

3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies

Séance du 30 septembre 2015
Lecture du 14 octobre 2015

CONCLUSIONS

Mme Emmanuelle CORTOT-BOUCHER, rapporteur public

Définie par l'article 894 du code civil comme l'« *acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur du donataire qui l'accepte* », la donation entre vifs peut devenir, lorsqu'elle intervient avant la cession du bien sur lequel elle porte, un remarquable instrument d'optimisation fiscale. Elle présente alors en effet le grand intérêt de permettre, selon l'expression consacrée, « *la purge des plus-values latentes* » qui résultent de l'augmentation de la valeur du bien au cours de sa détention par le donateur.

Cet avantage est la conséquence de ce que, lors de la cession d'un bien reçu en donation, la plus-value réalisée par le donataire est calculée à partir de la valeur déclarée dans l'acte de donation, retenue pour le calcul des droits de mutation. Dans le cas des cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux, cette règle est posée par l'article 150-0 D du CGI qui dispose que : « *Les gains nets mentionnés au I de l'article 150-0 A sont constitués par la différence entre le prix effectif de cession des titres ou droits, net des frais et taxes acquittés par le cédant, et leur prix effectif d'acquisition par celui-ci ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation* ».

Dans ces conditions, « *la donation-cession permet (...) de revaloriser le prix de revient du bien cédé, de sorte à gommer (...) la plus-value latente* » (R. Mortier, « *La donation avant cession in extenso* », Droit fiscal n° 39, 2014, 540).

Cet effet de purge ne joue toutefois de manière complète que dans l'hypothèse où la donation a été faite en pleine propriété. Il en va différemment lorsque, à la suite d'un démembrement, le donateur fait le choix de ne donner que la nue propriété de titres, et se réserve l'usufruit de ceux-ci. En cas de cession simultanée de la nue-propriété et de l'usufruit, l'effet de purge ne joue alors que pour la plus-value réalisée sur la nue-propriété des titres, la plus-value relative à l'usufruit étant, quant à elle, calculée à partir de la valeur d'acquisition, par le donateur, de l'usufruit des titres en cause.

C'est autour de l'avantage fiscal résultant de cet effet de purge partiel que s'est noué le litige qui vous est soumis.

Par deux actes sous seing privé du 28 mars 2003, Mme BB... a déclaré faire donation à ses deux fils de la nue propriété d'actions de la SAS Rhodanienne d'alimentation. Elle a conservé en revanche l'usufruit des titres.

La donation a été assortie d'une obligation, à la charge des donataires, de « céder les titres reçus en nue-propriété en pleine propriété » à la première demande de la donatrice et dans un délai maximum de deux ans à compter de la donation. Il était également stipulé que les fonds provenant de la cession seraient « obligatoirement employés à la souscription ou à l'acquisition de titres eux-mêmes démembrés, de manière à permettre à l'usufruitier », c'est-à-dire à Mme BB..., « de percevoir les fruits des titres souscrits ou acquis ».

Cette clause de remplacement, fréquente, a pour but de garantir les droits de l'usufruitier lorsque la cession des titres dont la nue-propriété a été donnée est envisagée en pleine propriété. Vous savez en effet que lorsqu'il est procédé à la cession simultanée de l'usufruit et de la nue-propriété d'un bien, trois hypothèses doivent être distinguées.

L'hypothèse de base est celle où aucune clause contractuelle ne fait obstacle à ce que le prix se répartisse entre l'usufruit et la nue-propriété selon la valeur respective de chacun de ces droits. Deux pleines propriétés, portant chacune sur une partie du prix, sont ainsi substituées à un usufruit et une nue-propriété. Il est alors possible d'identifier deux cessionnaires et deux plus-values imposables, l'une entre les mains de l'usufruitier, et l'autre dans celles du nu-propriétaire (v. par exemple Cass. Civ. 3^e ch., 3 juillet 1991, Bull. Civ. III, n° 203). Cette solution validée par la Cour de cassation, mais dont on ne trouve pas d'illustration dans votre propre jurisprudence, est aujourd'hui consacrée par l'article 621 du code civil, dans sa rédaction issue de la loi¹ du 23 juin 2006.

Toutefois, la règle de partage du prix issue de l'article 621 n'étant pas d'ordre public, les parties peuvent décider d'y déroger en convenant d'un report de l'usufruit, qui est susceptible de prendre essentiellement deux formes.

L'usufruit peut, d'une part, être reporté sur le prix de cession du bien en pleine propriété. En pareil cas, les titulaires des droits démembrés s'accordent pour attribuer en totalité à l'usufruitier le prix de vente des titres cédés en pleine propriété. L'usufruit devient alors un quasi-usufruit, c'est-à-dire un usufruit portant sur des biens consomptibles, que l'usufruitier peut consommer à son libre usage pourvu qu'il les restitue au nu-propriétaire au moment de l'extinction de l'usufruit. Dans une telle hypothèse, vous jugez que l'usufruitier, qui est le seul bénéficiaire de l'enrichissement résultant de la cession, est également le seul redevable de l'impôt frappant la plus-value réalisée (18 décembre 2002, *S...*, n° 230605, RJF 2003, n° 328 ; concl. F. Séners, p. 199 ; 12 décembre 2012, *M...*, n° 336273 et 336303, RJF 2013, n° 296).

¹ n° 2006-728 portant réforme des successions et des libéralités

D'autre part, les titulaires des droits démembrés peuvent décider de procéder au remplacement du prix de vente pour l'achat d'un autre bien sur lequel nue-propriété et usufruit se reporteront pas le jeu de la subrogation réelle dans les mêmes conditions que sur le bien aliené. Dans cette hypothèse, vous considérez que le cédant est le nu-propriétaire et que la plus-value réalisée est taxable exclusivement entre les mains de ces derniers (28 octobre 1966, n° 68280, Sieur B., Rec., p. 571 ; Dr. Fisc. 1966, n° 49, comm. 1139 ; Dupont 1966, p. 535 ; 17 avril 2015, K..., n° 371551, RJF 2015, n° 594).

C'est cette dernière option, nous vous l'avons dit, qui a été retenue dans les actes de donation conclus entre Mme BB... et ses fils.

Au cas d'espèce, les titres ayant fait l'objet de la donation ont été cédés en pleine propriété le 31 août 2003, pour un prix de 1 915 000 euros, qui a été payé en totalité à Mme BB..., pour partie en septembre 2003 et pour partie en septembre 2004.

Enfin, par un acte du 29 septembre 2003, Mme BB... et ses deux fils sont convenus de convertir l'usufruit réservé à Mme BB... sur les titres de la SAS Rhodanienne d'alimentation en un quasi-usufruit donnant à l'intéressée la jouissance de l'intégralité du produit de cession des titres dans l'hypothèse où ceux-ci seraient vendus.

Mme BB... a déclaré la plus-value réalisée lors de la cession des titres en estimant que la donation faite à ses fils avait purgé celle-ci de la valeur de la nue-propriété des titres.

A la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a considéré que la donation à laquelle avait procédé Mme BB... était fictive. Elle a donc tenu pour acquis que l'intéressée avait constamment conservé la pleine propriété des titres cédés, et que la plus-value réalisée à l'occasion de la cession devait être calculée en faisant abstraction de la purge opérée par la donation prétendument effectuée.

L'administration a donc estimé que, pour le calcul de la plus-value taxable, la valeur d'origine de la nue-propriété des titres, comme d'ailleurs celle de leur usufruit, était celle constatée à la date de leur entrée dans le patrimoine de Mme BB..., et non celle figurant dans l'acte de donation souscrit au profit des fils de l'intéressée.

Elle a par suite rehaussé la valeur de la plus-value taxable déclarée par Mme BB... et notifié à cette dernière, selon la procédure de répression des abus de droit, des suppléments d'impôts sur le revenu et de contributions sociales au titre de l'année 2003.

Le 9 juin 2008, le comité consultatif de la répression des abus de droit a rendu un avis défavorable aux redressements envisagés.

Mais l'administration a passé outre cet avis et mis en recouvrement les impositions litigieuses. Celles-ci ont été contestées devant le tribunal administratif de Lyon, qui a débouté la requérante, puis devant la cour administrative d'appel de Lyon. Cette dernière a confirmé la solution des premiers juges par un arrêt, publié à la RJF (CAA Lyon 7 novembre 2013, BB..., n° 12LY02321, RJF 2014, n° 480), qui fait l'objet du présent pourvoi.

1. Vous pourrez passer rapidement sur le premier moyen, qui est tiré de ce que la cour aurait dénaturé les écritures de la requérante et commis une erreur de droit en jugeant irrecevables les conclusions de Mme BB... tendant à la décharge des suppléments de contributions sociales assignés à cette dernière au titre de l'année 2003.

Pour être recevables en appel, des conclusions à fin de décharge d'imposition doivent en effet avoir été présentées dans la réclamation préalable du contribuable, bien sûr, mais également en première instance devant le tribunal, et ce dans le délai de recours contentieux (14 mai 1965, n° 55739, Rec., p. 281).

Au cas d'espèce, Mme BB... n'avait explicitement demandé au tribunal la décharge que des suppléments d'impôt sur le revenu réclamés au titre de l'année 2003, en se référant notamment à un avis de mise en recouvrement du 30 avril 2009 qui ne mentionnait nullement les contributions sociales. La cour n'a donc pas dénaturé les pièces du dossier en affirmant qu'elle n'avait pas contesté, en première instance, les suppléments de contributions sociales qui lui avaient été assignés. Elle n'a pas non plus commis d'erreur de droit en déduisant que les conclusions d'appel tendant à la décharge des suppléments de contributions sociales auxquels Mme BB... avait été assujettie étaient nouvelles en appel et donc irrecevables (4 novembre 1983, n° 36082, RJF 1984, n° 86).

2. Les deux autres moyens du pourvoi exigent en revanche que vous leur consaciez toute votre attention. Ils critiquent chacun, par des chemins différents sur lesquels nous allons revenir, la qualification d'abus de droit retenue par la cour à propos de l'opération de donation cession à laquelle a procédé Mme BB....

Il est désormais bien établi que la qualification d'abus de droit ne peut être retenue pour remettre en cause l'avantage fiscal que procure l'enchaînement d'une donation et d'une cession que s'il est démontré que la donation est fictive, c'est-à-dire dépourvue de l'intention libérale qui, en principe, la caractérise. Entre les deux terrains qu'offre l'article L. 64 du LPF – celui de l'abus de droit par fictivité et celui de l'abus de droit par fraude à la loi – seul le premier est ainsi susceptible d'être retenu.

Ce parti pris, énoncé pour la première fois dans la décision du 30 décembre 2011, MS... (n° 330940, RJF 2012, n° 278) et confirmé par la suite dans la décision du 9 avril 2014, P... (n° 353822, RJF 2014, n° 708), tire les conséquences de ce qu'une donation, lorsqu'elle n'est pas fictive, procède par nature d'une intention libérale qui suffit à démontrer qu'elle n'a pas été conclue dans un but exclusivement fiscal.

L'alternative est donc simple : soit la donation n'est pas fictive et elle purge la plus-value latente qui existait chez le donateur avant la donation, sans que cette purge puisse être remise en cause au motif que l'opération aurait été accomplie dans un but exclusivement fiscal ; soit la donation est fictive et le donateur, qui est alors réputé avoir conservé la propriété des titres litigieux, est redevable de l'impôt sur la plus-value sans qu'il soit besoin de démontrer que les opérations ont été inspirées par le souci exclusif d'échapper l'impôt sur les plus-values.

Tout dépend donc du point de savoir si la donation est fictive, c'est-à-dire si l'intention libérale fait défaut.

Au stade de la cassation, l'intention libérale est une qualification juridique que vous contrôlez. La Cour de cassation, quant à elle, la laisse à l'appréciation souveraine des juges du fond (Cass. 1^e Civ. 19 novembre 2002, n° 00-13276, n° 1674 F-P, Bull. Civ. I n° 276), et après l'avoir suivie dans un premier temps (27 juillet 2012, *Berjot*, n° 327295, RJF 2012, n° 1042), vous êtes revenus sur cette ligne (*P...* précitée), qui vous conduisait, en réalité, à abdiquer le contrôle de qualification que vous exercez sur la notion d'abus de droit en cassation.

Il est, par ailleurs, désormais bien établi que l'absence d'intention libérale n'est pas démontrée du seul fait que la donation est assortie de conditions dès lors que celles-ci sont autorisées par le droit civil.

Ainsi que l'indiquait notre collègue Claire Legras : « *l'administration et les juges du fond ne peuvent, sans commettre d'erreur de droit, déduire l'absence d'une intention libérale de la donation des clauses mentionnées dans cet acte si aucune d'entre elle n'est contraire au droit civil. En effet, quand un acte de donation est régulier au regard du droit civil, les conséquences fiscales qui en résultent ne peuvent être appréhendées sous l'angle de l'abus de droit car cet acte s'est alors bien traduit par la transmission d'un patrimoine* » (concl. sur *P...*, précitée).

Vous avez ainsi admis le caractère non fictif d'une donation assortie d'une clause d'inaliénabilité stipulée pour la durée de vie du donateur au motif que celle-ci est jugée licite par la Cour de cassation (Cass. 1^{er} Civ. 8 janvier 1975, n° 73-11648, *Consorts MM..., SCI Denark c. Marguery*, Bull. Civ. I n° 8 ; *MS...* ; *P...*). Vous avez également retenu la même solution à propos des clauses réservant aux donateurs des pouvoirs étendus de gestion et de décision, dès lors qu'elles n'altèrent pas l'obligation de restitution en fin d'usufruit qui résulte de l'article 578 du code civil (*P...*).

En revanche, il est une hypothèse dans laquelle vous excluez absolument que l'intention libérale du donateur puisse être admise : il s'agit de celle où l'intéressé se réapproprie « *tout ou partie du produit de la cession de la chose prétendument donnée* ».

Tel est ce qu'énonce votre décision du 14 novembre 2014, *J...* (n° 361482, RJF 2015, n° 140), dans laquelle vous avez donné raison à une cour d'avoir qualifié de fictive une donation de titres alors que le produit de la cession de ceux-ci avait été appréhendé par le donateur dans une mesure qui excédait les droits conférés à l'intéressé en sa qualité d'usufruitier des titres.

Au cas d'espèce, la cour a estimé que l'administration, qui supportait la charge de la preuve faute d'avoir suivi l'avis du comité de répression des abus de droits, établissait l'absence d'intention libérale de Mme BB.... Elle s'est fondée, à cet effet, sur deux motifs.

D'une part, elle a noté que Mme BB... avait appréhendé et conservé l'intégralité du prix de cession des titres vendus le 31 août 2003, contrairement à ce que qui était prévu par les actes de donation du 28 mars 2003, et que ses fils n'avaient en revanche perçu aucune somme à la suite de la cession des titres dont ils étaient nus-propriétaires.

D'autre part, la cour a relevé que la convention de quasi-usufruit du 29 septembre 2003 conclue après la cession des actions sur lesquelles elle portait, avait eu pour conséquence « *d'anéantir la clause de remplacement* » figurant dans les actes de donation initiaux, d'instaurer postérieurement à la cession des titres, un usufruit sur le prix de cession, non prévu par les actes de donation, et de permettre à Mme BB... de disposer librement, sous couvert du quasi-usufruit ainsi créé, de la totalité du prix des titres.

La cour a déduit de ces motifs que Mme BB... n'avait « *pas eu l'intention de mettre ses enfants, sa vie durant, en possession de la nue-propriété d'action dont l'usufruit serait reporté sur le prix, au moment où elle-même déciderait de la cession de actions, mais de constituer à leur profit une simple créance de restitution, au demeurant non assortie d'une garantie* ».

(1) Ce raisonnement est critiqué par un premier moyen qui reproche à la cour d'avoir tenué pour établie l'absence d'intention libérale alors que la réappropriation, par Mme BB..., du produit issu de la cession des titres était conforme aux stipulations d'une convention de quasi-usufruit conclue après la cession des titres. La requérante estime que la cour a, ce faisant, commis une erreur de droit.

Vous n'avez pas eu l'occasion de vous prononcer sur le point de savoir si une donation assortie d'une réserve de quasi-usufruit au profit du donateur devait être regardée comme fictive, dès lors que cette réserve permet au donateur d'appréhender la totalité du produit issu de la cession du bien donné. Ainsi que nous vous l'avons rappelé, la réponse à cette question dépend du point de savoir si une donation, réalisée sous de telles conditions, est valide au regard du droit civil, c'est-à-dire si elle entraîne effectivement la transmission du patrimoine censé avoir été donné.

Or en l'état actuel de la jurisprudence de la Cour de cassation, cette question, à notre connaissance, n'a pas de réponse, pas plus que celle tenant au point de savoir s'il y a lieu de tirer des conséquences, sur la validité de la donation opérée, du fait que la clause de quasi-usufruit n'a pas été assortie de la caution prévue à l'article 601 du code civil.

La cour a donc fait preuve d'audace en croyant pouvoir citer, au soutien des éléments venant selon elle démontrer l'absence d'intention libérale, le fait que la convention de quasi-usufruit conclue en l'espèce n'avait eu pour effet de créer au profit des fils de Mme BB... qu' « *une simple créance de restitution au demeurant non assortie d'une garantie* ».

Vous n'aurez toutefois pas à prendre position sur la question inédite que la cour, ce faisant, a tranché. Car ainsi que l'ont relevé les juges d'appel, la convention de quasi-usufruit qui a été conclue en l'espèce présente la particularité de l'avoir été après la cession des titres.

Or il nous semble que, dans ces conditions, elle ne peut en aucun cas être prise en compte pour apprécier l'intention libérale du donateur. Les clauses de la donation, en effet, sont nécessairement figées à la date de la cession du bien donné et insusceptibles d'être modifiées après cette date.

Car d'une part, sur le plan du droit civil, nous ne voyons pas comment le donateur pourrait prétendre renégocier avec le donataire les modalités selon lesquelles il s'est dépouillé, alors que le bien donné a été vendu. Après la cession, le donataire n'est, par définition, plus en possession du bien et il est trop tard pour prétendre régler avec lui les modalités selon lesquelles il en devient propriétaire.

D'autre part, et sur un plan strictement fiscal, il est impossible de tenir compte de modifications conventionnelles postérieures à la cession du bien donné pour apprécier le droit d'un contribuable à l'avantage qui résulte de l'effet de purge lié à la donation. Les choses sont en effet définitivement scellées à la date de la cession, qui constitue le fait générateur de la plus-value imposable. C'est ainsi à la date de cette cession qu'il convient de se placer pour apprécier si les conditions sont remplies pour que « *l'effet de purge* » puisse jouer ou encore pour déterminer l'identité du redevable de l'imposition. Vous jugez à ce titre qu'il est nécessaire que la donation soit intervenue avant la cession pour que le cédant du bien puisse bénéficier de l'avantage résultant du gommage des plus-values latentes (28 mai 2014, *ministre c. T...*, n° 359911, RJF 2014, n° 802 ; 19 novembre 2014, *TT...*, n° 370564, RJF 2015, n° 113).

Or les modalités d'imposition de la plus-value de cession, ainsi que l'identité du redevable de l'impôt dû sur la plus-value dépendent directement, nous vous l'avons dit, du contenu des clauses de la convention de donation. Il n'est donc plus possible, une fois la cession intervenue, de tirer des conséquences fiscales de modifications ou de régularisations que les parties à cette convention prétendraient y apporter.

Ainsi que l'indiquent certains auteurs, l'antériorité de la donation constitue ainsi une « *exigence absolue* ». Et même ceux qui sont convaincus de la validité des donations assorties de clause de quasi-usufruit concèdent qu'« *il faut encore que le quasi-usufruit naisse bien d'un report et non d'une convention postérieure à la donation. La partition jouée, incluant le quasi-usufruit, doit avoir été écrite dans l'acte de donation et non pas postérieurement* » (R. Mortier, précité).

Quant au comité de l'abus de droit, il fait la même lecture. Car s'il a rendu un avis défavorable dans la présente affaire, il a estimé dans un avis du 13 mars 2014 (n° 2013-45) que le caractère fictif d'une donation portant sur des titres est démontré dès lors que les donateurs se sont réapproprié la totalité du produit de cession, et que la convention de quasi-usufruit dont ils se prévalent n'a été conclue qu'après la cession.

Nous vous proposons donc de donner raison à la cour qui n'a pas tenu compte de la convention de quasi-usufruit conclue, en l'espèce, après la cession des titres.

(2) L'autre moyen du pourvoi est tiré de ce que la cour a commis une erreur de qualification juridique des faits et dénaturé les pièces du dossier en jugeant que

l'administration établissait l'absence d'intention libérale et, par suite, l'existence d'un abus de droit.

Pour vous prononcer, vous devrez vous en tenir aux actes de donation du 28 mars 2003, et déterminer, au vu de leurs clauses, si Mme BB... s'est réapproprié de manière indue tout ou partie du produit issu de la cession des titres ayant fait l'objet de la donation, et si oui, dans quelle mesure.

Il ressort en effet de votre décision J... que vous acceptez l'idée qu'une donation puisse n'être que partiellement fictive : en cas de réappropriation du produit de cession des titres, elle ne l'est que dans la mesure où cette réappropriation est indue.

Au cas d'espèce, les actes du 28 mars 2003, nous vous l'avons dit, obligaient les nus-propriétaires à vendre les titres en pleine propriété à la première demande de la donatrice, et à remployer le produit de cession dans l'acquisition ou la souscription de nouveau titre sur lequel l'usufruit de la donatrice devait se reporter.

Or dans ce type de configuration, le produit de la cession est réputé appréhendé en totalité par les nus-propriétaires qui sont, pour cette raison, seuls redevables de l'impôt frappant la plus-value réalisée.

Cette ligne, issue d'une décision du 28 octobre 1966, a été récemment confirmée dans une décision du 17 avril 2015, K..., précitée. Elle repose sur l'idée que, dans l'hypothèse où les parties décident de garantir les droits de l'usufruitier par le report de son droit réel sur un autre bien, acquis avec le remploi du prix de cession des titres, il n'y a qu'une seule cession, qui s'effectue en pleine propriété. Nous y insistons : il n'est pas procédé, dans cette hypothèse, à deux cessions simultanées, l'une de l'usufruit, l'autre de la nue-propriété, qui permettraient la reconstitution de la pleine propriété entre les mains de l'acquéreur.

Au contraire, en pareil cas de figure, la pleine propriété est reconstituée entre les mains du vendeur, du fait de l'accord donné par l'usufruitier au nu-propriétaire en vue de la cession en pleine propriété. Par cet accord, l'usufruitier se dessaisit temporairement de son droit d'usufruit, et ce n'est qu'une fois la vente réalisée et la contrepartie acquise par l'effet du remploi qu'il reprend possession de celui-ci, l'usufruit se redéployant dans le bien nouvellement acquis conformément à l'accord conclu entre l'usufruitier et le nu-propriétaire.

L'usufruitier n'entre donc pas dans une relation juridique de vente avec l'acquéreur du bien. Il ne conclut de convention qu'avec le nu-propriétaire, auquel il accepte d'abandonner temporairement son droit, et c'est le dessaisissement auquel il consent qui permet au nu-propriétaire de vendre le bien en pleine propriété.

Il n'y a donc qu'un seul vendeur, le nu-propriétaire, qui agit avec l'accord de l'usufruitier et qui est l'attributaire de la totalité du produit issu de la cession.

Au cas d'espèce, si les actes du 28 mars 2003 avaient été conclus dans une véritable intention libérale, le produit de la cession des titres aurait donc dû être appréhendé en totalité

par les fils de Mme BB.... Or ceux-ci n'ont perçu aucune somme, ainsi que l'a relevé la cour. Vous pourrez donc juger que l'absence d'intention libérale est établie pour la totalité des biens donnés.

Nous vous proposons par suite d'écartez les deux moyens dont vous êtes saisis. Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.