

Exonération en fonction des recettes : du nouveau sur la condition tenant à la durée de l'activité

CE 9^e-10^e ch. 4-10-2023 n^{os} 462030 et 464969

En présence d'activités distinctes, la condition d'exercice de l'activité pendant au moins cinq ans s'apprécie au regard de la seule activité cédée, y compris si les activités relèvent fiscalement de la même catégorie d'imposition. Telle est la solution inédite du Conseil d'État rendue à propos du régime d'exonération des plus-values professionnelles en fonction des recettes.

1 Le bénéfice du régime d'exonération des plus-values professionnelles prévu à l'article 151 septies du CGI est notamment subordonné à la condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans. Si les modalités d'appréciation de cette condition n'ont pas été fixées dans la loi, le Conseil d'État est intervenu à plusieurs reprises pour préciser ces modalités, en particulier dans les cas où une même activité est exercée dans différents fonds ou établissements.

Complétant sa jurisprudence, le Conseil d'État juge, par deux décisions du même jour rendues aux conclusions communes de la rapporteure publique Émilie Bokdam-Tognetti, que, dans l'hypothèse où le contribuable exerce plusieurs activités – telles qu'une activité agricole et une activité de production et de vente d'électricité photovoltaïque –, la condition tenant à la durée de l'activité s'apprécie au regard de la seule activité cédée.

Lorsqu'une même entreprise exerce plusieurs activités distinctes par nature...

2 Les faits à l'origine du litige ayant donné lieu à la **décision n° 462030** – qui sera mentionnée dans les tables du recueil Lebon – étaient les suivants. Une entreprise agricole à responsabilité limitée (EARL), créée en 1984, avait cédé en 2016 son **activité agricole** ainsi que son **activité de production et de vente d'électricité** d'origine photovoltaïque par l'installation de panneaux solaires sur les bâtiments agricoles de l'exploitation qu'elle développait depuis 2012.

Estimant remplir les conditions pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI au titre des plus-values dégagées à l'occasion de la cession de ces deux activités, l'EARL n'avait déclaré aucune plus-value professionnelle.

L'**administration** fiscale a cependant remis en cause le bénéfice de l'exonération de la plus-value réalisée au titre de la cession de l'activité de production et de vente d'électricité, considérant que la condition tenant à l'exercice pendant au moins cinq ans de cette activité n'était pas remplie.

Tant le **tribunal administratif de Rennes** que la **cour administrative d'appel de Nantes** ont donné raison à l'administration (TA Rennes 2-9-2020 n° 1901422 ; CAA Nantes 7-1-2022 n° 20NT03391 : BF 7/22 inf. 307).

3 Dans l'affaire ayant donné lieu à la **décision n° 464969** du Conseil d'État, un groupement agricole d'exploitation en commun (Gaec) avait dégagé, à l'occasion de sa transformation en 2014 en SARL soumise à l'IS, une plus-value sur les équipements utilisés pour son activité de production et de vente d'électricité d'origine photovoltaïque développée depuis 2011.

Ici encore, la remise en cause par l'**administration** fiscale de l'application du régime d'exonération de l'article 151 septies du CGI en raison du non-respect de la condition tenant à la durée de l'activité a été confirmée par les **juges du fond** (TA Lyon 26-11-2019 n° 1804355 ; CAA Lyon 14-4-2022 n° 20LY00368).

4 Les présents litiges conduisent le Conseil d'État, à titre liminaire, à s'interroger sur la **nature de l'activité de production et de vente d'électricité** d'origine photovoltaïque afin de déterminer si l'EARL ou le Gaec exerçait ou non des activités distinctes.

Validant l'analyse suivie par les juges du fond, le Conseil d'État juge que, pour l'application des dispositions de l'article 151 septies du CGI, la production et la vente d'électricité doivent être regardées, en principe, comme constituant une activité distincte des autres activités exercées par le contribuable (soit, au cas présent, de l'activité agricole). Il s'agit en effet d'une activité industrielle et commerciale par nature. Le Conseil d'État écarte les dispositions, non fiscales, de l'article L 311-1 du Code rural et de la pêche maritime selon lesquelles les activités exercées par un exploitant agricole qui sont dans le prolongement de l'acte de production ou qui ont pour support l'exploitation sont réputées agricoles, alors même qu'en l'espèce les panneaux solaires utilisés étaient installés sur des bâtiments de l'exploitation agricole.

À NOTER

1. Ainsi que le relève Émilie Bokdam-Tognetti dans ses conclusions, qui s'appuient sur une précédente décision du Conseil d'État rendue à propos de l'activité de production et de vente d'électricité d'origine hydraulique (CE 1-12-1993 n° 119501 : BIC-II-2620), l'activité de production d'électricité en vue de sa vente constitue une **activité de « manufacture »** au sens de l'article L 110-1 du Code de commerce.

2. En utilisant les termes « en principe », le Conseil d'État réserve la réponse à apporter à la question soulevée par la rapporteure publique portant sur le point de savoir si l'activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque doit être considérée comme distincte de l'activité agricole dans le cas où l'**électricité produite** serait **entièrement autoconsommée** par l'entreprise, sans vente ou cession de surplus de production.

... la durée d'exercice de l'activité s'apprécie au regard de la seule activité cédée...

5 Dès lors que l'entreprise exerce plusieurs activités, la Haute Juridiction précise, de manière inédite, que le respect de la condition tenant à ce que l'activité soit exercée pendant au moins cinq ans s'apprécie activité par activité, c'est-à-dire au regard de l'activité dans le cadre de laquelle la plus-value a été réalisée. En effet, pour la rapporteure publique, cette condition ne peut donner lieu qu'à une appréciation en fonction de l'**activité réelle à laquelle l'actif cédé est affecté** et non en fonction de l'activité exercée à titre principal.

À NOTER La **doctrine administrative** est dans le même sens (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20 n° 40 ; BIC-VII-23645).

6 Le principe posé par le Conseil d'État s'inscrit dans la ligne de sa **jurisprudence**. Émilie Bokdam-Tognetti rappelle que, en cas d'exploitation successive d'une activité dans différents fonds ou établissements ou en cas d'exercice d'une activité à titre individuel puis au sein d'une société de personnes, le Conseil d'État accepte de prendre en compte la durée cumulée d'exploitation de l'activité à la seule condition qu'il s'agisse d'une seule et même activité (CE 17-5-1995 n° 136878 ; BIC-VII-23955 ; CE 13-1-2010 n° 301985 ; BIC-VII-24102).

... y compris si les activités relèvent fiscalement de la même catégorie d'imposition

7 Le Conseil d'État approuve les cours administratives d'appel de Nantes et de Lyon qui ont jugé que la production et la vente d'électricité ne peuvent pas être assimilées, pour l'appréciation de la condition tenant à la durée de l'activité, aux activités agricoles. Il juge sans incidence sur la solution, outre l'unicité du bilan de l'entreprise et l'impossibilité pour elle, en tant que société civile, d'effectuer des actes de commerce, le **caractère accessoire des recettes** tirées de la vente d'électricité photovoltaïque. Il écarte également les dispositions de l'article 75 A du CGI (supprimées à compter de l'imposition des revenus de 2017) en vertu desquelles ces **recettes** peuvent être imposées dans la **catégorie des bénéfiques agricoles** lorsqu'elles n'excèdent ni 50 % des recettes agricoles ni 100 000 € (BA-IV-3800 s.).

À NOTER Émilie Bokdam-Tognetti souligne que l'ancien dispositif de l'article 75 A du CGI – qui ne visait d'ailleurs pas les gains en capital – n'avait pas pour effet de modifier la nature industrielle ou commerciale de l'activité de production et de vente d'électricité.

8 Le raisonnement suivi par le Conseil d'État paraît, pour l'application de l'article 151 septies du CGI, avoir une **portée générale**. Il en résulte, par exemple, que, dans le cas où un contribuable exerce dans un même fonds ou établissement à la fois une activité par nature non commerciale et une activité par nature industrielle et commerciale, le délai de cinq ans devra être décompté activité par activité, quand bien même les recettes issues de ces deux activités relèvent de la même catégorie d'imposition en application des dispositions de l'article 155, I du CGI.

À NOTER Les modalités d'appréciation de la condition tenant à la durée de l'activité s'écartent de celles prévues, par les dispositions de l'article 151 septies, IV du CGI, pour la **condition tenant au montant des recettes** réalisées par l'entreprise. En cas de pluralité d'activités, les recettes doivent être globalisées dès lors qu'elles sont imposées dans la même catégorie de revenus. Cette globalisation s'explique toutefois – comme le précise Émilie Bokdam-Tognetti – par l'objectif lié à cette condition visant à réserver aux petites entreprises le régime d'exonération des plus-values de cession.

9 À l'appui du pourvoi n° 464969, les membres du Gaec se prévalaient en outre, sur le fondement de l'article L 80 A du LPF, de la **doctrine administrative** en vertu de laquelle sont réputées constituer une seule et même activité pour le décompte du délai de cinq ans les activités distinctes par nature exercées au sein d'un même fonds ou établissement dès lors qu'elles relèvent de la même catégorie d'imposition (BOI précité n° 70 ; BIC-VII-24020).

Comme l'y invitait sa rapporteure publique, le Conseil d'État limite la portée de cette tolérance à la seule hypothèse où les activités exercées relèvent par nature de la même catégorie d'imposition. Elle n'inclut donc pas l'hypothèse d'activités distinctes par nature exercées au sein d'un même fonds ou établissement, mais rattachées fiscalement et sur option du contribuable à une même catégorie d'imposition – comme c'était le cas en l'espèce compte tenu de l'application du dispositif de l'article 75 A du CGI. Émilie Bokdam-Tognetti relève d'ailleurs que cette lecture est confortée par les illustrations données par l'administration (exercice d'activités de culture de terres et d'élevage de bétail exercées au sein de la même exploitation agricole ou d'activités de bar et de restaurant au sein du même établissement).



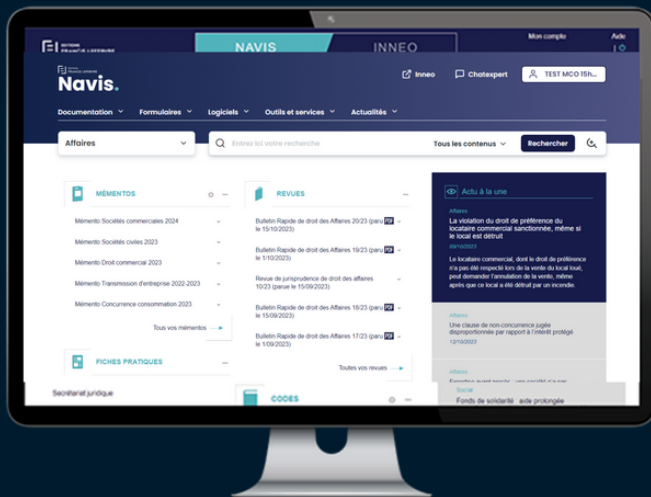
BIC-VII-23640 s. ; MF n° 18210

POUR ALLER PLUS LOIN

TESTEZ GRATUITEMENT NAVIS

Découvrez toute la réglementation et les actualités mises à jour en continu pendant 10 jours !

NAVIS vous donne accès :



- Au **fonds documentaire pluridisciplinaire** unique sur le marché
- Aux **codes** indispensables, à tous les **textes de référence** et aux sources officielles
- Aux outils pratiques et innovants : **simulateurs, modèles d'actes, aide à la recherche par chat**

Je découvre gratuitement
pendant 10 jours

(sans CB, sans engagement)

Lefebvre Dalloz

EDITIONS
FRANCIS LEFEBVRE