

BULLETIN DE *gestion fiscale* DES ENTREPRISES

au sommaire

ANALYSES ET CONSEILS

Noël Chahid-Nourai, Laurent Chatel, Anne Colmet Daâge, Jean-Eric Cros, Olivier Dauchez, Philippe Durand, Gérard Gouaislin, Jean-Luc Pierre

- 1 Distinguez prix d'acquisition et charges déductibles en cas d'acquisition d'un bien professionnel moyennant une rente viagère ou une soulte indexée
- 5 Justifiez de votre renonciation à des recettes BNC
- 8 Contestez le prélèvement d'un tiers de l'article 244 bis A
- 11 Évaluez correctement les titres non cotés que vous cédez et justifiez d'une contrepartie à une cession à prix minoré à vos cadres
- 14 Distinguez physiquement le lieu de votre activité commerciale et celui de votre activité logistique pour la CFE et la TFPB
- 16 Distinguez au sein de votre activité de vinification la part des raisins que vous produisez et celle que vous achetez à des tiers
- 20 Contestez la taxe foncière à laquelle vous êtes assujettis en tant que concessionnaire sur les biens de retour
- 24 Appliquez les distinctions du droit civil pour identifier une cession de parts sociales

EN BREF...

- 26 L'actualité en synthèse

BGFE 1/14

Editions Francis Lefebvre
SARL
42, rue de Villiers
92300 LEVALLOIS-PERRET
Tél. : 01 41 05 22 00

BIMESTRIEL
Février 2014

ISSN 0982-8044

ANALYSES ET CONSEILS

Impôt sur le revenu

Une soulte versée en exécution d'une donation-partage est sans incidence sur le montant de la plus-value de cession d'un bien professionnel

(CE 21 octobre 2013, n° 358061, M. L. : texte à la RJF 1/14 n° 26, conclusions B. Bohnert BDCF 1/14 n°5)

Résumé

1° Lorsqu'une donation porte sur un bien ou des droits qui, comme la finance du droit de présentation attaché à un office notarial, ont, par nature, un caractère professionnel et sont compris dans les éléments de l'actif professionnel du donataire, les charges de la donation supportées par ce dernier sont la contrepartie de l'acquisition ou d'un accroissement de ces éléments.

2° Pour le calcul de la plus-value dégagée à l'occasion de la cession de l'actif professionnel en cause, ces charges ne peuvent être ajoutées à la valeur stipulée dans l'acte de donation, lequel constitue le prix de revient à prendre en compte. La rente viagère versée par le contribuable à ses parents et la soulte versée à sa sœur ne peuvent ainsi venir majorer le prix de revient à retenir pour le calcul de la plus-value. Le contribuable peut seulement déduire de ses revenus professionnels les sommes versées en exécution de l'acte de donation-partage excédant la valeur stipulée dans l'acte

Commentaire

1) Dans cette affaire soumise au Conseil d'Etat, le contribuable exerçait la profession de notaire au Havre et a reçu de ses parents, par une donation-partage consentie en 1972, la pleine propriété de l'office notarial, évalué à la somme de 1 MF, la valeur de la finance du droit de présentation afférent à l'office étant fixée à

960 000 francs. Selon les termes de l'acte, l'intéressé était tenu, en contrepartie de l'usufruit de l'office notarial, au paiement d'une rente viagère évaluée en capital à 160 000 F et de verser à sa sœur, à raison du partage de l'ensemble des biens de leurs parents, une soulte de 427 500 francs dans les trois mois suivant le décès du dernier donateur survivant. En exécution de l'acte de donation-partage, M. L. a versé 39 637 euros à ses parents et 302 366 euros à sa sœur.



Action

Olivier DAUCHEZ
GIDE LOYRETTE NOUËL

Il faut tirer de cette décision trois conclusions :
1° en cas d'acquisition d'un actif professionnel moyennant le versement d'une rente viagère, il ne faut pas omettre de déduire en charges du revenu professionnel les arrérages de la rente lorsque leur montant cumulé excède la valeur en capital de cette rente.
2° en cas d'acquisition d'un bien professionnel à titre gratuit moyennant le versement à une date future d'une soulte indexée à un cohéritier, il ne faut pas omettre de déduire en charges du revenu professionnel le supplément de soulte résultant de l'indexation.
3° Il n'y a pas lieu de faire de différence pour mettre en œuvre ces déductions selon qu'il s'agit d'une acquisition à titre onéreux ou gratuit.

A la suite de son départ à la retraite, M. L. a vendu son étude le 21 mai 2004 au prix de 760 000 euros. Il a déclaré la plus-value professionnelle à long terme ainsi réalisée à la somme de 271 646 euros, calculée à partir de la valeur de l'office figurant dans la donation-partage, augmentée de l'excédent de la rente et de la soulte versés respectivement à ses parents et à sa sœur, par rapport aux montants fixés dans l'acte de donation.

A la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a remis en cause le montant de cette plus-value en refusant de prendre en compte, *pour la détermination du prix de revient* de l'office notarial, *les sommes correspondant à la rente et à la soulte supportées par le contribuable*. Après avoir réclamé en vain au service des impôts la décharge des suppléments d'impôt sur le revenu et des contributions sociales mis à sa charge en conséquence de la réévaluation de la plus-value, pour des montants respectifs de 58 278 et 35 301 euros, le contribuable a saisi le juge de l'impôt du litige.

Il s'est pourvu en cassation contre l'arrêt en date du 26 janvier 2012 par lequel la cour administrative d'appel de Douai a rejeté sa requête tendant à l'annulation du jugement du tribunal administratif de Rouen du 20 avril 2010 rejetant sa demande de réduction des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contribution sociale généralisée auxquelles il a été assujéti en 2004 à raison de ce redressement.

2) Outre un moyen par lequel il était reproché à la cour d'avoir insuffisamment motivé son arrêt en se bornant à relever que le requérant ne pouvait utilement invoquer la documentation administrative référencée 4 B-1322 à jour au 15 juin 1991 au motif qu'il n'entraînait pas dans les prévisions de celle-ci, qui a conduit le Conseil d'Etat à procéder à une substitution de motifs en cassation, le cœur du litige était tiré de *l'erreur de droit* que la cour aurait commise au regard du principe de sécurité juridique et des dispositions des articles 93, 93 quater, 39 duodécies et 39 quindecies du CGI en ne prenant pas en compte, pour calculer la plus-value de cession de son office notarial, *les excédents de rente viagère et de soulte versés par M. L. (excédents par rapport à la valeur en capital fixée dans l'acte de donation)*.

On sait qu'en application du 1 de l'article 93 du CGI, les gains réalisés à l'occasion de la cession de la finance du droit de présentation d'un office notarial revêtent le caractère de profits se rattachant à l'exercice de la profession. La plus-value générée par la cession de cet actif incorporel est

imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (CE 4 juillet 1979 n° 6295 : RJF 10/79 n° 580 ; CE 21 février 1979 n° 3395 : RJF 4/79 n° 216).

3) **La première question posée** par le pourvoi était celle du *sort à réserver à la rente viagère pour la détermination du prix de revient de l'office notarial*. La jurisprudence en la matière a été fixée par deux décisions. Dans une affaire Nicollet de 1998 (CE 2 février 1998 n° 133844 et 133845 : RJF 3/98 n° 263 avec conclusions G. Goulard p. 152, observations Y. de Givré BGFE 2/98 p. 3), dans laquelle l'administration avait réintégré dans les revenus des donataires d'un cabinet d'agent d'assurances le montant des rentes viagères annuelles versées à leurs parents, excédant la valeur des biens telle qu'évaluée dans l'acte de donation au motif qu'elles constituaient des éléments du prix d'acquisition du cabinet, il a été jugé que lorsque la donation porte sur un bien ou des droits qui ont, par nature, un caractère professionnel et sont compris dans les éléments d'actif de l'entreprise exploitée par le donataire, *les charges de la donation supportées par celui-ci sont la contrepartie de l'acquisition ou de l'accroissement de ces éléments*. En pareil cas, les sommes payées par le donataire au donateur, sous forme de rente viagère, en exécution de l'acte de donation, constituent, pour le donataire, *une charge financière déductible de ses revenus professionnels dès que leur montant cumulé vient à excéder la valeur du bien ou des droits stipulés dans l'acte*, et ce jusqu'au décès du donateur.

Une décision Rivière du 10 janvier 2005 (CE 10 janvier 2005 n° 257127 : RJF 405 n° 371) juge par ailleurs qu'un contribuable qui a déduit de son revenu global, dans la catégorie des pensions alimentaires, les arrrages d'une rente viagère qu'il verse à ses parents en exécution d'un acte de donation d'une officine de pharmacie qu'ils lui ont consenti, est recevable à demander au juge que les sommes déduites à tort de son revenu global dans la catégorie des pensions alimentaires soient déduites de son bénéfice professionnel déclaré. Une telle demande, fondée sur une autre base légale, ne constitue pas une demande de compensation.

Par la première de ces deux décisions, le Conseil d'Etat a supprimé la distinction établie, s'agissant de la déductibilité des charges, par un arrêt de Plénière fiscale du 26 juillet 1985 (CE 26 juillet 1985 n° 41798 Plén. : RJF 10/85 n° 1268) *en fonction du caractère gratuit ou onéreux de la cession*. Un bien professionnel par nature, compris dans les éléments d'actif de

l'entreprise exploitée, tel la finance du droit de présentation attaché à une étude notariale entre nécessairement dans le patrimoine professionnel du contribuable et non dans son patrimoine personnel même s'il est acquis à titre gratuit. *Un régime de déductibilité unique s'applique aux biens professionnels par nature, sans qu'il soit besoin de rechercher si une donation prévoyant le versement d'une rente viagère par le donataire constitue ou non une véritable mutation à titre gratuit.*

La combinaison des jurisprudences Nicollet et Rivière commandait la solution du litige s'agissant du statut de la rente dans la détermination du prix de revient de l'actif professionnel et du montant de la plus-value de cession. *Jusqu'à la valeur de la finance du droit de présentation, estimée dans l'acte de donation à 960 000 F, la rente n'était qu'une modalité de « paiement » de ce droit et elle est déjà prise en compte dans le prix de revient tel que stipulé dans l'acte, ce que le requérant ne conteste pas. L'excédent de rente versé constituait pour ce dernier une charge déductible de ses revenus professionnels.* La circonstance qu'il n'a pas déduit cette charge, se conformant ainsi à la doctrine de l'administration qui refusait tout caractère déductible aux arrérages de rente avant 1998, est certes très choquant en équité, mais ne saurait conférer à la fraction excédentaire de la rente le caractère d'un élément du prix de revient de l'actif professionnel.

En jugeant que la valeur d'origine de l'office notarial, pour le calcul de la plus-value provenant de sa cession, s'entendait de sa valeur vénale telle qu'elle était mentionnée dans l'acte de donation-partage, sans qu'il y ait lieu d'y ajouter le supplément de rente viagère versé par le contribuable à ses parents, la cour n'a donc pas commis d'erreur de droit.

Enfin, le requérant soutenait que la jurisprudence Nicollet ne pouvait s'appliquer, *sans méconnaître le principe de sécurité juridique*, à une rente qui a été intégralement versée avant que cette décision ne soit rendue. Mais à la date du 31 décembre 2004, correspondant au fait générateur de l'imposition de la plus-value, la déductibilité des charges concernées du bénéfice professionnel était admise, la décision de 1998 étant déjà intervenue et réputée connue. La cour n'a donc, en tout état de cause, pas méconnu le principe de sécurité juridique.

4) **La seconde question** portait sur *la soulte versée à la sœur du contribuable*. L'acte de donation-partage ayant prévu une *indexation de la soulte* sur l'évolution des prix des études

notariales dans le ressort de la cour d'appel de Rouen, le contribuable a versé en 1994 à sa sœur, suite au décès des donateurs, une somme globale de 302 366 €. Il estimait qu'il y avait lieu de dissocier au sein de ce montant la part correspondant à la soulte stipulée dans l'acte de donation-partage et celle résultant de l'indexation de cette dernière, ce *supplément* devant, selon lui, être pris en compte pour la détermination du prix de revient de l'office notarial.

Mais ce raisonnement n'a pas été suivi. En effet, le mécanisme de soulte a pour objet d'équilibrer la valeur des parts reçues par chacun des donataires bénéficiant d'une donation-partage. Le Code civil prévoit aux articles 1075-4 et 828 *une obligation de révision du montant de la soulte* mise à la charge d'un donataire si, à la date du paiement de celle-ci, la valeur des biens mis dans son lot a augmenté ou diminué de plus du quart depuis le partage par suite des circonstances économiques (Cass. 1^e civ. 30 janvier 2001 n° 98-14.930 (n° 116 F-P) : Bull. civ. I n° 20, Juris-Data n° 2001-007958 ; note R. Le Guidec JCP N 2001 p. 1204 et JCP G 2001 I n° 366, commentaire J. Casey RJPF 2001-6/42). Cette réactualisation peut également résulter de stipulations conventionnelles mentionnées dans l'acte de donation par une clause d'indexation, à condition toutefois que l'indice de référence reflète réellement l'évolution de la valeur du bien. Quel que soit le fondement de cette indexation, légal ou conventionnel, *il n'est pas possible de dissocier la soulte telle que mentionnée dans l'acte et le supplément acquitté à la date de paiement*, dès lors qu'il s'agit de deux éléments indissociablement liés dans le mécanisme d'équilibrage de la valeur des parts. En outre, la circonstance que l'un des bénéficiaires d'une donation a acquitté un supplément de soulte résultant d'une clause d'indexation prévue dans l'acte ne remet pas en cause le caractère gratuit de la donation consentie.

Qui plus est, la jurisprudence et la doctrine de l'administration s'accordent pour s'en tenir sur cette question au prix stipulé dans le contrat. Lorsque des éléments d'actif sont acquis moyennant le versement d'annuités indexées, le Conseil d'Etat juge que *le supplément de versement consécutif à la variation de l'indice d'indexation constitue une charge financière déductible* (CE 28 juin 1991 n° 47656, Taittinger : RJF 8-9/91 n° 1048, observations BGFE 28/91 p. 2) et non plus un élément du prix de revient. Compte tenu de l'alignement de régime fiscal opéré par les décisions Nicollet et Rivière entre les cessions à titre gratuit et à titre onéreux, cette règle dégagée pour des mutations à titre onéreux dont le prix est

acquitté en plusieurs annuités indexées pouvait être transposée au cas d'une soulte indexée venant équilibrer un partage. La somme correspondant à l'indexation de la soulte pouvait donc constituer sous certaines conditions une charge déductible, mais en aucun cas un élément du prix de revient de l'office notarial.

5) Le dernier moyen du pourvoi était tiré de la dénaturation des pièces du dossier et de l'erreur de qualification juridique des faits en ce que la cour a regardé la donation-partage consentie en 1972 par les parents de M. L. au profit de ce dernier et de sa sœur comme *constitutive d'une libéralité pour le tout*. Le requérant soutenait au contraire qu'il s'agissait d'un *acte mixte*, comprenant une donation sans charge en nue-propiété des biens des parents du requérant, dont la finance du droit de présentation, distincte du partage moyennant une soulte et le paiement par la rente de l'usufruit de l'office notarial. L'erreur commise par la cour résidait selon lui dans le fait de s'être fondée sur la circonstance que la soulte et la rente prévues dans l'acte constituaient des charges inférieures à la valeur du bien transmis, pour en déduire qu'il s'agissait d'une *donation avec charges* qui devait être regardée comme une libéralité pour le tout.

La décision rendue dans cette affaire a permis au Conseil d'Etat de préciser la nature de son contrôle de juge de cassation en cette matière. Certes, la jurisprudence n'excluait pas la requalification d'une donation avec charges en cession à titre onéreux (CE 26 novembre 1984 n° 44204, RJF 1/85 n° 65 ; décisions Nicolle et Rivière précitées). Mais deux éléments ont fait pencher la balance en faveur d'un *contrôle limité en cassation à la dénaturation*.

En premier lieu, la question de savoir si une donation assortie de charges demeure une libéralité pour le tout renvoie à l'appréciation de l'intention libérale des parties. Or, pour l'application de l'article 894 du Code civil, la Cour de cassation laisse les juges du fond apprécier souverainement si un acte juridique constitue une donation ou une cession à titre onéreux (Cass. 1^{er} civ. 24 novembre 1965 n° 63-13.646 (n° 936) :

Bull. civ. I n° 644 ; Cass. 1^{er} civ. 7 février 1967 n° 65-12.018 (n° 143) : Bull. civ. I n° 50 ; Cass. 1^{er} civ. 1^{er} mars 1988 n° 86-13.158 (n° 209) : Bull. civ. I n° 52 ; Cass. 1^{er} civ. 19 novembre 2002 n° 00-13.276 (n° 1674 F-P) : Bull. civ. I n° 276 ; Cass. com. 5 octobre 2004 n° 03-15.709 (n° 1468 FS-PB) : RJF 2/05 n° 190). En outre, dans sa décision Motte-Sauvaige du 30 décembre 2011 (CE 30 décembre 2011 n° 330940 : RJF 3/12 n° 278, conclusions N. Escaut BDCF 3/12 n° 37, observations N. Chahid-Nourai BGFE 2/12 p. 7), le Conseil d'Etat n'a pas entendu remettre en cause en cassation *l'appréciation souveraine portée par les juges du fond sur l'intention libérale des donateurs* : il a exercé un contrôle de qualification juridique sur l'existence d'un abus de droit en recherchant si les circonstances retenues par le juge du fond et souverainement appréciées par lui caractérisaient la fictivité de l'acte. En second lieu, un contrôle limité à la dénaturation paraissait en l'espèce plus approprié, s'agissant de questions de fait donnant lieu à des solutions au cas par cas en fonction des clauses du contrat, de l'importance de la rente et de la valeur des biens transmis.

En l'espèce, la cour avait relevé que la charge était inférieure à la valeur du bien transmis pour juger que la donation-partage constituait une libéralité pour le tout. Ce faisant, elle s'est alignée sur la jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle une donation constitue une libéralité pour le tout lorsque la charge stipulée par le donateur a une valeur inférieure à la valeur du bien transmis (Cass. com. 30 mai 1989 n° 87-17.643 (n° 816) : RJF 8-9/89 n° 1053). Compte tenu de ce qui vient d'être dit, l'appréciation ainsi portée était souveraine et insusceptible d'être discutée en cassation.

Par ailleurs, pour les raisons déjà exposées, le Conseil d'Etat a également écarté la seconde branche du moyen, tirée de la dénaturation des termes de l'acte en ce que la cour a jugé qu'il s'agissait d'une donation avec charges indivisible et non d'une donation, d'un partage et d'une cession d'usufruit distincts, dès lors qu'il s'agissait bien d'une seule et même opération.