

N° 386773

Mme A...

10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> chambres réunies

Séance du 4 avril 2016

Lecture du 4 mai 2016

## CONCLUSIONS

**Mme Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public**

L'affaire est aussi simple dans son énoncé qu'incertaine dans sa résolution.

L'article 151 *septies* B prévoit un abattement d'impôt sur le revenu pour les plus-values à long terme réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole à l'occasion de la cession de biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, affectés par l'entreprise à sa propre exploitation. L'abattement est de 10% par année de détention du bien au-delà de la cinquième, permettant ainsi une exonération totale au bout de quinze ans. L'article précise que « Les biens mentionnés au I du A de l'article 1594-0 G ne sont pas considérés comme affectés à l'exploitation de l'activité. »

Cet article 1594-0 G est relatif à l'exonération de droits de mutation à titre onéreux dont bénéficient certaines acquisitions de terrains en vue d'y édifier des immeubles neufs. Le I du A auquel renvoie l'article 151 *septies* visait, dans sa rédaction applicable, les acquisitions étant dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée : « 1° De terrains nus ou recouverts de bâtiments destinés à être démolis ; /2° D'immeubles inachevés ; /3° Du droit de surélévation d'immeubles préexistants (...). Le renvoi relatif à la vente cible donc, curieusement, des opérations d'acquisition.

La question porte sur la notion de « bâtiments destinés à être démolis ». Il s'agit de savoir si le respect de cette condition doit s'apprécier sur la durée de la détention et jusqu'à la cession, au regard du seul comportement du vendeur, ou si elle doit s'apprécier à la date de la cession, en tenant compte de l'intention de l'acquéreur, traduite dans le contrat de vente, de démolir le cas échéant le bâtiment. En d'autres termes, lorsque le contrat de cession mentionne que l'acquéreur détruira le bien pour y édifier un immeuble, ce qui est la condition pour qu'il obtienne son exonération de DMTO, le vendeur perd-il le bénéfice de l'abattement d'IR sur sa plus-value de cession ?

Les travaux préparatoires de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 dont est issu l'article 151 *septies* B assignent au dispositif tout à la fois un objectif de sécurisation de leur retraite pour les commerçants et artisans, en mentionnant qu'il s'agit de créer pour eux un pendant du régime des plus values immobilières des particuliers, qu'un objectif d'incitation à la transmission d'activité. Le premier objectif plaiderait plutôt pour n'apprécier la condition que dans le chef du vendeur tandis que le second inciterait davantage à prendre en compte le devenir du bien une fois cédé à

1

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

l'acquéreur. La difficulté à faire primer, au vu des débats parlementaires, l'un des objectifs sur l'autre, n'aide toutefois pas à résoudre la question.

Dans le sens de la première lecture, consistant à faire abstraction des intentions de l'acquéreur à la date de la cession pour ne prendre en compte que le point de vue du vendeur jusqu'à cette dernière, plaide une compréhension assez intuitive du dispositif qui nous a un temps séduite.

La première condition mise par le texte à l'obtention de l'exonération est relative à la durée de détention du bien. Vient ensuite la question de la nature du bien, qui doit, notamment, être « affecté par l'entreprise à sa propre exploitation ». Il est assez logique d'en déduire que cette condition d'affectation, qui repose bien sur le comportement de l'entreprise, se rapporte précisément aux années de détention, sans que le comportement postérieur de l'acquéreur puisse rétroagir sur ce point. Or le renvoi à l'article 1594-0 G est rédigé en ces termes que les biens qui y sont mentionnés « ne sont pas considérés comme affectés à l'exploitation de l'activité ». On en ressort avec l'impression que cette clause d'exclusion aussi s'apprécie au regard des années de détention.

A cette impression s'ajoute l'hétérogénéité apparente des deux dispositifs de l'article 151 septies B d'un côté et de l'article 1594-0 G de l'autre, qui ne fait pas spontanément adhérer à l'idée que l'un doive nécessairement rétroagir sur l'autre. Autant se comprend aisément une lecture aboutissant à dire que la personne qui a bénéficié, à l'occasion de l'acquisition de son terrain, d'une exonération des droits de mutation à titre onéreux parce qu'il revêtait le caractère de terrain à bâtir, ne peut plus par la suite bénéficier d'un abattement au titre de sa cession en qualité de bien affecté à son exploitation – même s'il ne nous semble pas que le texte en cause puisse se réduire à cette économie. Autant la coïncidence des circonstances que le vendeur affecte le bien à son exploitation d'un côté et que l'acquéreur le destine à la construction d'immeubles après démolition de l'existant de l'autre n'est pas choquante en soi et ne dicte pas de façon certaine l'impossibilité pour les deux de bénéficier de l'avantage fiscal correspondant.

Enfin, tenir compte de l'intention du vendeur peut se heurter à une complication pratique lorsque celle-ci n'est pas entièrement connue. Si, en effet, le bénéfice de l'exonération de DMTO pour l'acquéreur est soumis à la mention dans l'acte de vente de l'engagement de construire sur le terrain et donc, le cas échéant, de la démolition des bâtiments existants, il existe, à en croire la documentation fiscale, une tolérance permettant que cet engagement soit souscrit postérieurement dans un acte complémentaire (BOI-ENR-DMTOI-10-40-20140430). La situation du vendeur dépendrait donc non seulement des intentions de l'acquéreur quant à la destination du bien objet de la transaction, mais également de son comportement en termes d'inscription dans l'acte d'acquisition ou dans un acte complémentaire.

Malgré ces arguments, nous penchons finalement pour une lecture inverse, qui ne permet pas au vendeur de bénéficier de l'abattement sur sa plus-value de long terme lorsqu'il a cédé son bien en qualité de terrain à bâtir ou grevé de bâtiments destinés à être construit.

Nous relevons d'abord que si la rédaction des textes à l'époque des faits litigieux laissait aisément prise à une lecture purement matérielle du renvoi opéré au I du A de l'article 1594-0 G, comme visant des types de biens uniquement, cette lecture est rendue plus malaisée

dans la nouvelle rédaction de ce dernier article, alors même que le renvoi est resté inchangé. Le I du A vise en effet, depuis la LFR pour 2010<sup>1</sup> : « Les acquisitions d'immeubles réalisées par une personne assujettie au sens de l'article 256 A, lorsque l'acte d'acquisition contient l'engagement, pris par l'acquéreur, d'effectuer dans un délai de quatre ans les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257, ou nécessaires pour terminer un immeuble inachevé. »

Dans cette nouvelle configuration, de deux choses l'une. Soit l'on estime que, lorsqu'il affirme que : « Les biens mentionnés au I du A de l'article 1594-0 G – ceux, donc, dont l'acte d'acquisition mentionne qu'ils vont être recouvert d'un immeuble neuf sous quatre ans – ne sont pas considérés comme affectés à l'exploitation de l'activité », l'article 151 *septies* B vise les biens qui ont initialement été acquis comme tels par l'exploitant. Auquel cas, la précision est un peu curieuse, car on voit effectivement mal comment serait affecté à l'exploitation un terrain qui, au moment de sa vente cinq ans au moins après l'acquisition, est nécessairement recouvert d'un immeuble<sup>2</sup> qui, dans l'immense majorité des cas car c'est l'objectif principal du dispositif d'exonération de DMTO, sera recouvert d'un immeuble d'habitation. Soit l'on estime qu'il fait référence à l'opération génératrice de la plus-value, auquel cas il devient difficile de faire abstraction du comportement du vendeur pour apprécier la nature du terrain.

Ensuite, dans les autres dispositifs fiscaux relatifs aux plus-values professionnelles (151 *sexies* et *septies*), dont l'exclusion relative à l'article 1594-0 G a été transposée à l'article 151 *septies* B, se comprennent plutôt comme distinguant cette exclusion des conditions relatives à l'exercice de l'activité et de lien entre le bien et cette dernière. L'article 151 *sexies* exonère les plus-values de cession d'une terre agricole figurant ayant figuré dans le patrimoine privé du contribuable « s'il s'agit d'une terre agricole qui n'entre pas dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G et qui est exploitée par un agriculteur ayant exercé son activité à titre principal pendant au moins cinq ans. » L'article 151 *septies* exonère pour sa part que : « Les plus-values de cession soumises au régime des articles 39 *duodecies* à 39 *quindecies*, à l'exception de celles afférentes aux biens entrant dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G, et réalisées dans le cadre d'une des activités mentionnées au I, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans ». D'ailleurs, pour ces dispositions, la position des TA et des CAA (nous n'avons pas trouvé de jurisprudence du Conseil d'Etat) est massivement en ce sens que la mention, dans l'acte de cession, de l'intention de l'acquéreur de démolir le bâtiment pour construire un immeuble emporte pour le vendeur la qualification de terrain recouvert de bâtiments destinés à être démolis excluant le bénéfice de l'avantage relatif à la plus-value. On peut certes tirer de ce que notre texte tourne les choses différemment, en disposant que « Les biens mentionnés au I du A de l'article 1594-0 G ne sont pas considérés comme affectés à l'exploitation de l'activité. ». Mais en l'absence de tout indice indiquant que le législateur ait ce faisant entendu faire autre chose que pour les dispositifs voisins, alors que tout laisse à penser au contraire qu'il a décalqué la condition, nous penchons plutôt pour une interprétation homogène.

Enfin, nous relevons qu'il existe de la jurisprudence du Conseil d'Etat remontant au temps où était en vigueur l'ancien article 150 *ter* du code des impôts. Celui-ci soumettait à

<sup>1</sup> LOI n° 2010-237 du 9 mars 2010.

<sup>2</sup> Conformément à l'article 1840 G *ter* du CGI, lorsque l'engagement de construire n'est pas respecté à l'échéance du délai qu'il comporte, l'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, liquidés d'après les tarifs en vigueur au jour de l'acquisition de l'immeuble sur lequel portait l'engagement, ainsi que du complément de frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non valeur qui en résultent.

l'impôt sur le revenu les plus-values réalisées par les particuliers à l'occasion de la cession à titre onéreux de terrains non bâtis, et réputait non bâtis, par un jeu de renvoi, les terrains visés à l'article 1371, qui lui-même visait les terrains recouverts de bâtiments destinés à être démolis à condition que l'acte d'acquisition comporte l'engagement par l'acquéreur de démolir les bâtiments pour y construire un immeuble neuf sous quatre ans. Or vous avez expressément jugé à l'époque que dès lors que l'acquéreur a pris l'engagement de construire figurant à l'article 1371, alors la cession doit être regardée comme entrant dans le champ de l'article 150 *ter* et la plus-value du vendeur soumise à l'imposition (CE, 10 octobre 1973, *Ministre de l'économie et des finances c/ Sieur X*, n° 86095, p.). Vous avez précisé ensuite que « Lorsqu'un acquéreur a pris dans l'acte de vente l'engagement de construire un immeuble à la place de l'édifice existant, il en résulte par application des dispositions combinées des articles 150 *ter* I-4, 257-7° et 691 du CGI que le terrain supportant l'édifice doit être réputé terrain à bâtir au sens et pour l'application de l'article 150 *ter* I-4 à la plus value réalisée par le vendeur, sauf pour ce dernier à établir qu'à la date de la vente, le terrain était manifestement insusceptible d'être compris dans une opération de construction. » (CE, 24 novembre 1982, *Sieur X*, n° 21707, T. p.). Il n'existait certes pas alors de condition de détention du bien de sorte que l'on peut décider de ne pas transposer cette lecture à l'article 151 *septies* B. Mais nous retenons tout de même que vous raisonnez, s'agissant des dispositifs fiscaux relatifs à des plus-values de cession, en prenant en compte l'opération de vente dans ses deux facettes – cession et acquisition – pour apprécier en quelle qualité le bien a été cédé au vu de la commune intention des parties.

Cette lecture n'est, enfin, pas dépourvue de logique économique. Il nous semble en effet que l'équilibre de la vente ne sera pas le même selon que l'acquéreur entend avant tout acquérir des bâtiments tels qu'ils sont ou qu'il entend acquérir, sans considération pour les bâtiments, un terrain qu'il destinera après déblaiement à la construction. Ces dernières opérations, impliquant une démolition, sont en particulier intéressantes pour les promoteurs lorsque le terrain est grand et ouvre d'importants droits à construire, d'autant que l'exonération de DMTO est maximisée en cas de projet de construction d'immeubles collectifs d'habitation. Une telle perspective pour l'acquéreur se ressentira dans le prix de la transaction et ne restera pas sans conséquence pour le vendeur. En tous cas, nous ressortons de l'étude des différents avantages fiscaux attachés aux opérations de cession immobilière qu'à chaque fois que, par-delà la configuration du terrain et la présence de bâtiments au moment de l'opération, l'acte de vente révèle que ce qui est acquis est une emprise foncière destinée à un projet de construction, l'avantage fiscal n'est pas acquis au vendeur.

En l'espèce, Mme A... était associée à hauteur de 25 % de la SARL Pecri, laquelle a cédé le 4 août 2006 à la SNC Lidl un ensemble immobilier affecté à son exploitation depuis 1990 pour la somme de 2 300 000 euros. Cette cession a généré une plus-value de 1 515 791 euros dont 1 073 750 euros de plus value de long terme, à laquelle a été appliquée l'abattement prévu à l'article 151 *septies* B du code général des impôts. A l'occasion d'une vérification de comptabilité de la SARL Pecri, l'administration fiscale a remis en cause l'abattement en relevant que, dès lors que l'acte de vente conclu avec la SNC Lidl mentionnait expressément que les bâtiments présents sur le terrain seraient démolis et que serait édifié sur le terrain un immeuble sous quatre ans, dans les conditions prévues à l'article 1594-0 G, alors le terrain était réputé à bâtir et n'ouvrait pas droit à l'avantage de l'article 151 *septies* B. Il s'en est ensuivi, s'agissant d'une SARL de famille imposable à l'IR dans la catégorie des BIC, un rappel d'imposition pour Mme A... à hauteur de ses parts de 84 311 euros (IR, contributions sociales, intérêts et majorations comprises).

Par son arrêt attaqué (n° 13MA00520 du 28 octobre 2014), la cour administrative d'appel de Marseille a confirmé le rejet, par le tribunal administratif de Toulon (jugement n° 1101352 du 6 décembre 2012), la demande de décharge. Il se trouve par ailleurs que les parents de Mme A..., associés à 50% de la SARL, ont connu le même sort défavorable devant le tribunal administratif et la cour administrative d'appel de Lyon.

Il résulte de ce que nous avons exposé que la cour n'a pas, selon nous, commis d'erreur de droit dans le maniement de l'article 151 *septies* B en estimant que, du fait des stipulations de l'acte de vente, la cession ne pouvait pas donner droit à l'abattement appliqué.

Les autres moyens ne valent rien : l'arrêt attaqué comporte les signatures requises et la cour a, en affirmant que le législateur français avait fait usage de la marge d'appréciation qui lui était reconnue par la directive n° 77/388/CEE, et que la directive 2006/112/CE n'était pas invocable *rationae temporis*, répondu au moyen de méconnaissance par le droit national des directives invoquées. Enfin, sur le fond, la cour a eu raison de dire que l'article 4 de la directive du 17 mai 1977, qui dispose : « *sont considérés comme «terrains à bâtir» les terrains nus ou aménagés, définis comme tels par les États membres* », permettait au législateur national d'assimiler à des terrains à bâtir les terrains nus et les terrains recouverts de bâtiments destinés à être démolis.

Par conséquent, et PCMNC – Rejet du pourvoi.