

déclarables à l'*exit tax* (CGI, art 167 bis), si la participation dépasse 800 000 €. Les gains d'acquisition sont expressément exclus du champ de l'*exit tax*, car ils sont visés par un autre mécanisme, celui de la retenue à la source (CGI, art. 182 A ter, créé par L. fin. rect. n° 2010-1658, 29 déc. 2010 en vigueur au 1^{er} avril 2011). Cette dernière s'applique

sur la part du gain de source française, déterminée au prorata du temps travaillé en France durant la période d'acquisition. Un non-résident n'est pas assujéti aux prélèvements sociaux à 15,5 %, ni sur les gains d'acquisition, ni sur les plus-values de cession.

Gain taxable de 1 500 000 €	Vente après 1 an de conservation		Vente après 2 ans de conservation	
	Reste en France	Part en Belgique	Reste en France	Part en Belgique
Taux d'imposition global	64,50 %	30,00 %	42,00 %	15,00 %
Montant net récupéré	532 500 €	1 050 000 €	870 000 €	1 275 000 €

Par exemple, Pierre, qui a reçu 10 000 actions gratuites en France, sous la forme 1+1, est muté à Bruxelles le jour suivant l'acquisition des titres, réalisée au cours de 100 €. S'il vend ses titres plus de deux ans après son arrivée en Belgique pour une valeur de 150 €, le gain d'acquisition (1 000 000 €) subira une retenue à la source de 20 %, non libératoire de l'impôt, qui atteindra 22,5 % au barème après application d'un abattement de 50 % pour durée de détention. La plus-

value de cession (500 000 €) ne sera pas imposable en France, par application de la convention fiscale bilatérale en vigueur entre les deux pays (cf. CE, 15 déc. 2004, n° 259771, *Wattinne*), qui est par ailleurs en cours de renégociation. Le gain réalisé lors de la cession ne subit alors qu'une taxation globale de 15 %. Le récent arrêt du Conseil d'État du 1^{er} avril 2015 confirme ce principe de taxation (CE, 1^{er} avr. 2015, n° 369586). ♦

La force d'attraction de la communauté universelle

Les clauses de droit de retour et d'inaliénabilité qui affectent les droits en nue-propiété et en pleine propriété d'un époux, initialement marié sous le régime de la séparation de biens, ne font pas obstacle à leur entrée dans la communauté universelle.

► Par **Élise MEMBRIVES**
*Master 2 Droit du patrimoine professionnel (223),
 Université Paris-Dauphine,
 Rédigé sous la direction
 de Diane BRUNET-COURTOIS*

Si le droit de retour conventionnel et la clause d'inaliénabilité jouent leur rôle en toute efficacité en cas de prédécès, leur stipulation n'est pas en revanche un obstacle lorsque, de manière imprévisible, la communauté universelle du donataire se dissout par divorce.

Ainsi, la première chambre civile de la Cour de cassation considère, dans un arrêt du 18 mars 2015, que la stipulation d'une clause de droit de retour et d'une clause d'inaliénabilité du bien donné ne sont pas des freins à l'entrée du bien, objet de la libéralité, dans la communauté universelle de l'époux donataire (Cass. 1^{re} civ., 18 mars 2015, n° 13-16.567, P+B).

Rappel des faits

En 1973, une donation est consentie par deux époux au profit de leurs deux enfants sur la moitié des droits en pleine propriété d'un local commercial.

Classiquement, cet acte prévoit une clause de droit de retour conventionnel, assortie à une clause d'inaliénabilité. À la suite de leur divorce, les donateurs donnent à leurs deux enfants la nue-propiété du local, tout en se réservant l'usufruit. Près de vingt ans après, l'un des donataires qui était marié sous le régime de la séparation de biens opère avec son épouse un changement de régime matrimonial au profit de la communauté universelle. Les relations au sein de la famille et du couple semblent alors pérennes et l'acte de changement de régime reprend, au même titre que la donation-partage, ces deux clauses. Par la suite et d'un commun accord, les donateurs et donataires consentent un bail sur le local commercial, les loyers étant perçus uniquement par la mère, donatrice. Mais en 2001, les relations s'enveniment et le donataire marié sous le régime de la communauté universelle divorce. L'ex-épouse engage alors une action contre son ex-belle-mère en vue de réclamer la part des fruits de l'indivision existante sur le local, qui selon elle lui revient en sa qualité de coindivisaire. Si le tribunal de grande instance dans un arrêt infirmatif ne condamne pas la donatrice, telle n'est pas la position retenue par la Cour d'appel d'Aix-en-Provence qui la condamne à verser à l'ex-

épouse, un quart des loyers déjà perçus et un quart des loyers à percevoir par la suite. Elle lui octroie ainsi qualité de coïndivisaire du bien, objet de la libéralité. La donatrice se pourvoit en cassation au motif que tant l'acte de donation-partage, que l'acte de changement de régime comportaient et reprenaient les clauses de droit de retour et d'inaliénabilité. Par conséquent, l'aliénation du bien, objet de la donation, était interdite sans le consentement des usufruitiers donateurs, qui n'était en l'espèce pas intervenu.

La Cour de cassation rejette le pourvoi en considérant que la Cour d'appel a exactement décidé, en dehors de toute dénaturation, que les clauses de droit de retour et d'inaliénabilité affectant les droits de l'ex-époux sur le local ne faisaient pas obstacle à l'entrée de ceux-ci dans la communauté universelle des époux. La Cour de cassation attire ici l'attention des donateurs. S'ils ne souhaitent pas voir leur volonté contrariée par la force attractive de la communauté universelle (I), celle-ci ne doit pas s'exprimer par des clauses implicites (II).

I. La volonté des donateurs contrariée...

Historiquement, la philosophie du droit de retour s'explique par la méfiance du législateur envers le conjoint survivant, héritier par alliance afin de faire échec aux droits de ce dernier. Si la position du conjoint survivant au sein de la famille a évolué, le droit de retour perdure. À terme, en cas de prédécès sans descendance, le droit de retour se réalise et le bien réintègre le patrimoine du donateur pour être ainsi conservé dans la famille par le sang, ou à défaut, en valeur. L'assiette du droit de retour s'exerce dans la limite d'un quart de la succession et s'impute sur la part successorale de chaque donateur. Prévu par l'article 738-2 du Code civil ou à titre conventionnel, clause omniprésente dans les donations notariées, il fonctionne selon un mécanisme contractuel simple. La réintégration des biens s'effectue rétroactivement par le seul effet de la stipulation. Elle joue comme une condition résolutoire du prédécès du donataire : le bien est réputé n'avoir jamais intégré le patrimoine du donataire. Par l'effet du droit de retour, les aliénations antérieures sont résolues et les biens et droits donnés reviennent libres de toutes charges.

Quant à la clause d'inaliénabilité prévue par l'article 900-1 du Code civil, elle complète et renforce l'efficacité du droit de retour en faisant obstacle par dérogation au principe de la libre disposition des biens à tout transfert de propriété postérieur à l'acte des biens donnés ou légués. C'est une inaliénabilité conventionnelle qui en principe, permet d'assu-

rer que le bien sera inaliénable pendant une durée limitée. Insérée dans la donation, cette clause nécessairement temporaire et stipulée tout au plus pour la durée de vie du donateur – et non du donataire – permettra, pour une durée significative de maintenir le caractère familial du bien.

En stipulant ces deux clauses, les donateurs se pensaient sûrement à l'abri. Ainsi, leur second fils, qui avait aussi reçu concomitamment à son frère un quart des droits en pleine propriété sur le local, a souhaité céder ses droits à ce dernier afin qu'il en détienne la moitié en pleine propriété. Dès lors, il a dû, dans l'acte de cession, faire intervenir les donateurs afin qu'ils renoncent tant à l'interdiction d'aliéner qu'au droit de retour. Ces clauses étaient donc pleinement efficaces, même pour des cessions intrafamiliales, et la volonté des parents respectée en son ensemble. Dans ce même esprit, l'acte de changement de régime reprenait ces clauses, interdisant ainsi au donataire d'aliéner, sans le consentement des usufruitiers donateurs, ses droits sur le bien donné. La stipulation de la clause d'inaliénabilité avait vocation à empêcher l'entrée du bien donné dans la communauté du donataire. Pour autant, la Cour d'appel et la Cour de cassation ont retenu la qualité de coïndivisaire à l'ex-épouse et à ce titre, son droit à réclamer sa part dans les revenus et les fruits issus de la mise en location du local donné. Cette position découle des actes notariés qui selon elles ne permettaient pas de retenir que ces clauses aient formellement fait obstacle à l'entrée du bien dans la communauté universelle des époux. Sous le visa de l'article 1134 du Code civil, les juges leur reprochent le manque de précision, et l'imprécision quant à la volonté des donateurs qui n'était pas clairement exprimée dans les deux actes notariés susvisés.

II. ... par la stipulation d'une clause inadaptée

La Cour de cassation par cet arrêt met en garde les donateurs et attire leur attention : si leur volonté est de ne pas gratifier le conjoint du bien donné, la clause de droit de retour combinée à une clause d'inaliénabilité ne sont pas des instruments juridiques efficaces. Certes, l'acte de changement de régime matrimonial reprenait ces deux clauses, mais la volonté des donateurs n'était pas explicite. Le changement de régime matrimonial de la séparation de biens à la communauté universelle implique que les biens qui étaient personnels à chacun deviennent communs au couple. Or, si la clause de droit de retour ne joue pas sans prédécès, les donateurs avançaient comme argument que la clause d'inaliénabilité empêchait l'entrée en communauté du bien donné.