



Cession d'immeuble démembré Vente d'immeuble démembré entre SCI : le barème fiscal s'applique pour le calcul du droit de vente

Saisie du cas de la vente entre deux SCI de l'usufruit d'un immeuble d'une durée fonction de la date de décès des associés, la cour d'appel de Paris juge que la valeur à retenir pour le calcul du droit de vente est la valeur résultant du barème de l'article 669, I du CGI et non le prix exprimé dans l'acte.

CA Paris 13-9-2016 n° 2013/13840.

216 Une SCI A cède l'usufruit d'un immeuble situé à Paris à une SCI B pour 4 130 000 €. L'acte stipule que l'usufruit s'éteindra au décès du survivant de Monsieur ou Madame X, le premier étant gérant de la SCI A et la seconde, gérante de la SCI B.

L'assiette des droits d'enregistrement au titre de la cession est calculée par application du barème de l'article 669, I du Code général des impôts qui dispose que la valeur de l'usufruit viager est fixée forfaitairement à une fraction de la valeur de la pleine propriété d'après l'âge de l'usufruitier. Compte tenu de l'âge de Monsieur et Madame X au jour de la cession (respectivement 69 et 63 ans), la base d'imposition aux droits d'enregistrement est fixée

à 2 400 000 €, soit 40 % de la valeur de l'immeuble en pleine propriété estimée à 6 000 000 €.

L'administration fiscale conteste l'assiette des droits et exige le paiement d'un complément pour enregistrer et publier l'acte de cession. Elle estime que l'article 669 du CGI ne s'applique qu'aux personnes physiques et qu'il convient d'appliquer ici l'article 683 du CGI, propre aux mutations à titre onéreux d'immeubles, qui prévoit que le droit de vente est liquidé sur le prix exprimé dans l'acte constatant la mutation. Elle obtient gain de cause en première instance.

En appel, la SCI A soutient que l'article 669, I est applicable aux cessions d'usufruit viager d'immeubles même entre personnes

morales dans la mesure le texte ne distingue pas selon que le cédant est une personne physique ou une personne morale. Elle ajoute que la doctrine administrative prévoit que l'article 669, I est une disposition spéciale qui prévaut sur les dispositions générales de l'article 683 du CGI (BOI-ENR-DMTOI-10-10-10 n° 125).

Ces arguments convainquent la cour d'appel de Paris. L'assiette des droits d'enregistrement doit donc être déterminée par application du barème de l'article 669, I du CGI, même en cas de cession entre personnes morales d'un usufruit devant s'éteindre au décès du survivant des deux époux.

Les faits étaient singuliers : la durée de l'usufruit était fixée en fonction de la durée

« L'APPLICATION DE LA TAXATION SUR LA BASE FORFAITAIRE EST LA POSITION QUI NOUS SEMBLE LA PLUS DÉFENDABLE »



Pascal Julien Saint-Amand, notaire à Paris, président du réseau notarial Althémis

La cour d'appel de Paris apporte un éclairage intéressant sur deux questions, l'une civile, l'autre fiscale.

Du point de vue **civil**, la cour valide la possibilité de céder au profit d'une personne morale un usufruit viager, c'est-à-dire calculé sur la tête d'une personne physique. La possibilité de détenir un usufruit dont la durée est fixée en fonction de l'âge d'un tiers est prévue par l'article 620 du Code civil, étant précisé qu'un usufruit viager s'éteint par la mort de l'usufruitier quel que soit le temps pour lequel il a été constitué (Cass. Ch. réunies 16-6-1933, DH 1933, p. 393, Defrénois 1933, art. 23621 ; Cass. civ. 18-7-1923, D. 1931, 2, p. 75). On peut s'interroger cependant sur le devenir de l'usufruit viager ainsi acquis par une personne morale s'il dépasse le délai maximal de 30 ans fixé par l'article 619 du Code civil. Il serait préférable civilement que l'acte prévoit que la cession de cet usufruit viager est réalisée pour une durée maximale de 30 ans. A l'issue de cette période le cédant récupérerait l'usufruit viager ainsi cédé si l'usufruitier n'est pas décédé. Mais il conviendrait alors d'en analyser les incidences sur le plan fiscal au regard de l'article 13, 5 du CGI qui soumet à une fiscalité défavorable la cession d'usufruit lorsqu'elle porte non sur un usufruit viager mais sur un usufruit temporaire.

Le second apport de l'arrêt de la cour d'appel de Paris est **fiscal** et concerne la base imposable aux droits de mutation de l'usufruit cédé. La base imposable est-elle déterminée par application des dispositions de l'article 683 du CGI (droits dus sur la valeur vénale du droit cédé) ou par celles de l'article 669 du CGI (détermination de l'usufruit selon un pourcentage de la valeur de la pleine propriété) ? La cour a tranché pour l'application de la taxation sur la base forfaitaire, position qui nous semble la plus défendable. Les modalités spécifiques de détermination de l'assiette taxable en cas de démembrement posées par l'article 669 du CGI priment les dispositions de taxation générale prévues à l'article 683 : le barème fiscal s'applique donc à toutes les transactions portant sur des droits démembrés. Cette position est d'ailleurs celle défendue par l'administration fiscale (BOI-ENR-DMTOI-10-10-10 n° 125), sauf dans cette affaire visiblement.

de vie de personnes physiques qui n'étaient pas titulaires de l'usufruit. La question de la valeur à retenir pour le calcul du droit de vente d'immeubles dans pareille configuration n'avait encore donné lieu, à notre connaissance, à aucune solution jurisprudentielle. Dans l'affaire commentée, la cour d'appel fait primer le barème de l'article 669 sur les dispositions de l'article 683, conformément à la doctrine administrative (BOI-ENR-DMTOL-10-10-10n° 125), à l'inverse de la position (opportuniste ?) du service vérificateur qui entendait faire prévaloir l'article 683. La position de la cour d'appel qui consacre la primauté du barème fiscal, que nous défendions (Pascal Julien Saint-Amand :

Memento Patrimoine 2015-2016 n° 3750), doit être saluée. Elle méritera d'être confirmée en cas de pourvoi de l'administration.

Solution nouvelle et favorable, peut-être audacieuse

L'affaire commentée tranche également la question de savoir si l'usufruit qui bénéficie à une personne morale peut être considéré comme viager, ou si, en raison de la limitation de sa durée à

30 ans posée par l'article 619 du Code civil, cet usufruit est à terme fixe. La cour se positionne en faveur de la première approche, avec une application corrélative du barème fiscal.

Si les solutions dégagées par cet arrêt sont remarquables à plusieurs égards, elles ne manquent toutefois pas de soulever des interrogations et pas seulement sur la manière dont il aurait convenu d'évaluer l'usufruit si l'âge de chaque époux les avait fait relever d'une tranche différente du barème fiscal.

Nous reviendrons sur la portée et les conséquences pratiques de cette décision dans un prochain numéro de Solution Notaire ■