



fiscablog.fr
Informer-Documenter-Former

La Lettre de Novembre 2022

JURISPRUDENCE

Le seuil d'exonération des plus-values en fonction des recettes et le démembrement des parts

**Arrêt de la Cour Administrative d'Appel de DOUAI du 13 octobre 2022,
n° 20 DA 01459**

Source : Légifrance [CAA de DOUAI, 4ème chambre, 13/10/2022, 20DA01459](#)

NB : le bon fonctionnement des liens hypertextes (soulignés et en bleu) nécessite que votre application PDF prenne en charge la détection automatique des liens.

Introduction :

La Cour Administrative d'Appel de DOUAI a jugé qu'en cas de **démembrement** des parts sociales, le **seuil d'exonération** des plus-values en fonction des **recettes** prévu à [l'article 151 septies du CGI](#) s'apprécie selon la **quote-part des droits des associés** telle qu'elle résulte de ce démembrement, nonobstant le fait que le nu-proprétaire et l'usufruitier détenaient à eux seuls la totalité du capital et qu'ils étaient soumis à une imposition commune à l'impôt sur le revenu.

LES FAITS

Mme B... détenait 499 parts sociales sur le total des 500 parts composant le capital d'une société civile d'exploitation agricole (SCEA) D..., la part restante étant détenue par son mari.

Le 30 janvier 2002, Mme B... avait consenti une **donation temporaire** à son époux de **l'usufruit** de 224 de ces 499 parts pour une période de cinq années, puis, le 30 janvier 2006, avait renouvelé cette donation pour une même durée, soit jusqu'au 29 janvier 2011.

Pendant cette période, Mme B... détenait donc la pleine propriété de 275 parts, et la nue-propriété des 224 parts dont son époux détenait temporairement l'usufruit, en plus de la pleine propriété d'1 part.

Par conséquent, du 30 janvier 2002 au **29 janvier 2011**, l'**usufruit** des parts était détenu à **55% par Mme B...** et à 45% par M. B... .

A l'issue de cette période, Mme B... a recouvré la pleine propriété des 499 parts qu'elle détenait, et a procédé à la **cession** des dites parts.

Elle a placé cette dernière sous le **régime d'exonération** de [l'article 151 septies du CGI](#), réservé aux entreprises dont **les recettes annuelles moyennes des 2 exercices précédents n'excèdent pas 250 000 €**.

NB : les recettes annuelles moyennes globales de la SCEA s'élevaient à 360 338,50 € au titre des années 2009 et 2010.

A la suite d'un examen de situation fiscale personnelle portant sur l'année 2011, **l'administration fiscale a remis en cause l'exonération** des plus-values.

Pour ce faire, elle a mis en œuvre, par une première proposition de rectifications de 2014, la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, puis, par une seconde proposition an 2016 (ndlr : la première proposition ayant interrompu la prescription) avait maintenu le redressement, mais en abandonnant le motif tiré de l'abus de droit.

L'administration estimait que la plus-value ne pouvait être exonérée d'imposition sur le fondement de l'article 151 septies du code général des impôts dès lors que le montant des **recettes** perçu par Mme B..., au cours de la période de référence, **excédait le seuil d'exonération**, notamment eu égard à l'**imposition commune** des époux à l'impôt sur le revenu.

Leur réclamation visant les impositions supplémentaires ayant été rejetée, M. et Mme B... ont porté le litige devant le **tribunal administratif** de Rouen, qui leur a **accordé la décharge** de ces impositions par un jugement du 16 juin 2020.

Le ministre de l'économie, des finances et de la relance a relevé **appel** de ce jugement, et la **Cour Administrative d'Appel** de DOUAI, par son arrêt du 13 octobre 2022, a **rejeté la requête du ministre** et confirmé la décision du Tribunal administratif.

LE DROIT

Afin d'asseoir sa décision, la CAA évoque les articles **8, 70 et 151 septies du CGI**.

[Article 8](#) :

L'article 8 du CGI prévoit l'assujettissement à l'impôt sur le revenu, à hauteur des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société, des associés de certaines sociétés, et notamment les sociétés civiles, n'ayant pas opté pour l'assujettissement à l'IS.

Il précise que :

*« En cas de démembrement de la propriété de tout ou partie des parts sociales, l'usufruitier est soumis à l'impôt sur le revenu **pour la quote-part correspondant aux droits dans les bénéfices que lui confère sa qualité d'usufruitier**. Le nu-proprétaire n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu à raison du résultat imposé au nom de l'usufruitier ».*

[Article 70](#) :

Cet article dispose notamment que :

*« Pour l'application de l'article 151 septies, les plus-values réalisées par une société civile agricole non soumise à l'impôt sur les sociétés sont imposables au nom de chaque associé... selon les règles prévues pour les exploitants individuels **en tenant compte de sa quote-part dans les recettes de la société** ».*

[Article 151 septies](#) :

Enfin, cet article prévoit notamment, s'agissant de la **prise en compte des recettes** au regard des plafonds permettant l'exonération totale ou partielle, que

*« Il est également tenu compte des **recettes réalisées par les sociétés** mentionnées aux articles 8 et 8 ter et les groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont il est associé ou membre, **à proportion de ses droits dans les bénéfices de ces sociétés et groupements...** ».*

APPLICATION DES PRINCIPES AUX FAITS

La Cour Administrative d'Appel fait une **application littérale** des textes : en cas de donation en usufruit de parts sociales d'une société civile d'exploitation agricole, si le nu-proprétaire conserve la qualité d'associé au titre desdites parts sociales, **ses droits dans les bénéfices sociaux de la société sont diminués à hauteur de la donation faite à l'usufruitier**, lequel est d'ailleurs soumis à l'impôt sur le revenu pour la quote-part correspondant aux droits dans les bénéfices que lui confère cette qualité.

Dans ces conditions, et dès lors que l'article 151 septies prévoit qu'il est tenu compte des **recettes** de la société à proportion des **droits des associés dans ses bénéfices**, la Cour estime qu'il convient de tenir compte de cette répartition afin d'apprécier le montant des recettes annuelles pour **l'appréciation du seuil** d'exonération des plus-values.

Elle **écarte** par ailleurs l'argumentation de l'administration qui faisait valoir que le nu-proprétaire et l'usufruitier détenaient **l'ensemble du capital social** de la société et faisaient, compte tenu de leur situation au regard de l'impôt sur le revenu, l'objet d'une **imposition commune**.

Dès lors que **Mme B...** détenait, au cours des années **2009 et 2010**, période de référence, **55% de l'usufruit** des parts sociales de la société, la fraction des recettes de la société à prendre en compte la concernant s'élevait à **198 186 €** (55% des recettes moyennes totales de la SCEA s'élevant à 360 338,50 €).

Cette somme étant **inférieure au seuil d'exonération de 250 000 €**, Mme B... pouvait à bon droit se prévaloir de l'exonération de la plus-value réalisée en 2011 après avoir récupéré la pleine et entière propriété des 499 parts, et résultant de la cession de ces dernières.

LA DECISION

La Cour administrative d'Appel juge que « *c'est donc à bon droit que les premiers juges ont estimé que la plus-value réalisée par Mme B..., à l'occasion de la cession des 499 parts qu'elle détenait sur le total des 500 parts composant le capital de la SCEA D..., était **exonérée** en application des dispositions de l'article 151 septies du code général des impôts et n'avait donc pas lieu d'être intégrée dans leurs revenus de l'année 2011* ».

Elle **confirme** ainsi **le jugement** du Tribunal administratif de ROUEN, et **rejette l'appel** du ministre.

COMMENTAIRES

En procédant à l'application littérale des textes, la CAA est dans le droit fil de la **jurisprudence** du Conseil d'Etat.

Ainsi, dans deux arrêts liés ([CE du 14 novembre 2018, n° 407063](#) et [407065](#)), la Haute Assemblée s'était attachée à une **lecture littérale de l'article 151 septies** du CGI.

Dans ces espèces, l'administration prétendait ajouter à la quote-part des recettes de l'associé dans le bénéfice de l'associé le montant des rémunérations déduites du résultat comptable, et réintégré à ce résultat pour le calcul du bénéfice imposable.

Le Conseil d'Etat avait quant à lui estimé que cette quote-part devait être calculée en fonction de la **proportion des droits dans les bénéficiaires comptables** de la société ou du groupement, **tels qu'ils résultent du pacte social**, comme le prévoit l'article 151 septies.

Sans vouloir préjuger de l'intention des époux B... lors de la donation temporaire d'usufruit et de son renouvellement, et des buts poursuivis autres que fiscaux, on ne peut que souligner le bon déroulement des opérations à leur profit.

On observera d'ailleurs que **dans un premier temps**, l'administration avait mis en œuvre la procédure de répression des **abus de droit** visée à l'article [L 64 du Livre des Procédures fiscales](#) :

*« Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, **recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles...** ».*

Puis, elle y avait renoncé, sans doute confrontée à la difficulté de démontrer que l'opération avait un but **exclusivement fiscal** (« *aucun autre motif* »). En effet, la donation d'usufruit, fût elle temporaire, pouvait également comporter des **visées patrimoniales**, ce qui a souvent conduit le Comité de l'abus de droit fiscal, voire les juridictions, à sanctionner dans cette hypothèse l'utilisation des dispositions de l'article L 64 (voir par exemple [Conseil d'Etat du 31 mars 2017, n° 395550](#), ou les décisions 2012-32, 2012-33 et 2012-40 de [la séance du 25 octobre 2012 du Comité](#)),

Cependant, [l'article L 64 A du LPF](#), applicable aux actes passés ou réalisés depuis le 1^{er} janvier 2020, est venu compléter l'arsenal de l'administration fiscale par la procédure dite du « **mini-abus de droit** » fiscal.

Cette procédure, mise en vigueur par la Loi de Finances pour 2019, se calque sur la procédure d'abus de droit classique, en **reprenant le critère** de recherche de **l'application littérale des textes** en vue d'atténuer la charge fiscale.

Mais cet article **diffère** de l'article L 64 toujours en vigueur en ce que l'administration doit démontrer que les actes passés avaient pour **motif principal** (et non pas exclusif), d'atténuer ou éluder l'impôt.

On peut donc légitimement se demander si l'administration ne serait pas aujourd'hui en mesure, dans une espèce similaire à celle des époux B... , d'utiliser la procédure de l'article L 64 A du LPF, en prétendant que la donation temporaire d'usufruit avait **principalement** pour but de réduire la quote-part des recettes à prendre en compte en vue de l'exonération visée à l'article 151 septies du CGI, afin de la maintenir en dessous des seuils d'exonération (bien que le fait que cette donation a été passée 10 ans avant la cession ne militerait guère en sa faveur).

CONCLUSION

Il semblerait imprudent d'utiliser, à la lumière de l'arrêt analysé, le démembrement des parts sociales comme outil d'exonération des plus-values, l'administration disposant maintenant de « l'instrument » procédural dont elle est désormais dotée par l'article L 64 A du Livre des Procédures fiscales, qui lui permettrait d'écarter la donation temporaire d'usufruit comme ayant pour objectif principal d'éluder l'impôt.

— 0 —