

1

Cession d'un usufruit viager préconstitué à une société : attention à l'article 13,5 du CGI

Le régime dérogatoire de l'article 13,5 du CGI qui permet de taxer le produit de la première cession à titre onéreux d'un usufruit à durée fixe en revenu catégoriel vise toutes les premières cessions à titre onéreux d'un même usufruit constitué pour une durée explicitement déterminée entre les parties à l'acte de cession.

TA Montreuil 4 décembre 2019, n° 1805676

L'essentiel

- ✓ La cession d'un usufruit viager constitué, antérieurement à la cession, sur la tête du cédant au profit d'une personne morale pour une durée fixée à 20 ans dans l'acte de cession entre dans le champ d'application de l'article 13,5 du CGI qui permet de taxer le produit en revenu catégoriel. / 1-3 et 1-6
- ✓ La circonstance que cet usufruit temporaire puisse cesser de façon anticipée en cas de prédécès du cédant ne disqualifie pas le caractère temporaire de l'usufruit cédé au profit du cessionnaire, quand bien même celui-ci serait une personne morale. / 1-7

→ Distinguer la cession d'un usufruit viager de celle d'un usufruit à durée fixe

Le produit de la première cession à titre onéreux d'un usufruit à durée fixe est imposé en revenu catégoriel

- 1-1 Pour les cessions intervenues depuis le 14 novembre 2012, le dispositif de l'article 13,5 du CGI prévoit d'imposer le produit résultant de la première cession à titre onéreux d'un usufruit à durée fixe ou, le cas échéant, sa valeur vénale, non plus dans la catégorie des plus-values mobilières ou immobilières, mais dans la même catégorie de revenus que celle dont relèvent les fruits produits ou susceptibles d'être procurés par le bien sur lequel porte l'usufruit temporaire cédé lorsque le cédant est une personne physique ou une société non soumise à l'IS (CGI art. 13,5.1°). L'administration a précisé que seule la première cession à titre onéreux d'un même usufruit temporaire est visée par ce régime d'imposition (BOFIP-IR-BASE-10-10-30-§ 70-06/04/2017 ; voir FH 3607, §§ 12-8 et 12-9). Aussi, lorsque l'usufruit temporaire consenti par le contribuable s'éteint à l'arrivée du terme et que ce dernier consent un nouvel usufruit temporaire, chacune de ces cessions s'analyse comme une première cession portant sur un usufruit temporaire. Pareillement, lorsque des cessions successives portent sur un même usufruit temporaire, seule la première cession relève de l'imposition en revenu catégoriel de l'article 13,5 du CGI.

Le produit de la première cession à titre onéreux d'un usufruit viager est imposé comme une plus-value

- 1-2 Seules relèvent de l'imposition en revenu catégoriel de l'article 13,5 du CGI les cessions portant sur un usufruit consenti pour une durée fixe (20 ans par exemple). Sont, par conséquent,

exclues les cessions qui portent sur un usufruit viager dont la seule cause d'extinction est le décès de son titulaire qui continuent de relever du régime d'imposition des plus-values (BOFIP-IR-BASE-10-10-30-§ 80-06/04/2017).

Quid de la cession d'un usufruit au profit d'une personne morale ?

1-3 Dans ces conditions, comment qualifier la cession d'un usufruit consenti à une personne morale, la durée d'un usufruit détenu par une personne morale ne pouvant excéder 30 ans conformément à l'article 619 du code civil ?

À cette hypothèse, l'administration opère la distinction suivante (BOFIP-IR-BASE-10-10-30-§ 90-06/04/2017) :

- si l'usufruit est détaché de la pleine propriété du cédant, sa cession au profit de la personne morale relève de l'imposition en revenu catégoriel de l'article 13,5 du CGI dans la mesure où la durée d'un usufruit détenu par une personne morale ne pouvant excéder 30 ans conformément à l'article 619 du code civil, cet usufruit est nécessairement consenti pour une durée fixe ;
- si l'usufruit est déjà préconstitué sur la tête du cédant (soit qu'il en ait hérité ou procédé à l'acquisition) antérieurement à la cession, sa cession au profit de la personne morale porte sur un usufruit viager et l'opération ne relève pas de l'article 13,5 du CGI, à moins que l'usufruit ne soit consenti pour une durée fixe.

→ Cession d'un usufruit viager préconstitué avec mention d'une durée fixe : le caractère temporaire l'emporte

L'affaire

Les faits

1-4 Dans cette affaire, un contribuable exerçant une activité agricole au sein d'une EARL avait acquis l'usufruit viager de parcelles agricoles par acte du 21 novembre 2012. Concomitamment à cette acquisition, il avait ensuite cédé l'usufruit acquis à son entreprise agricole pour une durée de 20 ans. Après avoir déposé une déclaration de plus-values immobilières faisant ressortir une moins-value à l'issue de cette double opération, il fait l'objet d'un redressement. En effet, conformément à sa position (voir § 1-3), l'administration a considéré que le produit tiré de la cession de l'usufruit à son entreprise constituait, pour le contribuable, un revenu imposable dans la catégorie des bénéfices agricoles conformément à l'article 13,5 du CGI, l'usufruit cédé ayant été consenti pour une durée de 20 ans.

Les arguments du contribuable pour une qualification de l'opération en cession portant sur un usufruit viager

1-5 Pour contester le redressement dont il a fait l'objet, le contribuable a avancé les arguments suivants :

- la cession au profit de son entreprise de l'usufruit viager préconstitué sur sa tête ne lui a pas fait perdre son caractère viager. Il s'est prévalu, à cet égard, d'un arrêt de la Cour de cassation rendu sur le terrain du calcul des droits d'enregistrement qui applique le barème de l'usufruit viager lorsque l'usufruit d'un bien est cédé à une personne morale pour la durée de survivance d'une personne physique, quand bien même il ne peut excéder 30 ans en vertu de l'article 619 du code civil (cass. com. 26 septembre 2018, n° 16-26503 ; voir « Transmission d'entreprise », RF 2019-6, § 679) ;

- la fixation d'une durée de 20 ans pour l'usufruit qu'il a cédé à son entreprise avait pour unique objet de déterminer sa valeur fiscale ;
- les commentaires administratifs indiquant que lorsque l'usufruit est préconstitué sur la tête du cédant antérieurement à la cession, la cession porte sur un usufruit viager, à moins que l'usufruit ne soit consenti pour une durée fixe (voir § 1-3), ajoutent à la loi et méconnaissent les principes constitutionnels d'égalité devant la loi en opérant une différence de traitement en fonction de la qualité des cessionnaires ;
- enfin, l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2012 qui a introduit l'article 13,5 du CGI pour les opérations réalisées à compter du 14 novembre 2012 (loi 2012-1510 du 29 décembre 2012, art. 15 ; voir FH 3478, §§ 3-1 à 3-8) est contraire au principe d'espérance légitime compte tenu de son application à des opérations réalisées antérieurement à son entrée en vigueur (en l'espèce, l'opération a été réalisée le 21 novembre 2012).

Un usufruit viager préconstitué sur la tête du cédant mais cédé pour une durée fixe est un usufruit temporaire

1-6 Pour le juge administratif, il ressort que la cession de l'usufruit viager préconstitué sur la tête du cédant au profit de son entreprise constitue bien une première cession à titre onéreux d'un usufruit à durée fixe, au sens et pour l'application des dispositions de l'article 13,5 du CGI, dans la mesure où les parties ont explicitement déterminé entre elles la durée de celui-ci à l'acte de cession.

En l'espèce, les parties à l'acte authentique de cession en cause ont explicitement entendu transférer un usufruit temporaire pour une durée de 20 ans.

À cet égard, le contribuable ne saurait soutenir que cette fixation d'une durée de 20 ans avait pour unique objet de déterminer la valeur fiscale de l'usufruit cédé alors que cette évaluation n'a pas été retenue dans l'acte authentique de cession.

Le prédécès du cédant avant le terme fixé ne disqualifie pas le caractère temporaire de l'usufruit cédé

1-7 La circonstance que cet usufruit temporaire puisse cesser de façon anticipée en cas de décès du cédant sur la tête duquel un usufruit viager a été préconstitué ne disqualifie pas le caractère temporaire de l'usufruit cédé au profit de la partie cessionnaire, quand bien même celle-ci serait une personne morale.

Pour rappel, le cédant qui ne dispose que d'un droit viager ne peut pas céder un droit dont la durée excéderait celle de son propre usufruit. En cas de prédécès du cédant usufruitier, l'usufruit disparaîtra avant le terme fixé.

• Par ailleurs, sur l'illégalité des commentaires administratifs avancée par le contribuable (voir § 1-4), le juge répond que l'imposition ayant été établie conformément à l'application de la loi fiscale, la proposition de rectification ne s'appuyant pas sur cette doctrine fiscale, le requérant ne saurait se prévaloir de son illégalité. De plus, le Conseil constitutionnel a eu l'occasion de déclarer que les dispositions de l'article 13,5 du CGI n'ont pas pour effet de traiter différemment des personnes placées dans une situation identique (C. constit., décision 2012-261 DC du 29 décembre 2012).

• Enfin, le contribuable n'est pas fondé à soutenir que l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2012 est contraire au principe d'espérance légitime compte tenu de son application à des opérations réalisées antérieurement à son entrée en vigueur dans la mesure où les contribuables ont été informés de l'application de ce nouveau régime de taxation des plus-values visant à lutter contre les stratégies d'optimisation fiscale lors de l'annonce de la mesure à l'issue du Conseil des ministres du 14 novembre 2012.



« Impôt sur le revenu », RF 1103, § 799