

N° 361197

Ministre du budget c/ M. B...

3^e et 8^e sous-sections réunies

Séance du 5 mai 2014

Lecture du 28 mai 2014

CONCLUSIONS

Vincent Daumas, rapporteur public

La présente affaire vous conduira à trancher une question fiscale qui n'est pas inintéressante, relative au régime d'exonération d'impôt sur le revenu dont bénéficie la plus-value réalisée à l'occasion de la cession de la résidence principale. Elle ne présente plus toutefois qu'un intérêt rétrospectif puisque les dispositions en cause ne sont plus en vigueur depuis 2004¹. Plaçons-nous, comme l'exige la résolution du litige, sous leur empire. Il résulte alors des dispositions du I de l'article 150 C du code général des impôts que la plus-value réalisée à l'occasion de la cession de la résidence principale est exonérée d'impôt sur le revenu. Les dispositions du II du même article étendent le bénéfice de cette exonération à la plus-value réalisée lors de la première cession d'un logement, lorsque le cédant n'est pas propriétaire de sa résidence principale. Dans cette seconde hypothèse, l'exonération est soumise à des conditions de délai : notamment, la cession doit avoir été réalisée au moins cinq ans après l'acquisition ou l'achèvement du logement. Toutefois, le législateur a prévu, par exception, que ces conditions de délai ne s'appliqueraient pas « lorsque la cession est motivée par l'un des événements dont la liste est fixée par décret en Conseil d'Etat et concernant la situation personnelle, familiale ou professionnelle du contribuable » (nous soulignons). Parmi ces événements, le pouvoir réglementaire a mentionné le « changement dans la situation professionnelle du contribuable (...) résultant d'une cessation forcée d'activité » (article 74 B bis de l'annexe II au CGI, 4° – là encore, nous soulignons).

Vous avez déjà jugé que, pour l'application de ces dispositions, l'événement permettant au contribuable d'échapper aux conditions de délai posées par le texte doit être « la cause immédiate et nécessaire de la cession » (CE 14 février 2001, M. O..., n° 194083, inédite au Recueil, RJF 5/2001 n° 623). Nous ne croyons pas méconnaître le sens de la jurisprudence en affirmant que vous raisonnez en termes de causalité adéquate, de la même manière que vous le faites, par exemple, lorsque vous recherchez s'il existe un lien direct et certain entre une faute commise par l'administration et un préjudice.

M. Bruno B... est de nationalité française. Il a fixé son domicile à Waterloo, en Belgique. En 2002, il était locataire de son appartement en Belgique et associé d'une société civile immobilière elle-même propriétaire d'un appartement au Chesnay (Yvelines), acquis en avril 2000. L'acte de vente de ce dernier logement a été conclu le 3 septembre 2002. Le 20 septembre 2002, à peine plus de deux semaines après, M. B... recevait la lettre lui annonçant son licenciement de la société belge Labsystems bv. Dans sa déclaration de revenu

¹ Les dispositions aujourd'hui en vigueur (art. 150 U du CGI) ne prévoient pas les mêmes conditions d'application.

souscrite au titre de l'année 2002, M. B... a spontanément déclaré la plus-value réalisée lors de la vente de l'appartement du Chesnay, imposable entre ses mains en raison de la soumission de la SCI au régime fiscal des sociétés de personnes. Toutefois, il a ensuite réclamé contre l'imposition de cette plus-value en faisant valoir qu'elle devait bénéficier de l'exonération prévue au II de l'article 150 C du CGI. Il a fait valoir à cette occasion que la condition relative au délai de cinq ans prévu entre l'acquisition du logement et la cession ne lui était pas applicable, dès lors que la cession de l'appartement avait été motivée par son licenciement.

L'administration a rejeté cette réclamation et le litige a été porté devant le juge de l'impôt. En dernier lieu, la cour administrative d'appel de Paris a fait droit à la thèse du contribuable. La cour a estimé que « dans les circonstances particulières de l'espèce, et alors même que l'appartement a été mis en vente dès le mois de juin 2002, M. B... doit être regardé comme établissant que la cession de ce bien a été motivée par son licenciement ». Le ministre se pourvoit en cassation.

Précisons avant tout que l'associé d'une SCI qui cède un logement peut revendiquer le bénéfice de l'exonération prévue par l'article 150 C du CGI de la même manière que s'il avait été lui-même le propriétaire du bien vendu (voyez, pour l'exonération prévue par le I de cet article, CE 8 juillet 1998, M. M..., n° 165227, aux tables du Recueil et à la RJF 8-9/1998 n° 944 ; et pour celle prévue par le II, CE 8 septembre 1999, Ministre c/ M. D..., n° 183380, aux tables du Recueil et à la RJF 11/1999 n° 1380). De même, il est constant que M. B... a été fiscalement domicilié en France pendant au moins un an antérieurement à la cession, ainsi que l'exigent les dispositions de l'article 150 C s'agissant des contribuables qui, au moment de la cession, n'y sont plus fiscalement domiciliés. Bref, il n'y a pas de difficulté s'agissant du champ d'application des dispositions dont la cour a fait bénéficier M. B....

Explicitons les raisons de fait qui ont conduit la cour à donner raison au contribuable. La cour a estimé qu'il résultait des explications de M. B... et de différents éléments produits par celui-ci, non contestés par l'administration, qu'en raison des fonctions de responsable comptable et de contrôleur de gestion qu'il occupait au sein de la société Labsystems bv, il avait eu connaissance, avant sa réalisation, de la restructuration qui se préparait dans le groupe et de la prochaine suppression de son poste. C'est compte tenu de cette circonstance particulière que la cour a jugé sans incidence sur le lien de causalité entre son licenciement et la cession de l'appartement du Chesnay la circonstance que cet appartement eût été mis en vente plusieurs mois avant la réception de sa lettre de licenciement.

A l'appui de son pourvoi, le ministre soulève un moyen d'erreur de droit. Il soutient que, pour que soient écartées les conditions de délai auxquelles est en principe soumise l'exonération prévue par l'article 150 C, l'ordre chronologique des événements est nécessairement le suivant : il faut qu'une cessation forcée d'activité provoque un changement dans la situation professionnelle du contribuable qui motive la vente de son logement. Les dispositions de l'article 74 B bis de l'annexe II au CGI ne viseraient pas les situations dans lesquelles le contribuable anticipe la cessation forcée de son activité. En jugeant, tout à la fois, que la mise en vente de l'appartement de M. B... (et à plus forte raison sa vente) était antérieure à son licenciement et que la première était néanmoins motivée par le second, pour en déduire que les conditions de délai prévues par le II de l'article 150 C du CGI n'étaient pas opposables au contribuable, la cour aurait commis une erreur de droit.

Nous vous proposons sans hésitation d'écarter ce moyen. Nous vous le disions tout à l'heure, votre jurisprudence est fixée en ce sens que vous recherchez un rapport de causalité entre les événements mentionnés par l'article 74 B bis de l'annexe II au CGI et la cession du logement. Et il ne fait pas de doute que c'est bien un tel rapport que le législateur a entendu établir en faisant référence, à l'article 150 C, à une cession « motivée par » l'un de ces événements. La mention par le 4° de l'article 74 B bis d'un changement professionnel « résultant d'une cessation forcée d'activité » ne nous paraît nullement s'éloigner de cette logique – étant entendu que vous devez interpréter ces dispositions réglementaires conformément à la loi dont elles précisent les conditions d'application. Bien sûr, la chronologie des événements peut constituer un indice significatif des rapports de causalité qui les relient. Mais l'ordre chronologique ne commande certainement pas l'ordre de causalité. Nous n'avons nullement le sentiment, en l'affirmant, de vous inviter à faire une interprétation large des dispositions précitées – lesquelles doivent bien entendu être lues strictement puisqu'elles prévoient une exonération.

Un raisonnement par l'absurde à partir des dispositions, rédigées de façon similaire, du 1° de l'article 74 B bis de l'annexe II nous semble illustrer assez bien notre propos. Ces dispositions prévoient, parmi les événements permettant d'écarter les conditions de délais posées par l'article 150 C, le « changement dans la situation de la famille résultant de l'augmentation du nombre des enfants à charge ». Il nous paraîtrait pour le moins étrange que vous refusiez le bénéfice de ces dispositions à un contribuable au seul motif que la cession de son logement aurait été antérieure de quelques mois à la naissance d'un nouvel enfant au sein de sa famille...

Observons que la solution que vous retiendrez vaudra pour l'interprétation de l'ensemble des dispositions de l'article 74 B bis de l'annexe II, donc pour des événements tels que le départ en retraite. Elle ne doit nullement, selon nous, vous faire craindre des effets d'aubaine : rappelons une dernière fois que le texte exige un lien de causalité entre la cession du logement et l'un ou l'autre de ces événements – c'est là que se situe le verrou de ce régime d'exonération. Et c'est bien évidemment au contribuable, qui seul en dispose, d'apporter les éléments permettant de considérer que la cession trouve sa cause déterminante dans l'un de ces événements.

Avant de conclure, signalons que le ministre, dans sa réplique, fait valoir qu'« en tout état de cause », la cour administrative d'appel n'a pu juger que la cession du logement était motivée par une prochaine cessation forcée d'activité en se référant à la seule date de cette cession, sans rechercher si, à la date de mise en vente du bien, M. B... était informé de l'évolution possible de sa situation professionnelle. Si vous y voyiez un moyen autonome, vous devriez l'écarter comme manquant en fait : en relevant tout à la fois que l'appartement avait été mis en vente dès le mois de juin 2002 et que M. B... savait, dès l'origine du projet de restructuration du groupe qui l'employait, que celui-ci aboutirait à la suppression de son poste, la cour nous paraît bien avoir effectué cette recherche.

Par ces motifs nous concluons au rejet du pourvoi du ministre et à ce que l'Etat verse à M. B... une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.