'enregistrement sont dus pour la période d'imposition de janvier à décembre 2012 ; qu'en déboutant néanmoins Mme V... de sa demande tendant à être déchargée de l'ensemble des droits d'enregistrement réclamés par l'administration fiscale, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations et a violé les articles L. 57 et L. 80 CA du livre des procédures fiscales ;

2°) ALORS, A TOUT LE MOINS, QUE pour être régulière, la proposition de rectification doit indiquer clairement et sans ambiguïté la désignation de l'impôt concerné, de l'année d'imposition et la base d'imposition et énoncer les motifs sur lesquels l'administration entend se fonder pour justifier les redressements envisagés de façon à permettre au contribuable de formuler utilement ses observations ; que pour juger régulière la proposition de rectification notifiée à Mme V..., l'arrêt relève que si la période d'imposition mentionnée au titre des conséquences financières du contrôle, de janvier à décembre 2012, était erronée, l'ensemble de la motivation de la proposition de rectification faisait apparaître que la période concernée était l'année 2011 de sorte que cette mention erronée était une erreur matérielle qui n'entraînait aucune ambiguïté ; qu'en statuant ainsi par des motifs impropres à écarter le caractère ambigu des mentions contradictoires de la proposition de rectification sur la période d'imposition au titre de laquelle les droits d'enregistrement étaient dus, la cour d'appel a violé les articles L. 57 et L. 80 CA du livre des procédures fiscales.

### TROISIEME MOYEN DE CASSATION

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué D'AVOIR débouté Mme V... de l'ensemble de ses demandes,

AUX MOTIFS QUE Mme V... soutient que le service ne peut pas retenir la qualification de don manuel au motif que ce dernier ne rapporte pas la preuve de l'intention libérale du donateur pendant toute la période de dessaisissement de 1994 à 2004 et donc de l'existence de dons ; elle soutient qu'il n'est pas possible de caractériser l'existence de son acceptation expresse des présents de Mme K... pour ne pas la fâcher et du dépouillement irrévocable du donateur au moment des remises litigieuses ; qu'elle soutient qu'en l'espèce, la remise des oeuvres d'art constitue des dons rémunérateurs afin de la remercier d'avoir rendu des services loyaux et d'une qualité exceptionnelle pendant de nombreuses années à Mme K... ; l'administration fiscale soutient qu'il ressort des procès-verbaux d'audition que l'intention libérale de Mme K... apparaît dans sa volonté consciente, voulue et entièrement désintéressée de donner un certain nombre d'oeuvres d'art ; que les attestations de dons signées par l'intéressée sont manifestes de sa volonté de transférer de manière définitive des oeuvres d'art et qu'en recevant et en stockant ces biens à son domicile, l'appelante a manifesté sa volonté d'accepter ces dons ; que ces biens ne peuvent pas être assimilés à des présents d'usage ou à des donations rémunérateurs ; le caractère rémunérateur ayant été écarté par l'administration en raison des circonstances de la donation, du montant des objets en cause et de la disproportion entre la valeur des objets transmis et des services rendus ; la grande valeur des biens ne pouvant constituer la contre-partie de petits services rendus, même réguliers, à Mme K... ; ceci étant exposé, il convient de rappeler que le don manuel est une donation qui se réalise de la main à la main par la remise d'un bien mobilier susceptible d'être acquis par simple tradition ; le don manuel suppose une intention libérale dont la preuve, en l'espèce, incombe à l'administration fiscale ; aux termes d'une attestation datée du 6 avril 2000, Mme G... H... indique offrir à son amie X... V... certains dessins d'artiste, tableaux, et oeuvres de différents artistes pour son dévouement et sa totale loyauté constante à son égard ; lors de son audition devant le juge des tutelles le 22 avril 2008 elle indique posséder de nombreuses oeuvres d'artistes dont elle connaît la valeur ; dans le cadre des déclarations effectuées au cours de la procédure pénale, Mme V... a fait état de dons et

de donations ; l'ensemble de ces déclarations établissent chez Mme K... une volonté consciente et claire de gratifier de manière désintéressée et irrévocablement Mme V... ; la disproportion manifeste entre d'une part les services rendus (faire les courses, accompagner Mme K... chez le médecin, lui rendre visite, l'accompagner sur la tombe de son mari) que Mme V... qualifie d'exceptionnels aux termes de ses écritures d'appel et de menus services dans le cadre de la procédure pénale et la valeur des objets remis, environ 1.700.000 € d'autre part et alors que Mme V... a déclaré devant le juge d'instruction qu'il n'avait jamais été question d'argent entre Mme K... et elle-même, que les cadeaux étaient une marque d'affection et que les services rendus n'étaient pas un emploi pour elle, exclut que les cadeaux reçus l'aient été pour services rendus de sorte que les dons ne peuvent pas être qualifiés de dons rémunérateurs ;

ET AUX MOTIFS, EVENTUELLEMENT ADOPTES, QUE Mme V... soutient que la preuve de l'intention libérale ne serait pas établie ; force est ici de constater que l'argumentation de Mme V... quant à l'absence de preuve de l'intention libérale est peu compatible avec le fait qu'elle soutienne que les oeuvres lui ont été remises à titre de « don d'usage », ce qui suppose une conscience et une volonté de s'appauvrir au bénéfice d'autrui, et suffirait ainsi à caractériser l'existence de cette volonté libérale ; il sera ajouté que les déclarations de Mme V... devant les services de police confirment l'existence de cette intention libérale, puisqu'il est toujours fait référence à des « dons » et des « donations » ; Mme V... produit aux débats un courrier établi en avril 2000 ainsi rédigé : « je soussigné G... H... par la présente lettre offrir à mon amie X... V... certains dessins d'artiste, tableaux et oeuvres de différents artistes pour son dévouement et sa totale loyauté constante à mon égard » ; Mme V... a en outre remis au vérificateur, dans le cadre de la procédure d'examen de la situation fiscale personnelle (ESFP) une copie de l'attestation de Mme G... K... datée du 7 février 2008, cette dernière attestant que deux oeuvres d'U... O..., à savoir « palme sur fond rouge » et « escargot » lui ont été données par son père qui les possédait au moins depuis les années 60/70. G... K... indique en avoir : « fait don à son amie X... L... épouse V... le 6 avril 2000, avec d'autres objets » ; les déclarations de Mme V... devant les services de police et les courriers de Mme K... suffisent à caractériser chez cette dernière une volonté consciente et claire de gratifier Mme V..., établissant ainsi son intention libérale, de sorte que la qualification de dons manuels retenue par l'administration fiscale ne peut être contestée (

) ; la notion de donation rémunératoire recouvre tout acte qualifié de donation par les parties et fait en rémunération d'un service rendu ; un don manuel peut ainsi présenter un caractère rémunératoire ; pour que le don soit qualifié de rémunératoire, il faut que le service rendu ait un caractère patrimonial et que sa valeur et celle du don soient équivalentes ; en l'espèce, Mme V... soutient avoir rendu à Mme K..., avec son époux, des services loyaux et de qualité durant de nombreuses années, justifiant la remise des « griffonnages signés par des artistes connus » ; l'administration fiscale soutient pour sa part que ces dons ne peuvent recevoir la qualification de dons rémunérateurs, compte tenu de la disproportion entre la valeur des objets remis d'une part et celle des services rendus d'autre part ; il ressort de l'audition de Mme V... devant le juge d'instruction en juillet 2012 que Mme K... lui a offert des oeuvres d'art sur la période de 1994 à 2000, le dernier cadeau étant un petit buste de I... qui a été offert à son époux pour ses 50 ans en 2014 (époux effectivement né en [...]) ; lors de son audition du 3 novembre 2010 par les services de police, Mme V... a déclaré : « J'ai vu arriver cette dame qui était notre voisine et qui, dès le jour de son arrivée, s'est présentée. Elle m'a invitée chez elle, nous sommes devenues amies...je lui rendais de menus services, comme l'emmener au médecin pour son opération de la cataracte. Après le départ de Monsieur Y... (son ami décédé en 2008)

elle demandait plus d'attention car elle ne voyait pratiquement plus personne que moi qui lui faisait les courses, le ménage, on discutait

il fallait aller toutes les semaines sur la tombe de Y.... Mon mari lui faisait le jardin... » ; Mme V... ajoute : « il n'y a jamais eu entre nous des questions d'argent pour les services rendus » ; devant le juge d'instruction Mme V... a également déclaré que les cadeaux reçus étaient des marques d'affection, ajoutant : « ni moi, ni G... n'avons jamais considéré qu'il s'agissait de me payer. Ça n'a jamais été un emploi pour moi » ; de son côté, P... V... a déclaré au magistrat instructeur « je vous précise que ces cadeaux n'étaient pas faits pour "service rendu", mais c'est vrai que quand elle nous demandait quelque chose pour lui rendre service, on le faisait » ; il ajoute : « Mme K... nous prêtait sa tondeuse que j'utilisais pour tondre son jardin et le mien.... tondre sa pelouse ne me prenait pas beaucoup de temps... » ; ces éléments font apparaître, d'une part que chacun des époux V... admet que les cadeaux n'étaient pas faits pour service rendu, de sorte que leur argumentation actuelle sur la qualification de donation rémunératoire est peu crédible, d'autre part qu'ils admettent que les services étaient de « menus services » ne prenant « pas beaucoup de temps », de sorte qu'ils s'apparentaient à de simples services entre voisins, ne pouvant donner lieu à rémunération, comme ils le reconnaissent eux-mêmes ; le tribunal observe enfin que Mme V... admet elle-même que sa présence auprès de Mme K... n'a commencé à prendre de l'importance – avec participation aux courses, au ménage et même à la toilette – qu'à compter du décès de son ami en 2008, ce qui correspond à une période au cours de laquelle cette dernière ne lui faisait plus aucun cadeau (cadeaux offerts sur les années 1994 à 2000, et au plus tard en 2004) ; il apparaît ainsi que les oeuvres d'art ont été remises à Mme V... durant une période au cours de laquelle elle ne rendait à Mme K... que de menus services, bien avant le décès de son compagnon en 2008, date qui a marqué le début d'une présence plus soutenue de Mme V..., mais sur une courte période dès lors que Mme K... est décédée en mars 2009, après trois mois d'hospitalisation ; il sera enfin observé qu'en tout état de cause, Mme V... ne rapporte pas la preuve de ce que la valeur des oeuvres données – qu'elle soit fixée à la date de leur vente (à savoir 1.700.000 € environ) ou même à la date de la remise des biens – soit équivalente à la valeur des services rendus ; au regard de l'ensemble de ces éléments, il n'est pas possible de qualifier l'ensemble des donations de rémunératoires de services rendus ;

1°) ALORS QUE le caractère excessif de la libéralité par rapport au service rendu ne lui fait pas perdre son caractère rémunératoire ; que pour décider que les oeuvres remises à Mme V... par G... K... ne pouvaient être qualifiés de dons rémunératoires, la cour d'appel s'est fondée sur « la disproportion manifeste » et l'absence d'équivalence entre d'une part les services rendus par les époux V... et d'autre part la valeur des objets remis ; qu'en statuant ainsi, la cour d'appel a violé les articles 893 et 894 du code civil ;

2°) ALORS QUE dans ses conclusions d'appel (p. 32 antépénultième §), Mme V... a qualifié d'exceptionnelle la qualité des services qu'elle et son mari ont rendus pendant de nombreuses années à G... K... – courses, travaux de jardin, suivi médical, toilettes, soutien psychologique, conduite chez le médecin, au cimetière – et dont ont également témoigné les enfants de G... K... dans le cadre de l'instruction pénale ; qu'en retenant que Mme V... avait qualifié d'exceptionnels les services rendus aux termes de ses écritures d'appel, la cour d'appel a dénaturé ces écritures en violation de l'obligation faite au juge de ne pas dénaturer les documents de la cause ;

3°) ALORS QUE l'intention libérale suppose la volonté claire et non équivoque du donateur de gratifier le donataire sans contrepartie ; qu'une telle intention doit être caractérisée à l'égard du donateur et non du donataire ; qu'en l'espèce pour dire établie la volonté consciente et claire de G... K... de gratifier de manière désintéressée et irrévocablement Mme V..., la cour d'appel s'est fondée sur une attestation datée du 6 avril 2000 aux termes de laquelle G... K... a indiqué offrir à son amie X... V... certains dessins d'artiste, tableaux et oeuvres de différents artistes pour son dévouement et sa totale loyauté constante à son égard ainsi que sur les déclarations effectuées par Mme V... au cours de la procédure pénale aux termes desquelles elle a fait état de dons et de donations et a indiqué qu'il n'y avait jamais eu entre elle et G... K... des questions d'argent, que les cadeaux étaient une marque d'affection et que les services rendus n'étaient pas un emploi pour elle ; qu'en statuant ainsi par des motifs totalement impropres à caractériser l'intention libérale de G... K..., la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 893 et 894 du code civil ;

4°) ALORS, EN TOUT ETAT DE CAUSE, QU'en se fondant sur une attestation de G... K... datée du 6 avril 2000 impropre à établir qu'elle a été animée d'une intention libérale pour la totalité des oeuvres remises entre 1994 et 2004, la cour d'appel a privé son arrêt de base légale au regard des articles 893 et 894 du code civil.

**Décision attaquée :** Cour d'appel de Paris , du 20 novembre 2017