



## Outils patrimoniaux : appel contre-appel

**A l’affiche ce jour, deux décisions d’appel concernant des outils patrimoniaux précieux : le démembrement et le préciput, deux outils juridiques dont les conséquences fiscales sont ici discutées. Pour deux confirmations, dans la victoire comme dans la défaite, des tendances du moment. Tendances dont j’imagine volontiers qu’elles vont perdurer. A tort ou à raison - et je ne fais pas uniquement référence à ma position.**

La bonne ou la mauvaise nouvelle d’abord ? Commençons par la mauvaise, qui concerne le périmètre de l’article 13, 5 du CGI.

Désormais bien installé dans le paysage patrimonial, l’article 13, 5 du CGI précise que *« le produit résultant de la première cession à titre onéreux d’un même usufruit temporaire ou, si elle est supérieure, la valeur vénale de cet usufruit temporaire est imposable au nom du cédant, personne physique ou société ou groupement qui relève des articles 8 à 8 ter, dans la catégorie de revenus à laquelle se rattache, au jour de la cession, le bénéfice ou revenu procuré ou susceptible d’être procuré par le bien ou le droit sur lequel porte l’usufruit temporaire cédé »*.

En ce qui concerne le domaine qui nous intéresse, c’est un revenu foncier - à hauteur du prix (ou de la valeur) de l’usufruit tout entier - qui chasse donc l’avantageux régime des plus-values immobilières des particuliers.

Après un premier arrêt de la cour administrative d’appel de Marseille (3<sup>e</sup> ch., 18 févr. 2021, n° 19MA03657), une nouvelle décision (CAA Nancy, 2<sup>e</sup> ch., 14 mars 2024, n° 22NCO0680) vient confirmer l’application de l’article 13, 5 du CGI retenue par l’administration fiscale dans une réponse ministérielle (RM Lambert, JOAN 2 juill. 2013, p. 6919, n° 15540) : *« tel est le cas lorsque le propriétaire cède concomitamment la nue-propiété à un second cessionnaire »*.

### **Acquisition d’usufruit plutôt que vente de propriété...**

Ainsi, *« au terme et en vertu des stipulations de l’acte litigieux du 30 mai 2016 »*, si une SCI *« a bien cédé l’entière propriété de son immeuble »*, c’est en revanche une SARL qui *« s’est rendue acquéreuse du seul usufruit temporaire de l’immeuble »*, et ceci *« non pas dans un accord conclu avec la SCI [cessionnaire de la nue-propiété], mais dans l’obligation contractée à son égard par la SCI [cédante] »*.

La cour administrative d’appel affirme, un peu vite peut-être, que *« la circonstance qu’une telle opération ne revêtirait pas la qualification de cession d’usufruit en droit civil,*

*du point de vue du vendeur, demeure sans incidence sur l'application de la loi fiscale qu'il convient de faire à l'acte litigieux ».*

Il me semble qu'il faut comprendre ici la chose comme un avertissement : l'acquisition d'un usufruit temporaire fait la vente d'un usufruit temporaire, en fiscalité tout au moins ; dès lors qu'en la matière c'est l'acheteur qui fait la nature de l'opération, le vendeur de pleine propriété s'efface et l'article 13, 5 du CGI pilonne la partie de la cession concernée.

### ***Puni sans avoir triché...***

Les circonstances qu'il n'existe « *aucun lien entre les acquéreurs de l'immeuble et la SCI* » et que « *l'acte litigieux ne s'est pas inscrit dans une stratégie d'optimisation ou d'évasion fiscale* » en deviennent même étrangères à la question.

Je ne vais pas en cette occasion faire mentir ma réputation en ajoutant, taquin, qu'il faut voir là une nouvelle démonstration d'un principe immuable : les dispositifs anti-abus les plus efficaces sont ceux qui touchent aussi - et surtout ? - ceux qui n'abusent pas.

Foin de justice fiscale, revenons au droit. Pour les juges, « *l'administration fiscale s'est fondée à juste titre sur les dispositions de la loi fiscale* » et non « *illégalement fondée sur sa propre doctrine* » (BOI-IR-BASE-10-10-30, n° 90, reprenant la réponse ministérielle précitée).

La solution rejoint le précédent arrêt d'appel, lequel exposait déjà les deux thèmes principaux que nous retrouvons ici : l'administration « *n'ajoute pas à la loi fiscale dont il est fait application* » et « *la qualité du cessionnaire, la nature et l'affectation du bien sur lequel porte l'usufruit temporaire cédé sont sans incidence* ».

### ***Sans avis ni cohérence !***

On notera au passage que la cour nancéienne a assumé sa position en affirmant qu'elle pouvait trancher « *sans qu'il n'y ait lieu de saisir le Conseil d'Etat d'une demande d'avis* ».

Nouveau succès, donc, pour l'administration. Le cumul, côté cédant, d'une imposition sur les revenus, pour l'usufruit, et d'une imposition sur les plus-values, pour la nue-propriété, ne manquerait-il pas de cohérence, chose soulignée au cas particulier par la concomitance des opérations ?

La réponse est tellement évidente ! Mais à quoi bon le regretter dès lors que la chose n'émeut guère à Bercy (en ce sens, RM Malhuret, JOS 10 sept. 2020, p. 4094, n° 15364) ?

Il est une autre décision qui, en revanche, ne passe pas là-bas. Et pour cause, l'administration se casse les dents sur le droit civil, impuissante à frapper le préciput d'un droit de partage.



## **Règne -presque - sans partage !**

Après la cour d'appel de Poitiers (2<sup>e</sup> ch., 4 juill. 2023, n<sup>o</sup> 22/01034), c'est la cour d'appel de Rennes (1<sup>e</sup> ch., 19 mars 2024, n<sup>o</sup> 21/03418) qui a eu à se prononcer sur la question.

Elle lui a emboîté le pas, écartant l'application du droit de partage et revenant ainsi sur la position retenue par le tribunal judiciaire de Rennes le 20 avril 2021 (lequel analysait l'exercice de la clause de préciput comme « *une modalité du partage dont l'exercice se fait sur la masse partageable* », pour un enjeu voisin de 30 000 €, intérêts de retard inclus).

la cour d'appel de Rennes l'a fait en citant l'arrêt et les jugements rendus dans le même sens (TJ Niort, 22 mars 2022, TJ Lille, 4 avr. 2022, et donc CA Poitiers, 4 juill. 2023). C'est en ce sens une position de bloc qui se dessine, ce qui n'est pas sans importance pour la suite (devant la Cour de cassation évidemment).

Après avoir repris les quatre conditions posées par la doctrine administrative rendant exigible le droit de partage (1<sup>o</sup> existence d'un acte ; 2<sup>o</sup> existence d'une indivision entre les copartageants ; 3<sup>o</sup> indivision justifiée ; 4<sup>o</sup> existence d'une véritable opération de partage), la cour d'appel prend appui sur ces dernières pour écarter la taxation.

## **Le Code civil est pourtant clair...**

Elle le fait tout d'abord en s'appuyant sur le constat que « *le préciput a pour objet de permettre au conjoint survivant de prélever des biens communs avant tout partage, biens qui sont réputés lui avoir appartenu dès la dissolution de la communauté et ce, sans que cette attribution ne s'impute sur ses droits dans le cadre d'un éventuel partage ultérieur* ».

Il s'agit ni plus ni moins que de l'esprit et de la lettre, opportunément réunis, de l'article 1515 du Code civil, d'où il résulte que « *l'exercice de la clause de préciput n'a donc qu'une fonction de prélèvement par le seul conjoint survivant et non d'allotissements entre plusieurs copartageants* ».

## **... et la cour reformule !**

Pour apporter son écot au débat, la cour d'appel de Rennes explique encore que « *le préciput est une restriction de la masse à partager* » et se pique même de sous-titrage : « *par l'exercice de sa faculté, le conjoint vient réduire les biens communs, appelés à former la masse indivise* », distinguant bien l'amont - la communauté - de l'aval - l'indivision.

Elle ajoute, à ce titre, une affirmation forte - et, disons-le, peu amène bien que méritée pour l'administration fiscale : « *il n'est donc pas concevable de traiter le préciput comme une attribution dans le partage* ».

Avant de s'offrir un point de situation des plus opportuns : elle rappelle ainsi que les textes relatifs au préciput « *sont situés au titre V du livre 3<sup>ème</sup> relatif au contrat de mariage et aux régimes matrimoniaux et non pas au titre I ou II du livre 3<sup>ème</sup> relatif aux*

*successions et libéralités* », affirmant opportunément au passage « *une logique matrimoniale et non pas fiscale ni successorale* ». L'outil est à sa place.

### **Clou dans le cercueil**

La cause était certes déjà entendue, mais la cour d'appel a souhaité traiter la question de l'élément matériel pour enfoncer le clou.

Rappelant que « *la déclaration de succession est qualifiée par la Cour de cassation de document purement fiscal dénué d'incidence sur le plan civil* », elle en déduit qu'« *aucun acte établi consécutivement à l'exercice du préciput n'a les attributs d'un acte de partage* ».

### **Rien à ajouter !**

Après une telle décision, il n'est guère utile de s'employer : tout y est ou presque. Les juges ne devraient pas s'écarter de cette position. Reste à savoir si le perdant acceptera son échec. Taquin toujours, je ne peux m'empêcher de noter que le droit civil impose sa loi aussitôt que le droit fiscal n'emploie pas quelque ruse déloyale pour s'arroger la victoire.