

Cour de cassation

chambre commerciale

Audience publique du 27 mai 2015

N° de pourvoi: 14-16246

ECLI:FR:CCASS:2015:CO00515

Publié au bulletin

Cassation

Mme Mouillard (président), président

SCP Célice, Blancpain, Soltner et Texidor, SCP Thouin-Palat et Boucard, avocat(s)

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, a rendu l'arrêt suivant :

Sur le moyen unique :

Vu les articles 587 et 1842 du code civil, 768 et 773-2 du code général des impôts ;

Attendu que dans le cas où la collectivité des associés décide de distribuer un dividende par prélèvement sur les réserves, le droit de jouissance de l'usufruitier de droits sociaux s'exerce, sauf convention contraire entre celui-ci et le nu-proprétaire, sous la forme d'un quasi-usufruit, sur le produit de cette distribution revenant aux parts sociales grevées d'usufruit, de sorte que l'usufruitier se trouve tenu, en application du premier des textes susvisés, d'une dette de restitution exigible au terme de l'usufruit et qui, prenant sa source dans la loi, est déductible de l'actif successoral lorsque l'usufruit s'éteint par la mort de l'usufruitier ;

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que Léon X..., décédé le 14 avril 2009, a laissé pour lui succéder son épouse, Mme Y..., et ses deux enfants, Mme Jeanne X... et M. Raphaël

X... (les consorts X...) ; que la déclaration de succession ayant été enregistrée le 19 janvier 2010, les ayants droit ont déposé le 28 avril 2010 une déclaration de succession rectificative faisant état d'un passif successoral, non pris en compte lors de l'établissement de la déclaration de succession initiale, résultant selon eux d'une dette de restitution du défunt qui, usufruitier de parts sociales de la société civile L&R participations, avait bénéficié, au titre du quasi-usufruit de l'article 587 du code civil, de la distribution de réserves décidée par assemblée du 27 septembre 2006 dont le procès-verbal mentionnait que, pour les parts sociales dont la propriété est démembrée, le nuspropriétaire aurait droit au dividende distribué mais que l'usufruitier exercerait son droit de quasi-usufruit sur le dividende distribué et que ce dividende lui serait donc payé ; qu'en l'absence de réponse à leur réclamation, les consorts X... ont assigné l'administration fiscale pour obtenir le remboursement des droits acquittés en trop ;

Attendu que pour rejeter cette demande, l'arrêt retient que le droit de quasi-usufruit constitué au profit de Léon X... sur les dividendes des parts sociales démembrées résulte d'un accord de volontés entre tous les titulaires de parts sociales lors de l'assemblée des associés du 27 septembre 2006, de sorte que la dette de restitution, dont la déduction est sollicitée au passif successoral, trouve son origine, non dans la loi, mais dans la convention intervenue entre les nuspropriétaires et l'usufruitier de parts sociales pour verser les réserves distribuées sous forme de dividendes entre les mains de l'usufruitier, à charge pour lui de les restituer aux nuspropriétaires ; qu'il ajoute que l'accord intervenu le 27 septembre 2006 entre les associés est constitutif d'une convention entre nuspropriétaires et usufruitier de parts sociales permettant la création conventionnelle d'un quasi-usufruit sur les réserves distribuées et que la dette résultant du fait que les héritiers avaient autorisé le défunt à percevoir et utiliser ces dividendes n'était pas déductible sauf pour les héritiers, si la dette avait été consentie par acte authentique ou par acte sous seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par décès, à prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession ;

Attendu qu'en statuant ainsi, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

PAR CES MOTIFS :

CASSE ET ANNULE, dans toutes ses dispositions, l'arrêt rendu le 25 février 2014, entre les parties, par la cour d'appel de Paris ; remet, en conséquence, la cause et les parties dans l'état où elles se trouvaient avant ledit arrêt et, pour être fait droit, les renvoie devant la cour d'appel de Paris, autrement composée ;

Condamne le directeur général des finances publiques aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette les demandes ;

Dit que sur les diligences du procureur général près la Cour de cassation, le présent arrêt sera transmis pour être transcrit en marge ou à la suite de l'arrêt cassé ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du vingt-sept mai deux mille quinze.

MOYEN ANNEXE au présent arrêt

Moyen produit par la SCP Célice, Blancpain, Soltner et Texidor, avocat aux Conseils, pour les consorts X...

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'AVOIR, par confirmation du jugement entrepris, débouté Madame Isabelle Y... veuve X..., Madame Jeanne X... et M. Raphaël X... de leurs demandes et de les AVOIR condamnés aux dépens ainsi qu'au paiement d'une somme de 2.000 euros sur le fondement de l'article 700 du Code de procédure civile eu profit de M. le Directeur Régional des finances publiques de l'Île de France et du département de Paris ;

AUX MOTIFS QUE « les appelants font valoir que la nature du quasi-usufruit de M. Léon X... n'est pas contractuelle mais légale ; qu'en effet, la résolution de l'assemblée générale du 27 septembre 2006 n'est ni un accord, ni un contrat mais un acte juridique collectif et la partie de cette résolution relative au quasi-usufruit n'est pas créatrice de droits car elle ne fait qu'énoncer les dispositions légales (article 587 du Code civil) et jurisprudentielles applicables à une distribution de réserves en présence de parts sociales démembrées, étant en outre rappelé que M. Léon X... a acquitté l'impôt sur le revenu au titre de l'ensemble des dividendes ; qu'ils soutiennent que les dettes de restitution (976.850,60 euros et 391.782 euros) trouvant leur origine dans un usufruit ayant sa cause dans la loi, sont fiscalement déductibles dans la succession du quasi-usufruiteur sans condition car les dispositions de l'article 773, 2° du Code général des impôts (CGI) ne sont applicables qu'aux seules dettes d'origine contractuelle ; que c'est par conséquent à bon droit qu'ils ont déposé une déclaration de succession rectificative ; Que l'Administration estime quant à elle que le quasi-usufruit constitué en cours d'usufruit résulte d'une convention entre l'usufruitier (M. Léon X..., le de cujus) et les nus-proprétaires (M. Raphael X... et Mme Isabelle X...) des parts de la société civile L&R, créée de la volonté des associés lors de l'assemblée générale du 27 septembre

2006 ; que la présomption de fictivité de la dette posée par l'article 773, 2 du CGI est donc applicable en l'espèce ; Qu'ainsi que le rappelle l'intimé, l'impôt ayant en l'espèce été liquidé d'après les bases déclarées par les contribuables, il appartient, par application de l'article R.194-1 du Livre des procédures fiscales, aux conjoints X... qui entendent obtenir la correction de ces bases, d'établir la preuve de la surévaluation du patrimoine successoral de M. Léon X... lors de la déclaration de succession établie le 10 janvier 2010 ; Qu'aux termes de l'article 768 du CGI : « Pour la liquidation des droits de mutation par décès, les dettes à la charge du défunt sont déduites lorsque leur existence au jour de l'ouverture de la succession est dûment justifiée par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite. » Que l'article 773 du même code dispose :

« Toutefois ne sont pas déductibles : 1° Les dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession, à moins qu'il ne soit produit une attestation du créancier en certifiant l'existence à cette époque, dans la forme et suivant les règles déterminées à l'article L20 du Livre des procédures fiscales ; 2° Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées. Sont réputées personnes interposées les personnes désignées dans le dernier alinéa de l'article 911 et dans l'article 1100 du Code civil. Néanmoins, lorsque la dette a été consentie par un acte authentique ou par un acte sous-seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès d'une des parties contractantes, les héritiers, donataires et légataires, et les personnes réputées interposées ont le droit de prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession (...) » ; Que par ailleurs, aux termes de l'article 587 du Code civil, invoqué par les appelants : « Si l'usufruit comprend des choses dont on ne peut faire usage sans les consommer, comme l'argent, les gains, les liqueurs, l'usufruitier a le droit de s'en servir, mais à la charge de rendre, à la fin de l'usufruit, soit des choses de même quantité et qualité soit leur valeur estimée à la date de la restitution. » ; Qu'en l'espèce, qu'il n'est pas contesté que le capital social de la société L&R était, jusqu'au décès de M. Léon X..., réparti dans les proportions et selon les modalités rappelées par les appelants entre les trois associés de la société à savoir M. Léon X..., M. Raphael X... et Mme Isabelle X... ; Que le procès-verbal de l'assemblée générale de la société L&R du 27 septembre 2006 est ainsi rédigé : « M. Léon X..., gérant de la société, propose aux associés de procéder à une distribution de réserves d'un montant de 1.443.663,80 Euros en précisant que le dividende qui reviendrait à chaque part sociale serait de 3,40 Euros. Les associés acceptant cette proposition, la résolution suivante est mise aux voix : Résolution unique : Les associés décident de procéder à une distribution de réserve d'un montant de 1.443.663,80 Euros. Le dividende revenant (à) chaque part sociale s'élèvera ainsi à 3,40 Euros. Ce dividende sera éligible à la réfaction de 40 % lors de son imposition. Pour les parts sociales dont la propriété est démembrée, le nu-proprétaire aura droit au dividende distribué mais l'usufruitier exercera son droit de quasi usufruit sur le dividende distribué. Ce dividende lui sera donc payé. Madame Isabelle X... et Monsieur Raphaël X..., nus-proprétaires constatent et acceptent la constitution du droit de quasi usufruit de Monsieur Léon X... sur les dividendes revenant aux parts sociales démembrées ; Monsieur Léon X... percevra donc seul en sa qualité

de quasi usufruitier les dividendes attachés aux parts sociales dont la propriété est démembrée et sera redevable d'une créance de restitution de même montant. Monsieur Léon X... accepte la création du droit de quasi usufruit à son profit et se constitue ainsi redevable de la créance de restitution et de l'usufruit sur les dividendes attachés aux parts sociales dont la propriété est démembrée. Le dividende sera mis en paiement à compter de ce jour. Considérant les dispositions ci-dessus, le paiement de dividende revenant aux parts démembrées sera effectué directement entre les mains de Monsieur Léon X... ainsi que Madame Isabelle X... et Monsieur Raphaël X... en donnant mandat à la société. Cette résolution est adoptée à l'unanimité ». Que si, ainsi d'ailleurs que l'indique ce procès-verbal, le nu-proprétaire a droit, pour les parts sociales dont la propriété est démembrée, au dividende distribué qui correspond à une distribution de réserves, les deux nus-proprétaires de ces parts sociales ont, par la résolution sus-rappelée, accepté la constitution d'un droit de quasi-usufruit au profit de M. Léon X... sur les dividendes revenant aux parts sociales démembrées, permettant ainsi à M. Léon X... de percevoir seul le paiement desdits dividendes et le constituant redevable de la restitution de leur montant ; Qu'il ne peut, dans ces conditions, être contesté ni que le droit de quasi-usufruit constitué au profit de M. Léon X... sur les dividendes des parts sociales démembrées résulte d'un accord de volontés entre tous les titulaires de parts sociales lors de l'assemblée générale des associés du 27 septembre 2006, ni que la dette de restitution, dont la déduction est sollicitée au passif successoral de M. Léon X... trouve son origine, non dans la loi, mais dans la convention intervenue entre les nus-proprétaires et l'usufruitier de parts sociales pour verser les réserves distribuées sous forme de dividendes entre les mains de l'usufruitier à charge pour lui de les restituer aux nus-proprétaires ; Que c'est à tort que les appelants invoquent les dispositions de l'article 587 du code civil ; qu'en effet, ce texte, qui consacre un droit de disposition au profit du quasi-usufruitier, régit les effets civils du quasi-usufruit, mais non les circonstances de la création d'un quasi-usufruit qui, seules, influent sur l'analyse de la déductibilité fiscale des dettes ; Que c'est donc à juste titre que les premiers juges ont retenu que l'accord intervenu le 27 septembre 2006 entre les associés est constitutif d'une convention entre nuspropriétaires et usufruitier de parts sociales permettant la création conventionnelle d'un quasi-usufruit sur les réserves distribuées ; qu'ils en ont exactement déduit que la dette résultant du fait que les héritiers avaient autorisé le défunt à percevoir et utiliser ces dividendes n'était, par application de l'article 773,2° du CGI, pas déductible sauf pour les héritiers, si la dette avait été consentie par acte authentique ou par acte sous-seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par décès, à prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession ; Que force est de constater qu'aucune convention de quasi-usufruit au profit de M. Léon X... n'a été rédigée dans les formes prescrites par les dispositions de l'article 773,2° du CGI, étant observé que ne donne pas date certaine à la dette le fait que M. Léon X... se soit acquitté de l'impôt sur le revenu sur les sommes qu'il a perçues en 2006 en exécution du quasi-usufruit qui lui a été consenti » ;

1. ALORS, de première part, QUE la présomption de fictivité des dettes consenties par

le défunt au profit de ses héritiers instaurée par l'article 773-2° du Code général des impôts s'applique aux seules dettes qui résultent d'un contrat conclu entre le défunt et ses héritiers ; que la résolution prise par l'assemblée générale des associés d'une société civile de distribuer des réserves et de préciser l'affectation de ces distributions en présence de parts sociales dont la propriété est démembreée entre un usufruitier et un nu-propiétaire constitue un acte unilatéral émanant de l'organe compétent de la personne morale et non un contrat conclu entre les associés, peu important que cette résolution ait été arrêtée au terme d'un vote unanime ; qu'en se fondant néanmoins sur la circonstance que, lors de l'assemblée générale des associés de la société L&R Participations qui avait décidé de la mise en distribution de réserves, les nus-propiétaires des parts de la société avaient expressément constaté et accepté la constitution d'un quasi-usufruit sur les réserves distribuées à M. Léon X..., usufruitier, pour en déduire que le quasi-usufruit constitué au profit de M. Léon X... sur les dividendes des parts sociales démembreées résultait d'un accord de volontés entre tous les titulaires de parts sociales lors de l'assemblée générale des associés et que, par suite, la dette de restitution du produit de cette distribution de réserves trouvait son origine dans une convention intervenue entre les nus-propiétaires et l'usufruitier de parts sociales et se trouvait dès lors soumise aux prescriptions de l'article 773-2 du Code général des impôts, la Cour d'appel a violé ce texte par fausse application, ensemble l'article 768 du même Code et l'article 1842 du Code civil par refus d'application ;

2. ALORS, de deuxième part et en toute hypothèse, QUE la présomption de fictivité des dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers instaurée par l'article 773-2° du Code général des impôts est sans application à l'égard des dettes qui prennent leur source dans la loi ; que lorsque des distributions encaissées par le défunt en qualité d'usufruitier de parts sociales ont été prélevées sur les réserves de la société distributrice, le report des droits de l'usufruitier des parts sociales sur le produit de ces distributions, sous la forme d'un quasi-usufruit, s'opère par le seul effet de la loi, ce dont il résulte que l'obligation faite par l'article 587 du Code civil à l'usufruitier de restituer ces sommes au nu-propiétaire des parts à la fin de l'usufruit prend sa source dans la loi ; qu'en l'espèce, tout en constatant que les nus-propiétaires des parts sociales de la société L&R Participations avaient vocation à exercer leurs droits sur les réserves distribuées par cette société, ainsi que l'avait constaté le procès-verbal de l'assemblée générale, la Cour d'appel s'est néanmoins fondée sur la circonstance que lors de cette assemblée générale, les nus-propiétaires des parts sociales avaient expressément « constaté et accepté » la constitution d'un quasi-usufruit sur les réserves distribuées, pour en déduire que ce quasi-usufruit était de source conventionnelle et qu'ainsi, l'obligation de restitution de l'usufruitier trouvait son origine, non dans la loi, mais dans une convention constitutive d'un quasi-usufruit entre le défunt et ses héritiers et se trouvait, de ce fait, soumise aux prescriptions de l'article 773-2° du Code général des impôts ; qu'en se prononçant de la sorte, cependant que la résolution de l'assemblée générale par laquelle il était précisé que les nus-propiétaires « constatent et acceptent » la constitution de ce quasi-usufruit n'était pas en elle-même constitutive de droits et

d'obligations nouveaux, la Cour d'appel a violé l'article 773-2° du Code général des impôts par fausse application, ensemble l'article 768 du même Code et les articles 587 et 617 du Code civil, par refus d'application.

Publication :

Décision attaquée : Cour d'appel de Paris, du 25 février 2014