

**Amarsada**

ISSN : 3037-5592

Éditeur : Cour administrative de Marseille

2026/1

---

# La notion de dépendances immédiates et nécessaires à une résidence principale pour le bénéfice de l'exonération de la plus-value réalisée à l'occasion de la cession (article 150 U du Code général des impôts) dans le cas d'une vaste propriété familiale

---

🔗 <https://publications-prairial.fr/amarsada/index.php?id=891>

## Référence électronique

« La notion de dépendances immédiates et nécessaires à une résidence principale pour le bénéfice de l'exonération de la plus-value réalisée à l'occasion de la cession (article 150 U du Code général des impôts) dans le cas d'une vaste propriété familiale », *Amarsada* [En ligne], 2026/1, mis en ligne le 07 avril 2026, consulté le 01 juin 2026. URL : <https://publications-prairial.fr/amarsada/index.php?id=891>

## Droits d'auteur

CC BY-NC-SA 4.0



# DÉCISION DE JUSTICE

---

CAA Marseille, 3e – N° 24MA02458 – 06 novembre 2025

## TEXTES

---

Résumé

Conclusions du rapporteur public ( Didier Ury)

## RÉSUMÉ

---

**Droits d'auteur**

CC BY-NC-SA 4.0

- 1 La cour juge que la qualification de dépendances immédiates et nécessaires au sens des dispositions du 3° du I de l'article 150 U du Code général des impôts est indépendante de la notion de terrain à bâtir. Elle considère en l'espèce que l'ensemble du terrain et les différents éléments construits qu'il supporte constituent des dépendances immédiates et nécessaires, lorsque la propriété familiale, détenue en indivision, qui comporte deux maisons d'habitation occupées par trois sœurs, est composée d'une parcelle cadastrale unique, disposant d'une seule voie d'accès, et cédée comme un tout pour un prix global, les éléments construits étant fonctionnellement liées aux habitations et les différents espaces non construits ayant un usage d'agrément.

## 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.*

- 1 Madame la présidente, madame, monsieur,
- 2 La fratrie A, Véronique, épouse B, Marie-Françoise épouse C et Sophie épouse D, ont hérité en indivision de leur mère, d'une propriété historique de caractère exceptionnel, dénommée L'Aire Saint-Michel située à Nice, d'une superficie de 4,6 hectares d'un seul tenant et constituant une unique parcelle cadastrale, comprenant deux maisons d'habitation, une chapelle privée, des terrasses, un tennis, un bassin d'agrément et un vaste parc arboré de diverses essences méditerranéennes, avec des restanques, en surplomb de la baie des Anges avec vue imprenable sur la ville de Nice et la mer. Cette propriété a été cédée le 30 janvier 2017 à la société Cogedim au prix de 9 703 334 euros, et chacun d'eux a bénéficié d'une quote-part de cession, soit 2 425 833 euros. Cette cession a été placée par chacune des trois sœurs sous le régime de l'exonération de plus-value de la résidence principale prévue au 1° du II de l'article 150 U du Code général des impôts. Cet article qui déroge au principe d'imposition des plus-values immobilières des particuliers prévoit une exonération de la plus-value réalisée lors de la cession d'une résidence principale sous réserve que l'immeuble ou la partie d'immeuble cédée, d'une part, constitue la résidence habituelle du propriétaire, et, d'autre part, fasse l'objet d'une occupation effective et constitue la résidence principale du cédant au moment de la cession. Cet avantage fiscal est fondé sur l'idée que « le logement est une nécessité de l'existence », et que l'éventuel profit tiré de sa cession ne saurait constituer un revenu imposable. La notion de résidence habituelle doit s'entendre du lieu où le contribuable réside de manière habituelle pendant la majeure partie de l'année, au moment de la vente. L'exonération de la résidence principale s'étend à

ses dépendances immédiates et nécessaires, notion qui est strictement interprétée puisque faisant exception par attraction au principe d'imposition des profits immobiliers. Il est constant que chacune des trois sœurs occupait ce bien à titre de résidence principale.

- 3 Néanmoins, l'administration les a mises en demeure de déposer non seulement une déclaration de plus-value sur les cessions d'immeubles ou de droits immobiliers autres que des terrains à bâtir (n° 2048-IMM-SD), mais également une déclaration de plus-values sur les cessions de terrains à bâtir (n° 2048-TAB-SD), auxquelles elles ont répondu que les cessions n'étaient pas soumises à imposition, et elles n'ont souscrites aucune déclaration de profit.
- 4 Pour chacune des trois sœurs, le service a alors contradictoirement rectifié la remise en cause partielle de cette exonération, motif pris que seule une fraction de la propriété, soit 3 939 m<sup>2</sup>, constituée des deux maisons d'habitation et de leurs dépendances immédiates et nécessaires (cours, voie d'accès), correspondait à la résidence principale des intéressées. Le service a considéré que l'exonération devait s'appliquer sur l'immeuble constituant l'habitation principale et ses dépendances immédiates et nécessaires, le terrain attenant étant exclu du dispositif en raison de sa nature en terrain à bâtir. À ce titre, il a été relevé que l'acquéreur, la société Cogedim, avait obtenu, plus d'une année avant la vente, un permis de construire pour cinq bâtiments, une salle de sport privée, une piscine et un court de tennis, le tout constituant une résidence collective de luxe. À la suite de la réponse aux observations du contribuable, il a été admis par le service la prise en compte de la voie d'accès à la propriété depuis la voie publique, soit 400 m<sup>2</sup> de plus. La surface exonérée de plus-value a ainsi été portée de 3 939 m<sup>2</sup> à 4 339 m<sup>2</sup> sur une emprise totale de 46 155 m<sup>2</sup>. Il s'ensuit que 90 % de la surface totale du terrain a été imposée. Chacune d'entre elles a, en conséquence, été assujettie à une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu et à des contributions sociales au titre de l'année 2017, assorties de la majoration de 40 % pour non-dépôt de déclaration après mise en demeure. Pour chaque sœur, la charge fiscale s'est élevée à la somme totale de 665 011 euros. Chacune des trois sœurs relève appel des jugements du 18 juillet 2024 (n<sup>os</sup> 2200224, 2200167 et 2200015) par

lequel le tribunal administratif de Nice a rejeté leurs requêtes en décharge de ces impositions majorées.

- 5 Dans ces trois dossiers, vous devez prononcer un non-lieu à statuer à hauteur de 15 847 euros, le service ayant admis, après l'introduction des demandes en appel, de considérer que la surface de la voie d'accès telle que mesurée par un géomètre expert, est de 1 396 m<sup>2</sup>. La surface non exonérée initiale de 41 816 m<sup>2</sup> est donc rabattue à la valeur de 40 820 m<sup>2</sup>.
- 6 Les moyens soulevés dans ces trois requêtes sont identiques, tant sur la régularité de la procédure que sur le fond. Une fois n'est pas coutume, nous vous proposons de débiter par l'examen du bien-fondé des impositions en litige, sur lequel nous pensons que vous pouvez prononcer les décharges sollicitées.
- 7 Le tribunal a donné raison au vérificateur qui est parti du permis de construire obtenu avant la cession par la société Cogedim, prévoyant de détruire les constructions existantes, dont les deux maisons, mais pas la chapelle, et d'y édifier cinq immeubles, une piscine et un court de tennis. Ce projet a d'ailleurs été réalisé. Il a opposé aux cédantes la notion de terrain constructible, pour juger que la presque totalité de la surface d'assiette de la propriété ne pouvait pas être qualifiée de dépendance nécessaire et immédiate des bâtiments d'habitation.
- 8 Les trois sœurs font principalement valoir que la cession de la propriété doit bénéficier dans son ensemble de l'exonération de plus-value, dès lors qu'elle constitue un ensemble unique, desservi par une même voie d'accès, situé sur une même parcelle, les parties non retenues par l'administration étant des dépendances des maisons d'habitation, outre que la notion de dépendances nécessaires et immédiates doit être appréciée du point de vue du vendeur, et non de l'acquéreur.
- 9 Le 1<sup>o</sup> du II de l'article 150 U précité exonère la plus-value réalisée lors de la cession de la résidence principale du cédant, et son 3<sup>o</sup> prévoit que cette exonération s'applique également aux dépendances immédiates et nécessaires cédées simultanément avec l'immeuble. Les dépendances comprennent les bâtiments annexes tels que les garages situés à moins d'un kilomètre, les remises, ainsi que les aires de stationnement, les passages et les cours, et l'ensemble du terrain

dit d'agrément de la résidence. Il s'ensuit que n'est classiquement pas considérée comme une dépendance immédiate et nécessaire de la résidence principale pouvant bénéficier de l'exonération, la partie de terrain cédée en même temps que la résidence principale, mais destinée à être lotie<sup>1</sup>. C'est aussi l'appréciation administrative de la loi fiscale exprimée par l'instruction référencée IMMO-II-40100. Il semblerait donc que la cause est déjà tranchée par les précédents. Mais ce serait trop simple.

- 10 En l'espèce, le service a contradictoirement notifié les insuffisances aux trois sœurs, puisqu'il a répondu aux observations présentées par les contribuables, mais il a appliqué la majoration de 40 % aux droits éludés pour défaut déclaratif malgré une mise en demeure de souscrire. Vous pourriez donc faire porter la charge de la preuve du caractère exagéré des impositions sur les requérantes, puisque le service peut toujours revendiquer le bénéfice de la fixation d'office des bases imposables lorsque la loi fiscale l'autorise, alors même que dans les faits il a suivi la procédure contradictoire<sup>2</sup>. Toutefois, traditionnellement dans un contentieux comme celui qui est soumis à votre appréciation, c'est la preuve de la résidence effective du contribuable qui est discutée, et en l'espèce, ce n'est pas le point en litige, puisque le débat porte sur la détermination des dépendances immédiates et nécessaires au domicile. Il est indéniable que l'imposition d'office porte tant sur le principe de l'imposition, par exemple la soumission à l'impôt sur les sociétés d'une association, ou d'une société par capitaux qui met gratuitement à disposition de son associé et gérant le bien immobilier qu'elle possède, que sur le quantum, par exemple la juste détermination des recettes reconstituées. En l'espèce, la méthode utilisée par le vérificateur repose sur l'idée que le terrain entourant les deux maisons d'habitation pouvait être bâti au jour de la cession. Comme déjà dit, le terrain en cause constitue une seule unité parcellaire cadastrale, c'est-à-dire qu'elle est identifiée par un unique numéro de section, et elle a été fractionnée en subdivisions fiscales caractérisées chacune par l'unicité de nature de culture. Les subdivisions fiscales sont désignées par une lettre minuscule (a, b, c, etc.) en utilisant la lettre z pour les sols. En l'espèce, le service a retenu la surface qui recevait la lettre z pour le sol (4 339 m<sup>2</sup>) et il a exclu les surfaces non bâties (a, b, c, d, e, f, g, h, i, j, k et l) soit plus de quatre hectares, pour déterminer

les surfaces qui ne pouvaient pas bénéficier de l'exonération pour résidence principale en estimant que ces terrains ne constituaient pas des dépendances indispensables et immédiates des constructions. Se faisant il a quand même considéré que la partie classée en espace boisé classé était constructible, laquelle est déterminée par un bois situé au sommet du terrain où se situe également la chapelle, alors que ce classement limite radicalement le droit à construire, et d'ailleurs la société Cogedim a laissé intact cet espace. Il appartient donc au contribuable régulièrement imposé d'office d'établir l'exagération de l'évaluation administrative en critiquant la méthode d'évaluation que l'administration a suivie en vue de démontrer que cette méthode, aboutit, au moins sur certain point et pour un certain montant, à une exagération des bases d'imposition<sup>3</sup>.

- 11 Toutefois, en l'espèce, il nous semble que la critique, par les trois sœurs de la réduction de la base imposable qui leur est opposée, se superpose exactement à la contestation du principe même de la remise en cause du régime d'exonération pour résidence principale, et ainsi, c'est bien le fondement de l'imposition d'un profit qui est remis en cause (même si au cours de la procédure, il y a eu des réductions d'impositions liées à l'agrandissement de la surface admise comme exonérée). Or vous savez que, comme le dit Pierre Collin : « l'extension du régime de preuve objective a estompé la distinction traditionnelle entre les questions de champ d'application et d'exonération »<sup>4</sup>. Il nous semble donc qu'il appartient au juge de l'impôt de constater, au vu de l'instruction dont le litige qui lui est soumis a fait l'objet, si un contribuable remplit ou non les conditions lui permettant de se prévaloir de l'exonération de plus-value pour cession d'une résidence principale, sachant que le juge de cassation contrôle, au titre de l'erreur de droit, l'application par les juges d'appel des règles de dévolution de la charge de la preuve<sup>5</sup>. Dans ce contexte très particulier où l'application des règles de dévolution légale de la preuve n'est pas classique, et où le ministre ne réclame pas l'application du bénéfice de la fixation d'office des bases imposables, il nous semble que c'est au regard de l'instruction que le juge doit apprécier le lien entre la dépendance et la résidence principale, selon la dialectique de la décision du 20 juin 2003, *société Établissements Lebreton*<sup>6</sup>, qui le conduit à relever d'abord les indices

ayant conduit à remettre en cause l'exonération, avant de les confronter avec les arguments du requérant.

- 12 Examinons maintenant la jurisprudence sur cette question qui n'est pas stabilisée, mais qui peut se résumer en ce que l'appréciation de la notion de dépendance immédiate et nécessaire dépend essentiellement de son utilisation par le vendeur, mais le juge ne s'interdit pas de retenir la destination donnée par l'acquéreur, qui ne suffit pas si les éléments du dossier ne contredisent pas l'allégation du contribuable d'un terrain utilisé comme jardin d'agrément<sup>7</sup>.
- 13 Dans une instance du 8 avril 2022, M. G, n° 447694<sup>8</sup> où l'acquéreur et le vendeur sont, par le biais de deux SCI différentes, la même personne physique qui en est le gérant commun, maîtrisant ainsi toute l'opération, il est jugé qu'en indiquant que le terrain constructible d'une surface de 10 523 m<sup>2</sup> dont l'acquéreur s'engageait dans l'acte de vente à y réaliser onze maisons individuelles dans un délai de quatre ans au bénéfice d'un permis d'aménager qu'il avait obtenu avant la vente, cédé en même temps que la résidence principale du contribuable, et acquis par le même acheteur, ne constituait pas une dépendance nécessaire de cette résidence, le juge d'appel avait suffisamment apprécié au regard de ces éléments, que l'allégation du contribuable relative à l'utilisation de cette parcelle de plus d'un hectare comme « jardin d'agrément » de sa maison d'habitation, n'était suffisamment pas établie.
- 14 Les jurisprudences des cours sont variées puisque la qualité de terrain à bâtir est prise en compte pour refuser la notion d'agrément, essentiellement si les parcelles sont distinctes, et est également mobilisée la notion de dépendance « indispensable à l'utilisation de l'immeuble ». Ainsi, dans le cas d'une résidence principale constituée par la maison du gardien, la cour administrative d'appel de Bordeaux refuse l'exonération pour le reste de la propriété composée d'une maison de maître avec annexes et de 18 hectares de terres et bois, qui ne sont pas des dépendances immédiates et nécessaires, même si le contribuable traverse les terrains pour aller chez lui<sup>9</sup>.
- 15 Est refusée l'exonération dans le cas de deux parcelles distinctes mais contiguës, la seconde en litige ayant été acquise en vue d'y construire un bâtiment à usage professionnel<sup>10</sup>. S'agissant d'une propriété de plus de 93 hectares avec château et dépendances pour laquelle le

service a admis l'exonération pour les constructions et une partie du parc, à hauteur de 11 hectares, le surplus du parc de 81 hectares n'est pas admis comme une dépendance immédiate et nécessaire<sup>11</sup>. Des parcelles détachées d'une propriété avant la cession, vendues comme terrains à bâtir regardées comme « non indispensables à l'utilisation de l'immeuble », ce ne sont pas des dépendances immédiates et nécessaires<sup>12</sup>.

- 16 Dans la même logique, des parcelles non bâties préalablement détachées de la parcelle où se situe la résidence principale et ayant obtenu une autorisation de lotir avant la vente, ne sont pas indispensables à l'utilisation de l'immeuble et donc ne sont pas des dépendances immédiates et nécessaires<sup>13</sup>. Des parcelles attenantes à une maison, qui pour la plupart en sont détachées par une division parcellaire et qui disposent d'un autre accès direct à la voie publique, compte tenu en particulier de leur agencement, ne constituaient pas la dépendance nécessaire de cette maison<sup>14</sup>. Un terrain de plus de 800 m<sup>2</sup> qui bénéficie d'un accès direct à la voie publique et qui a été vendu en qualité de terrain à bâtir deux mois après une maison n'en constitue pas la dépendance immédiate et nécessaire<sup>15</sup>.
- 17 Vous aurez compris que vous êtes ici dans un cas qui se situe sur la ligne de crête des jurisprudences rendues en matière de qualification de dépendance immédiate et nécessaire d'une résidence principale, au regard des droits à lotir.
- 18 Il nous semble en l'espèce, que la circonstance que l'acquéreur ait obtenu un permis de construire préalablement à la cession de la propriété, et qu'ainsi le terrain d'assiette de la propriété pouvait être bâti, ne suffit pas à démontrer que pour chacune des vendeuses, la parcelle litigieuse cédée ne constituait pas une dépendance nécessaire de leur résidence principale.
- 19 En effet, en leur qualité de particuliers qui ne sont pas des professionnels de l'immobilier, il nous semble vraisemblable, sinon acquis, que les trois sœurs voulaient simplement céder un bien indivis, et que pour se faire, la destination de terrain à bâtir voulue par l'acquéreur qui avait les moyens financiers d'acheter ce bien exceptionnel, et qui devait quand même s'assurer préalablement de l'équilibre financier de l'opération et de sa rentabilité, nous semble bien loin de leur préoccupation consistant à vendre un bien familial,

certes à son prix lequel était nécessairement important eu égard à la valeur de cette propriété quasi unique, mais sans recherche du lucre. Pour le dire simplement, les trois sœurs sont étrangères à l'opération de promotion immobilière. Il nous semble également que l'ampleur des dépendances en cause n'a rien à voir avec la qualification ou pas de terrain à bâtir, dès lors que pour les contribuables l'ensemble de la propriété constituée d'un seul tenant participait à son agrément à usage strictement privatif, qui ne saurait lui être dénié en raison de son caractère exceptionnel.

- 20 Si vous nous suivez, après avoir constaté le non-lieu à statuer, sans statuer sur les autres moyens, vous prononcerez l'annulation des jugements attaqués, la décharge des droits majorés auxquels ont été assujetties les trois requérantes, et vous pourrez accorder à chacune d'entre elles 2 000 euros de frais d'instance.
- 21 Telles sont nos conclusions dans ces trois instances.

## NOTES

---

- 1 Voyez sur ce point votre décision du 18 février 2020, n° 16MA02365 : RJF, n° 7, 2020, n° 607, dont le pourvoi n'a pas été admis (CE, 21 octobre 2020, n° 440583 : RJF, n° 1, 2021, n° 45). Voyez aussi la décision de la cour administrative de Nantes du 17 décembre 1996, n° 93NT00492, Lesnes : RJF, n° 6, 1997, n° 568.
- 2 CE, 6 octobre 1972, n°s 81674 et 81758, *sieur X. c/ ministre de l'Économie et des Finances* ; CE, 10 mai 1972, n° 80715, *société X*.
- 3 CE, 25 mai 1977, n° 00681, *sieur X* ; CE, 24 avril 1981, n° 10813, *M<sup>me</sup> E*.
- 4 Conclusions sous CE, 9 février 2005 n° 250920, *SA Noiroit manutention* : BDCF, n° 5, 2005, n° 65. ; RJF, n° 5, 2005, n° 484.
- 5 CE 26 février 2003 n° 223092, *société Pierre de Reynal et C<sup>ie</sup>* : RJF, n° 5, 2003, n° 607 avec conclusions G. Goulard, p. 403.
- 6 N° 232832 : RJF, n° 10, 2003, n° 1140.
- 7 CAA Nantes, 22 décembre 2023, 23NT00536, *M. et M<sup>me</sup> Patrick F* : RJF, n° 5, 2024, n° 388.
- 8 RJF, n° 6, 2022 n° 550, concl. E de Moustier @ C550.

La notion de dépendances immédiates et nécessaires à une résidence principale pour le bénéfice de l'exonération de la plus-value réalisée à l'occasion de la cession (article 150 U du Code général des impôts) dans le cas d'une vaste propriété familiale

- 9 CAA Bordeaux, 18 juillet 2023, 21BX03539.
- 10 CAA Lyon, 17 mars 2022, 20LY02126, M. et M<sup>me</sup> G.
- 11 CAA Lyon, 19 mars 2019, 18LY00542.
- 12 CAA Nantes, 19 avril 2018, 16NT03982.
- 13 CAA Bordeaux, 26 octobre 2017, 15BX03668.
- 14 CAA Nantes, 26 novembre 2015, 14NT00659.
- 15 CAA Nantes, 8 octobre 2015, 14NT00872.

## INDEX

---

### **Mots-clés**

fiscalité immobilière, plus-value de cession, exonération, dépendance immédiate et nécessaire à une résidence principale

### **Rubriques**

Fiscalité