



MARIE-BÉNÉDICTE  
RIVIÈRE-PAIN



LYDIE BIENTZ



LUCAS THIEURMEL

## BULLETIN CONTENTIEUX FISCAL

### Cession de la résidence principale : l'exonération à l'épreuve de la jurisprudence

La qualification de résidence principale constitue un enjeu considérable pour les contribuables. Elle peut susciter notamment deux contentieux potentiels que sont le contentieux de l'exonération des plus-values de cession de résidences principales ou de cession de biens en vue de l'acquisition d'une telle résidence et le contentieux de la requalification en marchand de biens.

Tour d'horizon des règles de qualification de la résidence principale, éclairées par les décisions récentes d'une jurisprudence nourrie.

#### Rappel des règles d'exonération de la plus-value de cession d'une résidence principale

Pour pouvoir bénéficier de l'exonération d'impôt (CGI, art. 159, U II-1<sup>e</sup>), le bien objet de la vente doit :

- **Être affecté totalement à usage d'habitation** ;
- Constituer la **résidence habituelle** (i.e. lieu où le contribuable réside habituellement pendant la majeure partie de l'année) **et effective** (i.e. lieu où il réside réellement et non de manière temporaire) du cédant ;
- Constituer la **résidence principale du cédant lui-même** (bien qu'il puisse être détenu via une société de personnes sous conditions) **au jour de la cession** (sauf exceptions).

La détermination de la résidence principale d'un contribuable constitue une question de fait, appréciée au cas par cas sous le contrôle du juge de l'impôt. Or, en cas de doute, la charge de la preuve repose sur le contribuable et en pratique, cette preuve est parfois bien difficile à rapporter.

#### Les preuves de l'exonération

Pour qualifier un immeuble comme résidence principale du cédant, les juridictions s'attachent principalement à l'étude d'un faisceau d'indices concordant que l'on peut classer comme suit :

##### Exemples d'éléments de nature à prouver l'occupation effective et habituelle des lieux

Les abonnements d'eau, électricité et téléphone dans certaines conditions ;

La déclaration de changement d'adresse auprès de certains organismes ;

Le bénéfice d'abattements sur la taxe habitation applicables aux seules résidences principales ;

La possession d'une carte de stationnement résident.

##### Exemples d'éléments ne permettant pas de prouver l'effectivité de la résidence principale

La présence d'ascendants ou descendants dans le bien cédé ;

La possession d'un autre bien dans lequel le cédant réside ;

L'absence de déclaration d'achèvement ou de conformité des travaux ;

Un constat faisant état de l'absence de meubles dans le bien ;

L'existence d'un bail ayant pour objet le bien cédé.

Il est toutefois indubitable que la durée de conservation du logement ou d'affectation à la résidence principale du cédant ne peut consister, seule, en un critère de remise en cause de l'exonération.

#### L'épreuve de la requalification

Eu égard au nombre d'opérations réalisées sur une courte période et/ou à l'importance des plus-values réalisées, l'administration fiscale tente parfois de démontrer que le contribuable a fictivement désigné sa résidence comme principale pour bénéficier de l'exonération de sa plus-value de cession.

Une telle remise en cause entraîne non seulement le rappel de la plus-value exonérée avec intérêts de retard (au taux annuel de 2,40 %) mais est aussi systématiquement assortie des pénalités pour manquement délibéré de 40 %, le contribuable étant réputé ne pouvoir ignorer que le bien n'était pas sa résidence principale.

Le risque est accru pour les contribuables qui exercent une activité de marchand de biens par ailleurs, l'administration fiscale étant tentée de requalifier la revente d'opération de marchand de biens. L'activité de marchand de biens consiste à acheter en vue de les revendre des immeubles de manière habituelle et dans une intention spéculative ; cette dernière étant analysée lors de l'acquisition desdits biens.

Toutefois, si le(s) bien(s) cédé(s) constituai(en)t effectivement la résidence principale du cédant, la jurisprudence reconnaît que l'administration est infondée à requalifier la vente en activité de marchand de biens. Mieux vaut donc se ménager la preuve !

#### Modalités de contestation d'une remise en cause de l'exonération

Lorsque l'administration remet en cause l'exonération de la plus-value de cession d'une résidence principale au moyen d'une proposition de rectification, vous disposez d'un délai de 30 jours à compter de la réception de ce document pour répondre en apportant des éléments de preuve suffisants.

Démontrer la qualification d'une résidence principale est parfois délicat ; nous vous recommandons de vous faire accompagner par un avocat fiscaliste.

#### Exonération de la première cession d'une résidence autre que la résidence principale

Cette exonération, issue de l'article 150 U-II-1<sup>o</sup>-bis du CGI, repose également sur la qualification de résidence principale du cédant.

Cette cession est exonérée d'impôt, sous conditions notamment de délai, dès lors que le prix de cession est réemployé dans l'acquisition de la résidence principale du cédant, et ce dans la limite de la fraction du prix de cession utilisée pour cet achat.

Comme rappelé dans notre [brève](#) précédente sur le sujet, les juges prennent en considération la situation personnelle (salaires, charges de famille ...) des contribuables pour juger si la qualification de résidence principale peut être retenue.

#### Ont participé à ce bulletin

Marie-Bénédicte Rivière-Pain,  
avocat associé

Lydie Bientz, avocat

Lucas Thieurmél, juriste