



Cessions de participations supérieures à 25 % à l'intérieur du groupe familial

NOUVEAU REGIME D'EXONERATION DES PLUS VALUES

5 C-4-10 n° 38 du 30 mars 2010

Exonération conditionnelle en cas de cession de droits sociaux au profit d'un membre du groupe familial du cédant. Extension de la définition du groupe familial. Commentaires de l'article 29 de la loi du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 (n° 2009-1673).

Le texte législatif à jour au 1^{er} janvier 2010

CGI art. 150-0 A, I-3

3. Lorsque les droits détenus directement ou indirectement par le cédant avec son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants ainsi que leurs frères et soeurs dans les bénéficiaires sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France ont dépassé ensemble 25 % de ces bénéficiaires à un moment quelconque au cours des cinq dernières années, la plus-value réalisée lors de la cession de ces droits, pendant la durée de la société, à l'une des personnes mentionnées au présent alinéa, est exonérée si tout ou partie de ces droits sociaux n'est pas revendu à un tiers dans un délai de cinq ans. A défaut, la plus-value est imposée au nom du premier cédant au titre de l'année de la revente des droits au tiers.

Les plus-values de cession de participations supérieures à 25 % dans une société soumise à l'impôt sur les sociétés bénéficient d'une exonération conditionnelle prévue à l'article 150-0 A, I-3 du CGI lorsque la cession à titre onéreux est réalisée au profit de l'un des membres du groupe familial du cédant.

1. Conditions d'application	2
a. Cession à un membre du groupe familial du cédant	2
b. Absence de revente à un tiers dans les cinq ans	2
c) Montant minimum de la participation	4
d) Notion de droits sociaux	5
2. Remise en cause de l'exonération	5

1. Conditions d'application

Pour bénéficier de l'exonération, la cession doit être consentie à un membre du groupe familial du cédant et l'acquéreur ne doit pas revendre à un tiers dans un délai de cinq ans tout ou partie des droits sociaux ainsi acquis ([Inst. 13 juin 2001 5 C-1-01](#) n° 48).

En outre, les droits cédés détenus directement ou indirectement par le cédant, avec son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants dans les bénéfices sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France doivent avoir dépassé ensemble 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la cession (Inst. 13 juin 2001 5 C-1-01 n° 49).

a. Cession à un membre du groupe familial du cédant

Doivent être considérés comme appartenant au groupe familial du cédant son conjoint, les ascendants et les descendants du contribuable et de son conjoint. Toutefois, il est admis que la cession de droits sociaux effectuée au profit du conjoint d'un ascendant ou d'un descendant soumis à une imposition commune puisse bénéficier de l'exonération si l'ensemble des conditions est rempli. D. adm. 5 B-622 n° 15 et 16, 1^{er} août 2001.

NOUVEAU : l'article 29 de la loi de finances pour 2010 a élargi le groupe familial aux frères et soeurs

L'exonération est susceptible d'être accordée quel que soit le régime matrimonial du conjoint dès lors que ses revenus font l'objet d'une imposition commune à l'impôt sur le revenu avec ceux de son époux.

ATTENTION L'exonération n'est pas applicable aux apports ou cessions consentis à une société, même de structure familiale, dès lors qu'une telle société est dotée d'une personnalité juridique distincte de celle de ses membres. Une telle opération ne garantirait pas, en effet, le respect de l'obligation de conservation des droits sociaux puisqu'elle permettrait en pratique d'éluder cette condition par le biais d'une cession des titres de la société.

Rép. Valade : Sén. 1^{er} octobre 1986 p. 1383 n° 2810 ; Rép. Perben : AN 19 janvier 1987 p. 241 n° 8465 ; Rép. Ligot : AN 24 août 1987 p. 4687 n° 20897 ; D. adm. 5 B-622 n° 17, 1^{er} août 2001.

b. Absence de revente à un tiers dans les cinq ans

Les droits sociaux ne doivent pas être revendus à un tiers dans un délai de cinq ans suivant la cession bénéficiant de l'exonération.

Pour que cette condition se trouve remplie, le cessionnaire doit, en principe, conserver l'intégralité des droits sociaux acquis, pendant un délai de cinq ans suivant

la cession ouvrant droit à l'exonération conditionnelle, ce délai devant s'apprécier de date à date.

Toutefois, l'exonération n'est pas remise en cause dans les deux hypothèses suivantes :

- en cas de transmission à titre gratuit des droits sociaux pendant le délai de cinq ans;
- en cas de cession dans les cinq ans à un membre du groupe familial

D. adm. 5 B-622 n° 18, 1^{er} août 2001.

Transmission à titre gratuit dans les cinq ans

L'exonération n'est pas remise en cause en cas de transmission à titre gratuit de tout ou partie des droits sociaux en cause pendant le délai de cinq ans.

Mais, bien entendu, l'administration conserve la possibilité de démontrer, par l'emploi de la procédure de répression des abus de droit, que la mutation à titre gratuit déguise en fait une véritable mutation à titre onéreux.

Par ailleurs le décès du cessionnaire dans le délai de cinq ans n'est pas de nature à remettre en cause l'exonération de la plus-value.

D. adm. 5 B-622 n° 19 et 20, 1^{er} août 2001.

Cession dans les cinq ans à un membre du groupe familial

L'exonération n'est pas remise en cause en cas de cession à titre onéreux dans le délai de cinq ans de tout ou partie des droits sociaux à un membre du groupe familial du premier cédant.

En vue de favoriser les transmissions d'entreprises au sein du groupe familial, le législateur a entendu maintenir l'exonération de la première cession en cas de nouvelle cession, dans le délai de cinq ans, à une personne qui ne soit pas étrangère au groupe familial du premier cédant.

Pour que l'exonération conditionnelle de la première cession soit maintenue, le cessionnaire ne peut donc revendre, dans le délai de cinq ans, les droits sociaux qu'il a acquis qu'au conjoint, aux ascendants ou descendants (ou à leurs conjoints soumis à une imposition commune) du premier cédant

Bien entendu, s'il apparaissait que les cessions successives de droits sociaux au sein du groupe familial ainsi défini n'avaient d'autre but que de faire échec aux dispositions de l'article 150-0 A du CGI ou aux dispositions régissant les successions, l'administration serait en droit de restituer aux opérations leur véritable caractère en utilisant la procédure relative à la répression des abus de droits prévue à l'article L 64 du LPF.

D. adm. 5 B-622 n° 21 et 22, 1^{er} août 2001.

Régime fiscal de la revente par le cessionnaire.

La plus-value réalisée doit être imposée si les conditions de l'article 150-0 A du CGI sont réunies.

Cette plus-value peut éventuellement bénéficier de l'exonération conditionnelle prévue au 3 du I de l'article 150-0 A du CGI si la cession est consentie au profit de l'un

des membres du propre groupe familial du « second cédant », c'est-à-dire : son conjoint, ses ascendants ou ses descendants (ou leurs conjoints soumis à une imposition commune).

L'exonération de la plus-value réalisée lors de la seconde cession ouvre alors un nouveau délai de cinq ans distinct du premier qui continue à courir.

D. adm. 5 B-622 n° 23, 1^{er} août 2001.

c) Montant minimum de la participation

L'imposition prévue à l'article 150 A CGI (anciennement 244 bis B du CGI)concerne exclusivement les plus-values réalisées par les personnes qui ont détenu, à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la cession, directement ou indirectement avec leur groupe familial, plus de 25 % des droits aux bénéfiques sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France (en ce sens : Inst. 13 juin 2001, 5 C-1-01 n° 57).

La condition de détention directe ou indirecte au cours des cinq dernières années, par le contribuable, son conjoint, ses ascendants ou descendants, ses frères et sœurs de plus de 25 % des droits sociaux conditionnant l'imposition de la plus-value lors de la cession de ces parts est considérée comme remplie alors même qu'il ressort du registre des mouvements de titres qu'elle n'a été réalisée qu'une seule journée.

CAA Nancy 3 novembre 2005 n° 01-576, 2^e ch., Gesp : RJF 5/06 n° 534.

Un contribuable qui a cédé le 16 janvier de l'année N des actions d'une société anonyme entre dans le champ d'application de la taxation, même si, à la date de la cession, les droits sociaux qu'il détenait ne dépassaient pas 25 % des bénéfiques sociaux dès lors qu'au cours des cinq années précédentes (en l'espèce jusqu'au 12 novembre de l'année N-1), il avait possédé plus de 25 % des droits sociaux.

CE 1^{er} octobre 1986 n° 44835, 8^e et 7^e s.-s. : RJF 11/86 n° 982.

Cession de titres après transformation de la société

En cas de transformation de société lorsque celle-ci ne s'accompagne pas de la création d'une personne morale nouvelle, il y a lieu d'en faire abstraction pour l'application de la condition tenant au minimum de participation exigé.

CE 23 avril 1970 n° 72673, 7^e et 8^e s.-s. : BOI 5 B-17-70, Dupont 1970 p. 204 ; D. adm. 5 B-623 n° 4, 1^{er} août 2001.

La plus-value réalisée par l'ancien gérant d'une société à responsabilité limitée, à l'occasion de la cession des titres de la société anonyme issue de la transformation, doit être soumise à la taxation à la condition que les droits du cédant, de son conjoint, de ses ascendants ou descendants dans le bénéfice de la société aient, pris dans leur ensemble, dépassé 25 % à un moment quelconque des cinq dernières années ayant précédé celle de la cession des titres.

Rép. Raybaud : Sén. 29 juin 1971 p. 1448 n° 10319.

. Cession de titres d'une société constituée depuis moins de cinq ans

A défaut d'indication contraire du texte, les dispositions de l'article 244 bis B du CGI sont applicables aux cessions de droits possédés dans des sociétés constituées depuis moins de cinq ans, lorsque, bien entendu, ses conditions d'application se trouvent remplies.

Rép. Raybaud : Sén. 29 juin 1971 p. 1448 n° 10319.

d) Notion de droits sociaux

Il convient de tenir compte, non pas des droits des intéressés dans le capital social, mais de leurs droits à l'attribution des bénéfices, tels qu'ils résultent des statuts.

Pour les déterminer, il convient de prendre en considération les titres de toute nature ouvrant droit à une répartition de bénéfices, y compris, par conséquent, les actions prioritaires et les parts de fondateurs.

D. adm. 5 B-623 n° 5, 1^{er} août 2001.

Ne sont pas prises en considération les sommes n'ayant pas, du point de vue fiscal, le caractère de distribution de bénéfices sociaux.

Il s'ensuit, notamment, que les jetons de présence, traitements et autres rémunérations n'ont pas - dans la mesure où, correspondant à un travail effectif, ces rémunérations sont déductibles pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés - à être pris en considération pour apprécier l'importance de la participation des associés dans les bénéfices de la société au sens des dispositions susvisées.

Rép. Couinaud : CR 18 octobre 1950 p. 2694 n° 1753.

Des droits détenus en usufruit constituent une participation aux bénéfices sociaux.

[CAA Nantes 9 mai 1990 n° 772, 1^e ch., P. Paulet :](#)

Les droits détenus en usufruit par le cédant, son conjoint, leurs ascendants ou descendants ses frères et sœurs doivent donc être pris en compte pour l'appréciation de l'importance des droits dans les bénéfices sociaux.

En revanche, les droits détenus en nue-propriété n'ont pas à être retenus.

2. Remise en cause de l'exonération

Si le cessionnaire cède, à titre onéreux, à un tiers étranger au groupe familial du premier cédant) tout ou partie des droits sociaux moins de cinq ans après leur acquisition, l'exonération conditionnelle dont a bénéficié la première cession est remise en cause.

L'intégralité de la plus-value réalisée par le premier cédant est alors soumise à son nom à l'impôt même si une partie seulement des titres a été revendue.

La plus-value imposable est déterminée selon les règles en vigueur l'année de sa réalisation.

Elle est égale à la différence entre le prix de cession consenti par le premier cédant et le prix d'acquisition payé par lui.

Toutefois, la plus-value ainsi déterminée est imposée au titre de l'année de la revente des droits sociaux par le cessionnaire. Cette règle, expressément prévue par l'article 150-0 A, I-3 du CGI, entraîne donc l'application du taux en vigueur l'année de la revente.

D. adm. 5 B-622 n° 24, 1^{er} août 2001.

RAPPEL Pour l'application de l'exonération conditionnelle des cessions à l'intérieur du groupe familial :

- l'apport de droits sociaux à une société, dès lors qu'il a une contrepartie pour l'apporteur, sous forme d'obtention de droits sociaux de la société ou sous toute autre forme, présente le caractère d'une cession, ou d'une revente lorsqu'il intervient après une première cession ;
- la société bénéficiaire de l'apport constitue un tiers vis-à-vis de l'apporteur alors même qu'il en est l'actionnaire majoritaire.

L'administration est donc fondée à remettre en cause l'exonération d'imposition des plus-values dont ont bénéficié deux époux lors de la cession de leurs droits sociaux à leur fils dès lors que celui-ci a, deux ans plus tard, moyennant rémunération, apporté ses titres à une société holding dans laquelle il détenait la majorité du capital.

[CAA Nancy 2 juillet 1998 n° 94-1201, 2^e ch., Berthelemy :](#)