

6.2

# L'imposition du profit résultant d'une donation indirecte à une société par renonciation à un usufruit

À propos de *CE, 14 oct. 2019, n° 417095, Sté Techmeta Participations*



**Charles-Henri HARDY**

Docteur en droit, Enseignant contractuel  
à CY Cergy Paris Université

Se prononçant pour la première fois sur les conséquences fiscales d'une renonciation à usufruit, le Conseil d'État s'est expressément référé à « la jurisprudence constante de la Cour de cassation » pour qualifier implicitement une renonciation à un usufruit en donation indirecte (V. § 3). Au regard de la compétence du juge fiscal pour procéder à une telle appréciation, l'alignement de la position du juge administratif sur celle du juge judiciaire était contraint tant par la jurisprudence interne qu'euro-péenne (CEDH) (V. § 13). Cet alignement

témoigne de l'heureuse absence d'autonomie du droit fiscal dans l'appréciation des notions de droit privé et renforce ainsi la sécurité juridique pour les contribuables (V. § 16). L'alignement n'exclut cependant pas la résurgence du particularisme du droit fiscal dans les effets juridiques tirés de la renonciation à un usufruit. Découlant du droit comptable (V. § 20), les effets fiscaux de l'acte de renonciation sont en effet en contradiction avec les règles de droit civil qui lui sont associées (V. § 21).

## Introduction

1. Si l'article 617 du code civil prévoit différents cas d'extinction de l'usufruit entraînant la reconstitution de la pleine propriété, les conséquences fiscales qui y sont associées ne sont pas identiques. Dans sa décision *Sté Techmeta Participations* du 14 octobre 2019<sup>1</sup>, le Conseil d'État le confirme

de manière inédite en s'alignant sur la jurisprudence de la Cour de cassation et précise les règles applicables aux différents cas d'extinction d'un usufruit en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux.

En l'espèce, la société Techmeta Participations, détenue par Mme A et ses enfants, était nue-proprétaire de 2 560 actions de la société Techmeta. L'usufruit de ces actions appartenait à Mme A qui y a cependant renoncé par acte sous seing privé du 10 mai 2006. À l'issue d'un contrôle sur pièces des résultats déclarés par la société Techmeta Participations pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice de 2006, l'administration a constaté que rien ne retranscrivait à l'actif de la société la valeur des droits

<sup>1</sup> CE, 14 oct. 2019, n° 417095, Sté Techmeta Participations, concl. M.-G. Merloz : IP 1-2020, n° 6, § 15, comm. S. Anouchian ; RFP 2019, n° 12, comm. 14, obs. N. Jullian ; JCPE 2019, n° 48, comm. 1537, obs. A. Thobie ; FR 52/2019, inf. 4, p. 9 ; RJF 1/20, n° 4.

supplémentaires acquis par celle-ci du fait de la renonciation de Mme A. Estimant que l'acquisition de ces droits supplémentaires au cours de l'exercice contrôlé s'était traduite par un accroissement de son actif net, l'administration a alors proposé à la société une rectification pour l'impôt sur les sociétés correspondant au profit imposable issu de cet accroissement d'actif en application du 2 de l'article 38 du code général des impôts (CGI). En matière d'enregistrement, l'administration a également considéré qu'il s'agissait d'une donation indirecte et a en conséquence appliqué les droits de mutation à titre gratuit.

En raison de la dualité de juridiction en matière fiscale, la proposition de rectification a justifié une procédure contentieuse devant les deux ordres juridictionnels. Après le rejet de sa demande de décharge tant des droits d'enregistrement par le juge judiciaire<sup>2</sup> que de l'impôt sur les sociétés par le juge administratif<sup>3</sup>, la société a formé un pourvoi en cassation devant les deux Hautes juridictions. Par deux arrêts du 10 avril 2019, la chambre commerciale de la Cour de cassation a considéré qu'en matière d'enregistrement, l'abandon d'un usufruit sans contrepartie à une personne morale nue-proprétaire constitue une donation indirecte au profit de cette dernière - et non au bénéfice des enfants de l'usufruitier, associés quasi-exclusifs de la société nue-proprétaire - et a ainsi validé la position de l'administration<sup>4</sup>. S'appuyant sur la jurisprudence judiciaire, le Conseil d'État a parallèlement jugé que si la renonciation au droit de jouissance par l'usufruitier ne constitue pas nécessairement une donation, une telle renonciation avant le terme normal de l'usufruit se traduit par l'acquisition de droits nouveaux pour la société nue-proprétaire et peut alors entraîner une augmentation de son actif net, constitutive d'un bénéfice imposable. Pour la première fois, le Conseil d'État procède ainsi à un alignement de sa position sur celle de la Cour de cassation en matière de qualification d'une renonciation à un usufruit en donation indirecte (I), tout en confirmant les subtilités de son régime et le particularisme du droit fiscal (II). Cette heureuse unité jurisprudentielle dans l'appréciation des renoncations à usufruit quel que soit le régime d'imposition assure alors une certaine sécurité juridique - dans le sens de la prévisibilité - pour le contribuable.

## I. Un alignement cohérent dans la qualification de la renonciation à usufruit

2. L'intégration dans la jurisprudence administrative des éléments retenus par la doctrine et le juge civilistes pour qualifier implicitement une renonciation à usufruit en donation indirecte (A) s'inscrit dans un mouvement de resserrement des jurisprudences administrative et judiciaire visant à assurer la cohérence des décisions rendues (B).

### A. L'intégration implicite de la qualification civiliste de la renonciation à usufruit en donation indirecte

3. Au même titre que le droit fiscal intègre pleinement la notion civile du mariage, une appréhension spécifiquement fiscale de la renonciation à un usufruit, également issue du droit civil, n'est pas justifiée. Dans sa décision, le Conseil d'État tient alors compte des éléments de forme et de fond retenus par la jurisprudence judiciaire pour qualifier implicitement la renonciation et confirmer dans la jurisprudence administrative que l'acte de renonciation à un usufruit peut être le support d'une donation indirecte. Sur ce point, en se référant expressément à la jurisprudence de la Cour de cassation, la décision commentée illustre l'absence d'autonomie du droit fiscal.

4. En droit civil, l'acte juridique de renonciation se distingue essentiellement par son caractère abdicatif<sup>5</sup> : une personne abandonne un droit qui lui appartient. Or, il existe deux types de renonciation. Elle peut en effet être **pure et simple**, dite également « abdicative » ou « extinctive ». L'intéressé se démet alors volontairement et sans contrepartie d'un droit, sans se soucier de ce que la prérogative abandonnée deviendra et à qui elle profitera. Dans ce cas, même si la renonciation n'exclut pas une acquisition indirecte du droit abandonné en raison de dispositions législatives<sup>6</sup>, il n'y a aucune mutation du chef du renonçant au profit d'un bénéficiaire<sup>7</sup> et la renonciation constitue alors « un acte neutre »<sup>8</sup>. L'acte peut cependant être réalisé avec la **volonté de gratifier** ceux qui profiteront du droit abandonné ou en exigeant des bénéficiaires de la renonciation un équivalent du droit qui leur échoit. Il s'agit alors

5 V. Dunaud, Les libéralités par voie de renonciation, thèse, Université de Limoges (2000), p. 3 et s., n° 4. - N. Sibiciano, Théorie générale des renoncations en droit civil français, Paris, 1932. - P. Raynaud, La renonciation à un droit : RTD civ. 1936, p. 763. - J. -G. Mahinga, Renonciation et acte authentique : JCPN 2005, n° 39, 1396. - F. Zenati-Castaing et T. Revet, Les biens : PUF, 3<sup>e</sup> éd., 2008, p. 468, n° 307 et p. 478, n° 314. - D. Houtcieff, Renonciation : Rép. civ. Dalloz (12/2017), n° 2 et 53.

6 V. C. civ., art. 805.

7 G. Laval, Donations. Donations sous forme d'autres contrats. Donations indirectes. Donations déguisées. Fondations : JCl. Enregistrement Traité, fasc. 40 (1/2019), n° 24.

8 N. Sibiciano, Théorie générale des renoncations en droit civil français, préc., spéc. n° 9 et 86 et s. - J. Martin de la Moutte, L'acte juridique unilatéral : essai sur sa notion et sa technique en droit civil : Sirey, 1951, spéc. n° 255.

2 CA Chambéry, 11 avr. 2017, n° 15-01707 (infirmatif). - TGI Annecy, 25 juin 2015, n° 14/00730.

3 CAA Lyon, 7 nov. 2017, n° 16LY00366, Sté Techmeta Participations : RJF 6/18, n° 585.

4 Cass. com., 10 avr. 2019, n° 17-19.733 et 17-19.734 : RFP 2019, n° 6, comm. 8 ; BJS 2019, 2019, n° 9, p. 26.

d'une « *renonciation translatrice* » ou « *in favorem* »<sup>9</sup> qui peut être reconnue comme le support d'une donation indirecte si certains critères de forme et de fond sont relevés.

5. Formellement, la donation indirecte est celle réalisée par un acte « *dont la seule apparence ne permet pas de dire qu'il est à titre gratuit ou à titre onéreux* »<sup>10</sup>. Ne révélant pas en eux-mêmes l'intention libérale de leur auteur, il s'agit d'actes qualifiés d'« *ambivalents* »<sup>11</sup>, d'« *abstrait* »<sup>12</sup> ou de « *neutres* »<sup>13</sup>. C'est alors la « *traduction économique et financière de l'acte juridique* [qui] *trahit sa forme et sa nature* »<sup>14</sup>. La donation indirecte peut ainsi résulter d'un cautionnement<sup>15</sup>, d'une stipulation pour autrui<sup>16</sup>, ou encore de la renonciation à un droit<sup>17</sup>. Elle peut également être contenue dans un acte à titre onéreux « *déséquilibré* »<sup>18</sup>. Ne nécessitant pas l'acceptation expresse du bénéficiaire<sup>19</sup> pour être pleinement efficace<sup>20</sup>, la renonciation à un usufruit de droits sociaux, en ce qu'elle peut être le support d'un acte à titre gratuit ou à titre onéreux, est ainsi un acte ambivalent<sup>21</sup> qui peut contenir les caractères d'une donation indirecte. Ce que confirme la décision commentée.

6. Sur le fond, le Conseil d'État valide également dans la jurisprudence administrative que l'extinction, dans une finalité libérale, d'un usufruit avant son « *terme normal* » peut entraîner une mutation au profit du nu-propiétaire<sup>22</sup>. La renonciation - non pas purement abdicative mais translatrice - de l'usufruitier à son droit de jouissance équivaut alors à une cession à titre gratuit de l'usufruit et est qualifiée de donation

indirecte<sup>23</sup>. La renonciation à un usufruit n'impliquant pas en elle-même une mutation<sup>24</sup>, il n'est toutefois pas possible d'affirmer, comme l'a fait la Cour administrative d'appel de Lyon, qu'en cas d'extinction de l'usufruit du fait de la renonciation de l'usufruitier, une mutation au profit du nu-propiétaire est toujours réalisée et qu'une telle renonciation équivaut à une cession à titre gratuit de l'usufruit. Se fondant tant sur les dispositions du code civil que sur leur interprétation « *par la jurisprudence constante de la Cour de cassation* », le Conseil d'État censure l'arrêt d'appel pour erreur de droit en affirmant que « *la renonciation de l'usufruitier à son droit de jouissance [...] ne constitue pas nécessairement une donation* ». Pour que la renonciation soit ainsi qualifiée, le Conseil d'État confirme en effet implicitement que deux conditions doivent être réunies : le renonçant doit être mu par une intention libérale et le nu-propiétaire doit accepter le droit objet de la renonciation.

7. **L'intention libérale du donateur** est déduite en droit civil, d'une part, de l'appauvrissement de celui-ci sans contrepartie et, d'autre part, de son intention de gratifier le bénéficiaire en lui accordant un avantage<sup>25</sup>. Or, la renonciation à un droit de jouissance implique l'abdication de celui-ci. Si l'extinction immédiate du droit<sup>26</sup> n'est pas compensée par une contrepartie équivalente, le patrimoine du renonçant est appauvri. La renonciation étant efficace indépendamment de tout consentement du nu-propiétaire, le caractère unilatéral de l'acte laisse présumer - présomption simple - la volonté de son auteur d'abdiquer son droit d'usufruit sans contrepartie équivalente. Validé explicitement dans la présente affaire par la Cour administrative d'appel de Lyon<sup>27</sup> et la Cour de cassation<sup>28</sup>, un tel raisonnement est en l'espèce implicitement approuvé par le Conseil d'État qui, s'appuyant sur la jurisprudence judiciaire, admet en creux la possible qualification d'une renonciation de l'usufruitier en donation et relève que la société bénéficiaire ne se prévaut d'ailleurs d'aucune contrepartie équivalente octroyée à la renonçante. La cassation est cependant prononcée pour erreur de droit puisque, contrairement à ce qu'ont affirmé les juges du fond, la renonciation à un usufruit ne permet pas systématiquement d'établir l'existence d'une cession à titre gratuit au profit du nu-propiétaire. Dans tous les cas où une « *contrepartie équivalente* » à la renonciation peut être relevée - compensation financière, extinction d'un litige<sup>29</sup>, évitement de certaines

9 É. Maguéro (ss dir.), *Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques*, 3<sup>e</sup> éd., 1930, V<sup>o</sup> Renonciation, n<sup>o</sup> 9. - G. Laval, *Donations. Donations sous forme d'autres contrats. Donations indirectes. Donations déguisées. Fondations*, préc., n<sup>o</sup> 24. - D. Houtcieff, *Renonciation*, préc., n<sup>o</sup> 2.

10 A. Ponsard, *Les donations indirectes en droit civil français* : Sirey, 1946, p. 130. - M. Grimaldi, *Droit civil. Libéralité, partages d'ascendants* : Litec, 2000, p. 248, n<sup>o</sup> 1324. - S. Torricelli-Chrif, *Guide des successions* : LexisNexis, 2018, p. 110, n<sup>o</sup> 681.

11 J. Boisson, *Les libéralités à caractère collectif* : Defrénois, t. 61, 2019, p. 80, n<sup>o</sup> 63.

12 A. Seriaux, *Les successions, Les libéralités* : Ellipse, 2<sup>e</sup> éd., 2018, p. 89, n<sup>o</sup> 53.

13 F. Terré, Y. Lequette et S. Gaudemet, *Droit civil. Les successions, les libéralités* : Dalloz, 4<sup>e</sup> éd., 2014, p. 514-515, n<sup>o</sup> 575.

14 C. Pérès (ss dir.), *Renonciations et successions: quelles pratiques ?* : Defrénois, 2017, p. 265, n<sup>o</sup> 386.

15 Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 12 mai 1982 : D. 1983, 320.

16 Cass. mixte, 21 déc. 2007, n<sup>o</sup> 06-12.769 : JCPN 2008, n<sup>o</sup> 15, comm. 1174.

17 Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 20 févr. 2007, n<sup>o</sup> 04-16.817 : Dr. famille 2007, comm. 92.

18 V. par ex. Cass. com., 20 oct. 1998, n<sup>o</sup> 96-20.960, Durand : Dr. fisc. 1999, n<sup>o</sup> 3, comm. 46 ; RJF 1/1999, n<sup>o</sup> 107. - A. Seriaux, *Les successions, Les libéralités*, préc., p. 89, n<sup>o</sup> 54.

19 Cass. com., 21 juin 2011, n<sup>o</sup> 10-20.461, F-P+B, Murette c/ DGFIP : Dr. famille 2011, comm. 155 ; Dr. fisc. 2011, n<sup>o</sup> 49, comm. 614 ; RFP 2012, n<sup>o</sup> 1, comm. 5.

20 J. Boisson, *Les libéralités à caractère collectif*, préc., p. 80, n<sup>o</sup> 63. - A. Chamoulaud-Trapiers, *Usufruit* : Rép. civ. Dalloz (6/2019), n<sup>o</sup> 478.

21 M. Grimaldi, *Droit civil. Libéralité, partages d'ascendants*, préc., p. 254, n<sup>o</sup> 1333. - F. Terré, Y. Lequette et S. Gaudemet, *Droit civil. Les successions, les libéralités*, préc., p. 514-515, n<sup>o</sup> 575.

22 Cass. com., 2 déc. 1997, n<sup>o</sup> 96-10.729, Questembert : Bull., IV, n<sup>o</sup> 319 ; RJF 4/98 n<sup>o</sup> 480 ; Dr. fisc. 1998, n<sup>o</sup> 13, comm. 257. - Cass. com., 31 oct. 2006, n<sup>o</sup> 04-10.796, Seince : RJF 2/07, n<sup>o</sup> 233.

23 M. Grimaldi (ss dir.), *Droit patrimonial de la famille 2018/19* : Dalloz, coll. *Dalloz Action*, 6<sup>e</sup> éd., 2017, p. 822, n<sup>o</sup> 311-144. - F. Douet, *Précis de droit fiscal de la famille* : LexisNexis, 18<sup>e</sup> éd., 2019, p. 540, n<sup>o</sup> 1657.

24 J. Lafond, *Incidences fiscales de la renonciation à usufruit* : JCPN 1998, n<sup>o</sup> 49, p. 1743.

25 V. par ex. Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 27 nov. 2001, n<sup>o</sup> 99-21.392. - Cass. com., 20 nov. 2007, n<sup>o</sup> 06-19.294 et n<sup>o</sup> 06-19.295, Bordais : RJF 4/08, n<sup>o</sup> 515.

26 Cass. com., 21 juin 2011, n<sup>o</sup> 10-20.461, F-P+B, Murette c/ DGFIP, préc.

27 CAA Lyon, 7 nov. 2017, n<sup>o</sup> 16LY00366, Sté Techmeta Participations, préc., pt 3.

28 Cass. com., 10 avr. 2019, n<sup>o</sup> 17-19.733 et 17-19.734, préc.

29 A. Chamoulaud-Trapiers, *Usufruit*, préc., n<sup>o</sup> 474.



charges<sup>30</sup>, retour à la liberté de l'usufruitier lorsque la procédure de rachat de sa participation échoue ou qu'elle n'est pas prévue par la loi<sup>31</sup>, l'intention libérale n'existe pas et la renonciation à usufruit ne peut pas être qualifiée de donation indirecte<sup>32</sup>.

8. L'absence de contrepartie ne suffisant pourtant pas à révéler une libéralité<sup>33</sup>, **le dépouillement du donateur doit être effectué « en faveur du donataire »**<sup>34</sup>. L'acte doit ainsi révéler l'intention du donateur de consentir un avantage au donataire<sup>35</sup>; autrement dit *l'animus donandi*. Dans le cadre d'un démembrement de propriété, l'avantage conféré au nu-propiétaire résulte de la loi elle-même, qui prévoit la réunion des deux droits démembrés au terme de l'usufruit. Ayant pour effet d'éteindre l'usufruit de manière anticipée, la renonciation à l'usufruit, sans indication d'un autre bénéficiaire<sup>36</sup>, peut par conséquent servir à avantager intentionnellement un nu-propiétaire<sup>37</sup>. Motivée par la volonté de faire bénéficier une personne du droit délaissé, la renonciation n'est alors pas purement abdicative mais translatrice<sup>38</sup>. Lorsque cet élément intentionnel n'a pas de contrepartie, il traduit *l'animus donandi* du renonçant. Translatrice et à titre gratuit, la renonciation constitue une donation, généralement non expresse mais indirecte<sup>39</sup>. Depuis très longtemps<sup>40</sup>, ce raisonnement est affirmé par la jurisprudence judiciaire<sup>41</sup>. À l'instar des juges du fond<sup>42</sup>, le Conseil d'État se l'approprie implicitement en admettant - dans le prolongement de l'interprétation constante de la jurisprudence de la Cour de cassation - que la

renonciation de l'usufruitier à son droit de jouissance puisse parfois constituer une donation et en suivant les conclusions de Madame Merloz selon lesquelles, d'une part, la renonciation « constitue indéniablement un avantage pour la société requérante, nue-propiétaire, qui acquiert des droits supplémentaires importants » et que, d'autre part, « il n'est pas soutenu que [Mme A.] aurait poursuivi un intérêt propre, pour ainsi dire "égoïste", autre que celui d'avantager le nu-propiétaire »<sup>43</sup>. Sur ce critère de qualification également, aucun lien systématique ne peut cependant être établi entre la renonciation à un usufruit et une donation indirecte. Ne traduisant que la volonté du renonçant de s'appauvrir, l'acte de renoncer n'implique pas en lui-même *l'animus donandi*. Par ailleurs, certaines donations indirectes sont extrêmement simples à mettre en œuvre et il est parfois possible de douter que le donateur ait pris la pleine mesure de la gravité de son acte<sup>44</sup>. La cassation était donc, là encore, inéluctable.

9. Dernier élément pour que la renonciation puisse être qualifiée de donation indirecte, **le bénéficiaire doit accepter l'objet sur lequel porte le dépouillement du renonçant**. La mutation s'accomplit lorsque le nu-propiétaire entre en possession de l'usufruit abandonné<sup>45</sup>. Pouvant être tacite, l'acceptation du bénéficiaire de la renonciation se déduit du comportement de celui-ci et des circonstances de l'affaire<sup>46</sup>. Comme l'ont relevé la Cour de cassation et Madame Merloz dans ses conclusions sous la décision commentée, l'acceptation de l'usufruit par la société Techmeta Participations était établie par sa perception des dividendes distribués pour l'exercice durant lequel avait eu lieu la renonciation.

10. L'intention libérale de la renonçante à l'usufruit des droits sociaux et l'acceptation du bénéficiaire de cette même renonciation étant démontrées, la qualification de donation indirecte a été implicitement admise **sans que la qualité de personne morale du bénéficiaire ne puisse être valablement opposée**. Une donation indirecte peut en effet être effectuée par l'intermédiaire<sup>47</sup> ou au bénéfice<sup>48</sup> d'une personne morale. Dans la présente affaire, la Cour de cassation a d'ailleurs souligné que la société Techmeta Participations était la bénéficiaire de la renonciation. Cette analyse a été partagée tant explicitement par la Cour administrative d'appel

30 V. par ex. Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 5 mars 1962 : Bull. civ. 1962, I, n° 133 ; JCPG 1962, IV, p. 58. - Cass. com., 2 déc. 1997, n° 96-10.729, Questembert, préc. - Cass. com., 31 oct. 2006, n° 04-10.796, Seince, préc.

31 S. Castagné, Droit général des sociétés. Usufruit et nue-propiété d'actions et de parts sociales. Droits de l'usufruitier et du nu-propiétaire. Commentaires : JCl. Notarial Formulaire, fasc. C-36 (4/2019), n° 101. - A. Rabreau, L'usufruit des droits sociaux : Litec, Bibliothèque de droit de l'entreprise, t. 70, 2006, p. 300, n° 332.

32 Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 5 mars 1962, préc. - G. Thomas-Debenest, Donations et testaments. - Donations entre vifs. Forme. Absence d'acte authentique : JCl. Civil Code, Art. 931, fasc. 20 (6/2014), n° 181 et 184.

33 CE, 19 juill. 2011, n° 327762, Girardot : Dr. fisc. 2011, n° 37, comm. 499 ; RJF 2011, n° 1153.

34 C. civ., art. 894.

35 BOI-ENR-DMTG-20-10-10, 2 mai 2019, § 10.

36 V. par ex. G. Thomas-Debenest, Donations et testaments. Donations entre vifs. Forme. Absence d'acte authentique, préc., n° 181-182.

37 F. Douet, Précis de droit fiscal de la famille, préc., p. 540, n° 1657.

38 J.-M. Mathieu, « Je renonce donc...je transmets ». La renonciation comme mode d'optimisation de la transmission : JCPN 2012, 1391. - F. Collard et B. Travelet, Variations autour de la vente d'un bien grevé d'usufruit successif : JCPN 2013, 1185.

39 G. Laval, Donations. Donations sous forme d'autres contrats. Donations indirectes. Donations déguisées. Fondations, préc., n° 24.

40 Cass. civ., 21 déc. 1909 : D. 1910, I, p. 305.

41 V. par ex. Cass. com., 2 déc. 1997, n° 96-10.729, Questembert, préc. - Cass. com., 31 oct. 2006, n° 04-10.796, Seince, préc. - Cass. com., 20 nov. 2007, n° 06-19.294 et n° 06-19.295, Bordais, préc. - CA Dijon, 5 mai 2011, n° 10/00973, SCI Lugny-Thuyset c/ DGI : Dr. sociétés 2012, comm. 3 ; RJF 10/11, n° 1097. - Cass. com., 21 juin 2011, n° 10-20.461, F-P+B, Murette c/ DGFiP, préc. - Cass. com., 10 avr. 2019, n° 17-19.733 et 17-19.734, préc.

42 CAA Lyon, 7 nov. 2017, n° 16LY00366, Sté Techmeta Participations, préc., pt 3.

43 Nous remercions Madame Merloz pour la transmission de ses conclusions relatives à la décision commentée.

44 F. Terré, Y. Lequette et S. Gaudemet, Droit civil. Les successions, les libéralités, préc., p. 512, n° 571. - J. Boisson, Les libéralités à caractère collectif, préc., p. 311, n° 324. - Selon Michel Leroy, tel a certainement été le cas en l'espèce (M. Leroy, L'abandon d'usufruit à une société est une donation consentie à son profit : RFP 2019, n° 6, 8).

45 É. Maguéro (ss dir.), Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques, préc., V° Usufruit et nue-propiété, n° 58-II. - J. Lafond, Incidences fiscales de la renonciation à usufruit, préc.

46 V. par ex. : Cass. com., 2 déc. 1997, n° 96-10.729, Questembert, préc. - Cass. com., 31 oct. 2006, n° 04-10.796, Seince, préc. - Cass. com., 20 nov. 2007, n° 06-19.294 et 06-19.295, Bordais, préc. - Cass. com., 21 juin 2011, n° 10-20.461, F-P+B, Murette c/ DGFiP, préc.

47 V. par ex. Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 24 janv. 2018, n° 17-13.017 et 17-13.400, FS-P+B : JCPN 2018, n° 10, 1125.

48 CA Dijon, 5 mai 2011, n° 10/00973, SCI Lugny-Thuyset c/ DGI, préc.

de Lyon qu'implicitement par le Conseil d'État. Appliquant la jurisprudence judiciaire, le juge administratif a donc, là encore, aligné sa jurisprudence sur la position retenue par le juge judiciaire.

**10. Le caractère implicite de la qualification par le Conseil d'État laisse toutefois perplexe.** Si la cassation de l'arrêt de la Cour administrative d'appel est prononcée pour erreur de droit en raison d'une maladresse rédactionnelle - et non d'une erreur d'analyse sur le fond -, le Conseil d'État semble valider le raisonnement de celle-ci sans pour autant clairement se prononcer sur la qualification à retenir en l'espèce. Au regard du raisonnement juridique, il est alors regrettable que la solution rendue n'affirme pas explicitement, en l'espèce, la qualification de la renonciation - translatrice à titre gratuit - à l'usufruit en donation indirecte<sup>49</sup> avant d'en déduire les conséquences juridiques.

## B. L'obligation d'une cohérence jurisprudentielle

**11.** Comme l'a souligné Madame Merloz dans ses conclusions, la qualification de la renonciation à un usufruit en donation indirecte est classiquement l'apanage du juge judiciaire. Celui-ci étant le juge fiscal en matière de droits d'enregistrement, c'est lui qui est saisi de la question de savoir si la renonciation à l'usufruit avant le terme normal relève ou non d'une mutation imposable<sup>50</sup>. La faculté du juge administratif de se prononcer sur la qualification d'une renonciation à un usufruit est en conséquence encadrée.

**12.** Il n'existe aucun texte permettant d'affirmer l'existence d'une plénitude de compétence du juge fiscal administratif qui serait la réciproque de celle du juge judiciaire<sup>51</sup>. Sans jamais expliciter sa démarche, le Conseil d'État a cependant affirmé au fil de sa jurisprudence l'étendue de son office en matière fiscale en appréciant lui-même, pour la solution du litige pendant devant lui, les situations de droit privé qui conditionnent légalement l'application d'un texte fiscal et « *qui ne pose[nt] donc pas à proprement parler [des] question[s] de pur droit privé détachable[s] du droit fiscal* »<sup>52</sup>. Le juge administratif est ainsi seul compétent pour déterminer si un contribuable doit être exonéré d'un impôt relevant de sa compétence, alors même que cette exonération dépend de l'exonération d'un impôt relevant de la compétence de l'autre ordre<sup>53</sup>. De même, le juge administratif ne décline

pas sa compétence pour déterminer si une personne doit être regardée comme le propriétaire d'un bien en matière de taxe foncière<sup>54</sup>, pour qualifier une promesse de vente d'unilatérale ou de synallagmatique<sup>55</sup> ou pour qualifier un acte de donation au sens de l'article 894 du code civil<sup>56</sup>. Alors que la position du juge est différente en matière de nationalité des personnes physiques<sup>57</sup> et de contestation d'un droit de propriété<sup>58</sup>, le Conseil d'État a déjà affirmé qu'il n'y a pas lieu pour le juge administratif de renvoyer au juge judiciaire la question de l'interprétation d'une disposition de droit privé à laquelle renvoie la loi fiscale, que cette question soulève ou non une difficulté sérieuse<sup>59</sup>. Autrement dit, lorsque pour appliquer la loi fiscale, il procède seulement à l'interprétation - sans se prononcer sur sa validité - d'un acte relevant de la compétence du juge judiciaire, le juge administratif a une « *quasi-plénitude de compétence* »<sup>60</sup>.

**13.** Se considérant compétent pour interpréter l'acte de renonciation à un usufruit, le juge administratif fiscal s'inscrit en l'espèce dans le prolongement de la jurisprudence affirmant un principe de plénitude de compétence du juge administratif de l'impôt et confirme l'alignement de compétence des juridictions des deux ordres en matière fiscale<sup>61</sup>. Le juge administratif n'était toutefois pas libre de l'interprétation de l'acte de renonciation. Sur fond d'autorité de la chose jugée, la Cour européenne des droits de l'homme affirme en effet, à l'aune du principe de sécurité juridique et de prééminence du droit contenu dans l'article 6, § 1 de la Convention, que des mêmes faits ne peuvent pas recevoir des qualifications différentes devant deux ordres juridictionnels différents, même si les parties ne sont pas les mêmes<sup>62</sup>. La référence à l'interprétation de l'acte de renonciation à un usufruit par « *une jurisprudence constante de la Cour de cassation* » - distincte de la notion de « *jurisprudence établie* »<sup>63</sup> - témoigne alors, selon nous, de l'affirmation de la compétence de pleine juridiction du Conseil d'État pour interpréter l'acte, mais également de l'obligation d'une interprétation unitaire de celui-ci entre les juges des différents ordres.

49 Qualifications d'ailleurs retenues par Madame Merloz dans ses conclusions.

50 T. Tarroux, La renonciation à usufruit : aspects fiscaux : Dr. fisc. 2008, n° 29, ét. 412. - J. Lafond, Incidences fiscales de la renonciation à usufruit, préc.

51 N. Labrune, L'incomplète jurisprudence sur la plénitude de compétence du juge fiscal : RJF 4/2015, p. 183.

52 G. Gest, Dualité de juridiction et unité du droit fiscal : RFDA 1990, p. 822.

53 CE, sect., 21 nov. 1975, n° 95750, Min. c/ Compagnie française d'éditions et n° 94248, Min. c/ Comité de la Foire économique de Romans : RJF 1/76, n° 15.

54 CE, 28 janv. 2015, n° 371501, Syndicat mixte de l'aéroport de Saint-Brieuc Armor : RJF 4/15, n° 326.

55 CE, 7 mai 2014 n° 359781, Min. c/ Challancin : RJF 8-9/14, n° 792.

56 CE, 9 avr. 2014, n° 353822 : RJF 7/14, n° 108.

57 CE, 11 oct. 1954, n° 32335, Dame C. : Rec. Lebon, p. 529.

58 V. par ex. CE 20 déc. 1985, n° 44519, Le Stang : RJF 2/86 n° 337. - CE, 9 mars 1998, n° 129308, Min. c/ Queinnec : RJF 4/98, n° 408 ; Dr. fisc. 1998, n° 29, comm. 673.

59 CE, 23 janv. 2015, n° 360396, Terreau : Rec. Lebon, p. 604 ; RJF 4/15, n° 355 ; Dr. fisc. 2015, n° 25, comm. 420.

60 N. Labrune, L'incomplète jurisprudence sur la plénitude de compétence du juge fiscal, préc.

61 V. aussi CE, 26 sept. 2018, n° 405911 : Dr. fisc. 2019, n° 9, comm. 175.

62 CEDH, 16 avr. 2013, n° 23456/04, Siegle c/ Roumanie, § 36-39. - CEDH, 16 sept. 2014, n° 19037/07, Rozalia Avram c/ Roumanie, § 42-43. - CEDH, 21 oct. 2014, n° 25129/06, Lungu et a. c/ Roumanie : RJF 1/2015, n° 90 ; Dr. fisc. 2015, n° 9, ét. 180. - Comp. CEDH, 23 oct. 2018, n° 39804/06, Lady S.R.L. c/ République de Moldova, § 25 et 30.

63 V. Coq, Qu'est-ce que la « jurisprudence constante » ? : RFDA 2014, p. 223.

14. La solution n'aurait pas été différente si le juge administratif s'était considéré incompétent pour qualifier l'acte de renonciation. En raison du caractère déterminant de la qualification de l'acte de renonciation pour trancher le litige, le Conseil d'État aurait dû, en principe, interroger le juge judiciaire par le biais d'une question préjudicielle<sup>64</sup>. Il n'est toutefois tenu de surseoir à statuer et de renvoyer les parties devant le juge judiciaire que lorsque la solution du litige est subordonnée à l'interprétation de l'acte de droit privé et qu'il existe un doute sérieux sur cette interprétation. Découlant d'une interprétation de la jurisprudence du Tribunal des conflits<sup>65</sup>, cette position du Conseil d'État n'est possible - en dehors de l'application du droit de l'Union européenne - que dans les cas où la jurisprudence judiciaire est « établie »<sup>66</sup>. L'existence d'une jurisprudence établie du juge judiciaire sur la question incidente soulevée devant le juge administratif prive en effet cette dernière de son caractère sérieux et le délie de son obligation d'interroger le juge judiciaire. À suivre l'évolution jurisprudentielle relative à la compétence du juge administratif, la question préjudicielle serait alors réservée aux questions portant sur la validité ou la légalité d'un acte relevant de l'autre ordre de juridiction et pour lequel il n'existe pas de jurisprudence établie.

15. Selon le Tribunal des conflits, la « jurisprudence établie » recouvre les cas dans lesquels la jurisprudence administrative est suffisamment engagée et fixée pour que son application par le juge civil conduise sans difficulté au constat de la légalité ou de l'illégalité de l'acte administratif querellé<sup>67</sup>. Si les critères d'identification permettant de déceler l'existence d'une jurisprudence établie n'apparaissent pas encore clairement<sup>68</sup>, ce flou n'a cependant pas empêché la Cour de cassation de qualifier comme telle la jurisprudence administrative dans certaines affaires<sup>69</sup>. De même, le Conseil d'État a déjà reconnu que la jurisprudence

judiciaire est établie<sup>70</sup> ou non<sup>71</sup> sans expliquer les critères « très subjectifs »<sup>72</sup> qui ont guidé son appréciation. Il semble cependant qu'en l'espèce, le caractère établi - et constant - de la jurisprudence judiciaire sur la question de la qualification d'une renonciation en donation indirecte aurait pu être déduit tant de l'ancienneté de la solution de principe posée par la Cour de cassation<sup>73</sup>, que des nombreuses répétitions de la solution et dont la plus récente concernait l'affaire en instance. La Cour de cassation ayant confirmé sa jurisprudence dans la même affaire quelques mois avant que le Conseil d'État se prononce, un sursis à statuer aurait été surprenant. Plus encore, même dans l'hypothèse d'une absence de reconnaissance d'une jurisprudence établie, la solution aurait certainement été identique puisque le juge administratif affirme que la question préjudicielle n'est pas sérieuse lorsque le juge judiciaire y a déjà répondu dans un litige antérieur par une décision définitive<sup>74</sup>. Si le juge administratif fiscal ne s'était pas reconnu pleinement compétent pour qualifier l'acte de renonciation, il se serait donc tout de même aligné sur l'interprétation de l'acte de renonciation affirmée par le juge judiciaire.

16. Permettant une appréhension unitaire des notions issues du droit civil - exigée par les jurisprudences tant européenne que nationale -, l'absence d'autonomie du droit fiscal relative à la qualification de la renonciation à un usufruit en donation indirecte est finalement heureuse. Le présent alignement de la position du Conseil d'État assure en effet une certaine sécurité juridique pour les contribuables. L'alignement dans la qualification de la renonciation n'empêche pourtant pas des divergences entre les régimes civil et fiscal applicables à celle-ci.

64 CJA, art. R. 771-2. - P. Delvolvé, M. Long, P. Weil, G. Braibant et B. Genevois, Les grands arrêts de la jurisprudence administrative : Dalloz, 22<sup>e</sup> éd., 2019, p. 882-883, § 109-8. - B. Seiller et M. Guyomar, Contentieux administratif : Dalloz, coll. HyperCours, 5<sup>e</sup> éd., 2019, p. 569 et s.

65 TC, 17 oct. 2011, n° 3828 et 3829, SCEA Chéneau c/ INAPORC et a. : Rec. Lebon, p. 698 ; AJDA 2012, p. 27 et chron. ; RFDA 2011, p. 1122 ; D. 2011, p. 3046 ; JCPG 2011, 1423 ; Dr. adm. 2012, comm. 10 ; GAJA 2019, n° 109. - TC, 12 déc. 2011, Sté Green Yellow et a. c/ Électricité de France : Rec. Lebon, p. 705 ; Gaz. Pal. 2012, n° 71-73, p. 12. - TC, 3 juil. 2017, n° 4091, CHR de Metz Thionville c/ M. Consbruck : Rec. Lebon, p. 511.

66 CE, sect., 23 mars 2012, n° 331805, Féd. Sud Santé Sociaux : Rec. Lebon, p. 102 ; AJDA 2012, p. 1583 ; Dr. adm. 2012, comm. 56. - CE, 30 déc. 2013, Syndicat national des exploitants de parcours aventures : Rec. Lebon, p. 513 (absence de jurisprudence établie). - CE, 15 mars 2017, n° 389559. - CE 17 mars 2017, n° 396835, Syndicat national des prestataires de services d'accueil : Rec. Lebon, p. 443.

67 TC, 12 déc. 2011, Sté Green Yellow et a. c/ Électricité de France, préc.

68 D. Truchet, Codifier la jurisprudence : réflexions à partir du code des relations entre le public et l'administration : Dr. adm. 2016, n° 8-9, ét. 5, § 12-13. - A. Minet, La jurisprudence établie : les ambiguïtés d'une notion : AJDA 2015, p. 279.

69 V. par ex. Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 31 janv. 2018, n° 16-27.873, P+B.

70 V. par ex. CE, 19 nov. 2013, n° 352615, Sté Credemlux International : Rec. Lebon, p. 288. - CE, 1<sup>er</sup> juin 2015, n° 369914, Féd. UNSA spectacle et communication : Rec. Lebon, p. 180. - CE, 5 juil. 2018, n° 401157 : Dr. fisc. 2019, n° 7, comm. 151 ; RJF 2018, n° 1100.

71 V. par ex. CE, 30 déc. 2013, n° 354881, Synd. nat. des exploitants de parcours aventures, préc. - CE, 28 déc. 2018, n° 412849, Ministre des solidarités et de la santé et Fédération des établissements hospitaliers et d'aide à la personne privés à but non lucratif : Rec. Lebon, p. 606.

72 J.-C. Bonichot, P. Cassia et B. Poujade, Les grands arrêts du contentieux administratif : Dalloz, 6<sup>e</sup> éd., 2018, p. 165. - A. Minet, La jurisprudence établie : les ambiguïtés d'une notion, préc.

73 Cass. civ., 21 déc. 1909, préc. - Cass. com., 2 déc. 1997, n° 96-10.729, Questembert, préc.

74 V. CE, sect., 26 avr. 1985, n° 31752, Cne Larrau : Rec. Lebon, p. 129. - CE, 14 janv. 1994, n° 118106, SA Labolangues Cetradel : Rec. Lebon, p. 860.



## II. Un alignement imparfait dans les effets de la qualification la renonciation à usufruit

17. À la suite de la cassation et compte tenu de la singularité du litige, le Conseil d'État a décidé de régler l'affaire au fond, comme le lui permet le droit d'évocation de l'article L. 821-2 du code de justice administrative. À la lecture de l'article 617 du code civil, le Conseil d'État distingue le « *terme normal de l'usufruit* » du terme anticipé de l'usufruit qui résulte d'une renonciation. Précisant les conséquences hors du champ fiscal (A) et en matière de bénéfices industriels et commerciaux (B) de cette distinction, la décision commentée confirme le particularisme du droit fiscal par rapport au droit commun.

### A. La normalité du terme comme clé du régime juridique de l'extinction de l'usufruit

18. Selon l'article 617 du code civil, « *l'usufruit s'éteint : par la mort de l'usufruitier ; par l'expiration du temps pour lequel il a été accordé ; par la consolidation ou la réunion sur la même tête, des deux qualités d'usufruitier et de propriétaire ; par le non-usage du droit pendant trente ans ; par la perte totale de la chose sur laquelle l'usufruit est établi* ». L'article suivant ajoute à cette liste l'abus de jouissance de l'usufruitier. Si ces articles ne visent pas la renonciation de l'usufruitier comme cause d'extinction de l'usufruit, celle-ci est incidemment prévue par les articles 621 et 622 du code civil. La décision commentée le confirme et distingue alors selon que l'extinction intervient au « *terme normal* » ou non de l'usufruit.

19. Le terme de l'extinction est « *normal* », lorsque l'usufruit s'éteint au terme initialement prévu. Si l'usufruitier est une personne physique, le terme normal est - sauf stipulations contraires - la mort de cette dernière<sup>75</sup>. Le terme est alors incertain. Si l'usufruitier est une personne morale, le démembrement de propriété est opéré pour une durée de 30 ans au maximum afin d'éviter la pérennisation excessive de démembrements du droit de propriété<sup>76</sup>. Lorsque l'usufruit est conventionnel, celui-ci peut être assigné d'un terme au moment de sa constitution. Le droit démembrement s'éteint lors de l'arrivée du terme fixé<sup>77</sup>. Anticipant le terme normal de l'extinction de son usufruit, l'usufruitier peut également renoncer à son droit<sup>78</sup>. Par opposition au « *terme normal de l'usufruit* », la décision étudiée induit que cette extinction anticipée de l'usufruit est exceptionnelle - dans le sens où elle sort de l'ordinaire - puisque le terme en est « *anormal* ».

75 Cass. civ. 3<sup>e</sup>, 6 juil. 2017, n° 15-22.482 : D. 2017, 1528 ; Defrénois 2017, Flash 24 juil. 2017, p. 1.

76 C. civ., art. 619. - V. par ex. Cass. civ. 3<sup>e</sup>, 7 mars 2007, n° 06-12.568 : Bull. civ. I, n° 41 ; D. 2007, 2497 ; Droit et patrimoine 2008, 96 ; Procédures 2007, n° 6, comm. 145 ; JCPG 2007, I, 197, n° 11. - N. Reboul-Maupin, Droit des biens : Dalloz, coll. HyperCours, 7<sup>e</sup> éd., 2018, p. 548, n° 553.

77 Cass. ch. réunies, 16 juin 1933 : DH 1933, p. 933.

78 C. civ., art. 621, al. 2 et 622. - C. Grimaldi, Droit des biens : LGDJ, coll. Manuel, 2<sup>e</sup> éd., 2019, p. 371, n° 367.

20. Le nu-propiétaire devient plein propriétaire à l'extinction de l'usufruit que celle-ci s'opère au terme normal ou non. L'extinction de l'usufruit par voie de renonciation unilatérale ou conventionnelle entraîne en effet la réunion des droits de propriété sur la tête du nu-propiétaire. La renonciation a alors pour effet d'entraîner la troisième cause d'extinction de l'usufruit prévue à l'article 617 du code civil : « *la consolidation ou la réunion sur la même tête, des deux qualités d'usufruitier et de propriétaire* ». Le Conseil d'État précise qu'**une distinction existe néanmoins en droit comptable** selon que l'usufruit est acquis par le nu-propiétaire au terme normal de l'usufruit ou de manière anticipée.

En droit comptable, le coût d'acquisition de l'usufruit par le nu-propiétaire devrait normalement être comptabilisé en immobilisation corporelle, en complément de la nue-propiété. Si l'acquisition résulte de l'extinction au terme normal de l'usufruit, ce coût est toutefois nul puisque « *la nue-propiété a bien été valorisée, au moment du démembrement, en tenant compte du retour futur de l'usufruit. Le bien ainsi remembré n'a pas à être réévalué* »<sup>79</sup>. Lorsque, comme en l'espèce, l'usufruitier renonce à son droit de jouissance, la mutation du droit réel accroît cependant les droits du nu-propiétaire de manière anticipée<sup>80</sup> sans qu'aucun coût ne corresponde à cette acquisition. Cette augmentation prématurée des droits du nu-propiétaire n'ayant pas été prise en considération dans la valorisation des droits au moment du démembrement de propriété, elle entraîne une revalorisation des droits du nu-propiétaire. Par suite, comme l'explique Madame Merloz dans ses conclusions, « *en cas de renonciation prématurée à l'usufruit, la valeur de cet usufruit doit être comptabilisée en complément de la valeur de la nue-propiété inscrite à l'actif* ». Le Conseil d'État affirme alors que lorsque le nu-propiétaire est une entreprise imposée selon les règles de l'article 38 du CGI, la revalorisation de ses droits issus d'une renonciation de l'usufruitier se traduit comptablement par un rehaussement de son actif net.

À suivre ce raisonnement, la solution serait identique si la renonciation était purement abdicative. Sur ce point, il n'y a donc pas de différence de régime entre les renonciations purement abdicatives et celles translatives à titre gratuit. Cette absence de différence peut alors expliquer - sans la justifier au regard du raisonnement juridique - l'absence de qualification explicite de la renonciation en l'espèce. Par ailleurs, si la valeur de l'usufruit à inscrire à l'actif est en principe celle résultant de l'acte de renonciation, l'entreprise peut démontrer que l'acquisition de l'usufruit a été effectuée à titre onéreux et, qu'en conséquence, l'opération n'a pas entraîné d'accroissement de l'actif net ou que cet accroissement est inférieur à la valeur de l'usufruit telle qu'elle résulte de l'acte de renonciation. En l'espèce, faute de preuve contraire par la société Techmeta Participations, le Conseil d'État constate un accroissement de son actif net en raison de l'acquisition de l'usufruit abandonné et en tire alors les conséquences fiscales.

79 Mémento comptable Francis Lefebvre, 2020, n° 25440.

80 C. Grimaldi, Droit des biens, préc., p. 371-372, n° 367.

## B. La confirmation du particularisme du droit fiscal

**21.** L'incidence fiscale de l'extinction de l'usufruit à son terme normal ou de manière anticipée témoigne d'un certain particularisme du droit fiscal par rapport au droit commun. En droit civil, la prérogative abdiquée doit en principe être exclusivement tendue vers l'intérêt du renonçant. Il ne peut pas y avoir de renonciation si le droit abdiqué concerne l'intérêt d'un tiers ou, *a fortiori*, l'ordre public<sup>81</sup>. Les effets de la renonciation à l'égard des tiers sont alors neutres : l'abdication de l'usufruit par le renonçant n'entraîne aucun préjudice ni profit pour les tiers<sup>82</sup>. Cette **neutralité civile est toutefois écartée en droit fiscal puisque le juge de l'impôt déduit de la renonciation à un usufruit des droits au bénéfice d'un tiers : le Trésor public.**

**22.** Dépendantes de la qualification ou non de l'acte de renonciation en donation indirecte, les conséquences fiscales d'une renonciation à un usufruit sont connues en matière de droits d'enregistrement<sup>83</sup>. Elles ont été confirmées par réponses ministérielles<sup>84</sup> et le juge judiciaire de l'impôt les rappelle régulièrement<sup>85</sup>, comme ce fût le cas en avril 2019 dans la présente affaire<sup>86</sup>. Ne relevant pas de la compétence du juge administratif, ces conséquences ne sont pas évoquées dans la décision commentée et ne seront donc pas ici développées.

**23.** De manière inédite, la décision commentée précise cependant les conséquences fiscales de l'extinction de l'usufruit résultant d'une renonciation en matière de bénéfices industriels et commerciaux et, par voie de conséquence, d'impôt sur les sociétés. En application de la théorie du bilan issue de l'article 38, 2 du CGI, le Conseil d'État affirme que l'augmentation de l'actif net de l'entreprise constitue un bénéfice imposable pour le nu-proprétaire ayant recouvré l'usufruit avant son terme normal. Posant une approche patrimoniale de la définition du bénéfice imposable permettant d'élargir les produits susceptibles d'être soumis à l'impôt à ceux qui ne découlent pas d'opérations liées à l'activité normale - résultat d'exploitation - de l'entreprise, la théorie du bilan consiste à déterminer l'enrichissement de l'entreprise en comparant ses bilans comptables à l'ouverture et à la clôture d'une période

donnée - qualifiée d'« exercice »<sup>87</sup>. L'enrichissement ou l'appauvrissement patrimonial de l'entreprise résulte ainsi de la variation de « l'actif net comptable », autrement dit des capitaux propres. Un profit imposable est établi lorsque l'actif net croît grâce à une augmentation de l'actif brut - par la réévaluation d'un actif ou le bénéfice d'une libéralité - ou une diminution du passif de l'entreprise - par la disparition d'une dette du bilan<sup>88</sup>. Inversement, les variations négatives de l'actif net entraînent un déficit. Certaines opérations augmentant l'actif net ne sont cependant pas prises en compte afin de ne pas fausser l'appréhension du résultat imposable<sup>89</sup>.

**24.** La distinction du régime comptable en fonction des modalités d'extinction de l'usufruit conduit le Conseil d'État à différencier les conséquences fiscales de l'acquisition de l'usufruit par le nu-proprétaire d'un bien inscrit à l'actif de l'entreprise.

Lorsque l'usufruit s'éteint à son « terme normal », l'acquisition du droit de jouissance par l'entreprise n'entraîne pas d'augmentation de son actif net. En l'absence de variation de l'actif net, l'entreprise n'apparaît pas s'être enrichie et aucun profit imposable en vertu de l'article 38, 2 du CGI ne peut être établi. Autrement dit, la reconstitution de la pleine propriété sur la tête du nu-proprétaire à la mort de l'usufruitier ou à l'expiration du temps pour lequel il a été accordé est fiscalement neutre pour l'entreprise nue-proprétaire.

La situation est différente lorsque l'entreprise nue-proprétaire acquiert l'usufruit avant le terme normal de son extinction. En raison de l'acquisition sans contrepartie du droit de jouissance, l'actif net de cette dernière augmente et la Haute juridiction administrative en déduit l'existence d'un profit imposable. Par suite, elle conclut que l'administration a imposé à bon droit le bénéfice de la société Techmeta Participations en y intégrant le montant de l'usufruit tel qu'évalué à la date de la renonciation. Contrairement au principe du droit commun, la renonciation n'est alors pas fiscalement neutre pour le Trésor public ! Après s'être aligné sur la doctrine et la jurisprudence civilistes pour qualifier la renonciation à un usufruit, le Conseil d'État réaffirme le particularisme du droit fiscal. Ce particularisme apparaît toutefois circonscrit aux renonciations soit purement abdicatives, soit translatives et à titre gratuit. **L'imposition de la reconstitution de la pleine propriété sur la tête de la société bénéficiaire de la renonciation peut en effet être évitée lorsqu'existe une contrepartie à la renonciation à usufruit**<sup>90</sup>. L'existence

81 Cass. civ. 3<sup>e</sup>, 26 avr. 1978 : Bull. civ., III, n° 163. - D. Houtcieff, Renonciation, préc., n° 30-32.

82 V. CA Nancy, 11 févr. 1981 : RTD civ. 1982, 654.

83 V. not. sur le sujet F. Douet, Précis de droit fiscal de la famille, préc., p. 529-530, n° 1651-1652. - G. Laval, Donations. Donations sous forme d'autres contrats. Donations indirectes. Donations déguisées. Fondations, préc., n° 24 et 26.

84 RM Bernard, n° 11899 : JOAN, 23 févr. 1987, p. 994 ; Dr. fisc. 1987, n° 13, comm. 838. - BOI-ENR-DMTG-20-10-10, 2 mai 2019, § 100. - RM Bourdin, n° 356 : JO Sénat 20 mars 2008, p. 548 (non reprise au BOFIP).

85 V. par ex. Cass. com., 2 déc. 1997, n° 96-10.729, Questembert, préc. - Cass. com., 31 oct. 2006, n° 04-10.796, Seince, préc. - Cass. com., 20 nov. 2007, n° 06-19.294 et 06-19.295, Bordais, préc. - Cass. com., 21 juin 2011, n° 10-20.461, F-P+B, Murette c/ DGFiP, préc.

86 Cass. com., 10 avr. 2019, n° 17-19.733 et 17-19.734, préc.

87 CGI, art. 38, 2. - M. Collet, Droit fiscal : PUF, coll. Thémis droit, 7<sup>e</sup> éd., 2019, p. 340, n° 578-579. - P. Serlooten et O. Debat, Droit fiscal des affaires : Dalloz, Précis, 18<sup>e</sup> éd., 2019, p. 109, n° 85.

88 V. par ex. CE, 27 avr. 2001, n° 212650, Sté générale de transport et d'Industrie : Dr. fisc. 2001, n° 41, comm. 909. - CE, 9 nov. 2011, n° 319717, SARL Arches et n° 319718, Rahman : Dr. fisc. 2012, n° 10, comm. 183. - BOI-BIC-BASE-10-10, 3 févr. 2016, § 210. - A. de Bissy, Comptabilité et fiscalité, Du résultat comptable au résultat fiscal : LexisNexis, coll. Précis fiscal, 2013, p. 4-5, n° 6.

89 A. de Bissy, *ibidem*. - D. Gutmann, Droit fiscal des affaires : LGDJ, coll. Domat droit privé, 9<sup>e</sup> éd., 2018, p. 261-262, n° 407. - M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadefaux, Précis de fiscalité des entreprises 2019/2020 : LexisNexis, Précis fiscal, 43<sup>e</sup> éd., 2019, p. 55-56, n° 124.

90 Pour des exemples, V. § 7.



d'une telle contrepartie empêche que la renonciation entraîne une augmentation de l'actif net d'une valeur égale à celle de l'usufruit acquis par le nu-proprétaire. Si cette contrepartie est « équivalente » au droit auquel il est renoncé, la renonciation ne peut pas être qualifiée de donation indirecte - interdisant alors les conséquences fiscales qui découlent d'une telle qualification en droits d'enregistrement - et il n'y a pas d'augmentation de l'actif net. Le Conseil d'État confirme en l'espèce ce dernier point. La solution n'aurait pas été la même si la société bénéficiaire de la renonciation avait démontré l'existence d'une contrepartie à la renonciation compensant l'augmentation de son actif net. La contrepartie à la renonciation à l'usufruit peut ainsi permettre de neutraliser - ou, du moins, de réduire - les effets fiscaux de l'extinction anticipée de l'usufruit.

25. Éteignant l'usufruit de manière anticipée, la renonciation de Mme A à son droit de jouissance sur les droits sociaux de la société Techmeta au bénéfice de la société nue-proprétaire Techmeta Participations aura été fiscalement coûteuse pour cette dernière : devant s'acquitter des droits applicables aux donations indirectes, la société Techmeta Participations a également dû payer un complément d'impôt sur les sociétés en raison de l'augmentation de son actif net résultant de l'extinction prématurée de l'usufruit. Écartant le principe civil de neutralité des renonciations à l'égard des tiers, la décision étudiée réaffirme ainsi le particularisme du droit fiscal et rappelle finalement qu'en matière fiscale il faut - le plus souvent - éviter de se précipiter.

**C.-H. HARDY ■**