

# TRANSMISSION DU PATRIMOINE

## Chronique d'actualité



**Stéphane PIÉDELIÈVRE,**  
Professeur à l'Université de Paris-Est



**Louis TAUDIN,**  
Docteur en droit,  
Diplômé supérieur du notariat,  
certifié d'aptitude à la profession d'avocat,  
Ancien Professeur associé à l'Université  
Paris-Sud

### Anticipation successorale

> La Cour de cassation juge que l'utilisation d'une technique sociétaire ne remet pas nécessairement en cause l'irrévocabilité d'une donation-partage (V. § 1).

### Règlements successoraux

> La Cour de cassation juge que lorsque la renonciation à l'attribution préférentielle intervient par une décision judiciaire, elle est libre tant que la décision n'est pas passée en force de chose jugée. Une fois passée en force de chose jugée, elle devient possible uniquement si les conditions de l'article 834, alinéa 2 du code civil sont réunies (V. § 7).

> La Cour de cassation juge que le conjoint du descendant d'un exploitant agricole ne peut prétendre à une créance de salaire différé que s'il a travaillé sur l'exploitation concomitamment avec ce descendant. À défaut, l'action fondée sur l'enrichissement sans cause est ouverte, et soumise à la prescription de droit commun (V. § 14).

### Fiscalité des transmissions à titre gratuit

> Après avoir rassuré les praticiens par le biais d'un communiqué de presse le 19 janvier dernier (IP 1-2019, n° 5, § 49), l'administration indique, s'agissant des donations en nue-propiété, que ces opérations ne sont pas concernées par le nouvel abus de droit fiscal prévu à l'article L. 64 A du LPF. Mais, comme auparavant, leur remise en cause peut résulter de la démonstration de la fictivité de l'opération (V. § 14).

## Anticipation successorale

**1. Donation-partage - Irrévocabilité spéciale des donations - Titres sociaux - Modifications statutaires** - La Cour de cassation juge que l'utilisation d'une technique sociétaire ne remet pas nécessairement en cause l'irrévocabilité d'une donation-partage.

**Cass. com., 7 mai 2019, n° 17-14.438 (V. annexe 1)**

2. Le principe de l'irrévocabilité des donations est posé par l'article 894 du code civil qui dispose que « *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* »<sup>1</sup>. À première vue, il semble qu'il n'y ait là rien de particulier, puisque la règle semble être une conséquence du fait que l'on se trouve en présence d'un contrat. Il est évident que le donateur ne peut pas de sa propre volonté reprendre ce qu'il a donné. Mais en réalité, l'article 894 signifie que l'irrévocabilité des donations est beaucoup plus forte que celle qui résulte du droit commun des contrats<sup>2</sup>. Les clauses par lesquelles le donateur se réserverait la possibilité de reprendre la chose donnée sont interdites, même si elles sont acceptées par le donataire. On peut se demander si par certains montages, ce principe ne peut pas être contourné. Par le présent arrêt, la Cour de cassation en fournit une bonne illustration, même si dans cette espèce, elle a considéré qu'il n'y avait pas eu atteinte à l'irrévocabilité.

3. Dans le but d'assurer la transmission à leurs enfants de leur patrimoine, des époux avaient procédé en 1992 à une restructuration de celui-ci. À cet effet, ils avaient créé, le 4 mars 1992, une société holding, la société J..., prenant la forme d'une société à responsabilité limitée. Aux termes d'une donation-partage du 15 mai 1992, les époux avaient, notamment, transféré la nue-propriété de trois cent huit parts de cette société, dont ils s'étaient réservé l'usufruit, à leurs filles, à hauteur de deux cent trente-six parts pour Mme Y... O..., et de vingt-quatre parts pour chacune de ses trois sœurs, Mmes N... Z..., X... et R... Par une nouvelle donation-partage du 13 décembre 2005, les époux avaient donné la nue-propriété de cent cinquante-six autres parts de la société J... à leurs petits-enfants. Le 16 novembre 2007, la société J... avait pris la forme d'une société par actions simplifiée et, le 26 mars 2010, une assemblée générale extraordinaire de cette société avait décidé, selon deux résolutions, la modification de la répartition des droits de vote et des conditions de majorité dans les futures assemblées. Mme Y... O... a alors assigné la SAS, ainsi que les autres associés, en annulation de ces résolutions car elle perdrait, après le décès des parents, la majorité dans l'adoption des décisions ordinaires et une minorité de

blocage pour les décisions extraordinaires. Les juges du fond ont refusé de faire droit à cette demande.

Mme Y... O... s'est alors pourvue en cassation en développant plusieurs arguments fondés sur l'irrévocabilité des donations. Selon elle, il y aurait eu fraude à la règle de l'irrévocabilité dans le fait d'utiliser le jeu des règles sociétaires afin de remettre en cause la substance de la donation au détriment du donataire. En l'espèce, à la suite des donations intervenues les 15 mai 1992 et 13 mai 2005, Mme Y... O... avait vocation à recueillir, après le décès de ses parents usufruitiers, 51,55 % des droits de vote dans la société J..., c'est-à-dire la majorité dans les décisions d'assemblée générale ordinaire et une minorité de blocage dans les décisions d'assemblée générale extraordinaire. À la suite des deux décisions modificatives de statuts adoptées le 26 mars 2010, Mme Y... O... n'avait plus vocation à recueillir, après l'extinction de l'usufruit des époux J..., que 40 % des droits de vote, au lieu des 51,55 % qu'elle devait recueillir antérieurement. Elle aurait ainsi perdu ont ainsi perdu à la fois la majorité dans les décisions d'assemblée générale ordinaire et une minorité de blocage dans les décisions d'assemblée générale extraordinaire. Il aurait été ainsi porté atteinte à la substance de la donation, ce qui serait contraire à la règle de l'irrévocabilité.

4. La Cour de cassation rejette ces arguments en utilisant un raisonnement en plusieurs temps. Elle relève d'abord que la possible dissociation entre la propriété des actions et l'expression des droits de vote en assemblée est une caractéristique propre au statut de société par actions simplifiée, lequel avait été adopté à l'unanimité des associés de la SARL J. Elle ajoute que la propriété des actions attribuées par les donations-partages n'est pas remise en cause par les résolutions critiquées. Elle en conclut enfin que la substance des droits sociaux donnés à Mme Y... O..., qui en conservait la propriété, n'était pas atteinte par les décisions litigieuses, lesquelles ne modifiaient pas ses droits patrimoniaux et financiers ni ne la privaient de leur droit de vote et du droit de participer aux décisions collectives. Par conséquent, il n'y avait pas atteinte à l'irrévocabilité des donations.

5. Si l'on se place sur le terrain strictement économique et de la gouvernance de la société, les arguments développés par l'auteur du pourvoi n'étaient pas totalement infondés dans la mesure où il avait vocation à se retrouver majoritaire et que compte tenu des résolutions prises par l'assemblée générale extraordinaire il devient minoritaire. Mais ils ne se justifient plus si l'on se place sur un terrain juridique. Comme l'a relevé la Cour de cassation, la substance des droits reçus par le bénéficiaire de la donation-partage n'a pas été remise en cause. Il est impossible de considérer que les auteurs de la libéralité ont de manière directe ou indirecte repris ce qu'ils avaient donné.

### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

L'arrêt du 7 mai 2019 laisse de grandes zones d'ombre sur le détail de l'opération de restructuration par les époux J. Si les deux donations-partages ne semblent pas appeler de commentaires, la transformation de la SARL holding en SAS et surtout le vote des deux résolutions en 2010 sont loin

1 W. Dross, L'irrévocabilité spéciale des donations existe-t-elle ? : RTD civ., 2011, p. 25.

2 H. Lécuyer, L'irrévocabilité spéciale des donations in Mél. P. Catala : Litec, 2001, p. 405.

d'être entièrement expliqués.

En effet, la première donation-partage transfère, en nue-proprété, 308 parts. 236 adviennent à l'une des quatre sœurs, 72 à l'ensemble des trois autres sœurs. Si la plaignante, avec ses 236 parts détenait 51,5 % du capital de la SARL, cela veut dire que l'ensemble des parts de cette société était de 458. Lors de la deuxième donation-partage, de nature transgénérationnelle, les donateurs, ayant conservé 156 parts sociales en pleine propriété, les ont donnés, sans doute, en nue-proprété à leurs petits-enfants.

La SARL se transforme en SAS en 2007. Jusqu'à cette époque l'entente familiale règne et les pouvoirs développés dans le cadre de cette nouvelle structure demeurent les mêmes que ceux qui opéraient à l'époque de la SARL.

Ce n'est qu'en 2010 qu'une assemblée générale modifie semble-t-il les droits de vote. Cet épisode est quelque peu trouble dans la mesure où les résolutions proposées aux associés avaient retenu l'accord de la plaignante dans un procès-verbal précédant le vote.

Voilà que l'assemblée générale statue, contre la volonté de la plaignante, dans l'exercice du pouvoir de décision, alors que celle-ci, qui avait 51,55 % des droits de vote, ne doit plus retrouver que 40 %.

L'observateur ne comprend pas véritablement pourquoi cette réduction de pouvoir a pu aboutir puisque la plaignante a voté contre ces deux résolutions. Or, elle disposait, à cette époque, dans le cadre de la SAS de 51,55 % des droits de vote, puisque la donation-partage consentie au profit des petits-enfants n'avait eu pour conséquence que de substituer ces derniers à leur grand-père, sans changer la proportion des droits de vote. Et peu importe que la plaignante ait accepté les futures résolutions, antérieurement à l'assemblée générale.

La plaignante invoque la perte de la substance des parts sociales, données et partagées. En effet, indépendamment de leur valeur patrimoniale, la constitution de la holding avait bien eu pour caractéristique de conférer la majorité à la plaignante. C'est bien parce que les donateurs ont considéré que cette dernière était capable de gérer l'entreprise qu'ils avaient concilié l'égalité patrimoniale avec la désignation du dirigeant par le biais de la constitution d'une société holding, couramment pratiqué en matière de transmission d'entreprise.

Toutefois, pour que cet argument puisse atteindre le principe de l'irrévocabilité de la donation, il faudrait encore que l'expropriation dont fait état la plaignante provienne du donateur. Or il n'en est rien, on voit bien dans la chronologie qui précède que le litige ne s'est déroulé qu'entre associés. Et ce n'est pas la deuxième donation-partage qui risquait de changer la majorité puisque la plaignante avait 51,55 % de la société holding, peu importe que les 156 parts soient détenues par le donateur ou par ses petits-enfants gratifiés. Au surplus, si la pondération du droit de vote des actions devient possible dans une SAS, ce principe avait bien été admis par la plaignante en acceptant de transformer la SARL dans cette nouvelle forme. C'est, du reste, ce que souligne la première chambre civile.

Voilà une transmission d'entreprise familiale insatisfaisante. S'il fallait rééquilibrer les pouvoirs, ce que pense le donateur,

il fallait le faire à l'époque des donations partages. Car à l'issue du projet, il s'avère que seuls les donataires associés ont procédé à tous les rééquilibrages, indépendamment de toute action du donateur.

Même si la rédaction de l'arrêt ne semble pas éclairer tous les aspects de cette opération, sa solution se justifie.

S. PIÉDELIEVRE ET L. TAUDIN ■

## 6. À NOTER

**> Donation déguisée - Rapport successoral - Calcul du montant de l'indemnité** - Dans le contexte d'une donation déguisée (vente réalisée à moindre prix), la Cour de cassation rappelle que le rapport n'est dû que pour l'avantage conféré par la libéralité (et non pour l'intégralité de la valeur réelle du bien).

**Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 11 juill. 2019, n° 18-19.415 (V. annexe 2)**

La question de la soumission des donations déguisées aux règles du rapport a parfois été discutée. Le seul fait pour le disposant d'avoir eu recours à un déguisement pour réaliser la donation peut-il être interprété comme dispensant du rapport le bénéficiaire de la libéralité ? Une telle solution pouvait également se fonder sur le fait qu'une dispense de rapport peut être tacite. Assez logiquement, la Cour de cassation a refusé de l'admettre. Pour elle, « *en décidant que la donation déguisée portant sur l'office notarial n'est soumise à réduction que si sa valeur excède la quotité disponible calculée sur la masse des biens de la succession à laquelle aura été fictivement ajoutée la valeur de cette cession, sans constater la volonté du donateur de dispenser M. D. de rapport, la cour d'appel a privé sa décision de base légale* »<sup>3</sup>. Le calcul du montant de l'indemnité de rapport suscite parfois certaines difficultés, comme le démontre le présent arrêt de la Cour de cassation.

En l'espèce, I... C... était décédé, laissant pour lui succéder son épouse séparée de biens, Mme G..., donataire de la plus forte quotité disponible en vertu d'un acte notarié du 7 mars 1994 et ayant opté en faveur de la totalité en usufruit, son fils, M. N... C..., et ses deux petits-enfants, M. W... C... et Mme X... C..., venant par représentation de leur père O... C..., prédécédé. Des difficultés étaient survenues dans le règlement de la succession, notamment pour l'évaluation d'un rapport. De son vivant, le défunt avait régularisé la vente d'un bien immobilier au profit de la SCI BMV dont le gérant est son fils, N... C... pour un prix d'acquisition de 205 000 €. Un expert avait valorisé cet immeuble à la somme de 336 000 €. Le bien avait été sous-évalué de près de 40%.

Pour les juges du second degré, cette dissimulation de prix caractérisée emporte preuve de l'intention libérale du défunt au profit de son fils N... C... Or, en vertu de l'article 843 du code civil, 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 ; en conséquence, il y a lieu d'ordonner le rapport à la succession de la somme de 336 000 € au titre du bien immobilier ayant fait l'objet d'une donation déguisée.

<sup>3</sup> Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 17 janv. 1995 : Bull. civ., I, n° 41 ; JCP 1996, I, 3968, n° 6, obs. R. Le Guidec ; D. 1995, p. 585, note S. Aubert ; D. 1995 somm. p. 334, obs. B. Vareille ; Defrénois 1996, p. 228, obs. G. Champenois.

La censure était inévitable. La Cour de cassation rappelle que le rapport est uniquement dû pour l'avantage conféré par la libéralité. En l'espèce, il était incontestable que l'immeuble, cause du litige, avait fait l'objet d'un paiement, même si le prix était moindre que celui qu'il aurait dû être. La position des juges du second degré aboutissait à considérer que la donation déguisée portait sur l'intégralité du bien, ce qui n'était pas le cas et ce qui conduisait à ne pas considérer qu'il y avait eu vente. L'avantage dont avait bénéficié le donataire se limitait à la différence entre le prix payé et la valeur réelle du bien, soit 131 000 €. Le rapport se limitait à cette somme.

Pour que le rapport puisse porter sur l'intégralité de la valeur du bien, il aurait fallu démontrer qu'en réalité la vente avait été purement fictive et qu'elle n'avait pas donné lieu à un quelconque paiement du prix.

S. PIÉDELIÈVRE ET L. TAUDIN ■

**> Assurance vie - Substitution de bénéficiaire** - La Cour de cassation juge que la substitution de bénéficiaire d'un contrat d'assurance vie nécessite le respect du formalisme prévu par l'article L. 132-8, alinéa 2 du code des assurances.

**Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 13 juin 2019, n° 18-14.954 (IP 3-2019, n° 2.3, comm. A. Olivier)**

La substitution du bénéficiaire d'un contrat d'assurance vie est prévue par l'article L. 132-8, alinéa 2 du code des assurances qui prévoit trois possibilités : l'avenant, le respect des formalités de l'article 1690 du code civil et la voie testamentaire. Le présent arrêt<sup>4</sup> rappelle l'importance du formalisme en cette matière.

En l'espèce, lors de son adhésion à la garantie décès d'un contrat d'assurance sur la vie souscrit auprès d'un assureur, une personne avait désigné son fils ou, à défaut, son épouse, comme bénéficiaire des sommes garanties. Il avait fait part à l'assureur, dans une lettre du 20 juin 1982, de la modification de la clause bénéficiaire en faveur de son épouse. À la suite du décès de son époux, l'épouse avait obtenu de l'assureur le règlement du capital garanti, qui lui avait été versé le 17 octobre 1991. Le fils, se prévalant de l'intention de son père de le désigner en définitive comme unique bénéficiaire du contrat d'assurance, a assigné la veuve en restitution de ce capital.

Les juges du fond ont fait droit à cette demande. Ils relèvent que par un testament olographe du 10 août 1987, le défunt avait révoqué toute donation faite au profit de son épouse, la privant de tout usufruit sur les biens de sa succession, et qu'il avait institué son fils légataire universel. Le 7 août 1987, le défunt avait écrit à son notaire pour désigner son fils comme seul et unique héritier ; il avait également expressément indiqué, dans un écrit daté du 29 juillet 1987 et signé, que le capital-décès de son assurance vie revenait à son fils. Ils en concluent que ce document, de façon autonome par rapport au testament olographe du 10 août 1987, comporte incontestablement une intention révocatoire de la clause bénéficiaire et a pour effet de détruire valablement l'attribution primitive du capital-décès à l'épouse, en lui substituant le fils.

La Cour de cassation les censure. Elle commence par rappeler qu'il résulte de l'article L. 132-8 « *que l'assuré peut modifier jusqu'à son décès le nom du bénéficiaire du contrat d'assurance sur la vie, dès lors que sa volonté est exprimée d'une manière certaine et non équivoque et*

*que l'assureur en a eu connaissance ; qu'en l'absence de désignation d'un bénéficiaire dans la police ou à défaut d'acceptation par le bénéficiaire, le contractant a le droit de désigner un bénéficiaire ou de substituer un bénéficiaire à un autre ; que cette désignation ou cette substitution ne peut être opérée, à peine de nullité, qu'avec l'accord de l'assuré, lorsque celui-ci n'est pas le contractant ; que cette désignation ou cette substitution peut être réalisée soit par voie d'avenant au contrat, soit en remplissant les formalités édictées par l'article 1690 du code civil, soit par voie testamentaire* ».

Elle relève que la cour d'appel constatait que l'écrit daté du 29 juillet 1987 avait été envoyé à l'assureur le 18 octobre 1991, soit postérieurement au décès du souscripteur, ce dont il résultait que l'assureur n'en avait pas eu connaissance du vivant de l'assuré, et alors qu'elle n'a pas caractérisé que cet écrit constituait un testament olographe dont le fils aurait été fondé à se prévaloir, elle n'a donc pas tiré les conséquences légales de ses constatations et a violé l'article 132-8.

La solution est intéressante à un double point de vue. Dès lors que l'écrit litigieux était qualifié d'avenant, le formalisme de substitution prévu par le code des assurances n'était pas respecté, dans la mesure où l'assureur ne l'avait pas reçu du vivant du souscripteur du contrat. La Cour de cassation applique logiquement ce formalisme. Pour autant, elle offre en quelque sorte une possibilité de remise en cause de la substitution de bénéficiaire. Indirectement, elle indique que cet écrit litigieux pourrait peut-être être qualifié de testament, si les conditions relatives à cet acte juridique étaient réunies. Si tel était le cas, la conséquence en serait alors la modification de la clause bénéficiaire. Nul doute que la cour de renvoi devra se prononcer sur cette question.

S. PIÉDELIÈVRE ET L. TAUDIN ■

## Règlements successoraux

**7. Succession - Indivision successorale - Attribution préférentielle - Renonciation** - La Cour de cassation juge que lorsque la renonciation à l'attribution préférentielle intervient par une décision judiciaire, elle est libre tant que la décision n'est pas passée en force de chose jugée. Une fois passée en force de chose jugée, elle devient possible uniquement si les conditions de l'article 834, alinéa 2 du code civil sont réunies.

**Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 29 mai 2019, n° 18-18.823 (V. annexe 3)**

**8.** Les conditions pour bénéficier d'une attribution préférentielle varient selon le type d'attribution. Mais quel que soit son titulaire, celui-ci doit en faire la demande. Celle-ci est possible avant que les opérations de partage soient engagées<sup>5</sup>. « *L'attribution préférentielle, procédé d'allotissement mettant fin à l'indivision, peut être demandée tant que le partage n'a pas été*

4 Outre le commentaire publié dans le présent numéro, v. également Dr. famille 2019, n° 181, obs. A. Tani.

5 Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 19 déc. 1977 : RTD civ. 1979, p. 168, obs. R. Savatier.

ordonné »<sup>6</sup>. On considère que tant qu'il ne l'a pas obtenue, le demandeur a toujours la possibilité d'y renoncer. Mais à partir du moment où il l'a obtenue, les conditions de sa renonciation sont beaucoup plus strictes, compte tenu des règles posées par l'article 834, alinéa 2 du code civil disposant que « jusqu'à cette date [celle du partage définitif], il [le bénéficiaire de l'attribution préférentielle] ne peut renoncer à l'attribution que lorsque la valeur du bien, telle que déterminée au jour de cette attribution, a augmenté de plus du quart au jour du partage indépendamment de son fait personnel ». La mise en œuvre de cette disposition suscite certaines difficultés, comme le démontre le présent arrêt de la Cour de cassation. Statuant sur une renonciation, par son bénéficiaire, d'une attribution préférentielle, elle distingue la renonciation au principe de l'attribution de celle de sa mise en œuvre.

9. Dans une indivision successorale mettant en présence le conjoint survivant usufruitier et trois souches d'héritiers nus-propriétaires, l'un des descendants exploitait une propriété viticole qui appartenait à son père décédé ; il ne possédait que les droits indivis dans la propriété qu'il exploitait : la loi lui permettait d'être préféré à ses coindivisaires dans les termes de l'article 831 et suivants du code civil, mais encore fallait-il qu'il puisse financièrement assumer l'attribution que la loi lui reconnaît. Or, devant exécuter une attribution préférentielle de la propriété viticole estimée 306 000 €, l'héritier bénéficiaire découvrit qu'elle était évaluée 720 000 €, lors du partage à intervenir. L'héritier bénéficiaire ne put financer cette opération et demanda à renoncer à l'attribution dont il bénéficiait.

La difficulté dans l'exercice de l'attribution préférentielle est venue de ce que le tribunal, statuant *ultra petita*, avait conditionné l'attribution préférentielle de la propriété viticole sous réserve qu'elle soit évaluée à la somme de 320 000 €. Or, il est apparu que la véritable valeur de cette propriété était de 720 000 €. L'héritier avait-il, alors, la possibilité de renoncer à cette attribution ? Son principe avait été accordé par le tribunal de grande instance, dès lors donc, sa mise en œuvre ne pouvait être remise en cause que dans les termes de l'article 834, alinéa 2 du code civil.

10. L'arrêt du 29 mai 2019 souligne que la renonciation à l'attribution préférentielle comporte deux volets : le premier ouvert à l'héritier demandeur avant que la juridiction décide l'attribution, cette renonciation est libre ; le second seulement recevable dans les termes de l'article 834, alinéa 2.

En l'espèce, le jugement du tribunal de grande instance n'avait pas l'autorité de la chose jugée, en raison de l'appel qui avait été interjeté à son endroit, en sorte que l'attribution préférentielle n'avait pas un caractère définitif. C'est ce que juge bon droit la cour d'appel, selon la première chambre civile.

Alors, pour le juriste, l'observation de la motivation du jugement originaire est une clef de compréhension du recours de l'héritier demandeur de l'attribution préférentielle ; pour le praticien, l'interrogation sur l'ampleur du conflit entre héritiers suscite le regret pour tant d'énergie et de temps perdus.

#### ◆ Les raisons du recours

11. La juridiction du premier degré semble avoir jugé *ultra petita* que l'attribution préférentielle ne devait s'exécuter qu'à la condition de l'évaluation à 320 000 € de l'entreprise viticole. On ne peut que regretter le caractère informel de cette condition d'autant qu'il justifie le recours de l'héritier demandeur à l'attribution, quand il découvre que la véritable estimation de cette propriété ressort à 700 000 €.

L'arrêt de la première chambre civile ne permet pas de savoir comment il a été possible de statuer en considération d'une valeur sans rapport avec la réalité. Peut-être la consultation des écritures, portées devant le tribunal de grande instance pourrait-elle apporter une réponse. Mais pourquoi la juridiction du premier degré a-t-elle posé cette condition de valeur, à l'évidence, contraire aux intérêts de toutes les parties : le demandeur, parce qu'il était confronté à une estimation très supérieure, et les héritiers parce qu'ils ne pouvaient se satisfaire de l'estimation évoquée par le tribunal et de la condition qui l'accompagnait.

Un recours devenait donc inévitable, mais, provenant de l'héritier demandeur, il ne pouvait porter que sur l'abandon de la demande d'attribution préférentielle. C'est ce que retient la cour d'appel en constatant que la contestation du jugement du TGI ne rendait pas définitive la décision d'attribution préférentielle. La renonciation évoquée par l'héritier pouvait alors s'exprimer librement.

#### ◆ Les regrets du recours

12. Sur le plan judiciaire, le recours était inévitable en même temps qu'il paraissait totalement justifié. La renonciation est confirmée par la cour d'appel, puis par la première chambre civile de la Cour de cassation. En somme, tout a fonctionné comme il convenait.

Mais sur le terrain, quelle situation laisse derrière lui le passage de la justice ? Le retour à la situation d'origine, le partage à construire pour être accepté de tous. En somme, tout reste à faire. Pour le praticien, quel véritable intérêt a présenté toute cette procédure face au temps et l'énergie perdus par tous ?

La lecture de l'arrêt de la première chambre civile ne permet pas d'appréhender toutes les circonstances de fait et notamment celles qui se sont déroulées antérieurement à la liaison du contentieux. Toutefois, en termes généraux, **une telle situation ouvrait des solutions extrajudiciaires.**

Le praticien constate en premier lieu les difficultés de financement du repreneur de l'entreprise viticole. Il est possible de penser qu'il s'agisse de la principale difficulté. Mais il est possible aussi d'associer en second lieu d'autres tensions émanant, cette fois, des cohéritiers souhaitant la réalisation des actifs en vue de financer un projet personnel. Ces tensions qui ont peut-être déclenché le débat judiciaire auraient peut-être pu trouver des solutions plus rapides et plus consensuelles.

Ainsi, l'article 832 permet l'**apport à un groupement foncier agricole (GFA)** donnant un bail à long terme la propriété viticole. Le propriétaire et l'exploitant sont alors des entités

6 Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 8 mars 1983 : D. 1983, p. 613, note A. Breton.

différentes ce qui assure une certaine stabilité pour l'entreprise et le revenu d'un fermage pour le GFA. De plus, le droit d'un tel groupement permet le nantissement des parts en vue de garantir un financement personnel de l'associé par voie d'emprunt<sup>7</sup>. Du reste chaque associé n'a jamais perdu le droit de céder ses parts à un coassocié voire à un tiers.

L'article 832-1 du code civil permet aussi de circonscrire la création du GFA aux seuls héritiers qui acceptent ce projet. Dans ce cas, les autres héritiers peuvent être attributaires des biens non agricoles, s'il y en a, ou devenir créanciers de soultes qui ne représenteront pas la charge qu'aurait eue le demandeur à l'attribution préférentielle s'il avait dû l'entreprendre seul.

Enfin, l'article 832-2 permet de conditionner le partage par la **dation à bail à long terme de la propriété au profit de l'exploitant**. L'héritier qui était demandeur de l'attribution préférentielle resterait alors dans l'indivision ou n'aurait à racheter que la part de ceux qui avaient le projet de réaliser leurs droits indivis.

L'arrêt du 29 mai 2019 de la première chambre civile suscite un **dernier regret : l'absence d'un partage anticipé**. Cette affaire était l'exemple d'une transmission anticipée nécessaire. Une donation-partage aurait pu, peut-être, attribuer l'entreprise viticole dans des conditions plus sereines et plus respectueuses de l'intérêt de tous. On sait qu'avec cet outil, le partage peut être étalé dans le temps sans atteindre aux intérêts des créanciers des soultes. Cet instrument est aussi le moyen de réduire la pression fiscale de la transmission, au moins par les effets d'une réserve d'usufruit.

**13.** Au final, par la présente décision, la Cour de cassation opère une distinction importante en matière de renonciation à l'attribution préférentielle lorsqu'elle intervient par une décision judiciaire. Tant que la décision n'est pas passée en force de chose jugée, la renonciation de l'héritier est libre. Une fois passée en force de chose jugée, la renonciation devient possible uniquement si les conditions de l'article 834, alinéa 2 sont réunies. Cette solution est logique dans la mesure où l'objet de la renonciation n'est pas identique dans ces deux hypothèses. Dans la première, l'héritier renonce seulement à sa demande, alors que dans la seconde il renonce cette fois à l'attribution préférentielle.

S. PIÉDELIÈVRE ET L. TAUDIN ■

**14. Succession - Exploitation agricole - Salaire différé du descendant - Conjoint** - La Cour de cassation juge que le conjoint du descendant d'un exploitant agricole ne peut prétendre à une créance de salaire différé que s'il a travaillé sur l'exploitation concomitamment avec ce descendant. À défaut, l'action fondée sur l'enrichissement sans cause est ouverte, et soumise à la prescription de droit commun.

**Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 29 mai 2019, n° 18-18.376 (V. annexe 4)**

<sup>7</sup> Art. L. 322-20 du code rural et de la pêche maritime.

**15.** Selon l'article L 321-13 du code rural et de la pêche maritime, « les descendants d'un exploitant agricole qui, âgés de plus de dix-huit ans, participent directement et effectivement à l'exploitation, sans être associés aux bénéfices ni aux pertes et qui ne reçoivent pas de salaire en argent en contrepartie de leur collaboration, sont réputés légalement bénéficiaires d'un contrat de travail à salaire différé sans que la prise en compte de ce salaire pour la détermination des parts successorales puisse donner lieu au paiement d'une soulte à la charge des cohéritiers ». L'article L. 321-15 ajoute que si le descendant est marié et si son conjoint participe également à l'exploitation, chacun des époux sera réputé légalement bénéficiaire d'un contrat de travail à salaire différé. La mise en œuvre de cette seconde disposition suscite certaines difficultés, comme le démontre le présent arrêt de la Cour de cassation.

**16.** En l'espèce, le conjoint d'un descendant d'un exploitant agricole avait travaillé pendant des années sur ladite exploitation. À la suite du décès de l'exploitant, il avait demandé à bénéficier d'une créance de salaire différé et il avait assigné les héritiers. Les juges du fond ont refusé de faire droit à sa demande au motif qu'il n'avait pas travaillé à l'exploitation de ce dernier en même temps que son épouse, elle-même reconnue titulaire d'une créance de salaire différé.

**17.** La Cour de cassation rejette le pourvoi aux motifs « qu'après avoir rappelé qu'en application de l'article L. 321-15 du code rural et de la pêche maritime, le conjoint du descendant ne peut prétendre à une créance de salaire différé que s'il a travaillé, concomitamment avec celui-ci, sur l'exploitation de ses beaux-parents, la cour d'appel, qui a relevé que M. U... sollicitait une telle créance pour une période distincte de celle pour laquelle son épouse en bénéficiait, en a exactement déduit, sans ajouter une condition à la loi, que sa demande ne pouvait être accueillie ».

**17.** L'analyse de la présente décision publiée au Bulletin semble indiquer que cette solution avait déjà été posée par la Cour de cassation. Or le précédent jurisprudentiel cité<sup>8</sup> n'indiquait pas expressément que la créance de salaire différé nécessitait une exploitation était dû au conjoint du descendant de l'exploitant seulement s'ils avaient exercé leur activité de manière concomitante. Tel est désormais le cas. La **Cour de cassation considère par conséquent que le conjoint du descendant n'est donc pas titulaire d'un droit propre à une créance de salaire différé, mais que son droit est une conséquence de celui du descendant auquel il est lié**. Ce lien suppose que l'héritier et son conjoint aient travaillé ensemble sur l'entreprise. Elle fonde sa décision sur le mot « également » figurant dans l'article L. 321-15 pour en déduire la nécessité d'une concomitance.

**18.** Cette solution s'insère dans une certaine logique de la créance de salaire différé qui est une technique dérogatoire, même si elle peut paraître sévère pour ne pas dire injuste

<sup>8</sup> Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 14 mars 1995 : D. 1996, p. 137, note V. Barabé-Bouchard ; D. 1996, p. 127, obs. E.-N. Martine ; RTD civ. 1996, p. 160, obs. J. Mestre ; RTD civ. 1996, p. 215, obs. J. Patarin.

pour le conjoint de l'héritier qui a effectivement travaillé sur l'entreprise du défunt sans être rémunéré. Le **droit commun vient alors à son secours grâce au mécanisme de l'enrichissement injustifié**. La Cour de cassation a ainsi indiqué que « *si le conjoint du descendant d'un exploitant agricole n'est pas titulaire d'un droit propre pour prétendre à une créance de salaire différé, l'article 65 du décret modifié du 29 juillet 1939 n'a pu avoir pour objet de l'exclure du bénéfice de toute indemnisation ; qu'il s'ensuit que l'action de in rem verso lui demeure ouverte, faute pour ce conjoint de disposer d'une autre action* »<sup>9</sup>.

Dans la présente affaire, le conjoint de l'héritier s'était également prévalu de cette technique pour tenter d'obtenir une indemnisation. Les juges du fond lui avaient dénié cette faculté d'action en considérant que celle-ci était prescrite. Les auteurs du pourvoi faisaient valoir que le point de départ de cette prescription devait être fixé au jour du décès de l'exploitant agricole.

La Cour de cassation refuse de suivre cette argumentation et elle rejette une nouvelle fois le pourvoi en indiquant « *que l'action fondée sur l'enrichissement sans cause n'a pas pour objet de faire reconnaître une créance de salaire différé mais constitue une action mobilière soumise à la prescription de droit commun, la cour d'appel, qui a relevé que M. U... affirmait avoir travaillé sur l'exploitation de ses beaux-parents de 1976 à 1986, sans être rémunéré, a retenu qu'il avait donc connu, chaque mois, les faits lui permettant d'exercer son action, ce dont elle a exactement déduit que le délai pour agir avait expiré le 18 juin 2013* ».

On laissera de côté le mode de calcul de la prescription extinctive lié à la réforme de la prescription par la loi du 17 juin 2008. La solution fixant le point de départ de la prescription au jour de la naissance des créances est tout à fait fondée juridiquement. Mais elle est parfois inadaptée en pratique, comme le démontre les circonstances de fait de la présente espèce, puisqu'un homme qui a travaillé pendant 10 ans sur une exploitation agricole ne recevra aucune indemnisation. Il est illusoire de penser que chaque mois le conjoint de l'exploitant sait qu'il peut agir sur le fondement de l'enrichissement injustifié.

S. PIÉDELIÈVRE ET L. TAUDIN ■

## 19. À NOTER

> **Succession - Adoption frauduleuse** - La Cour de cassation valide l'annulation de l'adoption de deux sœurs jumelles d'origine étrangère par le de cujus, en soulignant un détournement de l'institution de l'adoption utilisée ici à des fins successorales et fiscales. La Cour juge que la fraude du de cujus consistait à avoir dissimulé aux juges certaines informations lors de la demande d'adoption.

**Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 13 juin 2019, n° 18-19.100 (V. annexe 5)**

L'article 368, alinéa 1<sup>er</sup> du code civil pose en règle que « *l'adopté et ses descendants ont, dans la famille de l'adoptant, les droits successoraux prévus au chapitre III du titre 1<sup>er</sup> du livre III* ». Son alinéa 2 ajoute que « *l'adopté et ses descendants n'ont cependant pas la qualité d'héritier réservataire à l'égard des ascendants de l'adoptant* ». L'enfant adopté

a exactement les mêmes droits qu'un enfant par le sang dans la succession de l'adoptant. Mais il n'a pas de droit à réserve dans les successions des ascendants de l'adoptant. Il est possible d'utiliser l'adoption à des fins purement successorale et d'ainsi la détourner de sa finalité. La présente décision de la Cour de cassation en fournit une parfaite illustration.

En l'espèce, X... I... était décédé laissant pour lui succéder, d'une part, ses deux enfants, les consorts I..., nés de son union avec Mme L..., dont il était divorcé depuis le 1<sup>er</sup> mars 2004 et d'autre part, Mmes O... et N... I...-W..., sœurs jumelles nées à La Havane, qu'il avait adoptées par jugement du 26 avril 2007. Le 3 avril 2015, Mmes I...-W... ont assigné les consorts I... en partage judiciaire de la succession et le 7 septembre 2015, ces derniers ont formé tierce opposition au jugement d'adoption. Les juges du fond ayant fait droit à la demande de tierce opposition, les adoptées se sont alors pourvues en cassation.

La première difficulté consistait à vérifier la recevabilité de la tierce opposition au jugement d'adoption. Les auteurs du pourvoi indiquaient que la recevabilité de la tierce opposition ne se confondait pas avec le bien-fondé de la demande d'adoption. Selon eux, la cour d'appel se serait ainsi fondée, pour apprécier la recevabilité de la tierce opposition, sur le but prétendument poursuivi par l'adoptant, qu'elle jugeait non conforme à la finalité de l'adoption, et donc sur une considération pourtant seulement de nature à exclure le bien-fondé de la demande d'adoption, ce qui constituerait une violation de l'article 353-2 du code civil.

La Cour de cassation rejette le pourvoi en relevant que « *la cour d'appel, qui a relevé que la requête en adoption de X... I... ne mentionnait pas l'existence des consorts I..., a estimé que l'adoptant avait ainsi sciemment omis d'informer le tribunal de la présence d'enfants nés de son mariage, héritiers réservataires, avec lesquels il était en conflit ouvert, notamment dans la procédure en révocation de donations pour ingratitude qui l'opposait à eux ; qu'elle en a souverainement déduit, sans confondre recevabilité et bien-fondé de la tierce opposition, que ces faits caractérisaient une omission et une réticence constitutives d'une fraude rendant recevable la tierce opposition, dès lors que ces circonstances étaient de nature à influencer de façon déterminante sur la décision à intervenir* ».

Ce faisant, la présente décision reprend une solution classique qui mérite l'approbation<sup>10</sup>. La fraude en l'espèce ne consistait pas pour l'adoptant d'avoir octroyé des droits successoraux aux enfants adoptés pour dans le même temps réduire la part successorale de ses enfants légitimes, mais d'avoir dissimulé aux juges certaines informations lors de la demande d'adoption, informations de nature à les conduire à adopter une décision différente.

Dès lors que la tierce opposition est admise, l'article 582 du code de procédure civile donne compétence au juge pour qu'il statue de nouveau sur les points de fait et sur ceux de droit déjà jugés. Cela lui permettait de se prononcer sur la régularité de la finalité de l'adoption dans cette espèce.

Les juges du fond avaient commencé par rappeler que la finalité de l'adoption résidait dans la création d'un lien de filiation et que son utilisation à des fins étrangères à celle-ci constituait un détournement de l'institution. Ils avaient relevé que X... I... n'avait ni élevé ni éduqué les adoptées, dont il avait fait la connaissance lorsqu'elles avaient 22 ans, qu'il entretenait une liaison avec Mme O... W... et que le but poursuivi était de nature successorale et fiscale, l'adoption

<sup>10</sup> Par ex. Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 7 mars 1989 : Bull. civ., I, n° 112 ; RTD civ. 1990, p. 263, obs. J. Rubellin-Devichi.

<sup>9</sup> Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 14 mars 1995, préc.

ayant pour objet de réduire les droits des enfants de l'adoptant issus de son mariage, tout en faisant des adoptées ses héritières réservataires. Elle en avait déduit que, l'institution ayant été détournée de son but, la décision d'adoption devait être rétractée.

La Cour de cassation les en approuve. La solution est classique et elle mérite l'approbation. Elle consiste à dissocier l'hypothèse d'une visée uniquement patrimoniale de celle où cette visée n'est pas la cause exclusive de l'adoption. Dans la première hypothèse, l'adoption est détournée de sa finalité<sup>11</sup> et dans la seconde elle ne l'est pas<sup>12</sup>.

S. PIÉDELIÈVRE ET L. TAUDIN ■

**> Succession internationale - Certificat d'hérédité** - La CJUE juge qu'un certificat d'hérédité s'analyse en un acte notarié au sens du règlement du 4 juillet 2012.

**CJUE, 23 mai 2019, C-658/17, WB (IP 2-2019, n° 7, § 26)**

Le règlement (UE) n° 650/2012 du 4 juillet 2012 relatif à la compétence, la loi applicable, la reconnaissance et l'exécution des décisions et l'acceptation et l'exécution des actes authentiques en matière de succession a prévu la création d'un certificat successoral européen<sup>13</sup>. Son objectif est simple. Pour régler de manière rapide, aisée et efficace une succession ayant une incidence transfrontière au sein de l'Union, les héritiers, les légataires, les exécuteurs testamentaires ou les administrateurs de la succession devraient être à même de prouver facilement leur statut et (ou) leurs droits et pouvoirs dans un autre État membre, par exemple dans un État membre où se trouvent des biens successoraux. À cette fin, le règlement du 4 juillet 2012 a prévu la création d'un certificat uniforme, le certificat successoral européen qui sera délivré en vue d'être utilisé dans un autre État membre. Pour autant, il n'a pas eu le succès escompté et il est fréquent que l'on utilise toujours des documents nationaux pour prouver les qualités héréditaires. La valeur de ces documents au sens du droit européen posait certaines hésitations qui ont été résolues par la Cour de justice de l'Union européenne par la présente décision du 23 mai 2019<sup>14</sup>.

En l'espèce, un notaire polonais avait dressé un certificat d'hérédité à la suite du décès en Pologne d'une personne de nationalité

polonaise. L'un des héritiers du défunt avait souhaité savoir si des capitaux avaient été placés dans une ou plusieurs banques allemandes et connaître, dans l'affirmative, le montant de ces capitaux susceptible d'entrer dans la masse successorale. L'héritier avait demandé une copie du certificat d'hérédité établi conformément au droit national au notaire polonais chargé de la succession, ainsi qu'une attestation confirmant que ledit certificat constituait une décision en matière de succession, au sens de l'article 3 § 1 sous g) du règlement (UE) n° 650/2012. À défaut d'une telle qualification, il avait demandé que la copie de l'acte soit accompagnée du formulaire de l'annexe II du même règlement, en tant qu'acte authentique au sens de l'article 3, § 1, sous i) dudit règlement. Le notaire avait considéré que le certificat d'hérédité constituait effectivement une décision, mais il a rejeté ces demandes aux motifs que la Pologne n'avait pas notifié à la Commission, conformément à l'article 3, § 2, le fait que les notaires faisaient partie des professionnels du droit compétents en matière de successions qui exerçaient des fonctions juridictionnelles.

La **première question posée à la Cour était de savoir si le certificat d'hérédité pouvait être qualifié de décision** au sens de l'article 3, § 2 du règlement. Selon cette disposition, « *aux fins du présent règlement, le terme "juridiction" désigne toute autorité judiciaire, ainsi que toute autre autorité et tout professionnel du droit compétents en matière de successions qui exercent des fonctions juridictionnelles ou agissent en vertu d'une délégation de pouvoirs d'une autorité judiciaire ou sous le contrôle d'une autorité judiciaire, pour autant que ces autres autorités et professionnels du droit offrent des garanties en ce qui concerne leur impartialité et le droit de toutes les parties à être entendues, et que les décisions qu'ils rendent en vertu du droit de l'État membre dans lequel ils exercent leurs fonctions :*

a) puissent faire l'objet d'un recours devant une autorité judiciaire ou d'un contrôle par une telle autorité ; et

b) aient une force et un effet équivalents à une décision rendue par une autorité judiciaire dans la même matière.

Les États membres notifient à la Commission [européenne] les autres autorités et professionnels du droit visés au premier alinéa conformément à l'article 79 ».

Fort logiquement, la Cour considère que l'article 3, § 2 du règlement doit être interprété en ce sens qu'un notaire qui dresse un acte à la demande concordante de toutes les parties à la procédure notariale, tel que celui en cause au principal, ne constitue pas une juridiction au sens de cette disposition et, par conséquent un tel acte ne constitue pas une décision au sens du règlement.

La **seconde question consistait à savoir si l'article 3, § 1, i) du règlement** devait être interprété en ce sens qu'un certificat d'hérédité national constitue un « acte authentique » au sens de cette disposition. Pour la Cour, « *il convient d'adopter une interprétation autonome du concept d'"authenticité", répondant à une série d'éléments, notamment la véracité de l'acte, les exigences de forme qui lui sont applicables, les pouvoirs de l'autorité qui le dresse et la procédure suivie pour le dresser. L'authenticité devrait également recouvrir les éléments factuels consignés dans l'acte par l'autorité concernée, tels que le fait que les parties indiquées ont comparu devant ladite autorité à la date indiquée et qu'elles ont fait les déclarations qui y sont mentionnées* ».

Or en Pologne, les notaires sont habilités, en vertu du droit polonais, à établir des actes relatifs à une succession et le certificat d'hérédité est enregistré formellement en tant qu'acte authentique. De plus, le notaire procède à des vérifications qui peuvent

11 Pour une illustration, Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 4 mai 2011 : Bull. civ., I, n° 81 ; D. 2012, p. 1432, obs. F. Granet-Lambrechts ; AJ famille 2011, p. 318, obs. F. Eudier ; RTD civ. 2011, p. 529, obs. J. Hauser dans une hypothèse où l'adoption avait pour seul objectif de contourner la règle de l'irrévocabilité spéciale des donations.

12 Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 11 juill. 2006 : Bull. civ., I, n° 384 ; AJ Fam. 2006, p. 373, obs. F. Chénédy ; RTD civ. 2006, p. 750, obs. J. Hauser qui approuve une « *cour d'appel, qui a souverainement estimé que l'adoption était conforme à l'intérêt de l'adoptée, a relevé que Mme Christilaw X..., épouse Y..., versait aux débats des pièces suffisantes pour établir la réalité des rapports d'affection qui existaient entre elle-même et Antoine X... et des soins qu'elle lui avait prodigués et que la conscience chez l'adoptant des effets successoraux que l'adoption ne manquerait pas d'entraîner ne pouvait être considérée comme constitutive d'un détournement de l'institution dès lors que le dossier révélait qu'il existait d'autres motifs justifiant l'adoption* ».

13 F. Chalvignac, Le certificat successoral européen : Dr. famille 2013, étude 38 ; R. Crone, Le certificat successoral européen, in Perspectives du droit des successions européennes et internationales : Defrénois 2010, p. 155. - E. Jacoby, Acte de notoriété ou certificat successoral européen : JCPN 2012, n° 1272. - N. Joubert et H. Bosse-Platière, Le certificat européen : des éclaircies attendues, in L'avenir européen du droit des successions internationales : LexisNexis, 2011, p. 63. - B. Reynis, Le certificat successoral européen, un acte authentique européen : Defrénois 2012, p. 767.

14 Outre le commentaire d'Eric Fongaro publié dans le numéro précédent de cette revue, v. Defrénois, 5 sept. 2019, p. 35, obs. C. Nourissat ; Europe 2019, n° 310, obs. L. Idot.

le conduire à refuser de dresser le certificat d'hérédité, de sorte que l'authenticité de cet acte porte à la fois sur sa signature et sur son contenu. La conclusion s'impose alors d'elle-même. Le certificat d'hérédité est un acte authentique au sens du règlement. La conséquence en est que ce certificat peut librement circuler au sein de l'Union européenne. Une telle solution a vocation à s'appliquer à l'acte de notoriété.

S. PIÉDELIÈVRE ET L. TAUDIN ■

## Fiscalité des transmissions à titre gratuit

**20. Transmission à titre gratuit - Abus de droit fiscal** - Après avoir rassuré les praticiens par le biais d'un communiqué de presse le 19 janvier dernier (IP 1-2019, n° 5, § 49), l'administration indique, s'agissant des donations en nue-propriété, que ces opérations ne sont pas concernées par le nouvel abus de droit fiscal prévu à l'article L. 64 A du LPF. Mais, comme auparavant, leur remise en cause peut résulter de la démonstration de la fictivité de l'opération.

**RM Procaccia, n° 09965 : JO Sénat 13 juin 2019, p. 3070 (V. annexe 5)**

**21.** En adjoignant un indice « A » à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, le législateur ouvre la porte à un contrôle imprévisible dans le domaine des opérations patrimoniales de la famille. C'est tellement vrai que la réponse ministérielle *Procaccia* du 19 juin 2019 avait pour mission de répondre aux inquiétudes ressenties depuis par les particuliers et les praticiens.

L'abus de droit n'est plus issu d'une opération exclusivement fiscale, mais seulement fondé sur un motif principal d'évasion ou d'atténuation fiscale. Le motif n'est donc plus exclusif mais seulement principal. Pour si minime que soit le changement sémantique, sur le terrain l'incertitude des effets attendus d'une opération familiale s'installe.

Ce texte s'appliquera au 1<sup>er</sup> janvier 2020. Antérieurement, il suffisait que l'opération soit fondée sur un autre motif que le seul argument fiscal pour écarter l'abus de droit dont le souci fiscal devait être exclusif. Désormais, l'administration fiscale exerce un pouvoir d'appréciation. Qu'est-ce que le motif principal ? Un jugement de valeur s'instille donc dans le contrôle des opérations patrimoniales de la famille.

Comme cela a été écrit<sup>15</sup>, quelle destinée aura la transformation d'un bail de locaux nus en bail meublé. Les avantages fiscaux issus des locations meublées peuvent être considérés comme portant un projet principalement fiscal. La constitution d'un groupement foncier agricole donnant des terres à

bail à long terme doit-elle être considérée comme une opération principalement orientée vers la réduction de la charge fiscale ? Mais ne faut-il pas aller plus loin en considérant que la transmission gratuite avec une réserve d'usufruit est essentiellement issue de la volonté de supprimer ou d'atténuer l'impôt de transmission ?

Sur le fondement de la réponse *Procaccia*, il est possible de différencier les opérations familiales courantes de celles qui engendreront un risque d'abus de droit accru.

### ◆ Les opérations familiales courantes

**22.** Selon la réponse ministérielle, la limite entre l'opération familiale courante et suspecte d'abus selon l'article L. 64 A provient de son éventuel caractère fictif.

Positivement, il faut en conclure que les donations simples avec réserve d'usufruit autant que les partages d'ascendants avec la même réserve n'encourront pas la censure de l'administration fiscale.

Il en est ainsi des libéralités courantes, c'est-à-dire de celles qui sont fondées sur un véritable projet de transmission intra-familiale intervenant à l'âge habituel des parties qui entreprennent de tels projets.

Le nouvel article L. 64 A oblige donc à une recherche plus avancée du risque d'abus de droit. Mais cette préoccupation ne devra porter que sur les opérations de transmission de patrimoine plus complexes qu'à l'ordinaire. L'insertion de la constitution d'une société à l'intérieur du projet, ou de clauses particulières comme la constitution de dot ne sont pas, en elles-mêmes, génératrices de risques mais ne peuvent être entreprise sans une réflexion sur celui-ci.

### ◆ Les opérations susceptibles d'entrer dans le champ de l'article L. 64 A

**23.** Dans la rédaction même de ce texte, la fictivité des opérations est annoncée comme la cause de l'abus de droit fiscal ; néanmoins, d'autres opérations sont susceptibles d'entrer dans le champ de l'article L. 64 A dès lors que l'impact fiscal apparaît prédominant dans l'ensemble des effets de l'opération.

**24. La fictivité de l'opération** - À ce titre, la donation déguisée ou indirecte demeure risquée, comme il en était sous l'empire de l'article L. 64.

En cas de démembrement de propriété, la réalité de l'exercice de l'usufruit pourrait engendrer un contrôle. Ainsi, l'usage gratuit par le donataire du bien donné en nue-propriété ou la réserve d'usufruit temporaire, ou encore la réserve du droit d'usage et d'habitation en cas d'acquisition conjointe entre l'auteur et son descendant, dès lors que le titulaire du droit donne à bail le bien qu'il était censé habiter, demeurent problématiques.

**25. La prédominance de l'impact fiscal** - La réforme apportée par l'article L. 64 A confère à l'administration fiscale une appréciation personnelle de l'impact fiscal de l'opération. Elle donne le pouvoir aux contrôleurs d'apprécier les différents

15 M. Damien Girard : Octave le blog, 3 janv. 2019.

effets, civils, commerciaux stratégiques, pour les comparer à l'incidence fiscale. Or, non seulement l'analyse de l'administration ne reflète pas forcément la réalité, mais en plus elle oblige à faire une comptabilité comparée des différentes conséquences réunies par l'opération.

Certains projets familiaux, jusque-là envisageables, deviendront excessivement risqués.

Ainsi, l'apport à une société civile de la nue-propriété d'un bien immobilier, précédant un partage d'ascendant. La valeur de l'usufruit n'est plus forcément celle de l'article 669 du code général des impôts, et l'on peut craindre, alors, que l'avantage fiscal issu d'une majoration de la valeur du droit d'usufruit soit considéré comme un but fiscal principal.

Plus généralement, ce sont les opérations familiales concernant la transmission des entreprises qui peuvent être plus fragilisées qu'antérieurement dès lors que l'administration exerce un contrôle personnel sur les avantages comparés de la transmission familiale, de la gestion de l'entreprise et de la fiscalité de l'opération.

Certes, les donations-cessions étaient déjà dans le radar de l'administration fiscale. Mais on ne peut s'empêcher de penser que le recours à une holding animatrice dans une transmission d'entreprise familiale soit de nouveau l'objet de contrôles.

**26.** En conclusion, on relèvera que l'article L. 64 A est une émanation du droit de l'Union européenne concernant les entreprises dans un contexte international<sup>16</sup>. Il nous semble dès lors regrettable que les schémas de l'entreprise soient dirigés maintenant vers le particulier.

#### S. PIÉDELIÈVRE ET L. TAUDIN ■

<sup>16</sup> AN, Rapp. info n° 1236 sur l'évasion fiscale internationale des entreprises, 12 sept. 2018. V. en particulier l'article de B. Peyrol, députée et rapporteure de la mission d'information, publié dans la revue *Fiscalité Internationale*, qui revient sur le nouvel abus de droit fiscal (FI 1-2019, n° 9.1.1).

#### 27. À NOTER

**> Assurance vie - Taxe *sui generis* de l'article 990 I du CGI** - Lorsque les primes d'un contrat d'assurance vie souscrit avant le 20 novembre 1991 ont été versées en partie avant le 13 octobre 1998, une fraction des sommes transmises aux bénéficiaires au dénouement du contrat par décès échappe à la taxe *sui generis* de l'article 990 I du CGI. L'administration fiscale considère qu'il n'est pas possible de compartimenter le bénéfice d'un tel contrat en désignant qui, parmi les bénéficiaires, serait susceptible de bénéficier par priorité de l'exonération d'impôt de transmission. En effet, l'assiette soumise au prélèvement fiscal, déterminée à l'échelle du contrat, est indissociable.

**RM Montaugé, n° 00450 : JO Sénat 8 août 2019, p. 4215 (IP 3-2019, n° 2, § XX)**

#### Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

**Annexe 1 :** Cass. com., 7 mai 2019, n° 17-14.438

**Annexe 2 :** Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 11 juill. 2019, n° 18-19.415

**Annexe 3 :** Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 29 mai 2019, n° 18-18.823

**Annexe 4 :** Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 29 mai 2019, n° 18-18.376

**Annexe 5 :** RM Procaccia, n° 09965 : JO Sénat 13 juin 2019, p. 3070