

N° 421337
Ministre c. M et Mme P...

9^e et 10^e ch. réunies
Séance du 21 octobre 2019
Lecture du 15 novembre 2019

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

Comment convient-il d'apprécier le seuil d'exonération d'impôt sur le revenu des plus-values de cession de biens immobiliers réalisées par des personnes physiques, en cas de vente groupée de plusieurs lots à un même acquéreur ? C'est la question inédite que soulève cette affaire, dont les faits sont les suivants.

En 2011, M. et Mme P... ont acquis en indivision sept lots de copropriété correspondant chacun à un emplacement de parking dans un ensemble immobilier situé dans le 15^e arrondissement de Paris, pour un prix global de 78 750 euros. En mars 2015, ils ont revendu quatre de ces emplacements pour un montant total de 93 000 euros.

Les époux P... ont spontanément acquitté au titre de l'année 2015 les cotisations d'impôt sur le revenu et de contributions sociales correspondant à la plus-value de 45 625 euros dégagée à l'occasion de cette cession, avant de se raviser et d'en demander la restitution.

Ils ont fait valoir que chaque lot avait été vendu pour un quart du prix global de cession, soit 23 250 euros, ce qui représentait une quote-part indivise égale, pour chacun d'eux, à 11 625 euros. Ce montant étant inférieur au seuil d'exonération de 15 000 euros fixé par le 6^e du II de l'article 150 U du code général des impôts, ils estiment n'être redevables d'aucune imposition sur la plus-value réalisée.

L'administration fiscale a rejeté leur réclamation, et le tribunal administratif de Paris, saisi du litige, lui a donné raison en jugeant qu'en cas de cession de plusieurs parcelles ou lots à un même acquéreur, c'est au regard du prix global de vente que doit s'apprécier le seuil de 15 000 euros.

Par un arrêt du 11 avril 2018, la cour administrative d'appel de Paris a retenu la solution inverse en jugeant que, *« pour l'appréciation du montant de la transaction effectuée au regard d[e ce] seuil, il convient de prendre en compte séparément les cessions de chaque lot distinct et indépendant, alors même que les lots cédés sont situés dans un même immeuble et ont été cédés à un même acquéreur par un seul acte de vente »*.

Le ministre se pourvoit en cassation contre cet arrêt en tant qu'il lui fait grief, en soulevant un unique moyen tiré de l'erreur de droit dont il serait entaché au regard des dispositions du I et du 6° du II de l'article 150 U.

Selon le ministre, dès lors que le I pose le principe d'une imposition de la plus-value réalisée lors de la cession de biens, c'est au niveau de la transaction dans son ensemble, de l'opération économique globale, qu'il faut se placer pour apprécier si le seuil de 15 000 euros défini au II est franchi en cas de vente de plusieurs lots d'immeuble à un même acquéreur lors d'une transaction unique. Pour le ministre, il s'agit dans ce cas d'une seule et même opération de cession, et il convient alors de raisonner par rapport à la valeur totale des biens immobiliers faisant l'objet de la transaction, et non par rapport à la valeur unitaire de chacun des lots compris dans l'acte de vente. En l'espèce, si l'acte de vente du 9 mars 2015 concerne quatre lots, il ne fait état que d'un prix de cession global de 93 000 euros. L'opération s'analyse selon le ministre en une cession unique, qui a procuré à chacun des époux P... une quote-part égale à 46 500 euros, supérieure au seuil d'exonération.

La lettre de l'article 150 U ne règle pas la question. Elle précise la manière d'apprécier le seuil de 15 000 euros dans le cas du démembrement de propriété et de l'indivision, mais n'indique pas la marche à suivre dans l'hypothèse de la vente de plusieurs lots. La mention de la valeur « de l'immeuble ou de la partie d'immeuble » ne nous paraît pas pouvoir être interprétée comme imposant de prendre en compte chaque lot séparément pour l'appréciation du seuil d'imposition, contrairement à ce qui est soutenu en défense. Ce que signifie cette mention, c'est que la cession est susceptible de porter sur une partie d'immeuble, rien de plus.

Les travaux préparatoires de la loi de finances pour 2004 dont est issu le seuil de 15 000 euros de l'article 150 U¹ n'épuisent pas non plus le débat : la vente concomitante de plusieurs lots n'est pas abordée. Le rapporteur général du texte à l'Assemblée nationale, M. Gilles Carrez, explique cependant à plusieurs reprises que le seuil d'exonération s'appliquera désormais à « *chaque opération de cession immobilière* » et non plus globalement pour toutes les cessions effectuées dans l'année par le contribuable. L'on passe d'une logique de cumul sur l'année à un seuil applicable autant de fois dans l'année qu'il y a de cessions. Sans être décisifs, ces travaux préparatoires accréditent plutôt le raisonnement cession par cession du ministre. On relèvera également que ce nouveau mode de calcul du seuil est déjà plus favorable au contribuable que la règle antérieure, conformément à la volonté du législateur, même sans aller jusqu'à une appréciation par lot vendu.

Si l'on s'en tient à la notion de cession qui figure ainsi dans les dispositions à interpréter et dans les travaux parlementaires, le droit civil conduit assez naturellement à faire droit au pourvoi du ministre. En vertu de l'article 1583 du code civil, la vente est parfaite entre les parties « *dès qu'on est convenu de la chose et du prix* », et d'après l'article 1591 de ce code, il ne peut y avoir de vente que si le prix est déterminé.

Par conséquent, lorsque le prix de vente a été fixé globalement pour plusieurs lots et qu'il n'est ainsi pas possible d'identifier la valeur individuelle de chaque lot dans l'acte de

¹ Article 10 de la loi n° 2001-1311 du 30 décembre 2003.

vente, il ne peut y avoir qu'une seule cession. Le calcul des requérants, selon lequel chacun des quatre lots aurait été vendu à un prix identique, égal au quart du prix global, n'a de fondement ni d'un point de vue matériel, car rien ne dit que les quatre emplacements de parking sont identiques, ni du point de vue du droit civil, le seul prix déterminé dans l'acte de cession étant celui des quatre lots pris ensemble. L'opération est donc indivisible ; en cas de vice du consentement de l'une des parties, c'est d'ailleurs l'ensemble de la transaction, portant sur les quatre lots concernés, qui serait remise en cause. La division en lots, transparente au regard du code civil, ne saurait justifier l'exonération fiscale, qui est d'interprétation stricte, en l'absence de dispositions expresses dans la loi fiscale.

Cette analyse ne nous paraît pas devoir être remise en cause par votre décision *M. et Mme A...* du 24 novembre 2017 (n° 396209). Dans cette affaire où deux lots étaient vendus ensemble, vous avez apprécié la consistance de la résidence principale du cédant lot par lot pour l'application du 1° du II de l'article 150 U qui exonère d'impôt la plus-value de cession de la résidence principale. Vous avez approuvé la cour d'avoir raisonné sur chacun des lots mis en vente, pris isolément. Mais cette approche était nous semble-t-il commandée par le critère applicable, celui de résidence principale, qui repose dans votre jurisprudence sur la notion de fraction de propriété ayant une utilisation distincte (18 mars 2005, *G...*, n° 257550, RJF 6/05 n° 562). L'exonération en fonction du montant de la plus-value est indépendante de celle liée à la vente de la résidence principale et il n'y a aucune raison de transposer à la première la jurisprudence *Armand* concernant spécifiquement la seconde.

Nous n'avons pas de doute sur le bien-fondé du moyen du ministre au cas particulier, celui de la cession simultanée de plusieurs lots pour un prix indivis par un unique acte de vente.

Il ne sera peut-être pas aussi simple de déterminer, dans d'autres configurations, s'il y a eu une transaction unique conclue à l'issue d'une négociation globale ou plusieurs opérations séparées conduites de manière indépendante. Cela dépendra d'un faisceau d'éléments, notamment de l'existence d'un prix unique et de ventes concomitantes ou rapprochées. Vous pourriez aussi prendre en compte une clause résolutoire dans un acte de vente imposant la cession ultérieure d'un autre lot pour conclure à l'indivisibilité des cessions successives. Vous devriez en principe aboutir à la même conclusion en présence d'un acte de vente unique, sans qu'il y ait d'a contrario : une pluralité d'actes rapprochés pourrait être regardée comme une opération unique s'il apparaît qu'ils procèdent d'une même négociation, traduite en plusieurs actes pour passer pas un « saucissonnage » artificiel en-dessous du seuil d'exonération.

La doctrine administrative retient quant à elle le critère de l'identité de l'acquéreur : elle énonce qu'en cas de vente de plusieurs parcelles ou lots à des acquéreurs distincts, le seuil d'imposition s'apprécie cession par cession, c'est-à-dire acquéreur par acquéreur, et que lorsqu'ils sont cédés au même acquéreur, il faut tenir compte du prix de cession global². Il y aurait ainsi nécessairement une seule cession à partir du moment où l'acquéreur est le même

² Instruction 8 M-1-04 du 14 janvier 2004, reprise au BOI-RFPI-PVI-10-40-70 n° 60 à 80, Rép. Meunier, AN 26 février 2013, p. 2259 n° 13926.

et vice-versa. Ce critère ne nous paraît pas suffisant. Outre qu'il n'est pas très logique de faire dépendre l'imposition de la plus-value du cédant de l'identité du cessionnaire, on peut imaginer qu'une première cession d'un bien immobilier soit réalisée, et que le vendeur, d'abord opposé à la cession d'un parking, d'une chambre de service ou du potager attenant constituant un lot séparé, se décide finalement à le vendre au premier acheteur quelques mois plus tard, au terme d'une seconde négociation. L'exonération ne devrait pas être refusée dans ce cas au seul motif que l'acquéreur est le même si la seconde cession s'effectue à un prix inférieur à 15 000 euros. La doctrine a d'ailleurs elle-même introduit des tolérances pour permettre l'application de l'exonération en cas d'acquéreur identique : elle l'admet pour la cession à un même acquéreur de parcelles non contiguës et en cas de préemption par une personne publique qui devient l'unique acheteur de deux biens vendus simultanément par la même personne en lieu et place des deux acheteurs qui s'étaient présentés au départ (Rép. Meunier, AN 26 février 2013, p. 2259 n° 13926).

Vous l'aurez compris, l'arrêt attaqué ne nous paraît pas encourir la censure au motif qu'il juge que, pour apprécier le seuil de 15 000 euros, il y a lieu de prendre en compte chaque lot séparément alors même que les quatre emplacements de parking ont été cédés au même acquéreur. Mais la cour a bien commis l'erreur de droit que lui reproche le ministre en jugeant que le seuil s'appliquait à chacun des lots alors même qu'ils avaient été cédés pour un prix global par un unique acte de vente.

Vous annulerez les trois premiers articles de son arrêt et lui renverrez l'affaire. Le ministre obtenant gain de cause, les conclusions des époux P... tendant à l'octroi de frais irrépétibles ne peuvent qu'être rejetées.

Par ces motifs, nous concluons à l'annulation des articles 1^{er} à 3 de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire, dans la mesure de la cassation ainsi prononcée, à la cour administrative d'appel de Paris et au rejet des conclusions présentées par M. et Mme P... sur le fondement de l'article L. 761-1 du CJA.