



# Exonération de la plus-value au titre de la résidence principale (mise à jour au 16 mai 2023).

Commentaire article publié le 16/05/2023, vu 649 fois, Auteur : [Maître Arnaud SOTON](#)

## Exonération de la plus-value au titre de la résidence principale (mise à jour au 16 mai 2023).

Aux termes de l'article 150 U, II.1° du CGI, la plus-value immobilière au titre de la cession de la résidence principale est exonérée. Sont considérés comme résidences principales, au sens de l'article 150 U, II-1° du CGI, les immeubles ou parties d'immeubles constituant la résidence habituelle et effective du propriétaire. La résidence habituelle doit s'entendre du lieu où le contribuable réside habituellement pendant la majeure partie de l'année.

Dans un arrêt du 16 mars 2023, la Cour administrative d'appel de Toulouse (CAA Toulouse 16 mars 2023, n° 21TL00109) a jugé que la fraction de l'immeuble mise à disposition de la clientèle comme chambres d'hôtes ne peut pas bénéficier de l'exonération au titre de la résidence principale, en cas de cession de l'immeuble.

Dans l'affaire jugée par la CAA Toulouse le 16 mars 2023, à l'occasion de la cession d'un bien immobilier, le 21 avril 2017, une contribuable s'est placée sous le bénéfice de l'exonération, au motif que l'immeuble en cause constituait sa résidence principale. Il résultait toutefois de l'instruction, notamment du contenu de sites internet de réservations et du site officiel de la commune de Séguret, que cinq des six chambres composant l'immeuble en cause étaient, au jour de la cession, proposées à la location en tant de chambres d'hôtes de manière continue toute l'année. La contribuable a d'ailleurs déclaré, à ce titre, des revenus de locations meublées non professionnelles au titre des années 2011 à 2016, notamment pour un montant de recettes brutes de 26 488 euros, la dernière année.

L'administration fiscale a, dans ces conditions, procédé à des rectifications, au motif que 57,56 % de la surface totale de l'immeuble étaient, au jour de la cession, proposées à la location en tant que chambres d'hôtes de manière continue toute l'année, le cédant n'apportant aucun élément de nature à établir que les chambres offertes à la clientèle étaient également utilisées à des fins privées. L'administration a ainsi limité l'exonération de l'imposition de la fraction de plus-value correspondant à la cession de la partie d'immeuble correspondant à 42,44 % de la superficie totale du bien.

La contribuable, de son côté, soutenait que les chambres louées épisodiquement constituaient, dans leur intégralité, sa résidence principale et devaient bénéficier de l'exonération au titre de la cession de la résidence principale. Elle évoquait notamment, la tolérance administrative qui prévoit que lorsque l'immeuble ou la partie d'immeuble cédé est totalement affecté à usage d'habitation mais constitue le domicile commercial d'une entreprise, il est admis que l'exonération puisse s'appliquer à la totalité de la plus-value, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies. Il en est de même lorsque l'activité exercée dans l'habitation ne nécessite ni locaux ni matériels professionnels spécifiques (BOFiP-RFPI-PVI-10-40-10-§ 70-19/12/2018).

Elle a donc saisi le tribunal administratif de Nîmes pour demander de prononcer la décharge, en droits et pénalités, de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 2017. Sa demande ayant été rejetée, elle a saisi la CAA de Toulouse, qui a, à son tour, rejeté la demande.

Selon la Cour, l'immeuble cédé n'était pas totalement affecté à un usage d'habitation et comprenait des locaux spécifiquement affectés à l'activité de chambre d'hôtes. Par conséquent, la cession en cause n'entraîne pas dans les prévisions de la tolérance administrative, et c'est à bon droit que l'administration a pu limiter l'exonération de l'imposition de la fraction de plus-value correspondant à la cession de la partie d'immeuble correspondant à 42,44 % de la superficie totale du bien.

Cette solution est logique si on la rapproche de ce qui est retenu par l'administration fiscale à propos de la location ou sous-location d'une partie de la résidence principale du bailleur, en terme d'exonération d'impôt sur le revenu. En effet, aux termes du I de l'article 35 bis du CGI, les personnes qui louent ou sous-louent en meublé une ou plusieurs pièces de leur habitation principale sont exonérées de l'impôt sur le revenu pour les produits de cette location sous réserve que les pièces louées constituent pour le locataire ou le sous-locataire en meublé sa résidence principale ou sa résidence temporaire et que le prix de location demeure fixé dans des limites raisonnables.

Cette exonération des produits de la location ou de la sous-location d'une partie de la résidence principale du bailleur est ainsi subordonnée au respect de trois conditions qui doivent être simultanément remplies : les pièces louées ou sous-louées en meublé doivent faire partie de la résidence principale du bailleur, les pièces louées ou sous-louées doivent constituer pour le locataire ou le sous-locataire sa résidence principale ou la résidence temporaire d'un salarié saisonnier, le prix de location doit demeurer fixé dans des limites raisonnables.

L'administration publie des plafonds selon les régions, réévalués chaque année, permettant d'apprécier si le prix de location est raisonnable. La location de chambres meublées ne peut bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu, dès lors qu'elles sont séparées de l'appartement du contribuable et qu'on y accède par les parties communes de l'immeuble (BOFiP 23/02/2022 BOI-BIC-CHAMP-40-20).

Dans un arrêt du 3 novembre 2021 (CAA Paris 3 novembre 2021, n° 20PA01929), la CAA de Paris avait jugé qu'il faut des preuves suffisantes pour bénéficier de l'exonération de la plus-value en cas de cession du bien.

Aux termes de l'article 150 U, II.1° du CGI, la plus-value immobilière au titre de la cession de la résidence principale est exonérée. Sont considérés comme résidences principales, au sens de l'article 150 U, II-1° du CGI, les immeubles ou parties d'immeubles constituant la résidence habituelle et effective du propriétaire. La résidence habituelle doit s'entendre du lieu où le contribuable réside habituellement pendant la majeure partie de l'année.

Si les dispositions de cet article n'imposent pas de durée minimale d'occupation avant la cession du bien, encore faut-il que les preuves d'occupation soient suffisantes.

Au cas particulier, par une proposition de rectification du 14 janvier 2016, l'administration a remis en cause l'exonération d'imposition des plus-values immobilières dont ont bénéficié les contribuables à raison de la vente d'un appartement situé au 61, rue Caulaincourt à Paris (18ème), conclue le 6 mars 2015.

La réclamation visant à obtenir la décharge de ces impositions supplémentaires ayant fait l'objet d'une décision de rejet, les contribuables ont contesté les impositions devant le Tribunal administratif de Paris. Le tribunal ayant rejeté leur demande, ils ont fait appel du jugement devant la Cour administrative d'appel de Paris, en soutenant que leur appartement situé rue Caulaincourt à Paris 18ème constituait leur résidence principale à la date de sa cession et que la résidence dont ils sont propriétaires à Saint-Coulomb (35350) ne constitue qu'une résidence secondaire.

A l'appui de leur demande, ils produisent des éléments, consistant en des factures d'électricité, de gaz et d'eau, une affiliation à la CPAM de Paris, une offre de prêt, un contrat d'assurance datant de 2000, une attestation d'un club de sport et un extrait d'agenda.

Cependant, la cour retient que ces différents éléments ne permettent pas d'établir que les intéressés résideraient à titre principal dans leur appartement situé à Paris 18ème à la date de sa cession, qu'ils y avaient leur domicile principal et que leur résidence de Saint-Coulomb n'était pas occupée à titre habituel et de manière effective.

En effet la cour observe que Monsieur réside quelques jours par semaine à Saint-Coulomb pour les besoins de son activité professionnelle à raison de la présence de son entreprise à proximité de cette résidence et que les demandeurs ont changé leur domiciliation à la suite de la vente d'un appartement en 2008 en faisant de leur résidence à Saint-Coulomb leur domiciliation administrative. A la date de la cession de l'appartement situé à Paris 18ème, l'adresse de Saint-Coulomb figure sur les déclarations d'impôt sur le revenu, et pour cette même période, la taxe d'habitation est établie en mentionnant cette même adresse comme résidence principale. La cour observe que ce n'est que postérieurement à la cession de l'appartement situé rue Caulaincourt à Paris 18ème que les demandeurs ont une nouvelle fois modifié auprès de l'administration fiscale l'adresse de leur résidence principale, de leur résidence de Saint-Coulomb à leur nouvelle résidence parisienne, située boulevard Saint-Germain à Paris 6ème.

Leur demande d'exonération de la plus-value au titre de la cession est ainsi rejetée par la cour qui considère que les demandeurs ne pouvaient prétendre à cette exonération de la plus-value.

La résidence principale doit être la résidence habituelle et effective. La résidence habituelle doit s'entendre du lieu où le contribuable réside habituellement pendant la majeure partie de l'année, et il s'agit là, d'une question de fait qu'il appartient à l'administration d'apprécier. Il doit s'agir également de la résidence effective du contribuable de sorte qu'une utilisation temporaire ne peut être regardée comme suffisante pour que le logement ait le caractère d'une résidence principale.

Une solution qui n'est pas nouvelle car le Conseil d'Etat avait pris la même position déjà dans plusieurs décisions. Ainsi par exemple, la plus-value réalisée lors de la cession d'un immeuble situé à Paris ne peut bénéficier de l'exonération d'impôt sur la plus-value relative à la cession de la

résidence principale dès lors que l'adresse du domicile du contribuable situé dans une autre commune figurait sur ses déclarations de revenus, que la taxe d'habitation avait été établie en mentionnant comme résidence principale l'adresse dans cette autre commune, que les factures d'électricité produites ne permettaient pas d'établir que l'intéressé résidait à titre principal à son adresse parisienne mais seulement que ce logement avait été occupé par intermittence, sans que les attestations et certificat de réexpédition de courrier fournies, ou la qualité de membre du conseil syndical de l'intéressé, ne soient de nature à démontrer qu'il y avait son domicile principal (CE 8e et 3e s.-s. 23-10-2013 n° 361233).

La notion d'abus de résidence principale peut d'ailleurs être retenue. C'est ainsi que le fait de se prévaloir abusivement, au cours de la période vérifiée, de plusieurs adresses et de plusieurs déménagements afin de placer les plus-values immobilières sous le régime de l'exonération au titre de la résidence principale et ainsi d'égarer l'administration fiscale est constitutif de manœuvres frauduleuses justifiant l'application de la majoration de 80 % prévue à l'article 1729, c du CGI.

C'est ce qu'a retenu la Cour administrative d'appel de Douai dans un arrêt du 04/05/2023 (CAA Douai 4 mai 2023, n° 21DA01897). Au cas particulier, un contribuable a fait l'objet, au cours de l'année 2017, d'un examen de sa situation fiscale personnelle au titre des années 2014 et 2015. Au terme de cet examen, l'administration fiscale a remis en cause le régime d'exonération en cas de cession de résidence principale, sous lequel le contribuable avait placé la plus-value réalisée lors de la cession consécutive de trois biens immobiliers au cours des années 2014 et 2015.

En effet, un bien situé à Paris, acquis le 8 octobre 2010 et cédé le 30 janvier 2015, a été occupé par le contribuable à titre de résidence principale du 7 février 2014 au 19 décembre 2014, date de son incarcération. Le contribuable a été, en fait, reconnu coupable d'abus de biens sociaux pour la période allant du 22 octobre 2010 au 31 décembre 2014 ainsi que d'exécution dissimulée de l'activité de marchand de biens pour la période allant du 30 avril 2009 au 11 septembre 2015, et condamné à cent cinquante jours-amendes d'un montant total unitaire de trois cent euros ainsi qu'à l'interdiction de diriger, gérer, administrer ou contrôler une entreprise commerciale pour une durée d'un an. Pour le bénéfice de l'exonération, il soutenait que ce bien, acquis au prix de 220 000 euros et au prix de 500 000 euros, a constitué sa résidence principale du 7 février au 19 décembre 2014, date de sa mise en détention provisoire, en produisant des factures d'électricité relatives à cette période, mais qui étaient libellées à une autre adresse et révélaient une très faible consommation d'électricité.

Un autre bien situé à Compiègne, acquis le 20 octobre 2014 et cédé le 11 septembre 2015, a été occupé par lui à titre de résidence principale disait-il, du 15 avril 2015, date de la fin de sa détention provisoire, au 11 septembre 2015, date de la cession du bien. Il soutenait que ce bien, acquis au prix de 510 000 euros et cédé au prix de 708 000 euros, a constitué sa résidence principale du 15 avril 2015, date de la fin de sa détention provisoire, au jour de la cession du bien, en produisant ici également différents éléments dont notamment des factures d'électricité, des correspondances administratives, un constat d'huissier ainsi que quelques attestations.

Pour l'administration, concernant l'appartement de Paris, la résidence habituelle du cédant ne pouvait être regardée comme établie, en raison de la très faible consommation d'électricité, et concernant l'appartement de Compiègne, il demeurait une incertitude sur le lieu de résidence réel du contribuable au cours de la période en cause, celui-ci s'étant prévalu d'une domiciliation à une autre adresse à différentes occasions. L'administration a donc remis en cause le régime d'exonération sous lequel le contribuable s'était placé et appelé des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux pour l'année 2015 ainsi que la majoration de 80 % pour manœuvres frauduleuses.

Le contribuable a saisi le tribunal administratif d'Amiens pour lui demander de prononcer la décharge, en droits et pénalités. Le tribunal administratif l'a déchargé en droits et pénalités de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu mise à sa charge au titre d'un troisième bien cédé à Compiègne, mais a rejeté sa demande en ce qui concerne les deux biens en question. Il fait alors appel devant la CCA d DOUAI qui a également rejeté sa demande et a confirmé aussi l'application de la majoration de 80 %, prévue au c. de l'article 1729 du CGI.

En effet, aux termes de l'article 1729 du CGI, les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de 80 % en cas de manœuvres frauduleuses. Pour l'administration, comme pour le CAA, l'existence de manœuvres frauduleuses est établie par le fait que le contribuable s'est prévalu abusivement, au cours de la période vérifiée, de plusieurs adresses et de différents déménagements afin de placer les plus-values réalisées lors de la cession des biens en cause sous le régime d'exonération prévu au 1° du II de l'article 150 U du CGI et ainsi d'égarer l'administration. Il faut donc, comme déjà indiqué, des preuves suffisantes pour bénéficier de l'exonération de la plus-value en cas de cession du bien.

Il faut rappeler que, pour bénéficier de l'exonération, le logement doit être la résidence principale du cédant au jour de la cession, ce qui exclut de l'exonération les cessions portant sur des immeubles qui, bien qu'ayant été antérieurement la résidence principale du propriétaire, n'ont plus cette qualité au moment de la vente.

De même, si les dispositions n'imposent pas de durée minimale d'occupation avant la cession du bien, de sorte qu'une occupation brève, en l'occurrence trois mois, serait valable dès lors qu'elle est effective (CAA Lyon 19 août 2021, n°19LY01666), l'exonération est refusée lorsque l'occupation, au moment de la vente, répond à des motifs de pure convenance et notamment lorsque le propriétaire revient occuper le logement juste avant la vente et pour les besoins de cette dernière (CAA Paris 3 novembre 2021, n° 20PA01929).

Arnaud SOTON

Avocat fiscaliste

Professeur de droit fiscal