

[L. n° 85-1403 du 30 déc. 1985, art. 11-IV; L. n° 91-1323 du 30 déc. 1991, art. 28; L. n° 92-1476 du 31 déc. 1992, art. 50-III; L. n° 93-1353 du 30 déc. 1993, art. 33-III; L. n° 94-1131 du 27 déc. 1994, art. 7; L. n° 97-1269 du 30 déc. 1997, art. 24; L. n° 2000-1353 du 30 déc. 2000, art. 25-II; L. n° 2001-1276 du 28 déc. 2001, art. 31-III; L. n° 2002-92 du 22 janv. 2002, art. 51-VI; L. n° 2004-1485 du 30 déc. 2004, art. 95-I-A-8° et IV; L. n° 2008-1443 du 30 déc. 2008, art. 33-4°; L. n° 2011-900 du 29 juill. 2011, art. 7-IV et V; L. n° 2011-900 du 29 juill. 2011, art. 7.]

Licitation de biens dépendant d'une succession comprenant des immeubles situés en Corse. Afin de faciliter le règlement des indivisions successorales comportant des biens immobiliers situés en Corse, l'art. 750 bis A prévoit une exonération temporaire de l'impôt de licitation à hauteur de la valeur des immeubles situés en Corse, sur les actes établis entre le 1^{er} janv. 1986 et le 31 déc. 2014 constatant une licitation de biens héréditaires, à condition que celle-ci intervienne uniquement entre les membres originaires de l'indivision, de leur conjoint,

de leurs ascendants ou descendants ou de ayants droit à titre universel de l'un ou plusieurs d'entre eux. L'exonération est applicable quel que soit le lieu du décès et du domicile du défunt que des parties à l'acte. Elle est imputée à la valeur des biens immobiliers situés en Corse. L'exonération de cet impôt s'applique sous réserve que l'acte constatant la licitation soit authentique et précise les références au texte prévoyant l'exonération. * BOI-ENR-20-10 n° 90 du 12 sept. 2012.

VI MUTATIONS À TITRE GRATUIT

BIBL. ► DAGOT, JCP N 2000, p. 1392 (des donations non solennelles). - DAVID, GAJ, p. 471 (donations déguisées). - DEBOISSY, LGDJ 1997 (la simulation en droit fiscal). - FÉRET, JCP N 2006, 1276 (donations rémunératoires entre époux). - LE GALL, Dr. fisc. 2000, p. 12 (donations indirectes et distributions irrégulières). - HATOUX, RJF 2008, p. 221 (où la Commission invente une présomption de volonté individuelle ou transmette à cause de mort sans tester). - NAVEZ, Dr. fisc. 2012, 492 (l'encadrement de la fiscalité des successions par droit de l'UE). - SIERACZAK-ABITAN, Dr. fisc. 2007, 336 (une alternative aux droits de mutation à titre gratuit et à l'impôt sur la fortune; un impôt unique sur le capital ?).

A CHAMP D'APPLICATION DES DROITS DE MUTATION À TITRE GRATUIT

01 TERRITORIALITÉ

Art. 750 ter Sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit :

1° Les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêts, (L. n° 2011-900 du 29 juill. 2011, art. 14-1-2° a) « biens ou droits composant un trust défini à l'article 792-0 bis et produits qui y sont capitalisés, » créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient, lorsque le donateur ou le défunt a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B;

2° Les biens meubles et immeubles, que ces derniers soient possédés directement ou indirectement, situés en France, et notamment les fonds publics français, parts d'intérêts, (L. n° 2011-900 du 29 juill. 2011, art. 14-1-2° a) « biens ou droits composant un trust défini à l'article 792-0 bis et produits qui y sont capitalisés, » créances et valeurs mobilières françaises, lorsque le donateur ou le défunt n'a pas son domicile fiscal en France au sens de l'article précité.

Pour l'application du premier alinéa, tout immeuble ou droit immobilier est réputé possédé indirectement lorsqu'il appartient à des personnes morales ou des organismes dont le donateur ou le défunt, seul ou conjointement avec son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs frères et sœurs, détient plus de la moitié des actions, parts ou droits, directement ou par l'intermédiaire d'une chaîne de

participations, au sens de l'article 990 D, quel que soit le nombre de personnes morales ou d'organismes interposés. La valeur des immeubles ou droits immobiliers possédés indirectement est déterminée par la proportion de la valeur de ces biens ou des actions, parts ou droits représentatifs de tels biens dans l'actif total des organismes ou personnes morales dont le donateur ou le défunt détient directement les actions, parts ou droits.

Sont considérées comme françaises les créances sur un débiteur qui est établi en France ou qui y a son domicile fiscal au sens du même article ainsi que les valeurs mobilières émises par l'État français, une personne morale de droit public français ou une société qui a en France son siège social statutaire ou le siège de sa direction effective; et ce quelle que soit la composition de son actif.

Sont également considérées comme françaises les actions et parts de sociétés ou personnes morales non cotées en bourse dont le siège est situé hors de France et dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur le territoire français, et ce à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société.

Pour l'application des deuxième et quatrième alinéas, les immeubles situés sur le territoire français affectés par une personne morale, un organisme ou une société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale ne sont pas pris en considération.

3° Les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêts, (L. n° 2011-900 du 29 juill. 2011, art. 14-1-2° a et b) « biens ou droits composant un trust défini à l'article 792-0 bis et produits qui y sont capitalisés, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient, reçus par l'héritier, le donataire, le légataire ou le bénéficiaire d'un trust défini au même article 792-0 bis qui a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B. Toutefois, cette disposition ne s'applique que lorsque l'héritier, le donataire ou le bénéficiaire d'un trust » a eu son domicile fiscal en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années précédant celle au cours de laquelle il reçoit les biens. - 1° et 3° : V. art. 784 A.

Les dispositions ci-dessus de la L. n° 2011-900 du 29 juill. 2011 s'appliquent aux donations consenties et pour des décès intervenus à compter du 30 juill. 2011 (art. 14-III de la loi).

[L. n° 76-1234 du 29 déc. 1976, art. 11-1°, sauf al. 2 et 2°; L. n° 82-1126 du 29 déc. 1982, art. 4-2; L. n° 98-1266 du 30 déc. 1998, art. 19-1 et 23-1; L. n° 2011-900 du 29 juill. 2011, art. 14-1-2° et III.]

BIBL. ► DEDIEU, BF Lefebvre 2012, p. 261 (droits de succession transfrontaliers). - FÉRET, BF Lefebvre 1999, p. 190 (une bombe à retardement : la taxation des donations indirectes). - GENET, Dr. et patr. 2000, n° 80, p. 26 (expatriation et transmissions entre vifs). - JULIARD, BF Lefebvre 2003, p. 261 (la non-discrimination dans les conventions internationales : sur la portée de l'arrêt « Bisio » en matière successorale); Dr. et patr., oct. 2003, p. 34 (droits de succession France-Monaco : une discrimination moribonde). - TARROUX, Dr. fisc. 2008, 412 (la fondation à usufruit : aspects fiscaux).

TERRITORIALITÉ

Domicile fiscal. Le foyer du contribuable, qui détermine son domicile fiscal, s'entend du lieu où l'intéressé habite normalement et a le centre de ses intérêts familiaux, sans qu'il soit tenu compte de séjours effectués temporairement ailleurs, en raison notamment de nécessités professionnelles. • Com. 15 oct. 1996, 94-19-120; Dr. fisc. 1996, 1420; D. 1997, 75, note G. Tixier et C. Michel; Bull. civ. IV, n° 236.

2. Actions et parts de sociétés immobilières étrangères. Pour déterminer, au regard de l'art. 750 ter-2°, si une personne morale étrangère est à prépondérance immobilière, il convient de comparer à la valeur totale de l'actif social en France la valeur des immeubles et droits réels immobiliers appartenant à la société et situés en France. En l'espèce, l'Administration a pu considérer qu'une société de droit britannique est à prépondérance immobilière dès lors qu'en France son actif est constitué à plus de

50 % d'immeubles ou droits immobiliers. • Paris, 17 mars 2006, n° 04-10.556 : RIF 2006, 1120. ♦ Pour déterminer la valeur imposable des parts de cette société, détenues par le contribuable, il convenait de rechercher la proportion existant entre la valeur des immeubles situés en France et celle de l'actif total de la société situé tant en France qu'à l'étranger. L'Administration ne peut donc pas simplement valoriser les parts qu'elle veut réintégrer dans la base imposable de l'im-pôt en se fondant seulement sur la valeur des immeubles situés en France, et imposer le contri-buable au prorata des parts qu'il possède dans la société. • Paris, 17 mars 2006 : préc.

3. Donataire ou héritier domicilié en France. Dans l'hypothèse où un enfant résidant en France, âgé de moins de six ans, est bénéfi-ciaire d'une donation ou d'une mutation par dé-cès d'une personne domiciliée hors du territoire français et n'incluant aucun bien situé en terri-toire français au regard de l'art. 750 ter-3°, le bénéficiaire de la mutation à titre gratuit n'a pas pu, du fait de son jeune âge, avoir son domicile fiscal en France pendant plus de six ans au cours des dix dernières années précédant celle au cours de laquelle il a reçu les biens. Cette trans-mission n'entre donc pas dans le champ d'appli-cation des droits de mutation à titre gratuit en application de l'art. 750 ter-3°. • Rép. min. n° 58326 : JOAN Q, 12 juill. 2005, p. 6873.

4. Règles de territorialité applicables aux trusts. • BOI-ENR-DTMG-30 n° 30 et 40 du 16 oct. 2012.

B. MUTATIONS IMPOSABLES

5. Omission de deniers. Retraits d'espè-ces. BIBL. Chappert, Deffrénois 1996, 36662.

Il appartient à l'Administration fiscale de démontrer que les sommes retirées des comptes du défunt ont été conservées dans son patri-moine jusqu'au jour de son décès. La cour d'ap-pel, qui impose au redevable d'établir la desti-nation de ces sommes, inverse la charge de la preuve. • Com. 26 juin 2012 : RIF 2012, 959. ♦ Pour soumettre aux droits de mutation des sommes que le défunt a retirées de ses com-ptes, l'Administration doit apporter par des pré-somptions de fait la preuve que celui-ci a conservé les fonds retirés jusqu'au jour de son décès. • Com. 7 mars 1995, n° 92-21.466 : Dr. fisc. 1995, 1409 • Com. 1^{er} avr. 1997, n° 95-13.257 : D. 1997, IR 108 • Com. 8 juill. 1997, n° 95-17.353 : Dr. fisc. 1997, 1203. ♦ La preuve que les fonds ont été conservés par le dé-funt jusqu'au jour du décès peut se faire par tous moyens, notamment par présomptions, les ju-ges du fond appréciant souverainement, au

terme d'un examen concret, la pertinence des éléments produits par les parties. • Com. 23 sept. 2008, n° 07-17.065 (n° 895 F-D) : RIF 2009, 82. ♦ La preuve résulte d'un faisceau d'indices concordants, notamment : le bref délai entre les retraits et le décès. • Com. 13 déc. 1995, n° 93-12.797 : Dr. fisc. 1995, 585. ♦ La proportion des sommes retirées avec le train de vie habituel du défunt. • Com. 13 déc. 1995, n° 93-12.797 : préc. • 1^{er} juin 1999, n° 1009 : RIF 1999, 1100 ; Dr. fisc. 2000, 211. ♦ Le rattachement du train de vie du défunt autrement qu'à par les retraits opérés. • Com. 12 déc. 1995, n° 93-21.337 : Dr. fisc. 1996, 289. ♦ L'absence d'emploi connu des sommes retirées par le dé-funt. • Com. 4 juill. 1995, n° 1495 D : RIF 1995, 7-96. ♦ L'importance des sommes retirées et l'âge avancé du de cujus. • Com. 1^{er} juin 1999, n° 1094D : RIF 1999, 1098. ♦ L'absence de cohabitation avec son fils unique, le délai de cinq mois écoulé entre le retrait de la somme litigieuse et le décès et le train de vie de la défunte. • Aix-en-Provence, 2004 : n° 04-149. ♦ V. pour un faisceau d'indices assez complet : Com. 30 nov. 1999, n° 16.775 : Dr. fisc. 2000, 485.

6. On ne saurait déduire une volonté de dissimulation de la part du défunt, ou de ses héritiers, de la seule absence apparente d'emploi de fonds retirés de son compte par le défunt. En effet, cela reviendrait à établir une pré-somption non prévue par les textes. • Com. 1^{er} juin 1999, n° 97-13.355 : Dr. fisc. 2000, 23.

7. L'Administration apporte la preuve que le défunt était le propriétaire des fonds litigieux se référant à des procès-verbaux dressés par le service des douanes françaises dont il résulte que l'héritière avait déclaré que les fonds litigieux trouvés sur son ami, qui l'accompagnait, avaient été retirés le même jour d'un coffre dé-tenu par son père à la Banque Cantonale de Lausanne, et qu'elle avait résilié son contrat de location, ajoutant que de son père son père lui avait parlé de l'existence de ce coffre dont à sa mort elle ne s'était pas occupée, mais qu'ayant retrouvé la clé de celui-ci elle avait décidé d'aller procéder à sa clôture en igno-rance qu'elle allait y trouver, et que l'ami, quan-tant à lui, déclaré que l'argent appartenait au père de l'héritière d'après ce qu'elle lui avait dit et qu'il était porteur de l'acte de succession nécessaire pour pouvoir justifier de la propriété du contenu du coffre, et en l'absence de tout élément permettant de mettre en doute la sincérité de ces déclarations circonstanciées. • Com. 17 janv. 2006, n° 57F-D : RIF 2006, 1220.

8. Créance du défunt. La créance constituée par le montant des droits de mutation affec-

tée à la donation-partage faite par le défunt à ses héritiers constitue une créance à rapporter à l'ac-tion successorale dès lors que ces droits ont été payés par le donateur en dépit des termes de l'acte qui les mettaient à la charge des donataires. • Com. 3 juin 2003, n° 01-170 : RIF 2003, 1181 ; Dr. fisc. 2004, 425.

Prise en charge des droits de donation par le donateur. Les droits de mutation à titre gratuit ont pour seule assiette la valeur du bien transmis à l'exclusion des droits de mutation à titre onéreux. Dès lors, la prise en charge par le donateur des droits, même par acte séparé pos-térieur à l'acte de donation, ne constitue pas une plus-value additionnelle. • Com. 28 févr. 2006, n° 05-155 : RIF 2006, 611 ; Dr. fisc. 2007, 440 ; JEP 2006, p. 1482, note Jadaud ; AJDI 2006, 220, note Maublanc.

Avantages matrimoniaux. L'art. 1527, C. civ., qui permet aux enfants d'un précé-dent mariage de remettre en cause toute conven-tion matrimoniale conclue par l'un des époux avant pour effet de donner à l'un des époux une quotité disponible, n'autorise pas le défunt à soumettre, aux droits de suc-cèsion, la part attribuée au conjoint survivant au titre des conventions matrimoniales. • Civ. 1^{re} 1997, n° 95-13.804 : Dr. fisc. 1997, 900, note Piedevire ; D. 1997, IR 131. ♦ Mais la seule absence apparente d'emploi de sommes retirées de son compte par le de cujus n'établit pas une volonté de dissimulation de la part du défunt ou de ses héritiers. • Com. 1^{er} juin 1999, n° 97-13.355 : Dr. fisc. 2000, 23.

Le juge doit apprécier la valeur probante des droits de la conservation des fonds retirés de son patrimoine du défunt, même si le retrait est intervenu à l'année précédant le décès. • Com. 1^{er} juin 1999, n° 97-16.308 : RIF 1999, 1101.

La prescription décennale est applicable aux droits de la conservation des fonds retirés de son patrimoine du défunt, même si le retrait est intervenu à l'année précédant le décès. • Com. 1^{er} juin 1999, n° 97-16.308 : RIF 1999, 1101.

La procédure de demande d'éclaircissements n'est pas tenue de respecter les prescriptions prévues à l'art. L. 19 du LPF, mais applicable qu'aux redressements fon-ciers. • Com. 23 févr. 1999, n° 96-13.355 : Dr. fisc. 1999, 573 ; RIF 1999, 653.

Assurance-vie. Il n'y a pas lieu au paie-ment des droits de succession sur la valeur de ra-chat du contrat au décès du souscripteur non as-suré. • Com. 20 mai 2008, n° 07-10.794 : RIF 2008, 1220.

Contrats d'assurance-vie non dénoués au décès du souscripteur ou du bénéfi-ciaire. Lorsque l'assuré n'est pas décédé, le ré-

gime fiscal de l'assurance vie prévu aux art. 757 B et 990 I CGI ne s'applique pas. Il en résulte que la valeur de rachat de tout contrat non dénoué est soumise aux droits de succession dans les conditions de droit commun. En particulier, lors-que le contrat a été souscrit avec des fonds com-muns et que le souscripteur ou le bénéficiaire est décédé, la valeur du contrat doit être portée à l'actif de la communauté. La masse de la suc-cession est ainsi augmentée de la moitié de la va-leur de rachat du contrat d'assurance-vie. Conformément à l'art. 1401 C. civ. et sous ré-sulte de l'appréciation souveraine des juges du fond, la valeur de rachat des contrats d'assu-rance vie souscrits avec des fonds communs fait partie de l'actif de communauté soumis aux droits de succession dans les conditions de droit commun. S'agissant d'un contrat souscrit avec des fonds propres du défunt qui n'est pas l'assuré, sa valeur de rachat doit donc être égale-ment portée à l'actif de sa succession. • Rép. min. n° 26231 : JOAN Q 29 juin 2010, p. 7283. • BOI-ENR-DTMG-10-10-20-20 n° 380 du 2 déc. 2012.

16. Montant et affectation de la dona-tion. L'art. 894 C. civ. n'opérant pas de distinc-tion selon la valeur de la chose aliénée, la modé-rité des sommes données ne suffit pas à exclure la qualification de libéralité qui pourrait leur être attribuée. Nul n'est donc besoin de caracté-riser l'importance de la somme remise au dona-taire au regard de la fortune et des revenus du donateur. • Com. 5 oct. 2004, n° 03-15.709, Assoc. Les témoins de Jéhovah : Dr. fisc. 2004, 883 ; RIF 2005, 190. ♦ L'exercice d'un culte auquel des donateurs entendent contribuer ne suffit pas à exclure l'intention libérale qui les anime. • Même arrêt.

17. Renonciation à usufruit. Les renoncia-tions à usufruit purement extinctives ou abdicat-ives sont assujetties au droit fixe prévu à l'art. 680. Toutefois, les droits de mutation à ti-tre gratuit ou à titre onéreux deviennent exi-gibles, si le nu-proprétaire entre en jouissance du droit abandonné par l'usufruitier. En outre, la renonciation à un usufruit peut s'analyser en une donation, si elle révèle clairement l'inten-tion du renonçant de consentir une libéralité au nu-proprétaire. A cet égard, il est précisé que l'acceptation peut être tacite. Ainsi, par exem-ple, il a été jugé que le nu-proprétaire, en per-cevant les loyers, avait manifesté son accepta-tion de l'usufruit. Les situations doivent donc être appréciées au cas par cas et l'Adminis-tration peut rétablir le véritable caractère des actes. • Rép. min. n° 356 : JO Sénat Q, 20 mars 2008, p. 548. • BOI-ENR-DTMG-20-10-10 n° 100 du 12 sept. 2012. ♦ Cas d'une renonciation à usufruit constitutive d'une donation au profit du

nu-proprétaire. • Com. 20 nov. 2007, *Ch. n° 06-19.294 et 06-19.295* : *RJF* 2008, 515.

1. **Transmission de bitcoins.** Les bitcoins et autres monnaies virtuelles sont, en vertu de l'art. 750 ter et sous réserve des conventions internationales, soumis aux droits de succession. En intégrant les unités de compte virtuelles stockées sur un support électronique à la liste. En cas de transmission entre vifs, les droits de donation sont également susceptibles de s'appliquer dans les conditions de droit commun. • BOI-ENR-DMTG-10-10-20-10 n° 10 du 11 juill. 2014.

19. **Bien hors commerce : sépulture.** Étant hors du commerce, la sépulture ne constitue ainsi pas un actif de la succession en ce sens qu'elle n'est pas incluse dans le partage successoral au décès du titulaire de la concession funéraire. • Rép. min. n° 7524 : *JO Sénat Q*, 26 juin 2014, p. 1562.

C. DONATIONS DIVERSES

20. **Donations indirectes.** L'existence d'une donation indirecte implique que les conditions définies à l'article 894 C. civ. soient réunies (*animus donandi*, dessaisissement irrévocable et acceptation). Il suffit que l'Administration n'apporte pas la preuve de l'existence d'une donation indirecte pour que la qualification de donation indirecte soit écartée. • Jurisprudence constante. ♦ Constituent des donations indirectes : le contrat d'assurance-vie accepté par le bénéficiaire après le décès du souscripteur lorsque les circonstances dans lesquelles le bénéficiaire a été désigné révèlent la volonté du souscripteur de se dépouiller de manière irrévocable et que le souscripteur pouvait user de son droit au rachat du contrat ou au changement de la clause bénéficiaire. • Com. 21 déc. 2007, *Ch. n° 06-12.769* (n° 261 FS-PBIR), *Giusti* : *RJF* 2008, 370, obs. *Hatoux*; *Dr. fisc.* 2008, 217, note *Deboissy*; *D.* 2008, 218, obs. *Bruguière-Fontenille*; *D.* 2008, 1314, note *Douet*; *JCP E* 2008, 1265, note *S. Hovasse*. ♦ ... La renonciation au paiement de la rente viagère annuelle promise par un héritier au de cujus, en contrepartie d'une donation de biens immobiliers. • Com. 20 oct. 1998, *Ch. n° 96-20.960*; *Bull. IV*, n° 245; *Dr. fisc.* 1999, 46. ♦ ... L'abandon du recouvrement de prêts consentis par des parents à leur fils. • Poitiers, 15 juin 2004, n° 03-1872; *Dr. fisc.* 2004, 836. ♦ ... La souscription d'un contrat d'assurance-vie par lequel le souscripteur se dépouille irrévocablement et sans contrepartie au profit des assurés. • Com. 1^{er} déc. 1998, *Ch. n° 96-16.010*; *Dr. fisc.* 1999, 198. ♦ ... Le versement d'une somme de 600 000 F sur un contrat d'assurance-vie par une personne gravement malade (et décédée un mois plus tard), en l'absence de

l'aléa inhérent à tout contrat d'assurance-vie, peu important dans l'espèce que la remise ait été effectuée entre les mains de l'assureur pour le compte des bénéficiaires; en effet l'aléa, condition inhérente à tout contrat d'assurance, n'étant pas la cause du versement, effectué dans l'unique but de permettre une transmission défectueuse du patrimoine du défunt, qui se serait vu condamné. • Chambéry, 25 oct. 2005, n° 04-2127 : *RJF* 2006, 790. ♦ ... Le paiement par un époux des dettes de son épouse dont il est séparé de biens et l'acquisition de trois biens immobiliers pour cette dernière, dès lors que l'époux s'est non seulement appauvri mais s'est dessaisi de manière irrévocable, et que son épouse se comporte en propriétaire sur les biens ainsi reçus. • Paris, 29 juin 2007, n° 05-17-122; *RJF* 2008, 87. ♦ ... L'acquisition indivise de meubles par des époux séparés de biens, créée par le seul mari, laquelle constitue une donation indirecte au profit de l'épouse de la mort des fonds versés dès lors qu'elle n'est expliquée que par l'intention libérale de l'époux qui se dépossède de manière irrévocable, et que les mêmes sommes versées à son épouse ou à ses enfants placées à son nom ou données en son nom propre. • Com. 15 mars 2011, *Ch. n° 10-14-008*; *RJF* 2011, 751; *Dr. fisc.* 2011, 547, note *Maublanc*. ♦ En revanche, la souscription d'un contrat d'assurance-vie conjointement par deux personnes ne constitue pas une donation indirecte au profit du bénéficiaire; dès lors que la culture de rachat dont bénéficiait chaque souscripteur pendant la durée du contrat excluait de se soit dépouillé irrévocablement au sens de l'art. 894 C. civ. • Com. 28 juin 2005, *Ch. n° 03-18.397*; *RJF* 2005, 1315; *Dr. fisc.* 2005, 702, note *Frénois* 2006, 244, note *Douet*. ♦ En tout état de cause, dès lors qu'elle invoque le but exclusif fiscal de la souscription du contrat d'assurance-vie, l'Administration est tenue de mettre en œuvre la procédure d'abus de droit pour la qualifier de donation indirecte. • Paris, 6 févr. 2009, n° 07-14999; *RJF* 2009, 894, note *Frénois* 2009, p. 2170, note *Douet*. ♦ V. également notes ss. art. 784.

21. **L'usufruitier de parts sociales.** L'usufruitier de parts sociales, qui n'a aucun droit sur les bénéfices avant leur distribution, ne consent pas une donation indirecte au propriétaire en votant chaque année en faveur de la réserve des bénéfices de la société. • Com. 16 oct. 2007, n° 06-3323; *RJF* 2008, 1027, note *Frénois* 2008, 319, note *Gentilhomme*. • Com. 10 oct. 2009, *Ch. n° 07-21.806* (n° 128 FS-PBIR); *RJF* 2009, 514; *Dr. fisc.* 2009, 252, note *Gentilhomme*. • Com. 31 mars 2009, *Ch. n° 08-14.059* (n° 128 FS-PBIR); *RJF* 2009, 698. ♦ L'usufruitier de parts sociales, n'étant titulaire d'aucun droit affecté d'un terme suspensif, sur les dividendes

attribués à ses enfants nus-proprétaires, ne peut consentir aucune donation ayant ces dividendes pour objet. La modification temporaire de la répartition statutaire des droits à dividendes ne constitue donc pas une donation indirecte. • Com. 18 déc. 2012; *Ch. n° 10-14-008*; *RJF* 2013, 436; *ibid.* 339, note *Hatoux*; *Dr. fisc.* 2013, 261, note *Le Tallec*. • BOI-ENR-DMTG-20-10-10 n° 100 du 11 déc. 2014. ♦ Pour des cas de donation indirecte par l'usufruitier à l'usufruit de titres de société au profit des enfants, V. • Com. 21 juin 2011, *Ch. n° 10-20-461*; *BOI* 7 G-4-12. ♦ Lorsque l'usufruitier édifie à ses frais des constructions sur un terrain démembré, le nu-proprétaire du sol n'entretient ni possession des constructions qu'à l'extinction de l'usufruit. La réalisation de ces travaux de construction ne constitue donc pas une donation indirecte. • Civ. 3^e, 19 sept. 2012, *Vincent*; n° 11-15.460; *Dr. fisc.* 2012, 568, note *Levy et Collard*; *RJF* 2013, 102.

22. **Donations rémunératoires.** La donation rémunératoire est celle qui est faite en compensation de services rendus au donateur par le donataire. Lorsque les services rendus par le donataire au donateur ne sont pas appréciables, l'argent, ni susceptible d'engendrer une action en justice, le droit de mutation à titre gratuit est exigible. Dans le cas contraire, il y a donation et paiement taxable à l'impôt de mutation proportionnel selon le tarif prévu pour la vente de biens transmis. Toutefois, si la valeur de ces biens dépasse sensiblement celle des services rendus, il y a donation avec charges, soumise aux droits de mutation à titre gratuit. • BOI-ENR-DMTG-20-10-10 n° 70 du 12 sept. 2012. ♦ Le don d'un tableau par un peintre à un galeux est une donation rémunératoire à hauteur des sommes qu'il a reçues de ce dernier pour la vente de sa production et, dans cette mesure, échappe à l'imposition. Le droit de mutation reste dû pour l'excédent. • Paris, 10 oct. 2004, n° 02-12.584; *Dr. fisc.* 2004, 696; *Dr. fisc.* 2005, 402; *JCP N* 2005, n° 1-2, p. 36, note *Frénois*.

23. **Donations déguisées.** Un contrat qualifié de vente peut être considéré comme une donation lorsqu'il existe un ensemble de présomptions graves, précises et concordantes, montrant que l'acte dissimule la portée véritable de la convention. Ainsi, constitue une donation déguisée le contrat passé sous la forme

d'une vente d'immeuble moyennant un prix converti en une rente viagère dont le montant n'excède pas le revenu des immeubles abandonnés. Ce type de donation relève de la procédure des abus de droit prévue à l'art. L. 64 LPF. • DB 13 L-1531, n° 26 s. ♦ La qualification de donation déguisée ne peut être retenue qu'en présence dans l'acte d'une affirmation mensongère quant à l'origine des fonds. C'est dans l'exercice de son pouvoir souverain d'appréciation qu'une cour d'appel estime que la preuve d'une telle affirmation n'est pas rapportée. • Civ. 1^{re}, 5 avr. 2005; *Ch. n° 02-21.011*.

24. Pour de multiples exemples de donations déguisées et d'opérations d'apport-donation, V. les rapports du Comité consultatif des abus de droit pour les années 2001 à 2012. ♦ Cas d'une société civile constituée entre deux associés, l'un apportant la nue-proprété d'un immeuble, l'autre une somme de 1 524 €. Trois mois après, le premier donne au second la plus grande partie de ses parts sociales. Jugé que la fictivité de la société est établie par l'absence d'autonomie financière. Requalification du montage en donation de la nue-proprété de l'immeuble, opération fiscalement plus onéreuse. • Com. 13 janv. 2009, *Ch. n° 07-20.097* (n° 17 F-D); *RJF* 2009, 518; *Dr. fisc.* 2009, 294, note *Duchêne et Epstein*. ♦ Cas de l'apport à une SCI par deux époux de la moitié chacun de la nue-proprété d'un immeuble suivi de la donation de la quasi-totalité des parts sociales à leur enfant. • Com. 16 nov. 2004, n° 1637 F-D, *Tabourdeau*; *RJF* 2005, 282. ♦ 20 mai 2008, n° 07-18397; *RJF* 2008, 1136; *Dr. fisc.* 2008, 527, note *Ledan*. ♦ Souscription d'un contrat d'assurance-vie non constitutive d'un abus de droit. • Paris, 19 sept. 2008, n° 06-13320; *RJF* 2009, 296. ♦ V. également notes ss. art. 752 et 784.

25. **Transmission à titre gratuit réalisée via un trust.** • BOI-ENR-DMTG-30 du 16 oct. 2012.

26. **Trust américain.** La remise aux bénéficiaires des biens transférés dans un trust américain caractérise une mutation à titre gratuit prenant effet au décès du constituant. • Com. 15 mai 2007, *Ch. n° 05-18.268* (n° 739 FS-PBIR), *Cts Tardieu de Maleissye*; *RJF* 2007, 1170, *chron. Hatoux*, p. 813; *D.* 2007, 1941, note *Douet*. ♦ V. note ss. art. 784.

PRÉSUMPTIONS DE PROPRIÉTÉ

751. Est réputé, au point de vue fiscal, faire partie, jusqu'à preuve contraire, de la succession de l'usufruitier, toute valeur mobilière, tout bien meuble ou immeuble appartenant, pour l'usufruit, au défunt et, pour la nue-proprété, à l'un de ses héritiers ou descendants d'eux, même exclu par testament ou à ses