

362 impôt de solidarité sur la fortune - assiette - actif taxable - valeur nette des biens (CGI art. 885 E) - créances - sommes sur lesquelles porte l'obligation de restitution du quasi-usufruitier : non

En application de l'article 587 du Code civil, en cas de quasi-usufruit (en l'espèce une somme d'argent), l'usufruitier a le droit de se servir de la chose mais à charge de rendre, à la fin de l'usufruit, soit des choses de même quantité et qualité, soit leur valeur estimée à la date de la restitution.

Cette obligation de restitution de la somme reçue, qui ne prend naissance qu'au décès de l'usufruitier, ne constitue pas une dette déductible de l'assiette de son impôt de solidarité sur la fortune.

CA Toulouse 10 décembre 2012 n° 11/04016, 1^e ch. sect. 1

MM. Milhet, Prés. - Selarl Ribes, Av.

L'appel est général mais la saisine de la cour ne porte que les dispositions relatives au quasi-usufruit, aux rappels d'impôts d'ISF pour les années 2004, 2005 et 2006 de ce chef et à l'annulation de l'avis de mise en recouvrement de ce même chef.

En effet, le tribunal n'a pas statué mais réouvert les débats sur la question du compte-courant dans la SARL Fernand B., également visé par le redressement fiscal, de sorte qu'il n'est pas dessaisi sur ce second point.

Sur le quasi-usufruit

En vertu de l'article 885 E du CGI l'assiette de l'ISF est constituée par la valeur

nette au premier janvier de l'année de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant aux personnes visées à l'article 885 A.

Selon l'article 885 G les biens ou droits grevés d'un usufruit sont compris dans le patrimoine de l'usufruitier pour leur valeur en pleine propriété.

Aux termes de l'article 885 D les dettes grevant le patrimoine sont susceptibles d'être admises en déduction si elles satisfont aux conditions prévues à l'article 768 du CGI à savoir exister au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, être à la charge personnelle du redevable, être justifiées par tout mode de preuve compatible avec la procédure écrite, lesquelles sont cumulatives.

Suivant procès-verbal d'assemblée générale du 27 décembre 2001, M. B. a perçu dans le cadre de la liquidation de la société civile Groupe B. au titre du partage du reliquat d'actif dégageant un boni de liquidation de 25,9810 € par part sociale, la somme de 1 557 043,89 € au titre de ses 59 930 parts (n° 1 à 50 et 101 à 59 980) en pleine propriété et celle de 838 668,04 € au titre de ses 32 280 parts (n° 59 981 à 92 260) en usufruit (sous la nue-propriété de ses enfants et petits-enfants consentie par acte du 4 mai 1998), à charge de les restituer en fin d'usufruit.

Les époux B. n'ont pas déclaré cette dernière somme à l'actif de leur patrimoine et l'ont déclaré à son passif en tant que dette vis-à-vis des nu-propriétaires pour les montants de 876 064 € 2004, 870 931 € en 2005 et 884 250 € en 2006.

Or, seules les dettes dont l'existence est certaine à la date du fait générateur de l'impôt soit au 1^{er} janvier de l'année d'imposition sont déductibles de l'assiette de l'ISF.

S'agissant d'un quasi-usufruit puisqu'il porte sur une somme d'argent et donc une chose dont on ne peut faire usage sans la consommer, l'usufruitier a le droit de s'en servir mais à charge de rendre, à la fin de l'usufruit, soit des choses de même quantité et qualité soit leur valeur estimée à la date de la restitution, en application de l'article 587 du Code civil.

Cette obligation de restitution ne prendra naissance qu'à son décès ; cette obligation future de restituer la somme d'argent reçue ne constitue donc pas une dette déductible de l'ISF de l'usufruitier ; au demeurant, une telle déduction viderait de sa portée la règle selon laquelle l'usufruitier est imposable sur la valeur en toute propriété du bien.

Le redressement réintégrant dans l'assiette de l'ISF pour les années 2004 à 2006 la valeur en pleine propriété des fonds reçus selon les mêmes valeurs que celles déclarées en passif est donc légitime et autorisée par l'article 55 du LPF puisqu'il y a eu insuffisance, inexactitude ou omission dans les éléments servant de base au calcul de l'impôt qui devant figurer à l'actif et ont été irrégulièrement portés au passif.

La demande de dégrèvement des impositions correspondantes mises à la charge des époux B. de ce chef doit être rejetée.

Sur les demandes annexes

Les dépens de première instance et frais irrépétibles ont été à juste titre réservés par le tribunal puisque l'instance est toujours en cours devant cette juridiction.

Les dépens de l'instance d'appel doivent être intégralement supportés par M^{me} B. qui succombe dans ses prétentions au sujet de la question de la déduction du montant du quasi-usufruit, seule critiquée devant la juridiction du second degré, avec distraction au profit de l'avoué de l'appelant en application de l'article 699 du Code de procédure civile dès lors qu'en vertu de l'article R 202-6 du Code de procédure fiscale, la représentation par avoué est obligatoire devant la cour d'appel.

Elle ne peut, de ce fait, bénéficier des dispositions de l'article 700 du Code de procédure civile.

Par ces motifs : Infirme le jugement.

Observations

Décision conforme à la doctrine administrative (Décision de rescrit 23 janvier 2007 n° 2007/1 FP : BOI-PAT-ISF-30-60-20 n° 50 ; Doc. Lefebvre ENR-XII-14910).

L'analyse de l'administration et de la cour d'appel revient à traiter la dette de restitution comme une dette conditionnelle, en tant qu'elle est subordonnée au décès. Si tel est le cas, la dette n'est pas déductible (Cass. com. 20 mars 2007 n° 05-21.526 : RJF 7/07 n° 859 ; Cass. com. 20 septembre 2011 n° 10-17.555 : RJF 12/11 n° 1387).

Mais la qualification de « dette future » pose la question de savoir s'il ne s'agit pas d'une dette à terme déductible. En effet, l'obligation de restitution est certaine dans son principe et son montant, le décès est certain, seule la date étant inconnue.

La situation serait ainsi différente de celle d'un engagement de caution qui est éventuel tant qu'il n'est pas mis en œuvre (Cass. com. 4 mai 1993 n° 784 D : RJF 7/93 n° 1075 avec les précédents cités ; Cass. com. 24 mai 1994 n° 1260 P : RJF 8-9/94 n° 999 ; Cass. com. 23 février 1999 n° 482 D : RJF 5/99 n° 657).

Un arrêt de la Cour de cassation serait bienvenu.