

**Les affres de la qualification d'un trust. ou De Charybde en Scylla...**

par Bernard Hatoux, Doyen honoraire de la Cour de cassation

**A propos de Cass. com. 15 mai 2007 n° 05-18.268 (n° 739 FS-PBIR) 1170**

1. L'arrêt de la Cour de cassation sur le pourvoi dirigé contre l'arrêt rendu par la cour d'appel de Rennes sur la qualification d'un **trust** américain était très attendu <sup>(1)</sup>.

Rappelons qu'il s'agissait de la remise de biens à un **trust** aux Etats-Unis selon la loi américaine, devenu irrévocable, à charge de remise des biens en cas de décès du constituant à ses descendants ou à des bénéficiaires désignés par testament. **La question précisément posée était de savoir si cette opération constituait lors de son dénouement une donation rapportable à la succession** du constituant taxable aux droits de mutation à titre gratuit en vertu de l'article 784 du CGI.

2. Plusieurs qualifications avaient été envisagées en doctrine. S'agissait-il d'un legs, d'une donation indirecte, d'une donation « conditionnelle » ou d'une opération « sui generis » ? <sup>(2)</sup>

La seule référence jurisprudentielle disponible était un arrêt de la première chambre civile de la Cour de cassation qualifiant de donation indirecte la transmission résultant d'un **trust** révocable ! <sup>(3)</sup>

Il avait été facile à la doctrine de démontrer qu'aucune des qualifications du droit français n'était applicable.

Un legs de droit français n'emporte pas dessaisissement du testateur au jour de la signature du testament et il est par essence révocable, ce qui n'est pas le cas lorsque le constituant du **trust** se dessaisit irrévocablement de son vivant. Cette qualification ne peut donc être retenue.

Une donation, fût-elle indirecte, doit répondre à la définition de l'article 894 du Code civil : « La donation est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur du donataire qui l'accepte <sup>(4)</sup>. » S'agissant d'un acte entre vifs, l'acceptation doit être donnée du vivant du donateur. En l'occurrence, aucune acceptation n'a été donnée. La qualification de donation est aussi exclue.

La qualification de donation « conditionnelle » ne nous paraît pas susceptible de résoudre la difficulté. L'acceptation est un élément constitutif du contrat et ne peut en être une condition, qui, par nature, lui est extérieure. Au demeurant, pareille condition serait purement potestative et donc serait nulle.

Les professeurs Lequette, Blanluet et Le Gall avaient envisagé une qualification de mutation à titre gratuit sui generis, à laquelle s'appliquerait par extrapolation les régimes civil et fiscal des donations. Nous estimions pour notre part qu'à la supposer exacte, cette qualification n'entraîne pas dans le champ des droits de mutation à titre gratuit limité aux donations et aux successions par les dispositions combinées des articles 634 et 750 ter du CGI, sauf dérogation légale expresse <sup>(5)</sup>.

3. La cour d'appel de Rennes a purement et simplement appliqué au **trust** irrévocable en cause la qualification de donation indirecte dans les termes utilisés par la première chambre de la Cour de cassation pour le **trust** révocable dans son arrêt Ziesenis.

Dans son arrêt du 15 mai 2007, la chambre commerciale, financière et économique retient la qualification de « mutation à titre gratuit ». Cette position appelle des observations à deux titres : quels sont son contenu et sa portée, d'une part sur le fond, d'autre part sur le régime fiscal ?

En l'état, nous ne pouvons nous fonder que sur nos réflexions personnelles, indépendamment de la notice qui sera insérée au rapport annuel de la Cour <sup>(6)</sup> et des conclusions de l'avocat général.

## I. LA QUALIFICATION

4. Ce qui frappe d'emblée est que la Cour de cassation rejette le pourvoi au motif que la cour d'appel a « déduit à bon droit » des éléments du débat « qu'était caractérisée une mutation à titre gratuit ». On est donc conduit à penser que la Cour a volontairement évité les termes de « donation indirecte ».

Cette particularité sémantique a-t-elle un effet déterminant sur la qualification ?

A cet égard il faut rechercher l'économie du débat au regard de la procédure de cassation avant d'envisager le sens de la décision.

### 1° L'économie du débat de cassation

1° - 1. Les moyens

5. Sur la qualification les motifs critiqués par le pourvoi étaient les suivants :

« (L'engagement du constituant) comporte une intention libérale en faveur des bénéficiaires ; par l'avenant du 4 janvier 1950, il était prévu que si Régis Tardieu de Maleissye mourait sans descendant, il donnerait des instructions à ses fiduciaires pour remettre les fonds et revenus concernés à des personnes désignées par testament ; en conséquence, les bénéficiaires définitifs ne pouvaient être déterminés qu'au décès de Régis Tardieu de Maleissye ; ces dispositions caractérisaient donc une donation indirecte en faveur des filles de Régis Tardieu de Maleissye qui a reçu effet au jour du décès du donateur par la réunion de tous ces éléments constitutifs et a donc pris date à ce jour. »

Le moyen unique du pourvoi comportait cinq branches formulant deux sortes de griefs. Les trois premières mettaient en

cause la régularité de la procédure d'imposition au regard de l'obligation de motivation en fait et en droit des actes, notification de redressement et avis de mise en recouvrement. Les deux dernières branches reprochaient aux juges un défaut de réponse à conclusions sur une discrimination au sens de l'article 14 de la convention européenne des droits de l'Homme (conv. EDH), sur l'atteinte disproportionnée au patrimoine au sens de l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à cette convention et sur l'inapplicabilité en l'espèce de l'article 784 du CGI.

6. Ces cinq griefs avaient un caractère commun : pour chacun, les réponses dépendaient de la qualification donnée à l'opération litigieuse. Il s'ensuit que la qualification ne pouvait être donnée qu'en cohérence sur tous les problèmes soulevés.

Or on est conduit à se demander si l'arrêt répond exactement à cet impératif.

Nous examinerons d'abord le problème de fond de la qualification, bien qu'il ne soit résolu expressément qu'en dernier lieu.

Les questions touchant à la procédure d'imposition seront examinées plus loin.

1° - 2. La technique de cassation

7. On observe que la Cour de cassation a pris, sur la qualification, le parti d'un contrôle juridique de fond, parfois dit « lourd ».

En effet, faisant une réponse groupée aux deux dernières branches, elle énonce que la cour d'appel « a déduit à bon droit » (de l'analyse de l'opération globale) « 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** », ajoutant qu'elle a aussi répondu aux conclusions prétendument délaissées.

8. Les termes essentiels du contrôle sont « a déduit à bon droit ».

Le verbe déduire renvoie nécessairement à la conclusion que la cour d'appel a tirée de son analyse. Or cette conclusion est parfaitement claire. La cour d'appel a énoncé : « Considérant que ces dispositions caractérisaient donc une donation indirecte en faveur des filles de Régis Tardieu de Maleissye qui a reçu effet au jour du décès du donateur par la réunion de tous ces éléments constitutifs et a donc pris date à ce jour. » La cour d'appel a ainsi retenu, à la fois, une qualification et la date de formation de l'acte qualifié.

L'expression « à bon droit » manifeste un contrôle complet, en ce qu'il est jugé que la qualification est juridiquement exacte <sup>(7)</sup>. Ce contrôle est attesté en outre par le fait qu'il s'applique à une déduction disant la qualification « caractérisée » <sup>(8)</sup>.

9. La portée d'un arrêt de rejet, tel celui de l'espèce, s'apprécie selon le dispositif de l'arrêt attaqué et des motifs qui en sont le soutien nécessaire et constituent ainsi un dispositif implicite.

Le rejet sans réserve implique la pleine approbation de l'arrêt attaqué sur le point considéré <sup>(9)</sup>. Sinon, la Cour de cassation peut substituer des motifs de pur droit aux motifs critiqués si ceux-ci sont jugés erronés (NCPC art 620). En l'espèce, la Cour n'a pas usé de cette faculté, alors qu'il lui aurait été facile de le faire. Tous les éléments de la qualification étaient mentionnés dans l'arrêt attaqué, de sorte que le caractère de pur droit de la qualification ne faisait pas de doute. Selon les principes de la procédure de cassation, on devrait donc considérer que la Cour n'a pas entendu se démarquer de la qualification de la cour d'appel. Néanmoins, l'enjeu est tel qu'on doit s'interroger sur le contenu de la qualification retenue.

## 2° Le contenu de la qualification

10. Comme nous venons de le voir, si l'on se réfère aux termes de l'arrêt de la Cour de cassation lus selon les principes de la procédure de cassation, on est conduit à penser que l'expression « mutation à titre gratuit », non seulement n'exclut pas la qualification de donation indirecte retenue par la cour d'appel, mais encore l'approuve juridiquement sans réserve.

Mais cette lecture de l'arrêt met en lumière une incohérence, apparente ou implicite.

11. Apparemment, comme nous l'avons relevé, ce n'est sans doute pas sans intention que l'arrêt évite d'approuver expressément la qualification de donation indirecte. Sinon, la Cour n'aurait pas eu de difficulté à donner textuellement cette approbation. Elle aurait pu alors s'inspirer de l'arrêt « Ziesenis » de la première chambre civile. N'ayant pas suivi ce mauvais exemple, aurait-elle donc entendu se référer à une notion de mutation à titre gratuit sui generis ?

Plusieurs considérations implicites militent pour un rejet de la qualification de donation indirecte.

12. En premier lieu, la rigueur avec laquelle la chambre commerciale apprécie la caractérisation d'une donation dans sa jurisprudence fiscale, constamment et expressément selon le droit civil, interdit de lui prêter la méconnaissance de ces règles. Notamment, on ne l'a jamais vue retenir la qualification de donation pour une opération qui n'interviendrait pas entre vifs. Ainsi, le dépeuplement irrévocable du donateur, son intention libérale et l'acceptation des donataires doivent-ils toujours être réalisés avant le décès du donateur. Or il est constant en l'espèce que la qualification de donation, fût-elle indirecte, s'appliquerait à un acte à cause de mort. En effet, si le dépeuplement du constituant du **trust** s'est irrévocablement réalisé par la remise au trustee des biens en cause combinée avec la décision ultérieure de rendre le **trust** irrévocable, si l'intention libérale ayant inspiré ces actes ne fait pas de doute, et si ces éléments se sont définitivement concrétisés avant le décès du constituant, **aucune acceptation des bénéficiaires n'a été donnée avant ce décès**. Aucune donation n'existait donc avant ce décès. La subordination de la réunion des éléments d'une mutation à titre gratuit au décès du constituant ne pouvait qu'exclure la qualification de donation.

13. En deuxième lieu, l'expression de mutation à titre gratuit, sans autre précision, correspond exactement à l'analyse qui a été proposée en doctrine par Lequette, Blanluet et Le Gall. Il n'est pas douteux que la Cour de cassation ait eu connaissance de ces analyses. Leur sérieux a pu impressionner les juges régulateurs. Dans cette optique, la conception d'une transmission des biens à titre gratuit n'était pas intempestive. La Cour de cassation a d'ailleurs souligné d'un mot que la relation juridique fondamentale était bien entre le constituant et les bénéficiaires. On remarque en effet que l'arrêt énonce que les biens avaient été « portés » par le trustee pour le compte des intéressés. C'est bien manifester que le dépeuplement a été lui aussi porté dans le stade intermédiaire du **trust**, quelle qu'en soit la durée. Mais c'est encore considérer que les bénéficiaires ne se sont jamais manifestés pendant la durée du **trust**. Et on ne conçoit pas qu'il ait pu manifester une quelconque intention en leur nom.

14. Enfin, à peine de refuser toute qualification du droit français, seule la notion de mutation à titre gratuit sui generis était utile,

p. 815

alors au surplus que la qualification de legs ne pouvait être retenue. En effet, elle s'affranchissait des contraintes juridiques des donations en ce qu'elle pouvait s'appliquer à un acte à cause de mort, et non plus à un acte entre vifs, et échappait à la condition d'acceptation des bénéficiaires. Il suffisait de constater que ces derniers avaient reçu les biens en cause dans les conditions prévues par les actes instituant le **trust**.

On sera plus réservé sur une éventuelle influence de l'introduction de la fiducie en droit français par la loi 2007-211 du 19 février 2007, dès lors que cette loi a limité son application aux personnes morales et a exclu de son champ les transmissions.

15. Il serait donc tentant de considérer que la Cour de cassation a bien, à la fois, rejeté la qualification de donation indirecte et retenu celle de mutation à titre gratuit sui generis.

Pour autant, la partie du litige relative au régime fiscal et les solutions données par l'arrêt à ce sujet permettent-elles cette interprétation ?

## II. LE RÉGIME FISCAL

### 1° La teneur de l'arrêt

16. En cette matière, il convient encore d'apprécier le contenu et la portée de l'arrêt selon les principes de la procédure de cassation.

Trois moyens du pourvoi mettaient en cause la procédure d'imposition. Les deux premiers invoquaient la violation de l'article L 57 du LPF en jugeant régulière la motivation de la notification de redressement qui ne vise pas l'article 750 ter du CGI applicable en la cause. Le troisième était tiré d'une violation des articles L 57 et R 256-1 du LPF en ce que la cour d'appel a jugé régulier l'avis de mise en recouvrement alors que celui-ci vise des textes en contradiction avec ceux mentionnés dans la notification de redressement.

#### 1° - 1. La notification de redressement

17. Le principe en cause est constant. Selon l'article L 57 du LPF, la notification de redressement, aujourd'hui proposition de rectification, doit être motivée en fait et en droit de manière à mettre le contribuable en mesure de donner son acceptation ou de formuler ses observations. Au titre de la motivation en droit, doivent être visés les textes qui concernent la cause et les conséquences du redressement notifié <sup>(10)</sup>.

En l'espèce, le redressement tendait à inclure dans l'actif taxable aux droits de succession le montant de donations antérieures. La notification de redressement visait l'article 784 du CGI qui prévoit le rapport à succession des donations et l'article 777 qui fixe le barème des droits.

Le pourvoi tendait à faire juger que l'article 750 ter aurait dû aussi être visé dès lors que ce texte fixe le principe de taxation de tous les biens du défunt non exonérés par un texte.

18. Nous pensons, comme le commentateur de la RJF sous l'arrêt attaqué <sup>(11)</sup>, que le moyen n'était pas dépourvu de toute pertinence dès lors que l'article 784 du CGI n'est qu'une application particulière de l'article 750 ter et que c'est bien du principe de taxation que dépendent, tant l'obligation de déclaration prévue à l'article 641, que l'application du barème de l'article 777.

19. Quoi qu'il en soit, et même si l'on peut regretter cette conception « a minima » du droit des contribuables à être exactement et complètement informés du fondement légal de l'impôt réclamé, la Cour de cassation ratifie l'appréciation restrictive de la cour d'appel selon laquelle le visa de l'article 784 était suffisant à la régularité de la notification de redressement. Le motif de cette appréciation est que le redressement n'invoquait pas une omission de biens dans la déclaration qui aurait justifié le visa de l'article 750 ter. Cet argument ne nous convainc pas entièrement, car la déclaration de succession ne mentionnait le **trust** que « pour mémoire » sans pratiquer le rapport de son montant. Cette réserve est cependant ici sans portée, comme on va le voir.

20. Ce qui importe dans notre réflexion présente, est qu'en statuant comme elle a fait, la Cour de cassation ratifie l'application d'un texte qui n'est applicable qu'aux donations telles que définies par le Code civil. On ne connaît pas d'exemple où l'article 784 ait été appliqué à une « mutation à titre gratuit » qui n'était pas une donation juridiquement caractérisée <sup>(12)</sup>.

En cet état de droit, et sauf une extrapolation que nous évoquerons plus loin, on doit considérer que la Cour de cassation n'a pu juger régulier, à lui seul, le visa de l'article 784 que parce que la mutation en cause entrait dans son champ, c'est-à-dire parce qu'elle constituait une donation.

#### 1° - 2. L'avis de mise en recouvrement

21. Le débat sur la régularité de l'avis de mise en recouvrement rejoignait celui concernant la notification de redressement. En effet, était en cause la motivation de l'avis par référence à cette notification. Même si elle renvoie le contribuable à un jeu de piste détestable, cette motivation est admise comme valable s'il y a, sur les bases légales des impositions réclamées, concordance entre l'avis de mise en recouvrement et la notification <sup>(13)</sup>.

Le moyen invoquait une contradiction en ce que l'avis visait les articles 641 et 777 du CGI tandis que la notification visait les articles 777 et 784.

22. La Cour de cassation retient la régularité de l'avis par combinaison de ses visas propres et de ceux de la notification de redressement à laquelle il renvoie. Selon cette lecture, il n'y avait donc pas contradiction de visas, mais insuffisance de l'avis de mise en recouvrement réparée par le renvoi à la notification de redressement jugée « correctement motivée ».

Ce renvoi à la notification implique donc la rectitude de la qualification de l'opération litigieuse au regard de l'article 784. Au sens strict, cette qualification était bien celle de donation indirecte.

### 2° La portée de l'arrêt

23. Selon toutes les apparences, il résulte de l'arrêt que la régularité de la procédure d'imposition n'a pu être admise que par ce qu'elle s'appliquait à une taxation déterminée par un fait générateur constitué par une donation rapportable à succession.

Si une autre qualification avait dû être retenue, la solution n'était pas possible. La base légale des droits n'était plus l'article 784.

Il fallait alors chercher un autre fondement. On ne trouvait que l'article 750 ter à condition de le considérer comme instituant un régime de taxation général des mutations à titre gratuit. Nous verrons plus loin ce qu'il faut en penser.

Si tel était le cas, la solution s'imposait avec évidence : ni la notification de redressement, ni l'avis de mise en recouvrement ne visaient les textes applicables. Ils étaient donc irréguliers et viciaient la procédure d'imposition qui devait être annulée. La cassation de l'arrêt de la cour d'appel était encourue. La décharge des droits s'ensuivait comme une conséquence nécessaire.

La seule échappatoire est une extrapolation sans exemple en matière fiscale à notre connaissance.

### 3° Extrapolation impossible ?

24. A supposer que la qualification de mutation à titre gratuit retenue par l'arrêt soit une qualification sui generis, et non une donation indirecte, quel régime fiscal lui appliquer ?

On sait que les trois auteurs précités, Lequette, Blanluet et Le Gall, ont proposé de déterminer le régime fiscal d'une telle mutation par analogie avec le régime légal le plus proche, celui des donations, au motif qu'il existerait un principe général de taxation des mutations à titre gratuit qui interdirait de laisser une telle mutation échapper à l'impôt.

Mais on sait aussi, puisqu'ils ont bien voulu faire état de notre opinion, que nous estimons que ce raisonnement se heurte à des obstacles dirimants.

3° - 1. Notre thèse

L'impôt est une exception à une prohibition de principe

25. La matière fiscale est régie par les dispositions de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789, insérée en préambule dans la Constitution de 1958 et qui ont valeur de normes constitutionnelles, et par l'article 34 de la Constitution.

L'impôt porte, par nature, une atteinte sans juste indemnisation à la propriété, droit patrimonial inviolable, pouvant aller jusqu'au recouvrement forcé sur les biens du redevable. Il est donc illégitime au regard de l'article 17 de la Déclaration. Mais les articles 13 et 14 dérogent à cette illégitimité dans des conditions strictes. L'impôt se trouve ainsi légitimé, mais les conditions sont à souligner : nécessité d'intérêt public<sup>(14)</sup>, égalité, existence d'une faculté contributive, consentement organisé, légalité. Elles doivent être remplies en permanence, d'où il suit que la loi fiscale ne peut jamais être interprétée ni appliquée contrairement aux conditions de légitimité de l'impôt, à peine de perdre cette légitimité.

26. Les engagements internationaux de la France vont dans le même sens, en particulier la convention européenne des droits de l'Homme (article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel). La Cour européenne contrôle la proportionnalité de l'atteinte portée par l'impôt au patrimoine des particuliers.

Seule la loi peut instituer une imposition et en fixer les conditions d'application

27. L'article 34 de la Constitution en dispose ainsi dans la dépendance de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'Homme.

28. La Cour de cassation retient un principe constant : le refus d'admettre la notion d'autonomie du droit fiscal.

Le principe constamment retenu par la Cour est que le droit commun régit les situations appréhendées par le droit fiscal, sauf exclusion par des dispositions expresses. En corollaire, les dispositions spéciales du droit fiscal qui dérogent au droit commun prévalent. Cette doctrine n'est qu'une application du principe général selon lequel les lois spéciales dérogent à la loi générale, principe qui est d'interprétation stricte. Il en découle que le droit fiscal spécial ne peut prévaloir hors des cas et des conditions qu'il édicte<sup>(15)</sup>.

29. La cour régulatrice en a tiré le principe d'indépendance des impôts : les impôts sont indépendants les uns des autres. Cette position procède du principe d'interprétation stricte des textes fiscaux, qui ne peuvent être appliqués hors de leur champ légal et des conditions particulières qu'ils édictent. Dès lors le régime d'un impôt ne peut être appliqué à un autre impôt sans disposition légale expresse en ce sens<sup>(16)</sup>.

30. Au demeurant le fait de réclamer un impôt qui n'est pas légalement dû est pénalement sanctionné par les peines de la concussion (C. pén. art. 32-10). La condition de légalité au sens de ce texte est l'existence de la loi institutive de l'impôt, à laquelle s'incorpore la jurisprudence interprétative. Mais la jurisprudence ne peut pas instituer un impôt ou étendre le champ d'un impôt existant sans support exprès de la loi.

L'application de ces principes en l'occurrence

#### La taxation des mutations à titre gratuit.

31. La taxation des mutations à titre gratuit s'opère au moyen des droits d'enregistrement, dont le champ d'application est fixé par les articles 634 s. du CGI. La formalité, fusionnée ou non, donne lieu, suivant les cas, à la taxe de publicité foncière et aux droits d'enregistrement qui revêtent deux formes : droit fixe ou droit proportionnel avec éventuellement un plafond. Dès lors, l'obligation de soumettre certains actes à la formalité n'emporte pas par elle-même taxation aux droits proportionnels.

Le principe de taxation n'est mis en oeuvre que pour certains faits générateurs définis par la loi.

p. 817

32. Le champ d'application propre des droits de mutation à titre gratuit est fixé par l'article 750 ter du CGI, ainsi rédigé :

« Sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit :

1° Les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêts, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient, lorsque le **donateur** ou le **défunt** a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B ;

2° Les biens meubles et immeubles, que ces derniers soient possédés directement ou indirectement, situés en France, et notamment les fonds publics français, parts d'intérêts, créances et valeurs mobilières françaises, lorsque le **donateur** ou le **défunt** n'a pas son domicile fiscal en France au sens de l'article précité. »<sup>(17)</sup>

Il se déduit de la combinaison des textes précités qu'il n'existe pas dans notre CGI un principe général de taxation des mutations à titre gratuit. La loi limite cette taxation à deux cas : les donations et les mutations par décès.

Deux exceptions existent : l'assurance-vie (art. 757 B et 990 I) ; la tontine (art. 754 A). Mais elles ont été instituées expressément par la loi, ce qui vient au soutien de notre thèse.

33. Selon le principe général dégagé par la Cour de cassation, la définition des faits générateurs relève du droit commun, essentiellement le droit civil, lorsque la loi fiscale n'en donne pas une définition spécifique. Ainsi, les donations doivent être qualifiées selon le droit civil, de même que la dévolution successorale, ab intestat ou testamentaire. La qualification des donations peut revêtir les trois formes reconnues par le droit civil : explicites, déguisées ou indirectes.

#### Le cas de l'espèce

34. La question est donc de savoir si le **trust** en cause entre dans l'une des catégories visées par la CGI.

La jurisprudence commentée par Lequette, Blanluet et Le Gall montre que la solution n'est pas évidente.

Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt de la Cour de cassation du 20 février 1996 <sup>(18)</sup>, on relève que les juges ont successivement retenu les qualifications de legs et de donation. Chacune de ces qualifications entrait dans les prévisions de la loi fiscale et pouvait donner lieu à la taxation selon les modalités prévues dans les cas considérés par la CGI.

35. La difficulté surgit dès lors que ces qualifications sont tenues pour erronées et qu'on est conduit à retenir une qualification sui generis.

Il est patent que cette qualification n'est pas de celles qui sont expressément prises en compte par la loi fiscale française pour définir les faits générateurs de la taxation des mutations à titre gratuit.

Au regard des principes appliqués par la Cour de cassation la conclusion s'impose : faute de constituer un fait générateur entrant dans les prévisions de la loi fiscale, l'opération n'est pas taxable aux droits proportionnels applicables aux mutations à titre gratuit (successions ou donations).

Cette solution laisse intacte la soumission de tout acte opérant ou constatant la transmission de propriété de certains biens à la formalité de l'enregistrement. Cette formalité peut s'imposer en ce qui concerne les biens immobiliers et donner lieu à la taxe de publicité foncière. Elle peut aussi être nécessaire pour donner date certaine aux actes. Hors le cas des biens immobiliers, l'enregistrement d'un acte innommé s'effectue au droit fixe.

36. La lacune, si lacune il y a, relève non du juge mais du législateur. C'est bien la conception qui avait conduit à définir un fait générateur particulier dans le projet de loi de 1992 sur la fiducie.

#### 3° - 2. L'option

37. L'option fiscale s'impose d'elle-même. Si l'on retient notre thèse, aucune taxation n'est légalement possible, tant que le législateur de la pas prévue. Sinon, il faut se résoudre à asséoir une taxation par une application extensive de la loi fiscale à une situation qu'elle ne prévoit pas. Une telle base est sans précédent à notre connaissance. Est-ce pourtant ce qu'a fait la Cour de cassation en l'espèce ? La réponse est affirmative si l'on estime que la Cour a exclu la qualification de donation indirecte et retenu celle de mutation à titre gratuit sui generis. Car dans cette hypothèse elle a appliqué l'article 784 du CGI à un fait générateur qu'il ne prévoit pas.

\*

\*\*

#### Conclusion

38. A notre avis, le juriste, notamment le juge de cassation, se trouve enfermé dans un dilemme diabolique.

Soit il se borne à constater une carence du droit. Dans ce cas il ne peut que s'abstenir. La Cour de cassation a-t-elle reculé devant cette éventualité ? A-t-elle pensé que l'article 4 du Code civil lui impose de trouver une solution, dès lors qu'il la taxerait de déni de justice si elle refusait de juger « sous prétexte du silence, de l'obscurité ou de l'insuffisance de la loi » ? Vaine préoccupation à notre avis, car c'est juger que dire la loi inapplicable. La Cour a-t-elle craint d'ouvrir la voie à des fraudes généralisées ? Crainte sans fondement. Car il ne peut y avoir fraude, par construction, à faire ce que la loi n'interdit pas. Sinon où est la liberté ?

Soit le juriste se livre à une extrapolation juridique et fiscale sans précédent, au risque d'illégalité.

Ainsi, tel Ulysse, tombe-t-il de Charybde en Scylla.

(1) CA Rennes 4 mai 2005 n° 03-4727, DSF du Finistère c/ Crts Tardieu de Maleissye : [RJF 4/06 n° 471](#).

(2) Chronique Y. Lequette D. 1996 p. 231 ; G. Blanluet et J.-P. Le Gall, « Le Trust au pied du mur » : Dr. fisc. n° 29/05, Etude 27 p. 1230.

(3) Cass. 1<sup>er</sup> civ. 20 février 1996 n° 93-19.855, Ziesenis : Bull. civ. I n° 93.

(4) Cass. com. 28 juin 2005 n° 1001 FS-D : [RJF 11/05 n° 1315](#).

(5) Dérogations légales : assurance-vie, art. 757 B et 990 I ; tontine art. 754 A (Cass. com. 8 novembre 2005 n° 1400 FS-PB : [RJF 3/06 n° 328](#)).

(6) Les majuscules qui suivent le numéro d'arrêt signifient qu'il a été délibéré en formation de section (FS), qu'il sera publié au bulletin civil (P), au bulletin d'information (B) et sur le site internet de la Cour (I), et enfin analysé dans le rapport annuel de la Cour de cassation (R).

(7) A. Perdriau, « La Pratique des arrêts civils de la Cour de cassation » n° 958 s. : Litec.

(8) A. Perdriau, opus cité n° 964.

(9) A. Perdriau, opus cité n° 572 s. ; A. Perdriau, « La portée doctrinale des arrêts civils de la Cour de cassation » : JCP 90, éd. G, I, 3468 ; A. Perdriau, Juris-Classeur, Procédure civile, Contrôle et Arrêts de la Cour de cassation, Fasc. 788 à 797, 1998 : Editions du Juris-Classeur.

(10) Cass. com. 28 septembre 2004 n° 1376 F-D : [RJF 2/05 n° 196](#) avec la jurisprudence citée ; Cass. com. 5 octobre 2004 n° 1460 F-D : [RJF 3/05 n° 281](#) ; Cass. com. 31 mai 2005 n° 826 F-D : [RJF 10/05 n° 1139](#).

(11) Observations sous CA Rennes 4 mai 2005 n° 03-4727, précité.

(12) Cass. com. 17 octobre 1995 n° 1845 P : [RJF 1/96 n° 140](#) ; Cass. com. 6 mai 1996 n° 810 D : [RJF 8-9/96 n° 1087](#) ; Cass. com. 31 mars 2004 n° 625 FS-PB : [RJF 7/04 n° 801](#). A contrario exclusion des présents d'usage, Cass. 1<sup>er</sup> civ. 10 mai 1995, Dor de Lastours : Bull. civ. I n° 197, Répertoire du notariat Defrenois 1996 n° 21 p. 1279, note J. Bernard de Saint-Affrique avec nombre de précédents jurisprudentiels.

(13) Cass. com. 24 octobre 2000 n° 1865 FS-P : [RJF 2/01 n° 263](#) ; Cass. com. 19 avril 2005 n° 650 F-D : [RJF 8-9/05 n° 974](#) ; Cass. com. 31 janvier 2006 n° 128 F-D : [RJF 5/06 n° 599](#) ; Cass. com. 6 mars 2007 n° 05-21.525 (n° 432 F-D : [RJF 7/07 n° 843](#)).

(14) Le Conseil constitutionnel est appelé régulièrement à exercer son contrôle à cet égard, notamment lorsque lui sont déferées les lois de finances annuelles ou rectificatives (cf. par exemple le contrôle de l'adéquation directe des critères d'assujettissement à un impôt avec son objet (Cons. const. 29 juillet 1998 n° 98-403 DC : JO 31 juillet 1998 p. 11710) ou la vérification de l'existence d'une capacité contributive (Cons. const. 29 décembre 1998 n° 98-405 DC : JO 31 décembre 1998 p. 20139, [RJF 2/99 n° 194](#)).

- (15) Cf. B. Hatoux, « Le contentieux fiscal judiciaire » : Rev. Fr. Fin. Pub. n° 17, 1987 p. 71. Voir aussi Cass. civ. 11 décembre 1838 ; Inst. 1590 du 15 juillet 1839 § 7 ; Cass. civ. 26 août 1868 : Jour. Enr. 1869 n° 18605 ; Cass. civ. 21 octobre 1869 : Jour. Enr. 1869 n° 18.720 ; et plus récemment Cass. com. 4 décembre 1984 n° 918 P : [RJF 1/85 n° 519](#) ; Cass. com. 22 mars 1988, SCI de Chingoudy : [RJF 6/88 n° 828](#), Gaz. Pal. 17.7.88 note Hatoux ; Cass. com. 28 janvier 1992 n° 187 P : [RJF 4/92 n° 569](#) ; Cass. com. 28 janvier 1992 n° 188 P : [RJF 4/92 n° 570](#), Bull. civ. IV n° 41 ; Cass. com. 4 juillet 1995 n° 1603 P : [RJF 12/95 n° 1439](#) ; Cass. com. 24 mars 1998 n° 761 D : [RJF 7/98 n° 886](#).
- (16) Exemples d'indépendance : Cass. com. 6 octobre 1998 n° 1493 D : [RJF 12/98 n° 1505](#) ; Cass. com. 20 octobre 1998 n° 1694 D : [RJF 3/99 n° 357](#) (voir les observations) ; Cass. com. 16 novembre 1999 n° 1803 P : [RJF 5/00 n° 715](#) ; Cass. com. 27 juin 2000 n° 1468 FS-P : [RJF 9-10/00 n° 1177](#) ; Cass. com. 21 novembre 2000 n° 1978 FS-D : [RJF 3/01 n° 395](#) ; Cass. com. 6 juin 2001 n° 1133 F-D : [RJF 10/01 n° 1331](#) ; Cass. com. 13 novembre 2003 n° 1536 FS-P, Sté Parfums Fabergé : [RJF 3/04 n° 318](#) ; exemples de renvoi, Cass. com. 12 novembre 1986 n° 85-12.949, Sté Métrobus Publicité : Bull. civ. IV n° 211 ; Cass. com. 30 juin 1987, Sté Métrobus Publicité : Bull. civ. IV n° 169 ; Cass. com. 4 mai 1993 n° 784 D : [RJF 7/93 n° 1075](#) avec les précédents cités ; Cass. com. 13 janvier 1998 n° 131 D : [RJF 4/98 n° 489](#) ; Cass. com. 3 juillet 2001 n° 1334 FS-P, Durreche : [RJF 11/01 n° 1458](#) ; Cass. com. 13 janvier 1998 n° 131 D : [RJF 4/98 n° 489](#).
- (17) C'est nous qui soulignons les mots « donateur » et « défunt ».
- (18) Bull. civ. I n° 93 ;