

# La possibilité pour le contribuable de demander dans le délai de réclamation le bénéfice de l'exonération fiscale applicable à la première cession d'un logement autre que la résidence principale

---

 <https://publications-prairial.fr/amarsada/index.php?id=244>

## Référence électronique

« La possibilité pour le contribuable de demander dans le délai de réclamation le bénéfice de l'exonération fiscale applicable à la première cession d'un logement autre que la résidence principale », *Amarsada* [En ligne], 2024/0, mis en ligne le 05 février 2024, consulté le 27 juin 2024. URL : <https://publications-prairial.fr/amarsada/index.php?id=244>

## Droits d'auteur

CC BY-NC-SA 4.0

# DÉCISION DE JUSTICE

---

CAA Marseille, chambres réunies – N° 20MA01299 – Ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique / M. et Mme A. – 03 février 2023

## TEXTES

---

Résumé

Conclusions du rapporteur public ( Didier Ury)

Note universitaire :

Le bénéfice d'un régime fiscal plus favorable p... / Thomas Piot

## RÉSUMÉ

---

**Droits d'auteur**

CC BY-NC-SA 4.0

- 1 Le bénéfice de l'exonération, prévue à l'article 150 U, II, 1° bis du code général des impôts, de l'impôt sur le revenu concernant la plus-value réalisée par un particulier à l'occasion de la première cession d'un bien immobilier qui ne constitue pas sa résidence principale, s'il n'est pas propriétaire de sa résidence principale et s'il remploie le prix de cession à l'acquisition de sa résidence principale dans un délai de vingt-quatre mois, peut être sollicité par voie de réclamation dans le délai prévu par l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales.
- 2 Les dispositions du 1° bis du II de l'article 150 U du code général des impôts prévoient une exonération de l'impôt sur le revenu en cas de plus-value réalisée lors de la première cession d'un logement autre que la résidence principale, à la condition du emploi de tout ou partie du prix de cession, dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, à l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à l'habitation principale.
- 3 Les requérants avaient réalisé une plus-value lors de la cession d'un bien immobilier situé à Nice, le 12 septembre 2016, à raison de laquelle ils s'étaient acquittés de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux. Mais ils avaient ensuite présenté une réclamation préalable tendant au dégrèvement de ces impositions,

que l'administration avait rejetée au motif qu'elle n'avait pas été présentée lors de l'acte de cession du bien.

- 4 La cour a rejeté l'appel du ministre contre le jugement qui prononce la restitution aux intéressés de ces impositions, en affirmant, d'une part, que ni le texte précité, ni aucune autre disposition n'imposent que la demande tendant au bénéfice de l'exonération de la plus-value intervienne nécessairement, à peine de déchéance du droit correspondant, à la date de la cession du bien immobilier et, d'autre part, que l'objet de cette exonération comme les conditions auxquelles elle est assujettie n'imposent pas davantage qu'elle soit nécessairement exercée à cette date.
- 5 Comp. CAA de Douai, 23 avril 2019, Lallemand, n° 17DA01449, C+.

## CONCLUSIONS DU RAPPORTEUR PUBLIC

---

**Didier Ury**

Rapporteur public

### **Droits d'auteur**

*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.*

DOI : 10.35562/amarsada.246

---

---

- 1 Le bénéfice de l'exonération de la plus-value immobilière prévue par l'article 150 U du code général des impôts (CGI), peut-il être demandé à posteriori dans le délai de réclamation préalable ?
  
- 2 M. et Mme T. étaient propriétaires d'un appartement situé à Nice (109 boulevard de la Madeleine), qu'ils ont vendu le 12 septembre 2016. Une déclaration de plus-value a été souscrite, et la plus-value de 66 236 euros réalisée lors de cette vente a été soumise à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux pour un montant global de 8 985 euros. M. et Mme T. ont ensuite présenté, le 11 septembre 2017, une réclamation tendant au dégrèvement de ces impositions, estimant que la plus-value aurait dû être placée sous le bénéfice de l'exonération prévue par le II-1° bis de l'article 150 U du code général des impôts (CGI). Cette exonération bénéficie à la première cession d'un logement autre que la résidence principale, sous condition de remploi de tout ou partie du prix de cession à l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à l'habitation principale, dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession. L'administration a rejeté cette réclamation au motif que les intéressés n'ont pas demandé le bénéfice de l'exonération lorsque l'appartement a été cédé. M. et Mme T. ont alors saisi le tribunal administratif de Nice, qui a fait droit à leur demande n° 1705630 par jugement rendu le 27 février 2020. Il a considéré que la demande tendant au bénéfice de l'exonération pouvait être formée par voie de réclamation jusqu'à l'expiration du délai prévu à l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales (LPF). Le ministre relève appel de ce jugement.

- 3 Tout d'abord, les intimés vous demandent, sur le fondement « des articles L. 208 du livre des procédures fiscales et L. 911-1 du code de justice administrative », d'ordonner que la somme dont la restitution a été prononcée soit assortie du paiement des intérêts moratoires. La cour n'a été saisie d'aucune demande d'exécution. Il résulte de l'instruction, que l'administration a prononcé en exécution du jugement le dégrèvement de la somme par une décision du 17 mars 2020, et selon elle, la décision n'a pu être exécutée en l'absence de réponse à sa demande de communication d'un Relevé d'identité bancaire (RIB), outre que la restitution est nécessairement assortie du versement des intérêts moratoires. Ce litige qui porte sur l'exécution du jugement attaqué, est distinct de celui dont vous avez à connaître qui pose une question d'établissement de l'impôt. Ces conclusions sont donc irrecevables, et vous avez dressé un moyen d'ordre public aux parties en ce sens.
- 4 Ensuite, le ministre soutient que, contrairement à ce qu'a jugé le tribunal administratif, le contribuable qui entend bénéficier de l'exonération prévue par le II-1° bis de l'article 150 U du CGI, doit déclarer à la date de la cession du bien immobilier, son intention de remploi de tout ou partie du prix de cession dans l'achat de sa résidence principale, et par voie de conséquence, qu'il ne peut pas revendiquer l'avantage fiscal dans le délai de régularisation, prévu à l'article R. 196-2 du LPF.
- 5 Son argumentation se fonde tout d'abord sur les textes, soit l'article 150 U du CGI, le III de l'article 150 VG du même code, et l'article 41 *duovicies*-0 H de l'annexe III audit code, pour conclure que le cédant doit demander le bénéfice de l'exonération par une mention portée dans l'acte de cession, et manifester ainsi son intention de se placer sous ce bénéfice.
- 6 Il estime qu'en l'absence d'une telle manifestation, la plus-value est imposable et il s'appuie sur une jurisprudence de la Cour administrative d'appel de Douai, du 23 avril 2019, n° 17DA01449, Lallemand, classée en C+ (RJF 8-09/10, n° 795 ; RJF 12/21, n° 1114).
- 7 Il résulte des dispositions précitées, que la personne physique qui envisage de céder, à titre onéreux et pour la première fois, un logement autre que sa résidence principale peut prétendre, si toutefois elle n'a pas été propriétaire de sa résidence principale au

cours des quatre années précédant la cession, au bénéfice de l'exonération d'une fraction de la plus-value de cession, sous réserve qu'elle soit à même de justifier avoir remployé celle-ci, dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, à l'acquisition ou la construction d'un logement affecté, dès son achèvement ou son acquisition, à son habitation principale. En vertu de ces mêmes dispositions, le candidat au bénéfice de ce régime d'exonération doit, en outre, manifester son intention de se placer sous celui-ci, dès la date de la cession, par une mention portée dans l'acte notarié constatant celle-ci, et précisant l'identité du bénéficiaire de l'exonération, ses droits sur le prix de cession, la fraction du prix de cession correspondant à ses droits qu'il destine au remploi et le montant de la plus-value exonérée. Autrement dit, le dispositif impose que le contribuable doit mentionner dans l'acte de vente du bien immobilier concerné l'option pour l'exonération, sans qu'aucune autre déclaration ne soit exigée, notamment une déclaration spéciale d'exonération, sauf en cas d'exonération partielle (déclaration 20148-IMM-SD).

- 8 La jurisprudence sur la question de l'obligation de souscrire le bénéfice de l'exonération dès la vente du bien immobilier concerné, sauf à être déchu du droit de prétendre à cette exonération de la cour administrative d'appel de Douai précitée, qui a été reprise par deux juridictions (TA de Paris, ordonnance 23 septembre 2019, n° 1914469, Blanc-Tome, TA de Melun, 14 octobre 2021, n° 1803467, Mocquery), n'a pas été suivie par 11 tribunaux, qui ont jugé que le bénéfice de l'exonération peut être demandé dans le délai de réclamation (TA de Lyon, 12 avril 2016, n° 1410083, Bedejus, TA d'Amiens, 30 mars 2017, n° 1404763, 1501478, Mouny, TA de Versailles, 4 décembre 2018, n° 1702609, Gaultier, TA de Cergy-Pontoise, 29 mars 2019, n° 1611578, Deon, TA de Grenoble, 5 avril 2019, n° 1701453, Risse, TA de Melun, 1<sup>er</sup> octobre 2019, n° 1803714, Nemer, et plus récemment TA de Marseille, 2 février 2021, n° 1907943, Sych, TA de Paris, 31 mars 2021 n° 1916052, François, TA de Rennes, 2 juin 2021, n° 1904128, Leledy, TA de Lille, 23 juillet 2021, n° 1806792, Krukowski, TA de la Réunion, 26 avril 2022, n° 2000147, Lapinsonnière, décisions définitives).

- 9 Ces divergences de jurisprudences peuvent s'expliquer au motif qu'un courant jurisprudentiel du Conseil d'État, admet que le contribuable peut bénéficier d'un dispositif fiscal particulier qui doit être sollicité dans le délai de déclaration, en empruntant la voie de la réclamation préalable, formée dans le délai imparti pour former une telle demande. Cette affaire a déjà été appelée devant la seconde chambre de votre cour, et au vu de ces différentes décisions, vous avez préféré évoquer à nouveau le litige opposant les époux T. à l'administration devant une formation réunissant deux chambres.
- 10 Les juges du Palais-Royal considèrent que seul le législateur peut assortir un dispositif de franchise d'impôt de règles de sanctions pour défaut de déclaration ou de production d'une déclaration irrégulière, en ce sens CE, 13 mars 1981, assemblée, n° 13 098, Société XXXXX (RJF 4/81 n° 309 avec chronique p. 151). Il s'en déduit que de telles dispositions instaurées par le pouvoir réglementaire ne sauraient empêcher le contribuable de réclamer dans le délai de rigueur l'octroi d'un dispositif fiscal particulier, sauf à ce que la loi fiscale ait habilité le règlement à préciser le régime juridique de déchéance de l'avantage en cause. Ainsi des dispositions qui prévoient que le bénéfice d'un avantage fiscal est demandé par voie déclarative n'ont, en principe, pas pour effet d'interdire au contribuable de régulariser sa situation dans le délai de réclamation prévu à l'article R. 196-2 du livre des procédures fiscales, sauf si la loi a prévu que l'absence de demande dans le délai de déclaration entraîne la déchéance du droit à cet avantage, ou lorsqu'elle offre au contribuable une option entre différentes modalités d'imposition, voir en ce sens, la décision du CE du 11 mai 2015, n° 372 924, B, Ministre délégué, chargé du budget c/ SCS Sicli (RJF 8-8/15 n° 707 ; BDCF 8-8/15), et l'arrêt du CE du 14 juin 2017, n° 397 052, B, Ministre des finances et des comptes publics c/ M. et Mme Lanet (RJF 10/17, n° 960).
- 11 Il doit cependant être relevé que l'exercice du pouvoir réglementaire suppose l'obligation de prendre toute mesure destinée à faire respecter la loi et à en assurer le contrôle, dès lors que l'exercice d'un droit est subordonné par le législateur à des conditions de fond. La ligne de partage entre ces deux exigences, implique que l'administration ne puisse pas instituer un droit de déchéance en ajoutant aux conditions de fond posées par la loi. Dans la matière fiscale, l'interdit absolu au pouvoir réglementaire est de déborder

dans le domaine de l'assiette de l'impôt, et toute mesure administrative doit trouver son fondement dans la loi. Dans cette logique, il a été jugé que la faculté d'option ouverte aux contribuables personnes physiques de soumettre certains revenus à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif, ou de les assujettir à un prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu, a un caractère irrévocable prévu par la loi elle-même. Il s'ensuit que le pouvoir réglementaire, à qui le législateur a renvoyé le soin de fixer les modalités d'exercice du choix pour le prélèvement libératoire sur les revenus de placement, a légalement pu disposer, par le second alinéa de l'article 41 *duodecies* E de l'annexe III au code général des impôts, que : « L'option, qui est irrévocable, est exercée au plus tard lors de l'encaissement des revenus » (CE, 24 octobre 2014, n° 366 962, B, M. Davidas, RJF 1/15 n° 21). Dans la même veine, l'option pour le rattachement au foyer fiscal d'un enfant majeur est irrévocable après l'expiration du délai de déclaration des revenus de l'année concernée (CE, 2 juin 1989, n° 62 979, Bussoz, RJF 8-9/89 n° 912), de même pour le bénéfice du report d'imposition des plus-values d'apport (CE, 14 février 2001, n° 198 470, Labruyère, RJF 5/01 n° 621).

12 Enfin, il résulte de la jurisprudence du Conseil d'État, notamment CE, n° 417 628, ministre de l'action et des comptes publics c/ M. et Mme Charron, du 26 novembre 2018 (RJF 2/19 n° 172), que la voie de rattrapage est fermée dans deux situations, et sur cette question, vous pouvez vous référer aux conclusions éclairantes de Laurent Cytermann, sous l'arrêt du Conseil d'État n° 423 931, M. et Mme Désiré (RJF 11/20, C 913).

13 Ces deux cas sont :

- d'une part, lorsque la loi a prévu que l'absence d'option dans le délai qu'elle prévoit entraîne la déchéance de la faculté d'exercer l'option ;
- et d'autre part, lorsque la mise en œuvre de cette option implique nécessairement qu'elle soit exercée dans un délai déterminé.

14 Venons-en maintenant au litige soumis à votre appréciation.

15 Le III de l'article 150 VG dispose que lorsque la plus-value est exonérée en application du II de l'article 150 U, aucune déclaration ne doit être déposée, et l'acte de cession précise la nature et le fondement de l'exonération. L'article 150 U prévoit qu'en cas de

manquement aux conditions tenant au emploi du prix dans un délai de vingt-quatre mois pour l'acquisition ou la construction de la résidence principale, l'exonération est remise en cause au titre de l'année du manquement. Il résulte clairement des dispositions de l'article 150 VG III du code général des impôts, que le candidat au bénéfice du régime d'exonération prévu à l'article 150 U, II 1° bis doit manifester son intention de se placer sous celui-ci, dès la date de la cession, par une mention portée dans l'acte notarié constatant celle-ci. À notre sens, ces dispositions législatives instaurent donc un régime de déchéance de l'avantage en cause, pour défaut de souscription du droit à exonération de la plus-value de cession lors de la vente, dans l'acte de cession par le notaire, outre que le contribuable doit justifier avoir réemployé la somme issue de la vente, dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession.

- 16 Dans ces conditions, vous êtes dans le deuxième cas précité d'exclusion de la possibilité de solliciter par voie de réclamation le bénéfice d'un avantage fiscal soumis à déclaration, ou à l'exercice d'une option, qui est celui où la mise en œuvre de l'option implique nécessairement qu'elle soit exercée dans un délai déterminé. Ainsi, le pouvoir réglementaire, en précisant par l'article 41 *duovicies-0* H, I de l'annexe III au code général des impôts, qu'en cas de dispense de déclaration, l'option pour le régime exonératoire doit être indiqué dans l'acte de cession, conformément au III de l'article 150 VG du CGI, a pu légalement, et sans méconnaître sa compétence, instaurer la déchéance du régime de faveur, dès lors que celle-ci était prévue par le législateur en cas de défaut de déclaration.
- 17 Par suite, selon nous, ces dispositions font obstacle à ce qu'un particulier, qui n'a pas fait valoir son droit à exonération de la plus-value de cession lors de la vente, et n'a donc pas fait mentionner dans l'acte de cession par le notaire ces informations, demande, dans le délai de réclamation, la restitution de l'impôt dont il s'est acquitté sur la plus-value de cession, quand bien même il justifierait satisfaire aux autres conditions requises pour y prétendre.
- 18 Cependant, par une décision n° 10MA01186 du 4 février 2021, ministre de l'action et des comptes publics contre M. Marro, votre Cour a admis que, par la voie de la réclamation prévue à l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales, un contribuable ne peut être exclu

du bénéfice du régime réel d'imposition des revenus fonciers, alors qu'il avait initialement opté pour le régime simplifié de ceux-ci, s'il en remplit les conditions. Vous trouvez également une décision de votre Cour, rendue le 6 octobre 2022, sous le n° 20MA02805, Mme Olivier (Thèmexpress, Plus-values immobilières, 26/12/2022), qui admet que le bénéfice de l'exonération de la plus-value immobilière prévu par l'article 150 U du CGI, peut être demandé à posteriori dans le délai de réclamation préalable, il est vrai dans une espèce où l'article 41 *duovicies-0 H* de l'annexe III au CGI n'était pas encore entré en vigueur.

- 19 Vous voyez que la réponse à la question posée par les époux T. sur la possibilité de bénéficier de l'exonération de la plus-value immobilière prévue par l'article 150 U du CGI par la voie d'une réclamation contentieuse, n'est pas évidente.
- 20 En l'espèce, à défaut d'avoir souscrit, dès le 12 septembre 2016, date de la cession de leur bien immobilier situé à Nice, leur intention de se placer sous le régime d'exonération prévu par les dispositions, citées au point 2, du 1° *bis* du II de l'article 150 U du CGI, en faisant porter dans l'acte constatant cette cession les mentions prévues par les dispositions, citées au point 2, du I de l'article 41 *duovicies-0 H* de l'annexe III au CGI rappelées ci-avant, et qui conditionnent le bénéfice de l'exonération revendiquée, les époux T. ne pouvaient, dès lors, prétendre, par la voie d'une réclamation, à la restitution de l'impôt dont ils se sont acquittés sur la plus-value de cession. Par suite et alors même que M. et Mme T. justifieraient satisfaire à l'ensemble des autres conditions requises pour bénéficier du régime d'exonération prévu au 1° *bis* du II de l'article 150 U du CGI, l'administration a pu légalement refuser de faire droit à leur réclamation à cette fin.
- 21 Le ministre est donc fondé à demander l'annulation du jugement attaqué et le rejet de la demande présentée par M. et Mme T. devant le tribunal administratif de Nice.
- 22 Le ministre gagne, les requérants n'ont pas droit à des frais d'instance.
- 23 Si vous ne me suiviez pas, sachez que les époux T. remplissent les conditions pour bénéficier de l'exonération de la plus-value

immobilière prévue par l'article 150 U du code général des impôts.

24 Telles sont nos conclusions dans cette instance.

- Annulation du jugement n° 1705630 du 27 février 2020 du tribunal administratif de Nice.
- Rejet de la requête de M. et Mme T. présentée devant le tribunal administratif de Nice.
- Rejet de la demande d'exécution de M. et Mme T. (irrecevable).
- Rejet des conclusions de M. et Mme T. relatives à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative

## NOTE UNIVERSITAIRE

---

# Le bénéfice d'un régime fiscal plus favorable par le biais de la réclamation

**Thomas Piot**

Doctorant contractuel en droit fiscal à Aix-Marseille Université

**Droits d'auteur**

CC BY-NC-SA 4.0

DOI : 10.35562/amarsada.247

- 1 Un contribuable peut-il demander<sup>1</sup> la modification du régime d'imposition postérieurement à la liquidation<sup>2</sup> et au paiement de l'impôt dû ? Tel était l'enjeu de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille (ci-après CAA), qui a été rendu aux conclusions contraires de son rapporteur public. Cette question n'était pas vierge de toute jurisprudence. Le Conseil d'État avait déjà été saisi à plusieurs reprises d'une telle demande, pour laquelle il avait été conduit à fixer deux limites à la revendication, a posteriori, d'un régime de faveur.
- 2 Une première limite conduit à rejeter la réclamation dès lors qu'une disposition expresse du législateur sanctionne l'irrespect des conditions par une déchéance du régime (CE, Ass., 13 mars 1981, Société anonyme, n° 13098, Rec.). Une seconde limite prévoit de refuser la recevabilité d'une demande dont le régime nécessitait d'être mis en œuvre dans un délai déterminé dépassé (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch. réunies., 26 novembre 2018, M. et Mme B, n° 417628, Tab.)
- 3 Le bénéfice du régime d'imposition demandé est soumis à l'accomplissement de formalités de la part du contribuable. Celles-ci peuvent être – cumulativement ou alternativement – la souscription d'une déclaration (CE, Ass., 13 mars 1981, n° 13098, Rec.), l'exercice d'une option (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch. réunies., 14 juin 2017, M. et Mme B, n° 397052, Tab. ; CE, 8<sup>e</sup> / 3<sup>e</sup> SSR, 24 oct. 2014, M. B, n° 366962,

Tab.), ou encore l'inscription d'une mention déterminée dans un acte (CE, 10<sup>e</sup> / 9<sup>e</sup> SSR, 16 juil. 2008, M. et Mme A, n<sup>o</sup> 300839, Rec.).

- 4 En outre, le régime d'imposition demandé est un régime dérogatoire<sup>3</sup> qui suit l'une des deux procédures suivantes :
- 5 Soit il s'applique de plein droit sous réserve du respect de l'accomplissement de ses formalités. L'administration ne jouant pas un rôle de conseil et dans l'intérêt des finances publiques, appliquera tacitement le régime de droit commun en cas d'omission des formalités.
- 6 Soit il s'applique sur option en lieu et place du régime de droit commun sur acte de volonté du contribuable.
- 7 Le Conseil d'État a fait droit aux réclamations demandant la modification d'un régime fiscal d'imposition à ces deux procédures. Toutefois il semble les distinguer, en employant le terme de « régularisation » pour les réclamations ayant pour objet le bénéfice d'un régime de principe<sup>4</sup> et de « demande » pour celles demandant un régime optionnel<sup>5</sup>.
- 8 Dans l'affaire présentée à la CAA, un contribuable souhaite bénéficier d'un régime fiscal exonérant la plus-value dégagée par la vente d'un bien immobilier. Plus précisément, celui concernant l'article 150 U, II, 1<sup>o</sup> bis du code général des impôts (CGI) touchant à la première cession d'une résidence secondaire lorsque son cédant n'a pas été propriétaire de sa résidence principale au cours des quatre années précédant la cession. Ce régime est toutefois conditionné à la présence de mention dans l'acte de cession en application de l'article 150 VG, III du CGI et des dispositions réglementaires de l'article 41 duovicies-0 H de l'annexe III au CGI.
- 9 En l'espèce, le contribuable cède le 12 septembre 2016 un bien immobilier qui ne constitue pas sa résidence principale. Au titre de cette cession, il dégage une plus-value et s'acquitte de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux y afférents. Par la suite, ce contribuable introduit une réclamation contentieuse auprès de l'administration ayant pour objet le dégrèvement de l'ensemble des prélèvements acquittés. L'administration rejette sa demande au motif que le bénéfice de l'exonération aurait dû être demandé au moment de l'acte de cession. Le contribuable exerce alors un recours devant le

tribunal administratif de Nice afin qu'il prononce la restitution de ces prélèvements. Par un jugement du 27 février 2020, le tribunal administratif de Nice fait droit à cette demande (TA, 27 fév. 2020, n° 1705630). Le ministre interjette appel de ce jugement.

- 10 La cour administrative d'appel de Marseille a alors dû se questionner quant à la régularité d'une réclamation demandant une modification du régime fiscal appliqué au bénéfice d'un régime fiscal plus favorable dans le cadre de la première cession d'une résidence secondaire par une personne n'ayant pas été propriétaire de sa résidence principale au cours des quatre dernières années.
- 11 Elle s'est positionnée sur la régularité et le bien-fondé de la réclamation, considérant que ni la première (I), ni la seconde (II) des limites précédemment évoquées n'était applicable, ce qui a permis au contribuable de régulariser sa situation pendant le délai de réclamation contentieuse.

## **I – Une absence de déchéance du bénéfice du régime de principe**

- 12 Au cœur du débat entourant le bénéfice d'un régime durant le délai de réclamation se trouve la question cruciale des règles de déchéance applicables à celui-ci. Pour cela, la première partie de l'analyse s'attache à parcourir les règles encadrant le régime visé (A) avec la volonté du législateur (B).

### **A – Un régime applicable sous réserve du respect des formalités**

- 13 L'article 150 U du CGI organise les régimes applicables aux plus-values immobilières des particuliers. Le I pose le principe de l'imposition des plus-values lors de la cession à titre onéreux de biens immeubles tandis que le II, III et IV prévoient les exceptions à ce principe. Plus précisément le II, 1° bis prévoit une exonération sous condition de emploi de la plus-value dégagée par la première cession d'un logement – autre que sa résidence principale – lorsque le cédant n'a pas été le propriétaire de sa résidence principale au cours des quatre années précédant la cession. Prévus à l'alinéa 2,

cette condition de emploi ne fait pas l'objet de discussions en l'espèce.

- 14 Ce régime est complété par les articles 150 VG, III et 41 duovicies-0 H de l'annexe III au même code qui requiert la présence de certaines mentions dans l'acte de cession. Le premier texte requiert sous peine de refus de dépôt ou de la formalité, que soient précisés la nature et le fondement du régime dérogatoire appliqué. Le second conditionne le bénéfice de ce régime à la mention dans l'acte de cession de l'identité du bénéficiaire de l'exonération, de ses droits sur le prix de cession, de la fraction du prix de ses droits qu'il destine au emploi pour sa résidence principale et du montant de la plus-value exonérée.
- 15 Il découle de ces règles que le régime prévu par l'article 150 U, II, 1° bis du CGI est un régime dérogatoire en tant qu'il constitue une exception au I de cet article et de plein droit dès lors qu'il ne s'applique par sur option expresse du contribuable. Toutefois, pour que ce régime s'applique, le contribuable doit respecter les conditions qui encadrent ce régime.
- 16 En l'espèce, un contribuable cède un logement qui n'est pas sa résidence principale et n'a pas été propriétaire de sa résidence principale au cours des quatre dernières années. Les faits ne précisent pas la condition de emploi, mais, n'étant soulevée par aucune des parties, elle ne semble poser aucune difficulté dans l'affaire. Le régime applicable est donc celui de l'article 150 U, II, 1° bis du CGI. Toutefois, pour appliquer ce régime, l'acte de cession doit comporter plusieurs mentions. En l'espèce, aucune des mentions requises ne semble avoir été inscrite dans l'acte de cession. L'administration a alors, à bon droit, appliqué le régime de droit commun, n'ayant pas été avertie des conditions spécifiques de la cession et de l'application d'un régime dérogatoire applicable de plein droit.
- 17 Le contribuable s'apercevant qu'il pouvait bénéficier d'une exonération forme une réclamation contentieuse devant l'administration pour demander la régularisation de sa situation. Cette réclamation est rejetée au motif qu'il aurait dû effectuer sa demande au moment de la cession. La cour administrative d'appel de Marseille s'est alors demandé si ce rejet était justifié.

## **B – L'absence de sanction posée par le législateur**

- 18 Pour ce faire, la cour a notamment pris en considération la jurisprudence du Conseil d'État et notamment sa décision de 2015 (CE, 9<sup>e</sup> / 10<sup>e</sup> SSR, 11 mai 2015, Société Sicli, n<sup>o</sup> 372924, Tab.) admettant la régularisation pendant le délai de réclamation d'un régime écarté pour non-respect de ses conditions d'application. Bien que, généralement, la condition pendante soit la souscription d'une déclaration (CE, 8<sup>e</sup> / 3<sup>e</sup> SSR, 12 mars 2014, Société Valéo, n<sup>o</sup> 365574, Tab.), il l'a également admis, lorsque celle-ci était l'accomplissement d'un acte autre qu'une déclaration (CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup>, SSR, 16 juil. 2008, M. et Mme A, n<sup>o</sup> 300839, Rec.).
- 19 En l'espèce, le requérant n'a pas respecté les conditions d'application du régime exonératoire de la plus-value qui constituaient en la rédaction de mention dans l'acte de cession et s'est donc vu appliquer un régime distinct. En application de la jurisprudence du Conseil d'État, le requérant peut effectivement bénéficier d'une régularisation de sa situation par le biais de la réclamation contentieuse pendant son délai d'ouverture pour bénéficier du régime exonératoire.
- 20 Le Conseil d'État a toutefois tempéré ce principe en posant une limite. Celle-ci concerne le cas où le législateur sanctionne lui-même par la déchéance du régime l'absence de réalisation des formalités. Dans cette situation, aucune régularisation n'est alors possible.
- 21 En l'espèce, la subordination du bénéfice du régime à l'inscription dans l'acte de cession de mentions n'a pas pour effet de déchoir le contribuable de la possibilité de bénéficier de ce régime pendant le délai de réclamation contentieuse par la régularisation de sa situation.
- 22 Dès lors, ce n'est pas cette limite qui motive en droit le rejet de l'administration fiscale de la réclamation du contribuable. Le Conseil d'État s'était toutefois prononcé à l'égard d'une deuxième réserve, qui peut venir limiter la modification du régime appliqué au bénéfice d'un régime plus favorable.
- 23 Le juge de la cour administrative d'appel de Marseille a alors dû s'intéresser à cette seconde limite pour savoir si elle pouvait en

l'espèce motiver la décision de l'administration fiscale.

## **II – Une présence incertaine de formalités exclusives du pouvoir de régularisation**

- 24 Cette deuxième partie ouvre la voie à une réflexion approfondie sur l'impact de la mise en œuvre du régime par la voie de la réclamation contentieuse en analysant la seconde limite posée par la jurisprudence du Conseil d'État (A) par rapport aux faits de cette espèce (B).

### **A – Une interprétation multiple du caractère de nécessité**

- 25 Dans une décision du 26 novembre 2018 (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch. réunies., 26 nov. 2018, M. et Mme B, n<sup>o</sup> 417628, Tab.), le Conseil d'État avait limité la possibilité de modification a posteriori d'un régime appliqué au bénéfice d'un régime plus favorable par une deuxième réserve en sus de celle préexistante depuis la décision d'assemblée de 1981 déjà citée, en les présentant comme étant alternative l'une de l'autre. La seconde réserve adoptée porte sur la nécessité de l'exercice des conditions d'application du régime dans un délai déterminé. Il est important de préciser que dans cette décision, le régime plus favorable était un régime optionnel et que le contribuable introduit une réclamation contentieuse en vue d'en bénéficier. De plus, dans cette affaire, l'application du régime optionnel avait des conséquences comptables avec des règles de comptabilisation qui étaient spécifiques. La comptabilité des exercices ne pouvant être rétroactivement modifiée, le Conseil d'État a considéré que le contribuable ne pouvait bénéficier de ce régime optionnel rétroactivement car il n'avait pas comptabilisé les opérations concernées conformément aux règles découlant de l'application de ce régime. La portée de la solution du Conseil d'État sur cette nécessité de l'exercice de l'option dans un délai déterminé semble alors acquise.
- 26 En l'espèce, il s'agit d'une cession d'un bien immobilier par des personnes physiques effectuée dans le cadre de la gestion de leur

patrimoine privé. Dès lors, aucune règle comptable ne s'applique à l'opération. Toutefois, le juge a dû se questionner sur une interprétation par analogie de cette solution du Conseil d'État en remplaçant « la mise en œuvre de l'option »<sup>6</sup> qui est un raisonnement suivi en présence d'un régime optionnel, par la réalisation des conditions d'application du régime, qui est un raisonnement à suivre dans le cadre d'un régime applicable de plein droit sous respect de ses conditions d'application pour se demander si les formalités devaient être effectuées nécessairement dans un délai déterminé.

- 27 La réponse n'est pas évidente dès lors que la position du rapporteur public n'a pas été suivie par la cour.
- 28 Pour rappel, l'article 150 VG, III du CGI requiert sous peine de refus de dépôt ou de la formalité<sup>7</sup>, la nature et le fondement du régime dérogatoire et l'article 41 duovicies-0 H de l'annexe III du même code, la présence de l'identité du bénéficiaire de l'exonération, ses droits sur le prix de cession, la fraction du prix de ses droits qu'il destine au emploi pour sa résidence principale et le montant de la plus-value exonérée. L'ensemble devant être couché dans l'acte de cession.
- 29 L'analyse des formalités de l'article 41 duovicies-0 H de l'annexe III, rapprochée de la nécessité de les effectuer dans un délai déterminé ne semble de prime abord pas poser de difficulté, dès lors qu'elles ne sont pas intrinsèques à la procédure de cession. Il en va différemment des formalités posées par le III de l'article 150 VG dès lors qu'elles sont intégrées à la procédure de cession, en disposant que l'acte de cession « précise sous peine de » refus de dépôt ou d'enregistrement, les mentions. Tout l'enjeu porte sur l'interprétation de « sous peine de ». La non-réalisation de celle-ci peut-elle entraîner ou entraîne-t-elle la sanction prévue qui est le refus de dépôt ou d'enregistrement.
- 30 En effet, dans la première situation, la « peine » étant simplement conditionnelle, la régularisation de la situation, n'a pas pour effet de vicier rétroactivement la procédure, tandis que dans la seconde situation, la « peine » étant automatique, la régularisation de la situation aurait pour effet de vicier rétroactivement la procédure. Dans cette dernière, on n'appliquerait pas une peine qui aurait dû l'être car on ne pourra pas a posteriori refuser rétroactivement un enregistrement ou un dépôt qui a été admis.

- 31 Pour le rapporteur public, il découle de la situation, une nécessité de l'accomplissement de ces formalités dans un délai déterminé, alors que la cour a quant à elle considéré que ces conditions n'imposaient pas qu'elles soient nécessairement exercées à l'acte de cession.

## **B – Une incertaine conformité de l'interprétation de la nécessité avec les sages**

- 32 En 2001, le Conseil d'État avait déjà rendu une décision (CE, 9<sup>e</sup> / 10<sup>e</sup> SSR, 14 fév. 2001, M. X, n<sup>o</sup> 198470, Rec.) avec une réserve concernant la situation où la réalisation des formalités devait se faire dans une temporalité particulière. Dans cette décision, il avait reproché au requérant de ne pas avoir formulé en temps utile son option et validé le rejet par la CAA du moyen par lequel il soutenait qu'il pouvait bénéficier de ce régime jusqu'à l'expiration du délai de réclamation. Il faut souligner que dans cette décision, tout comme dans la décision de 2018, le Conseil d'État limite le bénéfice d'un régime optionnel à son exercice « en temps utile »<sup>8</sup> ou à sa mise en œuvre « dans un délai déterminé »<sup>9</sup>. C'est-à-dire, qu'il se prononce à l'égard de réclamations demandant d'écarter un régime de droit commun pour bénéficier d'un régime dérogatoire plus favorable et non la régularisation d'un régime dérogatoire applicable de plein droit écarté pour irrespect de ses conditions d'application.
- 33 Les faits de l'espèce de la décision de 2001 sont toutefois intéressants, dès lors qu'il s'agissait d'une option pour un report d'imposition d'une personne physique dans le cadre d'une cession de droits sociaux à titre personnel et qu'aucune règle comptable n'a pu motiver l'application de cette réserve à cette situation contrairement à la décision de 2018.
- 34 L'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille peut alors soulever des doutes quant à sa conformité au regard de cette jurisprudence du Conseil d'État. Il faut toutefois se demander si le Conseil d'État serait aussi sévère que dans sa décision de 2001 en ce qui concerne un régime de dérogatoire applicable de plein droit non appliqué pour irrespect de ses conditions d'application ?

- 35 On peut en douter, surtout qu'une décision du Conseil d'État de 2006 (CE, 9<sup>e</sup> / 10<sup>e</sup> SSR, 6 nov. 2006, Mlle A, n<sup>o</sup> 279831, Rec.) a admis l'application d'un régime optionnel pendant le délai de réclamation à une situation de fait très semblable de celle de l'arrêt de la CAA de Marseille.
- 36 En effet, dans cette décision, il s'agissait de l'application d'un régime optionnel exonérateur relatif à une plus-value immobilière pendant le délai de réclamation.
- 37 De plus, dans une décision de 2020 (CE, 9<sup>e</sup> / 10<sup>e</sup> ch. réunies., 12 fév. 2020, M. et Mme B, n<sup>o</sup> 415475, Tab.), le Conseil d'État semble également admettre le bénéfice du régime exonérateur de l'article 150 U, II, 1<sup>o</sup> bis du CGI – régime visé dans l'espèce de cet arrêt de la CAA de Marseille. Dans cette décision de 2020, le contribuable résident de Suisse avait demandé le bénéfice de ce régime postérieurement à son imposition, dans le cadre d'une réclamation contentieuse et le Conseil d'État a cassé l'arrêt de la CAA pour erreur de droit, celle-ci ayant omis de rechercher si le contribuable pouvait bénéficier de ce régime. Cette décision semble alors aller dans le sens de la possibilité pour le contribuable de pouvoir bénéficier de ce régime par la voie de la réclamation contentieuse. En effet, il pourrait sembler surprenant que le Conseil d'État ait cassé l'arrêt de la CAA si de toute évidence pour les sages la nature du régime répondait à la seconde limite posée par ces derniers. Par conséquent, il semble ressortir de cette décision que l'absence de réalisation des formalités de l'article 150 VG, III du CGI au moment de la cession, n'ait pas pour effet de priver le contribuable du bénéfice du régime exonérateur par la voie de la réclamation.
- 38 Toutefois, à la différence de l'arrêt de la CAA de Marseille dans la décision de 2020, les dispositions d'application réglementaires de l'article 41 duovicies-0 H de l'annexe III du CGI n'avaient pas encore été prises à la date de cession. Cette disposition bien que spécifique à l'article 150 U, II, 1<sup>o</sup> bis du CGI contrairement à l'article 150 VG, III du CGI, ne semble pas davantage satisfaire la seconde limite par rapport à l'article 150 VG, III du CGI sauf si les sages justifient la décision de 2020 par l'absence des dispositions d'application dudit régime au moment de la cession.

- 39 Dès lors, si le Conseil d'État a admis sur le principe<sup>10</sup>, une demande pour bénéficier d'un régime fiscal d'exonération de plus-value immobilière, où il était question de l'application d'un régime optionnel, il devrait admettre la régularisation par réclamation d'un régime de principe concernant également une exonération de plus-value immobilière, exception faite de l'interprétation donnée au terme « sous peine de » développé préalablement.

## Résumé

- 40 L'affaire traitée par la cour administrative d'appel de Marseille dans cet arrêt du 3 février 2023 n° 20MA01299, porte sur le bénéfice par la voie de la réclamation contentieuse – c'est-à-dire la procédure ouverte par laquelle un contribuable peut contester les droits qui lui sont appliqués – d'un régime fiscal plus favorable par rapport à celui auquel il a été recouru. Le bénéfice de cette demande, qui est possible par principe, fait l'objet de deux limites. La première concerne une déchéance expresse par le législateur du régime en cas d'irrespect des formalités et la seconde concerne les cas où la demande doit être effectuée « dans un délai déterminé »<sup>11</sup>. En l'espèce, la CAA a aisément écarté la première limite qui n'est pas applicable en l'espèce et a considéré en sens contraire avec les conclusions du rapporteur public que la seconde n'était également pas applicable en permettant au contribuable de bénéficier du régime plus favorable demandé dans le cadre de sa réclamation contentieuse.

## NOTES

---

1 Cette demande se traduit par la procédure de la réclamation contentieuse applicable en vertu des dispositions R. 196-1 et suivants du livre des procédures fiscales (LPF). L'article L. 190 du LPF, alinéa 1 prévoit notamment que ces réclamations tendent au « bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire ».

2 GROSCLAUDE (J.), MARCHESSOU (Ph.), TRESCHER (B.), Droit fiscal général, cours, Paris, Dalloz, 2021, 13<sup>e</sup> éd., pp. 14-18.

3 Un régime dérogatoire lorsqu'il est appliqué a pour effet de se substituer à un régime de droit commun, par rapport à une situation donnée d'un contribuable.

- 4 CE, 9<sup>e</sup> / 10<sup>e</sup> SSR, 11 mai 2015, Société Sicli, n<sup>o</sup> 372924, Tab.
- 5 CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch. réunies., 14 juin 2017, M. et Mme B, n<sup>o</sup> 397052, Tab. ; Toutefois, dans le cadre de la décision CE, 8<sup>e</sup> / 3<sup>e</sup> SSR, 24 oct. 2014, M. B, n<sup>o</sup> 366962, Tab., il utilise les termes « pourrait faire l'objet d'une demande ou d'une régularisation » dans le considérant 4, dans le cadre d'un régime optionnel. L'emploi de ces deux termes peut cependant s'expliquer dans cette décision par le mémoire du demandeur qui emploie la terminologie de « régulariser » dans ses moyens. Cette distinction qui semble être faite par les sages n'est donc pas manifeste.
- 6 CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch. réunies., 26 nov. 2018, M. et Mme B, n<sup>o</sup> 417628, Tab., 3<sup>e</sup> considérant.
- 7 L'article 150 VG, III du CGI dispose que l'acte de cession qui est soumis à la formalité fusionnée ou qui est présenté à l'enregistrement, précise les mentions « sous peine de » refus de dépôt de l'acte ou de son enregistrement.
- 8 Voir CE, 9<sup>e</sup> / 10<sup>e</sup> SSR, 14 fév. 2001, M. X, n<sup>o</sup> 198470, Rec.
- 9 Voir CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch. réunies., 26 nov. 2018, M. et Mme B, n<sup>o</sup> 417628, Tab.
- 10 Plus précisément le CE a admis le principe avant de rejeter la requête, car la contribuable n'avait pas réalisé l'ensemble des formalités attachées à ce régime dans le cadre de sa réclamation auprès de l'administration.
- 11 Voir CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch. réunies., 26 nov. 2018, n<sup>o</sup> 417628, Tab.

## INDEX

---

### Rubriques

Fiscalité