

Précisions sur le régime d'imposition des plus-values immobilières

Lire les conclusions de :

Dominique Jourdan

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème et 5ème chambres réunies – N° 09LY02755 – M.B. c/ Ministre du Budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat – 12 juillet 2011 – R [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Plus-values immobilières, Supplément du juste prix, Article 1681 du code civil

Rubriques

Fiscalité

TEXTES



Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Application du régime d'imposition des plus-values immobilières au supplément du juste prix défini à l'article 1681 du code civil (non)

² La solution relative au régime d'imposition des plus-values immobilières défini par les articles 150 A et suivants du code général des impôts, pour les cessions antérieures au 1^{er} janvier 2004, paraît susceptible d'être transposée au régime d'imposition des plus-values immobilières défini par les articles 150 V à 150 VH, pour les cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004, ces articles disposant expressément que le prix à retenir est le prix stipulé dans l'acte de cession, sauf si une dissimulation est établie.

³ Si ce supplément du juste prix ne peut pas être pris en considération, en tant qu'élément du prix de cession, pour le calcul de la plus-value réalisée par le vendeur victime de la lésion, il peut paraître logique qu'il ne puisse pas davantage être pris en considération, en tant qu'élément du prix d'acquisition de l'immeuble, pour le calcul de la plus-value éventuellement réalisée par l'acquéreur lors de la revente ultérieure de l'immeuble.

Conclusions du rapporteur public

Dominique Jourdan

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.5893](https://doi.org/10.35562/alyoda.5893)

¹ **1.** Voici une affaire singulière :

² M et Mme De B ont acquis un bien immobilier en 1990 situé à Saint Barthélémy d'Anjou. Le 23 février 1994, ils cèdent ce bien à la commune sur laquelle est situé le terrain, pour la somme de 418 884 F (63 858, 53 euros), soit 6 F le m² à l'époque.

³ Ils saisissent toutefois les juridictions judiciaires dès 1996, estimant être lésés : la commune, ayant procédé à la révision du plan d'occupation des sols, a en effet revendu une année après le terrain pour une somme bien supérieure. Le prix du m² dans ce secteur devenu désormais constructible et viabilisé dépassait 90 euros au m² en 2000...

⁴ Après expertise, le tribunal de Grande Instance de Nantes estime, le 26 mai 1999, que les époux De B ont été lésés lors de cette vente et prononce la rescision pour lésion, sauf dans l'hypothèse où la commune de Saint Barthélemy d'Anjou offre un supplément de juste prix au sens de l'article 1681 du code civil. Ce jugement est confirmé le 2 octobre 2001 par un arrêt de la cour d'appel de Rennes devenu définitif, qui ouvre un délai de trois mois à la commune pour offrir un prix juste, à compter de la signification de l'arrêt.

⁵ Devant l'inertie de la commune, les époux De B saisissent à nouveau le tribunal de Grande Instance de Nantes qui fixe, par un jugement du 13 novembre 2002 le prix à 63 euros le m². Ce prix est ramené à 44 euros par le Cour d'appel de Rennes le 5 juin 2003. Cet arrêt est entaché d'une erreur matérielle et c'est dans un dernier arrêt du 15 janvier 2004 que le supplément de prix est justement indiqué : il est de 1 836 141, 60 euros.

⁶ Le prix a été versé en deux fois : 134 102, 75 euros le 25 juillet 2002 et 1 702 038 euros le 7 avril 2003.

⁷ Le 15 décembre 2005, l'administration fiscale indique à M. De B qu'elle entend imposer la totalité de la somme perçue considérée comme une plus-value, après avoir appliqué un abattement de 5% pour une durée de détention de 3 ans et après application d'un abattement de 915 euros. La base légale des redressements est constituée des articles 150 A et suivants du code général des impôts. Le 17 juillet 2006, l'administration accepte que soit mis à la charge de M. De B la seule part lui incombant à proportion de ses droits dans

l'indivision, et le litige concerne M. De B seul. La plus-value retenue par l'administration fiscale est donc de 62 783 euros pour 2002 et 807 553 euros pour 2003. Il en résulte pour l'intéressé des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu de 13 577 euros pour 2002 et de 409 766 euros pour 2003, auxquelles s'ajoutent des cotisations supplémentaires de contributions sociales établies à hauteur de 7 493 euros pour 2002 et 93 031 euros pour 2003.

⁸ M. De B saisit alors le tribunal administratif, qui par un jugement en date du 6 octobre 2010 dont le requérant relève appel va prononcer la décharge pour la seule année 2002, et confirmer l'imposition pour les sommes perçues en 2003. Les premiers juges considèrent que la cession n'est devenue définitive qu'à la date de la décision judiciaire intervenue en 2003 fixant le montant du complément de juste prix s'imposant aux parties et imposable entre les mains des conjoints De B, à hauteur de leur part respective, selon les modalités alors applicables aux plus-values immobilières. L'administration fiscale n'a pas interjeté appel dudit jugement en tant qu'il prononce la décharge des impositions établies au titre de l'année 2002 le litige concerne les seules impositions dues au titre de l'année 2003.

⁹ **2.** Le requérant se prévaut des dispositions de l'article L170 du livre des procédures fiscales, selon lesquelles les omissions ou insuffisances d'imposition révélées par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse peuvent être réparées par l'administration des impôts jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la décision qui a clos l'instance et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

¹⁰ Nous sommes bien dans cette hypothèse ou l'insuffisance d'une d'imposition résulte d'une instance devant les tribunaux.

¹¹ Cette disposition du livre des procédures fiscales donne lieu à une abondante jurisprudence, mais qui a généralement trait à l'utilisation par l'administration de ce droit de reprise. L'administration peut ainsi se saisir du délai de l'article L 170 du LPF alors qu'elle est à l'origine de l'instance ayant conduit à la révélation des omissions ou insuffisances d'imposition lui permettant de faire jouer les dispositions de cet article. Et surtout il lui est permis si elle a connaissance d'omissions ou d'insuffisances d'imposition lors d'une instance pénale, de notifier les redressements en procédant au recouvrement des impositions supplémentaires, sans attendre qu'intervienne la décision du tribunal mettant fin à l'instance. Position rappelée dans un arrêt du CE 27 avril 2009 n° 295346, 8^e et 3^e s.-s., B : RJF 7/09 n° 667, concl. M^{me} N. Escaut BDCF 7/09 n° 81.

¹² Les applications valent surtout en matière pénale, en cas de fraude. Pourquoi le délai de 10 ans pourrait-il s'appliquer suite aux décisions judiciaires traitant le plus souvent des revenus occultes, et non en cas

de complément de prix ouvertement discuté ? Les jugements concernant M. De B, qui se sont succédés de 1996 à 2003 laissaient à l'administration le temps de réagir avant le droit à l'oubli...

¹³ La décharge accordée sur le fondement de cet article, au nom du droit à l'oubli, pourrait être envisagée, dès lors que la procédure d'imposition engagée en 2005 résulte de la mise en œuvre par l'administration de son droit de communication et donc du seul examen des décisions judiciaires. Mais cette position est fragilisée par le fait que le vendeur a initialement déclaré le prix initialement convenu. Nous vous proposons de considérer que l'instance devant les tribunaux n'a pas révélée en elle-même l'insuffisance d'une d'imposition au sens des dispositions de l'article 170 du LPF, mais uniquement une lésion, à la laquelle ne se rattache pas nécessairement une insuffisance d'imposition, puisque le versement du supplément de prix dépend de la volonté de l'acquéreur, qu'il n'appartient pas à l'administration d'anticiper.

¹⁴ **3.** Ce moyen « radical » étant écarté, vous vous prononcerez sur la position retenue par les premiers juges.

¹⁵ Ce litige a pour origine la demande des conjoints De B tendant à la rescision de la vente.

¹⁶ La rescision est prévue par l'article 1674 du code civil, article dont les termes inchangés depuis sa création par la loi du 6 mars 1804 sont les suivants : « Si le vendeur a été lésé de plus de sept douzième dans le prix d'un immeuble, il a le droit de demander la rescision de la vente, quand bien même il aurait expressément renoncé dans le contrat à la faculté de demander cette rescision, et qu'il aurait déclaré donner la plus-value. ». La demande n'est plus recevable après l'expiration de deux années, à compter du jour de la vente. Aux termes de l'article 1681 du même code : « Dans le cas où l'action en rescision est admise, l'acquéreur a le choix ou de rendre la chose en retirant le prix qu'il en a payé, ou de garder le fonds en payant le supplément du juste prix, sous la déduction du dixième du prix total. Le tiers possesseur a le même droit, sauf sa garantie contre son vendeur. »

¹⁷ Le requérant conteste le raisonnement du tribunal selon lequel la vente de 1994 doit être regardée comme annulée dans ses dispositions initiales du fait de la rescision et le complément de prix, lui ne peut être regardé que comme constituant le prix de cession d'un bien immobilier, imposable au titre de l'année de réalisation de cette opération, soit en 2003.

¹⁸ En application des critères civilistes, et notamment des dispositions de l'article 1583 du Code civil, la propriété est acquise à l'acheteur lorsque les parties sont convenues de la chose et du prix, sauf dans les circonstances où ces dernières entendent déroger aux dispositions

de cet article pour convenir d'un transfert de propriété autre. Le fait générateur d'imposition intervient donc à la date à laquelle les parties se sont mises d'accord. Dans notre affaire, le transfert de propriété s'est effectué à la date de la signature de l'acte authentique de vente en 1994. Peu importe ensuite, la survenue d'éléments extérieurs à ce fait générateur. Ils n'ont pas d'incidence sur le caractère imposable et le montant de la plus-value, qu'il s'agisse de l'annulation, soit du fait d'une résolution judiciaire (CE 11 octobre 1974 n° 85117 D, soit du fait d'une clause résolutoire (CE 30 novembre 1990 n° 80567, P), ou du non-paiement du prix (CE 2 octobre 1989 n° 74200, G), ou par suite d'une décision de justice.

19

L'action en rescision prévue par l'article 1674 du code civil introduite par les époux De B s'apparente à une action en nullité, et peut conduire à l'annulation de la vente pour lésion. Mais l'objet premier est de sanctionner un déséquilibre objectif entre la valeur du bien vendu et le prix convenu, étant rappelé que ce déséquilibre doit impérativement tenir à la sous-évaluation de l'immeuble lors de la conclusion de la vente. (Cass. 28 déc. 1932, DP 1933. 1. 87, rapp. P. Dumas ; 21 mars 1933, DH 1933. 235) . En l'espèce, on ne peut considérer que la vente conclue en 1994 a été annulée, puisque la rescision n'a été prononcée que sous réserve du renoncement de la commune à verser le complément de prix. Or, la commune, propriétaire du bien depuis 1994, dont elle a toujours gardée depuis cette date la jouissance n'a pas renoncé rétroactivement à l'acquisition du terrain.

20

Nous ne partageons donc pas l'analyse des premiers juges selon laquelle la vente de 1994 ne serait pas parfaite dès lors que le complément de prix versé en 2003 constitue le prix de cession de ce bien immobilier, imposable au titre de l'année de réalisation de cette opération.

21

Ce raisonnement était également celui tenu, pour partie, par l'administration dans sa notification de redressement, qui ne prétend pas toutefois que la vente de 1994 est annulée. Elle applique sa doctrine, non opposable au contribuable, et fait valoir que le prix de cession a fait l'objet d'une révision de prix laissant apparaître une plus-value complémentaire imposable en application de l'article 150 A du code général des impôts (notif. du 14/12/2005 p.5) . Son raisonnement, « en tant qu'il fait revivre la cession intervenue en 1994 » n'est pas convainquant, pas plus que ne l'est sa théorie de l'élément nouveau, qui n'est pas reprise telle quelle dans la jurisprudence, et qui nous paraît trop générale pour être retenue ainsi. Il faut bien l'avouer, cette position est soutenue par la perspective, sans doute amoral, que la plus-value réalisée par M. De B. ne soit pas soumise à l'impôt.

22 Vous pourriez être tentés, à ce stade de la réflexion, de considérer que l'imposition en litige procède du raisonnement erroné de l'administration qui a considéré à tort la somme en litige comme un élément du prix de cession de l'immeuble intervenue en 1994, devant être taxée comme une plus-value immobilière. Vous pourriez alors prononcer la décharge des impositions.

23 Nous vous invitons cependant à examiner la base légale de ce redressement, et l'analyse aussi tenue par l'administration, selon laquelle le supplément de prix est une plus-value imposable, ce qui peut vous conduire à vous prononcer, par la même, sur le caractère imposable ou non de la somme en litige.

24 Vous pourriez retenir l'absence de disposition dans le code des impôts de nature à justifier l'imposition en litige, d'autant plus que les arrêts sur l'application de l'article 150 A du code général des impôts sont rares, et ceux sur la rescision pour lésion inexistant.

25 Mais nous vous proposons une lecture différente.

26 L'administration mentionne expressément dans la notification de redressement et ses échanges ultérieurs, que le principe de l'imposition de la somme dans la catégorie des plus-values, sur le fondement des articles 150 A et suivant du code général des impôts, selon lequel « sont imposées les plus-values de cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature » tout en mentionnant également l'article 12 de ce code, aux termes duquel « L'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année. ».

27 Le contribuable soutient que le supplément du juste prix versé en application de l'article 1681 du code civil, répare un préjudice, et n'est pas imposable.

28 **4. Venons-en au caractère imposable ou non du supplément du juste prix versé par application de l'article 1681 du code civil**

29 Il est légitime de se demander si la somme en question n'est autre que l'indemnisation d'un préjudice. Plusieurs éléments s'opposent cependant à cette analyse :

30 - Il n'est jamais question de faute ni de préjudice, au sens du droit civil

31 - la lésion n'est pas un vice du consentement : la seule condition est la lésion matérielle, l'intention de l'acquéreur n'étant pas un élément constitutif de la lésion.

32 - L'indemnité n'est pas calculée à raison du préjudice subi, et aucun partage quelconque des responsabilités n'est envisageable

33 - Le prix de la lésion est déterminé à partir des règles énoncées par le code civil. Et en application de ces règles, si la lésion par rapport à la valeur de l'immeuble est appréciée au jour de la vente, le supplément de prix à verser, lui, est évalué à partir de la valeur de l'immeuble au jour de ce versement (Cass. 1^{re} civ. 7 juin 1966, D. 1966. 629, rapp. Ancel ; Cass. 3^e civ. 22 janv. 1970, D. 1970. 753, rapp. Cornuey, *JCP* 1971. II. 16743, note A. Plancqueel).

34 En raison de la procédure suivie, le vendeur a toutes les chances d'être bénéficiaire. En l'espèce, le terrain est vendu en 1994 pour 63 858, 53 euros : le prix du rachat est de 1 836 141 euros en 2003.

35 A l'évidence, le prix de la lésion n'a pas pour objet de réparer un préjudice, Sa justification se trouve dans l'application du principe de sécurité des transactions, dans le choix de maintenir ce qui existe en rétablissant l'équilibre d'une transaction plutôt que détruire ce qui a été fait. (CF conclusions avocat général A. Garriazzo dans l'affaire M. BOCK Cour Cass 6 juin 2007). Imaginons en effet, l'embarras des époux De B s'ils avaient été confrontés au retour dans leur patrimoine non pas d'un terrain nu, mais de plusieurs dizaines de maisons habitées par plusieurs dizaines de familles. Ils font part de cette difficulté dans leurs écrits, en mentionnant que le maire ne pouvait renoncer à payer le supplément de prix. Mais si !, au sens de la loi, il le pouvait. Et le maire aurait pu être confronté au refus du conseil de procéder au rachat, et à un tel paiement.

36 C'est bien au nom de cette sécurité juridique, que seul l'acquéreur, et non le vendeur, peut décider de conserver, ou pas, le bien.

37 Pour reprendre les termes de l'avocat général dans cette affaire, l'acquéreur rachète la lésion. Ce rachat de la lésion ou en d'autres termes, le rétablissement de l'équilibre du contrat, c'est l'appréciation de la valeur réelle d'un bien issu du patrimoine des contribuables. Les époux ne sont plus propriétaires, mais ils ont obtenu la rescision de la vente, et ils peuvent, de ce fait, soit retrouver la propriété, soit obtenir le juste prix.

38 Le prix de la lésion n'est rien d'autre que le prix du bien en litige, au jour de son règlement.

39 La notion de supplément de prix est reconnue par le Conseil d'état en l'absence de tout texte, pour requalifier une indemnité en revenu imposable. Voyez [CE 30 janvier 1987 n° 47786](#)

40 L'article 1er de la loi n° 76-660 du 19 juillet 1976 codifié à l'article 150 A du code général des impôts pose le principe de l'imposition de l'ensemble des plus-values réalisées par les personnes physiques ou les sociétés de personnes lors de la cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature. La loi a en même temps limité la portée de ce principe en prévoyant un certain nombre d'exonérations ou d'atténuations tenant notamment soit à la nature

du bien cédé, telle la résidence principale, soit à la qualité du cédant.

Par ce texte, le législateur a entendu taxer les plus-values réalisées par les personnes physiques dans la gestion de leur patrimoine privé. (cf conclusions de M. Bachelier, c. du g. CE 1998-07-08 165227 B M et Avis du 1998-02-11 190584) .

⁴¹ Tel est le cas en l'espèce.

⁴² Le rachat de la lésion finance un élément de l'actif du patrimoine des vendeurs. Le fait est, que l'acte qui nous intéresse n'est pas une cession au sens du droit civil. Le versement du supplément de prix ne donne pas lieu à un acte de vente : il ne fait pas sortir un bien du patrimoine, mais a pour effet qu'il n'y revienne pas. Pour autant, la restitution est de droit, dès lors que la rescision pour lésion est prononcée et le supplément de prix, non payé. C'est pourquoi, le rachat effectif de la lésion en 2003 par la commune, faisant suite une décision judiciaire intervenue cette même année, peut être analysée, du point de vue du droit fiscal, comme la cession d'un bien ou d'un droit de toute nature, ainsi que le prévoit le texte, se rattachant à la gestion du patrimoine privé. Le rachat de la lésion ne répare pas un préjudice, il a une véritable contrepartie, la valeur d'un bien pouvant être restitué, constitutive, pour celui qui en perçoit le prix, d'une plus-value. Les dispositions de l'article 150 A, désormais abrogées, donnent lieu à très peu de jurisprudence, et toute hésitation est permise sur sa portée. Mais elles s'appliquaient aux plus-values réalisées sur le patrimoine et ainsi que le précise le texte : à l'occasion de la cession. La forme que revêt la cession n'est pas limitée à la forme d'une vente, elle inclut également les échanges, les partages en dehors des successions, les apports en société dans certaines conditions, et même dans certains cas l'expropriation.

⁴³ La plus-value est intervenue au cours de l'année 2003, au sens de l'article 150 S du même code, et les conclusions subsidiaires tendant à l'application des articles suivants 150 K ou 150 M, qui prévoient des atténuations à l'imposition, ne sont pas applicables.

⁴⁴ La somme en litige, vous l'aurez compris, nous paraît imposable dans la catégorie des plus-values réalisées par les particuliers au sens des dispositions de l'article 150 A du code général des impôts, base légale retenue par l'administration fiscale.

⁴⁵ Par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête.