

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL
DE NANTES**

N° 18NT01415

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

M. et Mme ~~XXXXXX~~

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Mme Malingue
Rapporteur

La cour administrative d'appel de Nantes

M. Lemoine
Rapporteur public

(1^{ère} chambre)

Audience du 25 juin 2020
Lecture du 2 juillet 2020

C

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

M. et Mme ~~XXXXXX~~ ont demandé au tribunal administratif de Nantes de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2008.

Par un jugement n° 1504664 du 9 février 2018, le tribunal administratif de Nantes a rejeté leur demande.

Procédure devant la cour :

Par une requête, enregistrée le 10 avril 2018, M. et Mme ~~XXXXXX~~ représentés par Me ~~XXXXXX~~ Sidi, demandent à la cour :

1°) d'annuler ce jugement ;

2°) de prononcer cette décharge ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- en considérant la donation de la nue-propriété fictive, le tribunal administratif a méconnu les articles 587 et 894 du code civil et l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; la convention de quasi-usufruit n'a pas privé d'effet la clause de remploi prévue dans l'acte de

donation qui constitue en fait une modalité concurrente de report de l'usufruit par rapport au report sur le prix de vente ; le report de l'usufruit sur le prix de vente était prévu par ce texte, de sorte que la convention postérieure de quasi-usufruit n'a fait qu'entériner une situation de fait ; cette convention de quasi-usufruit n'a pas eu pour effet d'anéantir l'intention libérale préexistante dans l'acte de donation ; l'alinéa 1 de l'article 621 du code civil s'oppose à ce qu'il y ait eu en l'espèce réappropriation ;

- une convention de quasi-usufruit postérieure à la cession de titres ne peut avoir pour conséquence de modifier le redevable légal de l'impôt ;

- en jugeant qu'ils avaient seulement eu l'intention de constituer une simple créance de restitution non assortie d'une garantie sans rechercher si les garanties de fait mises en place permettaient de conforter l'efficacité de la restitution, le tribunal administratif n'a pas répondu à un moyen et a méconnu les articles 587 et 894 du code civil et l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; l'absence de garanties ne constitue pas une condition de validité du quasi-usufruit ; en tout état de cause, une partie substantielle de la somme a été placée sur un contrat d'assurance-vie, ce qui constitue une garantie de fait qui permet au nu-propriétaire de remplir son obligation de conservation de la substance de la chose et confirme qu'ils ne se sont pas réappropriés l'intégralité de la somme ;

- les prélèvements sur le compte bancaire de leur fille étaient justifiés par le fait qu'ils pensaient de bonne foi qu'au jour de la cession, elle était redevable de l'impôt sur la plus-value de cession en tant que nu-propriétaire ; ils lui ont consenti une donation supplémentaire en pleine propriété à ce titre, pour ne pas la léser ; leur intention libérale ne peut être remise en cause ;

- en jugeant qu'ils sont redevables de l'imposition alors qu'au jour de la cession, la clause de remploi était encore actuelle, le tribunal administratif a violé les articles 587 et 894 du code civil.

Par un mémoire, enregistré le 17 septembre 2018, le ministre de l'action et des comptes publics conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir que les moyens soulevés ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code civil ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Malingue,
- et les conclusions de M. Lemoine, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. M. et Mme [redacted] ont fait l'objet d'un examen de situation fiscale personnelle portant sur les années 2008 et 2009 à l'issue duquel, par proposition de rectification du 15 décembre 2011, l'administration fiscale leur a notifié des rectifications résultant de la taxation de la plus-value résultant de la cession à la société Atout and Co de 1 480 actions de la société Atoutmail. Après procédure contradictoire et saisine du comité de l'abus de droit fiscal, qui s'est réuni le 13 mars 2014, les impositions supplémentaires résultant de ce contrôle ont été mises en

recouvrement le 31 juillet 2007 à hauteur, en droits et pénalités, de 91 812 euros s'agissant de l'impôt sur le revenu au titre de l'année 2008 et 61 716 euros s'agissant des contributions sociales dues au titre de cette même année. Après le rejet, par décision du 30 mars 2015, de leur réclamation préalable, M. et Mme [REDACTED] ont sollicité auprès du tribunal administratif de Nantes la décharge de ces impositions. Ils relèvent appel du jugement du 9 février 2018 par lequel ce tribunal a rejeté leur demande.

2. Il est constant que M. et Mme [REDACTED] ont fait donation le 1^{er} août 2008 à leur fille de la pleine propriété de 296 actions qu'ils détenaient dans la société Atoutmail pour une valeur de 122 100 euros et de la nue-propriété de 1 184 autres actions qu'ils détenaient dans cette même société pour une valeur de 146 520 euros. Le 3 août 2008, ces 1 400 actions de la société Atoutmail ont été cédées à la société holding Atout and Co pour un montant de 122 100 euros s'agissant des 296 actions détenues par la fille de M. et Mme [REDACTED] en pleine propriété et pour un montant de 488 400 euros s'agissant des 1 184 actions dont la propriété avait été démembreée. Le 10 août 2008, M. et Mme [REDACTED] ont conclu avec leur fille une convention de quasi-usufruit aux termes de laquelle ils disposeront de la somme de 488 400 euros en bon père de famille, à charge pour eux de restituer au terme de l'usufruit une somme de même montant et ils déclarent verser la totalité de cette somme à titre de prime sur un contrat d'assurance-vie.

3. M. et Mme [REDACTED] ont déclaré une plus-value imposable d'un montant de 325 516 euros au titre de la cession des 1 184 actions dont la propriété a été demembreée et aucune plus-value au titre de la cession des 296 actions détenue par leur fille. L'administration fiscale a estimé, en mettant en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que, M. et Mme [REDACTED] s'étant réapproprié la totalité du prix de cession des titres donnés en pleine propriété à leur fille ainsi que la totalité du prix de cession des actions dont la propriété a été démembreée, l'acte de donation du 1^{er} août 2008 était dépourvu d'intention libérale. L'administration a donc imposé entre les mains de M. et Mme [REDACTED] la plus-value résultant de la cession des 1 480 actions de la société Atoutmail à hauteur de 591 176 euros, ce qui a entraîné un rehaussement de plus-value de cession de droits sociaux de 265 660 euros.

4. En vertu de l'article 150-0 A du code général des impôts dans sa rédaction applicable au titre de l'année 2008, les gains nets retirés des cessions à titre onéreux de droits sociaux sont soumis à l'impôt sur le revenu lorsque le montant de ces cessions excède, par foyer fiscal, 25 000 euros.

5. Aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable au litige : *« Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'é luder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. »*

6. Aux termes de l'article 894 du code civil : *« La donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur du donataire qui l'accepte »*. L'administration peut écarter sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales comme ne lui étant pas opposable un acte de donation qui ne se traduit pas par un dépouillement immédiat et irrévocable de son auteur et revêt, dès lors, un caractère fictif. Il en va notamment ainsi lorsque le donateur appréhende, à la suite de la donation, tout ou partie du produit de la cession de la chose prétendument donnée.

Sur la donation de titres en nue-propiété :

7. Aux termes de l'article 578 du code civil : « *L'usufruit est le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à la charge d'en conserver la substance* ». Aux termes de l'article 587 du même code : « *Si l'usufruit comprend des choses dont on ne peut faire usage sans les consommer, comme l'argent, les grains, les liqueurs, l'usufruitier a le droit de s'en servir, mais à la charge de rendre, à la fin de l'usufruit, soit des choses de même quantité et qualité soit leur valeur estimée à la date de la restitution.* ». Aux termes de l'article 621 du même code : « *En cas de vente simultanée de l'usufruit et de la nue-propiété d'un bien, le prix se répartit entre l'usufruit et la nue-propiété selon la valeur respective de chacun de ces droits, sauf accord des parties pour reporter l'usufruit sur le prix.(...)* ».

8. L'acte de donation du 1^{er} août 2008 prévoyait un report de l'usufruit sur le prix de vente éventuel des titres, comportant interdiction pour le nu-propiétaire de demander le partage en pleine propriété du prix représentatif de ces derniers, et une clause de remploi du produit des aliénations dans tous biens dont l'acquisition pourra être décidée par les seuls usufruitiers afin de permettre le report des droits de ces derniers sur les biens nouvellement acquis.

9. En premier lieu, les clauses de la donation ayant été figées à la date de la cession du bien et n'étant pas susceptibles d'être modifiées après cette date, il ne peut être tenu compte, pour apprécier l'intention libérale de M. et Mme [REDACTED] de la convention de quasi-usufruit qui a été conclue le 10 août 2008, soit postérieurement à l'acte de donation du 1^{er} août 2008.

10. En deuxième lieu, il est constant qu'à la date de la cession des titres, fait générateur de la plus-value imposable, le prix de cession des titres démembrés n'avait fait l'objet d'aucun remploi.

11. En troisième lieu, il est également constant que le produit résultant de la cession des 1 184 actions, soit 488 400 euros, a été encaissé le 8 août 2008 sur un compte bancaire ouvert au nom de l'indivision [REDACTED] avant d'être transféré, à hauteur de 340 000 euros, le 12 août 2008 sur un compte ouvert au nom de M. [REDACTED] puis placé sur un contrat d'assurance-vie souscrit au nom de M. [REDACTED] dont il est le seul bénéficiaire, à hauteur de 57 000 euros, le 22 août 2008, sur un compte ouvert au nom de M. et Mme [REDACTED] et à hauteur de 91 400 euros, le 22 août 2008, sur un compte ouvert au nom de M. [REDACTED] avant de faire l'objet de nombreux autres transferts au profit de M. et Mme [REDACTED] pour la quasi-totalité de la somme. Il n'est pas contesté que ces sommes ont servi au financement de dépenses de train de vie de M. et Mme [REDACTED] et à la réalisation d'investissements personnels.

12. L'appropriation en totalité du produit de la cession des titres, qui n'avait pas fait l'objet d'un remploi, traduit l'absence d'intention libérale de M. et Mme [REDACTED]. Par suite, c'est à bon droit et sans méconnaître les articles 587 et 894 du code civil, que l'administration fiscale a estimé que la donation réalisée le 1^{er} août 2008 de titres en nue-propiété présentait un caractère fictif et l'a écartée sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Sur la donation de titres en pleine propriété :

13. Il est constant que le produit résultant de la cession des 296 actions, soit 122 100 euros, a été encaissé sur un compte bancaire ouvert au nom de la fille de M. et Mme [REDACTED] avant d'être transféré, après la clôture de ce compte le 3 septembre 2008, sur un autre compte au

même nom, qu'à partir de ce compte ont été effectués des prélèvements, pour un montant total de 116 400 euros, au profit de M. et/ou Mme [redacted] et que cette somme a servi, à hauteur de 116 400 euros, pour partie au règlement d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux et pour partie au règlement de dépenses courantes du foyer.

14. Pour l'application des dispositions citées au point 4, l'imposition de la plus-value constatée à la suite des opérations par lesquelles l'usufruitier et le nu-proprétaire de parts sociales, dont la propriété est démembrée, procèdent ensemble à la cession, ou à tout acte fiscalement assimilé à une cession de ces parts sociales, se répartit entre l'usufruit et la nue-proprété selon la valeur respective de chacun de ces droits. Toutefois, lorsque les parties ont décidé, par l'acte qui est à l'origine du démembrement de propriété, que le droit d'usufruit serait, à la suite de la cession, reporté sur le prix issu de celle-ci, la plus-value est intégralement imposée entre les mains de l'usufruitier.

15. Si les requérants contestent s'être approprié le produit de la vente et soutiennent qu'ils pensaient de bonne foi que leur fille était redevable de la plus-value de cession des 1184 parts en qualité de nu-proprétaire, ils ne pouvaient, en tant que parties à l'acte, ignorer qu'elle ne pouvait l'être en l'absence de mise en œuvre de remploi du prix de vente.

16. L'appropriation en totalité du produit de la cession des titres traduit l'absence d'intention libérale de M. et Mme [redacted]. Par suite, c'est à bon droit que l'administration fiscale a estimé que la donation réalisée le 1^{er} août 2008 de titres en pleine propriété présentait un caractère fictif et l'a écartée sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

17. Il résulte de tout ce qui précède que M. et Mme [redacted] ne sont pas fondés à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Nantes a rejeté leur demande. Par suite, leur requête, y compris leurs conclusions relatives aux frais liés au litige, doit être rejetée.

DECIDE :

Article 1^{er} : La requête de M. et Mme Pineau est rejetée.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à M. et Mme Pineau et au ministre de l'action et des comptes publics.

Délibéré après l'audience du 25 juin 2020, à laquelle siégeaient :

- M. Bataille, président de chambre,
- M. Geffray, président assesseur,
- Mme Malingue, premier conseiller.

Lu en audience publique le 2 juillet 2020.

Le rapporteur,

Le président,

F. Malingue

F. Bataille

Le greffier,

C. Popse

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics en ce qui le concerne, et à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.