

Opérations de donation-partage avec clauses de quasi-usufruit, de remploi et d'inaliénabilité

Lire les commentaires de :

Salomé Desuzinge

Note

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 13LY02119 – 16 décembre 2014 – C [↗](#)

Arrêt annulé en cassation par le Conseil d'Etat CE - 10 février 2017 - N° 387960

INDEX

Mots-clés

Donation-partage, Clauses de quasi-usufruit, Clauses de remploi, Clauses d'inaliénabilité, Abus de droit

Rubriques

Fiscalité

Résumé Note d'avocat

Résumé

¹ Un protocole d'accord a été conclu le 25 octobre 2002 entre M. et Mme F. et la société VS portant sur la cession à cette dernière des titres de la SARL Tellif détenus par les époux. Préalablement à la réalisation de cette cession intervenue le 17 janvier 2003, les époux F. ont fait donation, le 15 janvier 2003, à leurs trois enfants de la pleine propriété de 399 titres et de la nue-propriété de 4 599 titres des titres de la SARL Tellif. L'acte de donation de M. F. avait été assorti de conditions prévoyant qu'une partie du prix de vente serait réemployée en l'acquisition de titres eux-mêmes démembrés à concurrence d'un certain montant (clause de remploi) et que sur le surplus, l'usufruit du donateur s'exercerait sous la forme d'un quasi-usufruit (clause de quasi-usufruit). Les actes comprenaient, en outre, une clause d'inaliénabilité interdisant aux donataires et donc aux enfants, de vendre, échanger, aliéner ou nantir les biens transmis, à moins que les donateurs n'y consentent et ce, la vie durant des donateurs et durant la vie du survivant d'eux. Les donataires étaient uniquement autorisés à céder les biens à la SICAE VS. L'opération de cession des titres a donné lieu au titre de l'année 2003 à la déclaration par M. et Mme F. d'une plus-value ; en revanche, aucune plus-value n'a été imposée entre les mains des enfants dès lors que les titres ont été cédés pour un prix égal à la valeur à laquelle ils les avaient reçus à titre gratuit.

² L'administration, malgré l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit qui a considéré que le service ne pouvait mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L64 du Livre des Procédures Fiscales (LPF), a considéré que l'intention libérale de donation faisait défaut. Elle a donc écarté les actes de donation au motif qu'ils n'avaient pu être inspirés que par des préoccupations exclusivement fiscales et a retenu l'abus de droit au motif que les donateurs avaient en réalité entendu conserver l'entière disposition des biens donnés ou du produit de leur cession.

³ La Cour administrative d'appel de Lyon a considéré que l'abus de droit n'était pas caractérisé : elle a relevé que ni le délai très bref qui s'est écoulé entre l'acte de donation-partage et la cession des parts détenues par M. F. et ses enfants dans le capital de la société Tellif, ni les restrictions apportées à l'exercice du droit de propriété des donataires, résultant notamment de l'interdiction d'aliéner ou de nantir les titres donnés pendant la vie des donateurs, sous peine de révocation de la donation, ni l'obligation de réemployer une partie du prix de vente desdits titres en l'acquisition de titres aux fins de créer entre M. F. et ses enfants une société civile de gestion patrimoniale et

dont les statuts octroyaient à M. F., donateur gérant, des pouvoirs étendus de décision, notamment pour la distribution des bénéfices, ne sauraient, à eux seuls, suffire à faire regarder la donation intervenue comme purement fictive dès lors, d'une part, que la circonstance qu'un acte de disposition soit assorti d'une clause d'inaliénabilité durant la vie du donateur ne lui ôte pas son caractère de donation au sens des dispositions de l'article 894 du code civil, d'autre part, que l'octroi au donateur usufruitier de pouvoirs étendus de gestion et de décision au sein de la société civile créée n'altère pas l'obligation de restitution en fin d'usufruit en vertu de l'article 578 du code civil et n'est pas de nature, par lui-même, à remettre en cause le constat de son dépouillement immédiat et irrévocable dès la signature des actes de donation.

Note d'avocat

Note

Salomé Desuzinge

Avocate stagiaire à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6188](https://doi.org/10.35562/alyoda.6188)

¹ Les époux F. détenaient l'intégralité des parts (5000) de la SARL T, à hauteur de 80% pour Monsieur (4 600 parts) et de 20% pour Madame (400 parts).

² Ces derniers souhaitaient transmettre l'entreprise à leurs enfants et tout l'intérêt de cette affaire résidait dans le mode de transmission employé.

³ Le 25 octobre 2002, les époux F. ont consenti à la société VS un protocole de vente des titres de la société T. sous certaines conditions, étant précisé que la vente devait intervenir au plus tard le 17 janvier 2003 et que la propriété des actions était réservée jusqu'au complet paiement du prix (clause de réserve de propriété).

⁴ Le 13 janvier 2003, la SICAE VS a été agréée en qualité de nouvel actionnaire de la société T.

⁵ Le 15 janvier 2003, les époux F, par actes séparés, ont fait donation à leurs trois enfants de la pleine propriété de 399 titres (pour Mme F.) et de la nue-propriété de 4 599 titres (pour M. F.) de la société T. en conservant chacun la pleine propriété d'un titre.

⁶ Force est de constater que l'affaire a pris une nouvelle tournure lorsque l'on constate que l'acte de donation de M. F. a été assorti de conditions selon lesquelles, suite à la cession des titres T. à la SICAE VS, le prix de vente devait être réemployé en l'acquisition de titres eux-mêmes démembrés à concurrence d'un montant de 2 517 960 euros (clause de remploi) et que sur le surplus, soit la somme de 2 265 000 euros, l'usufruit du donateur devant s'exercer sous forme de quasi-usufruit (clause de quasi-usufruit) .

⁷ Les deux actes de donation comprenaient d'autre part une clause d'inaliénabilité interdisant aux donataires de vendre, échanger, aliéner ou nantir les biens transmis et ce, la vie durant des donateurs, à moins que ce ne soit au profit de la SICAE VS.

⁸ Le 17 janvier 2003, la vente définitive des titres de la société T. a été constatée moyennant un prix de 5 200 000 euros. On constatera le bref délai de 2 jours séparant la donation des titres et leur cession.

⁹ Le 23 janvier 2003, et conformément à la clause de remploi, M. F. et ses enfants ont créé la société civile de gestion de patrimoine G. dont M. et Mme F. étaient gérant et co-gérante.

10 A la suite d'un examen de situation fiscale personnelle relatif aux années 2002 et 2003, l'administration a envisagé d'écarter les opérations de donation-partage sur le fondement de la procédure de répression des abus de droit (article L.64 du LPF) et d'imposer en conséquence la plus-value de cession au nom des époux F. en vertu de l'article 150-0 A du CGI.

11 Par un avis du 21 mai 2007, le Comité consultatif pour la répression des abus de droits s'est prononcé en faveur des époux. Malgré cet avis, les rehaussements ont été maintenus par l'administration.

12 Par un jugement n° 0902724 du 6 juin 2013, le Tribunal administratif de Grenoble a suivi l'administration en estimant que les époux s'étaient livrés à un abus de droit en tentant d'échapper à l'impôt sur la plus-value.

13 La question à résoudre, étant la suivante : les époux avaient-ils organisé toutes ces opérations dans le but de transmettre leur patrimoine en éludant l'impôt et en se livrant à un abus de droit ?

14 Examinons les différentes questions posées.

15 En ce qui concerne les donations en nue-propiété :

16 S'agissant de la clause de quasi-usufruit : cette clause prévoyait que sur une partie du prix de cession, les droits des donateurs usufruitiers s'exerceraient sous la forme d'un quasi-usufruit. Il était également prévu dans l'acte que les enfants renonçaient à la garantie de leur créance de restitution en fin d'usufruit.

17 L'administration considérait que le fait d'avoir renoncé à la garantie de leur créance de restitution pour les donataires constituait un indice sérieux permettant de regarder la donation comme fictive. Toutefois, dans une décision (CE, 12 décembre 2012, n° 336273 et n° 336303, M. et Mme M.) le Conseil d'Etat a jugé que lorsque les parties ont décidé par l'acte à l'origine du démembrement de propriété, que le droit de l'usufruitier 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.

18 En l'espèce, ce sont en conséquence les époux F. qui ont supporté l'impôt sur la plus-value et l'application de cette jurisprudence est donc venue expurger le problème de la clause de quasi-usufruit.

19 S'agissant de la clause de remploi : une partie des sommes tirées de la cession des titres de la société T. avait été réemployée dans la création de la société de gestion patrimoniale G. Les quasi-usufruitiers disposaient de la gérance de la société et de droits pécuniaires, ceci apparaissant comme les prérogatives classiques de l'usufruitier (droit de gérer les biens et droit aux fruits), tandis que les nus-propiétaires avaient la possibilité de participer aux assemblées générales.

20 Rappelons que dans sa décision Pérès (CE, 9 avril 2014, n° 353822, P., RJF 7/14, n° 708, aux Tables, conclusions Claire Legras, BDCF 7/14, n° 71, RDF n° 27, 3 juillet 2014, comm. 421), le Conseil d'Etat a jugé que « *ni la rapidité avec laquelle les opérations litigieuses ont été effectuées, ni les restrictions apportées au droit de propriété des donataires nus-propriétaires par les actes de donation partage, ni les pouvoirs de gestion et de décision conférés aux donateurs usufruitiers par les statuts des sociétés civiles financières, (...) ne sont de nature à remettre en cause le constat d'un dépouillement immédiat et irrévocable de M. et Mme Pérès en faveur de leurs enfants* ».

21 Prise à part, la clause de remploi ne semblait pas permettre la remise en cause du caractère libéral de la donation.

22 En ce qui concerne la clause d'inaliénabilité:

23 L'article 900-1 du code civil précise que : « *Les clauses d'inaliénabilité affectant un bien donné ou légué ne sont valables que si elles sont temporaires et justifiées par un intérêt sérieux et légitime.* ».

24 La clause d'inaliénabilité mettait à la charge des enfants une obligation positive : celle de ne céder les biens donnés qu'à la SICAE VS, la vie durant des donateurs. La clause, assortie d'un terme certain, constitué par le décès des donateurs, était donc bien temporaire.

25 Le Conseil d'Etat a semblé admettre dans une décision (CE, 30 décembre 2011, n° 330940, M. S., RJF 3/12 n° 0278, conclusions N. Escaut, BDCF 3/12, n° 037) que les donateurs puissent restreindre temporairement le droit de propriété des donataires (clause d'inaliénabilité) afin d'organiser leur succession au profit de leurs enfants encore jeunes tout en préservant l'unité et la pérennité du patrimoine familial (clause de remploi) .

26 Cette clause ne semblait pas non plus remettre en cause la donation effectuée par M. F.

27 En définitive, l'opération prise dans son ensemble pourrait laisser penser que les époux F. ont commis un abus de droit mais en réalité, tous ces éléments n'étaient pas de nature à remettre en cause le constat du dépouillement immédiat et irrévocable du donateur usufruitier dès la signature des actes de donation.

28 La 2^{ème} chambre de la Cour administrative de Lyon a donc suivi le Comité consultatif pour la répression des abus de droit et s'est prononcée en faveur des époux F.