

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-10-40-20-17/06/2013

Date de publication : 17/06/2013

ENR - Mutations à titre gratuit - Successions - Champ d'application des droits de mutation par décès - Présomptions légales de propriété - Valeurs mobilières, parts sociales et créances

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles

Titre 1 : Successions

Chapitre 1 : Champ d'application des droits de mutation par décès : Principes

Section 4 : Présomptions légales de propriété

Sous-section 2 : Valeurs mobilières, parts sociales et créances

Sommaire :

I. Présomption résultant de l'article 752 du CGI

A. Champ d'application

B. Exception

C. Preuve contraire

1. Cas général

2. Cas particulier des prélèvements opérés sur les comptes bancaires ou assimilés

a. Non application de la présomption légale

b. Application des dispositions de l'article 750 ter du CGI

1° Dispositif

2° Applications jurisprudentielles

a° Procédure

b° Rôle du juge : l'appréciation des présomptions

c° Preuve de l'omission rapportée

d° Preuve de l'omission non rapportée

D. Procédure spéciale

1. Principes

2. Modalités d'application

3. Engagement de la procédure spéciale

4. Mise en œuvre de la procédure contradictoire

E. Mesures de contrôle : déclaration des opérations sur valeurs mobilières

II. Présomptions de propriété résultant de l'article 754 B du CGI

A. Présomption de propriété résultant du I de l'article 754 B du CGI

1. Titres concernés

2. Mise en œuvre de la présomption de propriété

a. Définition de la diligence

b. Administration de la preuve contraire

c. Application des sanctions

B. Présomption de propriété résultant du II de l'article 754 B du CGI

1. Titres concernés
2. Mise en œuvre de la présomption de propriété
 - a. Définition de la diligence
 - b. Application des sanctions
 - c. Administration de la preuve contraire

I. Présomption résultant de l'article 752 du CGI

1

L'article 752 du code général des impôts (CGI) dispose que sont présumées, jusqu'à preuve contraire, faire partie de la succession, pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, les actions, obligations, parts de fondateur ou bénéficiaires, biens ou droits placés dans un trust défini à l'article 792-0 bis du CGI, parts sociales et toutes autres créances dont le défunt a eu la propriété ou a perçu les revenus ou à raison desquelles il a effectué une opération quelconque moins d'un an avant son décès.

A. Champ d'application

10

La présomption légale s'applique non seulement aux valeurs mobilières, aux biens ou droits placés dans un trust et aux parts sociales, mais aussi aux créances.

À cet égard, il est précisé que si conformément à la jurisprudence de la cour de cassation, le solde créditeur d'un compte bancaire ou assimilé constitue une créance présumée, sauf preuve contraire, faire partie de l'actif successoral en vertu de l'article 752 du CGI, il n'en est pas de même des retraits d'espèces opérés sur ces mêmes comptes (cf. I-C-2-a § 90).

20

La présomption peut être invoquée dès lors que le défunt a touché, une fois pendant l'année de son décès, tout ou partie des revenus de titres ou valeurs ou qu'il a effectué, durant la même période, une opération quelconque se rattachant à ces titres et valeurs telle que représentation à une assemblée générale, exercice du droit de souscription, dépôt ou retrait des titres d'une banque, constitution en nantissement.

Ainsi, la cour de cassation a jugé que la présomption de propriété instituée par l'article 752 du CGI est opposable à un héritier dès lors que l'année précédant son décès, le de cujus a participé, en qualité de porteur d'actions, à l'assemblée générale d'une société anonyme. Cette participation constitue en effet une opération effectuée à raison de ces titres au sens de l'article susvisé (Cass. com., 6 mars 1984, n° 82-12751).

30

En outre, la présomption de l'article 752 du CGI peut être invoquée dès l'instant que le défunt a eu la propriété des biens susvisés à un moment quelconque au cours du délai d'un an ayant précédé son décès. C'est ainsi que l'administration peut invoquer la présomption à raison d'un prix de vente d'immeuble qui a été dû au de cujus à un moment quelconque de cette période, à moins que ne soit établi le paiement avant le décès.

B. Exception

40

Le troisième alinéa de l'[article 752 du CGI](#) précise que la présomption de propriété qu'il pose ne s'applique pas aux biens ayant fait l'objet d'une libéralité graduelle ou résiduelle, telle que visée à l'[article 1048 du code civil](#) et à l'[article 1061 du code civil](#).

Ces aménagements de dispositifs relatifs aux présomptions de propriété ont notamment pour objet d'éviter l'application de ces dispositions aux nouveaux modes de transmission institués par la [loi n° 2006-728 du 23 juin 2006](#) comme les libéralités graduelles et résiduelles. Ainsi, par exemple, ces aménagements permettent aux héritiers des premiers gratifiés de ne pas avoir à apporter la preuve qu'un bien donné par donation résiduelle n'appartenait pas au défunt, bien que ce dernier ait pu recevoir des fruits ou effectuer des opérations sur ce bien. A cet égard, il est rappelé que les biens faisant l'objet d'une libéralité graduelle ou résiduelle ne font pas partie sur le plan civil de la succession du grevé ou premier bénéficiaire, sauf renonciation ou prédécès du second gratifié, à moins que l'acte prévoit expressément que ses héritiers pourront la recueillir ou désigne un autre second gratifié ([C. civ., art. 1051](#) et [C. civ., art. 1056](#)).

C. Preuve contraire

1. Cas général

50

La présomption édictée par l'[article 752 du CGI](#) n'est pas irréfragable et les héritiers sont fondés à apporter la preuve contraire par tous les moyens compatibles avec la procédure écrite.

La preuve contraire ne résulte pas cependant du fait que les scellés aient été apposés et un inventaire dressé qui ne mentionne pas les valeurs dont le *de cujus* a perçu les revenus dans l'année du décès.

60

Par ailleurs, aux termes du deuxième alinéa de l'[article 752 du CGI](#), la preuve contraire ne peut résulter de la cession à titre onéreux consentie à l'un des héritiers présomptifs ou descendants d'eux, même exclu par testament, ou à des donataires ou légataires institués, même par testament postérieur, ou à des personnes interposées, telles qu'elles sont désignées par le deuxième alinéa de l'[article 911 du code civil](#), à moins que cette cession ait acquis date certaine avant l'ouverture de la succession.

Les personnes énumérées par le deuxième alinéa de l'article 752 du CGI sont les mêmes que celles visées par l'[article 751 du CGI](#).

En conséquence, dans le cas où la cession invoquée a été consentie à l'une des personnes visées ci-dessus, la preuve contraire ne peut être considérée comme rapportée que si la cession est établie par acte authentique ou par acte sous-seing privé dûment enregistré avant le décès ou ayant acquis date certaine par le décès du cessionnaire.

À ce sujet, il a été jugé que l'acte de cession à titre onéreux, doit avoir acquis une date certaine avant l'ouverture de la succession par l'un des moyens énumérés par l'article 1328 du code civil. En l'espèce, la cession litigieuse avait eu lieu sous forme verbale et il était allégué par la partie adverse que différentes pièces (relevés bancaires notamment) étaient de nature à conférer à cette cession une date certaine : la Cour de cassation a confirmé que la preuve contraire à la présomption prévue à l'article 752 du CGI n'avait pas été rapportée ([Cass. com., 22 janvier 1985, n° 83-14388](#)).

De même, il a été jugé que la preuve contraire ne pouvait être considérée comme rapportée lorsque l'acte, par lequel la défunte a cédé à son héritière et légataire universelle des valeurs mobilières dont elle avait encaissé les revenus dans l'année ayant précédé sa mort, a acquis date certaine non pas avant l'ouverture de la succession mais seulement du jour du décès ([Cass. com., arrêt du 30 janvier 1979, n° 77-13852](#)).

70

Enfin, un simple bordereau de société de bourse ne répond pas aux conditions posées par le deuxième alinéa de l'[article 752 du CGI](#).

80

Si un acte sous seing privé portant cession, à un héritier présomptif, de parts sociales ayant appartenu au défunt n'est enregistré qu'après le décès, il n'est pas susceptible de faire échec à la présomption légale, mais, la cession étant réputée inexistante en droit fiscal, il a été admis que les droits de mutation à titre onéreux soient imputés sur les droits de mutation par décès exigibles en application de l'[article 752 du CGI](#).

2. Cas particulier des prélèvements opérés sur les comptes bancaires ou assimilés

a. Non application de la présomption légale

90

Les héritiers, qui établissent que des sommes déposées par le défunt sur un compte courant lui ont été remboursées moins d'un an avant le décès, apportent la preuve contraire à la présomption de propriété de la créance correspondante instituée par l'article 752 du CGI. Il appartient alors à l'administration d'apporter, par des présomptions de fait, la preuve de la conservation par le défunt des espèces retirées jusqu'au jour du décès (Cass. com., 30 octobre 1989, n° 88-13015).

Par cet arrêt de principe, la cour de cassation a condamné la doctrine administrative selon laquelle, pour les retraits effectués sur des comptes bancaires, la preuve contraire admise pour faire échec à la présomption légale de propriété ne pouvait résulter que de la justification de la destination ou du emploi des sommes retirées. La Cour Suprême a jugé que le retrait constituait par lui-même la preuve contraire prévue par l'article 752 du CGI.

En conséquence, la présomption de propriété de l'article 752 du CGI n'est plus applicable en cas de prélèvements opérés sur des comptes bancaires ou assimilés (C.C.P., livrets d'épargne, etc.).

b. Application des dispositions de l'article 750 ter du CGI

1° Dispositif

100

Les dispositions de l'[article 752 du CGI](#) n'étant pas applicables, lorsque le défunt, ou un mandataire agissant pour son compte, a retiré des espèces d'un de ses comptes, il appartient, le cas échéant, au service de démontrer l'omission, dans la déclaration de succession, de ces deniers comptants. Cette preuve doit être rapportée au moyen d'un faisceau de présomptions de fait, graves, précises et concordantes. Les présomptions telles que l'importance des sommes retirées par rapport au train de vie habituel du défunt ou la proximité des dates des retraits et du décès devront, dans toute la mesure du possible, être confortées par d'autres éléments de fait, comme par exemple, le paiement, autrement qu'au moyen des retraits opérés, des dépenses de train de vie du défunt, l'absence d'emploi connu des sommes retirées ou l'impossibilité pour le *de cujus* de dépenser celles-ci ou les acquisitions ou placements effectués peu de temps après le décès par les héritiers pour des sommes équivalentes aux retraits en cause.

Par ailleurs, en présence de débits suspects correspondant soit à des chèques émis par le défunt ou son mandataire, soit à des virements exécutés sur leur ordre au profit d'un ayant droit, il peut être soutenu, selon les circonstances de l'espèce, qu'il s'agit soit d'un don manuel à ajouter à l'actif de la succession (ou à l'émolument recueilli par le bénéficiaire lorsque celui-ci est un légataire ou donataire du défunt) pour être soumis à l'impôt en vertu de l'[article 757 du CGI](#) et de l'[article 784 du CGI](#)

, soit d'un prêt consenti par le défunt, donc d'une créance de la succession à l'encontre de l'héritier ou du légataire, créance taxable alors même qu'elle serait éteinte par confusion (C. civ., art. 1300).

2° Applications jurisprudentielles

110

La cour de cassation a apporté un certain nombre de précisions concernant la mise en œuvre de l'article 750 ter du CGI en matière de réintégration à l'actif successoral imposable de sommes provenant de retraits effectués sur les comptes de *de cujus*.

Il suffit, pour que l'administration réintègre dans l'actif successoral une somme provenant d'un retrait d'un compte du défunt, qu'elle rapporte, par des présomptions de fait, la preuve que les fonds ont été conservés par le défunt jusqu'au jour du décès (Cass. Com., 1^{er} avril 1997, n^{os} 95-13256 et 95-13257). L'article 750 ter du CGI définit la consistance de l'actif successoral imposable, en y incluant ou en excluant certains biens selon que le défunt a son domicile en France ou hors de France (Cass. Com., 10 juin 1997, n° 95-15784).

La possibilité qu'a l'administration de se faire communiquer des renseignements relatifs à un compte bancaire par l'établissement qui le tient, ne la prive pas de la faculté que lui donne l'article L. 10 du livre des procédures fiscales (LPF) de demander aux contribuables tous renseignements, justifications et éclaircissements relatifs aux déclarations qu'ils ont souscrites. Dès lors, l'administration est en droit de demander au légataire ou à l'héritier de lui communiquer la copie recto-verso de chèques émis par le défunt (Cass. com., 30 novembre 1999, n° 97-16775).

120

Les deux arrêts du 1er avril 1997 (cf. I-C-2-b-2° § 110) confirment la jurisprudence antérieure de la cour de cassation aux termes de laquelle, pour réintégrer une omission de deniers à l'actif successoral, l'administration doit seulement apporter, par des présomptions de fait, la preuve que les sommes ont été conservées dans le patrimoine du défunt jusqu'à son décès. En l'occurrence, les jugements censurés avaient exigé, à tort, du service, la preuve de la destination effective des fonds, voire de leur appréhension par les héritiers ou légataires.

La cour de cassation précise, dans ses décisions du 10 juin 1997, que l'article 750 ter du CGI constitue le fondement légal du redressement portant réintégration à l'actif successoral d'une omission de deniers, en rejetant le moyen adverse soutenant que ce texte avait pour seul objet de définir le champ d'application ratione loci des droits de mutation à titre gratuit et non la consistance de l'actif successoral imposable.

La cour de cassation confirme la possibilité, pour l'administration, d'utiliser le dispositif prévu à l'article L. 10 du LPF afin de rechercher des renseignements permettant la mise en œuvre de l'article 750 ter du CGI (cf. I-C-2-b-1° § 100). Elle admet que cette recherche prenne la forme d'une demande directe au contribuable de copies recto-verso de plusieurs chèques émis par le défunt avant son décès (cf. I-C-2-b-2°-a° § 160 en matière de communication des relevés de compte).

a° Procédure

130

Lorsque l'administration entend, sur le fondement de l'article 750 ter du CGI, réintégrer à l'actif successoral imposable des sommes retirées des comptes bancaires du *de cujus*, il lui incombe de rapporter la preuve, par des présomptions de

fait, de ce que les sommes litigieuses ont été conservées par le défunt jusqu'au jour de son décès.

Dès lors que la déclaration de succession ne faisait pas mention des retraits litigieux, l'administration n'a pu avoir connaissance des sommes qu'elle estime faire partie de l'actif successoral que par des recherches ultérieures, ce dont il se déduit que la prescription décennale prévue à l'article L. 186 du LPF était applicable (Cass. com., 1er juin 1999, n° 97-14222).

140

Dans le cadre de telles recherches, le service peut, sans renverser la charge de la preuve ni méconnaître les articles 1315 du code civil et 6 de la convention européenne des droits de l'Homme, inviter les héritiers à fournir des extraits des comptes bancaires du de cujus (Cass. com., 12 janvier 1999, n° 97-11707).

150

Dès lors que c'est l'article 750 ter du CGI qui constitue le fondement légal d'une telle réintégration, la notification de redressements adressée au contribuable est suffisamment motivée par le visa de ce texte, sans qu'il soit besoin de citer les articles 2279 du code civil ou 752 du CGI (Cass. com., 21 mai 1996, n° 94-18022, Cass. com., 12 janvier 1999, n° 97-11707 et Cass. com., 1er juin 1999, n° 97-14222). En outre, la procédure préalable prévue à l'article L. 19 du LPF n'est pas applicable puisque réservée aux cas de mise en œuvre de la présomption légale de propriété de l'article 752 du CGI (Cass. com., 23 février 1999, n° 96-20903).

La Cour réaffirme le principe constant selon lequel il appartient à l'administration de rapporter la preuve de ce que les sommes litigieuses ont été conservées par le défunt jusqu'au jour de son décès (Cass., com., 19 mai 1998, n° 96-14217). Il n'existe en effet aucune présomption légale de conservation des deniers retirés (Cass. com., 18 mai 1999, n° 97-13355), mais le service est fondé à démontrer une telle conservation par des présomptions de fait.

En ce domaine, dès lors qu'il s'agit de réparer, non une simple insuffisance de déclaration, mais une véritable omission (Cass. com., 9 mars 1993, n° 91-11303) dont l'administration n'a pu avoir connaissance que par des recherches ultérieures, seule la prescription décennale [dorénavant sexennale] prévue à l'article L. 186 du LPF trouve à s'appliquer (Cass. com., 1er juin 1999, n° 97-14222).

160

Dans le cadre de telles recherches, l'administration peut demander aux héritiers de lui fournir des extraits des comptes bancaires du de cujus.

Une telle demande, qui s'inscrit dans le cadre de l'article L. 10 du LPF (Cass. Com. 7 avril 1998, n° 96-16213) et qui n'est assortie d'aucune obligation contraignante, ne méconnaît pas les articles 1315 du code civil et 6 de la convention européenne des droits de l'Homme, et n'a pas pour effet d'inverser la charge de la preuve (Cass. com., 12 janvier 1999, n° 97-11707).

170

La cour confirme par ailleurs (Cass. com., 10 juin 1997, n° 95-15784) que c'est l'article 750 ter du CGI qui constitue le fondement légal de la réintégration des sommes en cause à l'actif successoral imposable.

Il en résulte que la notification de redressements procédant à une telle réintégration est suffisamment motivée au regard des exigences de l'article L. 57 du LPF, par le visa de

l'article 750 ter du CGI , sans qu'il soit besoin de citer l'article 2279 du code civil ou l'article 752 du CGI (Cass. com., 21 mai 1996, n° 94-18022, Cass. com., 12 janvier 1999, n° 97-11707 et Cass. com., arrêt du 1^{er} juin 1999, n° 97-14222).

180

Il n'y a pas lieu, en outre, de mettre en œuvre la procédure préalable prévue à l'article L. 19 du LPF, celle-ci n'étant, en effet, applicable qu'aux seuls redressements fondés sur la présomption légale de propriété instituée par l'article 752 du CGI (Cass. com., 23 février 1999, n° 96-20903).

b° Rôle du juge : l'appréciation des présomptions

190

Lorsqu'il est saisi d'un tel litige, le juge doit apprécier la pertinence, au regard du fait à prouver, des éléments du débat.

Dès lors que seule la conservation des sommes litigieuses par le défunt jusqu'au jour de son décès doit être établie, le tribunal ne peut écarter les présomptions en ce sens avancées par le service au motif qu'elles n'établissent pas l'appréhension par l'héritier des espèces en cause (Cass. com., 10 février 1998, n° 96-12582).

Une même somme ne pouvant en effet être simultanément employée et conservée, l'administration qui prétend établir une telle conservation n'a pas à rechercher l'usage qui aurait pu être fait des espèces litigieuses, ni à établir l'existence d'un don manuel au profit des héritiers, des légataires ou de tiers.

Le tribunal ne peut davantage refuser d'apprécier la valeur probante des présomptions au prétexte que le retrait concerné est antérieur à l'année précédant le décès.

Non seulement il n'existe aucune "présomption de consommation" des sommes retirées plus d'un an avant le décès, mais c'est au surplus rajouter à l'article 750 ter du CGI une condition qui n'y figure pas que de limiter son application aux seuls retraits effectués dans l'année du décès (Cass. com., 1^{er} juin 1999, n° 97-14222).

200

L'administration étant seulement tenue d'établir la conservation des espèces retirées, le juge ne peut écarter les présomptions de fait avancées en ce sens par le service au motif que la preuve de la soustraction des sommes en cause par l'héritier n'est pas rapportée (Cass. com., 10 février 1998, n° 96-12582).

210

Le tribunal saisi ne peut refuser d'apprécier la valeur probante des présomptions de fait établissant la conservation par le défunt jusqu'au jour de son décès de sommes retirées de ses comptes bancaires au motif que les retraits litigieux ont été effectués plus d'un an avant son décès (Cass. com., 1^{er} juin 1999, n° 97-14222).

c° Preuve de l'omission rapportée

220

Sur le fond, les arrêts analysés fournissent plusieurs exemples dans lesquels la cour de cassation a approuvé les

jugements ayant considéré comme rapportée la preuve de l'omission.

Si l'appréciation des éléments de présomption relève du pouvoir souverain des juridictions de fond, la Cour Suprême contrôle cependant que les faits et circonstances retenus par le juge ne sont, ni dénués de toute pertinence au regard du fait à prouver, ni assimilables à une motivation d'ordre général.

L'administration est en effet tenue d'établir, par des éléments concrets et précis, tirés du dossier de l'espèce, la conservation des sommes retirées.

230

Les redevables n'ont pas, pour leur part, l'obligation de justifier l'utilisation qui a pu en être faite et peuvent se borner à critiquer la valeur du faisceau de présomptions réuni par le service. Mais dans ce cas, le juge peut, sans inverser la charge de la preuve, conforter son appréciation des présomptions en cause par le constat qu'aucune circonstance les contredisant ou permettant de faire douter de leur force probante n'est établie (Cass. com., 19 mai 1998, n° 96-14217).

Bien entendu, le jugement qui se fonderait exclusivement sur l'absence d'explications des héritiers sur l'utilisation des sommes retirées opérerait un renversement de la charge de la preuve, et encourrait la censure de ce chef (Cass. com., 10 juin 1997, n° 95-15784).

Si, en revanche, les redevables entendent alléguer de faits concrets et précis démontrant, selon eux, le défaut de conservation des sommes en cause, il leur appartient de prouver ceux-ci conformément à la loi (C. proc. civ., art. 9). Le juge se prononce alors sur la pertinence et la crédibilité respectives des thèses en présence et des arguments avancés pour leur soutien, et peut ainsi décider que les présomptions avancées par le service étaient contraires à l'allégation de l'héritière selon laquelle la de cujus avait remis les sommes litigieuses à des tiers (Cass. com., 12 janvier 1999, n° 97-11707).

240

Justifie sa décision, sans renverser la charge de la preuve le tribunal qui, pour admettre la conservation des sommes retirées, retient les circonstances suivantes qu'il détaille :

- défunt vivant dans une maison de retraite et n'ayant pas été en mesure, dans les trois jours séparant le retrait du décès de dépenser ou de remettre à un tiers les fonds litigieux, alors qu'aucune circonstance contredisant ces faits ou permettant de faire douter de leur force probante n'a été établie (Cass. com., 19 mai 1998, n° 96-14217) ;

- importance, sans rapport avec les besoins et le train de vie usuel de la de cujus, des fonds retirés des comptes bancaires ou reçus en paiement de bons de caisse dans les trois mois précédant son décès, dès lors qu'il n'est justifié d'aucun emploi spécial qui en aurait été fait auparavant ; analyse corroborée par la circonstance que l'héritier a acheté un appartement peu après avoir hérité de sa tante en payant comptant des sommes dont il n'a pu établir la provenance (Cass. com., 1^{er} juin 1999, n° 97-14222) ;

- importance des sommes retirées, âge avancé du de cujus, brièveté du délai écoulé (quelques jours) entre le retrait des fonds et la date du décès, sans qu'il soit opposé qu'eu égard à son mode de vie habituel ou à ses relations sociales, le défunt aurait pu faire de ces sommes un usage particulier (Cass. com., 1^{er} juin 1999, n° 97-14222) ;

- montant des sommes retirées (791 740 F soit 120 700 €) excédant de manière notable les besoins d'une personne âgée de 87 ans ; date de leur retrait (trois mois avant le décès) confirmant que la de cujus n'a pu consommer une telle somme pour faire face à ses besoins ; absence de placement de ces sommes, constatation que les présomptions avancées par le service étaient contraires à l'allégation de l'héritière selon laquelle la défunte aurait remis lesdites sommes à des tiers (Cass. com., 12 janvier 1999, n° 97-11707).

d° Preuve de l'omission non rapportée

250

La seule absence apparente d'emploi des fonds retirés par le de cujus dans les mois précédant son décès ne permet pas de déduire une volonté de dissimulation de la part du défunt ou de ses légataires en l'absence de toute présomption légale de propriété au jour du décès des sommes retirées (Cass. com., 18 mai 1999, n° 97-13355).

260

Le remboursement, sous forme de retrait, moins d'un an avant son décès, des sommes déposées par le défunt sur un compte courant constitue la preuve contraire à la présomption légale de propriété de l'article 752 du code civil. Il appartient dès lors à l'administration d'apporter, par des présomptions de fait, la preuve de la conservation par le défunt des espèces retirées jusqu'au jour de son décès.

Encourt la cassation le jugement qui, pour réintégrer à l'actif successoral les sommes prélevées sur le compte du de cujus durant l'année précédant son décès, retient que l'héritière n'a pu apporter d'explications sur l'utilisation qui en a été faite (Cass. com., 10 juin 1997, n° 95-15784).

270

Constitue un motif sans pertinence au regard du fait à prouver celui par lequel le tribunal retient comme indice grave et précis de la conservation dans le patrimoine du de cujus des sommes retirées au cours du mois précédant son décès la circonstance que "rien ne lui permettait de penser sa fin prochaine" (Cass. com., 9 février 1999, n° 96-16935).

280

Statue par un motif d'ordre général, sans justifier en fait son appréciation, le tribunal qui, pour admettre la réintégration dans l'actif successoral de la somme de 275.000 F (ou 41.923 €) relève qu'elle a été encaissée sur une période de huit mois et ne correspond pas au train de vie d'une personne âgée et malade, et ajoute que le fait que les prélèvements n'aient pas été effectués de manière régulière permet d'affirmer que ces sommes n'ont pas été utilisées pour les besoins personnels de la vie courante du de cujus (Cass. com., 10 juin 1997, n° 95-15784).

290

La Cour de Cassation censure les décisions s'appuyant sur des motifs dénués de pertinence (Cass. com., 9 février 1999, n° 96-16935) ou d'ordre général (Cass. com., 10 juin 1997, n° 95-15784).

Il est à cet égard fréquent de retrouver le même type de faits dans les motivations admises comme dans celles refusées par la cour de cassation (par exemple, l'âge du *de cujus*, l'importance, sans rapport avec son train de vie habituel, des sommes retirées, etc.).

S'agissant d'une question de pur fait, il n'existe pas, en réalité, de critère déterminant susceptible d'emporter systématiquement la conviction des juges. Mais il importe que l'action du service, et par extension, les motifs du jugement, soient justifiés en fait, de manière précise et concrète.

A titre d'exemple, l'invocation de la disproportion entre le montant des sommes retirées et le train de vie habituel du *de cujus* sera qualifiée de motif d'ordre général si elle s'appuie uniquement, de manière abstraite, sur l'âge et l'état de maladie du défunt. Elle sera en revanche susceptible d'être retenue et d'emporter la conviction du juge si elle est justifiée en fait, notamment par un exposé, sommaire mais concret, de ce train de vie tel que celui-ci ressort des documents détenus par le service.

D. Procédure spéciale

300

Il s'agit de la procédure spéciale prévue à l'article L. 19 du LPF et à l'article R*. 19-1 du LPF.

1. Principes

310

L'article L. 19 du LPF prévoit qu'à l'occasion du contrôle des déclarations de succession, l'administration peut demander aux héritiers et autres ayants droit des éclaircissements ou des justifications au sujet des titres, valeurs et créances ainsi que des biens ou droits placés dans un trust défini à l'article 792-0 bis du CGI et des produits qui y sont capitalisés, non énoncés dans la déclaration et qui sont présumés faire partie de la succession en application du premier alinéa de l'article 752 du CGI.

L'article R*. 19-1 du LPF dispose que les demandes d'éclaircissements ou de justifications prévues par l'article L. 19 du LPF sont faites verbalement ou par écrit aux héritiers ou autres personnes concernées.

Si les intéressés refusent de répondre à la demande ou si leur réponse est considérée comme insuffisante une mise en demeure leur est adressée par lettre recommandée avec avis de réception. Ils disposent alors d'un délai de trois mois :

- soit pour établir, dans les formes compatibles avec la procédure écrite en matière d'enregistrement ou, s'il y a lieu, au moyen d'un acte ayant acquis date certaine avant l'ouverture de la succession, que les titres, valeurs et créances étaient sortis de l'hérédité ;

- soit pour verser les droits de mutation par décès et les pénalités relatifs aux titres et valeurs non déclarés.

Lorsque le délai de trois mois est écoulé les droits correspondants sont mis à la charge du contribuable s'il n'a pas rempli ses obligations et les preuves tendant à justifier que les titres, valeurs ou créances ne font pas partie de la succession, ne sont plus recevables (LPF, art. R*. 19-1, al. 5).

2. Modalités d'application

320

Par un arrêt du 6 juin 1984 (n° 82-16496), la cour de cassation s'est prononcée sur la procédure applicable en cas de mise en œuvre de la présomption de l'article 752 du CGI.

Cette jurisprudence a conduit l'administration à préciser les modalités pratiques selon lesquelles doivent désormais être articulées la procédure de redressement contradictoire et la procédure spéciale de l'article L. 19 du LPF.

À la suite de la constatation de l'omission dans la déclaration de la succession de la défunte d'une somme retirée par la légataire universelle moins d'un an avant le décès, le service avait utilisé concurremment deux procédures :

- notification d'un redressement à l'ayant droit (application des articles L. 55 et suivants du LPF) ;

- puis, sans attendre l'expiration du délai de trente jours imparti pour présenter des observations, envoi de la mise en demeure prévue à l'article R. 19-1 du LPF.*

L'avis de mise en recouvrement fut établi dans les six mois qui suivirent.

Le tribunal saisi du litige par le redevable a considéré que la procédure employée était régulière : la notification de redressement constituait selon lui une demande d'éclaircissements et de justifications au sens de l'article L. 19 du LPF.

Le jugement a été annulé par la Cour de cassation.

L'arrêt énonce ainsi deux règles :

- le caractère obligatoire de la procédure de redressement contradictoire dans le cadre de l'application de l'article 752 du CGI. Cette position de principe s'inscrit dans la volonté de la cour d'étendre la procédure de redressement de droit commun à toutes les situations pour lesquelles elle n'est pas expressément exclue ;

- la procédure spéciale doit s'articuler avec la procédure de redressement contradictoire.

(330)

(340)

350

La procédure préalable prévue à l'article L. 19 du LPF n'est pas applicable puisque réservée aux cas de mise en œuvre de la présomption légale de propriété de l'article 752 du CGI ([Cass. com., 23 février 1999, n° 96-20903](#)).

Le respect des règles énoncées par la Cour de cassation impose à l'administration, lorsqu'elle entend faire application de la présomption de propriété instituée par l'[article 752 du CGI](#), d'utiliser la procédure de rectification contradictoire visée à l'[article L. 55 du LPF](#) dont ne la dispense pas la procédure spéciale de l'[article L. 19 du LPF](#) et de l'[article R*. 19-1 du LPF](#).

Pour éviter toute difficulté, il convient de combiner ces deux procédures.

Le service doit donc mettre en œuvre la procédure spéciale et, le cas échéant, à l'expiration du délai prévu par l'article R*. 19-1 du LPF, adresser aux contribuables une proposition de rectification.

3. Engagement de la procédure spéciale

360

La procédure spéciale s'ouvre par l'envoi aux ayants droit d'une demande amiable d'éclaircissements ou de justifications concernant les biens, objets de la présomption de l'[article 752 du CGI](#).

Cette demande peut être faite soit verbalement, soit par écrit. À cet égard, afin que la preuve du respect des dispositions

de l'article R*. 19-1 du LPF puisse être apportée efficacement, il est recommandé au service de confirmer systématiquement par écrit les demandes amiables verbales qui n'ont pu être satisfaites.

À défaut de réponse ou en cas de réponse insuffisante, il est procédé à l'envoi d'une mise en demeure.

Aux termes de l'article R*. 19-1 du LPF, le contribuable dispose d'un délai de trois mois pour apporter les justifications requises ou pour verser les droits liquidés par les services dont le montant figure sur la mise en demeure.

Plusieurs situations sont alors envisageables :

- le contribuable rapporte la preuve contraire prévue à l'article 752 du CGI ou, à l'inverse, acquitte en totalité, dans le délai de trois mois fixé par la mise en demeure, les droits liquidés par le service. La procédure est alors close et le contribuable en est informé ;

- tous autres cas (absence de réponse, justifications insuffisantes ou limitées à certains biens ; défaut de paiement total ou partiel) : pour satisfaire à la règle énoncée par la cour de cassation, le service est tenu d'engager à l'encontre du redevable une procédure de rectification contradictoire dès lors que le désaccord persiste pour le tout ou en partie.

4. Mise en œuvre de la procédure contradictoire

370

En application des articles L. 57 et suivants du LPF, le service adresse au contribuable, dans le cadre de cette procédure, une proposition de rectification.

La proposition doit faire référence à la mise en demeure et comporter le détail des sommes ou biens que le service entend taxer en définitive. S'il y a lieu, elle mentionne, pour mémoire, les paiements déjà effectués à la suite de la mise en demeure.

Conformément à l'article R*. 57-1 du LPF, la notification ouvre au contribuable, dans les conditions de droit commun, un délai de trente jours pour présenter ses observations et, notamment, rapporter la preuve contraire ou pour faire parvenir son acceptation.

Ce n'est qu'après l'expiration de ce délai et, éventuellement, confirmation de la rectification, que les droits liquidés par le service, et les pénalités régulièrement motivées, sanctionnant l'insuffisance de déclaration, seront mis en recouvrement.

380

L'administration est en droit, tant qu'elle agit dans le délai de reprise, de modifier le fondement juridique des rectifications qu'elle envisage de notifier, à condition de respecter les spécificités éventuelles de la procédure liée au fondement retenu et d'adresser au contribuable une nouvelle proposition de rectification ouvrant un nouveau débat contradictoire. Est en conséquence régulière la procédure de rectification fondée sur les dispositions de l'article 752 du CGI et suivie, dans les formes prescrites par l'article L. 19 du LPF et l'article R*. 19-1 du LPF, après l'abandon d'une première procédure diligente sur le fondement de l'article 750 ter du CGI et fondée sur d'autres faits.

A l'occasion du contrôle d'une déclaration de succession, l'administration avait primitivement notifié aux héritiers un redressement tendant, sur le fondement de l'article 750 ter du CGI, à réintégrer dans l'actif héréditaire les sommes regardées comme présentes dans le patrimoine du défunt au jour de son décès et correspondant au montant de retraits effectués par l'intéressé sur ses comptes bancaires peu de temps avant cette date. A la suite des observations présentées par les redevables prouvant que les sommes en cause avaient été employées par le défunt dans la souscription de bons anonymes, le service a modifié le fondement juridique de son action, estimant que les bons litigieux pouvaient, eu égard à la présomption légale de propriété instituée par l'article 752 du CGI, être rattachés à l'actif imposable, le de cujus en ayant eu la propriété moins d'un an avant son décès. Il a alors adressé une nouvelle notification de redressements aux redevables, non sans avoir au

préalable engagé la procédure spéciale prévue par l'article L. 19 du LPF et l'article R*. 19-1 du LPF. La cour de cassation juge parfaitement régulière cette manière de procéder dès lors, d'une part, que la demande d'éclaircissement et la mise en demeure prévues par les textes précités du LPF ne pouvaient en aucun cas se rattacher à la première notification de redressements fondée sur d'autres faits et antérieure à la découverte de l'existence des bons litigieux et, d'autre part, que le contribuable avait été informé que la seconde notification de redressements annulait et remplaçait la précédente. Sur le fond, l'arrêt rappelle implicitement que les champs d'application de l'article 750 ter du CGI et de l'article 752 du CGI sont distincts. En effet, le premier de ces textes exige que soit établie par l'administration, dans les formes compatibles avec le caractère écrit de la procédure, la conservation par le de cujus des biens jusqu'au jour de son décès, alors que le second institue une présomption d'existence du bien dans l'actif héréditaire à cette même date dès lors que le de cujus en a eu la propriété, perçu les revenus ou effectué à leur égard une opération quelconque moins d'un an avant son décès. Au cas particulier, il était juridiquement pertinent de modifier le fondement légal de l'action en reprise exercée par l'administration dès lors que l'acquisition des bons anonymes établissait certes l'inexistence des deniers retirés dans l'actif successoral au jour de l'ouverture de la succession, mais constituait également l'un des faits juridiques visés par l'article 752 du CGI permettant de mettre en œuvre la présomption légale de propriété (Cass. Com., 24 octobre 2000, n° 97-21555).

E. Mesures de contrôle : déclaration des opérations sur valeurs mobilières

390

Voir [BOI-RPPM](#).

II. Présomptions de propriété résultant de l'article 754 B du CGI

400

L'article L. 212-3 du code monétaire et financier (CoMoFi) a créé un certain nombre d'obligations relatives à la forme et à l'inscription en compte des valeurs mobilières. Ces obligations sont sanctionnées par diverses mesures et notamment par une double présomption de propriété à l'égard de certains dirigeants de la société émettrice des titres pour lesquels ces règles nouvelles n'auraient pas été respectées. Ces présomptions sont destinées à préserver les droits du trésor. Seule l'administration a qualité pour les évoquer, les intéressés ne sauraient s'en prévaloir.

A. Présomption de propriété résultant du I de l'article 754 B du CGI

1. Titres concernés

410

La présomption de propriété concerne les actions émises en territoire français et soumises à la législation française des sociétés par actions autres que les SICAV ou les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable, qui ne sont pas admises aux négociations sur un marché réglementé.

2. Mise en œuvre de la présomption de propriété

420

En vertu du I de l'article 754 B du CGI, lorsqu'ils ne justifient pas avoir effectué toute diligence pour assurer l'application effective des dispositions de l'article L. 212-3 du CoMoFi, les gérants, le président du conseil d'administration ou du

directoire de la société émettrice sont présumés, sauf preuve contraire, être les propriétaires des actions qui ne revêtiraient pas la forme nominative, ou qui n'auraient pas été vendues dans les conditions prévues au III de l'article L. 212-3 du CoMoFi.

a. Définition de la diligence

430

Par diligence, il faut entendre le respect des obligations mises à la charge des dirigeants et qui portent sur :

- la mise en harmonie des statuts de la société. À cet égard, il est précisé que l'assemblée générale a dû en tout état de cause être réunie avant le 1^{er} octobre 1982 afin que le dirigeant ait pu, le cas échéant, saisir le président du tribunal de commerce avant cette date limite ;
- la surveillance de l'interdiction faite par la loi aux détenteurs d'actions non nominatives d'exercer à compter du 1^{er} octobre 1982 les droits attachés à ces titres ;
- la mise en vente des droits correspondants aux titres non nominatifs.

De plus, conformément à la volonté du législateur, les dirigeants ont dû également accomplir des actes positifs de recherche des porteurs qui ne se seraient pas spontanément présentés. La diligence constitue, pour le dirigeant, une obligation de moyens et non de résultats.

b. Administration de la preuve contraire

440

Conformément aux règles de preuve en matière de droits de mutation par décès, la preuve contraire ne peut être établie que par la procédure écrite.

En pratique, cette preuve peut être apportée comme suit :

- en ce qui concerne la mise en harmonie des statuts, la convocation de l'assemblée générale est justifiée par la communication du journal d'annonces légales ayant inséré l'avis de convocation visé à [l'article 124 du décret n° 67-236 du 23 mars 1967](#). La modification des statuts, qui doit être publiée au registre du commerce et des sociétés conformément à [l'ancien article 58 du décret n° 67-237 du 23 mars 1967](#), est établie au moyen du récépissé de dépôt visé à [l'ancien article 52 du décret n° 67-237 du 23 mars 1967](#). Enfin, la saisine du président du tribunal de commerce est prouvée par l'inscription au greffe de la requête à fin d'homologation du projet de mise en harmonie ;
- la surveillance de l'interdiction faite aux titulaires d'actions au porteur d'exercer les droits attachés à ces titres est matériellement établie, en ce qui concerne l'exercice du droit de vote, par la communication du procès-verbal de l'assemblée générale et du registre des titres nominatifs. Le respect de l'interdiction de distribution de bénéfice ou de réserves est justifié par la production des livres comptables ;
- les actes positifs de recherche des porteurs défaillants sont établis par la communication :
 - des correspondances aux actionnaires révélés pour leur demander si, à leur connaissance, il existe d'autres porteurs de titres,
 - des publications de communiqués ou d'annonces dans un journal d'annonces légales ;
- la preuve de la mise en vente des titres non nominatifs est apportée dans la mesure où les conditions de la vente fixées par décret sont respectées ([décret n° 82-893 du 18 octobre 1982](#)).

Enfin, la révélation de l'identité du porteur d'un titre non nominatif, accompagnée de la preuve de la qualité d'actionnaire de cette personne, constitue également la preuve contraire visée au I de l'[article 754 B du CGI](#).

c. Application des sanctions

450

Dans la mesure où le service constate que le gérant, le président du conseil d'administration ou du directoire n'a pas effectué toute diligence, il notifie la rectification correspondante en matière de droits de mutation par décès en appliquant la procédure contradictoire visée par les [articles L. 55 et suivants du LPF](#).

En cas de pluralité de gérants, chacun d'eux est en principe réputé être propriétaire d'une part virile de ces actions.

B. Présomption de propriété résultant du II de l'article 754 B du CGI

460

En application des dispositions du II de l'[article 754 B du CGI](#), lorsqu'ils ne justifient pas avoir effectué toute diligence pour assurer l'application effective des dispositions de l'[article L. 211-3 du CoMoFi](#) et l'[article L 211-7 du CoMoFi](#) les gérants, le président du conseil d'administration ou du directoire des sociétés émettrices sont présumés, sauf preuve contraire, être les propriétaires des titres financiers non présentés pour inscription en compte ou qui n'auraient pas été vendus dans les conditions prévues au second alinéa de l'[article L 211-13 du CoMoFi](#).

1. Titres concernés

470

La présomption de propriété concerne l'ensemble des valeurs mobilières émises en territoire français et soumises à la législation française quelle que soit leur forme (actions, parts de fondateur, titres de rente sur l'État, certificats pétroliers, obligations, titres participatifs, droits ou bons de souscription ou d'attribution, certificats d'investissement, obligations convertibles ou échangeables en actions).

Sont néanmoins exclus de la présomption de propriété, sous réserve que leur date d'émission soit antérieure au 3 novembre 1984 :

- les obligations amortissables par tirage au sort de numéros ;
- les rentes perpétuelles sur l'État, détenues sous forme nominative ;
- de façon générale, toute valeur faisant appel pour son service à un tirage au sort de numéro de titres ou de finale de numéros.

Par ailleurs, les valeurs étrangères sont exclues en raison de l'application des règles de territorialité.

2. Mise en œuvre de la présomption de propriété

a. Définition de la diligence

480

Par diligence, il faut entendre le respect des obligations mises à la charge des dirigeants et qui portent sur :

- l'obligation de faire inscrire d'office en compte les titres nominatifs ;
- la surveillance de l'interdiction faite par la loi aux détenteurs de valeurs mobilières non inscrites en compte d'exercer, à compter du 3 novembre 1984, les droits attachés à ces titres ;
- la mise en vente des droits correspondant aux valeurs non inscrites en compte.

De plus, conformément à la volonté du législateur, les dirigeants doivent également accomplir des actes positifs de recherche des détenteurs qui ne se seraient pas spontanément présentés.

La diligence constitue pour le dirigeant une obligation de moyens et non de résultats.

b. Application des sanctions

490

Dans la mesure où le service constate que le gérant, le président du conseil d'administration ou du directoire n'a pas effectué toute diligence, il notifie la rectification correspondante en matière de droits de mutation par décès en appliquant la procédure contradictoire visée par les [articles L. 55 et suivants du LPF](#).

c. Administration de la preuve contraire

500

Conformément aux règles de preuve en matière de droits de mutation par décès la preuve contraire ne peut être établie que par la procédure écrite.

En pratique, cette preuve pourra être apportée comme suit :

- la surveillance de l'interdiction faite aux titulaires de titres non inscrits en compte d'exercer les droits attachés à ces titres sera matériellement établie, en ce qui concerne l'exercice du droit de vote, par la communication du procès-verbal de l'assemblée générale et des comptes des titres de la société. Le respect de l'interdiction de distribution de bénéfice, de réserves ou d'intérêts sera justifié par la production des livres comptables ;
- les actes positifs de recherche des porteurs défaillants seront établis par la communication des correspondances et publications effectuées ;
- la preuve de la mise en vente des titres non inscrits sera apportée dans la mesure où les conditions de la vente seront respectées.

Enfin, la révélation de l'identité du porteur d'un titre en papier accompagnée de la preuve de la qualité de cette personne au regard de la société émettrice (actionnaire, titulaire d'une obligation ou de toute autre valeur émise par la société) constituera également la preuve contraire visée au II de l'[article 754 B du CGI](#).