

N° 409718

M. A...

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 22 janvier 2018

Lecture du 5 février 2018

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

Les faits à l'origine du litige ne sont pas contestés par le pourvoi dont vous êtes saisi. Nous nous appuyons, pour les décrire, sur les énonciations de l'arrêt attaqué.

M. A... détenait 21 242 des parts sociales de la société « 2LO Le Loisir Opérateur » (ci-après : la société 2LO), dont il était le président-directeur général. Le 17 septembre 2010, il a fait donation à sa fille L..., alors âgée de deux ans, de 11 410 de ces titres. Quelques jours plus tard, une société tierce, la société « Loisir Management », s'est engagée, par un « contrat de cession d'actions » signé le 23 septembre 2010, à acquérir la totalité des parts sociales de la société 2LO. Ce contrat valorisait à 256 981,98 euros les 11 410 parts détenues par L... A.... La cession a été réalisée par un « acte réitératif de cession d'actions » du 7 octobre 2010, qui mentionne que cette somme a été versée à cette date par la société Loisir Management à L... A....

A la suite d'un contrôle de la situation fiscale personnelle de M. et Mme A..., l'administration fiscale a estimé que l'acte de donation du 17 septembre 2010 était constitutif d'un abus de droit. En conséquence, l'administration, se fondant sur les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF), a écarté cet acte et considéré que la cession de 11 410 parts de la société 2LO était intervenue, en réalité, directement entre M. A... et la société Loisir Management. L'administration a ainsi fait apparaître une plus-value d'environ 245 000 euros, qu'elle a soumise au titre de l'année 2010 à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales. Ces suppléments d'impôt ont été assortis de la majoration de 80 % prévue par l'article 1729 du code général des impôts en cas d'abus de droit. Toutes ces sommes ont été contestées, sans succès, devant le tribunal administratif de Paris puis la cour administrative d'appel du même lieu.

Nous passerons rapidement sur les deux premiers moyens du pourvoi.

1. Le premier manque en fait. Contrairement à ce que soutient M. A..., la cour administrative d'appel n'a pas entaché son arrêt d'irrégularité en omettant de viser le mémoire produit par ses soins le 6 février 2017. Ce mémoire, déposé à quelques jours de l'audience alors que l'instruction avait été close par ordonnance depuis près d'un an, n'a pas été visé, certes, à la manière d'une production postérieure à la clôture de l'instruction : il a été visé avec

la requête d'appel de M. A.... Mais quoiqu'il en soit, il a été visé et ce simple constat suffit à écarter le moyen.

2. Le deuxième moyen du pourvoi n'est pas davantage fondé. M. A... soutient que la cour administrative d'appel aurait renversé la charge de prouver l'abus de droit, qui incombait à l'administration, en application de l'article L. 64 du LPF, en l'absence de saisine du comité de l'abus de droit fiscal¹. Mais la lecture des motifs de l'arrêt attaqué ne révèle aucune erreur de droit sur ce point : la cour s'est bornée à faire jouer la dialectique de la preuve, en examinant les arguments avancés par l'administration et par le contribuable ; elle n'a nullement exigé de ce dernier qu'il démontre l'absence d'abus de droit.

3. C'est le troisième moyen du pourvoi qui justifie l'inscription de l'affaire au rôle de votre formation de jugement. Il est tiré de ce que la cour a commis une erreur de qualification juridique en identifiant, dans les faits de l'espèce, un abus de droit.

3.1. Votre jurisprudence en matière d'abus de droit appliqué aux hypothèses de donation suivie d'une cession de titres, comme en l'espèce, n'est pas vierge.

Il en résulte qu'il ne peut y avoir abus de droit, en cas de donation-cession, que par fictivité (voyez CE 30 décembre 2011, M. et Mme M..., n° 330940, aux tables du Recueil, RJF 3/2012 n° 278 ; CE 9 avril 2014, M. et Mme P..., n° 353822, aux tables du Recueil, RJF 7/2014 n° 708, point 2). C'est que de deux choses l'une : soit l'acte présenté comme une donation a bel et bien pour effet que le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur du donataire qui l'accepte – et alors il est motivé par une intention libérale qui exclut que son but puisse être exclusivement fiscal, ce qui condamne la qualification d'abus de droit par fraude à la loi ; soit l'acte en question ne correspond pas à la définition donnée par l'article 894 du code civil, de sorte que la prétendue donation est fictive – et c'est alors la voie de l'abus de droit par fictivité qui doit être empruntée. Précisons que le juge de cassation contrôle la qualification juridique donnée aux faits par les juges du fond lorsqu'ils estiment que l'acte litigieux s'est ou ne s'est pas traduit par un dépouillement immédiat et irrévocable des donateurs (voir la décision n° 353822 précitée, point 5 – cette décision est aux tables du Recueil sur ce point).

Cette jurisprudence peut placer le juge de l'impôt dans une position inconfortable. Elle lui impose en effet de confronter l'acte qualifié d'abusif par l'administration aux dispositions du code civil et donc, pour résoudre un litige proprement fiscal, d'emprunter certes pas la robe mais du moins le raisonnement du juge civil : l'acte litigieux ne peut recevoir la qualification d'abus de droit au sens de la loi fiscale que s'il est possible de lui refuser celle de donation au sens du code civil. Vos décisions l'illustrent à suffisance : vous vous êtes à plusieurs reprises penché sur les clauses particulières qui, parfois, accompagnaient des actes présentés comme des donations, pour examiner leur licéité au regard du droit civil (voyez par exemple, pour une clause d'inaliénabilité durant la vie du donateur, la décision n° 330940 précitée ; pour une clause de quasi-usufruit stipulée en faveur du donateur, sans constitution d'une sûreté au profit du donataire, CE 10 février 2017, Ministre c/ M. et Mme F..., n° 387960, aux tables du Recueil, RJF 5/2017 n° 468).

¹ Voir, tout à fait expressément, CE 23 juillet 2012, M. et Mme B..., n° 342017, inédite au Recueil, point 6.

Parfois cependant, l'analyse est simplifiée parce qu'elle s'étend, au-delà des clauses de l'acte présenté comme une donation, à la question, essentiellement factuelle, de savoir si le donateur, en dépit de cet acte, s'est réapproprié tout ou partie du produit de la vente des titres ayant fait l'objet de la prétendue donation. Vous avez jugé qu'une telle circonstance, parce qu'elle révèle rétrospectivement l'absence d'intention libérale du donateur, permet également d'écarter l'acte de donation comme fictif : voyez CE 14 novembre 2014, M. et Mme J..., n° 361482, inédite au Recueil, RJF 2/2015 n° 140, point 3 ; du même jour, M. et Mme F..., n° 369908, inédite au Recueil, point 3 ; ainsi que CE 14 octobre 2015, Mme B..., n° 374440, également inédite au Recueil, RJF 1/2016 n° 62, point 4).

3.2. La présente affaire s'inscrit dans cette dernière lignée jurisprudentielle, que la cour administrative d'appel avait parfaitement repérée (voir le point 5 de son arrêt).

Pour résoudre le litige, la cour a notamment relevé (voir le point 9 de son arrêt) que le produit de la vente des actions données à L... A... avait été porté dans un premier temps sur un compte « BRED Banque populaire » ouvert au nom de cette dernière, auquel M. et Mme A..., en qualité de représentants légaux de leur fille mineure, avaient librement accès. La cour a également relevé qu'ensuite, plusieurs virements étaient intervenus, le 20 octobre 2010 puis le 21 avril 2011, aboutissant à transférer la somme totale d'un peu plus de 228 000 euros sur des comptes ouverts, respectivement, aux noms de M. A... et Mme A..., et que les sommes ayant fait l'objet de la seconde série de virements, de loin les plus importantes, avaient ensuite été placées sur des comptes rémunérés ouverts conjointement au nom de M. et Mme A... auprès de différents banques, placements qui n'étaient pas « bloqués » mais, au contraire, totalement liquides et disponibles. La cour en a déduit que M. A... avait ainsi appréhendé plus de 82 % du produit de la vente des actions données à sa fille. Elle a jugé sans incidence sur ce constat la rédaction par les époux A... de documents intitulés « contrats de prêt », datés du 21 avril 2011, par lesquels ils s'engageaient à rembourser à leur fille, au plus tard le 27 août 2027, les sommes appréhendées sur son compte – documents non signés et dépourvus de date certaine auxquels la cour a refusé toute valeur probante. C'est en se fondant principalement sur ces motifs que la cour a conclu à l'absence d'intention libérale de M. A..., ce qui lui a permis de juger que l'acte du 17 septembre 2010 ne correspondait pas à la définition de la donation donnée par l'article 894 du code civil.

M. A... ne conteste aucune des circonstances de fait relevées par la cour. Mais il fait valoir, à l'appui du moyen d'erreur de qualification juridique des faits qu'il soulève, qu'il s'est borné à exercer, avec son épouse, leurs prérogatives de représentants légaux de leur fille. Il souligne à cet égard qu'aux termes des articles 382², 384³ et 387⁴ du code civil, dans leur rédaction alors applicable, ils avaient l'administration et la jouissance des biens de leur enfant jusqu'à ce que celle-ci atteignît l'âge de 16 ans, dès lors que la donation n'était assortie d'aucune réserve y faisant obstacle. Selon lui, les prélèvements opérés sur le produit de la

² « Les père et mère ont (...) l'administration et la jouissance des biens de leur enfant » – dispositions reprises aujourd'hui à l'article 386-1 du code civil.

³ « Le droit de jouissance cesse : / 1° Dès que l'enfant a seize ans accomplis, ou même plus tôt quand il contracte mariage (...) » – dispositions reprises aujourd'hui à l'article 386-2 du code civil.

⁴ « La jouissance légale ne s'étend pas aux biens que l'enfant peut acquérir par son travail, ni à ceux qui lui sont donnés ou légués sous la condition expresse que les père et mère n'en jouiront pas » – dispositions reprises aujourd'hui à l'article 386-4 du code civil.

vente des titres donnés à leur fille n'étaient que la manifestation de leur droit de jouissance légale ; ils ne remettaient pas en cause la réalité de l'intention libérale ayant présidé à la donation, dès lors qu'ils faisaient naître dans le chef de leur fille une créance de restitution des sommes ainsi prélevées, à valoir lors de son seizième anniversaire.

Vous avez déjà écarté une argumentation similaire dans les affaires n° 361482 et n° 369908, précitées. Vous avez jugé dans la première d'entre elles, à partir de circonstances comparables à celles de la présente affaire, que les mouvements financiers des comptes ouverts au nom du donataire, mineur, vers le compte personnel du donateur, son père, excédaient les droits conférés à ce dernier par sa qualité d'administrateur légal des biens de son fils, et qu'en particulier, les prélèvements ainsi réalisés par le père à son seul bénéfice avaient méconnu son obligation de conserver la substance du portefeuille de valeurs mobilières dont son fils était devenu propriétaire. Ces motifs s'expliquent par la nature de la jouissance légale, que la jurisprudence et la doctrine civilistes assimilent à un usufruit soumis à un régime particulier⁵ – ce qui interdit que son exercice puisse conduire à la détérioration des biens du mineur par ses parents, pris en leur qualité d'administrateurs de ces biens. Au vu de ces précédents, nous n'avons guère d'hésitation à vous proposer d'écarter le moyen soulevé par M. A....

Toutefois, nous confessons avoir du mal à surmonter une certaine perplexité. Nous comprenons, à la lecture des deux décisions précitées, que dans l'hypothèse d'une donation-cession faisant intervenir une donation entre parents et enfants mineurs, les parents doivent prendre, dans l'exercice de leurs pouvoirs d'administrateurs légaux des biens donnés à leurs enfants, des précautions particulières. En l'absence de telles précautions, l'acte de donation risque fort d'être assimilé par l'administration fiscale et le juge de l'impôt à ce qu'on est tenté d'appeler une « donation à soi-même », autrement dit une donation parfaitement fictive. Mais quelles sont ces précautions ? Une telle interrogation renvoie au degré de séparation qu'il est permis d'exiger entre le patrimoine des enfants mineurs et celui de leurs parents. Les parents doivent-ils confier la gestion des sommes issues de la cession à un mandataire ou bien inscrire ces sommes sur des comptes bloqués ouverts au nom des enfants ? Sans aller jusqu'à ce degré d'exigence, suffit-il que les sommes soient inscrites et maintenues sur des comptes ouverts exclusivement au nom de ces derniers – si ce n'est jusqu'à leur 16^e anniversaire, au moins jusqu'au terme du délai de reprise de l'administration... ? Nous ne vous proposons pas d'explorer plus avant ces questions, qu'il n'est pas nécessaire de trancher pour statuer sur le présent pourvoi. Mais vous devez avoir en tête qu'un jour ou l'autre, la tâche vous en reviendra certainement.

Par ces motifs nous concluons au rejet du pourvoi.

⁵ En ce qui concerne la jurisprudence voir notamment Cass. civ. 27 janvier 1904, Recueil Dalloz 1904, 1, p. 521 ; Cass. 1^{re} civ. 30 janvier 1968, Bull. civ. 1968 I n° 40. Et en ce qui concerne la doctrine, par exemple, I. Carbonnier, JCl. Civil Code, Art. 371 à 387, Fasc. 50 : Autorité parentale. – Attribut de l'autorité parentale relatif au patrimoine de l'enfant : la jouissance légale, § 70 et suivants ; C. Caillé, Rép. civ. Dalloz, Administration légale et tutelle (Droit de jouissance légale), § 35 et suivants.