

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

8 M-2-07

N° 94 du 24 JUILLET 2007

PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES DES PARTICULIERS. EXONÉRATIONS. RESIDENCE PRINCIPALE. PARTAGES DE BIENS.
SITUATION DES CONCUBINS ET DES PERSONNES LIÉES PAR UN PACTE CIVIL DE SOLIDARITÉ (PACS).

(C.G.I., art. 150 U)

NOR : ECE L 07 20550 J

Bureau C 2

P R E S E N T A T I O N

La présente instruction administrative a pour objet d'adapter certaines mesures, applicables en matière de plus-values immobilières des particuliers, aux concubins et aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS). Ainsi désormais :

- l'exonération prévue en faveur de la résidence principale s'applique aux immeubles cédés en cours de construction destinés à devenir l'habitation principale des concubins qui se séparent ou des partenaires qui rompent un PACS ;

- l'exonération prévue en faveur de la résidence principale s'applique aux immeubles cédés qui constituaient la résidence principale des concubins ou des partenaires liés par un PACS lors de la séparation ;

- le partage de biens indivis provenant d'une indivision entre concubins ou partenaires liés par un PACS ne constitue pas un fait générateur d'impôt sur le revenu.

Elle prévoit également un assouplissement pour la cession de l'ancienne habitation principale d'un contribuable incarcéré.

Ces dispositions s'appliquent aux cessions intervenues à compter de la date de publication de la présente instruction administrative et, en tant que de besoin, au règlement des litiges en cours.

•

INTRODUCTION

1. La présente instruction administrative a pour objet d'adapter certaines mesures, applicables en matière de plus-values immobilières des particuliers, aux concubins et aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS). Ainsi désormais :

- l'exonération prévue en faveur de la résidence principale s'applique aux immeubles cédés en cours de construction destinés à devenir l'habitation principale des concubins qui se séparent ou des partenaires qui rompent un PACS (voir n° **3.**) ;

- l'exonération prévue en faveur de la résidence principale s'applique aux immeubles cédés qui constituaient la résidence principale des concubins ou des partenaires liés par un PACS lors de la séparation (voir n° **5.**) ;

- le partage de biens indivis provenant d'une indivision entre concubins ou partenaires ne constitue pas un fait générateur d'impôt sur le revenu (voir n° **12.**).

Cette instruction administrative prévoit également une mesure d'assouplissement en cas de cession d'un logement qui constituait la résidence principale d'un contribuable incarcéré (voir n° **10.**).

A. IMMEUBLE CEDE PAR DES CONCUBINS SEPRES OU DES PARTENAIRES AYANT ROMPU UN PACS

2. Les plus-values réalisées lors de la cession de la résidence principale du cédant au jour de la cession sont exonérées d'impôt sur le revenu en application du 1° du II de l'article 150 U du code général des impôts (CGI). Cette exonération s'applique également aux dépendances immédiates et nécessaires cédées simultanément avec cet immeuble en application du 3° du II du même article.

Pour ouvrir droit à ces exonérations, l'immeuble cédé doit constituer au moment de la vente la résidence habituelle et effective du propriétaire. Lorsque cette condition n'est pas remplie, la plus-value ne peut, en principe, bénéficier de ces exonérations.

Sous certaines conditions, des exceptions sont toutefois prévues. Elles sont étendues aux immeubles cédés par des concubins séparés ou des partenaires ayant rompu un PACS.

1. Immeuble en cours de construction

3. Un immeuble en cours de construction ne constitue pas, au moment de la vente, la résidence habituelle et effective du cédant. La plus-value réalisée à l'occasion de cette vente ne peut donc en principe bénéficier de l'exonération prévue aux 1° et 3° du II de l'article 150 U du CGI.

Toutefois, des exceptions sont prévues en faveur des cessions réalisées par des époux séparés ou divorcés (bulletin officiel des impôts - BOI 8 M-1-04, fiche 2, n°s 25 et 26), à la suite d'une mutation professionnelle ou pour cause d'invalidité du cédant ou de son conjoint (BOI 8 M-1-05, n° 11).

4. Cette exonération est étendue aux cessions réalisées par des concubins qui se séparent ou des partenaires qui rompent un PACS au sens des articles 515-1 et suivants du code civil.

Trois conditions doivent être simultanément réunies :

- les intéressés doivent apporter la preuve de leur situation de concubinage ou de la conclusion d'un PACS ;

- ils doivent apporter la preuve que l'immeuble cédé était destiné à leur habitation principale ;

- ils ne doivent pas, par ailleurs, être propriétaires du logement qu'ils occupent durant la construction de leur future habitation.

2. Immeuble qui constituait la résidence principale des concubins ou des partenaires liés par un PACS lors de la séparation

5. La condition tenant à l'occupation du logement à titre d'habitation principale au jour de la cession n'est pas toujours satisfaite en cas de séparation ou de divorce, notamment lorsque l'un des conjoints a été contraint de quitter le logement qui constituait alors sa résidence principale.

Il est toutefois admis, lorsque l'immeuble cédé ne constitue plus, à la date de la cession, la résidence principale du contribuable, que celui-ci puisse néanmoins bénéficier de l'exonération prévue au 1° du II de l'article 150 U du CGI dès lors que le logement a été occupé par son ex-conjoint jusqu'à sa mise en vente et que la cession intervient dans les délais normaux de vente.

6. Cette mesure de tempérament est étendue aux concubins qui se séparent et aux partenaires qui rompent un PACS sous les mêmes conditions. La circonstance que le contribuable soit propriétaire du logement qu'il occupe à la date de la cession de l'ancienne résidence commune n'est pas de nature à lui faire perdre le bénéfice de l'exonération.

7. L'article 515-8 du code civil, issu de l'article 3 de la loi n° 99-944 du 15 novembre 1999 ayant institué le PACS, définit le concubinage comme « une union de fait, caractérisée par une vie commune présentant un caractère de stabilité et de continuité, entre deux personnes, de sexe différent ou de même sexe, qui vivent en couple. ».

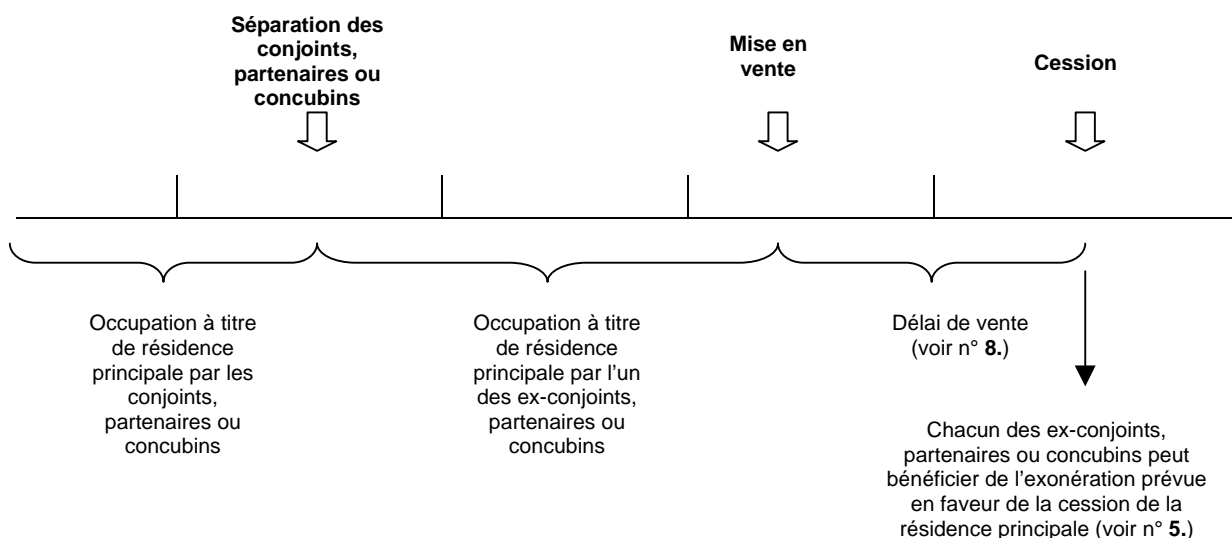
La simple cohabitation de deux personnes de même sexe ou de sexe différent ne suffit donc pas à caractériser le concubinage. Ainsi, sont réputées « vivre seules », les personnes qui cohabitent et qui, en raison de leurs liens familiaux, ne sont pas susceptibles de contracter mariage (articles 161 à 163 du code civil) ou autorisées à souscrire un PACS (1° de l'article 515-2 du code civil).

Le point de savoir si des contribuables ont cohabité ou vécu en concubinage relève des circonstances de fait qui, dans le cadre du pouvoir de contrôle de l'administration, peuvent faire l'objet d'une demande de renseignements. Ainsi, l'état de concubinage peut être justifié par la production de divers documents, et notamment par un certificat de vie commune ou de concubinage.

8. Il est par ailleurs précisé que, pour l'appréciation du caractère normal du délai de vente, il ne peut être fixé, a priori, aucun délai maximal. Toutefois, dans la majorité des cas, un délai d'une année doit constituer le délai maximal.

Cette appréciation constitue une question de fait qu'il appartient au service local d'apprécier, sous le contrôle du juge de l'impôt, en tenant compte de l'ensemble des circonstances particulières de l'opération (voir également, BOI 8 M-1-04, fiche n° 2, n°s 27 et 28) et notamment des conditions locales du marché de l'immobilier, des caractéristiques particulières du bien cédé et des diligences exposées pour la mise en vente de ce bien (annonces dans la presse, démarches auprès d'agences immobilières, etc.).

9. Exemple :



3. Immeuble qui constituait la résidence principale d'un contribuable incarcéré

10. La condition tenant à l'occupation du logement à titre d'habitation principale au jour de la cession n'est pas satisfaite lorsque le contribuable est incarcéré.

11. Il est toutefois admis, dans cette situation, que l'exonération prévue en faveur des résidences principales peut s'appliquer lorsque le logement constituait la résidence principale du contribuable avant son incarcération et n'a pas été donné en location après son départ des lieux.

B. PARTAGES DE BIENS ENTRE CONCUBINS OU PARTENAIRES AYANT CONCLU UN PACS

12. Le partage est un acte juridique qui met fin à une indivision en répartissant les biens entre les différents coïndivisaires. Il constitue une cession à titre onéreux imposable à l'impôt sur le revenu à hauteur des droits appartenant aux copartageants autres que l'attributaire et qui, du fait du partage, sont cédés par eux à ce dernier. En d'autres termes, l'existence d'une plus-value imposable à l'impôt sur le revenu implique nécessairement qu'une soulte soit versée par les attributaires aux autres copartageants (BOI 8 M-1-04, fiche n°1, n° 4).

Toutefois, il est admis que les partages qui interviennent entre les membres originaires de l'indivision ou leurs descendants ne constituent pas des cessions à titre onéreux, à condition qu'ils portent sur des biens provenant d'une indivision successorale ou conjugale. Aucune imposition à l'impôt sur le revenu n'est donc à opérer à cette occasion même si le partage s'effectue à charge de soulte (BOI 8 M-1-04, fiche n° 1, n° 5 et BOI 8 M-1-05, n° 20).

Cette mesure de tempérament est étendue aux partages qui interviennent entre les membres originaires de l'indivision ou leurs descendants lorsqu'ils portent sur des biens provenant d'une indivision entre concubins ou partenaires ayant conclu un PACS au sens des articles 515-1 et suivants du code civil.

C. ENTREE EN VIGUEUR

La présente instruction administrative s'applique aux cessions intervenues à compter de la date de publication de la présente instruction et, en tant que de besoin, au règlement des litiges en cours.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT