

**N° 438856**  
**M. R...**

**3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> chambres réunies**

**Séance du 26 novembre 2021**  
**Décision du 29 décembre 2021**

## **CONCLUSIONS**

**M. Laurent Cytermann, Rapporteur public**

L'imposition des revenus fonciers constitués par la remise au bailleur des immeubles édifiés par le preneur dans le cadre d'un bail à construction a déjà donné lieu à une jurisprudence conséquente. L'affaire qui vient d'être appelée vous permettra de clarifier les règles applicables en cas d'acquisition concomitante par un tiers, en cours de bail, du terrain d'assiette et des droits du preneur.

Mme Catherine R... était propriétaire de trois terrains situés dans la commune de Champdieu (Loire). Elle a conclu successivement trois baux à construction avec la société Ateliers mécaniques de la Madeleine (AMM) dont son époux, M. André R..., était le PDG. A la suite du placement en liquidation judiciaire de la société AMM, la société JGM Tournel a acquis, d'une part, les droits de la société AMM sur les deux baux encore en cours, pour un montant de 187 000 euros, et d'autre part, les terrains d'assiette objet des trois baux appartenant à Mme R..., pour un montant de 149 000 euros, ces cessions faisant l'objet de deux actes notariés en date du 21 juin 2011. Dans le cadre d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a estimé que la cession des terrains avait entraîné le transfert dans le patrimoine du bailleur, c'est-à-dire de Mme R... et de son époux, des immeubles édifiés par la société AMM en vertu des deux baux en cours. Elle leur a notifié en conséquence des suppléments d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux au titre de l'année 2011. M. R... se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 19 décembre 2019 de la cour administrative d'appel de Lyon ayant confirmé le rejet de sa demande de décharge.

Il soulève un unique moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit, dénaturé les pièces du dossier et insuffisamment motivé son arrêt en jugeant que la valeur des constructions édifiées par la société AMM avait été réintégrée à bon droit dans le revenu imposable des époux R....

*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.*

1. Rappelons d'abord le cadre légal et jurisprudentiel de l'imposition de la remise d'immeuble édifiés dans le cadre de baux à construction.

En vertu de l'article L. 251-1 du code de la construction et de l'habitation, un bail à construction est un bail « *par lequel le preneur s'engage, à titre principal, à édifier des constructions sur le terrain du bailleur et à les conserver en bon état d'entretien pendant toute la durée du bail* ». Le preneur bénéficie d'un droit réel immobilier sur le terrain et d'un droit de propriété temporaire sur les constructions (Cass. Com., 24 juin 1997, *SCI Agnel-Teissonnière*, RJF 11/97 n° 1064). Le prix du bail peut consister en tout ou partie dans la remise d'immeubles au bailleur, à des dates convenues (article L. 251-5) ; sauf stipulation contraire, le bailleur devient propriétaire en fin de bail des constructions édifiées par le preneur (article L. 251-2). En pratique, le loyer perçu en numéraire est souvent modique et le bailleur est principalement rémunéré par la remise gratuite des constructions. L'article 33 bis du code général des impôts (CGI) qualifie de revenus fonciers « *les loyers et prestations de toute nature qui constituent le prix d'un bail à construction* », y compris donc la remise de constructions<sup>1</sup>, celle-ci faisant néanmoins l'objet d'un abattement proportionnel à la durée du bail et conduisant à une exonération au-delà de 30 ans (II de l'article 33 ter).

Il est acquis<sup>2</sup> que la résiliation du bail, ayant pour conséquence retour anticipé des constructions édifiées par le preneur dans le patrimoine du bailleur, conduit à la même imposition dans la catégorie des revenus fonciers. Plus délicate était la question des incidences fiscales d'un événement survenant en cours de bail et entraînant la réunion des qualités de preneur et de bailleur en une seule personne. Les articles 1234 et 1300 du code civil<sup>3</sup> disposant que cette réunion des qualités de créancier et de débiteur constitue « *une confusion de droit qui éteint les deux créances* », il avait pu être soutenu qu'un tel événement se distinguait d'une résiliation et n'entraînait pas l'imposition du bailleur. Vous avez cependant jugé que la conclusion avec le preneur d'un contrat d'apport lui transférant la propriété du terrain d'assiette avait, « *au regard de la loi fiscale, les mêmes effets qu'une résiliation amiable tacite du bail impliquant la remise des immeubles au bailleur, effectuée préalablement à l'apport* » (CE, 5 décembre 2005, *M. et Mme F...*, n° 256916, Tab.). La même solution a ensuite été appliquée à l'absorption du bailleur par le preneur (CE, 7 février 2006, *Min. c/ Société Sogefib*, n° 288067, Inéd.) et à la vente du terrain au preneur (CE, 11 avril 2008, *Min. c/ Mme M...*, n° 287961, Tab.)<sup>4</sup>. Alors que la Cour de cassation retient à l'inverse, en matière de droits d'enregistrement, que la vente du terrain au preneur entraîne une confusion et une extinction des droits, situation distincte de la résiliation (Cass., Com., 12 juin 2012, *Société Arc*, n° 11-18978 : RJF 10/12 n° 958), vous avez réaffirmé cette ligne

<sup>1</sup> Il en va d'ailleurs ainsi plus généralement de la remise gratuite au bailleur des réalisations du preneur, même en dehors du cadre spécifique des baux à construction (CE, Ass., 30 novembre 1973, *Ministre de l'économie et des finances c/ Sieur X*, n° 86977, Rec. ; Plen., 6 janvier 1993, *G...*, n° 69943, Rec.).

<sup>2</sup> A tel point acquis que le Conseil d'Etat n'a pas eu l'occasion de le dire explicitement au contentieux (cf. néanmoins les conclusions d'Emmanuel Glaser sur la décision *F...* et de Claire Landais sur la décision *Min. c/ Mme M...*). La Cour de cassation juge que la résiliation entraîne une mutation de propriété soumise aux droits d'enregistrement (arrêt *SCI Agnel-Teissonnière* précité).

<sup>3</sup> Applicables lorsque ces décisions ont été rendues ; cf. aujourd'hui l'article 1349 du code civil.

<sup>4</sup> La même solution s'applique pour un bail ordinaire prévoyant la remise gratuite des constructions à son terme au bailleur (CE, 28 juillet 2011, *Min. c/ M. et Mme Fallet*, n° 330824, Inéd.).

*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.*

jurisprudentielle (CE, 27 février 2013, *Société armoricaine d'entretien naval (SAEN)*, n° 350663, Tab.).

Selon la formule employée par plusieurs de vos rapporteurs publics, vous considérez que l'opération entraîne « *un instant de raison* » le retour des constructions édifiées par le preneur dans le patrimoine du bailleur avant que l'ensemble constitué par le terrain et les constructions ne soit transféré au preneur, ce retour étant le fait générateur de l'imposition. Cette théorie du retour instantané des constructions dans le patrimoine du bailleur permet d'éviter la disparition de la matière imposable représentée par la remise des immeubles, qui constitue tout ou partie du prix du bail. Elle permet d'éviter une différence de traitement injustifiée entre le bailleur ayant attendu le terme du bail avant d'apporter le terrain et les constructions au preneur et celui qui procéderait à une opération ayant les mêmes effets quelques jours avant la fin du contrat, le président Fouquet y voyant ainsi une mise en œuvre du principe constitutionnel d'égalité devant la loi fiscale (« Le réalisme du droit fiscal appliqué au bail à construction », *Revue administrative*, n° 357, 2007, p. 266).

Notons enfin, sur le calcul de l'imposition, qu'en vertu du I de l'article 33 *ter* du CGI, le revenu imposable correspondant à la remise d'immeubles est calculé d'après leur prix de revient, et non d'après leur valeur vénale. Si cette remise est taxée dans la catégorie des revenus fonciers, la cession concomitante des immeubles au preneur qui accompagne la cession du terrain d'assiette ne donne lieu dans le chef du bailleur cédant à aucune plus-value immobilière (décision *Min. c/ Mme M...*).

**2.** En l'espèce, la cour a jugé que « dans le cas de la vente concomitante par les parties au bail à construction du terrain et des constructions réalisées conformément audit bail à un tiers, le contrat de cession produit, au regard de la loi fiscale, et quelle qu'ait été l'intention des parties, les mêmes effets qu'une résiliation amiable tacite du bail, et doit être regardé comme impliquant la remise des immeubles au bailleur préalablement à la vente ». Relevons d'emblée que le raisonnement de la cour est clair et que l'arrêt est donc suffisamment motivé.

2.1. Le requérant reproche à la cour de ne pas avoir procédé à un examen *in concreto* des stipulations contractuelles, en raisonnant de manière générale et abstraite sur toutes les opérations de cession des terrains et des constructions à un tiers. Toutefois, s'il est exact que certaines de vos décisions précitées, notamment la décision *F...*, retiennent que les juges du fond n'ont pas dénaturé la portée des contrats en retenant l'existence d'une résiliation amiable tacite, c'est pour répondre à des moyens soulevés sur ce terrain et elles ne laissent en réalité guère de place à un examen au cas par cas : indépendamment des termes du contrat, c'est l'économie même de l'opération de vente ou d'apport qui, selon votre raisonnement, conduit un instant de raison à la remise des constructions au bailleur.

2.2. Plus intéressante est la critique de principe, puisqu'elle conduit à s'interroger sur l'application de la jurisprudence *F...* au cas dans lequel la réunion des qualités de preneur et de bailleur a lieu dans la personne d'un tiers au contrat initial.

La cour s'est manifestement inspirée d'une série d'affaires jugées par vos 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> chambres réunies (cf. CE, 21 novembre 2011, *M. et Mme GA...*, n° 340777, Tab. sur un autre point, et

*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.*

les autres décisions du même jour). Un département y avait racheté par une unique convention tripartite tant les terrains détenus par une SCI que les constructions édifiées par une entreprise de clinique, et vous aviez confirmé l'imposition des associés de la SCI pour la remise des immeubles ; vous avez considéré que le contrat de cession tripartite avait « *au regard de la loi fiscale, et quelle qu'ait été l'intention des parties, les mêmes effets qu'une résiliation amiable tacite du bail* ».

M. R... se prévaut d'une décision plus ancienne (CE, 3 juin 1985, *J-L...*, n° 45217, Tab.). Dans cette affaire, un immeuble avait été loué dans le cadre d'un bail ordinaire qui stipulait que les travaux faits par le preneur reviendraient gratuitement au bailleur à l'issue du contrat. Une société tierce a racheté l'immeuble et le droit au bail par deux conventions distinctes du même jour. A l'inverse de l'affaire *GA...*, l'imposition dans le chef du bailleur cédant de la valeur des aménagements effectués par le preneur n'est pas confirmée, au motif que l'expiration anticipée du bail procède de la convention de résiliation de celui-ci conclue par le preneur et l'acquéreur tiers et « *ne résulte pas du seul effet de la cession de l'immeuble faite par la S.C.I.* ». L'avantage résultant du transfert sans indemnité des aménagements est regardé comme appréhendé par l'acquéreur tiers. M. R... soutient que dans cette configuration où sont conclus des contrats séparés, qui est aussi celle de la présente affaire, le bailleur cédant ne peut être regardé comme ayant appréhendé les constructions édifiées par le preneur, qui sont transmises au tiers acquéreur.

### 2.3. Deux manières de répondre à cette question nous paraissent devoir être écartées.

La première consiste à se fonder uniquement sur l'existence d'une unique convention tripartite (comme dans l'affaire *GA...*) ou de deux conventions distinctes (comme dans l'affaire *J-L...*) pour décider qui du bailleur cédant ou de l'acquéreur doit être imposé. Ceci résulte d'un choix formel et contingent des parties à l'opération, qui ne saurait déterminer le redevable de l'imposition.

La seconde consiste à se fonder sur l'ordre temporel des opérations. Bien sûr, celui-ci est en règle générale déterminant : si le droit au bail est cédé au tiers avant le terrain, le tiers prend le rôle du preneur et la jurisprudence *F...* s'applique ; à l'inverse, si le terrain est cédé avant le droit au bail, le tiers enfile les habits du bailleur et c'est lui qui bénéficiera de l'avantage représenté par la remise gratuite anticipée des constructions. Mais cette clarté s'estompe lorsque les deux opérations sont réalisées avec très peu d'intervalle, par exemple le même jour. Il est très difficile pour l'administration et pour le juge de savoir laquelle des deux opérations a été conclue la première lorsque les conventions sont datées du même jour. En outre, une telle solution permettrait aux parties de choisir qui supporterait l'imposition, en concluant par exemple l'un des deux contrats un jour avant le second, sans que cela ne corresponde à une réalité économique.

En l'espèce, la convention de cession du droit au bail se présente comme antérieure à celle relative au terrain d'assiette, puisqu'il est stipulé que Mme R... accepte la société JGM Tournel comme nouveau preneur, ce qui n'aurait pas de sens si elle avait déjà cédé sa qualité de bailleur. Mais cet élément ressortant de la rédaction des clauses ne se retrouve pas nécessairement à chaque fois que deux contrats sont conclus de manière concomitante.

*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.*

2.4. Il faut partir de la réalité économique et nous approuvons le requérant de se référer à la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur l'exigence de prise en compte des facultés contributives, dont il résulte qu'en principe, « *lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource* » (cf. notamment la décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013).

Qui appréhende l'avantage représenté par la remise gratuite des constructions ? Lorsque l'acquéreur du terrain est le titulaire du droit au bail, l'opération porte non seulement sur le terrain mais aussi sur les constructions édifiées sur celui-ci, qui reviennent un instant de raison dans le patrimoine du bailleur avant d'être cédées, comme le juge explicitement la décision *M...* C'est, nous le croyons, le véritable fondement économique de la jurisprudence *F...* : la cession du terrain au titulaire du droit au bail permet au bailleur de bénéficier de manière anticipée de l'avantage consistant dans la remise gratuite des immeubles, non pour en jouir mais pour les revendre<sup>5</sup>.

Dans un cas de cession concomitante à un tiers du terrain d'assiette et du droit au bail, il faut déterminer si les deux actes de cession s'inscrivent dans une même opération. Si tel est le cas, alors la situation doit être assimilée à celle de la cession au preneur : le bailleur cède le terrain, non à un tiers ordinaire, mais à un tiers qui par le jeu de la même opération, devient le preneur et cette cession doit être regardée comme portant non seulement sur le terrain mais aussi sur les constructions. Si les deux opérations peuvent être considérées comme séparées, alors la résiliation du bail ne procède pas de la cession du terrain, pour reprendre les termes de la décision *J-L...*, et c'est le tiers acquéreur qui par une initiative autonome aura mis fin au bail et devra être regardé comme le bénéficiaire de l'avantage, imposable à ce titre.

La question de savoir si les deux cessions s'inscrivent dans une même opération relève de l'appréciation souveraine des juges du fond. Sont notamment à prendre en compte la date des actes de cession, le contexte de leur négociation et les liens existant le cas échéant entre les parties. Lorsque les deux cessions sont conclues par une même convention tripartite, alors il y aura toujours une unique opération : c'est l'hypothèse de l'affaire *GA...* En présence de deux conventions distinctes conclues le même jour, l'existence d'une même opération devra être présumée, mais des circonstances particulières, qui montreraient par exemple que le tiers a négocié de manière séparée avec le preneur et avec le bailleur, pourraient renverser cette présomption. La jurisprudence *J-L...*, énoncée avant la décision *F...* et qui n'a jamais été réitérée depuis, ne correspond sans doute qu'à des hypothèses résiduelles mais elle ne nous paraît pas incompatible avec cette dernière.

2.5. En l'espèce, la cour n'a pas dénaturé les pièces du dossier en considérant que les deux actes s'inscrivaient dans une même opération : datés du même jour, ils procédaient tous deux du contexte de liquidation judiciaire de la société AMM et la cédante du terrain était l'épouse

---

<sup>5</sup> Une telle cession peut d'ailleurs être avantageuse sur le plan fiscal, le cédant étant taxé en fonction du prix de revient des constructions en vertu de l'article 33 *ter* du CGI, et non de la valeur vénale de la cession des immeubles.

du dirigeant de la société cédante du droit au bail. C'est donc sans erreur de droit que la cour en a déduit que l'opération avait les mêmes effets qu'une résiliation amiable tacite du bail.

**PCMNC au rejet du pourvoi.**

*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.*