



La lettre des Masters Fédérés

Édition Rennes

Numéro 3 - Février 2020



Numéro 3

Le mot du directeur

Fondé en 1990 par le Professeur Henri Hovasse, le Master 2 Ingénierie Sociétaire et Patrimoniale (M2 ISP) est le plus ancien diplôme d'ingénierie patrimoniale de France délivré par une faculté de Droit, et l'un des plus réputés. Diplôme membre et fondateur de la Fédération Nationale Droit du Patrimoine (FNDP), le M2 ISP forme des futurs avocats en droit des sociétés, en droit des fusions-acquisitions, mais aussi en spécialité droit du patrimoine, de futurs banquiers, notaires, assureurs, CGPI, ou juristes d'entreprises, soit qu'ils soient dédiés à l'activité d'ingénierie patrimoniale, soit qu'ils soient dédiés à l'activité de droit des sociétés ou plus spécifiquement en droit des fusions-acquisitions. Le réseau des anciens étudiants, et leur réussite dans les meilleures entreprises, témoignent du succès de la formation. Depuis 2015, le M2 ISP est couplé à une seconde formation diplômante, de niveau Master 3 : le Diplôme Fédéral de Juriste du Patrimoine (DFJP).

Le Master 2 Ingénierie Sociétaire et Patrimoniale (M2 ISP) au sens strict, inclut une formation, théorique et pratique, de 325 heures consacrées au droit et à la fiscalité des sociétés (sociétés civiles immobilières ; société civile de patrimoine ; sociétés commerciales ; fusions acquisitions...) ainsi qu'à toutes les techniques juridiques et fiscales permettant d'optimiser la constitution, l'accroissement et la transmission à titre gratuit ou onéreux du patrimoine des particuliers et des dirigeants d'entreprises. À cette formation de base s'ajoutent 40 à 50 journées de formation pratique (~ 300h) assurées à titre gracieux par des avocats issus de grands cabinets (Fidal ; CMS Francis Lefebvre ; Gide Loyrette Nouel...), des notaires, des banquiers (Rothschild Martin Maurel ; BNP ; Société Générale...), des assureurs (AXA, SwissLife, Le Conservateur...), experts comptables et conseillers en gestion de patrimoine indépendants. 80% des enseignements sont assurés par des praticiens (universitaires ou non). Nombreux travaux individuels, collectifs et exposés. **Séjour d'une semaine à Paris permettant de compléter la formation directement au sein des grandes entreprises du secteur. Stage obligatoire de 4 mois.**

Le Diplôme Fédéral de Juriste du Patrimoine (DFJP), très complémentaire du M2 ISP, est une seconde formation de niveau post Master 2 (niveau M3), reconnue diplôme d'Etat, suivie en parallèle de la première tout au long de l'année universitaire, dans le cadre de la Fédération Nationale Droit du Patrimoine (FNDP), en partenariat avec l'Institut Juriscampus, numéro un français du E-Learning : 330 heures de cours à distance, plus 40 heures de cas pratiques en présentiel dispensées chaque troisième semaine du mois de mars à Toulouse. Tout étudiant préparant le M2 ISP a de droit la possibilité de préparer le DFJP, ce que font tous les étudiants en pratique. Au total (M2 ISP + DFJP), l'étudiant suit une formation très complète de près de **1000 heures**.



Renaud Mortier

Professeur agrégé de droit privé

Directeur du Centre de Droit des Affaires de Rennes (CDA)

Directeur du M2 ISP

CoDirecteur du DFJP

Sommaire

Nos rédacteurs	4
Introduction	7
Les gratifications constitutives d'une donation indirecte taxable	9
Les gratifications non constitutives d'une donation directe : les avantages indirects	24
Résumé	32
Bibliographie	34



Alexia Bihan-Poudec

23 ans, étudiante au sein du Master 2 Ingénierie Sociétaire et Patrimoniale à l'Université de Rennes I, diplômée du Master 2 Droit de l'Entreprise de l'Université de La Rochelle. Souhaite devenir avocat conseil en droit des sociétés. Intègre en avril le département droit des sociétés du cabinet d'avocats Fidal



Antoine Boisgontier

23 ans, Etudiant dans le Master 2 Ingénierie Sociétaire et Patrimoniale, à l'Université de Rennes I, du Professeur Renaud Mortier après avoir obtenu le Master 1 Droit des affaires de cette même université. Intègre en Avril 2020 le Pole Expertises Patrimoniales et Stratégies de la Société Générale Private Banking à Paris



Jean CAMBY

22 ans, a effectué son Master 1 Droit des affaires à l'université de Rennes I avant d'intégrer le Master 2 Ingénierie Sociétaire et Patrimoniale du Professeur Mortier, souhaite devenir avocat d'affaires. Intègre en avril Swiss Life Banque Privée au sein du service Ingénierie Patrimoniale et Corporate.



Brenda Couzic

25 ans, étudiante au sein du Master 2 Ingénierie Sociétaire et Patrimoniale à l'université Rennes I, diplômée du Master 1 Droit des affaires de la même université. Souhaite intégrer l'an prochain l'INFN afin de devenir notaire spécialisée en Ingénierie Patrimoniale. Intègre en avril l'étude notariale Lexonot pour son stage



Morgane Delavier

22 ans, étudiante au sein du Master 2 Ingénierie Sociétaire et Patrimoniale à l'Université de Rennes I, diplômée du Master 1 Droit des affaires de cette même université. Souhaite devenir avocate conseil spécialisée en droit des affaires. Intègre en avril le cabinet d'avocats Société Juridique du Maine à Laval pour un stage de fin d'études.

**Chloë Denis**

21 ans, étudiante au sein du Master 2 Ingénierie Sociétaire et Patrimoniale à l'université de Rennes I, diplômée du Master 1 Droit des affaires de la même université. Souhaite devenir conseiller en gestion de patrimoine indépendant. Intègre en avril le cabinet de gestion de patrimoine Culture Patrimoine pour un stage de 6 mois.

**Morgane GOUPIL**

24 ans, étudiante au sein du Master 2 Ingénierie sociétaire et patrimoniale à l'université Rennes I, diplômée du Master 1 Droit des affaires de la même université. Va intégrer le cabinet Partners Patrimoine Rennes pour son stage de fin d'étude.

**Sophie GOUSSET**

22 ans, étudiante au sein du Master 2 Ingénierie Sociétaire et Patrimoniale à l'Université de Rennes I, diplômée du Master 1 Droit des affaires de cette même université. Intègre en avril prochain le service de l'Ingénierie Patrimoniale de Société Générale Private Banking, pour le stage de fin d'études.

**François-Xavier GUILLAUME**

23 ans, étudiant au sein du Master 2 Ingénierie Sociétaire et Patrimoniale à l'université de Rennes I et président de l'association (AGEP), diplômé du Master 1 Droit des affaires de la même université. Souhaite intégrer l'an prochain l'INFN devenir notaire spécialisé en Ingénierie patrimoniale. Intègre en avril pour son stage, l'étude Cathou & associés du réseau Monassier.

**Raphaël JUS**

étudiant au sein du Master 2 Ingénierie Sociétaire et Patrimoniale de l'université de Rennes I, diplômé du Master 1 Droit privé général de l'université de Rennes 1, puis du Master 2 Droit des assurances de l'université du Mans. Souhaite devenir conseiller en gestion de patrimoine. Intègre en avril le cabinet Lanoe Patrimoine à Saint Brieuc pour un stage de 6 mois.



Sophie ORINEL

23 ans, étudiante au sein du Master 2 Ingénierie Sociétaire et Patrimoniale à l'Université de Rennes I, diplômée du Master 2 Comptabilité-Contrôle-Audit de l'IGR-IAE de Rennes et du DSCG. Souhaite devenir expert-comptable spécialisée en gestion de patrimoine. Intègre en avril pour son stage, le cabinet Cyrus Conseil.



Solène OTTO

24 ans, étudiante au sein du Master 2 ingénierie sociétaire et patrimoniale à l'université de Rennes I, diplômée du Master 1 Droit des affaires de l'Université d'Aix-en-Provence. Va intégrer le secteur Banque Privée de la Société Générale, Nice.



Marie PERRIGAUD

23 ans, étudiante au sein du Master 2 Ingénierie Sociétaire et Patrimoniale à l'Université de Rennes I. Diplômée du Master 1 Droit des affaires à l'Université de Nantes puis du Master 2, Droit des Affaires et Fiscalité à l'Université de Rouen. Souhaite devenir avocate fiscaliste. Intègre en avril 2020, pour le stage de fin d'étude, le service d'Ingénierie



Marie-Lys TASSEL

22 ans, après avoir obtenu son Master 1 Droit Fiscal à l'Université Paris 1 Panthéon Sorbonne, elle a intégré le Master 2 Ingénierie Sociétaire et Patrimoniale de l'Université Rennes I sous la direction du Professeur Renaud Mortier. Elle souhaite devenir avocate fiscaliste, elle intégrera en avril 2020 l'équipe TVA au sein du cabinet EY à Nantes avant de passer le CRFPA en septembre 2020.



Céline TRAP

22 ans, étudiante en Master 2 Ingénierie Sociétaire et Patrimoniale à l'Université de Rennes I, diplômée du Master 1 Droit des affaires de l'Université de Strasbourg. Intègre en avril 2020 le service de l'Ingénierie Patrimoniale de Société Générale Private Banking à Strasbourg pour une durée de 6 mois.

INTRODUCTION

Le droit des sociétés se prête particulièrement bien aux donations indirectes et plus largement à la gratification de diverses personnes. Afin de comprendre comment l'articulation d'un contrat de société et d'une donation peuvent procurer d'importants avantages aux parties de ce contrat, il convient tout naturellement de s'attarder à définir les deux thèmes clé du sujet : la donation et les sociétés.

La définition de la transmission de ses biens par donation est donnée par l'article 894 du code civil en vertu duquel « 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 ». Il s'agit donc d'un contrat par lequel la propriété d'un ou plusieurs biens est transférée à titre gratuit d'une personne (le donateur) à une autre personne (le donataire).

À la lecture de cet article, il est aisé de comprendre à quel point conclure un contrat de donation n'est pas un acte anodin et sans conséquences. En effet, le donateur accepte de se dépouiller actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur d'un donataire qui accepte de recevoir cette chose. Conscient de l'importance de cet acte, le législateur ordonne que cet acte soit passé devant notaire, et ce, sous peine de nullité de l'acte.

S'il semble que tout acte de donation doit être passé devant notaire, il existe cependant trois exceptions : le don manuel, la donation déguisée et la donation indirecte.

Bien que la forme légale de la donation soit l'acte notarié de donation, le don manuel est l'exception la plus courante à la condition de forme notariée. Cette donation s'opère par la remise matérielle d'un objet de la main à la main entre le donateur et le donataire ; on parle de tradition réelle.

Cette tradition doit être réalisée du vivant du donateur au donataire ou au mandataire de celui-ci. Le don manuel n'a d'existence que par la tradition réelle que fait le donateur de la chose donnée, effectuée dans des conditions telles qu'elle assure la dépossession irrévocable de celui-ci.

En effet, bien qu'il y ait l'absence d'un acte authentique, l'objectif de la forme notariée est atteint. Le fait de donner de la main à la main fait prendre conscience au donateur qu'il se dépossède de son bien. Quant à l'irrévocabilité, elle est assurée par la remise de la chose. Ainsi, à l'inverse, la simple promesse de don manuel est sans valeur. Ou encore, il n'y a pas de don manuel si les donataires laissent le bien remis par donation à la disposition du donateur.

Lorsqu'il s'agit d'un objet physique parfaitement matérialisé, l'exigence de la remise est facilement identifiable. Par exemple un tableau, des bijoux, une voiture sont matériellement transmissibles. La jurisprudence adopte une conception étendue de ce don manuel puisqu'elle admet que le bien transmis soit incorporel à condition

qu'il existe tout de même un élément matériel transmis. Cette jurisprudence est importante notamment pour les dons portant sur des sommes d'argent.

Par exemple, pour ce qui concerne le don d'argent par le biais d'un chèque, une jurisprudence constante estime que cette remise opère dessaisissement irrévocable du donateur. Il est alors indispensable que la provision correspondant au montant du chèque figure sur le compte du donateur au moment de la remise. Le cas échéant, si le chèque est rejeté faute de provision suffisante, le don manuel est inexistant.

Une abondante jurisprudence admet que constitue également un don manuel le virement de fonds sur un compte bancaire, au motif que le dessaisissement du donneur d'ordre et l'inscription au compte du bénéficiaire rendent irrévocable, lorsqu'il l'accepte, la libéralité (Civ. 1re, 12 juill. 1966 – Civ. 1re, 7 juin 2006, no 03-18.807). « Étant acquis que la double volonté de donner et de recevoir à titre gratuit apparaît à la lecture d'une lettre rédigée par le donataire à la demande du donateur, il importe peu que matériellement le transfert de fonds se soit opéré par un virement de compte dès lors que cette opération a opéré dessaisissement réel et immédiat au profit du donataire » (Civ. 1re, 7 juill. 1959).

L'intérêt du don manuel est d'éviter le formalisme de l'article 931 du Code civil : sa réalisation en est facilitée. Il est difficilement concevable d'aller chez son notaire chaque fois que l'on désire faire un don à une personne.

Toutefois, cette opération présente également des inconvénients dont le principal est l'absence de preuve de la réalité de ce don si le donateur ou les héritiers le contestent. Le possesseur du bien, en l'espèce le donataire, est présumé avoir bénéficié d'un don manuel puisque celui qui détient l'objet en est réputé propriétaire. C'est alors à la partie adverse de prouver qu'il ne s'agit pas d'un don mais d'un prêt par exemple ou encore d'un dépôt ou de prouver que la possession dont se prévaut le détenteur de la chose ne réunit pas les conditions pour être efficace.

Une autre exception à l'exigence d'un acte authentique est la donation déguisée. C'est une donation qui se donne un autre nom. La donation déguisée a les apparences d'un contrat à titre onéreux mais dissimule volontairement un acte gratuit. C'est par exemple l'hypothèse d'une société fictive destinée à couvrir une donation.

Il existe deux actes : un acte apparent et un acte occulte, acte secret qui correspond à ce qu'ont réellement souhaité les parties. L'acte doit contenir une indication ou une dissimulation mensongère concernant l'origine des fonds.

Pour que la donation déguisée soit valable, deux conditions doivent être respectées :

1 Cass. 1re civ., 10 octobre 2012, n°10-28.363

2 Cass. 1re civ., 4 novembre 1981, n°80-12.926

3 Cass. 1re civ., 5 février 2002, n°99-18.578

- Les modalités de forme de l'acte duquel elle emprunte l'apparence : établissement d'un contrat veillant à respecter les principes de bonnes mœurs et l'ordre public.
- Les modalités de fondement de la donation : consentement et capacité de donner et de recevoir.

Attention, la donation déguisée ne doit pas avoir pour but exclusif de réduire la charge fiscale, au risque d'être qualifiée de frauduleuse.

La troisième exception est la donation indirecte. C'est la donation qui résulte d'un acte qui, par sa nature, ne constitue pas nécessairement une libéralité. Toutefois, à la différence des donations déguisées, l'acte ne contient pas de dissimulation mensongère de l'origine des fonds. Il peut s'agir par exemple d'une remise de dettes ou encore une vente pour un prix inférieur à la valeur du bien.

La donation indirecte se greffe nécessairement sur un acte support qui peut être une convention (par exemple des statuts de société) ou un acte unilatéral (par exemple une renonciation ou la distribution des bénéfices) voire multilatéral ; un acte consensuel ou solennel ; un acte à titre onéreux ou un acte neutre.

L'article 1832 du Code civil définit le contrat de société et dispose que « la société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter ». L'article poursuit en énonçant que les associés s'engagent à contribuer aux pertes.

Le contrat de société ne fait pas seulement naître des droits et obligations, ce qui explique sa particularité. En effet, du seul fait de la conclusion d'un tel contrat et moyennant le respect de certaines règles légales de formalité, telle que l'immatriculation au Registre du commerce et des sociétés, une nouvelle personne va naître : la personne morale. Ainsi, à la naissance, certains groupements et organisations vont se voir conférer la personnalité morale permettant alors aux bénéficiaires de disposer d'une aptitude à devenir sujet de droits et d'obligations.

L'avantage pour les groupements de se voir attribuer une telle personnalité juridique est de lui conférer une certaine autonomie eu égard aux droits patrimoniaux et extrapatrimoniaux attachés.

La personne morale joue alors le rôle d'interposition entre la société et les associés et c'est au nom de la personne morale, de la société que de nombreuses décisions sont prises telles que la distribution des réserves ou encore une augmentation de capital, la société est alors engagée en son nom.

Afin d'organiser le fonctionnement de la société et de définir les droits et obligations appartenant aux associés, il est obligatoire que ces derniers rédigent les statuts de la société, permettant ainsi de déterminer l'ensemble des règles régissant les rapports entre les associés mais aussi à l'égard des tiers. Sont ainsi visées dans les statuts les caractéristiques de la société telles que le montant du capital social ou l'objet social et cela va aussi permettre de prévoir les règles de majorité et l'organisation de la direction de la société par exemple. Les rapports des associés sont ainsi inscrits dans un

acte juridique obligatoire permettant de faire naître des relations entre les associés.

Ainsi, la société peut être assimilée à une structure d'accueil d'une entreprise permettant à des personnes de s'associer et dont les statuts retranscrivent la volonté des associés quant au fonctionnement de la société.

Toutefois, il apparaît que la société est aussi une structure d'accueil d'un patrimoine. En effet, si certaines mentions sont obligatoires dans les statuts d'une société, les associés bénéficient d'une grande liberté pour déterminer ces derniers, comme c'est le cas dans les sociétés par actions simplifiées. Certains associés jouent de cette liberté et à partir des statuts, offrent des droits ou obligations à certains associés qu'ils souhaitent avantager.

Ainsi, en raison de la personnalité morale offerte à la société et de l'établissement des statuts par les associés, il apparaît que la formation d'une société peut permettre, dans certains cas, d'avantager certaines personnes, que ces dernières soient associées de la société ou tierces au contrat de société.

De cette manière, il apparaît un lien fort entre le contrat de société et les donations indirectes. Ce lien a été perçu par l'administration fiscale et les juges et cela explique le nombre important de contentieux relatifs aux donations indirectes constituées à partir d'un contrat de société. En effet, les questions relatives aux donations indirectes sont importantes en raison des conséquences civiles et fiscales qu'elles représentent. Du point de vue civil, dans le cadre d'une succession par exemple, les donations indirectes sont présumées rapportables, ainsi il faudra en tenir compte dans l'actif de la succession ou pour le calcul de la part devant revenir aux héritiers réservataires.

La donation indirecte doit donc être prise en compte dans les opérations de liquidation de partage de la succession et cela peut donc avoir de grandes conséquences pour les héritiers.

Du point de vue fiscal, l'administration fiscale cherche souvent à caractériser des donations indirectes aux fins de taxation aux droits de mutation à titre gratuit.

Elle est ainsi en droit de tirer les conséquences fiscales d'une décision de justice rendue en matière civile caractérisant l'existence d'une donation indirecte.

Les questions relatives aux donations indirectes établies dans le cadre d'un contrat de société sont donc importantes et d'actualité, c'est pourquoi il convient de déterminer dans quelles mesures les éventuels transferts de flux et de valeurs à l'occasion du fonctionnement d'une société peuvent-ils ou non constituer une donation indirecte.

4C.civ art. 931

5Cass. 1re civ., 30 mars 1999, n°97-11.948 ; 6 novembre 2013, n°12-23.363

6C.civ art. 1832 : « La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter. Elle peut être instituée, dans les cas prévus par la loi, par l'acte de volonté d'une seule personne. Les associés s'engagent à contribuer aux pertes. »

I - Les gratifications constitutives d'une donation indirecte taxable

Les donations indirectes sont des donations car, même si elles n'ont pas la forme d'un contrat de donation, elles ont le même objectif : gratifier un héritier ou un tiers, sans contrepartie.

La requalification d'un acte en une donation indirecte implique que les trois caractéristiques d'une libéralité soient réunies : le dépouillement irrévocable du donateur ; son intention libérale ; l'acceptation du bénéficiaire de la donation .

Les jurisprudences de ces dernières années ont décelé des affaires inédites de donations indirectes au sein de sociétés. C'est une des raisons pour lesquelles nous nous intéresserons aux donations indirectes soit directement entre associés ou actionnaires (A) soit en interaction avec la personne morale. (B)

A – Les donations entre les associés ou les actionnaires

De multiples opérations réalisées entre les associés ou les actionnaires peuvent être constitutives d'une donation. La promesse de cession de titres est l'une d'entre elles.

1 – Promesse de cession de titres et donation indirecte

Les limites d'une promesse de cession de titres ont été fixées lors d'un arrêt inédit du 11 mars 2014 . La chambre commerciale de la Cour de cassation s'est positionnée sur le sort de la requalification d'une telle promesse en donation indirecte.

La promesse de vente est l'acte par lequel un vendeur s'engage envers un acquéreur potentiel à lui vendre un bien selon des conditions déterminées. Elle est à différencier du compromis de vente ou de la promesse synallagmatique, qui juridiquement vaut vente.

Le Code civil précise en effet que « la promesse de vente vaut vente lorsqu'il y a consentement réciproque des parties ». Ainsi, le bénéficiaire de la promesse unilatérale dispose d'un droit à l'achat par la levée de l'option, mais ne fait pas de promesse d'achat d'actions.

La promesse unilatérale de cession de parts constitue donc l'engagement par lequel un associé décide de céder ses actions au bénéficiaire, associé ou tiers, selon des conditions déterminées dans la promesse. Contrairement au promettant, le bénéficiaire reste libre d'exercer ou non le droit de rachat qui lui est ainsi conféré.

C'est par le biais de l'article 894 que le Code civil définit la donation entre vifs comme « un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée, en faveur du donataire qui l'accepte ».

Toutefois comme l'explique le Professeur R. Mortier « cette défini-

tion n'est pas appliquée à la lettre par la jurisprudence. Il n'est pas rare que pour caractériser une donation indirecte la jurisprudence fasse l'impasse sur l'acceptation du donataire. La part belle est faite à l'intention du donateur, et non du donataire ».

L'arrêt de la Cour de cassation du 11 mars 2014 met en exergue une situation inédite de donation indirecte consentie au profit d'un mineur.

Les faits sont les suivants : le 12 janvier 1996, M.K s'engage par une promesse de vente à céder à M.D, mineur, 20 000 actions d'une société cotée en bourse. Le 12 janvier 2000, M.D exerce son droit et lève l'option d'achat portant sur ces actions, en finançant le prix de 2.200.000 F au moyen d'un découvert bancaire.

Le 29 février 2000, M. D a procédé à la vente de 5000 des actions qu'il venait d'acquérir pour un prix net de 8.640.259 euros, ce qui lui a permis de rembourser le découvert .

L'administration fiscale, estimant que l'acquisition du 12 janvier 2000 constituait une donation indirecte à concurrence de la somme de 31.909.763 F, soit 4.864.612 euros, a notifié à M.D un redressement des droits d'enregistrements dus sur cette mutation puis a émis, le 15 octobre 2004, un avis de mise en recouvrement.

La Cour de cassation estime ainsi que cette promesse de vente est constitutive d'une donation indirecte. En effet, et comme l'avait indiqué la cour d'appel, la clause prévoyant l'indemnité d'immobilisation à la charge de M.D était nulle en raison de sa minorité au moment de la souscription de cette dernière.

C'est en raison de l'âge du bénéficiaire et de la connaissance par le promettant de cet élément que la Cour de cassation relève l'intention libérale du promettant. Plus exactement, le déséquilibre de l'engagement et l'unique objectif d'une plus-value persuadèrent le juge de requalifier cet acte en une donation indirecte.

En effet, la promesse permettait au bénéficiaire d'échapper au paiement de l'indemnité d'immobilisation et donc, aux conséquences d'une baisse du cours de l'action.

Cet arrêt semble de prime abord contrevenir à certaines jurisprudences, dans lesquelles la Cour de cassation affirmait que le seul déséquilibre entre les engagements respectifs des parties, tiré de la conclusion d'un contrat comportant un défaut d'aléa, quant à la fourniture des prestations incombant au cessionnaire, ne permettait pas d'établir une intention libérale.

7C.civ art. 844

8Cass. com., 11 mars. 2014, n°13-10.376

9C.civ art. 1124 : « La promesse unilatérale est le contrat par lequel une partie, le promettant, accorde à l'autre, le bénéficiaire, le droit d'opter pour la conclusion d'un contrat dont les éléments essentiels sont déterminés, et pour la formation duquel ne manque que le consentement du bénéficiaire. »

10 JCPN n° 45-46, 7 novembre 2014, 1334

11 CA Chambéry, 23 oct. 2012, n° 11-01.113

Tel n'est pas le cas en l'espèce puisque la Haute Juridiction se fonde davantage sur l'intention libérale du donateur en jugeant que la promesse de vente ne pouvait se faire qu'au profit du bénéficiaire, par l'acquisition d'une plus-value constituant l'unique objectif de l'engagement du promettant, pour qualifier la donation.

Il peut être intéressant de rapprocher cette jurisprudence des mécanismes de stock option qui, pour rappel, confèrent à leurs titulaires, généralement un dirigeant ou un salarié, le droit d'acheter (option d'achat) ou de souscrire (option de souscription), à un prix déterminé et dans un délai donné, les actions (stocks) de la société ou du groupe dans lequel ils exercent leurs activités.

Ainsi, dans le cas d'une augmentation du cours des actions, la valeur des options s'accroît puisqu'elles permettent à leur titulaire d'acquérir les actions pour le prix déterminé entre les parties. Le titulaire peut donc réaliser une plus-value dès l'acquisition de ces actions.

Bien qu'aujourd'hui devenus rares, ces mécanismes s'apparentent donc globalement à une promesse de vente ou de souscription d'actions à un prix fixe. Les stocks options peuvent-elles être requalifiées en donation indirecte ?

La réponse est négative. En effet, contrairement aux promesses de cession de titres en cause dans cet arrêt, les stocks options restent un instrument de rémunération et d'incitation salariale. La question d'une absence éventuelle de contrepartie n'est donc pas légitime.

Par ailleurs, quid d'une promesse unilatérale d'achat à prix majoré ? Il semble que ce mécanisme pourrait aboutir au même constat que celui d'une promesse de cession de titres à prix minoré comme le cas en l'espèce. Il serait légitime que la requalification en donation indirecte joue dans les deux sens, et notamment pour une promesse d'achat à prix majoré. Toutefois, à notre connaissance les juges ne se sont pas encore prononcés sur un tel cas.

Quant à l'assujettissement du bénéficiaire aux droits de mutation, conséquence logique de cette requalification, la Cour affirme, en application de l'article 676 du Code général des impôts, que l'année d'imposition de cette donation indirecte est celle de la réalisation de la condition.

En l'espèce, celle au cours de laquelle cette libéralité est devenue parfaite par la levée de l'option constituant la condition suspensive. Il apparaît donc en matière fiscale que le principe de la non rétroactivité de la condition prévaut et ce, contrairement aux règles civiles. Mais cette apparente sévérité fiscale a disparu.

Ainsi depuis la réforme entrée en vigueur le 1er octobre 2016 et la modification de l'article 1179 du Code civil qui disposait que « La condition accomplie a un effet rétroactif au jour auquel l'engage-

ment a été contracté. Si le créancier est mort avant l'accomplissement de la condition, ses droits passent à son héritier ».

En effet, depuis cette réforme modifiant le nouvel article 1304-6, la réalisation de la condition suspensive fait naître l'obligation qui devient pure et simple.

La réalisation de la condition suspensive n'a donc, en principe, pas d'effet rétroactif. Désormais, les règles civiles et fiscales en matière de droit des obligations sont donc accordées.

Mais depuis cette affaire inédite en 2014, aucune autre jurisprudence n'a fait état d'une telle requalification en donation indirecte, et cela est plutôt rassurant...

Enfin, il est important de retenir que c'est précisément l'intention libérale du promettant et le déséquilibre entre les parties à l'acte qui ont fondé cette requalification

Pour aller plus loin :

Une telle position de la cour d'appel n'est cependant pas révolutionnaire puisque, lors d'un arrêt du 28 juillet 1913 (Cass. civ., 28 juill. 1913 : DP 1917, 1, 58.) un bail à bas prix et la promesse de vente qu'il contenait ont été qualifiés de donation indirecte.

D'autre part, il peut être intéressant d'analyser les cas de requalification de vente à bas prix en donation indirecte. Par exemple, dans un arrêt du 19 janvier 1990 (CA Colmar, 19 janv. 1990 : Juris-Data n° 1990-051203), la vente de terrains à un tiers de leur valeur réelle consentie par un père à son fils constitue une donation indirecte.

2 – Abandon d'un droit préférentiel de souscription et donation indirecte

Une autre opération susceptible de caractériser une donation indirecte est celle de la renonciation aux droits préférentiels de souscription.

Le droit préférentiel de souscription donne priorité à son titulaire par rapport aux éventuels nouveaux actionnaires/associés pour acheter les nouveaux titres émis lors d'une augmentation de capital en numéraire. Il permet de renforcer la protection des associés/actionnaires en sauvegardant leurs droits actuels.

C'est un droit personnel attaché à chaque titre et proportionnel au pourcentage de titres que détient son titulaire. Ce dernier peut le céder, le donner ou même y renoncer sans contrepartie. Toutefois, ce dernier cas est susceptible de caractériser une libéralité indirecte. En effet, « *tout acte abdicatif peut servir de support à une donation indirecte* ».

Ordonnance n° 2016-131 du 10 février 2016 portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations

C.civ art. 1179

C.civ art. 1304-6 : « Toutefois, les parties peuvent prévoir que l'accomplissement de la condition rétroagira au jour du contrat. La chose, objet de l'obligation, n'en demeure pas moins aux risques du débiteur, qui en conserve l'administration et a droit aux fruits jusqu'à l'accomplissement de la condition. En cas de défaillance de la condition suspensive, l'obligation est réputée n'avoir jamais existé. »

RFN, Mars 2017, comm. 5, note H. Hovasse.

Fr. Terré, Y. Lequette et S. Gaudemet, Les successions et les libéralités : Dalloz, 4e éd., 2013, n° 575, p. 514. – M. Grimaldi, Libéralités et partages d'ascendants : Litec, 2000, n° 1333, p. 253.

Il est, par ailleurs, expressément réglementé dans les sociétés par actions (C. com., art. L. 225-132 à L. 225-141). L'article L. 225-132 du Code de Commerce énonce en son deuxième alinéa que « les actionnaires ont, proportionnellement au montant de leurs actions, un droit de préférence à la souscription des actions de numéraire émises pour réaliser une augmentation de capital ».

Il n'est, en revanche, pas prévu par la loi en ce qui concerne les autres sociétés (SARL, société civile, SNC, etc.). Il peut alors résulter d'une disposition le prévoyant dans les statuts ou de la volonté des associés qui prévoient sa création dans une assemblée générale (notamment celle qui statue sur l'augmentation de capital). Attention toutefois à ces droits préférentiels de souscription conventionnels : si le silence des statuts n'empêche pas l'éclaircissement de certains points (comme la non-négociabilité de ces droits), il demeure une incertitude quant à d'autres qu'il est conseillé de prévoir contractuellement de façon préalable (existence à titre irréductible, réductible, modalités précises de cession).

L'augmentation de capital d'une société peut être l'instrument d'une donation indirecte, et ce, à travers différents procédés.

En effet, et depuis bien longtemps déjà, la jurisprudence peut notamment voir en la renonciation à des droits préférentiels de souscription, lors d'une augmentation de capital, une donation indirecte.

Tel a été le cas lorsque la Cour de cassation a rendu son jugement, dans un arrêt du 2 décembre 1981, qui portait sur une affaire au cours de laquelle un père a abandonné ses droits préférentiels de souscription au profit de l'un de ses deux enfants.

En l'espèce, la répartition des 200 parts de la SARL était la suivante : 169 parts pour le père, 22 parts pour Emmanuel, l'un de ses deux fils, et 3 parts pour chacun des enfants de ce dernier. A l'occasion d'une augmentation de capital en numéraire, effectuée en 1970 dans le but de se conformer à une nouvelle exigence légale et portant celui-ci de 10 000 à 20 000 francs, chacun des associés renonça à ses droits préférentiels de souscription et le fils souscrivit à l'intégralité de l'augmentation de capital. Mais le père décéda. Son deuxième fils (non associé) demanda alors à requalifier l'opération en donation indirecte et réclama sa réduction pour atteinte à sa réserve (le père ayant également légué sa quotité disponible à Emmanuel).

C'est ainsi que, le 8 mai 1980, la cour d'appel d'Aix-en-Provence lui donna raison.

La Cour de cassation approuva par la suite la caractérisation de l'opération en une donation indirecte au motif que, lors de l'augmentation de capital, le père avait « dans une intention libérale [...], renoncé à ses droits de souscription au profit [de l'un seul de ses deux fils qui] en acceptant, [...] avait utilisé les droits ainsi cédés en

achetant [souscrivant] les actions [parts sociales] correspondantes pour une somme très inférieure à [leur] valeur réelle ».

Le Professeur R. Mortier met en lumière plusieurs éléments qui ressortent de cette affaire :

1. La loi ne prévoit pas de droit préférentiel de souscription dans les SARL. Dans le cas présent, ce droit devait alors probablement avoir été prévu par les statuts. Mais sa provenance ne semble pas avoir d'importance quant à la solution de l'arrêt qui pourrait pareillement s'appliquer avec un droit préférentiel de souscription légal ou prévu en assemblée générale, sa valeur et la faculté d'y renoncer gratuitement au profit d'un tiers étant semblables.

2. Point d'une importance moindre : la Cour de cassation a prononcé une cassation partielle en raison d'une erreur de la cour d'appel dans la détermination de l'assiette de la donation du père. Cette dernière avait pris en compte l'intégralité des droits préférentiels de souscription et non les 169 droits appartenant au père.

3. Le fils donataire invoqua le fondement légal de la décision d'augmentation du capital (rehaussement du capital minimal des SARL) pour démentir l'intention libérale. Mais la Cour de cassation ne se fit pas avoir : l'obligation d'augmentation de capital n'obligeait en rien à renoncer gratuitement à ses droits de souscription.

4. Le père n'ayant pas été rémunéré lors de sa renonciation aux droits préférentiels de souscription, il était nécessaire de déterminer la valeur de ces derniers pour en déduire le montant de la donation indirecte. Ainsi, la valeur d'un droit préférentiel de souscription est constituée par la différence entre la valeur réelle d'un titre souscrit et sa valeur de souscription. Pour illustrer notre propos, prenons l'exemple d'un titre dont la valeur réelle est de 200 euros et la valeur de souscription est de 150 euros : le droit préférentiel de souscription qui permet d'y souscrire aura alors une valeur de 50 euros.

5. Le droit préférentiel de souscription n'a de valeur que lorsque son bénéficiaire le cède ou l'exerce. Un bénéficiaire qui ne l'utilise pas lui fait ainsi perdre toute sa valeur. Dans cette affaire, le père l'ayant gracieusement cédé à son fils, il avait bel et bien de la valeur comme en conclut la Cour de cassation en soulignant qu'il n'y aurait pas eu de donation « si le père, dans une intention libérale, que les juges ont souverainement appréciée, n'avait pas renoncé à ses droits de souscription au bénéfice [de son fils] et si celui-ci, en acceptant, n'avait pas utilisé les droits ainsi cédés en achetant [souscrivant] les actions [parts sociales] correspondantes pour une somme très inférieure à la valeur de ce qu'elles représentaient ». L'exercice des droits par le fils est ici assimilé par la Cour de cassation à l'acceptation de la donation par le donataire (C. civ., art. 894) et à l'enrichissement de ce dernier.

Cass. com., 18 avr. 2000, Meyer c/ SA Inbiomed International : JurisData n°2000-001737 ; Bull. Joly Sociétés 2000, p. 920, note J.-J. Daigre : Dr. sociétés 2000, comm. 108, note D. Vidal.

Dr. sociétés 2017, comm. 94, note R. Mortier

Cass. 1re civ., 2 déc. 1981 : JurisData n° 1981-703674 ; Bull. civ. 1981, I, n° 363 ; Defrénois 1983, art. 33056, note J. Honorat.

R. Gentilhomme et R. Mortier, La société : technique de gratification : JCP N 2014, 1334.

Plus récemment, de nouvelles affaires sont également venues définir les contours de la renonciation à ces droits préférentiels de souscription en matière de donation indirecte.

Premièrement, un arrêt du 13 octobre 2016 de la Cour de cassation a conduit à éclaircir un peu plus le mystère par lequel une augmentation de capital (ici, d'une société civile) peut devenir un instrument de donation indirecte.

Il est venu contredire la cour d'appel qui avait affirmé, dans un arrêt du 4 décembre 2014, l'existence de droits préférentiels de souscription et d'une renonciation à ces droits, en raison de leurs mentions expresses dans le procès-verbal de l'assemblée générale.

La logique était la suivante : si l'associé renonce à un droit, c'est bien que ce dernier existe.

En l'espèce, un père demandait l'annulation de l'avis de mise en recouvrement de droits d'enregistrement, justifiés selon la DGFiP par la renonciation du père à ses droits préférentiels de souscription, sans contrepartie, lors d'une augmentation de capital, au profit de son fils. Cela constituait alors, selon celle-ci, une donation indirecte taxable comme telle aux droits de donation. Le père, qui détenait initialement 98% des parts d'une SCI, a vu sa participation être totalement diluée et n'était plus détenteur que de 5,22% des parts, son fils voyant alors sa propre participation bondir à 94,77%.

La Cour de cassation a cassé l'arrêt d'appel, pour manque de base légale, au motif que les éléments invoqués ne suffisaient pas à établir la preuve de l'existence de droits préférentiels de souscription, puis renvoyé l'affaire devant la cour d'appel de Lyon.

Cette dernière a démontré l'inexistence de ces droits en faisant valoir que :

- Le droit préférentiel de souscription pour les associés de SCI n'est pas prévu par la loi,
- Les statuts de cette SCI ne l'avaient pas prévu non plus,
- Et enfin, aucune disposition relative à la création de droits préférentiels de souscription n'étant présente dans l'objet de la convocation des associés à l'assemblée générale, cette dernière n'a pas pu les instaurer.

Ainsi, la mention d'une renonciation à ces droits dans le procès-verbal ne suffit pas à caractériser leur existence, et ce, d'autant plus qu'elle semble être la conséquence d'une erreur d'un conseil juridique. Les juges ont alors attesté que « la renonciation erronée contenue dans la résolution litigieuse est dépourvue de tout effet » étant donné « qu'on ne peut pas renoncer à un droit qui n'existe pas » et annulé le redressement du contribuable en affirmant qu'il n'y avait pas « lieu de rechercher l'existence d'une intention libérale [du père] ».

Un arrêt du 3 octobre 2018 de la 1^{ère} chambre civile de la Cour

de cassation, commenté par le Professeur M. Storck, nous enseigne quant à lui qu'il est possible d'apprécier de manière globale la donation indirecte, en prenant en compte plusieurs opérations distinctes, dès lors que ces dernières répondent à la même finalité : enrichir le donataire par le biais d'un appauvrissement du donateur.

En l'espèce, un ex-époux a introduit, en première instance, une demande de requalification d'une cession de parts de SCI consentie à son associée et ancienne épouse en une donation déguisée.

En appel, en plus de la cession de parts, il fit ajouter une augmentation du capital sans droit préférentiel de souscription parmi les opérations objets de la demande de requalification.

La Cour de cassation finira par conclure que « les demandes présentées en cause d'appel tendaient aux mêmes fins que celle soumise à la juridiction de première instance, s'agissant d'obtenir que l'opération globale de transfert des parts de la SCI du patrimoine de l'époux au profit de celui de l'ex-épouse et d'augmentation de capital soit qualifiée de donation, la cour d'appel a violé les articles 564 et 565 du code de procédure civile [traitant des prétentions nouvelles] ».

En effet, ce dernier article précise que « les prétentions ne sont pas nouvelles dès lors qu'elles tendent aux mêmes fins que celles soumises au premier juge, même si leur fondement juridique est différent ».

Il en résulte donc qu'une donation indirecte et son intention libérale peuvent être appréciées globalement, au regard de plusieurs opérations qui, prises séparément, ne sont pas forcément constitutives d'une donation indirecte ou déguisée.

Pour aller plus loin :

Conseil donné par le Professeur M. Storck, à mettre en œuvre lors d'une augmentation de capital pour éviter la requalification en donation indirecte ou déguisée :

Lors de l'AG délibérant sur l'augmentation de capital, préciser expressément les modalités mises en œuvre pour garantir aux associés la préservation de leurs droits, notamment dans les réserves et les plus-values latentes, telles qu'un droit préférentiel de souscription et/ou une prime d'émission non dérisoire.

Ainsi, il convient d'être vigilant lorsqu'une augmentation de capital donne lieu à une renonciation à des droits préférentiels de souscription. Toutefois, même en l'absence de cette renonciation, d'autres modalités prévues lors d'une augmentation de capital peuvent aboutir à une requalification en donation indirecte. Nous les aborderons un peu plus loin. Voyons maintenant que la contribution aux pertes par un associé est, elle aussi, loin d'être anodine.

R. Mortier, Opérations sur le capital social : LexisNexis 2016, n°307

Cass. 3^e civ., 13 oct. 2016, n° 15-13.382 : JurisData n° 2016021258 ; RFP 2017, comm. 5, note H. Hovasse ; Dr. sociétés 2017, comm. 94 note R. Mortier ; Gaz. Pal. 21 mars 2017, n° 12, p. 77, note B. Pondéraux.

CA Lyon, 4 déc. 2014, n° 13-04.515 : Juris-Data n° 2014-030396.

CA Lyon, 1^{re} ch. civ., sect. B, 13 nov. 2018, n° 17-01.024.

Cass. 1^{re} civ., 3 oct. 2018, n° 17-25.626 : JurisData n° 2018-017086.

M. Storck « Une donation entre associés sous couvert d'une augmentation du capital de la SCI » : JCP N 2019, 1136

3 – Contribution aux pertes par un associé et donation indirecte

La contribution aux pertes par un associé au-delà de ce qui était prévu constitue-t-elle une donation indirecte au profit des autres associés de la société ?

Article 1844-1 du Code civil

« La part de chaque associé dans les bénéfices et sa contribution aux pertes se déterminent à proportion de sa part dans le capital social et la part de l'associé qui n'a apporté que son industrie est égale à celle de l'associé qui a le moins apporté, le tout sauf clause contraire.

Toutefois, la stipulation attribuant à un associé la totalité du profit procuré par la société ou l'exonérant de la totalité des pertes, celle excluant un associé totalement du profit ou mettant à sa charge la totalité des pertes sont réputées non écrites ».

Lorsque des associés investissent dans une entreprise, c'est dans le but de la faire fructifier et leur principale motivation est de pouvoir en tirer profit. Toutefois, le pendant de cette espérance est de se situer dans l'obligation de la contribution aux pertes de la société. La plupart du temps, les statuts de la société reprennent à la lettre la législation supplétive qui prévoit la répartition des pertes proportionnellement aux apports des associés. Rappelons que les clauses léonines sont prohibées dès lors qu'elles permettent notamment à un associé de minimiser sa contribution aux pertes.

Toutefois, se pose la question de la nature de la contribution aux pertes au-delà de ce qui incombait à l'associé dès lors qu'il agit volontairement de la sorte.

D'après la jurisprudence, un associé consent une donation indirecte au profit des autres associés dès lors qu'en effectuant un apport, il éteint une perte de la société au-delà de ce qui lui incombe. Ce type d'accroissement volontaire de la contribution aux pertes est aussi connu sous l'appellation de « coup d'accordéon à l'envers » puisqu'il s'agit de faire précéder la réduction de capital, de son augmentation. Le problème est qu'une telle opération ne permet pas d'apurer les pertes avant investissement mais seulement après investissement.

Cependant, il convient de noter qu'une telle restructuration de capital par l'utilisation du coup de l'accordéon ne constitue pas une donation indirecte dès lors que tous les investisseurs participant à l'augmentation de capital sont les associés déjà présents dans la société. Dans ce cas, chaque associé aura vocation à permettre à la société de survivre en apportant les sommes nécessaires à l'apure-

ment des pertes à proportion de leur contribution aux pertes, sans pour autant aller au-delà.

La trilogie d'arrêts du 3 mars 2009 de la chambre commerciale permet, de par son analyse, de révéler qu'une telle opération d'apport réalisée par un associé dans son élan de bonne volonté altruiste, constitue une donation indirecte.

En l'espèce, une SNC avait pour objet la gestion d'un hôtel-restaurant dont le capital était détenu par une même famille. Elle constate plusieurs pertes sur son exercice de 1998. Pour apurer une partie de ce passif, les associés, réunis en assemblée générale extraordinaire, ont décidé d'augmenter le capital social puis de le réduire du même montant par imputation du compte courant de l'un des associés. Ainsi, l'administration fiscale a considéré que cet associé avait contribué aux pertes de la société au-delà de ce qui lui incombait en agissant de la sorte et faisait dès lors profiter les autres associés d'une donation indirecte puisque ces derniers étaient dès lors déchargés de leur obligation à couvrir le passif. En effet, l'apurement des pertes avait eu lieu après l'augmentation de capital.

Concernant la qualification de la donation indirecte

- Pour qualifier cette opération de donation indirecte, la Cour de cassation s'est contentée de vérifier la présence des critères de caractérisation d'une donation à savoir le dessaisissement immédiat du donateur, l'acceptation du bénéficiaire et l'intention libérale. Le raisonnement de la Cour se fonde essentiellement sur des aspects de procédure.

- Le dépouillement réel (élément matériel) : selon la loi, le dépouillement doit être actuel et irrévocable. En principe, l'obligation de contribuer aux pertes ne joue qu'au moment de la dissolution de la société. Cependant, une telle décision de contribution aux pertes peut être prévue en cours de vie sociale par les statuts de la société ou bien résulter d'une décision des associés.

En l'espèce, les associés ont décidé de contribuer aux pertes de manière anticipée. Dès lors, il ne fait nul doute que le dépouillement était bien réel. Cependant, l'associé avait contribué aux pertes au-delà de ce qui lui incombait alors qu'en l'absence de clause statutaire, les associés sont tenus de contribuer aux pertes uniquement de manière proportionnelle à leurs apports.

- Le dépouillement irrévocable : les associés peuvent décider de contribuer immédiatement, en cours de vie sociale, aux pertes. Dans ce cas, la contribution est définitive même si la société réalise des bénéfices lors des exercices ultérieurs qui auraient pu lui permettre de couvrir les pertes. Ainsi, le dépouillement de l'associé est irrévocable.

C.civ. art. 1844-1

R. Mortier « La réalisation du coup de l'accordéon », Lexis360

Cass. com., 17 mai 1994, n° 91-21.364

Cass. com., 3 mars 2009, n° 08-13.278 « M. Sauvage » ; n° 08-13.279 « Mme Chabaud » ; n° 07-20871 « M. Sauvage »

C.civ. art. 894 : « 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. »

M. Cozian, A. Viandier et Fl. Deboissy, Droit des sociétés, Litec, 21e éd., 2008, n° 129

- Le bénéficiaire du dépouillement : la question principale est celle de savoir à qui profite pour un associé, le fait de contribuer aux pertes au-delà de ce qui lui incombe. Pour l'administration fiscale et les juges, il s'agit des autres associés dans leur ensemble.

C'est d'ailleurs l'explication retenue par la Cour de cassation dès lors qu'elle conclut que « le litige ne portait plus que sur le point de savoir dans quelle proportion la perte incombait à M. Bruno Sauvage. » Ainsi, l'enrichissement des autres associés donataires résulterait de l'économie réalisée par ceux-ci.

En l'espèce, l'acceptation de l'enrichissement par les autres associés ne pouvait résulter que de leur inertie c'est-à-dire du fait qu'ils n'ont volontairement pas agit afin de contribuer aux pertes. En effet, l'associé apporteur a été le seul à profiter de l'augmentation de capital mais la réduction de capital extinctive d'obligation a bénéficié à tous les associés dans des proportions différentes selon qu'ils étaient propriétaires, nus propriétaires ou usufruitiers.

- Une intention libérale : en l'absence d'obligation statutaire de contribution aux pertes, en principe, cette dernière est faite proportionnellement aux apports des associés. En l'espèce, une clause prévoyait la contribution aux pertes de manière proportionnelle aux apports. En conséquence, l'associé a intentionnellement contribué aux pertes sociales au-delà de ce qui lui incombait en étant l'unique associé à procéder à une imputation de son compte-courant en vue d'augmenter le capital de la société. Dans le cas contraire, en présence d'une obligation statutaire de contribution aux pertes non proportionnelle, il n'aurait pas été possible d'affirmer que la contribution résultait d'une intention libérale.

Concernant la proportionnalité de l'imputation de la donation aux donataires

La conséquence de la qualification d'une telle opération en donation indirecte est lourde.

En tant que bénéficiaires d'une donation indirecte, les autres associés deviennent redevables des droits de mutation à titre gratuit calculés en fonction de la part dans les pertes qu'ils auraient dû supporter en leur qualité.

Cass. com., 3 mars 2009, n° 08-13.278

« Mais attendu qu'ayant constaté qu'il était définitivement jugé que M. Raymond X..., usufruitier de 221 parts de la SNC Saint-Michel avait, en effectuant un apport de 14 145 000 francs le 26 octobre 1999, sous couvert d'une augmentation de capital suivie d'une réduction de même montant, éteint une perte de la société au-delà de ce qui lui incombait et que ce versement devait être analysé comme une donation indirecte au profit de M. Bruno X..., la cour d'appel en a déduit à bon droit, répondant ainsi aux conclusions prétendument délaissées, que le litige ne portait plus que sur le point de savoir dans quelle proportion la perte ainsi éteinte incombait à M. Bruno X..., et que c'est en fonction de la part qu'il aurait dû supporter que les droits devaient être calculés ; que le moyen n'est pas fondé. »

À noter qu'une telle requalification en donation indirecte n'est pas propre à une situation présentant un compte courant d'associés. Ainsi, la cour d'appel d'Orléans a déjà eu l'occasion de se prononcer en 2006 dans une affaire où des parents avaient régulièrement couvert des pertes dans des SCI qu'ils avaient constituées avec leurs enfants par des apports ne pouvant être analysés ni en des prêts ni en des comptes courants. L'administration fiscale avait requalifié ces versements en donations indirectes faites aux enfants.

Toutefois, il existe un paradoxe manifeste à mettre en lumière. Si la contribution aux pertes par un associé au-delà de ce qui lui incombe caractérise une donation indirecte, la même chambre de la Cour de cassation a refusé de qualifier de donation indirecte la modification de la clé de répartition des bénéfices permettant à un associé de se voir attribuer des bénéfices supplémentaires à ce qui était prévu au départ au sein des statuts de la société.

Un raisonnement assez logique semble mettre fin à toute réflexion sur ce paradoxe. En effet, la contribution par un associé aux pertes au-delà de ce qui lui incombe résulte d'une décision volontaire et individuelle de celui-ci. Bien entendu, le montant de la contribution aux pertes est fixé au sein des statuts approuvés par l'ensemble des associés. Toutefois, en aucun cas, les engagements d'un associé ne peuvent être augmentés sans le consentement de celui-ci.

Par opposition, lors d'une modification de la clé de répartition des bénéfices, la décision est prise en assemblée générale et relève ainsi de la volonté des associés exprimée à travers la société. La société forme alors un écran entre les associés et le patrimoine de la société.

La Cour de cassation a d'ailleurs précisé dans un arrêt de la chambre commerciale du 18 décembre 2012 que la décision de modification prise par la personne morale est exclue de toute possibilité de qualification de donation indirecte car la répartition des dividendes est corrélée à la prise de décision en assemblée générale. (Cf. infra : II. A) 1.)

Dès lors, le paradoxe s'explique aisément entre les deux arrêts retenus par la chambre commerciale de la Cour de cassation car dans le premier arrêt du 3 mars 2009, la modification de la contribution aux pertes résulte de la volonté individuelle de l'associé et entraîne une augmentation de ses engagements tandis que dans le second arrêt, il s'agit d'une décision prise par la société qui décide la modification de la clé de répartition des dividendes et qui à ce titre, étant prise en assemblée générale, est acceptée par l'ensemble des associés ne pouvant ainsi caractériser une augmentation des engagements de ces derniers.

B – Les donations en interaction avec la personne morale

1 – Augmentation/Réduction de capital et donation indirecte

« Si une société a été constituée, c'est pour modifier la réalité. Les mécanismes sociaux sont cette nouvelle réalité » selon le Professeur H. Hovasse .

Afin de contourner la rigueur du droit des successions et la grande protection des héritiers grâce à la réserve héréditaire, des praticiens et chefs d'entreprise ont pu pratiquer des donations de leur vivant à des sociétés détenues par un tiers ou un héritier présomptif.

Il ne s'agit pas d'étudier la nature d'un apport régulièrement effectué, c'est-à-dire celui en vertu duquel l'apporteur a reçu des parts ou actions et, faisant parties de son patrimoine, feraient l'objet de l'application des règles liquidatives relatives au droit des successions. Il s'agit plutôt ici d'étudier les cas de la sous-évaluation de la participation dans le capital.

Effectuer un apport en nature nécessite au préalable l'évaluation par un commissaire aux apports, sauf accord unanime des associés de ne pas y recourir. Toutefois, il arrive que la valeur retenue ne soit pas suivie par les associés. Et, si la surévaluation frauduleuse de l'apport est sanctionnée, il n'en va pas de même pour la sous-évaluation. Il était donc indispensable de prévoir une sanction à l'apporteur tentant de gonfler frauduleusement le capital social de la société.

En effet, la sanction civile à la surévaluation de l'apport en nature est l'engagement de la responsabilité des associés de SARL et de SAS prévu par le Code de commerce à l'article L223-9 alinéa 4 concernant les SARL et L227-1 concernant les SAS. Une autre sanction est tout autant dissuasive : la responsabilité pénale. L'article L241-4 1° prévoit le cas des SARL et la surévaluation frauduleuse fait risquer cinq ans d'emprisonnement et 375 000 € d'amende, et concernant les sociétés par actions l'article L242-2 du Code de commerce mentionne cinq ans d'emprisonnement et 9 000 € d'amende.

Mais qu'en est-il de la sous-évaluation de l'apport en nature ? L'apporteur dans cette situation n'a pas la même motivation. Celui-ci pourrait alors tenter d'organiser une fausse insolvabilité, ou

motivé par une intention libérale, essayer d'utiliser la sous-évaluation afin de gratifier ses associés. Cette seconde possibilité retiendra l'attention de l'administration fiscale et des juridictions civiles et ce, depuis une trentaine d'années puisque la cour d'appel de Paris a été saisie de la question dans un arrêt du 9 juin 1986 (que nous verrons par la suite) dans lequel la juridiction avait requalifié le rachat de parts sociales à un prix minoré de donation indirecte.

Nous pouvons donc en déduire, dans la même fibre, qu'un associé, animé d'une intention libérale au profit de ses associés, pourrait souscrire à une augmentation de capital en nature ou en industrie en la sous-évaluant d'une importance telle, qu'il ne s'agirait en réalité pas d'un véritable affectio societatis mais qu'au contraire l'opération, animée d'une intention libérale, serait facilement identifiable comme une donation indirecte.

Pour aller plus loin :

La sous-évaluation de l'apport n'est pas réhabilitaire puisque sa réévaluation est envisageable. Toutefois, réévaluer un apport peut être contraignant puisqu'il nécessite l'accord unanime des associés en assemblée générale extraordinaire. Cette contrainte est justifiée par les lourdes conséquences d'une réévaluation des apports à savoir la modification de la répartition des droits sociaux.

La modification des engagements des associés peut être l'occasion, pour ceux animés d'une intention libérale, de tenter de gratifier leurs associés. En ce sens, l'administration fiscale est vigilante quant aux primes d'émissions.

La prime d'émission a la même finalité que le droit préférentiel de souscription : « protéger les associés contre un effet de dilution » selon le Professeur H. Hovasse.

La prime d'émission consiste à exiger des souscripteurs de parts nouvelles, un versement supérieur à la valeur nominal des titres pour compenser la perte subie par les anciens associés dans leurs droits théoriques dans les réserves. C'est un droit d'entrée qui doit être versé par les nouveaux associés pour entrer dans la société.

Par principe, la fixation du montant des primes est libre. Pourtant, « la liberté des parties est loin d'être totale » selon le Professeur C. Coupet. La problématique de la requalification en donation indirecte se pose en matière de prime d'émission puisqu'aucune méthode d'évaluation de la prime ne s'impose aux parties. En effet, les parties à l'émission, c'est-à-dire la société et le souscripteur, sont libres de déterminer la valeur de celle-ci. Et si le montant est arrêté par la société, celui-ci n'est pas imposé au souscripteur.

Cass. com., 18 déc. 2012, n° 11-27.745

JCP Entreprise, 2015, 1354, note H.Hovasse

En vertu de cette liberté, le souscripteur pourrait alors être tenté d'apporter à la société plus que ce qu'il ne reçoit d'elle et ce, « afin d'échapper aux enjeux civils, fiscaux de la donation et afin de faire échapper les biens apportés et surtout la survalorisation des apports au droit de gage général de ses créanciers » selon le Professeur R. Mortier.

Or, comme évoqué précédemment, si l'acte a été animé d'une intention libérale, l'administration fiscale et les juridictions civiles pourraient être tentées de requalifier cette opération de donation indirecte.

On constate alors que la tentation de minorer le prix des parts sociales ou la prime d'émission est un mode de donation indirecte retenant particulièrement l'attention de l'administration fiscale. En effet, « une augmentation de capital, sans prime d'émission, réservée à une catégorie d'actionnaires peut, selon les cas, relever de la générosité ou de la turpitude » disait le Professeur M. Cozian .

Ainsi, la problématique de la prime d'émission minorée est identique à celle de la sous-évaluation de l'apport en nature, c'est-à-dire qu'une minoration de la prime d'émission importante est suspecte. La première chambre civile a rendu une jurisprudence sans appel . Les juges du Quai de l'Horloge retiennent qu'il existe deux voies pour répondre à une prime d'émission : la première étant l'élévation nominale de la valeur des parts ou actions existantes qui « ne modifie pas l'équilibre de la future succession » et la seconde est la création d'actions nouvelles qui peut s'avérer plus problématique puisqu'elle peut modifier l'équilibre de la future succession.

En l'espèce, cette seconde situation était celle qui avait été choisie. Or, la Cour de cassation a relevé que le père était animé d'une intention libérale puisqu'il avait renoncé à ses droits de souscription (transposable aux primes d'émission) « au profit de l'un de ses fils qui, en acceptant, a utilisé les droits ainsi cédés pour acheter les parts sociales correspondantes pour une somme très inférieure à la valeur de ce qu'elles représentaient ».

Une telle opération paraissait séduisante puisque c'était la possibilité d'avantager l'enfant qui reprenait l'activité familiale tout en évitant la contrainte du partage des titres sociaux entre héritiers réservataires ou à défaut, le paiement d'une soulte en cas de dépassement de la réserve héréditaire. Or, la présence de l'intention libérale du père, son appauvrissement et l'enrichissement corrélatif du fils qualifié permettent de qualifier une libéralité indirecte. Ainsi, la Cour de cassation est venue caractériser « l'existence de la libéralité indirecte par le père à l'un seulement de ses héritiers ». L'administration fiscale pourra ainsi intervenir pour calculer et réclamer les droits de mutation à titre gratuit. Par ailleurs, ce sont les règles relatives au rapport, à la réduction et plus généralement au droit des successions qui s'appliqueront.

La réduction du capital social peut être motivée par une intention

libérale lorsque cette réduction couvre un montant supérieur aux pertes ou lorsqu'elle n'est pas motivée par des pertes.

Un tel retrait de la société peut avoir deux conséquences : la réduction de la valeur nominale des titres (ce qui suppose l'accord unanime des associés) ou la réduction du nombre de titres (ce qui suppose l'accord préalable des associés participant au rachat des titres).

Cette deuxième situation envisagée par les associés aura pour conséquence l'abandon de la créance de remboursement de l'apport, ce qui justifie l'accord préalable de tous les associés participant au rachat. Or, l'abandon de créance consenti à la société a pour corolaire un enrichissement de cette dernière. C'est en ce sens que l'administration fiscale pourrait tenter de qualifier une telle situation de donation indirecte, en cas d'intention libérale des associés envers les associés restant dans la société. Cela est également envisageable envers les nouveaux apporteurs.

Par ailleurs, au lieu de procéder à une opération de cash out par rachat de titres, somme toute banale, dont le but est de sortir de la société et de bénéficier de liquidités, l'associé pourrait être motivé par une intention libérale au bénéfice de ses anciens associés. Alors, il pourrait organiser le rachat de ses titres par la société avec pour contrepartie le paiement d'un prix très inférieur au marché.

La réalité de la personnalité morale pourrait laisser entrevoir que la personnalité juridique de la société est suffisante à écarter l'application du droit des successions et notamment le recel successoral et les règles de rapport et réduction protégeant la réserve héréditaire des héritiers. Toutefois, il n'en est rien puisque la jurisprudence s'est exprimée à ce sujet.

En effet, la cour d'appel de Paris a rendu un arrêt le 9 juin 1986 dans lequel elle a caractérisé un recel successoral provenant de deux diminutions de capital de deux sociétés, conçues pour avantager sa fille ainsi que son actuelle épouse.

En l'espèce, étaient associés le mari et son épouse ainsi que leur fille. Or, la société souhaitait racheter les parts du père pour les annuler. La sortie du père de la société était envisagée moyennant un prix de rachat unitaire des parts fixé à 10 francs alors même qu'un expert avait estimé la valeur unitaire des parts à 223 francs soit un prix sous-estimé de 22 fois. Un tel prix minoré était motivé incontestablement par une intention libérale selon les juges de seconde instance. D'autant plus qu'un expert était intervenu pour évaluer le montant des parts sociales à un prix beaucoup plus élevé. Les parties au rachat des titres sociaux n'étaient pas motivées par une simple opération de rachat mais l'acte a été établi en vue de gratifier les autres associés de la société et notamment sa fille.

Pour aller plus loin :

On constate que l'article 1843-4 du Code civil n'impose l'intervention d'un expert, missionné pour évaluer les droits sociaux, qu'en cas de contestation de la valeur des titres sociaux.

Il dispose que :

« Dans tous les cas où sont prévus la cession des droits sociaux d'un associé, ou le rachat de ceux-ci par la société, la valeur de ces droits est déterminée, en cas de contestation, par un expert désigné, soit par les parties, soit à défaut d'accord entre elles, par ordonnance du président du tribunal statuant en la forme des référés et sans recours possible ».

À cette lecture, on comprend mal pourquoi les associés ont demandé à un expert d'évaluer la valeur nominale des parts sociales alors même qu'ils étaient motivés d'une intention libérale et essayaient de contourner les contraintes du Droit des successions et des libéralités à travers la société. Recourir à une telle expertise était synonyme de se tirer une balle dans le pied en donnant du grain à moudre à l'administration fiscale. En effet, l'article 1869 dispose que la fixation du prix est libre et le recours à un tiers estimateur n'est que facultative.

2- L'interposition d'une société et donation indirecte

Comme il a déjà pu être souligné, la notion de donation indirecte interfère souvent dans le droit des sociétés et parfois l'écran sociétaire ne suffit pas à faire obstacle à la qualification de donation indirecte. C'est ce qui ressort d'un arrêt rendu par la première chambre civile de la Cour de cassation le 24 janvier 2018.

Dans cette affaire, un père et son fils exerçaient la même activité. Le père était propriétaire d'un fonds de commerce et avait décidé de le confier en location-gérance à la société créée et gérée par son fils, laquelle société exploitait déjà un fonds de commerce. Le contrat de location-gérance avait ensuite été résilié trois années plus tard, mais aucune restitution n'était intervenue.

Ainsi le fonds de commerce du père s'était incorporé à celui déjà exploité par la société du fils, qui s'était donc enrichie de ce fonds évalué à 75.000 euros, sans aucune contrepartie.

En outre, dans un codicille, le père indiquait qu'il n'avait jamais obtenu restitution du fonds, du matériel et des marchandises.

Lors de la succession du père, la fille du défunt a prétendu que son frère avait bénéficié d'une donation indirecte qui devait être soumise au rapport successoral.

Comme on le sait, la qualification de donation emporte des conséquences non-négligeables, aussi bien sur le plan civil que fiscal. La question qui s'est posée à la Cour de cassation était de savoir si la société interposée faisait obstacle ou non à la qualification de do-

nation et donc par conséquent au rapport de celle-ci.

Les juges d'appel ont affirmé l'existence d'une donation indirecte au profit du fils du défunt, via la société interposée. Ils ont ensuite fixé le montant du rapport en fonction de la valeur estimée du fonds au moment de la résiliation, c'est-à-dire au jour où la restitution aurait dû intervenir.

La Cour de cassation a partiellement censuré cette décision. Tout d'abord, elle a réaffirmé que « l'interposition d'une société ne fait pas obstacle au rapport à la succession d'une donation ».

Toutefois elle a précisé que « le rapport est dû à la succession en proportion du capital détenu par l'héritier-donataire ».

Ainsi, la Haute Juridiction a approuvé le jugement de la cour d'appel en retenant l'existence d'une donation entre le défunt et son fils malgré l'interposition d'une société.

Comme on le sait, il faut la réunion de deux éléments, un élément matériel et élément moral, afin de pouvoir caractériser une donation. Les juges ont alors considéré que l'élément matériel était constitué par la succession des événements tels que la mise en location-gérance du fonds de commerce, puis l'absence de restitution au moment de la résiliation du contrat, entraînant ainsi l'incorporation du fonds du père dans celui de la société du fils.

En outre, les juges ont retenu que le codicille constatant la non-restitution du fonds, pouvait suffire à retenir l'intention libérale du père.

Mais la démonstration de l'animus donandi du père pouvait se révéler plus complexe notamment en raison de la résiliation du contrat de location-gérance. On aurait effectivement pu envisager que cette résiliation entraînerait la restitution du fonds à son propriétaire.

En tout état de cause, la Cour a considéré que c'est son fils associé, que le défunt a entendu gratifier, même si en pratique c'est la société qui s'est enrichie du fonds de commerce. Il faut souligner que cela paraît plutôt évident en raison du lien de parenté existant. Par ailleurs, si la Cour de cassation a retenu l'existence d'une donation, elle ne se prononce pourtant pas sur le caractère indirecte ou déguisée de celle-ci. Ces deux qualifications auraient pu être envisagées.

Comme l'avait très bien défini le Professeur A. Seriaux, les donations indirectes sont des « libéralités entre vifs qui se moulent dans des actes juridiques ne révélant pas l'intention libérale de leur auteur, mais ne cherchant pas non plus à la dissimuler. »

À l'inverse, les donations déguisées créent une apparence contraire à la réalité, un mensonge sur l'identité de la personne du bénéficiaire.

A priori, le caractère déguisé de la donation devrait être écarté car cela sous-entendrait que la location-gérance aurait été fictive et que la société aurait été constituée dans l'unique but de dissimuler une libéralité.

Il semble plus convaincant que le père ait simplement abandonné son fonds de commerce à la société en vue de gratifier son fils de manière indirecte, d'autant plus que l'intention libérale pouvait vraisemblablement être constatée par un codicille.

C.civ art. 843 « Tout héritier, même ayant accepté à concurrence de l'actif, venant à une succession, doit rapporter à ses cohéritiers tout ce qu'il a reçu du défunt, par donations entre vifs, directement ou indirectement ; il ne peut retenir les dons à lui faits par le défunt, à moins qu'ils ne lui aient été faits expressément hors part successorale. Les legs faits à un héritier sont réputés faits hors part successorale, à moins que le testateur n'ait exprimé la volonté contraire, auquel cas le légataire ne peut réclamer son legs qu'en moins prenant. »

C'est ce que semble avoir envisagé les juges en faisant abstraction de l'écran sociétaire pour déterminer l'existence d'une donation. D'ailleurs V. Zalewski-Sicard évoque la « levée du voile social ».

Il en résulte que la société dans laquelle le donataire est associé ne fait pas obstacle à la qualification de donation indirecte au profit de ce dernier, et le rapport de cette dernière.

En principe tout héritier doit « rapporter à ses cohéritiers tout ce qu'il a reçu du défunt, par donation entre vifs, directement ou indirectement ». La Cour de cassation a affirmé que l'interposition d'une société ne faisait pas obstacle au rapport à la succession d'une donation.

Une exception au rapport aurait pu être admise si la société avait été constituée entre le défunt et son fils, en vertu de l'application de l'article 854 du Code civil. Mais ce texte ne trouve pas à s'appliquer ici puisqu'on est en présence d'un montage complexe consistant à associer la création d'une société d'un côté et la location-gérance d'un fonds de commerce de l'autre.

La donation intervenue par la non-restitution du fonds issu du contrat de location-gérance est donc rapportable à la masse partageable. Encore faut-il déterminer le montant du rapport.

C'est sur dernier point que la Cour de cassation a cassé l'arrêt d'appel, justifiant la publication de l'arrêt de cassation au Bulletin.

Les juges du fonds avaient déduit que le montant du rapport correspondait à la valeur du fonds de commerce dans sa totalité au moment de la donation, c'est-à-dire au moment de la résiliation du contrat de location-gérance.

Cependant, la Cour de cassation de manière tout à fait novatrice, a décidé que dans ladite situation, le montant du rapport serait déterminé en proportion du capital que l'héritier-associé détient.

Autrement dit, lorsqu'il s'agit de déterminer le montant du rapport, la société interposée réapparaît. En effet, le fils s'est enrichi de la valeur du fonds donné mais à proportion de sa participation dans le capital.

Concernant les autres associés, étant donné qu'aucune intention libérale soit établie à leur profit, ils ne devront rien rapporter.

Bien évidemment en cas de société unipersonnelle, la détermination du montant du rapport consistera à prendre en compte la valeur du fonds dans son intégralité.

En revanche, cette solution pourrait soulever une difficulté dans le cas où l'héritier en question serait nettement minoritaire.

Dans cette hypothèse la donation serait vraisemblablement considérée au profit de la société, échappant alors aux règles du rapport successoral.

Par ailleurs, une autre difficulté réside dans l'évaluation de la valeur du fonds de commerce au jour du partage puisque les deux fonds paraissent avoir fusionné. Pourtant rien n'est précisé quant à la méthode choisie par l'expert pour déterminer cette valeur.

Or, il est primordial de prendre en compte l'incorporation du fonds dans celui du fils dès la résiliation du contrat en question.

Finalement avec cette décision, la Cour entérine l'idée selon laquelle l'écran de la personnalité morale ne suffit pas à lui seul à écarter la possibilité d'une libéralité au bénéfice des associés. En

effet, la Cour de cassation avait déjà retenue la qualification de donation indirecte à raison du financement par des parents d'une société détenue par trois de leurs cinq enfants (Cass. 1ère civ., 4 juill. 2007, n°05-20096).

Pour autant, on va considérer que la société réapparaît au moment de la détermination du montant du rapport puisque la participation capitalistique du donataire sera prise en compte. Il semblerait que les juges, comme l'administration fiscale tentent de manier le mécanisme sociétaire à leur guise suivant les situations.

Un parallèle doit d'ailleurs être fait avec la décision Techmeta du 10 avril 2019 mentionnée ci-après, dans laquelle l'écran sociétaire est pleinement appliqué. Dans cette affaire la Cour a retenu qu'un abandon d'usufruit pouvait être qualifié de donation au profit, non pas des associés cette fois-ci, mais au profit de la société, alors même que cet abandon intervenait dans un cadre familial.

En fine, au regard de cette décision, le fils du défunt devrait se réjouir que la donation ait été établie à son profit et non à celui de sa société qui aurait été taxée au droit de mutation à titre gratuit entre tiers de 60%.

3 – Renonciation à un droit et donation indirecte

Les donations indirectes peuvent également se retrouver dans des cas comme la renonciation à un droit par exemple l'usufruit. La problématique d'un tel abandon est de déterminer au profit de qui il est fait, la société ou bien les associés de cette dernière.

Cette situation a fait couler de l'encre du fait de nombreux arrêts, et notamment, en 2019, avec l'affaire Techmeta.

Cette affaire a premièrement fait l'objet d'une décision de la Cour de cassation le 10 avril 2019 qui caractérise l'abandon d'usufruit comme une donation indirecte envers la société nue propriétaire.

Dans les faits, Mme X détenait l'usufruit d'actions d'une société dont ses enfants étaient nus propriétaires ; en 1996, elle a unilatéralement renoncé à cet usufruit sans contrepartie et a acquitté le droit fixe prévu par l'article 680 du Code général des impôts.

L'administration fiscale a estimé qu'il s'agissait d'une donation, elle lui a notifié un redressement en 2003. La société conteste cette qualification, en estimant qu'elle n'était pas le bénéficiaire de la donation. Après mise en recouvrement des impositions et rejet de sa demande de réclamation contentieuse, la société a saisi le TGI afin d'être déchargée du montant de l'impôt.

La Cour de cassation en avril 2019 confirme l'arrêt de la cour d'appel de Chambéry du 11 avril 2017, en ce que seule la société est bénéficiaire de la donation, donc l'obligation au paiement des droits d'enregistrement ne vise que les parties à l'acte. De plus elle écarte l'application de l'article L. 64 LPF, estimant que l'administration fiscale ne s'est pas placée sur le terrain implicite de l'abus de droit pour établir le redressement.

Les parties reprochent à la cour d'appel de ne pas avoir recherchée l'intention libérale qui constitue l'élément moral de la donation.

La Cour de cassation confirme le fait que cette donation à la société a été acceptée immédiatement par cette dernière qui avait perçu les dividendes lui revenant dès leur mise en distribution.

En effet, Mme T entendait gratifier la société en accroissant la valeur de ses actions et ses biens dès lors que cette dernière était la bénéficiaire de la donation et non les enfants.

Toute la controverse de cette décision est la suivante : l'abandon d'usufruit par Mme T usufruitière est-elle faite au profit de la société Techmeta ou bien de ses 4 enfants associés de la société ?

Tout d'abord, une donation est constituée d'un élément matériel, l'appauvrissement sans contrepartie du donateur envers le donataire qui lui s'enrichit. Et l'élément moral, l'intention libérale ou l'animus donandi. De plus, l'acceptation du donataire doit être présente.

En cas de donation et de société, il est difficile de savoir ou se situer. La personnalité morale de la société vient poser problème dans la détermination du bénéficiaire de la donation. Cet arrêt semble donner une force importante à la notion de personne morale comme bénéficiaire d'une donation.

Un arrêt de la cour d'appel de Dijon de 2011, va dans le même sens que cette affaire. Un père de famille a fait un apport avant donation.

En l'espèce il a apporté la nue-propriété d'un immeuble à une société, puis il a donné la pleine propriété des parts de cette société à ses enfants. Ensuite il a abandonné son usufruit sur cet immeuble. L'administration fiscale a considéré que c'était sans aucun doute une donation indirecte. Mais que le donataire était la société, elle a donc taxé cette donation comme telle.

En effet, si l'on considère que c'est la société qui est bénéficiaire, c'est un tiers et donc l'imposition sera d'autant plus importante. (60% du montant de la valeur des titres).

Concernant la caractérisation d'une donation il est possible, en retenant les éléments de l'arrêt, de détailler deux situations.

Dans les deux cas, il y a un enrichissement, du côté de la société qui obtient la pleine propriété des parts, et les enfants qui voient la valeur de leur part augmenter, ils vont inscrire cette augmentation de valeur lors de leur déclaration de revenus. Mais l'argument des juges de la Haute Juridiction est que cette donation ne donne aux enfants que la possibilité de céder leurs actions, qui ne sont donc pas bénéficiaire de la libéralité. Il ne faut pas confondre intention libérale du donateur et appauvrissement. Mme T usufruitière a renoncé à son droit sans contrepartie, il y a bien là un appauvrissement.

Sur le point de savoir si l'élément moral est présent, il est étonnant que la cour de cassation reste sur ses positions en estimant que la société était bénéficiaire de la donation.

En effet depuis l'arrêt de 2011 de Dijon, cette solution fut vivement critiquée et notamment par le Professeur R. Mortier, qui estimait que l'animus donandi était caractérisé vis-à-vis des enfants,

CGI art. 1705 5° « Les droits des actes à enregistrer ou à soumettre à la formalité fusionnée sont acquittés, savoir : 5° Par les parties, pour les actes sous signature privée, et ceux passés en pays étrangers, qu'elles ont à faire enregistrer ; pour les ordonnances sur requêtes ou mémoires, et les certificats qui leur sont immédiatement délivrés par les juges ; et pour les actes et décisions qu'elles obtiennent des arbitres si ceux-ci ne les ont pas fait enregistrer. »

CA Dijon, 1re ch. civ., 5 mai 2011, n° 10-00.973

CGI art. 777 : tableau des taux de droit de mutation à titre gratuit pour la part nette revenant à chaque ayant droit.

Cass. 1re civ., 24 janv. 2018, n°17-13.017 et n°17-13.400

C.civ art. 843: « Tout héritier, même ayant accepté à concurrence de l'actif, venant à une succession, doit rapporter à ses cohéritiers tout ce qu'il a reçu du défunt, par donations entre vifs, directement ou indirectement ; il ne peut retenir les dons à lui faits par le défunt, à moins qu'ils ne lui aient été faits expressément hors part successorale. »

et d'autant plus que même les juges du fond de Dijon l'avaient caractérisé.

En effet les juges avaient ainsi raisonné : « si, juridiquement, « la SCI (...) est bénéficiaire de l'opération, les véritables bénéficiaires de celle-ci sont les enfants du gérant, qui détiennent à 99,89 % les parts de la SCI (...) ; que l'intention libérale est ainsi suffisamment établie par les liens de parenté existant entre [l'usufruitier] et les autres associés de la SCI (...) », et pourtant ils ont tout de même reconnu la qualité de donataire à la société. »

De plus, d'après le Professeur R. Mortier « Ce n'est que parce que les associés de la société bénéficiaire de l'abandon d'usufruit étaient ses quatre enfants que l'usufruitière avait abandonné sans contrepartie son usufruit. Donner à la société de ses enfants n'est pas du tout la même chose que de donner à une multinationale comme Coca-Cola ou Apple. Dans le premier cas la personne des associés est déterminante ; dans le second cas l'identité de la société est décisive ».

Pour que le processus de donation soit complet, une acceptation du donataire est nécessaire, même si dans la plupart des cas ce n'est que subsidiaire. Dans l'arrêt Techmeta d'Avril 2019, il est précisé que l'acte ne présente pas l'acceptation de la société, mais en recevant immédiatement les dividendes la Cour de cassation considère qu'elle a accepté cette libéralité. Cette partie de l'arrêt a été critiquée par M. Leroy, il a relevé que l'acceptation par la société a été faite via son président, qui n'est autre qu'un des enfants de Mme T. Il aurait fallu caractériser l'acceptation des enfants associés, et non pas de la société, de cette libéralité.

Enfin l'incompréhension de cet arrêt d'avril 2019 peut s'expliquer par le fait que mettre une société entre le donateur et ceux que l'on voudrait qualifier de donataire, en l'espèce les enfants, n'est pas totalement impossible.

Dans une situation plus récente comme vu supra, la première chambre civile de la Cour de cassation a rendu un arrêt le 24 janvier 2018 jugeant que l'interposition d'une société ne fait pas obstacle au rapport à la succession d'une donation. Le rapport est une institution du droit successoral selon laquelle l'héritier, appelé avec d'autres à recueillir une succession, doit remettre dans la masse successorale les biens dont le défunt l'avait gratifié.

En effet la Cour juge qu'en cas de donation entre vifs consentie par le défunt à l'un de ses héritiers par l'interposition d'une société dont ce dernier est associé, le rapport est dû à la succession en proportion du capital que cet héritier détient dans la société. La présence d'une société, n'est dans ce cas pas une barrière infranchissable.

On pourrait penser que l'administration fiscale utilise l'écran que peut être une société à son avantage dans les différentes situations qui se présentent à elle.

Dans un cas, comme celui de Techmeta, cela lui permet de taxer à hauteur de 60% la société comme étant un tiers et faisant obstacle à la donation indirecte faite aux enfants associés, qui eux auraient une fiscalité avantageuse.

Et dans un second cas, elle perce l'écran qu'est la société, pour contraindre les enfants associés à rapporter à la succession ce qui a été donné par le défunt.

Toutefois, selon le Conseil d'État, le 14 octobre 2019, « la renonciation de l'usufruitier à son droit de jouissance, qui n'est soumise par la loi à aucune forme spéciale et qui entraîne, sous réserve que la volonté de renoncer de l'usufruitier soit certaine et non équivoque, extinction de l'usufruit, ne constitue pas nécessairement une donation. Dès lors, en jugeant que l'extinction de l'usufruit du fait de la renonciation de l'usufruitier équivaut à une cession à titre gratuit de cet usufruit, la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit. »

Pour rappel, la société Techmeta avait demandé au tribunal administratif de Grenoble de prononcer la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie qui avait rejeté sa demande le 30 novembre 2015.

Le 7 novembre 2017, la cour administrative d'appel de Lyon avait rejeté l'appel formé par la société et avait jugé que l'abandon de l'usufruit était constitutif d'une libéralité au profit de la société et non au profit des enfants actionnaires de la société, quand bien même ils retirent un bénéfice de l'opération, donc cette libéralité était taxable à 60%.

Mais le Conseil d'État rejette cette qualification d'abandon d'usufruit en libéralité.

Selon l'article 617 du Code civil, L'usufruit s'éteint :

- Par la mort de l'usufruitier ;
- Par l'expiration du temps pour lequel il a été accordé ;
- Par la consolidation ou la réunion sur la même tête, des deux qualités d'usufruitier et de propriétaire ;
- Par le non-usage du droit pendant trente ans ;
- Par la perte totale de la chose sur laquelle l'usufruit est établi. »

La renonciation n'apparaît pas dans cet article. Toutefois il est admis que l'usufruitier puisse renoncer aux droits qu'il tirait de son usufruit de manière prématurée.

En effet, la renonciation est indirectement envisagée aux articles 621 et 622 du Code civil.

La renonciation peut être abdicative ou translatrice.

La renonciation abdicative, c'est à dire sans bénéficiaire désigné par l'auteur, est réalisée sans volonté d'avantager le nu-propriétaire. La renonciation translatrice, c'est à dire au profit d'une ou plusieurs personnes désignées par l'auteur de la renonciation, a pour effet de transférer un droit réel dans le patrimoine du nu-propriétaire. Si elle est effectuée à titre onéreux, elle peut être assimilée à une cession d'usufruit. Si elle est effectuée à titre gratuit, elle sera assimilée à une libéralité ou un acte anormal de gestion si cela concerne une personne morale.

La renonciation abdicative sera assujettie au droit fixe prévu à l'article 680 du Code général des impôts, soit 125 euros. La renoncia-

tion translatrice sera soumise aux droits de mutation à titre gratuit ou à titre onéreux.

Selon la cour administrative d'appel de Lyon, comme pour la Cour de cassation, tous les éléments permettant de qualifier une donation au profit de la société semblaient réunis : tout d'abord l'élément matériel puisque la renonciation entraîne un appauvrissement de l'usufruitière puis l'élément intentionnel puisque l'usufruitière a renoncé sans contrepartie (cf supra).

Mais selon le Conseil d'État, elle a commis une « erreur de droit » en jugeant que la renonciation équivalait à « une cession à titre gratuit ».

L'erreur de droit est définie comme l'acte édicté de manière non-conforme à la loi ou une mauvaise interprétation de la loi.

En effet, la cour administrative d'appel semblait qualifier toutes les renonciations de cession à titre gratuit. Or, comme nous avons pu l'aborder, la renonciation peut être abdicative ou translatrice. Elle peut donc ne pas constituer une donation.

Toutefois aucune position expresse n'est prise quant à la qualification de l'abandon d'usufruit. La question de savoir si l'abandon d'usufruit, en l'espèce, est une libéralité ou non reste donc en suspens.

S'agissant de l'imposition du profit résultant de la renonciation, le Conseil d'État rejoint la décision des juges de la cour administrative d'appel.

En premier lieu, le Conseil d'État rappelle qu'aux termes de l'article 38-2 du Code général des impôts, le bénéfice net est constitué par la variation de l'actif net. Ainsi, la constatation d'une variation de l'actif net en cours d'exercice constitue un bénéfice imposable.

Puis le Conseil d'État souligne que « Lorsque la nue-propriété d'un bien est inscrite à l'actif d'une entreprise dont les résultats sont imposés selon les règles prévues au 2 de l'article 38 du code général des impôts, la renonciation de l'usufruitier à son droit de jouissance qui entraîne la reconstitution de la pleine propriété de ce bien entre les mains du nu-propriétaire avant le terme normal de l'usufruit, c'est-à-dire avant la mort de l'usufruitier ou l'expiration du temps pour lequel il a été accordé, se traduit par l'acquisition de droits nouveaux par le nu-propriétaire et donc par un accroissement de l'actif de l'entreprise. »

Donc si la nue-propriété d'un bien est inscrite à l'actif d'une entreprise, l'abandon d'usufruit avant le terme normal implique un accroissement de l'actif net de la société par l'acquisition de droits nouveaux par le nu-propriétaire, en l'espèce la société, et constitue un bénéfice imposable.

S'impose alors une distinction entre l'usufruit qui s'éteint avant son terme normal et celui qui s'éteint naturellement. En effet, dans sa décision, le Conseil d'État précise que la solution concerne « la renonciation de l'usufruitier » « avant le terme normal de l'usufruit ».

CE, 3ème, 8ème chambres réunies, 14/10/2019, 417095

CAA Lyon, 7/11/2017, n°16LY00366

C.civ art. 621 : « En cas de vente simultanée de l'usufruit et de la nue-propriété d'un bien, le prix se répartit entre l'usufruit et la nue-propriété selon la valeur respective de chacun de ces droits, sauf accord des parties pour reporter l'usufruit sur le prix. La vente du bien grevé d'usufruit, sans l'accord de l'usufruitier, ne modifie pas le droit de ce dernier, qui continue à jouir de son usufruit sur le bien s'il n'y a pas expressément renoncé. »

C.civ art 622 : « Les créanciers de l'usufruitier peuvent faire annuler la renonciation qu'il aurait faite à leur préjudice. »

CGI art. 28-2 « Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés. »

Ainsi la solution serait différente s'agissant de l'extinction par la mort de l'usufruitier ou l'expiration de l'usufruit. On appliquera alors la position de l'administration fiscale s'agissant des bénéficiaires agricoles, c'est-à-dire que la valeur d'inscription n'a pas lieu d'être modifiée au moment de la réunion de l'usufruit à la nue-propriété, dès lors que cette opération s'opère au profit du nu-propriétaire sans qu'il ait à fournir de contrepartie. L'exploitant conserve néanmoins la faculté de constater en comptabilité l'accroissement d'actif résultant de l'extinction de l'usufruit. Mais cette opération, assimilable à une réévaluation, dégage un profit imposable dans les conditions de droit commun.

De plus, le Conseil d'État retient que « du fait de la renonciation de Madame à l'usufruit viager qu'elle détenait sur 2 560 actions de la société Techmeta dont la société Techmeta Participations était nue-propriétaire, celle-ci a acquis des droits nouveaux qui ont entraîné, dès lors que la société ne se prévaut d'aucun autre élément, une augmentation de son actif net, constitutif d'un bénéfice imposable. »

L'article 544 du Code civil dispose que « La propriété est le droit de jouir et disposer des choses de la manière la plus absolue, pourvu qu'on n'en fasse pas un usage prohibé par les lois ou par les règlements ».

Selon l'article 578 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 ».

Dire que l'usufruit est un démembrement de propriété signifie alors que l'usufruit serait une fraction de la propriété.

Si l'usufruitier a l'usus et le fructus, alors il reste au nu-propriétaire l'abusus donc le droit de disposer de la chose. La renonciation à usufruit entraîne la restitution de la pleine propriété sur la tête du nu-propriétaire donc un accroissement de l'actif net de l'entreprise. C'est à bon droit que l'administration a pu rehausser le résultat fiscal de la société à hauteur de la valeur inscrite dans l'acte de renonciation à usufruit.

Toutefois un courant doctrinal conteste cette analyse de l'usufruit : il considère que l'usufruit n'est pas un démembrement de la propriété mais une charge réelle qui grève la propriété. Il est donc extérieur à la propriété. Ici l'usufruit est assimilé à une sorte de servitude.

Dans l'usufruit il n'y a qu'un propriétaire : le nu-propriétaire.

Si l'usufruitier renonce, la charge qui pesait sur la propriété du nu-propriétaire s'éteint et ce dernier retrouve les pleins pouvoirs. Il n'y a donc pas de droits nouveaux acquis.

Cependant, cette analyse de l'usufruit semble n'avoir aucun impact sur le redressement fiscal de la société puisqu'à l'extinction de la charge si l'usufruit avait été valorisé cela aurait été analysé comme un profit exceptionnel.

Se pose alors la question d'une double imposition.

En effet, les solutions de la Cour de cassation et du Conseil d'État doivent s'appliquer à cet abandon d'usufruit, soit les droits de mutation à titre gratuit entre tiers (60%) et l'impôt sur les sociétés s'agissant de l'accroissement de l'actif net. L'imposition totale de cet abandon d'usufruit est donc de 93,33%.

Le Professeur R. Mortier précise d'ailleurs que le montant de l'impôt pourrait dépasser l'assiette imposable, notamment si la Cour de cassation venait à considérer que la donation réalisée au profit de la société nu-propriétaire se cumule avec une donation indirecte au profit des associés de la société.

La règle non bis in idem ne trouverait alors pas à s'appliquer, en effet elle interdit de taxer deux fois pour la même chose une personne, en l'espèce il s'agirait de taxer deux fois pour la même chose mais deux personnes distinctes : la société et les associés.

« Le piège de l'interposition sociétariaire dans les donations se referme ici sur la société ».

Pour aller plus loin :

Selon M. Leroy « il serait sans doute plus simple de matérialiser une donation directe au profit des enfants, sans enrichissement du patrimoine de la société. En l'espèce, cela aurait dû se matérialiser par une donation de l'usufruit des titres aux enfants.

Ce qui aurait évité la conséquence fiscale qu'en tire le Conseil d'État, à savoir que tant les règles comptables, qui imposent de comptabiliser cette augmentation de l'actif net de la société, que la loi fiscale, conduisent à analyser la réunion de l'usufruit des actions litigieuses à leur nue-propriété comme un bénéfice au sens des dispositions précitées de l'article 38 du code général des impôts. »

4 – Cession à un prix minoré d'un actif de la société à son dirigeant

À l'instar des précédentes opérations, la chambre commerciale de la Cour de cassation, dans un arrêt du 7 mai 2019, est venue compléter la liste des opérations constitutives de donations indirectes avec la personne morale.

En effet, elle retient qu'une vente à prix minoré, entre une société anonyme et son dirigeant, est constitutive d'une donation indirecte. En soi, la qualification de donation indirecte pour une vente à prix minoré n'est pas une nouveauté quand elle a lieu entre personnes physiques, mais elle n'avait encore jamais été retenue lorsqu'il s'agissait d'une vente faite par une société à l'un de ses dirigeants. En l'espèce, la société Harmonie a cédé un terrain nu « à bâtir » à son dirigeant. L'administration fiscale vient alors constater qu'au moment de l'acquisition, un immeuble était déjà construit sur le terrain objet de la cession. L'administration caractérise alors l'existence d'une donation indirecte, pour un montant égal à la valeur de l'immeuble construit, soumise aux droits de mutation à titre gratuit (DMTG).

Le contribuable arguait alors que la minoration du prix de vente était constitutive d'un avantage occulte au sens de l'article 111 c) du Code général des impôts, ainsi taxable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Mais la Cour de cassation vient confirmer la position de l'administration et ainsi, qualifie en l'espèce une donation indirecte avec application des DMTG au taux de 60 %.

BOI-BA-BASE-20-10-20-20120912, § 60

Cass. com., 7 mai 2019, n° 17-15.621, Sté Harmonie, note N. Vergnet et J.-Ph. Coiffard : JurisData n° 2019-007653

CE, sect., 28 févr. 2001, n° 199295, M. Théron : Dr. fisc 2001, n° 26, comm. 592, concl. G. Bachelier

CE, plén. 9 mai 2018, n° 387071, Sté Cérés : JurisData n° 2018-007717 ; Dr. fisc. 2018, n° 26, comm. 317, concl. Y. Bénard, note F. Donnedieu de Vabres et Y. Chemama

Plusieurs points sont à souligner dans cette solution :

Tout d'abord, bien qu'en l'espèce l'acquéreur invoque « que la vente d'un bien immobilier à un prix minoré par rapport à sa valeur vénale réelle contractée par une société commerciale au profit de son dirigeant est constitutive, à hauteur de la minoration de prix constatée par le service, d'un avantage occulte au sens de l'article 111 c) du code général des impôts, taxable en tant que revenu distribué dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers par application de l'article 158 du même code », la Cour ne retient pas cette argumentation et vient adopter une solution différente de celle de l'avantage occulte, appliquée usuellement par le Conseil d'État dans des situations similaires.

En effet, le Conseil d'État estime, depuis l'arrêt Thérond qu'une vente « délibérément minorée », sans contrepartie, est un avantage qui « doit être requalifié comme une libéralité représentant un avantage occulte constitutif d'une distribution de bénéfices au sens des dispositions précitées de l'article 111 c du code général des impôts » : la libéralité consentie est vue, pour la société comme un acte anormal de gestion et pour le dirigeant comme des revenus irréguliers.

Cette solution a été reprise plusieurs fois par le Conseil d'État, notamment récemment dans une décision du 9 mai 2018, Société Cérés, où ce principe est étendu à une opération d'apport sous-évalué, sans contrepartie. Sont alors imposées à l'IS les sociétés bénéficiant de cessions ou d'apports à prix minoré et sont soumises à l'impôt sur le revenu de telles opérations consenties par une personne morale à une personne physique.

Alors en l'espèce, la Cour de cassation s'écarte de l'acte anormal de gestion/avantage occulte pour se tourner vers la donation indirecte. Bien que ces deux solutions semblent comporter des similarités : un appauvrissement et une intention libérale, leurs conséquences fiscales sont différentes. Ainsi par cet arrêt, la Cour semble laisser l'opportunité à l'administration de choisir de fonder ses redressements soit au titre d'avantage occulte, soit au titre de donation indirecte.

Par conséquent à la qualification de donation indirecte, l'arrêt vient également reconnaître pour la première fois la capacité à disposer d'une personne morale. En l'espèce, la Cour rappelle que « l'article 902 du code civil, selon lequel toutes personnes, sauf celles déclarées incapables, peuvent disposer par donation entre vifs ou par testament » et vient également préciser que cela « n'exclut pas les personnes morales » qui sont donc susceptibles de revêtir la qualité de donateur.

Alors que depuis plusieurs années il est reconnu que « la qualité de donataire peut être retenue à l'égard d'une personne morale, laquelle, en tant qu'elle détient la personnalité juridique, est titu-

laire d'un patrimoine et se trouve notamment apte à acquérir à titre onéreux ou à titre gratuit des droits réels mobiliers ou immobiliers » (CA Dijon, 5 mai 2011, n° 1000973, SCI Lugny-Thuyset : RJF 8-9/ 2011 §1097) et que, dans cette hypothèse, les DMTG vont s'appliquer.

Cependant, bien qu'est reconnu le fait qu'une personne morale puisse être partie d'une donation, la qualité de société donatrice apporte plus de controverse. Rappelons qu'une société est en principe créée dans un but lucratif, consentir une libéralité semblerait donc contraire à l'objectif même d'une société. De plus comme l'expliquait P. Philip, dans son étude « Le régime fiscal des donations est-il applicable aux personnes morales ? », l'application des DMTG, lorsque le donateur est une personne morale, n'est pas une certitude : en effet, aucun texte ne le prévoit expressément, certains de ces textes semblent même prévoir uniquement l'imposition lorsque le donateur est une personne physique.

Cet arrêt vient donc trancher la controverse, en reconnaissant la possibilité qu'une personne morale puisse consentir une libéralité à une personne physique et également reconnaître la possibilité d'appliquer le régime fiscal correspondant.

Ainsi, « l'article 777 du code général des impôts, qui vise notamment les dons et legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique pour les soumettre aux tarifs fixés pour les successions entre frères et sœurs et qui prévoit un taux pour les personnes non-parentes » va se trouver « applicable par nature aux personnes morales » qui revêtent la qualité de donateur. La sanction est lourde, le taux s'appliquant à la requalification s'élevant à 60 %.

Pour aller plus loin :

On peut se demander si cette solution pourrait être retenue dans le cas où la société (donateur) est unipersonnelle ?

Par définition la donation suppose deux parties, le donateur qui « se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée » et le donataire qui en bénéficie. De manière constante l'administration considère qu'une donation fictive est constitutive d'un abus de droit. La fiction est retenue quand on ne peut caractériser un dépouillement actuel et irrévocable du donateur, notamment quand celui-ci se réapproprie irrégulièrement l'actif transmis.

Or, une société unipersonnelle est composée d'un seul associé, en appliquant le cas en l'espèce à cette situation, la donation indirecte reviendrait à une donation à soi-même, l'administration pourrait y voir un abus de droit : le donateur (société à associé unique) et le bénéficiaire (associé unique) étant la même personne, aucun dépouillement ne serait caractérisé. La solution retenue en l'espèce ne semble donc pas être possible en cas de société unipersonnelle.

CE 3ème et 8ème ch., 14 oct. 2019, n°417095 : JurisData n°2019-

Article 1832 alinéa 1er du code civil

P. Philip, Le régime fiscal des donations est-il applicable aux personnes morales ? : Dr. fisc. 1992, n° 42, étude 100035

Article 894 du Code civil

Article L64 du Livre des procédures fiscales

CE, 14 novembre 2014, n° 369908, 9e et 10e s.-s., Frey ; F. Deboissy, Donation avant cession : la réappropriation du prix de cession signe l'abus de droit, la Revue fiscale du patrimoine avril 2015, 7, p. 55 et s.

Suite à cet arrêt, deux solutions apparaissent dans le cas d'une cession, voire d'un apport, à prix minoré : alors que le Conseil d'État impose ces libéralités, considérées comme des rémunérations et avantages occultes, à l'impôt sur le revenu sur 125 % de leur montant, majorés des prélèvements sociaux.

Auxquels peuvent également s'ajouter, en cas de manquement délégué sur la différence entre la valeur vénale et retenue pour la cession ou l'apport, une pénalité de 40 %. La Cour de cassation va appliquer dans une même situation les DMTG au taux de 60 %, applicable pour les personnes non-parentes, susceptibles d'être majorés d'une pénalité de 80 %. L'administration peut dorénavant appliquer l'une ou l'autre de ces impositions pour redresser une cession à prix minoré qu'elle considère comme une libéralité.

C'est alors posée la question du cumul des deux impositions, pour certains auteurs, notamment le Professeur C. Vernières, à travers son attendu : « qu'il ne résulte ni de l'arrêt ni des conclusions de M. V... que celui-ci ait soutenu devant la cour d'appel que la donation litigieuse constituait en réalité un avantage occulte », la chambre commerciale de la Cour de cassation viendrait écarter toute possibilité de cumul.

Pour d'autres, même si l'argument de l'avantage occulte avait été recevable, rien n'indique au sein des articles 109 et suivants du CGI que leur application empêche l'application des DMTG quand la libéralité entre dans leur champ d'application. L'arrêt pourrait donc apporter une certaine incertitude sur la question, mais avant tout, la solution adoptée rappelle l'importance de correctement évaluer ses biens lors d'opérations de cession ou d'apport, l'intervention de professionnels semble indispensable.

Pour aller plus loin :

La question du cumul des deux impositions semblerait également inenvisageable en raison du principe d'égalité devant les charges publiques, prévu à l'article 13 de la déclaration des droits de 1789.

Principe d'une des deux branches que comporte le principe d'égalité devant l'impôt, il vise à ce que l'impôt soit apprécié selon les facultés contributives de chaque contribuable. Ainsi, cette appréciation a pour but d'éviter que l'impôt revête un caractère confiscatoire ou fasse peser sur le contribuable une charge excessive.

Or en l'espèce, le cumul des deux impôts comme développé susvisé, ferait subir au contribuable une charge trop importante, supérieure au montant de la libéralité perçue, ce qui justifierait que le cumul des impositions soit impossible.

Enfin, la solution en l'espèce pourrait être rapprochée de la logique retenue par la Cour de cassation dans les arrêts Cadiou et Godefroy .

En effet ces deux arrêts, traitant de la répartition des droits financiers d'associés entre l'usufruitier et le nu-propriétaire, ont tous deux fait produire le plein effet à la personne morale pour justifier que les opérations ne constituaient pas des donations indirectes. La chambre commerciale traite la société, personne morale, comme une personne distincte de ses associés personnes physiques.

Dans sa décision du 7 mai 2019, la Cour continue d'assimiler les personnes morales comme des entités autonomes en leur accordant la qualité de donateur, poussant de plus en plus l'autonomie des sociétés, les assimilant aux personnes physiques.

Certaines opérations suscitent donc une particulière vigilance lorsqu'une société intervient dans le schéma, que celle-ci soit partie ou non à l'opération. En effet, la société n'est pas un instrument imperméable à la donation indirecte, alors l'administration fiscale peut être amenée à redresser des opérations et taxer l'avantage consenti au titre de donation indirecte.

Pendant, tous les avantages ne constituent pas des gratifications taxables, en effet certaines opérations revêtent la qualité d'avantages indirects et ne sont pas soumis à imposition.

II - Les gratifications non constitutives d'une donation indirecte : les avantages indirects non taxables

Les propriétaires de parts sociales et d'actions ont vocation aux bénéfices, qu'ils soient distribués sous forme de dividendes ou mis en réserve.

Le choix opéré par la société lors de l'assemblée générale décidant de l'affectation des bénéfices intéresse particulièrement l'administration fiscale, qui tente de faire requalifier ceux-ci en donations indirectes. En effet, il peut résulter du schéma orchestré par les organes sociaux, d'une économie d'impôt relevant ou non d'une intention libérale, permettant d'anticiper la transmission du patrimoine de certains associés au profit des autres (cas des sociétés civiles familiales).

Dans les développements qui suivent, nous nous intéresserons d'abord à la distribution des bénéfices aux associés de la société (A), avant d'envisager la mise en réserve de ces derniers (B).

A – Répartition des dividendes et avantage indirect

1 - L'écran de la personne morale, obstacle à la qualification d'une libéralité

Le sort de la répartition des dividendes a été précisé par la Cour de cassation, dans un arrêt de sa chambre commerciale du 18 décembre 2012 (arrêt Godefroy).

Dans cette affaire, le capital d'une société civile de famille était réparti entre les parents et leurs deux enfants. Plus précisément, les parents et les enfants détenaient en pleine propriété une partie des titres, alors que l'autre partie de ces titres était démembrée, la nue-propriété appartenant aux parents, l'usufruit, aux enfants.

Au résultat de la répartition du capital et des droits d'usufruit, les parents avaient vocation à percevoir ensemble 95 % des bénéfices distribués.

Lors de l'assemblée générale du 3 avril 2000 les associés ont décidé, à l'unanimité, que pendant une durée de cinq ans, la répartition des dividendes s'effectuerait à proportion de 17 % pour chacun des parents et de 30,5 % pour chacun des enfants.

L'administration fiscale fit alors valoir que, par cette décision, les époux, pour la période considérée, avaient renoncé au profit de leurs enfants à leur droit à distribution de dividendes et leur avaient, par-là, consenti une donation indirecte.

Les questions soulevées par l'Administration fiscale ont permis de rappeler à la Cour de cassation d'une part que le dividende n'a d'existence qu'après constatation de l'existence de sommes distribuables par l'organe social compétent et la détermination de la part attribuée à chaque associé (2) et d'autre part de réaffirmer le principe de la personnalité morale (1).

Dans l'arrêt Godefroy, la cour d'appel a validé le raisonnement soutenu par l'Administration fiscale au motif que la décision de modifier la répartition des dividendes ayant été prise à l'unanimité par l'assemblée de la société, elle émanait nécessairement des époux

associés qui disposaient de la majorité des droits aux bénéfices.

La Cour de cassation infirme ce raisonnement en statuant ainsi : « alors que la modification de la répartition de la part de chaque associé dans les bénéfices de la société ne pouvait résulter que d'une décision collective des associés et qu'en participant à cette décision, émanant d'un organe social, M. et Mme X n'ont pu consentir à une donation ayant pour objet un élément de leur patrimoine, la cour d'appel a violé les textes susvisés ».

Afin de comprendre le raisonnement de la Cour de cassation, il convient de s'intéresser au visa des articles (article 894 et 1842 du Code civil) d'après lesquels cet arrêt a été rendu.

En premier lieu, l'article 894 définit la donation entre vifs comme un 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 implique donc un caractère irrévocable, en l'espèce, la modification de la clé de répartition des bénéfices avait été décidée en assemblée générale pour une durée de cinq ans. Pendant cette période, les associés ayant la majorité des droits à bénéfices percevront moins de dividendes. De ce point de vue, le caractère irrévocable de la donation est rempli quand bien même la mesure prise par les associés de la société est temporaire.

Ensuite, le caractère actuel de la donation entre vifs ne semble pas être accompli, car les associés ne peuvent présager des résultats futurs de la société. En l'absence de bénéfices, aucune distribution ne pourra avoir lieu.

En second lieu, l'article 1842 du Code civil vient préciser que si les rapports entre associés sont contractuels et soumis au droit des obligations, en revanche à compter de l'immatriculation de la société, les rapports entre ces mêmes associés sont gouvernés par le droit des sociétés. Ainsi, le contrat de société acquiert une valeur supra-conventionnelle. La naissance de la personnalité morale implique que le patrimoine de la société est désormais distinct de celui de ses associés. Ainsi, la décision de distribuer des dividendes relève donc de la volonté seule de la société, exprimée à travers ses organes sociaux.

Par conséquent, la modification de la clé de répartition décidée en l'espèce à l'unanimité des associés, est bien la volonté de la société exprimée à travers ses organes sociaux.

Autrement dit, la variation à la baisse de la quotité de bénéfices attribué à un associé ne peut être constitutive d'une donation dans la mesure où ce dernier ne s'est dépouillé d'aucun droit, la société étant seule titulaire du droit de modification de la répartition des bénéfices.

Cass. com, 18 décembre 2012, n°11-27745

Bulletin Joly Sociétés mars 2013, n° JBS-20

A. Couret, note sous Cass. Com 4. Décembre 2012

Bulletin Joly Sociétés mars 2013, n° JBS-2013-0085. p176.

Néanmoins, certains auteurs mettent en lumière qu'une décision collective des associés peut constituer le support matériel d'une donation indirecte, notamment quand la société est exclusivement constituée par les parents et les enfants. Dans ce cas, la décision collective résulte d'une manifestation de volonté entre disposants et bénéficiaires. Cette volonté peut être libérale et porter sur le dépouillement des parents au profit des enfants .

2 - La naissance des dividendes corrélée à la prise de décision en assemblée

Les juges du fond avaient par ailleurs, retenu que la donation échappait à la prohibition des donations des biens à venir car le dépouillement corrélatif se trouvait retardé jusqu'à la prochaine assemblée décidant de la distribution des bénéfices.

La Cour de cassation rappelle classiquement que « les bénéfices réalisés par une société ne participent de la nature des fruits que lors de leur attribution sous forme de dividendes, lesquels n'ont pas d'existence juridique avant l'approbation des comptes par l'assemblée générale, la constatation par celle-ci de l'existence de sommes distribuables et la détermination de la part qui est allouée à chaque associé ; qu'il s'ensuit qu'avant cette attribution, l'usufruitier de parts sociales n'a pas de droit sur les dividendes ».

La solution retenue par la Cour de cassation n'est guère surprenante, elle s'inscrit dans la continuité de la jurisprudence existante. En effet, la Cour de cassation, dès 1990 , avait reconnu que c'est la décision de l'assemblée générale qui confère aux dividendes une existence juridique. L'organe social compétent doit d'abord constater l'existence de sommes distribuables afin de déterminer la part attribuée à chaque associé.

Il est intéressant de noter qu'en l'espèce, les enfants détenaient une partie des titres en pleine propriété et l'autre en nue-propriété. On peut se demander si une décision analogue aurait été rendue si les enfants ne possédaient que des titres en nue-propriété.

Ainsi, comme en l'espèce, la modification de la clé de répartition des bénéfices opère un transfert économique de valeur sans être une donation. Elle est un formidable outil de transmission permettant ainsi d'éviter le paiement de droits de mutations à titre onéreux.

Cette solution agace l'Administration fiscale, car en l'espèce, la nue-propriété des parts consenties aux enfants avaient déjà permis une économie fiscale.

En effet, l'article 8 du CGI prévoit que : « en cas de démembrement de la propriété de tout ou partie des parts sociales, l'usufruitier est soumis à l'impôt sur le revenu pour la quote-part correspondant aux droits dans les bénéfices que lui confère sa qualité d'usufruitier. Le nu-propriétaire n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu à raison du résultat imposé au nom de l'usufruitier ».

Selon l'Administration, l'usufruitier est imposable au titre du bénéfice courant de l'exercice tandis que le nu-propriétaire est im-

posable à raison des résultats exceptionnels (plus-values générées par la cession d'éléments de l'actif immobilisé). Par conséquent, une telle modification de la clé de répartition représente un réel manque à gagner pour l'administration fiscale.

Enfin, cette décision s'inscrit dans la durée. En effet, en 2013, l'Administration fiscale intègre cette jurisprudence au Bulletin Officiel des Finances Publiques .

Ici, la Cour de cassation reprend l'attendu de principe de la jurisprudence Cadiou duquel il ressort que la mise en réserve votée par un usufruitier ne peut pas être considérée comme une donation de fruits de la part ou de l'action constituée par les dividendes puisque la décision de la société de la mise en réserve ne les a jamais faits naître.

B – Sort des réserves et avantage indirect

1 – La division doctrinale

La qualification des dividendes issue des réserves engendre une division que l'on pourrait qualifier de triangulaire. Ces trois courants s'opposent ainsi :

- D'une part nous avons ceux qui estiment que l'attribution exclusive du dividende doit aller à l'usufruitier. (Thèse défendue notamment par les Professeur H. Hovasse et R. Mortier).

- D'autre part nous avons ceux pensant que l'attribution du dividende est au bénéfice du nu-propriétaire mais grevé du droit de l'usufruitier (Maître R. Gentilhomme en est le principal défenseur).

- Enfin nous avons ceux préférant que l'attribution se fasse exclusivement au bénéfice du nu-propriétaire. (Madame Besnard-Goubet en est la principale défenseuse).

Cette opposition triangulaire quant au bénéficiaire de l'attribution du dividende repose en réalité sur la qualification, sur la nature même du dividende.

Ainsi Maître R. Gentilhomme dans son ouvrage « Démembrement de propriété et société civile » nous dit qu'« une distribution de réserves diminue les capitaux propres de la société » et donc nécessairement par effet de ricochet, cela vient diminuer la substance des parts sociales. Par ce raisonnement, les réserves distribuées auraient la qualification de produits.

Donc, si les réserves distribuées prennent la qualification de produit cela implique que ces dernières ne pourront être appréhendées que par le nu-propriétaire des parts sociales ou actions.

Cette théorie que défend Maître R. Gentilhomme se base essentiellement sur des concepts de comptabilité. Or la théorie des produits pour les dividendes issus de réserves est critiquable dans le sens où la jurisprudence a précédemment établi le concept selon lequel un dividende était un fruit. La qualification de produits pour la distribution des réserves fait naître nécessairement un quasi-usufruit (Article 587 du Code Civil).

Note M. Leroy, Gazette du Palais, n°54 23/02/2013

Cass. com., 23 octobre 1990, n°89-13999 : « C'est la décision de l'assemblée générale de distribuer tout ou partie des bénéfices réalisés au cours de l'exercice sous forme de dividendes qui confère à ceux-ci l'existence juridique »

BOI-ENR-DMTG-20-10-10-20131211

Cass. com., 10 février 2009, n°07-21806

Maître R. Gentilhomme nous explique également, pour étayer et appuyer ses propos, que la distribution de réserves serait une avance sur la quote-part du boni de liquidation. En effet, la Cour de cassation admet le report du droit de l'usufruitier sur la part du boni de liquidation du nu-proprétaire. Ce raisonnement par extension valide dès lors la thèse défendue par Maître R. Gentilhomme.

En ce sens l'usufruitier bénéficierait de cette distribution de dividendes mais à charge pour lui de restituer la même somme à la date de la restitution.

La doctrine telle que défendue est certes intéressante sur le plan fiscal mais devient étrange lorsque l'on se penche sur son fondement. Nous pourrions avancer en l'espèce qu'il s'agirait d'une « doctrine de terrain » dans le sens où elle a vocation à s'appliquer à des cas d'espèces d'ingénierie patrimoniale, à des montages en particulier. Cependant lorsque l'on se penche sur l'aspect fondamental de la notion de dividendes pris sur les réserves, nous remarquons la division doctrinale.

C'est l'aspect fondamental, la nature même du dividende qui divise en réalité. Les auteurs comme les Professeurs R. Mortier et H. Hovasse sont partisans de l'exclusivité du dividende issus de réserves à l'usufruitier. Ils se fondent ainsi sur la notion même de dividendes et de ses fondements à savoir la qualification de fruits s'agissant de parts ou actions démembrées. Cette thèse, défendue par les professeurs R. Mortier et H. Hovasse, explique que les réserves ne peuvent prendre la qualification de produits. En effet, selon eux, il n'y aurait pas de distinction à faire sur la temporalité des dividendes. En d'autres termes, le dividende qu'il soit distribué avant affectation ou après affectation des réserves, garde toujours la qualification de fruits. Ce critère de temporalité, cher à « l'opposition », ne pourrait être recevable puisque pas reconnu. En effet, la temporalité ou plus précisément la périodicité ne doit pas être prise en compte dans la qualification du dividende.

De plus le Professeur F. Danos, étant également pour la qualification de fruit, expliquait la chose en nous disant que le dividende était un fruit parce qu'il s'agissait de la rémunération des titres sociaux qui sont la contrepartie de l'apport effectué à la société.

Ce que le Professeur R. Mortier soutient également en nous précisant que le titre de société existe sans bénéfice puis que celui existe du fait du capital social comme dit précédemment. Ainsi, une distribution de dividendes, issus de réserves n'altérant pas le capital social, ne peut être que qualifiée de fruit.

Dès lors, chaque remise de dividendes est qualifiée de fruits comme la Cour de cassation a déjà pu l'affirmer précédemment. De ce fait, la qualification des dividendes issus des réserves ne devrait pas poser de question puisqu'il s'agit d'un dividende, donc d'un fruit et revient exclusivement à l'usufruitier conformément au droit réel de jouissance dont celui-ci dispose sur les titres démembrés.

Cette division doctrinale se trouve en quelque sorte dans la jurisprudence.

2 – La division jurisprudentielle

Ainsi, si le sort des réserves distribuées, et notamment, la question de la qualification de donation indirecte anime les débats doctrinaux, la jurisprudence a également saisi le sujet. Force est de constater que le débat jurisprudentiel n'en est pas moins animé.

Il est à rappeler qu'un arrêt sur le sujet date de 2009. La Cour de cassation devait se prononcer sur la mise en réserve, cinq années consécutives, des bénéfices de la SCI, par le vote de l'associée usufruitière, mère des nus propriétaires. L'administration fiscale y voyait une donation indirecte de l'usufruitière au profit des nus propriétaires.

La Cour de cassation, par les mêmes arguments que l'arrêt de 2012 sur la répartition inégale des bénéfices de la société (cf. supra : II. A), a refusé cette qualification de donation indirecte.

L'analyse apparaît logique : l'usufruitier ne peut donner ce qui ne lui appartient pas, sachant que les dividendes n'ont d'existence juridique qu'une fois leur distribution décidée par l'organe compétent.

Or, préalablement à la décision de distribution des bénéfices sous forme de dividendes, ces mêmes bénéfices appartiennent à la société et uniquement à la société.

Pour retenir cette solution, la Cour a tiré les conséquences de la jurisprudence antérieure en énonçant que les bénéfices n'acquiescent la qualification de fruits qu'à partir du moment où ils sont distribués. Partant de ce raisonnement, l'usufruitier ne peut disposer de ces sommes avant leur distribution sous forme de dividende.

La suite donnée par la jurisprudence en matière de réserves distribuées est ainsi allée en faveur d'une facile transmission des bénéfices entre l'usufruitier et le nu-proprétaire.

C'est notamment par un arrêt de 2015 que la Cour de cassation est venue traiter de la distribution de bénéfices mis en réserve. La Cour a notamment énoncé que la distribution de ces bénéfices amenait à un quasi-usufruit, aboutissant, dès lors, à une obligation de restitution des sommes au nu-proprétaire au terme dudit quasi-usufruit, par l'usufruitier.

Cela aboutirait ainsi à un transfert des bénéfices entre l'usufruitier et le nu-proprétaire, sans qualification d'avantage indirect, et donc en franchise nette de droits de succession ou de donation.

La Cour de cassation est donc venue entériner une méthode de transmission efficace des bénéfices, qualifiés de produits, entre l'usufruitier et le nu-proprétaire, tout en permettant au premier de profiter desdits bénéfices.

« Démembrement de propriété et société civile », EFE, 1997, n°171, p.99

R. Gentilhomme, CA Paris, pôle 5, ch. 7, 25 févr. 2014, n° 2012/23704, Defrénois 2014, 116s4, p. 770

JCPN 2009, 1264 « Pourquoi les réserves distribuées sont à l'usufruitier et à lui seul ! »

Revue de droit des sociétés, 1973, p.435 n°16 « Le démembrement de droits sociaux »

Cass. com., 27 mai 2015

4 BJS sept. 2015, n° 113w9, p. 409 : R. Mortier

La Cour se fonde notamment sur l'article 587 du Code civil, définissant le quasi-usufruit, pour déduire la restitution au nu-proprétaire, au terme de l'usufruit, de l'actif successoral. L'arrêt continue en affirmant qu'une convention contraire pourra déroger au principe retenu par la chambre commerciale.

Jusqu'à présent, la jurisprudence reste cohérente vis-à-vis de ses décisions antérieures, notamment au regard de l'arrêt de 2009.

La qualification de donation indirecte et ses effets civils et fiscaux sont, en effet, écartés.

Jusqu'à cet arrêt, la distribution des réserves ne constituait pas une donation indirecte. Ainsi, elle n'était pas rapportable à la succession et ne pouvait subir aucune dépréciation du fait d'une éventuelle réduction pour atteinte à la réserve des héritiers, dans le cadre de cette même succession.

Cependant, un arrêt de 2016 de la 1^{ère} chambre civile est intervenu, et apparaît en contradiction avec la solution retenue en 2015. En effet, cet arrêt affirme que la distribution des réserves ne peut bénéficier qu'au seul nu-proprétaire.

La Cour retient que les bénéfices constituant un accroissement de l'actif social ne peuvent bénéficier à l'usufruitier et reviennent donc au nu-proprétaire uniquement.

La 1^{ère} chambre civile vient ainsi écarter le quasi-usufruit dans le cadre des réserves distribuées, en contradiction avec l'arrêt de 2015. Un désordre jurisprudentiel est né.

Il en ressort que l'arrêt de 2016 apparaît comme contradictoire avec celui de 2015, notamment en écartant le droit de l'usufruitier de bénéficier des réserves distribuées, et donc, par corollaire, d'écarter le quasi-usufruit institué par l'arrêt de la chambre commerciale.

On pourrait ainsi craindre que la qualification en donation indirecte n'en soit affectée. La doctrine semble être rassurante sur ce point.

Il en ressort que la décision de 2009 pourra continuer à s'appliquer, à savoir que les dividendes n'ayant une existence juridique qu'au moment de la décision d'assemblée générale, une mise en réserve concerne des bénéfices appartenant à la société, et dont ne peut disposer l'usufruitier. Une donation indirecte apparaît, dès lors, inenvisageable.

Qui plus est, la distribution de réserves n'a jamais eu vocation à avoir pour effet de donner, même indirectement. La qualification de donation indirecte d'un tel acte apparaît totalement inadéquate au regard des effets que celui-ci a vocation à produire.

Reste qu'une dichotomie subsiste entre la 1^{ère} chambre civile et la chambre commerciale. Une telle situation de désordre jurisprudentiel maintient tout de même un doute sur la solution à retenir et sur les conséquences qui en découlent.

Une solution de la chambre mixte de la Cour de cassation serait la bienvenue afin de mettre un point final à ce débat jurisprudentiel et

surtout pour pouvoir confirmer l'absence de qualification de donation indirecte et notamment de ses effets civils et fiscaux.

Pour l'heure, il semble que pour se mettre à l'abri d'une telle incertitude jurisprudentielle, il convient de passer par les conventions dans les statuts pour définir quelle solution appliquer, tel qu'il ressort de la pratique.

Ainsi, si l'on souhaitait retenir la solution de 2015, il pourrait être inséré, au sein des statuts, une clause prévoyant que la dette de restitution sera constatée dans une convention de quasi-usufruit. Il en ressortirait que l'existence de la dette de restitution serait constatée. Dès lors, par voie statutaire, la solution issue de l'arrêt de la chambre commerciale de 2015 se trouverait applicable sans remise en cause possible. De la même manière, les effets civils et fiscaux de cette solution seraient garantis.

Par ailleurs, toujours selon la pratique, la solution de 2016 peut être favorable, notamment si on a un objectif de faire profiter immédiatement le nu-proprétaire des réserves, sans attendre le décès de l'usufruitier.

La pratique envisage également d'autres formes de clauses. En effet, comme rien ne semble interdire le règlement, par voie statutaire, de la distribution des réserves, on peut également envisager les solutions suivantes, concernant ce type de clause :

- Le partage des sommes distribuées entre l'usufruitier et le nu-proprétaire, au prorata de la valeur de leurs droits (par valorisation économique ou par référence au barème fiscal de l'article 669 du Code général des impôts) ;
- Le remploi des sommes dans l'acquisition d'un bien sur lequel sera reporté le démembrement de propriété ;
- Le versement des sommes sur un compte bancaire démembré ou leur virement sur un compte courant d'associé démembré.

La pratique recommande tout de même la prudence avec la mise en place de ces conventions, notamment parce que la solution de la 1^{ère} chambre civile ne fait aucune mention de la possible subsidiarité de ces conventions au principe retenu par la Cour, contrairement à la chambre commerciale. On ignore donc si la 1^{ère} chambre civile reconnaît le recours à ces conventions ou les interdit. Ainsi, comme il vient d'être traité, il existe des actes, dans le cadre de sociétés, amenant à une gratification, mais non qualifiés de donation indirecte.

Ces actes, notamment la répartition des dividendes et la distribution de réserves, permettent de gratifier sans avoir à subir les conséquences civiles et fiscales inhérentes à une libéralité. Le contentieux entre l'administration fiscale et les personnes concernées par ces gratifications abonde et aboutit à une jurisprudence fournie en la matière, voire, parfois, ambiguë.

C - L'aménagement conventionnel de l'affectation du résultat exceptionnel

L'usufruitier investi du pouvoir d'affectation des bénéfices peut-il légitimement appréhender, outre le résultat courant de l'exercice, les profits issus d'opérations exceptionnelles ?

L'instruction du 9 novembre 1999 précisait « qu'en pratique l'usufruitier des parts est imposable à hauteur des bénéfices courants de l'exploitation et le nu-proprétaire à hauteur des profits exceptionnels (...) Toutefois, l'usufruitier et le nu-proprétaire de droits sociaux démembrés peuvent décider d'une répartition conventionnelle des résultats sociaux. Cette répartition est opposable à l'administration fiscale dès lors qu'elle procède d'une convention licite et a été conclue ou insérée dans les statuts avant la clôture de l'exercice aux termes d'un acte régulièrement enregistré ».

1 – L'affectation du résultat exceptionnel sans clause statutaire

Les dividendes distribués ne sont pas constitués seulement des fruits générés par la société. En effet, ils peuvent également provenir de plus-values réalisées suite à la cession d'éléments d'actifs formant ainsi le résultat exceptionnel.

En l'absence de disposition spécifique des statuts, le droit de l'usufruitier au bénéfice distribué s'exerce quelle que soit l'origine de ce bénéfice : résultat d'exploitation ou résultat exceptionnel. Cette absence de distinction selon la source des revenus s'explique par l'autonomie de la personne morale. Cela signifie qu'un résultat exceptionnel, provenant de la cession d'un élément d'actif, peut entraîner l'appauvrissement du nu-proprétaire s'il est décidé de sa distribution à l'usufruitier.

Toutefois, dans le cadre d'une société de personnes, un arrêt de la cour administrative d'appel de Nancy, a jugé que le profit exceptionnel résultant de la donation de vignes en nue-proprété consentie au profit d'une société civile agricole était imposable au nom du nu-proprétaire des parts de cette société, l'acceptation de cette donation ayant pour effet d'accroître le patrimoine social de droits qui, par leur nature, ne peuvent profiter qu'aux personnes détenant au moins la nue-proprété des parts.

En pratique, il est fréquent que des parents transfèrent à leurs enfants la nue-proprété des parts détenues dans la société qu'ils ont fondée. Si la vente d'un élément d'actif tel qu'un immeuble intervient, le bénéfice qui en résulte reviendra normalement aux parents usufruitiers. Toutefois, ce dividende, ayant pour origine un produit exceptionnel, ne doit pas être considéré comme un fruit.

En effet, lorsque l'immeuble a été cédé et que le produit de cession a été distribué, la société ne vaut plus rien puisqu'elle ne dispose

plus d'aucun actif ni d'aucune réserve. La valeur des parts est donc nulle et l'usufruitier, en s'appropriant les distributions, a porté atteinte à la substance de la chose.

En conséquence, le nu-proprétaire va se retrouver appauvri et voir la substance de son droit amoindrie. Le dividende correspondant à la cession d'un élément d'actif doit donc être considéré comme un produit.

Néanmoins, si le bénéfice distribué est prélevé sur les réserves ou sur le bénéfice de l'exercice, l'usufruitier a droit au bénéfice distribué de l'exercice. Toutefois, il semble que ce soit le nu-proprétaire qui dispose du droit aux distributions de réserves ainsi qu'aux sommes assimilées (primes d'émission ou de fusion).

Quoi qu'il en soit, le nu-proprétaire devra permettre à l'usufruitier d'exercer son droit de jouissance sur les sommes distribuées afin d'éviter que l'usufruitier ne voit lui aussi l'assiette de son droit trop réduite.

Lorsque la distribution de réserves est réalisée par le versement d'une somme d'argent, l'usufruitier bénéficiera d'un quasi-usufruit sur les dividendes, à charge pour lui de la restituer à l'expiration de l'usufruit. Toutefois, lorsqu'il s'agit d'une distribution en nature, celle-ci pourra faire l'objet d'un emploi au sein d'un actif démembré.

Ainsi, ces situations peuvent conduire l'usufruitier et le nu-proprétaire à décider de la distribution tant des réserves que du résultat exceptionnel entre les mains de l'usufruitier. Étant précisé qu'il est nécessaire de préserver les droits du nu-proprétaire par l'intermédiaire du jeu de la subrogation : les sommes versées au titre de ce résultat exceptionnel font l'objet d'un démembrement.

2 – L'affectation conventionnel du résultat fiscal avec clause statutaire

Comme l'énonce le Professeur H. Hovasse, « peu importe que le dividende soit prélevé sur le bénéfice de l'exercice ou sur des réserves, sur un bénéfice courant ou des bénéfices exceptionnels. Il est un fruit et reçoit cette qualification par la décision de l'assemblée. Cependant, on concevrait volontiers que des stipulations statutaires attribuées au nu-proprétaire, totalement ou partiellement, les dividendes prélevés sur des réserves ou des profits exceptionnels, afin de retrouver, en dépit de l'écran de la personnalité morale, l'équilibre naturel des droits respectifs du nu-proprétaire et de l'usufruitier ».

À titre préventif, pour éviter toute incertitude et risque de contentieux, il serait plus prudent d'introduire dans les statuts une clause prévoyant expressément le sort des profits exceptionnels entre l'usufruitier et le nu-proprétaire : attribution à l'usufruitier au même titre que les résultats courants, attribution au nu-proprétaire sous réserve des droits de l'usufruitier, voire partage entre l'usufruitier et le nu-proprétaire selon une clé de répartition déterminée ou déterminable. Ce type de clause prévoyant une répartition spécifique est valable à condition que le nu-proprétaire ne soit pas in fine, le bénéficiaire des fruits masquant ainsi une donation déguisée.

Defrénois 8 févr. 2018, n° 131f2, p. 31 : S. Fagos

Instr. 4 F-2-99, 8 nov. 1999 : BOI 17 nov. 1999.

CAA Nancy 6-7-1995 n° 94-957 : RJF 10/95 n° 1148.

Cass. Com., 12 févr. 2008, n°05-17.085.

H.Hovasse, Le démembrement des droits sociaux ; M.Deslandes et R.Gentilhomme, Dr. sociétés janv. 1994.

Exemples de clauses

Clauses de répartition conventionnelle des droits sur les bénéfices distribués :

- Distinguant le bénéfice de l'exercice et les opérations exceptionnelles :
« Les droits sur les bénéfices distribués seront répartis comme suit entre l'usufruitier et le nu-proprétaire :

- Lorsqu'il s'agit du bénéfice d'un exercice, la part du résultat courant distribué revient à l'usufruitier en pleine propriété et la part du résultat exceptionnel en quasi usufruit,
- Lorsqu'il s'agit d'un prélèvement sur les réserves, primes d'émission, de fusion ou d'apport, sur le report à nouveau ou le boni de liquidation, les sommes distribuées reviennent à l'usufruitier en quasi usufruit ».

- Ne distinguant pas le bénéfice de l'exercice et les opérations exceptionnelles : « Les droits sur les bénéfices distribués, qu'il s'agisse du bénéfice d'un exercice ou de prélèvements sur les réserves, primes ou boni de liquidation, seront répartis comme suit entre l'usufruitier et le nu-proprétaire en pleine propriété, chacun d'eux recevant une quote-part déterminée en fonction de l'espérance de vie de l'usufruitier et du taux d'intérêt du placement de la somme ».

Autre clause de répartition conventionnelle des droits sur le bénéfice social :

« Prérogatives pécuniaires en cas de démembrement de propriété :

a) Démembrement de parts sociales

En cas de démembrement des parts, par l'effet de la subrogation réelle conventionnelle, et sauf convention contraire entre usufruitier et nu-proprétaire ;

- Les apports démembrés réalisés conjointement par le(s) usufruitier(s) et le(s) nu(s)-propriétaire(s) seront rémunérés par des parts soumises au même démembrement de propriété que les biens apportés ;

- Les parts émises à l'occasion d'une augmentation de capital par incorporation de réserves seront soumises au(x) même(s) démembrement(s) de propriété que les parts anciennes démembrées auxquelles est attaché le droit d'attribution ;

Les sommes ou actifs attribués aux associés à la suite d'une distribution de réserves, d'un retrait, d'une réduction de capital ou de la liquidation totale ou partielle de la société, ou de toute autre opération de même nature, resteront soumis au même démembrement de propriété entre le ou les usufruitier(s) et le(s) nu(s)-propriétaire(s). Si le paiement a lieu en espèces, les sommes revenant conjointement au(x) usufruitier(s) et nu(s)-propriétaire(s) seront portées sur un compte bancaire unique, ouvert pour l'usufruit au

nom du ou des usufruitier(s) et pour la nue-propriété au nom du ou des nu(s)-propriétaire(s).

Faute d'indication à la société, conjointement par le(s) usufruitier(s) et le(s) nu(s)-propriétaire(s) dans le mois de la demande qui leur sera faite par la gérance des références du compte bancaire démembré à créditer, la société pourra valablement se libérer des dites sommes entre les mains du ou des usufruitiers qui en deviennent quasi-usufruitier(s).

b) Répartition du bénéfice social en cas de démembrement de propriété

Les intérêts, dividendes, réserves distribuées, boni, plus-values, primes et plus généralement tous revenus ou produits perçus par la société, quels que soient leur nature juridique ou leur régime fiscal, concourent à la formation de son bénéfice.

Le bénéfice social et le report à nouveau bénéficiaire peuvent être mis en distribution ou portés, en tout ou partie, à un compte de réserves.

En cas de démembrement de propriété, il sera procédé comme suit :

- Le bénéfice social et le report à nouveau bénéficiaire, s'ils sont mis en distribution, reviendront exclusivement à l'usufruitier des parts ;

- Les réserves, si elles sont mises en distribution, reviendront, ainsi qu'il est dit au paragraphe ci-dessus, au nu-proprétaire, sous réserve de l'usufruit de l'usufruitier des parts ;

- Sous réserve des dispositions applicables en la matière, la société déclarera à l'administration avoir réparti ses résultats dans les conditions ci-dessus .

Étant précisé que quels que soient les droits et obligations attachés à chaque part, ceux-ci la suivent dans quelque main qu'elle passe. La propriété d'une part emporte, de plein droit, adhésion aux statuts et aux décisions de l'assemblée générale.

B. Dalmas, V. Cornilleau, « Gestion de patrimoine et démembrement de propriété », LexisNexis, 3ème éd., 2015, p261

Cass.com., 27 mai 2015, n°14-16.246

(CE, 3e et 8e ss-sect., 18 déc. 2002, n° 230605, M. Soalhat : JurisData n° 2002-080269 ; Dr. fisc. 2003, n° 11, comm. 205 ; RJF 3/2003, n° 328 pour une convention de quasi-usufruit.

C. civ., art. 582 à 599

Toutefois, si les statuts n'ont pas prévu ce type de clause, des alternatives existent :

- Rédiger avec précision le procès-verbal de l'assemblée générale qui prendra la décision de distribuer le résultat exceptionnel ou les réserves.

Si la Cour de cassation a reconnu à la distribution de réserves à l'usufruitier la qualité de quasi-usufruit légal rendant ainsi ce formalisme inutile, par souci de sécurité juridique, il reste conseillé de matérialiser l'existence même de cette créance de restitution (également pour éviter un éventuel oubli).

- Conclure une convention avant la clôture de l'exercice entre le nu-proprétaire et l'usufruitier ou d'un acte modifiant avant cette même date, les statuts .

Pour être opposable à l'administration fiscale, ces actes ou conventions doivent être régulièrement conclus et enregistrés avant la clôture de l'exercice considéré.

Ils doivent être conformes aux dispositions relatives aux droits de l'usufruitier .

Bien évidemment, si de tels actes ou conventions conduisent à une mutation de propriété, l'administration pourra tirer les conséquences en matière de droits de mutation à titre gratuit ou appliquer l'article L. 64 du LPF si le seul but était d'éluider l'impôt.

CE QU'IL FAUT RETENIR

Sont concernés par la requalification en donation indirecte, tous les avantages que des contribuables font indirectement à des tiers ou des descendants par l'intermédiaire d'opérations de financement ou de restructuration de sociétés.

La société constitue ainsi, un instrument juridique stratégique en ce qu'elle peut être utilisée comme une véritable « technique de gratification », permettant de s'affranchir du paiement de droits de mutation à titre onéreux.

Sont taxables en qualité de donations indirectes, les gratifications perçues :

- Entre les associés ou les actionnaires ;
- Dans le cadre d'interactions avec la personne morale.

Entre les associés ou les actionnaires, certains dispositifs tels que la promesse d'une cession de titres ou l'abandon d'un droit préférentiel de souscription, sont qualifiés de donation indirecte en raison du déséquilibre existant entre les engagements respectifs des parties (intention libérale de se dépouiller réellement et irrévocablement pour avantager et/ou enrichir l'autre partie et ce, sans aucune contrepartie) et dans la mesure où l'objectif principal est de sécuriser l'obtention de gains futurs.

Également, est qualifiée de donation indirecte - lorsqu'il n'existe aucune clause statutaire le prévoyant - la contribution aux pertes de la société, issue d'une volonté altruiste, au-delà de ce qui incombe en principe à un associé qui démontre l'existence d'une intention libérale de contribuer immédiatement aux pertes sans attendre la dissolution de la société.

Certaines opérations réalisées en interaction avec la personne morale sont qualifiées de donations indirectes :

- L'augmentation et la réduction de capital :

Afin d'écarter la protection accordée aux héritiers et d'échapper au paiement des droits de mutation à titre gratuit, ont été réalisées au profit de tiers ou d'héritiers, des opérations d'augmentation ou réduction de capital.

Cependant, constitue une donation indirecte le fait : d'organiser son insolvabilité motivée par une intention libérale et sous-évaluer son apport afin de gratifier ses associés ; de réaliser un apport au profit d'une société détenue par l'un de ses héritiers pour échapper au rapport à la succession d'une donation ; de faire racheter les titres d'un associé par la société elle-même à un prix minoré ou encore de minorer la prime d'émission dans le cadre d'une augmentation de capital.

- L'interposition d'une autre société :

L'écran constitué par une autre personne morale ne suffit pas à écarter la possibilité d'une libéralité au bénéfice des associés. Ainsi, lorsqu'une donation a été réalisée au profit d'un héritier par l'interposition d'une société, celle-ci est qualifiée de donation indirecte.

En l'absence de stipulation contraire, l'apport constitué de la participation capitalistique du donataire dans la société interposée doit être rapporté pour la valeur actuelle dans les opérations de liquidation et de partage de la succession du donateur afin de préserver l'égalité entre tous les héritiers successoraux.

- La renonciation à un droit :

Un débat jurisprudentiel s'éternise sur le fait de savoir si l'abandon d'usufruit sans contrepartie est un acte translatif à titre gratuit, assimilable à une donation indirecte, au profit de la société nue propriétaire. En effet, dans l'affaire Techmeta la Cour de cassation qualifie cet abandon de donation indirecte alors que le Conseil d'État ne prend pas position. L'administration fiscale conserve la possibilité d'utiliser « l'écran » que constitue la société à son avantage en fonction du poids de la fiscalité pouvant être appliqué. Cette affaire vient renforcer l'importance accordée à la personnalité juridique de la société puisqu'on lui reconnaît la qualité de bénéficiaire d'une donation. Le Conseil d'État vient lui préciser que si la nue-propriété d'un bien est inscrite à l'actif d'une entreprise, l'abandon d'usufruit avant le terme normal implique un accroissement de l'actif net de la société et constitue un bénéfice imposable. Une double imposition se profile donc.

- La cession à un prix minoré d'un actif de la société :

Cette opération n'est plus seulement qualifiée d'avantage occulte, la jurisprudence admet également qu'elle puisse constituer une donation indirecte : étant précisé que sa qualification reste un choix à la discrétion de l'administration fiscale.

Est également reconnue, la qualité de donataire à l'égard d'une personne morale : celle-ci bénéficie désormais de la possibilité de consentir une libéralité à une personne physique, de façon autonome.

Toutefois, échappent à la requalification en donation indirecte, certains avantages consentis par les organes d'une société à ses associés suite à une décision collective de mise en distribution des bénéfices ou des réserves, à moins qu'un débat doctrinal et jurisprudentiel actuel ne ferme cette voie.

B. Dalmas, V. Cornilleau, « Gestion de patrimoine et démembrement de propriété », LexisNexis, 3ème éd., 2015, p261

Cass.com., 27 mai 2015, n°14-16.246

(CE, 3e et 8e ss-sect., 18 déc. 2002, n° 230605, M. Soalhat : JurisData n° 2002-080269 ; Dr. fisc. 2003, n° 11, comm. 205 ; RJF 3/2003, n° 328 pour une convention de quasi-usufruit.

C. civ., art. 582 à 599

R. Mortier ; R. Gentilhomme « La société : technique de gratification », la Semaine Juridique Notariale et Immobilière n° 45-46, 7 novembre 2014, 1134

Concernant la répartition des bénéfices et sa qualification en tant qu'avantage indirect :

La chambre commerciale de la Cour de cassation a, le 18 décembre 2012 affirmé qu'au sein d'une société intégralement détenue par des membres d'une même famille (parents et enfants), et où certaines parts de la société sont démembrées entre les parents usufruitiers et les enfants nus propriétaires la modification temporaire de la clé de répartition des bénéfices au profit de certains associés (les enfants) lors d'une décision collective ne doit pas être considérée comme une donation indirecte opérée au profit des enfants associés. Ainsi, les enfants associés bénéficieront des dividendes qui leurs sont dévolus en franchise de droit de donation.

La cour de cassation justifie sa décision en donnant toute sa force à la personnalité morale de la société. La décision de distribuer des bénéfices selon une certaine clé de répartition est une décision émanant de l'assemblée collective des associés, organe social propre de la société, et donc émanant de la volonté propre de la personne morale, et non de la volonté des associés.

De surcroît, les critères de la donation entre vifs n'apparaissent pas remplis (dépouillement actuel et irrévocable de la chose donnée, en faveur du donataire qui l'accepte . En l'absence de bénéfices futurs, aucune distribution ne pourra être opérée, le caractère actuel de la donation fait donc défaut.

Concernant la répartition des réserves et sa qualification en tant qu'avantage indirect :

Rappelons que les réserves sont des bénéfices accumulés ayant fait l'objet d'une affectation particulière par laquelle la collectivité des associés a fait le choix de les destiner au fonctionnement social à l'image du capital social.

Il existe un double débat : doctrinal quant à la qualification des réserves (sont-elles des produits ou des fruits ?), ce qui a une influence en cas de parts ou actions démembrées ; et jurisprudentiel quant à leur qualification en tant que donation indirecte taxable.

- La division doctrinale :

Pour certains (dont Maître R. Gentilhomme) , les réserves seraient des produits en ce qu'une distribution des réserves porterait atteinte au capital social. Elles ne pourraient en ce cas être appréhendées que par le nu-propriétaire des titres de la société, et feraient naître un quasi-usufruit car l'usufruitier serait chargé de restituer la somme à la date déterminée.

Il y aurait naissance d'un quasi-usufruit car, toujours selon Maître R. Gentilhomme, la distribution de réserves serait une avance sur le boni de liquidation. L'avance sur boni de liquidation doit, selon la Cour de cassation, être grevée du droit de l'usufruitier lorsqu'il y a des titres sociaux démembrés.

Au contraire, pour d'autres, les réserves seraient des fruits. Les auteurs (dont les Professeurs R. Mortier, H. Hovasse et F. Danos)

défendant cette vision refusent l'influence du temps sur la qualification du dividende : qu'il soit mis en réserve ou distribué, il doit conserver la qualification de fruit, car il s'agit de la rémunération des titres sociaux qui sont la contrepartie de l'apport effectué à la société. Les titres sociaux représentant dans leur substance le capital social de la société, la distribution de dividendes issus de réserves n'affecte pas le capital social, donc n'affecte pas la substance même des titres sociaux. Il s'agit donc bien d'un fruit. Les réserves distribuées reviendraient alors exclusivement à l'usufruitier, et non au nu-propriétaire.

- La division jurisprudentielle :

La question animant la jurisprudence est de déterminer si les distributions de réserves doivent, ou non, être qualifiées de donations indirectes.

Plusieurs arrêts se sont succéder à ce sujet :

Par un arrêt du 10 février 2009 , la chambre commerciale refuse de qualifier de donation indirecte une mise en réserve des bénéfices d'une société opérée suite au vote d'une mère associée et usufruitière, au profit de ses enfants nus propriétaires.

En effet, l'associé usufruitier ne peut donner ce qui ne lui appartient pas encore, or les bénéfices appartiennent à la société. Cette jurisprudence facilite la transmission des bénéfices entre l'usufruitier et le nu-propriétaire.

Dans un arrêt du 27 mai 2015 , la chambre commerciale affirme que la distribution des bénéfices mis en réserve entraîne un quasi-usufruit, et donc une obligation de restitution des sommes au nu-propriétaire au terme du quasi-usufruit, en franchise de droit de donation ou de succession. De plus, d'après la cour une convention contraire pourrait venir déroger à ce principe. La qualification de donation indirecte était donc clairement écartée par cet arrêt.

Mais un arrêt du 22 juin 2016 de la première chambre civile affirme que la distribution des réserves ne peut bénéficier qu'au seul nu-propriétaire, car les bénéfices mis en réserve constituent un accroissement de l'actif social. Le quasi-usufruit est ainsi écarté par cet arrêt. La qualification des distributions des réserves en donation indirecte pourrait ressurgir.

Il apparaît donc une opposition entre les solutions proposées par la 1ère chambre civile et la chambre commerciale, une résolution du conflit par la chambre mixte serait bienvenue. Pour contourner cette incertitude jurisprudentielle, passer par une convention statutaire afin de définir laquelle des deux solutions s'applique semble opportun. Toutefois, la vigueur de cette convention est elle-même incertaine, car la 1ère chambre civile ne fait pas état de la possible subsidiarité de ces conventions au principe retenu par la Cour.

Cass. com., 18 déc. 2012, n° 11-27745

C.civ art. 894

Démembrement de propriété et société civile, EFE, 1997, n°171, p.99

JCPN 2009, 1264 « Pourquoi les réserves distribuées sont à l'usufruitier et à lui seul ! » - Revue de droit des sociétés, 1973, p.435 n°16 « Le démembrement de droits sociaux » - Revue des contrats - n°04 - page 732

Cass. com., 10 fév. 2009, n° 07-21806

Cass. com., 27 mai 2015, n° 14-16246

Cass. civ., 22 juin 2016, n° 15-19471 et 15-19516

De plus, cette répartition des bénéfices en cas de démembrement des titres sociaux peut varier selon qu'il s'agisse de la distribution des bénéfices courants de l'exploitation ou de bénéfices exceptionnels. Dans le silence des usufruitiers et nus propriétaires, une instruction administrative du 9 novembre 1999 affirme que l'usufruitier est imposable à hauteur des bénéfices courants et le nu-proprétaire à hauteur des profits exceptionnels. De cela devrait découler la répartition des bénéfices entre les intéressés.

Toutefois, cette clé de répartition de principe des bénéfices est bien souvent révisée contractuellement, via une clause statutaire.

En effet, en l'absence de clause statutaire, on en revient à la problématique des fruits et des produits : l'usufruitier a en principe droit au bénéfice distribué, en tant que fruit, et pourrait réclamer son droit de jouir des dividendes, quelle qu'en soit leur source.

Néanmoins, la distribution d'un bénéfice exceptionnel entraînant l'appauvrissement du nu-proprétaire, ce bénéfice devrait être considéré comme un produit.

Le nu-proprétaire devrait donc y avoir droit, sans quoi la société pourrait se retrouver n'être plus qu'une coquille vide, le nu-proprétaire étant alors dépouillé.

Ces situations entraînent l'usufruitier et le nu-proprétaire à recréer le démembrement de propriété sur les sommes distribuées. L'usufruitier en jouira, mais les droits du nu-proprétaire seront sauvegardés par le biais de la subrogation et la mise en place d'un quasi-usufruit sur les dividendes distribués provenant d'un résultat exceptionnel.

L'idéal reste cependant de prévoir statutairement ou dans le procès-verbal d'assemblée générale l'affectation des bénéfices selon leur qualité, courants ou exceptionnels. Ces clauses sont valables à condition que le nu-proprétaire ne soit pas le bénéficiaire final des fruits distribués, ce qui dissimulerait une donation.

BIBLIOGRAPHIE SOMMAIRE

I - Ouvrages

B. DALMAS, V. CORNILLEAU, « Gestion de patrimoine et démembrement de propriété », LexisNexis, 3^{ème} éd., 2015.

FL. DEBOISSY ; M. CHADEFaux « Précis de fiscalité des entreprises », 42^e édition, LexisNexis

H. MEAU LAUTOUR, La donation déguisée en droit civil Français, LGDJ, 1985.

M. COZIAN ; A. VIANDIER ; FL. DEBOISSY « Droit des sociétés », 30^e édition, LexisNexis

M. NICOD ; M. GRIMALDI – Droit patrimonial de famille, 2018-2019

R. GENTILHOMME, P. KOURALEVA-CAZALS, « Démembrement de propriété et ingénierie sociétariaire », E.F.E., 2016.

II – Autres documentations

A – Documentation générale

A. COLOMER ; P. CASSON – Répertoire de droit civil / Don manuel – Juin 2012

H. HOVASSE, « Augmentation de capital d'une société civile et donation indirecte »

I. NAJJAR – Répertoire de droit civil / Donation – Janvier 2008

JJ. LUBIN, « L'effet indésirable d'une renonciation à usufruit »

N. JULLIAN, « Démembrement de propriété - Le traitement fiscal chez le nu-propriétaire d'une renonciation à usufruit »

V. BRÉMOND – Répertoire de droit civil / Donation entre époux – Mars 2013

B – Revues

A. PANDO, « Les donations réalisées par les personnes morales sont assujetties aux droits de mutation à titre gratuit », Les Petits Affiches, 9 août 2019, n°159.

Bulletin Joly (Sociétés)

H. HOVASSE, « Augmentation de capital d'une société civile et donation indirecte », La Revue Fiscale Notariale, 2017.

J. LEDAN, « La contribution aux pertes par un associé au-delà de ce qui lui incombe constitue-t-elle une donation indirecte au profit des autres associés ? », la Semaine Juridique Notariale et Immobilière, n°46, 13 novembre 2009, 1312

J. LEDAN, « La contribution aux pertes par un associé au-delà de ce qui lui incombe constitue-t-elle une donation indirecte au profit des autres associés ? », Revue Droit fiscal, n°25, 18 juin 2009, comm. 378

J-P. GARÇON, « L'usufruitier de droits sociaux peut se voir attribuer la totalité du droit de vote », Semaine Juridique Notariale et Immobilière n° 42, 21 Octobre 2005, 1428.

J-M. GARINOT, « Les dangers de l'usufruit de droits sociaux », La Semaine Juridique Entreprise et Affaires n° 50, 16 Décembre 2010, 2111.

M. LEROY, « L'abandon d'usufruit à une société est une donation consentie à son profit », La revue fiscale du patrimoine, 2019, n°6, p 8.

M. LEROY, « Donation indirecte et société : retour sur l'affaire Techmeta », JurisCampus

M. NICOD, « La donation réalisée par l'interposition d'une société est rapportable », Droit de la famille n° 4, Avril 2018, comm. 102

M. STORCK, « Une donation entre associés sous couvert d'une augmentation du capital de la SCI », La Semaine Juridique Notariale et Immobilière, 15 mars 2019, n°11, p 1136.

R. MORTIER, « La réalisation du coup d'accordéon », la Semaine Juridique Entreprise et Affaires, n°19, 12 mai 2011, 1365

R. MORTIER, R. GENTILHOMME, « La société : technique de gratification », La Semaine Juridique Notariale et Immobilière, 7 novembre 2014, n°45-46.

R. MORTIER, « Comment naît et se prouve l'existence du droit préférentiel de souscription », Droit des sociétés n° 6, Juin 2017, comm. 94,

R. MORTIER, « Le piège de l'interposition sociétariaire dans les donations », Lextenso

R. MORTIER, « Opérations sur capital social », LexisNexis 2010, n° 307.

S. LEROND, « Donation via une société : l'attention est de mise », Le Revenu, 3 novembre 2018.

R. GENTILHOMME, « Affectation de résultats et distribution de dividendes dans les sociétés à capital démembré », Droit fiscal n° 12-13, 19 Mars 2009, comm. 252.

V. ZALEWSKI-SICARD, « Donation indirecte et société interposée », La Semaine Juridique Notariale et Immobilière, 9 mars 2018, n°10, p 1125.

C – Site internet

Dalloz

Editions Francis Lefebvre

Jurisconsulte.net

Lexis 360

Lextenso

FNDP

Fédération
Nationale
Droit du
Patrimoine

La Lettre des Masters Fédérés

Numéro 3 - Février 2020



Numéro 3