



RÉPUB. IQUE
FRANÇAISE

Liberté
Égalité
Fraternité

2120-SD

(10/2019)

cerfa

N°10160*15

Direction générale des Finances publiques

Pôle de Contrôle des Revenus et du Patrimoine

15 AVENUE DE ROMANS BP 41039

26015 VALENCE CEDEX

Téléphone : 04.75.79.51.80

Mél : ddfip26-pcrp-drome@dgfip.finances.gouv.fr

POUR NOUS JOINDRE :

Réception : Du lundi au vendredi,

de 8h30 à 12h30

Accueil sur rendez-vous uniquement

Affaire suivie par : Anne-Laure BURGUNDER

Téléphone : 06.14.84.58.31

POLE CONTROLE REVENUS ET PATRIMOINE

15 AVENUE DE ROMANS

BP 41039

26015 VALENCE CEDEX

MADAME VALERIE DEPPE

1470 ROUTE DES VOULTES

26150 MARIGNAC EN DIOIS

AGISSANT EN QUALITE DE DONATAIRE

VALENCE, le 13 mars 2025

Objet : Proposition de rectification

Madame,

J'ai procédé à l'examen de l'acte de donation **du 04 août 2023 enregistré** auprès du Service de Publicité Foncière et de l'Enregistrement (SPFE) de la Drôme le 10 août 2023 sous le numéro 2023N 02050 comportant une exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit en application des dispositions de l'article 787 B du Code général des impôts.

Cet examen constitue une procédure normale dans le système déclaratif, car il est le garant du respect du principe d'égalité devant l'impôt. Vos déclarations sont présumées exactes et sincères. Toutefois, l'administration a pour mission de s'assurer de leur régularité.

Suite à cet examen, j'envisage de modifier la base de calcul et/ou le montant de certains impôts, droits et taxes pour les motifs exposés dans la présente proposition.

Dès réception de ce courrier, vous disposez d'un délai de trente jours pour m'adresser vos observations ou votre acceptation. En cas d'application de la procédure de rectification contradictoire, vous pouvez demander dans ce délai une prorogation de 30 jours. Sans réponse de votre part dans ce délai éventuellement prorogé, la proposition de rectification sera considérée comme acceptée.

J'appelle votre attention sur le fait que les droits résultant des rectifications proposées peuvent, dans les conditions fixées par la loi, être assortis de sanctions fiscales. Si vous avez des observations à ce sujet, vous disposez d'un délai de trente jours pour m'en faire part.

Pour discuter cette proposition de rectification ou y répondre, vous pouvez venir faire assister d'un conseil de votre choix¹. Si vous le souhaitez, nous pouvons convenir d'un rendez-vous.

Je vous informe que vous avez la possibilité de demander la régularisation de toutes les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances commises de bonne foi, qui apparaîtraient dans vos déclarations, si elles ont été souscrites dans les délais. Vous disposez d'un délai de 30 jours à compter de la réception du présent document pour adresser votre demande². Vous bénéficierez alors d'intérêts de retard réduits de 30 %, si vous déposez les déclarations rectificatives correspondantes.

En cas d'application de la procédure de rectification contradictoire et si, après nos échanges, des divergences subsistent, vous pouvez exercer le recours hiérarchique prévu à l'article L. 54 C du livre des procédures fiscales auprès de Monsieur Christophe Audouard, Inspecteur Principal des Finances Publiques (dont l'adresse figure en tête de page à gauche).

La présente lettre comporte 34 pages (17 feuilles), y compris celle-ci.

Je me tiens à votre disposition pour toute question relative à ce courrier et vous prie de croire, Madame, à l'assurance de ma considération distinguée.

Visa et nom de l'Inspecteur principal³

Le responsable du Pôle de Contrôle
des Revenus et du Patrimoine,

Inspecteur principal des Finances publiques

Anne-Laure BURGUNDER

Inspectrice des finances publiques

1 Voir article L. 54 B du livre des procédures fiscales.

2 Voir article L. 62 du livre des procédures fiscales.

3 En cas d'application des majorations pour manquement délibéré, pour manœuvres frauduleuses, pour abus de droit fiscal ou pour opposition à contrôle fiscal.

Les dispositions des articles 39 et 40 de la loi relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés garantissent les droits des personnes physiques à l'égard des traitements des données à caractère personnel (loi n° 78-17 du 6 janvier 1978).

Les articles L. 54 B, L. 54 C, L. 55, L. 57, L. 57 A, L. 61, L. 62, L. 64, L. 66, L. 67, L. 68, L. 69, L. 72, L. 72 A, L. 73, L. 74, L. 76 B, L. 80 A, L. 80 B, L. 80 D, L. 80 E, L. 189, L. 193, R*. 57-1, R*. 61-A-1, R*. 64-1, R. 80 E-1 et R*. 193-1 du livre des procédures fiscales et les articles 1727, 1728, 1729, 1731 bis, 1732 et 1758 A du code général des impôts peuvent être consultés sur le site Legifrance (<http://www.legifrance.gouv.fr>).

Objet de la présente proposition de rectification :

Contrôle de l'acte de donation du 4 août 2023 portant donation avec réserve d'usufruit du donateur , soit Madame Valérie Trompette, votre mère, demeurant 1470 Route des Voultes, 26150 Marignac en Diois, à vous même, Madame Sarah Deppe, domiciliée 1470 Route des Voultes, 26150 Marignac en Diois, Monsieur Benoît Deppe domicilié 1470 Route des Voultes, 26150 Marignac-en-Diois, Monsieur Pierre Deppe, 2 a Muhldorfstrasse Suisse, tous trois enfants de la donatrice et donataires à l'acte, de la **nue-propriété de l'Unique action de type A, portant le numéro un, de la société dénommée « Greentyle98 »**, dont le siège social est à 1470 Route des Voultes, 26470 à Marignac en Diois, identifiée sous le numéro siren 812 433 985 et immatriculée au Registre du commerce et des sociétés de Romans-sur-Isère.

S'agissant de la liquidation des droits de donation, une exonération de 75 % de la valeur des titres donnés, dite « Pacte Dutreil » et prévue à l'article 787 B du Code général des impôts (CGI), a été appliquée à la donation. Cette exonération partielle de droits de donation, constitutif d'un régime de faveur important, est soumis à **des conditions strictes**.

I. Droit de reprise de l'Administration

Selon l'article L.180 du Livre des procédures fiscales, « *Pour les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, les droits de timbre, ainsi que les taxes, redevances et autres impositions assimilées, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle de l'enregistrement d'un acte [...].*

Toutefois, ce délai n'est opposable à l'administration que si l'exigibilité des droits et taxes a été suffisamment révélée par le document enregistré ou présenté à la formalité [...] sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures. »

Lorsque les conditions requises pour l'application de la prescription abrégée ne sont pas réunies, le délai de reprise est le délai de longue durée prévu par l'article L.186 du Livre des procédures fiscales, qui dispose : « *Lorsqu'il n'est pas expressément prévu de délai de prescription plus court ou plus long, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant celle du fait générateur de l'impôt. »*

Il résulte donc de l'article L 180 du Livre des procédures fiscales que l'application de la prescription abrégée est subordonnée à la double condition :

- que l'administration ait eu connaissance des droits omis par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration ;
- que l'exigibilité de ces droits soit établie d'une manière certaine par l'acte ou la déclaration sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures.

Au cas particulier, l'acte de donation du 27 avril 2021 a appliqué l'exonération partielle des droits de mutation prévue par l'article 787 B du Code général des impôts (dispositif connu sous le nom "Pacte DUTREIL"), exonération applicable sous certaines conditions et engagements du donataire pris dans l'acte.

Eu égard aux recherches réalisées par l'Administration afin de s'assurer du respect de certaines conditions, (Recherche notamment des organigrammes, actes et documents juridiques des sociétés concernées), la prescription sexennale prévue à l'article L.186 du LPF est applicable.

Le délai de reprise, en cours à ce jour, expirera donc le 31 décembre 2029.

Cette proposition de rectification intervient dans le délai de reprise de l'administration.

II. Procédure de rectification

Aux termes de l'article L.55 du Livre des procédures fiscales (LPF), « Sous réserve des dispositions de l'article L. 56, lorsque l'administration des impôts constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dues en vertu du code général des impôts ou de l'article L. 2333-55-2 du code général des collectivités territoriales, les rectifications correspondantes sont effectuées suivant la procédure de rectification contradictoire définie aux articles L. 57 à L. 61 A. »

L'article L.57 du même Livre prévoit que « L'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation.

Sur demande du contribuable reçue par l'administration avant l'expiration du délai mentionné à l'article L. 11, ce délai est prorogé de trente jours.

L'article L. 11 du livre des procédures fiscales prévoit qu'« A moins qu'un délai ne soit prévu par le présent livre, le délai accordé aux contribuables pour répondre aux demandes de renseignements, de justifications ou d'éclaircissements et, d'une manière générale, à toute notification émanant d'un agent de l'administration des impôts est fixé à trente jours à compter de la réception de cette notification ».

Au cas présent, il est fait application de la procédure de rectification contradictoire prévue par les articles L 55 et L 57 du Livre des procédures fiscales.

III. Exercice du droit de communication

III-A. Textes applicables

- Article L. 81 du Livre des procédures fiscales :

« Le droit de communication permet aux agents de l'administration, pour l'établissement de l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts, d'avoir connaissance des documents et des renseignements mentionnés aux articles du présent chapitre dans les conditions qui y sont précisées.

Pour l'établissement de l'assiette et le contrôle de l'impôt, le droit de communication peut porter sur des informations relatives à des personnes non identifiées, dans les conditions fixées par décret en Conseil d'Etat pris après avis de la Commission nationale de l'informatique et des libertés.

Le droit prévu au premier alinéa s'exerce sur place ou par correspondance, y compris électronique, et quel que soit le support utilisé pour la conservation des documents.

Les agents de l'administration peuvent prendre copie des documents dont ils ont connaissance en application du premier alinéa.

Des fonctionnaires des administrations des autres Etats membres peuvent assister à l'exercice du droit de communication dans les conditions prévues au 3 de l'article L. 45. »

- Article L. 85 du Livre des procédures fiscales :

« Les contribuables soumis aux obligations comptables du code de commerce doivent communiquer à l'administration, sur sa demande, les livres, les registres et les rapports dont la tenue est rendue obligatoire par le même code ainsi que tous documents relatifs à leur activité. »

- Article R*85-1 du Livre des procédures fiscales :

« Les sociétés redevables de l'impôt sur les sociétés doivent tenir l'ensemble des documents prévus à l'article L. 85 à la disposition des agents de l'administration à leur lieu d'imposition. »

- Article L. 102 B du Livre des procédures fiscales :

« I. – Les livres, registres, documents ou pièces sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication, d'enquête et de contrôle de l'administration doivent être conservés pendant un délai de six ans à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis.

Sans préjudice des dispositions du premier alinéa, lorsque les livres, registres, documents ou pièces mentionnés au premier alinéa sont établis ou reçus sur support informatique, ils doivent être conservés sous cette forme pendant une durée au moins égale au délai prévu au premier alinéa de l'article L. 169.

Sans préjudice du premier alinéa du présent I, lorsque les documents et pièces sont établis ou reçus sur support papier, ils peuvent être conservés sur support informatique ou sur support papier, pendant une durée égale au délai prévu au même premier alinéa. Les modalités de numérisation des factures papier sont fixées par arrêté du ministre chargé du budget.

Les pièces justificatives relatives à des opérations ouvrant droit à une déduction en matière de taxes sur le chiffre d'affaires sont conservées pendant le délai prévu au premier alinéa.

Les registres tenus en application du 9 de l'article 298 sexdecies F du code général des impôts et du X des articles 298 sexdecies G et 298 sexdecies H du même code sont conservés pendant dix ans à compter du 31 décembre de l'année de l'opération.

I bis. – Les informations, documents, données, traitements informatiques ou système d'information constitutifs des contrôles mentionnés au 1° du VII de l'article 289 du code général des impôts et la documentation décrivant leurs modalités de réalisation doivent être conservés pendant un délai de six ans à compter de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis, sur support informatique ou sur support papier, quelle que soit leur forme originale.

II. – Lorsqu'ils ne sont pas déjà mentionnés aux I ou I bis, les informations, données ou traitements soumis au contrôle prévu au IV de l'article L. 13 doivent être conservés sur support informatique jusqu'à l'expiration du délai prévu au premier alinéa de l'article L. 169. La documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements doit être conservée jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle à laquelle elle se rapporte. »

- Article L. 76 B du Livre des Procédures Fiscales :

« L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande. »

IV Droit applicable

Selon les dispositions de l'article 750 ter du Code général des impôts, « 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, 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 [...] ».

En application des dispositions combinées des articles 666 et 758 du Code général des impôts, les biens transmis sont évalués à leur valeur vénale au jour du fait générateur de l'impôt.

Article 666 du CGI : « Les droits proportionnels ou progressifs d'enregistrement et la taxe proportionnelle de publicité foncière sont assis sur les valeurs. »

Article 758 du CGI : « Pour les transmissions à titre gratuit des biens meubles [...], la valeur servant de base à l'impôt est déterminée par la déclaration détaillée et estimative des parties [...] ».

Toutefois, lorsque les biens sont donnés avec une réserve d'usufruit du donateur, l'article 669, I du Code général des impôts prévoit : « Pour la liquidation des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière, la valeur de la nue-propriété et de l'usufruit est déterminée par une quotité de la valeur de la propriété entière, conformément au barème ci-après :

AGE de l'usufruitier	VALEUR de l'usufruit	VALEUR de la nue-propriété
Moins de :		
21 ans révolus	90 %	10 %
31 ans révolus	80 %	20 %
41 ans révolus	70 %	30 %
51 ans révolus	60 %	40 %
61 ans révolus	50 %	50 %
71 ans révolus	40 %	60 %
81 ans révolus	30 %	70 %
91 ans révolus	20 %	80 %
Plus de 91 ans révolus	10 %	90 %

Pour déterminer la valeur de la nue-propriété, il n'est tenu compte que des usufruits ouverts au jour de la mutation de cette nue-propriété. »

La liquidation des droits de donation est effectuée par application du tarif prévu par l'article 777 du Code général des impôts sur la valeur donnée, après application d'abattement et rapport fiscal des donations intervenues depuis moins de quinze ans conformément aux dispositions combinées des articles 779 et 784 du code général des impôts.

Article 777 : « Les droits de mutation à titre gratuit sont fixés aux taux indiqués dans les tableaux ci-après, pour la part nette revenant à chaque ayant droit :

Tableau I

Tarif des droits applicables en ligne directe

FRACTION DE PART NETTE TAXABLE	TARIF applicable (%)
N'excédant pas 8 072 €	5
Comprise entre 8 072 € et 12 109 €	10
Comprise entre 12 109 € et 15 932 €	15
Comprise entre 15 932 € et 552 324 €	20
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	40
Au-delà de 1 805 677 €	45

»

Article 779 I. – « Pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, il est effectué un abattement de 100 000 € sur la part de chacun des ascendants et sur la part de chacun des enfants vivants ou représentés par suite de prédécès ou de renonciation. »

Article 784 : « Les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires et, dans l'affirmative, le montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation, et la date de l'enregistrement de ces actes.

La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, à l'exception de celles passées depuis plus de quinze ans, et, lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable.

Pour le calcul des abattements et réductions édictés par les articles 779, 790 B, 790 D, 790 E et 790 F il est tenu compte des abattements et des réductions effectués sur les donations antérieures visées au deuxième alinéa consenties par la même personne. »

De plus, en application de l'article 787 B du code général des impôts, la donation de titres de sociétés peut, si certaines conditions sont satisfaites, bénéficier d'une exonération des droits de mutation à titre gratuit à concurrence de 75 % de leur valeur.

Article 787 B du Code général des impôts (version en vigueur du 24 mai 2019 au 18 août 2022) :

« Sont exonérées de droit de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès, entre vifs ou, en pleine propriété, à un fonds de pérennité mentionné à l'article 177 de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises si les conditions suivantes sont réunies :

a. Les parts ou les actions mentionnées ci-dessus doivent faire l'objet d'un engagement collectif de conservation d'une durée minimale de deux ans en cours au jour de la transmission, qui a été pris par le défunt ou le donateur, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, avec d'autres associés. Le présent engagement peut être pris par une personne seule, pour elle et ses ayants cause à titre gratuit, sous les mêmes conditions. Lorsque les parts ou actions transmises par décès n'ont pas fait l'objet d'un engagement collectif de conservation, un ou des héritiers ou légataires peuvent entre eux ou avec d'autres associés conclure dans les six mois qui suivent la transmission l'engagement prévu au premier alinéa ;

b. 1. L'engagement collectif de conservation doit porter sur au moins 10 % des droits financiers et 20 % des droits de vote attachés aux titres émis par la société s'ils sont admis à la négociation sur un marché réglementé ou, à défaut, sur au moins 17 % des droits financiers et 34 % des droits de vote, y compris les parts ou actions transmises. Ces pourcentages doivent être respectés tout au long de la durée de l'engagement collectif de conservation. Les associés de l'engagement collectif de conservation peuvent effectuer entre eux des cessions ou donations des titres soumis à l'engagement. Ils peuvent également admettre un nouvel associé dans l'engagement collectif à condition que cet engagement collectif soit reconduit pour une durée minimale de deux ans. L'engagement collectif de conservation est opposable à l'administration à compter de la date de l'enregistrement de l'acte qui le constate.

Dans le cas de titres admis à la négociation sur un marché réglementé, l'engagement collectif de conservation est soumis aux dispositions de l'article L 233-11 du code de commerce.

2. L'engagement collectif de conservation est réputé acquis lorsque les parts ou actions détenues depuis deux ans au moins, directement ou indirectement dans les conditions prévues au 3 du présent b, par une personne physique seule ou avec son conjoint, le partenaire avec lequel elle est liée par un pacte civil de solidarité ou son concubin notoire atteignent les seuils prévus au premier alinéa du 1, sous réserve que cette personne ou son conjoint, le partenaire lié à elle par un pacte civil de solidarité ou son concubin notoire exerce depuis deux ans au moins dans la société concernée son activité professionnelle principale ou l'une des fonctions énumérées au 1° du 1 du III de l'article 975 lorsque la société est soumise à l'impôt sur les sociétés. En cas de détention indirecte, l'exonération partielle est accordée dans les proportions et sous les conditions prévues au 3 du présent b.

3. Pour le calcul des pourcentages prévus au premier alinéa du 1, il est tenu compte des titres détenus par une société possédant directement une participation dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation visé au a et auquel elle a souscrit. La valeur des titres de cette société qui sont transmis bénéficie de l'exonération partielle à proportion de la valeur réelle de son actif brut qui correspond à la participation ayant fait l'objet de l'engagement collectif de conservation. L'exonération s'applique également lorsque la société détenue directement par le redevable possède une participation dans une société qui détient les titres de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement de conservation.

Dans cette hypothèse, l'exonération partielle est appliquée à la valeur des titres de la société détenus directement par le redevable, dans la limite de la fraction de la valeur réelle de l'actif brut de celle-ci représentative de la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet d'un engagement de conservation. Le bénéfice de l'exonération partielle est subordonné à la condition que les participations soient conservées inchangées à chaque niveau d'interposition pendant toute la durée de l'engagement collectif. Toutefois, le bénéfice du régime de faveur n'est pas remis en cause en cas d'augmentation de la participation détenue par les sociétés interposées ;

c. Chacun des héritiers, donataires ou légataires prend l'engagement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de conserver les parts ou les actions transmises pendant une durée de quatre ans à compter de la date d'expiration du délai visé au a. Le cas échéant, la société dont les titres sont transmis, qui possède directement ou indirectement dans les conditions prévues au 3 du b une participation dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation mentionné au a, doit conserver cette participation durant cette même période ;

d. L'un des associés mentionnés au a ou l'un des héritiers, donataires ou légataires mentionnés au c exerce effectivement dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation, pendant la durée de l'engagement prévu au a et pendant les trois années qui suivent la date de la transmission, son activité professionnelle principale si celle-ci est une société de personnes visée aux articles 8 et 8 ter, ou l'une des fonctions énumérées au 1° du 1 du III de l'article 975 lorsque celle-ci est soumise à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option ;

[...]

e. La déclaration de succession ou l'acte de donation doit être appuyée d'une attestation de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation certifiant que les conditions prévues aux a et b ont été remplies jusqu'au jour de la transmission.

L'héritier, le donataire ou le légataire adresse, sur demande de l'administration et dans un délai de trois mois à compter de cette demande, une attestation, que la société dont les parts ou actions font l'objet des engagements de conservation mentionnés aux a et c lui transmet, certifiant que les conditions prévues aux a à d ont été respectées de manière continue depuis la date de la transmission.

Dans un délai de trois mois à compter du terme de l'engagement de conservation mentionné au c, l'héritier, le donataire ou le légataire adresse à l'administration une attestation, que la société lui transmet, certifiant que les conditions prévues aux a à d ont été respectées jusqu'à leur terme.

En cas de détention indirecte des parts ou actions faisant l'objet des engagements de conservation mentionnés aux a et c, chacune des sociétés composant la chaîne de participation transmet aux personnes soumises à ces engagements, dans les cas prévus aux deuxième et troisième alinéas du présent e, une attestation certifiant du respect, à son niveau, des obligations de conservation prévues aux a et c ;

[...]

Les dispositions du présent article s'appliquent en cas de donation avec réserve d'usufruit à la condition que les droits de vote de l'usufruitier soient statutairement limités aux décisions concernant l'affectation des bénéfices. »

L'article 975.-III.-1.1° du Code général des impôts, cité par le d) de l'article 787 B du même Code, prévoit :

« III.-1. Sont également exonérés les biens ou droits immobiliers mentionnés au 1° de l'article 965 et les parts ou actions mentionnées au 2° du même article 965 représentatives de ces mêmes biens ou droits, lorsque ces biens et droits immobiliers sont affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale d'une société soumise, de droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés, sous réserve que le redevable :

1° Exerce dans la société la fonction de gérant, nommé conformément aux statuts d'une société à responsabilité limitée ou en commandite par actions, d'associé en nom d'une société de personnes ou de président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire d'une société par actions.

Les fonctions mentionnées au premier alinéa du présent 1° doivent être effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale, dans les catégories imposables à l'impôt sur le revenu des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux et revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62, au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France. Cette rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories, à l'exclusion des revenus non professionnels ».

L'article 1655 quinquies du Code général des impôts dispose : « pour l'application du présent code et de ses annexes, la société par actions simplifiée est assimilée à une société anonyme ».

Il résulte de ces dispositions qu'une exonération partielle des droits d'enregistrements exigibles au titre d'une donation de parts de sociétés est possible lorsque différentes conditions sont satisfaites, tenant :

- à l'activité de la société dont les titres sont donnés : activité commerciale, industrielle, agricole ou libérale et par assimilation, holding animatrice d'un groupe de sociétés à activité opérationnelle ; toutefois, l'exonération s'applique également lorsque la société dont les titres sont donnés a la qualité de « société interposée » au sens donné à cette notion par le 3 du b) de l'article 787 B du CGI (la société dont les titres sont transmis détient elle-même directement (ou indirectement et dans la limite de deux niveaux d'interposition) des participations couvertes par un engagement collectif de conservation en cours lors de la donation) ;

- à l'étendue des droits donnés sur les parts : si la nue-propriété des parts seulement est donnée, les droits de vote de l'usufruitier doivent être limités aux décisions concernant l'affectation des bénéfices ;

- à l'existence d'un engagement collectif ou unilatéral de conservation des parts représentant au moins 17 % des droits financiers et 34 % des droits de vote attachés ; cet engagement peut être "réputé acquis" lorsque les deux conditions suivantes sont réunies :

- les parts ou actions détenues depuis deux ans au moins par le donateur (seul ou avec son conjoint ou le partenaire avec lequel il est lié par un PACS ou son concubin notoire) atteignent les seuils minima requis dans le cadre de la souscription d'un engagement collectif ;
- le donateur (ou son conjoint ou son partenaire avec lequel il est lié par un PACS ou son concubin notoire) exerce depuis plus de deux ans dans la société concernée son activité professionnelle principale ou une fonction de direction ;

- à la souscription par chacun des donataires dans l'acte de donation d'un engagement individuel de conservation des parts transmises pendant une durée de quatre ans et au maintien constant du pourcentage de participation en cas de détention indirecte;

- à l'exercice effectif dans la société opérationnelle par l'un des donataires, pendant les trois ans qui suivent la date de la transmission, d'une fonction de direction énumérée au 1° du 1 du III de l'article 975 du CGI, soit président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire d'une société par actions.

Dès lors, la condition relative aux modifications statutaires impératives, traduit la volonté de réserver ce dispositif aux réelles transmissions d'entreprises, c'est à dire aux situations conduisant au transfert effectif du pouvoir décisionnel dans l'entreprise au nu-propriétaire.

Durant l'engagement collectif ou unilatéral de conservation, la fonction de direction éligible peut être exercée par une personne morale si celle-ci est signataire de l'engagement.

V. Rectification envisagée

V-A Acte soumis à la formalité de l'enregistrement

Par acte de donation du 4 août 2023 (enregistré le 10 août 2023 auprès du SPFE de la Drôme sous les références 2023N02050), il a été constaté la donation à votre profit, de la nue-propriété de 1 action de la SAS , identifiée sous le siren 812433985 et immatriculée au Registre du commerce et des sociétés de Romans-sur-Isère.

L'acte de donation indique que la valeur en toute propriété des titres donnés s'élève à 800 000 €, pour une valeur en nue-propriété transmise, compte tenu de l'âge de l'usufruitier, égale à 400 000 €, soit pour une valeur taxable égale à 100 000 €.

La société est actuellement gérée, par Madame Valérie Trompette, donatrice susnommée, en qualité de Présidente.

Il est précisé que cette donation de parts, entre dans le champ d'application, de l'engagement collectif réputé acquis.

Il est précisé également que Madame Sarah Deppe est nommée Directrice Générale de la société, pour assister la Présidente actuelle, pour une durée indéterminée, ce qui est accepté par l'intéressée.

La Directrice Générale exercera ses fonctions conformément aux pouvoirs qui lui sont dévolus à l'article 16 des statuts.

Elle s'engage, par ailleurs, conformément aux dispositions du texte (détaillées ci-après) à exercer une fonction de direction au sein de la société, pendant une durée de trois ans à compter de la signature de l'acte de transmission.

V-B Sur le Pacte Dutreil et les donations démembrées.

1) Mutations concernées.

L'article 787 B du CGI prévoit une exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit en faveur des transmissions par décès ou entre vifs des parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.

L'exonération partielle prévue à l'article 787 B du CGI est susceptible de s'appliquer aux donations démembrées.

Le caractère général de la formule vise tous les types de démembrements :

- donation de la nue-propriété avec réserve d'usufruit ;
- donation d'usufruit ;
- donation simultanée de l'usufruit et de la nue-propriété à des personnes différentes.

Conformément à l'article 787 B, a du CGI, les parts ou les actions de la société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale doivent faire l'objet d'un engagement collectif de conservation d'une durée minimale de deux ans en cours au jour de la transmission, qui a été pris par le défunt ou le donateur, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, seul ou avec d'autres associés.

L'engagement collectif, compte tenu de sa nature, doit en principe être souscrit, sans exigence d'un seuil individuel minimal de détention, par le défunt ou le donateur et au moins un autre associé de la société, que celui-ci soit une personne physique ou une personne morale.

Autrement dit, l'engagement collectif doit être souscrit par au moins deux personnes propriétaires des titres, personnes physiques ou morales (interposition), sans exigence d'un seuil minimal de détention.

En toute hypothèse, l'engagement doit être pris notamment par la personne morale qui détient directement la participation dans la société dont les titres font l'objet de l'engagement de conservation.

En application du premier alinéa de l'article 787 B, c du CGI, pour bénéficier de l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit sur la valeur des titres transmis, l'héritier, le donataire ou le légataire doit s'engager, dans la déclaration de succession (au pied de la déclaration ou dans un acte faisant l'objet d'un enregistrement séparé) ou dans l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, à conserver les parts ou les actions transmises pendant une durée de quatre ans à compter de la fin de l'engagement collectif ou unilatéral de conservation.

2) Conditions restrictives concernant les donations démembrées.

L'application de l'exonération partielle prévue à l'article 787 B du CGI aux donations consenties avec réserve d'usufruit est subordonnée à la condition que les droits de vote de l'usufruitier soient limités dans les statuts aux seules décisions concernant l'affectation des bénéfices.

L'article 787 B i prévoit expressément, que les dispositions de l'article s'appliquent aux donations avec réserve d'usufruit, à la condition que les droits de vote de l'usufruitier, **soient statutairement** limités aux décisions concernant l'affectation des bénéfices.

La renonciation de l'usufruitier à l'intégralité de ses droits de vote, y compris ceux se rapportant aux décisions concernant l'affectation des résultats, soit au-delà même des prescriptions de l'article 787 B du CGI, ne fait pas obstacle à l'application du régime de faveur prévu audit article, sous réserve toutefois que cette renonciation figure dans les statuts. Il n'est pas envisageable de déroger à cette dernière condition. En effet, la limitation des droits de l'usufruitier par les statuts, c'est-à-dire au sein même du pacte social, peut seule en garantir la solidité juridique et, par suite, au cas particulier des « pactes Dutreil », justifier l'application dérogatoire de l'avantage fiscal concerné dans des situations où les titres de l'entreprise ne sont pas transmis en pleine propriété.

La donation de titres consentie avec réserve d'usufruit ne peut pas bénéficier de l'exonération partielle prévue à l'article 787 B du CGI en l'absence de mention statutaire en vigueur au jour de la donation relative à la restriction du droit de vote de l'usufruitier aux seules décisions relatives à l'affectation des bénéfices.

La délibération d'assemblée générale limitant les droits de vote de l'usufruitier à l'affectation des bénéfices ne répond pas aux conditions posées par l'article 787 B du CGI. En effet, cette décision, postérieure à l'acte de donation, n'est pas inscrite dans les statuts, l'article 13 des statuts ne comportant pas de restriction au droit de vote de l'usufruitier dans les assemblées générales ordinaires. De plus, il n'existe aucune garantie de pérennité de la mention figurant dans l'assemblée puisque la délibération renvoie au pacte qui est susceptible d'être révoqué.

CA Paris 06-03-2017 n° 14/08101.

En effet, l'article 787 B i qui prévoit que « *Les dispositions du présent article s'appliquent en cas de donation avec réserve d'usufruit à la condition que les droits de vote de l'usufruitier soient statutairement limités aux décisions concernant l'affectation des bénéfices.* »

Cette restriction dans la répartition de l'exercice du droit de vote entre usufruitier et nu-propriétaire a d'ailleurs fait l'objet de questions parlementaires pour en éclairer la portée (RM Roubaud publiée au JO le 21/12/2010, p. 13754, n° 80202 ; RM Des Esgaulx publiée au JO Sénat le 17/01/2013, p. 166, n°01108), où il était soulevé que la perte de l'essentiel des droits de vote de l'usufruitier, à l'exception de l'approbation des comptes et distributions de dividendes, ne favorisait pas les transmissions anticipées d'un chef d'entreprise à ses enfants parfois mineurs. A cette occasion, le Ministère a rappelé que la finalité du « pacte Dutreil » et la justification de l'avantage fiscal corrélatif nécessite une transmission véritable du pouvoir décisionnel au donataire, dont la limitation des droits de vote de l'usufruitier dans les statuts assure l'effectivité.

Dans un arrêt du 7 mars 2017, la dixième chambre de la Cour d'appel de Paris a considéré qu'il était indispensable que cette condition spécifique pour les donations avec réserve d'usufruit soit prévue dans les statuts au jour de la transmission (CA de Paris, Pôle 5, 10^{ème} Chambre, 7 mars 2017, n°14-08101).

Dans un arrêt du 9 décembre 2020, la Cour de cassation vient confirmer que l'exonération partielle des droits de mutation est non seulement subordonnée à une modification statutaire des clauses relatives à l'affectation des résultats, mais qu'en plus cette modification doit être préalable à la donation (Cour de cassation du 9 décembre 2020 (Pourvoi n° 19-14016)).

En outre, une récente décision du juge judiciaire (CA Reims, 28 février 2023 n° 22/1009) rendue en matière de responsabilité civile professionnelle du Notaire est l'occasion de rappeler, une nouvelle fois, que l'exonération en matière de pacte Dutreil, en cas de donation de la nue-propriété avec réserve d'usufruit, est conditionnée à la modification statutaire, préalable à la donation, venant limiter les droits de l'usufruitier aux seules décisions concernant l'affectation des bénéfices.

Pour ce faire, la modification statutaire doit être opposable à l'administration fiscale (dépôt des statuts modifiés auprès de l'INPI/greffe, enregistrement des statuts modifiés notamment), ce qui suppose que cette modification soit réalisée en amont de la donation et non pas le jour même.

De plus, la donation démembrée, réserve de nombreux avantages fiscaux, et doit donc répondre à des conditions rigoureuses qui doivent être scrupuleusement respectées.

En effet, Le pacte Dutreil permet également de mettre en place une donation ayant pour objet la nue-propriété des titres de la société :

- ainsi, au titre du démembrement, le donateur diminuera de l'assiette taxable la valorisation de son usufruit réservé en application du barème de l'article 669 du CGI ;
- ensuite, il conviendra d'appliquer l'exonération partielle des 75 % au titre du dispositif Dutreil ;
- enfin, il conviendra de déduire les abattements légaux disponibles (Ex: 100 000 euros par parent/enfant).

3) Sur les règles concernant les modifications statutaires.

Les statuts d'une entreprise constituent ses bases. Ce document contient les informations clés de la société, ainsi que ses règles de fonctionnement et ses objectifs. Les statuts régissent également les relations entre les associés, ainsi que celles entre les associés et l'entreprise elle-même.

Les statuts incluent donc des informations obligatoires selon la loi, et supplémentaires pour permettre aux associés de s'organiser au mieux.

Seules les informations inscrites dans les statuts doivent être mises à jour en cas de changement.

La modification des statuts implique le respect d'une procédure complexe et stricte :

- en premier lieu, les associés ou actionnaires doivent voter pour approuver la décision ou les décisions. Ce vote a lieu lors d'une assemblée générale **extraordinaire** au cours de laquelle une décision collective est prise, selon les modalités de vote précisées dans les statuts.

A contrario, les décisions prises en Assemblée générale ordinaire ne peuvent pas entraîner de modifications statutaires.

Les décisions prises en Assemblée extraordinaire sont consignées dans un procès-verbal. Ce document officialise la décision prise et doit être signé par l'ensemble des associés.

- en second lieu, certaines décisions doivent faire l'objet d'un enregistrement du procès-verbal de décision, cette deuxième étape est requise, par exemple lors de l'augmentation du capital en apport en nature.

- en troisième lieu, les associés doivent également publier une annonce légale de modification dans un Journal d'annonces légales du département où se situe le siège social. Cette annonce doit être publiée dans un délai d'un mois de la prise de décision.

Cette publication a pour but d'informer les tiers des changements survenus au sein de l'entreprise.

- en quatrième lieu, la procédure de modification des statuts se conclut avec l'inscription au registre du greffe du Tribunal de commerce compétent.

Les associés ont un mois après la publication de l'annonce légale pour déclarer la modification statutaire auprès du Tribunal. Ou le Guichet Unique de l'INPI actuellement.

V--C Sur l'application au cas particulier des conditions requises aux donations démembreées.

Comme il l'a été décrit supra, par acte du 4 août 2023, Madame Trompette donne la nue-propriété, pour y réunir l'usufruit au décès du donateur, à ses trois enfants, de l'action Greenstyle 98 pour une valeur en toute propriété égale à 800 000 € et en nue-propriété égale à 400 000 €.

Ladite société a pour objet social :

Toutes opérations de prestation de services et de mise en œuvre industrielle et commerciale se rapportant à :

- la réalisation de mission de conseil et de services dans les domaines de la finance et de l'actuariat ;
- la conception d'outils dans ces domaines ;
- la création, l'acquisition, la location, la prise en location-gérance de tous fonds de commerce, la prise à bail, l'installation, l'exploitation de tous établissements, fonds de commerce, usines, ateliers, se rapportant à l'une ou l'autre des activités spécifiées ci-dessus ;
- la prise, l'acquisition, l'exploitation ou la cession de tous procédés, brevets et droits de propriété intellectuelle concernant ces activités ;
- la participation, directe ou indirecte, de la Société dans toutes opérations financières, mobilières ou immobilières ou entreprises commerciales ou industrielles pouvant se rattacher à l'objet social ou à tout autre objet similaire ou connexe ;
- toutes opérations quelconques contribuant à la réalisation de cet objet.

Conformément aux dispositions précitées, cette donation Dutreil avec démembrement de propriété, exigeait un changement antérieur à la transmission, des dispositions statutaires relatives aux droits de vote des différents signataires de la mutation.

Or, au cas particulier, la dernière modification des statuts de la société Greenstyle98 date du **20 décembre 2019**, (publication A2019007904), et comporte l'article 15 intitulé « **Nue-propriété-Usufruit** » qui prévoit que :

Sauf convention contraire, notifiée à la société, les associés détenant l'usufruit d'actions représentent valablement les associés détenant la nue-propriété ; toutefois, le droit de vote appartient à l'associé détenant l'usufruit pour les délibérations ordinaires et extraordinaires.

Cependant, les associés concernés peuvent convenir de toute autre répartition du droit de vote aux consultations collectives.

La convention est notifiée par lettre recommandée à la société, qui sera tenue d'appliquer cette convention pour toute consultation collective qui aurait lieu après l'expiration d'un délai d'un mois suivant l'envoi de cette lettre.

Toutefois, dans tous les cas, l'associé détenant la nue-propriété a le droit de participer aux consultations collectives.

Le droit préférentiel de souscription aux actions nouvelles de numéraire et celui du droit d'attribution d'actions gratuites est réglé en l'absence de conventions spéciales entre les parties, selon des dispositions bien déterminées par le même article.

Force est de constater, que la dernière mise à jour des statuts est bien antérieure, à la date de transmission portant Pacte Dutreil qui date du 4 août 2023.

En aucun cas ces statuts porte limitation du droit de vote de l'usufruitier à l'affectation des bénéfices, bien au contraire.

Je vous rappelle que, l'article 787 B i prévoit expressément, que les dispositions de l'article s'appliquent aux donations avec réserve d'usufruit, à la condition que les droits de vote de l'usufruitier, **soient statutairement** limités aux décisions concernant l'affectation des bénéfices.

Ces dispositions très strictes et rigoureuses n'ont pas été respectées au cas particulier.

VI-Sur la notion d'engagement réputé acquis.

1) Sur la notion elle-même.

Conformément aux dispositions de l'article 787 B, b du CGI, l'engagement collectif est réputé acquis lorsque les parts ou actions détenues depuis deux ans au moins, directement ou indirectement, par le défunt (ou le donateur) seul ou avec son conjoint, partenaire de Pacs ou concubin notoire atteignent les seuils exigés pour la conclusion d'un engagement collectif sous réserve que cette personne ou son conjoint, partenaire ou concubin notoire exerce depuis plus de deux ans dans la société concernée son activité professionnelle principale ou certaines fonctions de direction.

Cette disposition, qui permet aux héritiers (ou donataires) de bénéficier de l'exonération partielle alors même qu'aucun engagement collectif n'a été souscrit avant la transmission, est issue de l'article 57 de la loi 2006-1771 du 30 décembre 2006 et s'applique depuis le 1er janvier 2007.

Les conditions permettant de réputer acquis l'engagement peuvent être vérifiées par une personne physique seule, pour elle et ses ayants cause à titre gratuit, sous les mêmes conditions qu'un **engagement unilatéral** de conservation et sous réserve de respecter l'ensemble des conditions attachées aux engagements réputés acquis.

L'exonération partielle n'est accordée que lorsque l'un des détenteurs des titres exerce dans la société effectivement depuis deux ans au moins à la date de la transmission :

- son **activité professionnelle principale** s'agissant d'une société de personnes visée à l'article 8 ou 8 ter du CGI ;

- ou l'une des **fonctions de direction** énumérées à l'article 975, III-1-1° du CGI s'agissant d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option.

Les parties doivent **justifier** du respect de cette condition au jour de la transmission par tous les moyens compatibles avec la procédure écrite.

2) Sur les règles particulières de l'engagement réputé acquis et son incidence sur la fonction de Direction.

Pendant la totalité de la période visée supra, soit trois ans après la date de la transmission, la fonction de direction doit être effectivement exercée par :

- l'un des **associés signataires** de l'engagement unilatéral ou collectif de conservation des titres de la société cible, y compris, par tolérance, lorsque cet associé a, depuis la signature de cet engagement, transmis tous les titres qui y sont soumis ;
- ou, à compter de la transmission, par l'un des **héritiers, légataires ou donataires** qui a pris l'engagement individuel de conserver les titres ainsi reçus.

Mais en cas d'**engagement réputé acquis**, l'un des héritiers, donataires ou légataires doit exercer une fonction de direction afin de remplir les exigences de l'article 787 B, d du CGI. Néanmoins, cela n'exclut pas qu'un autre associé, y compris le donateur, exerce également une autre fonction de direction.

Le bénéfice de l'exonération partielle ne trouve pas à s'appliquer lorsque, **postérieurement à la transmission**, le donateur assure lui-même la fonction de dirigeant de la société. En effet, dans cette situation, le **donateur** n'est pas signataire d'un engagement de conservation. Dès lors, il ne remplit pas les exigences fixées à l'article 787 B, d du Code précité (Rép. Moreau : AN 7-3-2017 n° 99759).

L'administration s'en tient à une application littérale de l'article 787 B, d du CGI. Cet article impose que la fonction de direction soit exercée, après la transmission, soit par l'un des associés signataires de l'acte d'engagement collectif de conservation, soit par l'un des donataires ayant pris l'engagement individuel de conservation. Lorsque l'engagement collectif de conservation est réputé acquis, le donateur n'étant pas signataire d'un engagement collectif de conservation, la fonction de direction ne peut dès lors être assurée que par l'un des donataires. On peut néanmoins se demander si, dès lors que l'engagement est « réputé acquis », le donateur n'est pas également « réputé signataire » de cet engagement.

Pour autant, et contrairement à ce qui résultait du Bofip daté du 6 avril 2021, le donateur peut continuer à exercer une autre fonction de direction après la transmission. Il n'a donc pas à cesser toute fonction de direction au sein de la société cible.

Dutreil et engagement réputé acquis : le bénéficiaire doit diriger la société post-transmission
Cass. com. 24-1-2024 n° 22-10.413

3) Sur la notion de fonction de Direction à exercer dans le cadre de l'engagement réputé acquis.

Le titulaire doit consacrer à ses fonctions une **activité** et des **diligences constatées et réelles** (par exemple, animation effective de l'activité des directeurs fonctionnels salariés, signature des pièces essentielles, contacts suivis avec les représentants du personnel, les principaux clients ou fournisseurs, etc.).

Comme exposé précédemment, le titulaire doit consacrer à ses fonctions une activité et des diligences constantes et réelles. Les règles et la jurisprudence applicables aux conditions d'exercice des fonctions en vigueur pour l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) et l'impôt desur la fortune immobilière (IFI) sont transposables aux textes régissant les donations réalisées au moyen du Pacte Dutreil (voir base légale).

Dès lors, lorsque la société est soumise à l'impôt sur les sociétés, l'une des personnes ayant signé l'engagement collectif de conservation ou l'un des héritiers, donataires ou légataires ayant pris l'engagement individuel doit exercer l'une des fonctions de direction éligibles pour l'exonération d'IFI au titre des biens professionnels.

Il s'agit des fonctions énumérées limitativement à l'article 975, III-1-1° du CGI pour la définition des actifs professionnels exonérés d'IFI.

Cet article dispose que « *Sont également exonérés les biens ou droits immobiliers mentionnés au 1° de l'article 965 et les parts ou actions mentionnées au 2° du même article 965 représentatives de ces mêmes biens ou droits, lorsque ces biens et droits immobiliers sont affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale d'une société soumise, de droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés, sous réserve que le redevable :*

Exerce dans la société la fonction de gérant, nommé conformément aux statuts d'une société à responsabilité limitée ou en commandite par actions, d'associé en nom d'une société de personnes ou de président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire d'une société par actions.

JURISPRUDENCE APPLICABLE.

La fonction de direction doit être exercée de manière effective et continue, ces deux conditions étant cumulatives : il s'agit donc de consacrer à ses fonctions une activité et des diligences constantes et réelles.

Ainsi, dans un litige relatif à l'appréciation du caractère effectif de l'exercice des fonctions de Présidente du conseil de surveillance pour la qualification de biens professionnels exonérés d'impôt de solidarité sur la fortune, la Cour de cassation (Cass. com. 29 mars 2011 10-15.571 317 F-D) a conclu au défaut d'exercice de ces fonctions dès lors que les procès-verbaux des délibérations du conseil de surveillance révélaient que la présidente se contentait de mener les débats mais n'intervenait pas de façon active dans les questions relatives à la gestion de la société.

Cette décision reste suivie par les tribunaux et cours d'appel (voir notamment CA Colmar 29 avril 2021 n°19/00301)

De même, Arrêt CA de Bordeaux 10-3-2003 n° 01-5358, 1e ch. sect. A, Aurières : RJF 1/04 n° 96 :

L'administration apporte la preuve, qui lui incombe, que le directeur général de droit d'une société n'exerce pas effectivement ses fonctions en établissant :

- l'**absence de bureau** au sein de la société,
- la **signature** de toutes les **déclarations fiscales et sociales** par le président-directeur général, le directeur administratif ou le chef comptable,
- la **signature des contrats** par le président-directeur général, le directeur administratif ou le directeur financier.

Les attestations versées par l'intéressé aux débats n'établissent pas l'effectivité des fonctions, dès lors qu'elles mentionnent seulement un contact téléphonique permanent et un passage à la société deux à trois jours par semaine à partir de 16h30 ou 17h jusqu'à 18h, alors que la société réalise un chiffre d'affaires de 100 000 000 de francs grâce à 24 agences implantées sur tout le territoire et employant plus de 200 personnes.

La Cour d'Appel (Arrêt CA de Colmar (29 avril 2021 n° 19/00301)) a jugé que la qualification de biens professionnels ne pouvait être retenue pour les **titres détenus en usufruit, la nue-propriétaire étant présidente du conseil de surveillance de la société**, en retenant :

- que le conseil de surveillance exerce le contrôle permanent de la gestion de la société par le directoire,
- que les procès-verbaux des délibérations du conseil de surveillance révélaient que la présidente se contentait de mener les débats mais n'intervenait pas de façon active dans les questions relatives à la gestion de la société,
- qu'au vu de l'ensemble des éléments analysés, les contribuables n'établissent pas que celle-ci exerçait de façon effective les fonctions de présidente dudit conseil.

Ces critères ont également été retenus par la Cour de Cassation, Cf. Cass. com. 29-3-2011 n° 10-15.571 (n° 317 F-D), Verheyde : RJF 7/11 n° 902.

VI-A Application au cas particulier.

Dans l'acte du 4 août 2023, il est précisé que la société est actuellement gérée par Madame Valérie Deppe, donatrice, en qualité de Présidente.

Parts pour lesquelles la donatrice entre dans le champ d'application de l'engagement collectif réputé acquis.

Le donataire, en ce qui le concerne, prendra ci-après l'engagement individuel prévu audit article, lui permettant de bénéficier de l'exonération de 75 % de la valeur des parts.

En vue de bénéficier des dispositions de l'article 787 B du Code général des impôts permettant une exonération partielle des droits de mutation, les parties déclarent :

- que la société dont les parts sont transmises exerce une activité entrant dans le champ d'application dudit article dès la conclusion de l'engagement de conservation et ce jusqu'à son terme, ainsi qu'il résulte d'une attestation d'éligibilité délivrée le 2 août 2023 par le Cabinet A et T demeurée ci-jointe et annexée aux présentes ;
- que le donateur détenait les seuils minimums de droits de vote et/ou financiers durant les deux ans précédant la présente donation.
- que le donateur exerce effectivement son activité professionnelle principale et exerce effectivement une fonction de direction au sein de la société depuis plus de deux ans précédant la donation.

De sorte qu'il y a lieu de considérer l'engagement collectif comme réputé acquis.

- que les donataires prennent, chacun en ce qui les concerne, l'engagement pour eux et leurs ayants cause à titre gratuit, héritiers, donataires ou légataires, de conserver pendant au moins quatre ans à compter de la date d'expiration de l'engagement collectif les parts sociales ou les actions dont ils sont respectivement titulaires ;

- que Madame Sarah Deppe, donataire, s'engage expressément à exercer une fonction de direction au sein de la société, pendant une durée de trois ans à compter des présentes.

Les trois signataires de l'engagement individuel, et donc donataires à l'acte étaient susceptibles de remplir cette fonction, puisqu'ils sont tous les trois majeurs, mais Madame Sarah Deppe s'est engagée à le faire.

1) Sur les éléments recueillis par l'Administration concernant les fonctions de Direction exercées au sein de la société dénommée « Greenstyle98 ».

1-1 Objet de la société

Il a été rappelé dans le corps de l'acte du 4 août 2023, et dans un paragraphe précédent

Ladite société a pour objet social :

Toutes opérations de prestation de services et de mise en œuvre industrielle et commerciale se rapportant à :

- la réalisation de mission de conseil et de services dans les domaines de la finance et de l'actuariat ;
- la conception d'outils dans ces domaines ;
- la création, l'acquisition, la location, la prise en location-gérance de tous fonds de commerce, la prise à bail, l'installation, l'exploitation de tous établissements, fonds de commerce, usines, ateliers, se rapportant à l'une ou l'autre des activités spécifiées ci-dessus ;
- la prise, l'acquisition, l'exploitation ou la cession de tous procédés, brevets et droits de propriété intellectuelle concernant ces activités ;
- la participation, directe ou indirecte, de la Société dans toutes opérations financières, mobilières ou immobilières ou entreprises commerciales ou industrielles pouvant se rattacher à l'objet social ou à tout autre objet similaire ou connexe ;
- toutes opérations quelconques contribuant à la réalisation de cet objet.

Il est donc constaté que la société dont les titres sont transmis, a pour objet principal, le conseil pour affaires et autres conseils de gestion, donc une activité bien spécifique, requérant des compétences notamment dans le domaine particulier du Conseil, de l'Actuariat et des Finances.

Elle prend la forme d'une SAS soumise à l'impôt sur les sociétés, et réalise un bénéfice net au titre du dernier exercice égal à 53 608 €.

Elle ne détient pas de participation capitalistique particulière.

Elle a été créée en 2015 par Madame Valérie Deppe (née Trompette).

1-2 Rôle et statut du Président au sein de la société.

L'article 16 des statuts prévoit que la société est représentée, dirigée et administrée par un représentant, personne physique ou morale.

Le Président est nommé ou renouvelé dans ses fonctions par l'associé unique ou l'assemblée des associés.

Les fonctions de Président prennent fin, soit par le décès, la démission, la révocation, l'expiration de son mandat, soit par l'ouverture à l'encontre de celui-ci d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

Le Président dirige la société et la représente à l'égard des tiers. A ce titre, il est investi des pouvoirs les plus étendus, pour agir en toute circonstance au nom de la société, dans les limites de l'objet social, et des pouvoirs expressément dévolus par la loi et les statuts à l'associé unique.

Les dispositions des présents statuts limitant les pouvoirs du président sont inopposables aux tiers.

Le Président peut déléguer à toute personne de son choix certains de ses pouvoirs pour des fonctions spécifiques ou l'accomplissement de certains actes.

1-3 Rôle et statut du Directeur Général au sein de la société.

Le même article 16 des statuts prévoit que l'associé unique ou l'assemblée des associés peuvent nommer un Directeur Général, personne physique ou morale, pour assister le Président.

Le Directeur Général dispose des mêmes pouvoirs que le Président, sous réserve des limitations éventuellement fixées par la décision de nomination ou par une décision ultérieure.

Le Directeur général dispose du pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers dans les conditions fixées par la décision de nomination.

1-4) Personnes nommées aux fonctions de Direction dans la société « Greenstyle98 ».

Madame Valérie Trompette, donatrice à l'acte (divorcée de Monsieur Deppe) a été nommée Présidente de la société à sa création.

Elle est la seule dirigeante, jusqu'à l'annonce au Bodacc du 21 décembre 2023 (Annonce n° 596 du Bodacc B n° 20230246), par laquelle Madame Valérie Deppe reprend son nom de jeune fille (Trompette) et nomme sa fille Madame Sarah Deppe, Directeur général de la société.

Cette décision n'a fait l'objet d'aucune modification statutaire.

2) Condition de l'exercice réel des fonctions du donataire des parts dans le cadre d'un engagement collectif réputé acquis.

Rappel du principe

Les juges de première instance et la Cour d'Appel confirment la lecture faite par l'administration fiscale du d de l'article 787 B du Code général des impôts.

L'exigence posée par le d dudit article tenant à l'exercice d'une fonction de direction pendant les trois années qui suivent la date de la transmission, concerne « l'un des associés mentionnés au a ou l'un des héritiers, donataires ou légataires mentionnés au c.

Le a précise que l'engagement collectif de conservation est pris par le donateur, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, avec d'autres associés.

Il résulte de cette formulation que les associés auxquels renvoi e le d sont les parties qui ont signé l'engagement avec le donateur, rédaction qui exclut que le donateur, une des parties à l'acte, puisse être en même temps un des associés avec qui il a conclu l'engagement.

Dès lors, postérieurement à la transmission, les fonctions de direction doivent être exercées par l'un des bénéficiaires de la transmission, ou l'un des associés signataires de l'engagement collectif. Le donateur est par principe non signataire de l'engagement collectif, puisque celui-ci est réputé acquis.

C'est la fonction principale de Direction qui doit être exercée par l'un des donataires, pendant trois années successives, mais il a été admis que le donateur puisse exercer une autre fonction.

Application au cas particulier.

- S'agissant de Madame Sarah Deppe.

Madame Sarah Deppe a été nommée Directeur général de la société Greenstyle98 le 21 décembre 2023 soit plus de quatre mois après l'acte de transmission des parts et l'engagement portant pacte Dutreil.

En tout état de cause, sur les trois donataires à la transmission, elle était l'unique personne susceptible d'endosser ces fonctions, puisque les deux autres intéressés sont des mineurs et donc dans l'incapacité juridique d'assurer ces fonctions (5 et 6 ans).

Or, force est de constater que le contrôle effectif et pertinent d'une telle société requiert un minimum d'expérience, de compétences et de connaissances dans le domaine du Conseil et des Finances.

Les conditions du texte, infligées dans le cas particulier de l'engagement réputé acquis, confirmée par une jurisprudence très récente de la Cour de cassation (24.01.2024), accentue cette spécificité, puisque l'avantage fiscal accordé est subordonné à une implication forte au sein de l'entreprise.

Cette implication est requise de l'auteur de la transmission qui, seul ou au titre de la cellule conjugale à laquelle il appartient, doit durant les deux années précédant la transmission exercer une fonction de direction ou une activité principale dans la société et détenir les seuils minima des droits de vote et des droits financiers requis pour la souscription d'un pacte d'associés.

Elle est, par ailleurs, exigée du bénéficiaire de la transmission ou du moins de l'un d'entre eux, à moindre degré.

Mais il ne peut se contenter d'être un associé passif. Il doit s'impliquer personnellement dans la direction ou l'activité de l'entreprise durant la période de trois ans requise.

Or, il ressort des éléments détenus par le service, que Madame Sarah Deppe est danseuse. C'est d'ailleurs spécifié dans l'acte de transmission du 4 août 2023.

Elle est diplômée depuis 2016, d'un bachelier en danse contemporaine. Elle collabore depuis à de nombreux spectacles itinérants.

Elle danse depuis son plus jeune âge. Elle a fait partie du Ballet junior du Conservatoire de Lille avant de rejoindre l'Ecole du Ballet du Nord – Olivier Dubois, Centre Chorégraphique National de Roubaix en 2013.

Ensuite, elle a continué en tant qu'autodidacte et a travaillé avec d'innombrables compagnies de danse et collabore entre autres avec les Cie Le Grand Jeu de Louis Ziegler, Jill Crovisier au Luxembourg.

S'installant à Bruxelles, elle prend part à de nombreux projets auprès de chorégraphes.

Elle intègre en 2019 le Conservatoire Royal d'Anvers où elle poursuit un master en chorégraphie, et y développe de nombreux projets qu'elle performe dans divers théâtres et festivals d'arts contemporains dont KVS, Charleroi Danse, Cuerpo Romo à Madrid, Festavaleke à Bruxelles.

En 2022, elle commence à travailler avec Olga de Soto et rejoint l'équipe de création du projet « Tra/ceology » (titre de travail).

Elle travaille également auprès de Guilhem Chatir dans le cadre du projet commissionné par le musée des Augustins à Toulouse.

Force est de constater, que l'activité de Madame Sarah Deppe, riche artistiquement, notamment ces dernières années, n'est pas compatible avec les compétences requises pour assurer pleinement, de manière effective et diligente, les fonctions de la société « Greenstyle98 ».

De plus, elle est itinérante et travaille beaucoup à l'étranger.

Madame Sarah Deppe, a été nommée Directeur général, plus de trois mois après la date de la transmission, afin de se conformer à lettre du texte tel que prévu par l'article 787 B du CGI.

Mais l'esprit du texte n'est pas celui-ci.

Ces conditions fiscales plus qu'avantageuses, ont été créées afin de faciliter la transmission d'entreprise en France, mais à condition que cette transmission soit réelle et sérieuse.

Elle n'est pas salariée de ladite société.

Elle a bénéficié, le 06 décembre 2021, d'un don manuel de sommes d'argent de Madame Valérie Trompette, d'un montant égal à 89 865 euros.

Le même jour, les deux intéressées ont signé une reconnaissance de dettes, pour un prêt de Madame Trompette en faveur de sa fille, d'un montant de 214 495 €.

si elle occupait pleinement ses fonctions de Directrice générale, elle serait rémunérée en tant que telle, comme dans toute société.

Tous ces éléments, constituent des faisceaux d'indices tendant à démontrer que Madame Sarah Deppe ne remplit donc pas les conditions requises par l'article 787 B d du Code général des impôts.

-S'agissant de Madame Valérie Deppe.

Madame Valérie Trompette (ex-Deppe) exerce la fonction de Présidente de la société, ce qui n'est pas interdit par le texte, puisque l'esprit du dispositif autorise une co-direction, à condition qu'après la transmission, l'un au moins des donataires exerce effectivement la fonction de Direction de ladite société.

Elle est par ailleurs, Directrice financière, et salariée du Groupe Optimind, spécialisé dans l'accompagnement des groupes dans le domaine de la finance, de l'actuariat, de la conformité, de la comptabilité, et de l'assistance réglementaire.

Elle possède donc toutes les compétences requises pour assurer la fonction de Direction de Greenstyle98.

Force est de constater, que les dispositions de l'article 787 B du Code général des impôts, régime de faveur par excellence et soumis à des conditions strictes, n'ont pas été respectées sur deux points fondamentaux : la mise à jour des statuts sur la répartition des pouvoirs entre nu-propriétaire et usufruitier, et la fonction de Direction, qui n'est pas assurée par l'un des donataires, dans le cadre d'un engagement réputé acquis.

En conséquence, l'exonération prévue par l'article 787 B et appliquée dans l'acte de donation ne peut être accordée.

Soit une remise en cause de la réduction d'un montant de 300 000 € mentionnée dans l'acte de donation au titre de l'exonération de 75 % de la valeur de l'action « Greenstyle98 » cédés pour la nue-propriété à Monsieur Pierre Deppe, Sarah Deppe, et Monsieur Benoît Deppe.

En conséquence la détermination de l'assiette de droits de donation est la suivante :

Valeur en pleine propriété des titres de la société : 800 000 €

Valeur de l'usufruit : 50 %, soit 400 000 €

Soit pour la nue-propriété donnée : 400 000 € à laquelle il convient d'appliquer le tarif des droits de donation (article 777 du CGI).

VI Liquidation

Il est rappelé que l'acte de donation a constaté des donations antérieures de moins de quinze ans (Cf. article 784 du CGI) ayant épuisé les abattements légaux applicables et taxées aux tranches de 5 %, 10 % et 15 % en totalité et à hauteur de 407 066 € pour la tranche du tarif de 20 %, soit une fraction de part nette taxable dans cette tranche de 129 326 €.

L'article 777 du Code général des impôts prévoit :

« Les droits de mutation à titre gratuit sont fixés aux taux indiqués dans les tableaux ci-après, pour la part nette revenant à chaque ayant droit :

Tableau I

Tarif des droits applicables en ligne directe

FRACTION DE PART NETTE TAXABLE	TARIF applicable (%)
N'excédant pas 8 072 €	5
Comprise entre 8 072 € et 12 109 €	10
Comprise entre 12 109 € et 15 932 €	15
Comprise entre 15 932 € et 552 324 €	20
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	40
Au-delà de 1 805 677 €	45

»

Après prise en compte des rappels de donations antérieures, il en résulte la liquidation des droits de donation à titre gratuit suivante, sur une assiette totale de 400 000 €, valeur déclarée de la nue-propriété de l'action Greestyle 98 que vous avez reçue :

En ce qui concerne Monsieur Pierre Deppe :

Base d'imposition : 400 000 / 3

133 333 €

A déduire abattement : 100 000 – 10 135 = 89 865 €

Part taxable : 43 468 €

Tranches	Montant disponible	Taux d'imposition	Droits de donation
Jusqu'à 8 072 €	8 072 €	5 %	404 €
De 8 072 € à 12 109 €	4 037 €	10 %	404 €
De 12 109 € à 15 932 €	3 823 €	15 %	573 €
De 15 932 € à 552 324 €	27 536 €	20 %	5 507 €
De 552 324 € à 902 838 €		30 %	
De 902 838 € à 1 805 677 €	0€	40 %	€
Au-delà de 1 805 677 €	€	45 %	€
TOTAL		-	6 888 €

En ce qui concerne Madame Sarah Deppe :

Base d'imposition : 400 000 / 3

133 333 €

A déduire abattement : déjà utilisé

Part taxable : 133 333 €

Tranches	Montant disponible	Taux d'imposition	Droits de donation
Jusqu'à 8 072 €	8 072 €	5 %	404 €
De 8 072 € à 12 109 €	4 037 €	10 %	404 €
De 12 109 € à 15 932 €	3 823 €	15 %	573 €
De 15 932 € à 552 324 €	117 401 €	20 %	23 480 €
De 552 324 € à 902 838 €		30 %	
De 902 838 € à 1 805 677 €	0€	40 %	€
Au-delà de 1 805 677 €	€	45 %	€
TOTAL		-	24 861 €
Déjà payé			4 861 €
Reste du			24 000 €

En ce qui concerne Monsieur Benoît Deppe :

Base d'imposition : 400 000 / 3

133 333 €

A déduire abattement : 100 000 – 10 135 = 89 865 €

Part taxable : 43 468 €

Tranches	Montant disponible	Taux d'imposition	Droits de donation
Jusqu'à 8 072 €	8 072 €	5 %	404 €
De 8 072 € à 12 109 €	4 037 €	10 %	404 €
De 12 109 € à 15 932 €	3 823 €	15 %	573 €
De 15 932 € à 552 324 €	27 536 €	20 %	5 507 €
De 552 324 € à 902 838 €		30 %	
De 902 838 € à 1 805 677 €	0€	40 %	€
Au-delà de 1 805 677 €	€	45 %	€
TOTAL		-	6 888 €

En conséquence, il est procédé au rappel des droits de donation non encore liquidés, soit le montant de 37 776 €

Application du principe de solidarité entre co-débiteurs face au paiement des droits de donation

En vertu de l'article 1705 du Code général des impôts, « Les droits des actes à enregistrer ou à soumettre à la formalité fusionnée sont acquittés, savoir :

[...]

6° [...] par les héritiers, légataires et donataires, leurs tuteurs et curateurs, et les exécuteurs testamentaires, pour les testaments et autres actes de libéralité à cause de mort. »

Aussi toutes les parties qui ont figuré dans un acte sont-elles tenues solidairement des droits d'enregistrement auxquels cet acte est soumis.

En application de l'article 1840 E du même Code, « Sous les réserves formulées aux articles 1840 C et 1840 D les personnes qui sont au regard du Trésor solidaires pour le paiement de l'impôt sont aussi solidaires pour le paiement des pénalités. »

Au cas particulier, deux propositions de rectifications sont adressées pour l'ensemble des redevables : l'une au donateur Madame Valérie Trompette, la seconde à l'un des donataires, Madame Sarah Deppe.

VII Pénalités

VII-A Intérêt de retard

Conformément à l'article 1727-I du Code général des impôts, « Toute somme, dont l'établissement ou le recouvrement incombe aux administrations fiscales, qui n'a pas été acquittée dans le délai légal donne lieu au versement d'un intérêt de retard. A cet intérêt s'ajoutent, le cas échéant, les sanctions prévues au présent code ».

L'intérêt de retard ne constitue pas une sanction, il est destiné à compenser le préjudice financier subi par le Trésor Public du fait de la perception différée de sa créance.

Article 1727 III du CGI : « Le taux de l'intérêt de retard est de 0,20 % par mois. Il s'applique sur le montant des créances de nature fiscale mises à la charge du contribuable ou dont le versement a été différé. »

Article 1727 IV – 1 du CGI : « L'intérêt de retard prévu à l'article 1727 est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté jusqu'au dernier jour du mois du paiement »

Au cas particulier, le point de départ de l'intérêt de retard sera fixé au premier jour du mois suivant la date de l'acte du 25 juillet 2019, et sera interrompu au dernier jour du mois de la présente proposition de rectification, soit le 30 novembre 2022.

Liquidation de l'intérêt de retard :

Date de souscription de l'engagement	04/08/2023
Point de départ de l'intérêt de retard	01/10/2023
Point d'arrêt de l'intérêt de retard	28/02/2025
Nombre de mois	17 mois
Taux global de l'intérêt de retard	2,20 %
Base d'imposition	37 776 €
Total de l'intérêt de retard : (Base d'imposition x taux global)	1 284 €

Majoration pour manquement délibéré

L'article 1729 a du CGI dispose que « Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de :

a. 40 % en cas de manquement délibéré ».

Au cas présent, elle ne sera pas appliquée votre bonne foi n'étant pas mise en cause.

RECAPITULATION DES SOMMES DUES

Année	2023
Total des droits simples	37 776 €
Intérêts de retard	1 284 €
Majoration art. 1729 a du CGI	
Total	39 060 €

