

Édito



Jean Lioussou

Merci

Pour vos réactions et vos encouragements. Nous espérons dans ce deuxième numéro vous apporter des informations et vous surprendre. La tempête que nous subissons n'épargne aucun placement : même les forêts ont été atteintes par une autre tempête. Les passionnés de la terre vont cependant couper, nettoyer et replanter pour qu'un nouveau cycle reparte. Anticipons, soyons patients et organisons-nous maintenant pour le futur. Le législateur nous donne des outils, utilisons-les du mieux que nous le pouvons. Nous verrons dans ce numéro pourquoi l'indivision, tant décriée, peut dans certains cas être préférable à la détention d'un bien par l'intermédiaire d'une société civile. Il sera aussi question du démembrement de parts sociales et de mise en réserves du résultat. La Cour de cassation rappelle que celle-ci ne doit pas s'assimiler à une donation indirecte. Enfin, une instruction fiscale du 2 janvier 2009 précise que le contribuable destinataire d'une lettre recommandée doit être considéré comme l'ayant reçue, dès lors que l'avis de réception a été signé par un proche. Peu importe qu'il l'ait eue ou non entre les mains. Bonne lecture.

patrimoine.michelez@paris.notaires.fr

La mise en réserves de bénéfices sociaux n'est pas une donation indirecte

La Cour de cassation a déjà eu plusieurs occasions de préciser les prérogatives politiques et financières de l'usufruitier et du nu-proprétaire de droits sociaux. En confrontant les notions de mise en réserves de bénéfices distribuables et de donation indirecte, l'arrêt du 10 février 2009 apporte une clarification attendue et saluée par la pratique. Dans cette affaire, des parents avaient consenti à leurs enfants une donation de la nue-proprété de parts sociales. Plusieurs assemblées générales successives décidèrent de mettre en réserves les bénéfices sociaux. L'administration fiscale notifia ultérieurement aux enfants nus-proprétaires un redressement au motif que ces mises en réserves s'analyseraient en une donation indirecte à leur profit. En votant la mise en réserves, l'usufruitier se serait privé de ces résultats et donc appauvri au profit du nu-proprétaire. Telle n'est pas l'analyse de la Cour de cassation pour laquelle cette mise en réserves ne constitue pas une donation. La Cour rappelle la distinction fondamentale entre les notions de bénéfice distribuable et bénéfice distribué. Le bénéfice distribuable est constitué des bénéfices réalisés par la société en attente d'affectation. Le bénéfice distribué représente tout ou partie du bénéfice distribuable qui, sur décision de l'assemblée générale des associés, est effectivement mis soit en distribution soit en réserves. En présence de droits sociaux démembrés, la décision était comme le plus souvent de la seule compétence de l'usufruitier. Toutefois, celui-ci, sans le prisme de l'assemblée générale, ne dispose d'aucun pouvoir sur l'affectation du bénéfice distribuable.

Silence sur le droit aux réserves

En revanche, la Cour de cassation ne se prononce pas sur le droit aux réserves. Selon la thèse majoritaire, les réserves reviennent au nu-proprétaire au motif qu'elles accroissent le capital social. Nous préférons la solution intermédiaire consistant à reporter le démembrement de propriété sur les réserves mises en distribution, solution juste et plus efficace fiscalement. S'agissant d'une distribution en numéraire, l'usufruitier exercera le plus souvent un droit de quasi-usufruit grâce auquel le nu-proprétaire aura alors un droit de créance sur la succession du quasi-usufruitier. Toutefois, cette disposition n'étant pas d'ordre public, les parties auront la faculté d'en écarter l'application et de stipuler une obligation d'emploi. Cet arrêt nous rappelle enfin qu'il convient d'accepter les conséquences des mécanismes sociétaires et plus spécialement de la comptabilité qui détermine le résultat comptable de chaque exercice. En présence de droits sociaux démembrés, ce résultat comptable ne nous semble pas devoir être retraité pour en extraire la partie exceptionnelle résultant de la cession d'actifs immobilisés de la partie courante. Prétendre le contraire revient de nouveau à nier l'écran sociétaire. Pour éviter toute difficulté, les statuts devront être précis sur ce point. ●

Jérôme Terrier

patrimoine.michelez@paris.notaires.fr

Sommaire

Pages 2 et 3 : **L'indivision est souvent une solution satisfaisante**

N'en déplaise à certains, elle peut être synonyme de liberté.

Page 4 : **Lettre recommandée et avis de réception**

Un avis de réception signé par un tiers peut rendre la notification régulière.

Rester indivis pour rester libres

L'indivision est une situation juridique le plus souvent subie et redoutée qu'il faudrait, à en croire certains, éviter ou liquider au plus vite. Pourtant, l'indivision est souvent une solution satisfaisante pour acheter en commun ou conserver des biens de famille.



Patrice Bonduelle

patrimoine.michelez@paris.notaires.fr

Achat d'un premier appartement par des concubins ou des partenaires de Pacs (Pacte civil de solidarité), acquisition d'une résidence secondaire par plusieurs familles, etc. : les acquisitions immobilières à plusieurs sont fréquentes et les configurations multiples. Il est par ailleurs courant que des investisseurs s'associent pour profiter de compétences complémentaires. L'un a du temps et des relations pour dénicher les actifs tandis que l'autre gère les travaux. La question du mode d'acquisition se pose dans toutes ces hypothèses. Créer une société civile peut, de prime abord, sembler la meilleure solution : interlocuteur unique pour la banque prêteuse, règles de majorité facilitant la prise de décisions, etc. Ces avantages sont précieux mais la question principale reste celle de la liberté. Si les coacquéreurs veulent conserver la liberté de sortir à tout moment en provoquant, même contre l'accord des autres, la vente ou le partage, si l'intérêt individuel de chacun doit primer l'intérêt collectif, alors l'indivision est préférable à la société.

Une instabilité protectrice

L'instabilité reprochée à l'indivision est en réalité sa première qualité. C'est pourquoi elle se mérite chaque jour. Si on reste dans l'indivision, c'est que chacun y a trouvé son intérêt, c'est que les efforts des indivisaires dans la cohabitation ou le partage des charges et revenus ont permis de parvenir à un compromis satisfaisant. Dès que l'équilibre sera rompu, le partage

ou la vente seront provoqués. On peut en être meurtri si cela s'accompagne d'une séparation humaine mais personne n'est piégé contre son gré. Un coindivisaire peut en effet à tout moment demander judiciairement le partage ou menacer de le faire... Concrètement en effet, l'action judiciaire en partage est si efficace qu'elle est rarement nécessaire. Le ou les autres coindivisaires préfèrent consentir sans délai au partage ou à la vente du bien ou s'efforcent de racheter la part du demandeur. L'indivisaire peut donc sortir rapidement : le choix juridique aura alors été le bon. En revanche, l'associé d'une société civile, s'il n'a pas la majorité requise pour décider la dissolution de la société ou son retrait, ou encore la vente de l'actif social et la mise en distribution du résultat disponible, reste totalement dépendant du bon vouloir des autres pendant toute la durée de la société. Cette situation de blocage se rencontre particulièrement dans les sociétés à deux (*voir encadré*).

La société civile à deux est une solution d'attente

La société civile à deux associés, surtout s'ils doivent être à égalité, ne peut être qu'une solution d'attente, par exemple, pour un couple dans l'attente d'une donation à ses enfants. Pour des investissements en commun, nous privilégions :

- l'indivision directe,
- l'indivision entre sociétés détenues exclusivement par chaque partenaire avec possibilité d'opter pour l'impôt sur les sociétés indépendamment l'un de l'autre,
- ou encore si cela est possible, de croiser les participations, par exemple 80% / 20% dans la SCIA, 20% / 80% dans la SCIB.

Dans tous les cas, l'objectif est d'éviter toute situation de blocage et de permettre à chacun de sortir s'il le désire.

Le schéma juridique choisi ne doit pas l'en empêcher.

Partages familiaux : savoir attendre

Le partage qui y met fin est un acte important, souvent chargé émotionnellement et servant des intérêts contradictoires. Un certain temps est souvent nécessaire pour que les membres de l'indivision familiale s'accordent sur les valeurs et les attributions. Un temps nécessaire pour faire le deuil de certains actifs, organiser le financement des soultes ou recueillir l'avis de ses enfants. Une fois l'accord trouvé, il faut signer le partage car l'indivision subie peut soulever des difficultés (gestion moins attentive, désaccord sur les conditions d'occupation des biens immobiliers...). Pour certains actifs, le

partage est moins facile et des solutions temporaires pourront être mises en place. C'est particulièrement le cas :

- **En présence d'un bien dont l'évaluation est difficile ou dépend d'un évènement futur.** Il pourrait s'agir, par exemple, d'une participation dans une entreprise dont la valorisation dépend de ses résultats ou de l'expiration d'un pacte d'actionnaires. Il pourrait également s'agir d'un terrain non constructible mais devant le devenir à moyenne échéance. Pour des raisons d'équité, tous les indivisaires doivent profiter des plus ou moins-values correspondantes. Cet actif peut être laissé dans l'indivision mais les conditions d'un partage ou

d'une mise en vente ultérieure pourront être convenues à l'avance, lors du partage des autres biens.

- **Lorsque la maison de famille est difficile à partager** (dans tous les sens du terme). Une convention temporaire peut être mise en place pour clarifier ses règles d'utilisation et la contribution de chacun aux charges d'entretien et de fonctionnement. Ce répit permettra la maturation des esprits (et peut-être d'y marier les derniers petits-enfants!) mais à terme, tous les indivisaires savent que le partage ou la vente s'imposera.

La fiscalité des partages s'est assouplie

La fiscalité des partages est fondée sur une distinction entre les partages familiaux et les autres.

- Si l'indivision résulte d'un décès ou de la séparation d'un couple, le partage n'est soumis qu'à un droit de 1,10 % sur l'actif net partagé. Pour l'imposition des plus-values mobilières ou immobilières, c'est un acte neutre, qualifié de "déclaratif", l'attributaire étant réputé avoir été propriétaire dès son entrée dans l'indivision, à la valeur à cette date. Le partage n'est pas soumis à l'imposition des plus-values car il n'est pas une mutation.

- Les partages autres que familiaux (partages de société ou entre personnes étrangères) emportent à hauteur des soultes versées tous les effets d'une mutation à titre onéreux. Le droit de vente est dû sur les soultes, en fonction de la nature des biens (immobiliers, titres de société...), le droit de partage n'étant alors dû que sur l'actif net partagé déduction faite des soultes. L'indivisaire non attributaire ("cédant") est imposé sur la plus-value à hauteur des soultes qu'il reçoit. Corrélativement, l'attributaire ("cessionnaire") devra prendre en compte la valeur et la date du partage

dans le calcul de sa propre plus-value de revente à concurrence des soultes.

Ces règles sont relativement simples à appliquer mais l'administration a longtemps pris des positions absurdes sur la qualification des partages familiaux ou non. Elle n'accordait par exemple dans un premier temps le régime de faveur aux indivisions résultant d'une donation-partage qu'en matière de droits d'enregistrement (exonération des soultes) et non de plus-values (imposition des soultes). Désormais (nouveaux articles 748 et 150 U-IV du Code général des impôts), le régime des partages familiaux est étendu, tant en matière de droits d'enregistrement que de plus-values, aux biens attribués indivisément dans une donation-partage, lors du partage ultérieur, et aux époux ou partenaires de Pacs, même si le bien a été acquis avant le mariage ou avant le Pacs. La qualification de partage familial produit donc tous ses effets en matière d'imposition des plus-values. Quelques anomalies demeurent quand même. Par exemple, les concubins non pacés bénéficient d'un régime de faveur en matière de plus-values immobilières mais pas de droits d'enregistrement. ●

Donation-partage : restons indivis

Exemple d'une donation-partage à quatre enfants d'une participation minoritaire dans une foncière familiale. Les 1.200 parts auraient pu être attribuées à hauteur de 300 parts à chacun des enfants. Nous recommandons cependant une attribution du quart indivis des 1.200 parts de manière à permettre aux donataires de "rebattre les cartes" ultérieurement, et notamment au décès de leur père. Lors du partage du surplus de ses biens, l'attribution à l'un des enfants des parts de la foncière échappera aux droits de vente (5 %) et à l'imposition des plus-values. Il conviendra toutefois d'être vigilant à la plus-value latente que l'attributaire endossera. Lors de sa propre revente, si le délai de quinze ans à compter de la donation n'est pas expiré, il supportera en effet l'impôt de plus-value sur la totalité des parts. C'est pourquoi l'évaluation au partage pourra en tenir compte.

La jurisprudence dénature l'usage de la lettre recommandée



Une instruction fiscale du 2 janvier 2009 indique que la notification dont l'avis de réception postal est signé par un tiers est régulière sous certaines conditions. Particulièrement imprécise, cette solution semble inappropriée à la diversité des situations pouvant être rencontrées.

Maxime Maeght et Etienne Michelez
patrimoine.michelez@paris.notaires.fr

Il devient risqué pour le destinataire d'une lettre recommandée avec avis de réception émise par les services fiscaux de laisser un proche en signer l'accusé de réception : l'administration fiscale considérerait qu'elle lui a été personnellement remise. Une instruction fiscale du 2 janvier 2009 (BOI 13L-1-09) précise en effet qu'en matière de droits d'enregistrement, d'impôt de solidarité sur la fortune, de timbres et taxes assimilées, la notification dont l'avis de réception n'est pas signé par le contribuable lui-même ou par son fondé de pouvoir, mais par un tiers qui n'a pas cette qualité juridique, est régulière à une double condition :

- le pli doit être remis à l'adresse indiquée par le contribuable,
- le signataire de l'avis de réception doit entretenir avec le contribuable des liens suffisants d'ordre personnel ou professionnel, de telle sorte que l'on puisse attendre qu'il fasse diligence pour transmettre le pli.

Pour en venir à ces conclusions, l'administration fiscale reprend deux décisions rendues par la Cour de cassation. Cette dernière estime d'abord qu'un avis de recouvrement devait être considéré comme étant régulièrement remis à un contribuable incarcéré dès lors que l'accusé de récep-

tion a été signé par un tiers remplissant les conditions précitées (C.Cass. 26 juin 2007). Dans une seconde décision retenue comme référence par l'instruction fiscale (C.Cass. 18 décembre 2007), la Cour de cassation a jugé qu'une mise en demeure de produire une déclaration de succession dont l'avis de réception aurait été signé par l'épouse non héritière du destinataire devait être considérée comme étant valablement remise.

Une notion trop floue pour être pertinente

Cette notion de liens suffisants semble pourtant trop floue pour être satisfaisante. En est-il de même lorsque l'avis de réception est signé par un concubin ou par l'un quelconque des membres de sa famille, voire encore une personne à son service ? Le pli devra-t-il être considéré comme étant remis au destinataire s'il est signé par un enfant mineur ? Le texte pourrait au minimum énumérer les catégories de personnes pouvant être considérées comme remplissant ces conditions. Au regard des conséquences que peuvent revêtir les contentieux fiscaux en termes de pénalités (majorations pouvant aller jusqu'à 40% en cas de taxation d'office), un tel manque de précision semble particulièrement malvenu. ●

Un avis aussi peu convaincant en matière d'urbanisme

Le Conseil d'État a, dans un avis daté du 3 mars 2009 (n°321157 publié au recueil Lebon), apporté une précision importante mais aussi peu satisfaisante que celle de la Cour de cassation. Elle porte cette fois-ci sur la procédure de notification des recours par l'auteur d'un contentieux, sous la forme d'une lettre recommandée avec accusé de réception. Le Conseil d'État a précisé que lorsque le destinataire se limite à soutenir devant le juge qu'il ne l'a pas reçue, la production du certificat de dépôt à la poste par l'auteur du recours suffit à justifier de l'accomplissement de la formalité de notification précitée sans que l'auteur du recours n'ait à produire l'accusé de réception. Le destinataire malchanceux ne dispose, à première vue, d'aucun moyen de défense. La théorie de l'émission l'emporte donc sur celle de la réception en matière de notification en droit de l'urbanisme.