



30^{ème} VEILLE JURIDIQUE

Du 1^{er} avril 2021 au 1^{er} novembre 2021

Master II Droit Notarial

Promotion 2021 - 2022



PARTIE IV : LES SUCCESSIONS ET LIBÉRALITÉS

I. Le contrôle permanent des libéralités

De manière classique, sont régulièrement évoquées par la jurisprudence les notions de testament et de legs (A). Plus singulièrement, la notion de donation déguisée a attiré l'attention ces derniers mois (B).

A. Précisions autour des dispositions à cause de mort

Au titre de cette notion, la personne du testateur est centrale (1), mais le bénéficiaire, auxiliaire de vie (2) ou encore association (3), l'est tout autant.

1. Les conditions relatives au testateur

Le testateur doit comprendre la langue dans laquelle il rédige son testament (a), et il doit également être sain d'esprit, néanmoins, le légataire est irrecevable à invoquer l'insanité d'esprit du testateur (b).

a) **Invalidité du testament olographe rédigé dans une langue non comprise par le testateur**

Cass. 1^{re} civ., 9 juin 2021, n° 19-21770

Par cette décision, les juges du droit ont affirmé que bien qu'il en respecte les exigences de forme, le testament olographe rédigé dans une langue non comprise par le testateur n'est pas valable.

Le testament olographe respectant les conditions de l'article 970 du Code civil mais rédigé dans une langue que ne maîtrise pas le testateur est-il valable ?

En l'espèce, un homme de nationalité allemande rédige un testament olographe en 2002, instaurant sa sœur en tant que légataire universelle. Le testament est rédigé en français et s'accompagne d'un document nommé « traduction du testament », rédigé en allemand. Le testateur décède en 2003.

La sœur du défunt, légataire, assigne les héritiers du testateur en délivrance de legs.

Le 25 juin 2019, la Cour d'appel de Chambéry fait droit à sa demande, constatant que les exigences formelles de l'article 970 du Code civil pour la validité du testament olographe avaient été respectées et que le document portant traduction du testament était suffisamment complet et de nature à caractériser le consentement du testateur.

Les héritiers forment un pourvoi en cassation. Le 9 juin 2021, la Première chambre civile de la Cour de cassation statuant au visa de **l'article 970 du Code civil** décide que, bien que valablement écrit, daté et signé, le testament en présence était rédigé dans une langue que ne comprenait pas son auteur, de sorte qu'il ne pouvait pas être considéré que l'expression de sa volonté. Elle casse et annule la décision de la Cour d'appel de Chambéry et renvoie les parties devant la Cour d'appel de Grenoble.

Cette décision rappelle que l'expression de la volonté du testateur est l'élément déterminant du testament ; en effet, bien qu'étant parfaitement conforme aux exigences formelles dictées par le Code civil, il est nécessaire que le testateur ait la pleine connaissance de ce qui résulte de la rédaction de ses dernières volontés. Les Hauts juges écartent totalement l'intervention du document de traduction du testament, qui comportait par ailleurs des dissonances avec le testament rédigé en français, notamment sur la notion française de quotité disponible et sa traduction allemande en « patrimoine disponible ». Ils démontrent ainsi qu'il est nécessaire que le testament soit rédigé dans une langue que comprend son auteur. Cette solution est conforme à l'esprit de l'article 970 du Code civil, qui vise à protéger la volonté libérale de l'auteur en le soumettant à quelques conditions de forme. Ainsi, sans ajouter de condition au texte, les juges de la Cour de cassation démontrent qu'un testament écrit de la main du testateur implique nécessairement que cette écriture soit comprise de son auteur, afin qu'il ait la pleine mesure de son engagement et de ses conséquences. Ceci implique *a fortiori* qu'un testament olographe écrit par une personne ne parlant pas la langue française peut être rédigé dans la langue que le testateur comprend, qui ne sera donc pas le français, et qu'il sera valable au sens de l'article 970 du Code civil. En effet, la rédaction en langue française n'est pas une condition de validité du testament olographe, contrairement au testament authentique rédigé par le notaire qui doit être nécessairement rédigé dans la langue de la République qui est le français.

CONSEIL PRATIQUE

Il convient de s'assurer que le testateur comprend la langue dans laquelle il rédige le testament olographe, quitte à ce que le notaire qui reçoit l'acte ne la comprenne pas et fasse établir une traduction, l'important étant la protection de la volonté du testateur découlant des conditions imposées par l'article 970 du Code civil.

b) L'irrecevabilité du légataire particulier à invoquer l'insanité d'esprit du testateur

Cour d'Appel de REIMS, 1ère Chambre civile, 2ème section, 16 avril 2021, n°19-02.480

Un legs portant sur le surplus de biens implique une vocation au tout, ainsi celui qui en bénéficie a qualité et intérêt à agir en annulation d'un legs particulier sur le fondement de l'insanité d'esprit.

Le légataire est-il recevable à invoquer l'insanité d'esprit du testateur ?

En l'espèce, le testateur a rédigé un testament olographe instituant comme légataires : son auxiliaire de vie et le petit-fils de cette dernière. À la découverte de ce testament, les sœurs du défunt et ses neveux, bénéficiaires de différents legs, agissent pour obtenir l'annulation du testament et des legs particuliers au profit de l'auxiliaire de vie et de son petit-fils.

Les juges du fond déboutent les légataires de leur demande d'annulation du testament litigieux mais donnent droit à leur demande subsidiaire d'annulation des legs consentis aux légataires litigieux.

Mécontente, l'auxiliaire de vie interjette appel de la décision, et invoque la fin de non-recevoir, en vue de voir déclarer les sœurs et neveux du défunt, irrecevables à leurs prétentions, faute de justifier d'une qualité et d'un intérêt à agir.

La Cour de cassation reste constante sur la question et réaffirme que le légataire à titre particulier n'a pas qualité pour agir en nullité du testament (en ce sens *Cass. Civ. 1ère, 17 février 2010*). Ainsi, les sœurs, bénéficiaires chacune d'un legs à titre particulier, étaient « *irrecevables en leur demande de nullité du testament pour défaut de qualité et d'intérêt à agir* ». Le légataire à titre particulier ne tire en principe aucun bénéfice de l'annulation d'un autre legs particulier ainsi il n'est pas recevable à agir.

Pour ce qui est de la situation des neveux, la situation est différente puisqu'ils ont été désignés légataires pour « *le reste de ses biens à part égale* ». En l'espèce, un legs portant sur « le reste » ou « le surplus » de biens en présence d'autres legs particuliers implique une vocation au tout. Puisque les legs universels dont ils bénéficiaient leur conféraient une vocation à voir leur émolument augmenter en cas d'annulation des legs particuliers litigieux, le neveu et la nièce du défunt étaient recevables à agir.

En conclusion, les sœurs du défunt (légataires à titre particulier) et ses neveux-nièces (légataires universels) n'étaient pas dans la même situation. Ainsi, les premières sont irrecevables à agir alors que les seconds justifiaient bien d'une qualité et d'un intérêt à le faire.

Une fois que la question de l'intérêt à agir est résolue, il faut savoir si leur action est bien fondée, ainsi il appartiendra à la Cour d'appel de s'attarder sur cette interrogation. Toutefois, il est probable

qu'il sera tenu compte de la jurisprudence récente du Conseil constitutionnel en date du 12 mars 2021, l'incapacité de recevoir à titre gratuit qui frappent les auxiliaires de vie à domicile est abrogée à la suite d'une censure de certaines dispositions de l'article L116-4 du Code de l'action sociale et des familles¹⁸.

2. Nécessité de recherche de manœuvres dolosives pour apprécier la validité du testament fait au profit d'une auxiliaire de vie

Cass. 1re civ., 31 mars 2021, n° 19-21.267

Dans cet arrêt, la Cour de cassation énonce qu'il appartient au juge de vérifier qu'aucune manœuvre dolosive n'a été effectuée à l'encontre du testateur par son auxiliaire de vie pour que le testament en sa faveur soit valable.

Dans quelle mesure faut-il vérifier l'absence de manœuvres dolosives à l'encontre du testateur de la part d'une auxiliaire de vie non frappée d'une incapacité de bénéficier d'un testament ?

En 2012, un défunt vivant en Australie institue son auxiliaire de vie légataire de ses comptes bancaires ouverts dans ce pays. Il décède en 2017. Ses héritiers contestent la validité du testament.

Le 8 avril 2019, la Cour d'appel de Nouméa considère le testament comme valide, l'auxiliaire de vie n'étant pas frappée de l'incapacité de recevoir instaurée par l'article 909 du Code civil qui n'était pas encore applicable à l'époque de la rédaction du testament. Elle précise en outre qu'aucun vice du consentement ni d'altération des capacités de tester sont à relever.

Les héritiers forment alors un pourvoi en cassation, selon le moyen qu'il est nécessaire de vérifier si l'auxiliaire de vie qui a accompagné le défunt pendant deux ans n'a pas intenté de manœuvres dolosives à son encontre en captation d'héritage, celle-ci ayant par ailleurs empêché les descendants du défunt de le visiter et de l'accompagner dans ses derniers instants. Le 31 mars 2021, la Première chambre civile de la Cour de cassation, statuant au visa de **l'article 901 du Code civil**, relève qu'il convient de vérifier qu'aucune manœuvre dolosive n'a été effectuée par l'auxiliaire de vie pour capter l'héritage du testateur avant son décès, de sorte que son consentement aurait été vicié. Les juges du fond n'ayant pas procédé à cette vérification, il est donc nécessaire d'annuler l'arrêt en l'espèce. Elle casse et annule la décision rendue par la Cour d'appel de Nouméa et renvoie les parties devant cette Cour, autrement composée.

Cette décision s'inscrit dans un contexte particulier : le cas de la gratification à cause de mort des auxiliaires, médecins, et plus généralement des intervenants qui aident les personnes en fin de vie a

¹⁸ Cons. Const. 12 mars 2021, n°2020-888

récemment été bouleversé. En effet, la décision du Conseil constitutionnel déclarant inconstitutionnel l'article L. 116-4 du Code de l'action sociale et des familles a pour effet de déclarer capables de recevoir à titre gratuit les personnes réalisant des services à domicile lors de la fin de vie du défunt. Ces personnes agissent de fait dans un cadre de proximité avec le défunt, parfois plus proche de son personnel que de ses propres héritiers, ce qui peut faire naître un lien affectif réel ou intéressé. C'est plutôt en analysant la situation sous le second angle de vue que le législateur était venu instaurer une protection, lésant le droit à disposer librement de son patrimoine du testateur. En l'espèce, cette disposition datant de 2015 n'a pas trouvé à s'appliquer, le litige naissant d'un testament rédigé en 2012, ce qui explique l'action des héritiers sur le fondement de l'article 901 du Code civil sur la capacité du testateur et non pas sur la base de l'incapacité de recevoir de la légataire. En tout état de cause, et vu l'instabilité des positions actuelles en la matière, la recherche du consentement du testateur et plus particulièrement l'absence d'erreur, de dol ou de violence doit demeurer au centre des débats, bien que l'on puisse imaginer qu'en pratique il peut être ardu de rapporter la preuve de telles manœuvres.

3. Nullité d'un legs au profit d'une association dépourvue de capacité au jour du décès

Cass. Civ. 1ère, 14 avril 2021, n°19-19.306

La Cour de cassation vient par cet arrêt affirmer que le legs au profit d'une association dépourvue de la capacité de recevoir au jour du décès est nul.

L'affiliation postérieure de l'association gratifiée à une fédération reconnue d'utilité publique, pouvait-elle permettre de contourner l'incapacité de recevoir à titre gratuit ?

En l'espèce, une personne est décédée en 2012. De son vivant elle avait pris soin de faire établir un testament instituant une fondation vouée à la défense de la cause animal légataire universelle, à charge pour elle de distribuer la moitié de l'héritage à une association ayant le même objet. Le legs a été accepté par la fondation et le Préfet a rendu une décision d'absence d'opposition à l'acceptation de la libéralité.

La fondation a assigné l'association, qui ne disposait pas de la capacité juridique pour recevoir le legs, afin de déclarer la clause du testament prévoyant une charge illicite, non écrite. La fédération à laquelle est affiliée l'association gratifiée est intervenue afin d'être autorisée à accepter le legs effectué au profit de l'association, à la condition de respecter la volonté de la testatrice. La Cour d'appel d'AGEN rend un arrêt en date du 13 mai 2019 donnant droit à cette demande de la fédération.

Mécontente, la fondation forme alors un pourvoi en cassation. Elle motive sa décision en reprochant aux juges du fond de ne pas avoir considéré le fait que l'association se soit affiliée à la fédération après le décès de la testatrice. En effet, la Cour d'appel a fait rétroagir les effets de l'affiliation au

jour du décès de la testatrice pour que l'association puisse profiter de la capacité de la fédération et par conséquent accepter le legs.

La Cour de cassation rappelle fermement que la capacité de recevoir d'une personne morale s'apprécie au moment du décès du testateur, en conséquence, toute procédure postérieure à ce décès est réputée inefficace pour contourner l'incapacité initiale de recevoir à titre gratuit. Elle motive sa solution au double visa des **articles 906 alinéa 2 du Code civil et 911 alinéa 1er du Code civil**. Ainsi pour être capable de recevoir un legs, il suffit d'être conçu à l'époque du décès du testateur. À défaut, si une personne morale est frappée d'une incapacité de recevoir à titre gratuit, la libéralité sera nulle.

La Cour de cassation réaffirme donc le principe fondamental « *il ne peut exister de droits sans sujets de droits* ».

En conclusion, le legs consenti à une association dépourvue de la capacité de recevoir à titre gratuit au jour du décès du testateur doit être sanctionné par la nullité, l'acquisition ultérieure de cette aptitude étant indifférente en l'espèce.

La Cour de cassation avait déjà reconnu que la fédération à laquelle l'association était affiliée était apte à recevoir le legs « *peu important que l'affiliation ait été postérieure au décès dès lors que la déclaration d'utilité publique, qui lui conférait la capacité de jouissance, avait été antérieure à celui-ci* »¹⁹. Toutefois, dans le cas en l'espèce, le testateur avait bien pris le soin d'anticiper l'incapacité de l'association en précisant expressément que le montant du legs serait perçu en premier par une organisation d'utilité publique déterminée.

CONSEIL PRATIQUE

Afin d'éviter tout contentieux, il est opportun d'anticiper l'incapacité de l'association et de stipuler clairement dans le testament que le legs est adressé à une fédération reconnue d'utilité publique à laquelle l'association est affiliée au jour du décès, à charge pour elle d'en affecter le montant à l'activité de l'association.

Le notaire doit être alerté lorsque le legs est adressé à une association simplement déclarée. Il a donc une mission de contrôle de la capacité de recevoir des associations et doit veiller au respect de la volonté de son client.

¹⁹ Cass. Civ. 1ère, 15 mai 2008

Rapprochement avec : CE, 5 mai 2021, n°44-01.67

Au niveau européen, le Conseil d'État rappelle qu'un legs doit bénéficier à la personne morale expressément déterminé dans le testament et non à une association ayant des liens avec elle. Précisions étant ici faites, lorsqu'il s'agit d'un État, le certificat de non-opposition doit être obtenu du Ministère de l'Intérieur.

Dans cette affaire, un testateur a désigné comme légataire universel en nue-propriété le Vatican avec obligation d'affecter le legs prioritairement à la basilique Sainte-Marie-Majeure de Rome. À son décès, le Préfet refuse de délivrer un certificat de non-opposition à une association française d'œuvres pontificales, dont le conseil d'administration avait accepté le legs du fait qu'elle n'était pas le légataire désigné par le testament.

Au visa de **l'article 910 III du Code civil**, les libéralités consenties à un état étranger ou d'un établissement étranger habilité par leur droit national à recevoir des libéralités sont acceptées librement par ces états, sauf opposition formée par l'autorité compétente.

Le Conseil d'État décide que dès lors que le Saint-Siège, propriétaire de la basilique désignée par le legs a la qualité d'un état ou d'un établissement étranger, le Ministre de l'intérieur est le seul compétent pour exercer, sur ce legs, le droit d'opposition.

En conclusion, lorsqu'une personne institue légataire universel le Vatican, avec charge, le Conseil d'État affirme qu'une association des œuvres pontificales n'est pas en mesure de recevoir le legs. Il rappelle par la même occasion que seul le Ministre de l'Intérieur est compétent et non le Préfet en raison du caractère international du légataire.

B. Des donations déguisées de parts sociales

La qualification de donation déguisée n'est pas aisée (1). Cependant, lorsqu'elle est caractérisée, elle peut conduire à une lourde peine (2).

1. Le refus de requalification d'une cession de parts sociales en donation déguisée : impossible donation d'un bien d'autrui

Cass. Civ. 1^{ère}, 7 juillet 2021 n°19-23.580

Dans cet arrêt, la Cour de cassation met en œuvre l'adage « *nemo plus juris ad alium transferre potest quam ipse habet* » selon lequel personne ne peut transférer à autrui plus de droit qu'elle n'en a elle-même, afin de démontrer l'absence de toute libéralité.

En l'espèce, M.U décédé en 2014, laisse à sa survivance son épouse, Mme. E, leur fille, Mme U, ainsi que ses deux fils issus d'une première union, M. Y.U et E.U. Ces derniers assignent leurs cohéritières en rapport à la succession de diverses donations déguisées de parts sociales.

La Cour d'appel d'Aix-en-Provence, le 22 mai 2019, fait droit aux demandes des consorts Y.U et E.U en ordonnant l'expertise des cessions litigieuses. Elle étend la mission de l'expert judiciaire à une cession de deux-cent-cinquante parts sociales intervenue entre la société X et l'épouse, au motif que le défunt détenait lui-même des parts dans cette société de sorte qu'il était partie prenante des décisions sociales. Ainsi en étendant la mission de l'expert à la cession en cause, la Cour d'appel « *a implicitement mais nécessairement décidé que cette cession pouvait constituer une donation déguisée du défunt* ». L'épouse et la fille forment alors un pourvoi en cassation, estimant que ne peuvent être considérés comme une libéralité faite par le défunt, et donc rapporté à sa succession, que les biens ou droits qui étaient dans le patrimoine de ce dernier et dont il a disposé à titre gratuit.

La question posée aux Hauts magistrats est de savoir si, dans le contexte d'une cession de parts sociales par une société à un tiers, un associé peut être considéré comme donateur des parts objet de la cession, au seul motif qu'il soit partie prenante des décisions la concernant.

La Haute juridiction casse l'arrêt rendu par la Cour d'appel d'Aix-en Provence, seulement en ce qu'elle donne mission à l'expert d'examiner la cession en cause, au visa de **l'article 893 du Code civil**. Elle affirme que les parts cédées à l'épouse du défunt étant détenues par la société X, le défunt n'en était pas propriétaire et donc n'avait pu en disposer, fût-ce de façon déguisée.

Dans cette affaire, la Cour de cassation ne manque pas de rappeler explicitement la définition de libéralité, sur laquelle elle fonde sa décision. Bien que le Code civil en donne une définition équivoque, il est admis de manière constante que la libéralité suppose la réunion de deux critères. Le premier subjectif, qui consiste en l'intention libérale du disposant envers le gratifié et le second, objectif qui implique un appauvrissement du disposant, et corrélativement, un enrichissement du bénéficiaire. En l'espèce, aucun appauvrissement du présumé disposant ne pouvait être constaté, les parts sociales de la cession litigieuse ne faisant partie de son patrimoine. La décision de la Cour d'appel, omettant l'une des conditions existentielles de la libéralité, était assurément condamnée.

2. Donation déguisée de parts sociales et abus de droit fiscal

Cass. Civ. 1^{ère} 7 juillet 2021 n°19-16.446

La donation déguisée est celle qui emprunte l'apparence d'un acte à titre onéreux. La Cour de cassation, dans cet arrêt du 7 juillet 2021 détermine, dans le cadre d'une cession de parts sociales, les différents critères permettant de caractériser une telle dissimulation. D'autre part, elle rappelle les conditions permettant d'établir l'existence de l'abus de droit fiscal, et affirme leur caractère alternatif.

En l'espèce, M.I, dirigeant de six sociétés, fait l'acquisition auprès de son père, et de ses deux frères, des parts sociales que ceux-ci détenaient dans ces diverses sociétés, au prix d'1 euro pour chaque cession, soit pour un montant total de 15 euros. Les actes correspondants sont progressivement enregistrés auprès des impôts, entre le 27 avril 2007 et le 29 février 2008 et le prix effectivement payé. Procédant au contrôle des déclarations de cession, l'administration relève un écart substantiel entre le prix de vente des parts sociales et leurs valeurs réelles. Elle notifie en conséquence à M.I, une proposition de rectification, considérant que les cessions constituaient d'une part, des donations déguisées et par suite, un abus de droit fiscal de sorte que le redressement est assorti d'intérêts de retard et pénalités au taux de 80%.

M.I a saisi le comité de l'abus de droit fiscal qui a estimé que l'abus de droit fiscal ne pouvait être mis en œuvre. L'administration fiscale ayant refusé de suivre cet avis, le contrôleur fiscal a été saisi et a qualifié les cessions litigieuses de donations déguisées. Après mise en recouvrement des rappels des droits et rejets de sa contestation, M.I a assigné l'administration fiscale en annulation de la procédure de redressement.

La Cour d'appel de Paris dans un arrêt rendu le 18 mars 2019 déboute M.I de l'ensemble de ses demandes. Elle retient l'existence des donations déguisées et déclare ainsi régulière la procédure d'abus de droit fiscal en se fondant, d'une part, sur le caractère dérisoire du prix de cession, traduisant une intention libérale à l'égard de M.I et d'autre part sur le caractère tardif des enregistrements.

M. I forme alors un pourvoi en cassation. Sur la requalification en donation déguisée, il invoque d'une part que l'intention libérale ne peut être déduite du seul déséquilibre constaté entre les engagements respectifs des parties. Que d'autre part, la donation déguisée suppose une dissimulation, de sorte que le prix de cession effectivement réglé par le cessionnaire, exclut toute dissimulation de la part des parties. Sur l'abus de droit, il affirme que les opérations litigieuses, présentant un intérêt familial en ce qu'elles permettent de réunir toutes les parts sociales entre les mains d'un unique membre de la famille, et ainsi mettre un terme à la mésentente existante entre les associés et assurer la continuité de l'entreprise, ne peuvent faire l'objet d'une telle qualification.

Les juges du Quai de l'horloge ont dû s'interroger à plusieurs égards. Dans quelles mesures une cession de parts sociales constitue-t-elle une donation déguisée ? L'abus de droit fiscal peut-il être écarté au seul motif que l'opération démontre un intérêt patrimonial et familial ?

La Cour de cassation, dans l'arrêt rendu le 7 juillet 2021, confirme l'arrêt rendu par la Cour d'appel de Paris. Sur la requalification des cessions de parts sociales en donation déguisée, elle constate d'une part qu'il est clairement démontré que les cessions de parts sociales consenties chacune au prix d'un euro ne prennent pas en compte la valeur réelles de ces parts. D'autre part, elle affirme que quand bien même une telle opération aurait été réalisée dans le but de restructurer le groupe de société dans le contexte d'une mésentente familiale, ces éléments ne sont pas de nature à exclure l'intention libérale des cédants et traduisent au contraire, leur volonté manifeste de favoriser M.I au

détriment des autres. Par ailleurs elle constate, que l'ensemble des associés ayant connaissance de la discordance manifeste entre le prix de cession des parts sociales et leur valeurs vénales, l'appauvrissement des cédant est démontré et que M.I, partie aux actes de cessions, a consenti à cet avantage financier. Ainsi les opérations litigieuses se sont traduites par la dépossession actuelle et irrévocable, sans contrepartie des cédants de sorte que la libéralité est établie. Enfin, elle confirme que le caractère dérisoire du prix de vente des parts sociales, ainsi que le caractère tardif de l'enregistrement des actes de cession, caractérisent la dissimulation par M.I de la véritable nature juridique de ces opérations. En conclusion, elle affirme que c'est à bon droit, que la Cour d'appel a pu déduire que les cessions de parts sociales étaient fictives.

Sur l'abus de droit, la Cour de cassation rappelle dans un premier temps les conditions permettant de le caractériser, et affirme leurs caractères alternatifs. A cet égard, sont constitutifs d'un abus de droit, d'une part les actes présentant un caractère fictif et d'autre part, les actes qui n'ont pu être inspirés par un autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer l'impôt. En conséquence, la fictivité de l'opération étant caractérisée, et donc l'une des conditions de l'abus de droit étant remplie, les juges de la Haute Cour ont affirmé que c'est à bon droit que l'administration fiscale a pu mettre en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal, peu important que l'opération ait présenté un intérêt familial et patrimonial.

CONSEIL PRATIQUE

Dans le cadre d'une opération de cession de parts sociales à prix dérisoire entre associés au sein d'un groupe familial, il conviendra d'avertir le bénéficiaire des risques encourus. D'une part, la cession de parts sociales à prix dérisoire, permet aisément de suspecter et de caractériser une donation déguisée notamment lorsque toutes les parties à l'acte de cession ont connaissance des écarts de valeurs entre le prix de cession et le prix réel. D'autre part, ce type de donation déguisée est d'autant plus risqué en ce qu'il constitue, nécessairement par son caractère fictif, un abus de droit fiscal, peu important l'intérêt familial et patrimonial de l'opération. Le redevable se risque donc à une double peine : l'acquiescement des droits de mutations dus au titre de la donation assorti d'intérêts de retard et pénalités à un taux de 80% en raison de l'abus de droit fiscal.

II. Des précisions bienvenues sur la fiscalité des libéralités

Durant cette période, plusieurs points de fiscalité ont été éclairés : le redevable de la plus-value en cas de cession de titres par donation-partage (A), les conditions d'application de l'abattement sur l'assiette des droits de mutation à titre gratuit en faveur des handicapés physiques ou mentaux (B), la constitutionnalité de l'assujettissement des dons manuels aux droits de mutations à titre gratuit (C), ou encore le dispositif temporaire des dons exceptionnels de somme d'argent (D).

A. L'usufruitier redevable des plus-values en cas de cession de titres démembrés par donation-partage

CE, 2 avril 2021, n° 42-91.87

Le Conseil d'État rappelle par cet arrêt que la donation-partage de titres sociaux avec réserve d'usufruit peut prévoir une clause de remploi du prix en cas de cession de ces titres. Il précise en plus, que l'usufruitier qui conserve la faculté de remployer, est intégralement redevable des plus-values au regard de l'**article 150-0 A du Code général des impôts**.

Quelles sont les règles d'imposition de la plus-value lors de la cession de titres démembrés par donation-partage ?

En l'espèce, par une donation-partage en 2007, Monsieur et Madame X cèdent à leurs deux enfants la nue-propriété de 20 000 actions d'une société. Par conséquent, les donateurs conservent l'usufruit. La présente donation-partage stipulant qu'en cas d'aliénation des biens compris aux présentes, ou de tous biens qui pourraient leur être subrogés par la suite, les nus propriétaires s'interdisent, sauf accord exprès des usufruitiers, à demander le partage en toute propriété du prix représentatif de ceux-ci. Le donataire devra, au contraire, remployer le produit de ces aliénations dans tous les biens dont l'acquisition pourrait être décidée par les seuls usufruitiers, afin de permettre le report des droits de ces derniers sur les biens nouvellement acquis. La Cour administrative d'appel jugea que la plus-value réalisée lors de la cession en 2009 était imposable au nom du nu-propriétaire, au motif que l'acte de donation-partage de 2007 prévoyait le remploi du produit de la vente des titres avec report des droits des usufruitiers sur les biens nouvellement acquis.

Le Ministre des Finances forma alors un pourvoi en cassation.

Le Conseil d'État a rendu le 2 avril 2021 un arrêt à la suite d'un litige opposant des contribuables à l'administration fiscale, au sujet de la détermination de la personne imposable au titre de la plus-value de cession.

Il décide ainsi qu'en cas de donation-partage avec réserve d'usufruit et clause de remploi suivie de la cession des titres donnés, l'usufruitier est tenu de la plus-value s'il conserve la faculté de remployer ou non.

De plus, le Conseil d'État affirme que le caractère facultatif du remploi est un critère permettant de reconnaître le report de l'usufruit sur le prix de cession. Par conséquent, on en déduira que la personne imposable est l'usufruitier.

Il convient alors, par la suite de ce raisonnement, de déterminer si le emploi est obligatoire ou facultatif. Ainsi, si les parties prévoient des clauses contractuelles à la date de la cession et que le droit d'usufruit serait à la suite de la cession reporté sur le prix issu de celle-ci, la plus-value est alors intégralement imposée entre les mains de l'usufruitier.

À l'inverse, si les parties décident que le prix de cession sera nécessairement réemployé dans l'acquisition d'autres titres dont les revenus reviennent à l'usufruitier, la plus-value réalisée n'est imposable qu'au nom du nu-proprétaire.

CONSEIL PRATIQUE

En cas de donation-partage de titres sociaux avec réserve d'usufruit et clause de emploi, il serait opportun afin d'éviter toute difficulté d'interprétation et d'appréciation de préciser explicitement si le emploi du prix de cession est obligatoire ou facultatif.

S'il est obligatoire, le nu-proprétaire sera redevable de la plus-value. S'il est facultatif, l'usufruitier sera redevable de cette imposition.

B. Les conditions d'application de l'abattement sur l'assiette des droits de mutation à titre gratuit en faveur des handicapés physiques ou mentaux

Cass. Com. 23 juin 2021 n°19-16.680

En l'espèce, M. I, légataire de sa sœur, Mme I, décédée en 2010, a, pour la détermination des droits de succession dont il était redevable, fait application de l'abattement prévu par l'article 779, II, du code général des impôts en faveur des personnes handicapées. L'administration fiscale a, par un avis de recouvrement du 7 juin 2013, remis en cause cet abattement. M. I a assigné l'administration fiscale le 10 février 2014, en décharge du rappel de droits mis en recouvrement. La Cour d'appel de Versailles, dans un arrêt rendu le 19 mars 2019 déboute M. X de ses demandes d'annulation de la décision implicite de rejet de sa réclamation contentieuse, d'annulation de l'avis de mise en recouvrement et de remboursement de la somme de 88 821 euros. Les juges du fond retiennent, qu'aucun élément du dossier ne permettait d'établir que le blocage de carrière et l'impossibilité de poursuites d'études supérieures revendiqués par le redevable soient en lien avec son handicap, de sorte qu'il ne pouvait prétendre bénéficier de l'abattement sollicité.

M.I forme alors un pourvoi en cassation. Il invoque d'une part, que le lien de causalité entre sa situation de handicap et les limites et blocages professionnels qu'il démontrait avoir rencontrés, était présumé. Et d'autre part, qu'en se bornant à relever que l'énucléation de l'œil gauche qu'il avait subi ne l'avait pas empêché d'exercer une activité professionnelle requérant des aptitudes visuelles, sans

rechercher, si les autres troubles consécutifs dont il était affecté, constatés par son certificat d'invalidité, n'avaient pas limité son activité professionnelle et nuit à l'évolution normale de sa carrière, la cour d'appel a privé sa décision de base légale.

À quelles conditions un légataire, donataire ou successible peut-il prétendre au bénéfice de l'abattement en faveur des handicapés ?

La Cour de cassation, dans l'arrêt du 23 juin 2021, rejette le pourvoi formé contre l'arrêt de la Cour d'appel de Versailles sur le fondement de l'article 294 de l'annexe II du Code général des impôts. Elle affirme, d'une part que pour bénéficier de cet abattement, le redevable doit prouver le lien de causalité entre sa situation de handicap et le fait que son activité professionnelle a été limitée et son avancement retardé ou bloqué. Elle énonce d'autre part, que les constatations relatives à la situation de handicap et professionnelle de MI, ne démontraient pas que son activité professionnelle ne s'était pas déroulée dans des conditions normales de rentabilité et qu'il ne pouvait, dès lors, bénéficier de l'abattement prévu par l'article 779 II du CGI.

Dans cet arrêt inédit, la Cour de cassation impose une nouvelle condition d'éligibilité à l'abattement sur l'assiette des droits de mutation à titre gratuit en faveur des handicapés physiques ou mentaux. Alors que l'article 294 annexe II du CGI prévoit uniquement, que le redevable qui invoque son infirmité, doit justifier que celle-ci l'empêche de se livrer dans des conditions normales de rentabilité à toute activité professionnelle, les juges de la Haute Cour décide que non seulement le redevable, doit prouver que son infirmité l'ait empêché de se livrer dans des conditions normales de rentabilité à toute activité professionnelle, mais il doit de surcroît, démontrer l'existence d'un lien de causalité entre sa situation de handicap et le fait que son activité professionnelle ait été limitée et son avancement retardé ou bloqué.

Bien que la Cour de cassation ait déjà consacré la nécessité de démontrer le lien de causalité entre l'infirmité allégué et l'empêchement de livrer dans des conditions normales de rentabilité à toutes activités professionnelles et ce, conformément aux exigences de l'article 294 annexes II du CGI²⁰, elle n'avait jamais imposé la démonstration d'un lien de causalité entre la situation de handicap du redevable et la limitation de son activité professionnelle. Dans le cas d'espèce, elle considère que, ne prouve pas que son activité ne s'est pas déroulée dans des conditions normales de rentabilité, l'héritier handicapé qui a eu une carrière stable de 26 ans au sein d'une même entreprise, qui a bénéficié d'un plan de départ en retraite à 55 ans sans impact négatif sur ses revenus et qui ne démontre pas que la carrière qu'il n'a pas pu embrasser en raison de son handicap aurait été plus favorable.

²⁰ Cass.Com.,24 novembre 1983, 82-12.267

La Cour de cassation, en interprétation de l'article 294 annexe II du CGI, prend la liberté d'imposer une nouvelle condition au bénéfice de l'abattement en faveur des handicapés, rendant son application difficilement accessible.

CONSEIL PRATIQUE

La Cour de cassation ayant restreint considérablement l'accès au bénéfice de l'abattement en faveur des personnes handicapées, il conviendra d'avertir consciencieusement les personnes susceptibles de bénéficier d'un tel abattement sur les différentes preuves à apporter à l'administration fiscale que sont d'une part, le lien de causalité entre la situation de handicap et l'empêchement de se livrer dans des conditions normales de rentabilité à toutes activités professionnelles et d'autre part, le lien de causalité entre la situation de handicap et le fait que son activité professionnelle ait été limitée et son avancement retardé ou bloqué. Il conviendra également d'explicitier la distinction entre les différentes preuves à apporter qui semble difficile à percevoir. Ainsi les redevables pourront satisfaire rigoureusement aux exigences de preuve et se soustraire à tout risque de recouvrement.

C. L'affirmation de la constitutionnalité de l'assujettissement des dons manuels aux droits de mutations à titre gratuit

Cons. Const. 9 juill. 2021, n° 2021-923 QPC

En l'espèce, M. I, artiste peintre décédé en 2005, a offert à M.O deux tableaux, l'un le 15 janvier 1994 et l'autre le 10 décembre 2000. Le 2 mai 2013, M. O a déposé auprès de l'administration fiscale deux déclarations d'option pour le régime général de taxation des plus-values au titre des cessions ou exportations d'œuvres d'art. A la suite de ces déclarations, l'administration fiscale a mis M. O en demeure de souscrire des déclarations de dons, qui ont été enregistrées le 3 juin 2013. Le 3 juillet 2013, l'administration fiscale a adressé à M. O une proposition de rectification en matière de droit d'enregistrement, que celui-ci a contesté. Après mise en recouvrement des droits correspondants et rejet de sa contestation, M. O a saisi le Tribunal de Grande Instance aux fins d'annulation de l'avis de mise en recouvrement et de décharge de la totalité des droits d'enregistrement.

La Cour d'appel de Paris, déboute M.O de ses demandes. Ce dernier forme alors un pourvoi en cassation, à l'occasion duquel il demande de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité suivante : « *Les dispositions de l'article 757 du code général des impôts, en ce qu'elles assujettissent les dons manuels aux droits de mutation à titre gratuit calculés sur la valeur du don manuel au jour de sa déclaration ou de son enregistrement ou sa valeur au jour de la donation si celle-ci est supérieure avec la prise en compte du tarif et des abattements applicables à cette même date, sont-elles contraires aux dispositions de l'article 34 de la Constitution et des articles 6,13 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen car*

portant atteinte tant au principe de l'égalité des contribuables devant la loi qu'à celui de la sécurité juridique qu'elle doit leur garantir ? »

La Cour de cassation décide, dans l'arrêt rendu le 12 mai 2021, que les dispositions de l'article 757 du CGI n'ayant jamais été déclarées conformes à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, la question posée présente un caractère sérieux de sorte qu'il y ait lieu de la renvoyer au Conseil constitutionnel.

Concernant les prétentions du requérant, ce dernier reproche, en premier lieu, à ces dispositions de soumettre les dons manuels aux droits de mutation à titre gratuit en leur appliquant le tarif et les abattements en vigueur non au jour de la donation, mais à celui auquel intervient, le cas échéant, la révélation du don à l'administration fiscale. Ainsi, des dons d'une valeur identique réalisés à la même date peuvent être soumis à des règles d'imposition distinctes sur la base de ce seul critère. Il en résulterait une différence de traitement injustifiée entre les donataires, en méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Par ailleurs, faute d'avoir fixé un délai au contribuable pour déclarer un don manuel, le législateur aurait méconnu l'étendue de sa compétence dans des conditions affectant ces mêmes principes. Il soutient, en second lieu, que ces dispositions engendreraient une impossibilité pour le donataire de prévoir les règles de taxation susceptibles de lui être appliquées, en méconnaissance du principe de sécurité juridique découlant de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Fort de ce qui précède, le Conseil constitutionnel affirme que la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le **deuxième alinéa de l'article 757 du Code général des impôts**, en ce qu'il soumet le don manuel révélé aux mêmes règles applicables au don manuel déclaré ou reconnu judiciairement.

Le Conseil constitutionnel dans la décision rendue le 9 juillet 2021, rappelle que le législateur avait choisi de ne soumettre la réalisation des dons manuels à aucune formalité particulière. Aussi *« en prévoyant que, lorsqu'un don manuel est révélé à l'administration fiscale par le donataire, le fait générateur de l'imposition se situe au jour, non de sa réalisation, mais de sa révélation, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi »*. De surcroît, *« en soumettant les dons révélés aux mêmes règles d'imposition que les dons déclarés, enregistrés ou reconnus en justice, ces dispositions ne créent, par elles-mêmes, aucune différence de traitement entre les donataires »*.

Ainsi, les juges déclarent conforme à la Constitution le deuxième alinéa de l'article 757 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011.

CONSEIL PRATIQUE

Il conviendra de conseiller aux bénéficiaires de dons manuels, de procéder à leur déclaration immédiate auprès de l'administration fiscale, bien qu'ils n'y soient pas légalement tenus. En pratique, il est fréquent que le contribuable se trouve contraint de révéler un tel don à l'administration fiscale, à l'occasion d'une procédure de contrôle, au cours du règlement d'une succession ou encore pour bénéficier, comme dans ce cas d'espèce, du régime général de taxation des plus-values, en cas de revente des biens objets du don.

Or le don manuel étant imposé sur sa valeur au moment de sa révélation, cela peut avoir pour effet d'imposer le bien objet de la donation, sur une valeur bien supérieure à celle de son entrée dans le patrimoine du donataire. Par conséquent, déclarer le don et s'acquitter des droits correspondants immédiatement peut se révéler être un avantage non négligeable pour le contribuable, notamment lorsque l'objet de la donation est une œuvre d'art, susceptible de connaître une fluctuation de valeur considérable.

D. Les précisions bienvenues concernant le dispositif temporaire des dons exceptionnels de somme d'argent

La troisième loi de finance rectificative pour 2020 a instauré, à l'**article 790 A bis du CGI**, une exonération temporaire des droits de donation pour les dons de somme d'argent consentis en pleine propriété à un enfant, un petit enfant, un arrière petit-enfant, ou, à défaut d'une telle descendance, un neveu ou une nièce. Cette exonération concerne les sommes versées entre le 15 juillet 2020 et le 30 juin 2021. Le bénéfice de l'exonération, limité à 100 000 euros, est conditionné à l'emploi des fonds. Pour en bénéficier, les sommes reçues doivent être affectées par le donataire, dans les 3 mois suivant la donation, notamment à la construction de sa résidence principale. Par plusieurs réponses ministérielles, le ministre de l'Economie, de la Finance et de la Relance a apporté nombre de précisions concernant ce dispositif.

Sur la notion de construction, il précise que l'acquisition par le donataire de sa résidence principale en VEFA ne constitue pas une affectation éligible au régime d'exonération temporaire des dons exceptionnels²¹.

²¹ Rép. Min. n°37231 : JO Sénat 27 avril 2021

Il affirme également que l'acquisition d'un terrain à bâtir n'est pas au nombre des affectations éligibles au régime précité. « *L'acquisition du terrain d'assiette sur lequel la résidence principale doit être réalisée ne saurait être confondue avec la construction de cette dernière.* »²²

D'autre part, il admet que les travaux d'extension, d'agrandissement ou de surélévation, ayant pour effet d'accroître le volume de la surface habitable d'une résidence principale existante, s'analysent en des travaux de construction éligibles au dispositif²³.

Par ailleurs il précise que le bénéfice de l'exonération n'est pas subordonné au commencement des travaux de construction à une date postérieure à celle de la donation²⁴.

Le ministre vient également préciser, les modalités d'affectation des sommes d'argent dans les trois mois suivant leur transfert. Il affirme que cette affectation consiste en leur versement effectif, dans ce délai, par le donataire, en contrepartie de l'acquisition du matériel nécessaire à la construction de sa résidence principale ou de la réalisation des travaux de viabilisation du terrain d'assiette dès lors que ces derniers sont inclus dans les dépenses exposées par le contribuable pour la construction sur ce dernier de sa résidence principale ; et/ou aux personnes avec lesquelles il contracte pour la construction de sa résidence principale, sans préjudice de la faculté pour ces dernières de procéder au paiement échelonné des dépenses engagées à cette fin, au fur et à mesure de l'avancement du chantier²⁵.

Enfin, il met un point d'honneur à rappeler que le donataire doit conserver les justifications afférentes à l'emploi des fonds qu'il réalise.

Travail réalisé par Julie DIVERT, Margaux DUHAMEL, Chloé HABERT, Camille HEURTEFEUX, et Marie JAUMARD.

²² Rép. Min. n° n°37231 : JOAN 22 juin 2021

²³ Rép. Min. n°37231 : JOAN 22 juin 2021

²⁴ Rép. Min. n°37231 : JOAN 22 juin 2021

²⁵ Rép. Min. n°37231