

LA LETTRE DE L'IMMOBILIER

Lundi 12 février 2018

AU SOMMAIRE

Dossier

Destination et usage d'un immeuble

- Destination administrative ou contractuelle, un couple mal assorti ? p. 2
- Le régime fiscal des «cessions de commercialité» p. 4
- L'acquisition d'un immeuble dont la destination ou l'usage est irrégulier p. 6
- Destination et usage : des acceptations juridiques et fiscales similaires ... ou divergentes p. 7
- Taxation des transformations en droit de l'urbanisme et en fiscalité locale p. 8
- Vente et transformation en logements : une opportunité fiscale prorogée pour les entreprises p. 9
- Le changement de destination d'un lot de copropriété p. 10
- Destination et usage d'un immeuble : les conséquences en fiscalité locale p. 11

Actualités

- Vente ou location d'immeuble : l'obligation d'information est modifiée p. 12
- Le juge des loyers commerciaux est-il compétent en matière de loyers binaires ? p. 13
- L'abus de droit s'applique aux stipulations des conventions fiscales p. 14
- Conclure un bail dérogatoire après avoir donné congé d'un bail commercial p. 15
- SCI : l'usufruitier peut déduire fiscalement les déficits sociaux p. 16

EDITORIAL

Le présent numéro est principalement consacré à la destination de l'immeuble et à son éventuelle évolution.

La question de la destination de l'immeuble doit être appréhendée dans toutes ses dimensions, à savoir fiscale, comptable, juridique, commerciale et de valorisation. Des liens particulièrement forts lient la destination contractuelle, que ce soit dans le cadre d'un bail ou d'une vente, et la destination administrative, qui se doivent d'être cohérentes. Il existe en effet un certain nombre de dispositifs légaux qui encadrent l'utilisation de l'immeuble et requièrent l'obtention d'autorisations administratives préalables : au titre du Code de l'urbanisme par exemple, qui réglemente la destination des constructions, ou encore au titre du Code de la construction et de l'habitation, qui entend protéger plus spécifiquement l'usage du logement dans certaines parties du territoire.

Le droit de la copropriété constitue également une autre source de contrainte à la libre utilisation d'une propriété.

La régularité de l'utilisation actuelle ou projetée du bien est ainsi une composante importante de la valeur de l'immeuble lors d'une cession. Dans le cadre d'une location, elle sera déterminante de la responsabilité du bailleur et de la satisfaction ou non de son obligation de délivrance. Souvent, elle pourra avoir une incidence sur la validité même du contrat.

Tout changement dans le mode d'utilisation d'un local ou d'un immeuble doit également conduire à se poser la question des incidences comptables et fiscales d'une telle opération.

Le changement d'usage a par exemple des incidences comptables sur le plan d'amortissement choisi, ou encore sur la fiscalité locale (impôts fonciers notamment) applicable à l'immeuble.

Une attention particulière sera apportée au logement qui se situe au cœur des préoccupations des Pouvoirs publics, et donc des opérateurs. Sa création est promue par des dispositifs fiscaux appropriés, incitant notamment à la transformation de locaux existants en habitation. A l'inverse, la suppression des logements et leur transformation au profit d'un autre mode d'utilisation, tel que de bureau, peut se trouver fiscalisée.

En ce qui concerne l'actualité, elle s'intéresse plus particulièrement aux baux commerciaux, et notamment aux questions du loyer binaire et du renouvellement du bail, aux nouvelles obligations d'information du bailleur et au régime du bail dérogatoire. Elle se penche enfin sur l'abus de droit dans le cadre de conventions fiscales et sur la déduction fiscale des déficits sociaux par l'usufruitier de parts de société civile immobilière. ■

C'M/S' Francis Lefebvre

Avocats

Supplément du numéro 1449
du 12 février 2018

Florence Chérel, avocat associé.

Destination administrative ou contractuelle, un couple mal assorti ?



Par **Florence Chérel**, avocat associé en droit immobilier et droit public. Elle accompagne les entreprises (investisseurs, promoteurs, aménageurs) dans le cadre de projets de développement notamment en matière de maîtrise foncière, de montages contractuels, de suivi des procédures d'aménagement, de l'intégration des contraintes environnementales ou de l'obtention des autorisations administratives préalables. florence.cherel@cms-fl.com

La question de la destination des locaux se pose systématiquement lors de la signature de baux commerciaux. L'utilisation autorisée au titre du bail suppose que le bailleur ait bien appréhendé la situation administrative des locaux au regard de la réglementation relative à la destination et à l'usage. Ces deux notions, distinctes, sont définies par le Code de l'urbanisme et par le Code de la construction et de l'habitation.

Destination et droit de l'urbanisme

Le décret n° 2015-1783 du 28 décembre 2015 complété par un arrêté du 10 novembre 2016 a récemment modifié les règles relatives au contrôle des destinations en matière d'urbanisme.

Les différentes catégories de destination des constructions sont dorénavant limitées à cinq¹, contre neuf auparavant. Cette simplification n'est toutefois que de façade dès lors que pas moins de vingt-et-une sous-destinations ont été créées, permettant ainsi aux auteurs des plans locaux d'urbanisme d'adopter des règles différentes pour chacune d'elles et imposant également, en fonction de la nature des travaux, un contrôle

a priori du passage de l'une à l'autre de ces destinations ou sous-destinations.

Le changement de destination est ainsi contrôlé selon deux régimes distincts d'autorisation : il doit faire *a minima* l'objet d'une déclaration préalable ou, lorsque les travaux portent sur la structure porteuse ou la façade du bâtiment, d'un permis de construire. Les changements de sous-destination sont eux aussi contrôlés, mais uniquement lorsqu'ils s'accompagnent de tels travaux.

Hors cette hypothèse, le changement de sous-

destination ne requiert pas d'autorisation. Par exemple, la destination «commerce et activité de service» comporte les sous-destinations suivantes :

- artisanat et commerce de détail ;
- restauration ;
- commerce de gros ;
- activité de service où s'effectue l'accueil d'une clientèle ;
- hébergement hôtelier ou touristique ;
- cinéma.

En l'absence de travaux lourds, le changement d'un local «artisanat» pour une activité de commerce de détail ne fait plus l'objet d'un contrôle puisque ces deux activités relèvent de la même

destination «commerce et activité de service» ainsi que de la même sous-destination.

Au-delà de la nécessité d'obtenir une autorisation d'urbanisme préalable, se pose également la question de la faisabilité du projet au regard des règles du plan local d'urbanisme, celui-ci pouvant comporter des règles différencierées selon les destinations ou sous-destinations (par exemple pour favoriser la mixité sociale et fonctionnelle). A cet égard, même si aucune autorisation préalable n'est requise, il n'en demeure

pas moins que le projet devra respecter les règles du plan local d'urbanisme.

Usage et Code de la construction et de l'habitation

Les dispositions relatives au changement d'usage ont pour objet la protection des logements existants dans certaines communes. L'article L.613-7 du Code de la construction et de l'habitation soumet à autorisation préalable du maire le changement d'usage des locaux d'habitation (apprécié selon leur affectation au

1. Exploitation agricole et forestière ; habitation ; commerce et activités de service ; équipements d'intérêt collectif et services publics ; autres activités des secteurs secondaire ou tertiaire (sont supprimées comme destinations : bureaux ; artisanat ; hébergement hôtelier ; industrie et entrepôt qui constituent désormais des sous-destinations).

Dossier - Destination et usage d'un immeuble

1^{er} janvier 1970 ou celle résultant des autorisations d'urbanisme délivrées ultérieurement) pour tout autre usage. L'autorisation revêt un caractère personnel (lorsqu'elle est donnée pour une durée limitée, liée à l'activité du bénéficiaire) ou réel (lorsqu'elle est attachée au local). Dans ce dernier cas, la délivrance de l'autorisation suppose de «compenser» les locaux d'habitation supprimés, c'est-à-dire de transformer concomitamment en habitation des locaux ayant un autre usage. Les conséquences sur le bail d'un changement d'usage irrégulier, c'est-à-dire sans autorisation préalable, sont radicales puisque dans une telle hypothèse celui-ci sera considéré comme nul de plein droit².

Destination/usage administratifs et destination contractuelle

Compte tenu de l'obligation énoncée à l'article 1719 du Code civil, selon laquelle le bailleur est tenu, par la nature du contrat, de délivrer au preneur la chose louée, ce dernier doit s'interroger sur la compatibilité de la destination contractuelle avec la destination et l'usage administratifs.

Au titre de cette obligation de délivrance, dont le respect s'impose tout au long du bail mais également dès sa conclusion, le bailleur doit délivrer des locaux permettant l'exercice de l'activité prévue par le bail et aucune disposition contractuelle ne peut l'en exonérer. La mise à disposition du bien objet du bail est en effet l'essence même du contrat de louage.

C'est par exemple en ce sens que s'est prononcée la Cour de cassation dans un arrêt rendu le 19 décembre 2012 (n° 11-28.170), relatif à un bail disposant expressément que le preneur devait faire son affaire personnelle des autorisations administratives nécessaires à son activité prévue au bail et stipulant que l'autorisation donnée au preneur d'exercer cette activité n'impliquait de la part du bailleur aucune garantie pour l'obtention de ces autorisations.

Ainsi, lorsqu'un local, précédemment loué pour une activité de prêt-à-porter (sous-destination «artisanat et commerce de détail») doit

être loué pour accueillir une agence bancaire (sous-destination «activité de service où s'effectue l'accueil de la clientèle») et que des travaux portant sur la structure porteuse ou sur la façade du bâtiment sont nécessaires,

il est recommandé de prévoir une condition suspensive relative à l'obtention d'un permis de construire autorisant ce changement de sous-destination.

Si l'utilisation du locataire implique un changement d'usage d'un local d'habitation, même partiel, en l'état de la jurisprudence, l'autorisation devra être

obtenue préalablement à la signature du bail, le mécanisme de la condition suspensive étant à exclure³.

L'obligation de délivrance est également opposable au bailleur en cas d'adjonction, en cours de bail, d'une nouvelle destination contractuelle par rapport à celle prévue initialement, y compris lorsque cette nouvelle destination est imposée au bailleur dans le cadre d'une déspecialisation partielle ou plénière.

Il est enfin utile de rappeler que le bailleur est tenu de délivrer au preneur un local en état d'être exploité pour l'ensemble des activités autorisées par le bail, quand bien même le preneur n'exploiterait qu'une seule de ces activités. ■

«Le bailleur doit délivrer des locaux permettant l'exercice de l'activité prévue par le bail et aucune disposition contractuelle ne peut l'en exonérer.»



Céline Cloché-Dubois, avocat counsel en droit de l'urbanisme et de l'environnement. Elle intervient tant en conseil qu'en contentieux auprès d'opérateurs publics et privés (investisseurs, promoteurs, aménageurs) dans le cadre de projets de développement et d'aménagement.

celine.cloche-dubois@cms-fl.com



et **Jean-Marc Peyron**, avocat counsel en droit immobilier. Il intervient tant en conseil qu'en contentieux en matière d'investissement, de gestion d'actifs immobiliers, de baux commerciaux et de fonds de commerce.

jean-marc.peyron@cms-fl.com

2. Article L.631-7 du Code de la construction et de l'habitation.

3. Cass. 3^e civ., 10 juin 2015 (n° 14-15.961) ; CA Paris, 28 octobre 2015, n° 15/01609.

Le régime fiscal des «cessions de commercialité»

Le changement d'affectation d'un immeuble de manière générale, et la transformation d'un immeuble à usage d'habitation en un immeuble à usage de bureau en particulier, est une opération qui n'est pas neutre au plan fiscal et qui mérite une analyse attentive de ses modalités et conséquences.



Par **Elisabeth Ashworth**, avocat associé, responsable des questions de TVA au sein du département de doctrine fiscale.
elisabeth.ashworth@cms-fl.com



Gaëtan Berger-Picq, avocat associé en fiscalité. Il conseille et assiste les entreprises, notamment en immobilier, dans l'ensemble des sujets relatifs à la TVA et à la taxe sur les salaires ainsi que dans le suivi et la gestion des contrôles et contentieux fiscaux.
gaetan.berger-picq@cms-fl.com

En matière de TVA, le changement d'affectation d'un immeuble par une entreprise est susceptible en lui-même d'entraîner certaines conséquences. D'une part, une régularisation de la taxe qui avait grevé sa construction ou son achèvement peut être exigible si le changement intervient dans un délai de vingt ans et que l'activité à laquelle l'immeuble est nouvellement affecté est soumise à un régime différent de celle exercée à l'origine. Et, d'autre part, les travaux rendus nécessaires pour le nouvel usage peuvent, s'ils sont importants, aboutir à la construction d'un immeuble neuf.

C'est toutefois le sort fiscal de l'éventuel droit de commercialité généré par un changement de destination de l'immeuble qui retient particulièrement l'attention. La «cession de commercialité» est effectuée par le propriétaire d'un immeuble à usage de bureaux qu'il

transforme en immeuble à usage d'habitation (généralement appelé «fonds compensateur»), au profit d'un opérateur envisageant de procéder au changement d'affectation inverse (propriétaire du «fonds compensé»).

Pour comprendre, précisons que l'article L.631-7-1 du Code de la construction et de l'habitation (ci-après CCH) dispose que «l'autorisation préalable au changement d'usage est délivrée par le maire de la commune dans laquelle est situé l'immeuble, après avis, à Paris, Marseille et Lyon, du maire d'arrondissement concerné. Elle peut être subordonnée à une compensation sous la forme de la transformation concomitante en habitation de locaux ayant un autre usage. L'autorisation de changement d'usage est accordée à titre personnel. Elle cesse de pro-

duire effet lorsqu'il est mis fin, à titre définitif, pour quelque raison que ce soit, à l'exercice professionnel du bénéficiaire. Toutefois, lorsque l'autorisation est subordonnée à une compensation, le titre est attaché au local et non à la personne. Les locaux offerts en compensation sont mentionnés dans l'autorisation qui est publiée au fichier immobilier ou inscrite au livre foncier».

Juridiquement, il n'y a jamais véritablement de cession de droit par le propriétaire du fonds compensateur au profit du fonds compensé, car le droit au changement d'affectation du fonds compensé est directement accordé par l'autorité administrative. Pour autant, le flux

financier entre les propriétaires des fonds se justifie par le transfert de valeur du fonds compensateur vers le fonds compensé. Economiquement, ce mécanisme est donc assimilable à celui d'une cession. Puisque l'engagement du propriétaire du fonds compensateur

est indispensable à ce transfert de valeur et que ce dernier a un caractère définitif une fois réalisés les travaux de transformation du fonds compensateur, la situation est très proche de celle d'une cession de droit réel immobilier. L'autonomie du droit fiscal et l'approche souvent plus économique des situations rendent raisonnable d'analyser fiscalement la compensation prévue par l'article 631-7-1 du CCH comme la cession d'un droit réel immobilier.

TVA

Du point de vue de la TVA, dès lors que cette opération repose sur un engagement d'affectation pris par le propriétaire du fonds compensateur vis-à-vis de celui du fonds compensé, l'assujettissement ne fait pas de doute lorsque

le «cédant» agit dans le cadre d'une activité économique indépendante.

Si l'on retient la qualification de droit réel immobilier, la «cession» suit le régime du bien immeuble auquel les droits se rapportent, conformément à l'article 257, I, 1° du Code général des impôts (CGI), la cession d'un immeuble étant exonérée lorsqu'il est achevé depuis plus de cinq ans, sauf taxation sur option du vendeur. Il est vrai que la réponse ministérielle Martin (n° 20381 JOAN, 12 avril 1999, p. 2205) concluait à une taxation à la TVA «ordinaire», alors que la qualification en droit réel immobilier aurait alors conduit à un assujettissement à la TVA «immobilière», dans les conditions de l'article 257-7 du CGI. L'analyse fiscale était donc implicitement mais nécessairement celle d'un droit personnel, assimilé à une prestation de services. Toutefois, la réglementation juridique alors en vigueur prévoyait expressément que les dérogations administratives à l'interdiction de changement d'usage des locaux d'habitation étaient accordées à titre personnel. Ce n'est qu'à partir de l'entrée en vigueur de

l'ordonnance n° 2005-655 du 8 juin 2005 que l'autorisation subordonnée à une compensation a été attachée au local et non à la personne. La réponse Martin ne paraît donc plus d'actualité.

Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière

Au regard des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière, la «cession de commercialité» se trouve ainsi logiquement soumise aux droits applicables aux mutations d'immeubles :

- le droit de vente d'immeuble est dû au taux normal si le fonds compensateur est une construction achevée depuis plus de cinq ans ;
- la taxe de publicité foncière au taux réduit s'applique si le fonds compensateur est une construction achevée depuis moins de cinq ans.

Dans un tel cadre toutefois, l'engagement de construire un immeuble neuf (article 1594 OG A du CGI) apparaît comme une alternative inté-

ressante, permettant de réduire la taxation au droit fixe de 125 euros lorsque le propriétaire du fonds compensé est un assujetti qui poursuit la réalisation d'un immeuble neuf.

Impôt sur les bénéfices

Au regard de l'impôt sur les bénéfices, enfin, le Conseil d'Etat vient récemment de se prononcer sur le traitement, chez le propriétaire du fonds compensé, de l'indemnité versée au propriétaire du fonds compensateur dans un sens qui semble cohérent, ou du moins n'est pas en contradiction, avec l'analyse développée ci-dessus en matière de TVA et de droits de mutation.

La question se posait, dans l'affaire jugée par le Conseil d'Etat (21 juillet 2017, n° 395457, société Cidinvest), de savoir si l'indemnité s'analysait comme une charge ou comme une immobilisation, dans le contexte particulier d'une société sollicitant une autorisation de changement d'usage en vue d'installer son siège social dans un immeuble parisien à usage d'habitation. Ce contexte rendait

obligatoire la compensation mais pas nécessairement l'indemnisation de celle-ci. Le Conseil d'Etat, constatant que l'autorisation administrative demandée est attachée au local et non à la personne de son bénéficiaire, et que l'indemnité constitue un coût directement engagé pour la mise en état d'utilisation de l'immeuble, conclut assez logiquement que celle-ci constitue une immobilisation et non une charge déductible : elle s'ajoute donc au prix de revient de l'immeuble objet du changement d'affectation, dont elle a pour effet d'accroître la valeur.

Cette analyse est par ailleurs en conformité avec l'analyse développée au plan comptable en septembre 2013 par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, selon laquelle l'indemnité a la nature d'un actif puisque cette dépense, attachée à l'immeuble, est identifiable et a une valeur économique positive pour l'entreprise qui la verse. ■



et **Frédéric Gerner**, avocat associé en fiscalité. Il intervient tant en matière de conseil que de contentieux dans les questions relatives aux impôts directs, notamment celles liées aux restructurations intragroupes et à l'immobilier.
frederic.gerner@cms-fl.com

«L'autonomie du droit fiscal et l'approche souvent plus économique des situations rendent raisonnable d'analyser fiscalement la compensation prévue par l'article 631-7-1 du CCH comme la cession d'un droit réel immobilier.»

L'acquisition d'un immeuble dont la destination ou l'usage est irrégulier



Par **Benjamin Bill**, avocat associé en droit immobilier.

Il conseille, tant sur le secteur privé que public, les investisseurs, les gestionnaires d'actifs et les sociétés immobilières et les accompagne dans le cadre de leurs projets immobiliers nationaux et transfrontaliers.

benjamin.bill@cms-fl.com



et **Pierre Popesco**, avocat associé en droit immobilier. Son activité couvre l'ensemble des aspects transactionnels des opérations immobilières : structuration de partenariat, constitution de fonds d'investissement, acquisition et vente d'immeubles ou de sociétés immobilières, montage d'opérations de construction et de promotion immobilière, baux commerciaux.

pierre.popesco@cms-fl.com

L'irrégularité de l'usage ou de la destination d'un immeuble n'en n'empêche pas nécessairement son acquisition mais nécessite que l'acquéreur appréhende au préalable les différents risques inhérents à cette irrégularité.

Le risque pénal

Il existe durant six ans à compter de l'achèvement des travaux à l'origine de l'irrégularité mais il ne concerne pas directement l'acquéreur en l'absence d'opération réalisée sous sa responsabilité. Par contre, les éventuelles mesures de mise en conformité accompagnant la condamnation pénale du vendeur lui sont opposables en raison de leur caractère réel (transmissibles avec l'immeuble). Si les frais de remise en état incombent en principe au vendeur, la jurisprudence admet qu'ils puissent faire l'objet de garanties contractuelles par l'acquéreur, contrairement à l'amende, à négocier selon l'étendue des mesures de restitution envisageables. L'obtention d'une autorisation pourra permettre de régulariser la situation du bien (si les règles d'urbanisme applicables l'autorisent) et de faire obstacle à l'exécution des mesures de restitution¹, tout en purgeant les risques administratifs.

Les risques administratifs

Les demandes d'autorisations d'urbanisme futures devront porter sur l'ensemble des travaux irréguliers. A défaut, l'acquéreur pourra se voir opposer un refus au motif de l'irrégularité initiale, sauf à bénéficier de la prescription administrative de dix ans qui ne joue toutefois pas dans certains cas, notamment pour les travaux réalisés sans permis de construire, mais qui joue *a contrario*, pour le changement de destination soumis à déclaration préalable.

L'autorité administrative peut saisir le Tribunal de grande instance pour faire ordonner la mise en conformité, pendant dix ans à compter de l'achèvement des travaux à l'origine de l'irrégularité. Cette dernière fera aussi obstacle au bénéfice de la reconstruction à l'identique en cas de sinistre². Par ailleurs, le défaut d'agrément pour la création

d'activités économiques en Ile-de-France³ constitue une infraction passible des sanctions prévues par l'article L.480-4 du Code de l'urbanisme : pourra être ordonnée l'évacuation des locaux irrégulièrement occupés et leur remise dans leur état initial, sans que puissent être opposées les conventions passées en violation de cette obligation⁴.

Le risque fiscal

Certaines opérations de changement d'affectation à usage de bureaux, locaux commerciaux, ou locaux de stockages⁵ sont possibles d'une redevance et soumises à déclaration (sous peine d'une majoration de 10 %). La prescription de six ans court à compter de l'achèvement des travaux à l'origine de l'irrégularité.

Les risques civils

En matière de changement d'usage, l'acquéreur est directement concerné par le risque d'amende civile de 50 000 euros maximum par local et sera tenu d'opérer le retour à l'usage d'habitation du local. En outre, les actes conclus en méconnaissance de l'usage des locaux sont nuls⁶. Cette nullité frappe ainsi les baux mais aussi les actes de vente⁷. Elle peut être invoquée par l'autorité compétente mais aussi par le cocontractant pendant un délai de cinq ans à compter de leur connaissance de l'irrégularité⁸. Dans un tel cas, la vente de l'immeuble est à écarter et la vente de la société propriétaire de l'immeuble peut être envisagée, pour autant que la régularisation soit possible et mise en œuvre dans les meilleurs délais. ■

«En matière de changement d'usage, l'acquéreur est directement concerné par le risque d'amende civile de 50 000 euros maximum par local.»

1. Crim., 18 juin 1997, 96-83.082.

2. Article L.111-15 du Code de l'urbanisme.

3. Article L.510-1 du Code de l'urbanisme.

4. Articles L.510-2 et L510-3 du Code de l'urbanisme.

5. Article L.520-1 du Code de l'urbanisme.

6. Article L.631-7 du Code de la construction et de l'habitation.

7. 3^e civ., 25 juin 1997, 95-17.028.

8. CA Paris, 16 mai 2012, n° 10/08589.

Destination et usage : des exceptions juridiques et fiscales similaires ... ou divergentes

«**D**estination» et «usage» sont des mots riches de sens, communs ou différents, selon les domaines juridiques, comptables et fiscaux dans lesquels ils sont employés. Dès à présent, précisons que la «destination» urbanistique et l'«usage» réglementaire d'un immeuble sont sans rapport avec l'intention comptable et fiscale de l'entreprise propriétaire, de le revendre ou de l'utiliser durablement : réglementairement, les «destinations» (et les «sous-destinations») d'un immeuble renvoient à la fonction (notamment, d'habitation, de commerce et d'activités de service, d'industrie, d'intérêt collectif ou d'exploitation agricole), pour l'exercice de laquelle l'immeuble est conçu, tandis que son «usage» traduit la nature de son utilisation effective (notamment, d'habitation). Informés de ces événements réglementaires, comptables et fiscalistes devront déterminer s'ils doivent en tirer les conséquences, ou au contraire les ignorer. Par exemple, en revenus fonciers, l'«habitation» est différemment définie : prenons un immeuble d'habitation trans-

formé en bureaux, puis à réaffecté à l'habitation moyennant travaux d'amélioration. Alors que cette situation caractérise, réglementairement, deux changements de destination et d'usage successifs, tout autre sera l'analyse en revenus fonciers, où, pour qualifier les dépenses déductibles (essentiellement, celles effectuées sur les seuls immeubles d'habitation), le propriétaire loueur pourra ignorer la période de location à titre de bureaux, pour invoquer l'affection originelle de l'immeuble à l'habitation, et déduire ainsi les dépenses d'amélioration des travaux permettant à l'immeuble de recouvrer son affection initiale. Quant aux immeubles possédés par des entreprises, leur changement de «destination» ou de «sous-destination» pourra avoir pour corollaire, comptable et fiscal, en cas d'exploitation directe

par le propriétaire, un changement de l'activité y exercée, pouvant induire une cessation fiscale d'entreprise, totale ou partielle (dont les effets atteignent parfois ceux d'une dissolution fiscale, tels notamment que la non-valeur d'éventuels déficits).

En tout état de cause, comptablement et fiscalement, le changement de la «destination» d'un immeuble pourra parfois significativement modifier l'utilisation prévue pour cet immeuble, affectant la durée et/ou le rythme de consommation des avantages attendus de lui et justifiant alors, comptablement et fiscalement, une révision prospective de son plan d'amortissement. Il en serait

tout particulièrement ainsi dès lors que le changement de destination conduirait le propriétaire à devenir, ou à cesser d'être, l'exploitant direct de l'immeuble, car le critère de valeur d'usage retenu par un propriétaire exploitant peut sensiblement différer de celui de valeur vénale propre à un propriétaire loueur. Enfin, soulignons la «double peine» fiscale susceptible d'affecter le propriétaire d'un immeuble jusqu'alors occupé à titre d'habita-

tion qui souhaiterait le louer meublé «de manière répétée pour de courtes durées à une clientèle de passage qui n'y élit pas domicile» (Code de la construction et de l'habitation, article L.631-7), s'il venait à oublier que ce changement d'usage aurait dû être préalablement autorisé. Un tel oubli pourrait être en effet sanctionné notamment par une ordonnance de retour à l'usage d'habitation du local transformé sans autorisation, sous astreinte pouvant atteindre 1 000 euros par jour et par mètre carré utile de ce local. Or, dans la situation voisine d'un propriétaire n'ayant pas exécuté l'arrêt ayant prononcé la démolition d'une construction irrégulièrement édifiée, le Conseil d'État a jugé (CE, 20 juin 2012, n° 342714) qu'une astreinte similaire était fiscalement non déductible de son résultat fiscal. ■



Par **François Lacroix**, avocat associé en fiscalité. Il intervient plus particulièrement dans les secteurs de la fiscalité immobilière, des services publics, des entreprises et des personnes morales publiques ou privées non lucratives.
francois.lacroix@cms-fl.com

Taxation des transformations en droit de l'urbanisme et en fiscalité locale



Par **Cathy Goarant-Moraglia**, avocat associé en fiscalité. Elle intervient dans le cadre de la gestion des impôts locaux grevant les programmes immobiliers ainsi que dans le cadre de restructurations lourdes ou de commercialisations. Elle mène également des missions d'audit, d'assistance, de conseil technique et de défense des entreprises dans tous les secteurs d'activité.

cathy.goarant@cms-fl.com

et **Céline Cloché-Dubois**, avocat counsel en droit de l'urbanisme et de l'environnement.

celine.cloche-dubois@cms-fl.com

En matière de droit de l'urbanisme, les autorisations d'urbanisme, en ce compris les autorisations délivrées en vue du changement de destination d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble¹, peuvent être assujetties au paiement de taxes d'urbanisme. Si, sauf exception², les changements de destination ne sont pas passibles de la taxe d'aménagement et de la redevance d'archéologie préventive, tel n'est pas le cas en revanche, en région Ile-de-France, en matière de taxe pour création de bureaux, locaux commerciaux et de stockage (TCBCE).

En effet, et ainsi que cela est clairement précisé désormais à l'article L.520-2 du Code de l'urbanisme, certaines transformations sont possibles de la TCBCE. Tel est le cas de :

- l'affectation à usage de bureaux de locaux précédemment affectés à un autre usage (commerce, stockage ou autre) ;
- l'affectation à usage de locaux commerciaux de locaux précédemment affectés à un usage autre que de bureaux ou de locaux commerciaux ;
- l'affectation à usage de locaux de stockage de locaux précédemment affectés à un usage autre que de bureaux, de locaux commerciaux ou de locaux de stockage.

Tel sera également le cas dans de la transformation d'un immeuble bénéficiant d'une exonération de la TCBCE en immeuble ne bénéficiant plus d'aucune exonération (par exemple, transformation d'un immeuble de bureaux appartenant à une collectivité publique affecté à son service public en immeuble de bureaux privé). Toutefois, l'article L.520-12 du Code de l'urbanisme précise que, pour les locaux commerciaux et de stockage transformés, le montant exigible au titre de la TCBCE sera diminué du montant de la taxe d'ores et déjà versé au titre des usages antérieurs de l'immeuble (sous réserve que le rediable puisse apporter la preuve du paiement de ladite taxe). Cette disposition vise à éviter qu'une même surface ne fasse l'objet, à chaque transformation, d'une taxation au tarif plein.

Ainsi, tout porteur de projet, propriétaire, etc., devra nécessairement s'interroger sur l'éventuel assujettissement de son opération à la TCBCE. Ce questionnement n'est pas neutre financièrement eu égard au montant de la taxe et aux

éventuelles pénalités pouvant s'appliquer (une pénalité de 10 % ou de 80 %, en cas de retard dans la déclaration pouvant être appliquée). En matière de fiscalité locale, plusieurs problématiques existent en cas de transformation d'immeubles, qu'elles entraînent ou pas un changement de destination ou d'affectation. Rappelons, qu'en vertu du principe d'annualité applicable aux taxes locales, seule la situation au 1^{er} janvier de l'année d'un bâtiment conditionne son imposition pour toute l'année, tant en matière de taxe foncière que de taxe d'habitation, de contribution foncière des entreprises ou encore de taxe annuelle en Ile-de-France.

Deux exemples illustrant des situations incongrues peuvent être cités.

En cas de restructuration lourde affectant le gros œuvre mais n'entraînant pas de changement d'affectation de l'immeuble, l'Administration refuse de considérer le terrain du chantier comme relevant du foncier non bâti, malgré la jurisprudence du Conseil d'Etat. Dans cette situation, il est indiscutable que l'immeuble est pourtant devenu impropre à un quelconque usage pendant la durée des travaux et a donc perdu sa qualité d'immeuble bâti. Selon l'importance des travaux, un contentieux doit alors être envisagé, tant en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties qu'en matière de taxe annuelle en Ile-de-France.

En cas de réhabilitations ou restructurations d'un immeuble s'accompagnant d'un changement de destination (bureaux en logements, logements en commerces, etc.) mais n'affectant pas le gros œuvre (pouvant permettre un passage en foncier non bâti), l'Administration entend maintenir l'imposition initiale. En effet, elle considère alors que le changement d'affectation ne peut intervenir qu'après l'achèvement des travaux de reconstruction et non pas dès le jour du démarrage du chantier, pourtant autorisé par un permis de construire. Cela a pour conséquence de maintenir pendant toute la durée des travaux des impositions locales (taxes foncières et, le cas échéant, en taxe annuelle applicable en Ile-de-France) établies sur l'ancienne affectation. ■

1. Voir article «Destination et usage d'un immeuble : les conséquences en fiscalité locale», par Cathy Goarant-Moraglia, en p.11 de cette lettre.

2. Article R. 331-3 du Code de l'urbanisme, en ce qui concerne la transformation des locaux destinés à abriter les récoltes, à héberger les animaux, à ranger et à entretenir le matériel agricole, des locaux de production et de stockage des produits à usage agricole, des locaux de transformation et de conditionnement des produits provenant de l'exploitation et, dans les centres équestres de loisir, des bâtiments affectées aux activités équestres.

Vente et transformation en logements : une opportunité fiscale prorogée pour les entreprises

La loi de finances pour 2018 a prorogé l'application du dispositif de l'article 210 F du Code général des impôts (CGI) moyennant toutefois quelques aménagements.

Ce régime permet aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés (IS) de bénéficier d'un taux réduit de 19 % sur la plus-value de cession de certains actifs immobiliers : leurs locaux à usage commercial, industriel, ou de bureau.

Jusqu'à présent, il devait prendre fin au 31 décembre 2017. L'article 25 de la loi de finances le proroge aux cessions réalisées entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2020, ou au plus tard le 31 décembre 2022 si elles font suite à des promesses conclues entre

le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2020.

Le législateur répond aux attentes du secteur en manque de logements sans toutefois prendre en considération certaines critiques. Il est utile de préciser qu'il suppose notamment que le cessionnaire soit soumis à l'IS dans les conditions de droit commun, ce dernier devant s'engager à

transformer les locaux en logements dans un délai de quatre ans à compter de la date de clôture de l'exercice d'acquisition. Or, la pénalité de 25 % du prix de cession due par le cessionnaire en cas de non-respect de son engagement n'a pas été assouplie et le caractère disproportionné de cette sanction peut encore constituer un frein.

En revanche, il a été fait droit à la demande récurrente de permettre au cessionnaire d'être une société civile de construction vente bénéficiant du régime de la translucidité fiscale de l'article 239 ter du CGI. On relèvera également que deviennent éligibles les ventes de terrains nus, susceptibles d'être considérés comme des terrains à bâtir au sens de la TVA.

Néanmoins, le champ d'application du dispositif ne sera pas aussi étendu que pressenti car ces modifications s'accompagnent d'une limitation aux seules ventes d'immeubles situés «dans des zones géographiques se caractérisant par un

déséquilibre particulièrement important entre l'offre et la demande de logements».

Cette restriction pose encore question au moment où nous publions ce numéro spécial : la loi n'est pas plus précise et ne renvoie pas à un texte réglementaire le soin de définir les secteurs géographiques concernés.

A ce jour, aucun commentaire de l'administration fiscale n'a été publié à ce sujet et il est important que ce point soit rapidement levé pour donner rapidement son plein effet à la mesure de prorogation.

Dans les négociations en cours entre opérateurs on doit au moins pouvoir affirmer que sont concernées les zones A et A bis, telles que définies par l'arrêté du 1^{er} août 2014 pris en application de l'article R 304-1 du Code de la construction et de l'habitation.

En effet, ces zones ont été explicitement citées au cours des débats par-

lementaires dans le rapport général fait au nom de la commission des finances du Sénat («représentant les termes de l'article 234 du Code général des impôts relatifs à la taxe sur les logements de petites surfaces (dite taxe «Apparu»), le présent article viserait a priori les biens situés dans les zones A bis et A»).

De même, la terminologie du déséquilibre «particulièrement» important figure dans un autre texte : l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 2017 relatif au dispositif exceptionnel d'abattement sur les plus-values immobilières pour les particuliers. Or, un arrêté du 29 décembre 2017, pris en application de cette loi, indique ces deux secteurs géographiques. Par analogie il devrait donc en être de même pour l'article 210 F. Si ceci venait à être confirmé par les commentaires administratifs à paraître, on pourra regretter que les communes visées ne soient au moins similaires à celles éligibles au dispositif Pinel. ■



Par **Christophe Frionnet**, avocat associé en fiscalité. Il conseille notamment les entreprises dans l'ensemble de leurs opérations. Il est chargé d'enseignement en matière de fiscalité immobilière à l'Université Paris I. christophe.frionnet@cms-fl.com

Le changement de destination d'un lot de copropriété



Par **Jean-Luc Tixier**, docteur en droit, avocat associé en droit immobilier et droit public. Il assiste – conseil et contentieux – les entreprises commerciales et industrielles, et intervient auprès des promoteurs en matière de droit de l'urbanisme et de la construction, de ventes immobilières et de baux commerciaux, de baux emphytéotiques et à construction. Il est chargé d'enseignement à l'Université

Paris I.
jean-luc.tixier@cms-fl.com

Chaque copropriétaire use et jouit librement des parties privatives comprises dans son lot et des parties communes, à la condition de ne porter atteinte ni aux droits des autres copropriétaires, ni à la destination de l'immeuble (article 9 L, 10 juillet 1965) ; c'est le règlement conventionnel de copropriété, incluant ou non l'état descriptif de division, qui détermine la destination des parties tant privatives que communes (article 9 L précité). Le copropriétaire doit, indépendamment des règles d'urbanisme et de construction, s'assurer que l'affectation projetée ne porte atteinte à aucun des éléments ci-dessus¹. De plus, la Cour de cassation vient de souligner la nécessité de se référer à l'état descriptif de division pour déterminer l'affectation des lots, lorsqu'il a été conféré à celui-ci une valeur contractuelle par le règlement et que ses dispositions sont plus précises que celles dudit règlement².

Aucun texte ne prescrit que l'assemblée générale approuve le changement de destination d'un lot à l'initiative de son propriétaire. Un vote à l'unanimité des copropriétaires est en revanche impératif lorsque l'utilisation envisagée s'avère soit contraire à la destination de l'immeuble (telle l'installation d'un local commercial dans un immeuble à usage exclusif d'habitation), soit prohibée par le règlement (à condition que la clause prohibant ce changement d'affectation soit justifiée par la destination de l'immeuble).

Ainsi, le copropriétaire n'a pas à solliciter un vote de l'assemblée si le changement d'affectation est autorisé par le règlement³, ou s'il ne porte atteinte ni à la destination de l'immeuble, ni aux droits des autres copropriétaires⁴.

L'adage selon lequel «le mieux est l'ennemi du bien» est ici circonstancié. En effet, le copro-

priétaire devra respecter la décision refusant le changement d'affectation de son lot, devenue définitive, quand bien même le refus essuyé serait injustifié au regard du règlement de copropriété ou porterait atteinte aux modalités de jouissance de ses parties privatives⁵ ; il n'est donc pas opportun de soumettre au vote de l'assemblée une autorisation qu'elle pourrait refuser à tort, obligeant alors le copropriétaire demandeur à un fastidieux parcours contentieux.

En définitive, l'appréciation de cette nécessité de solliciter, ou non, l'assemblée générale doit donner lieu à un examen préalable circonscrit par un professionnel du droit. En effet, l'information délivrée par le syndic, tenu envers les copropriétaires à une obligation de conseil à cet égard⁶, pêche souvent soit par excès d'optimisme, soit par excès de précaution : dans les deux cas, il en résulte une situation éminemment dangereuse pour le copropriétaire. De plus, le copropriétaire incertain quant au bien-fondé du changement

d'affectation de son lot pourrait penser se prémunir contre tout litige en faisant constater par l'assemblée la conformité du changement d'affectation envisagée à la destination de l'immeuble ; mais en cas de refus de celle-ci, il faudra alors développer des trésors de persuasion pour expliquer aux juges qu'en réalité l'accord sollicité n'avait pas lieu de l'être... ■

1. Cass. 3^e civ., 8 juin 2017, n° 16-13280.

2. Cass. 3^e civ., 6 juillet 2017, n° 16-16849.

3. CA Paris 23^e ch. A, 26 mars 2003, n° 2002/16792, Sté CJC c/ Synd. copr. résid. Cagnes-Camargues.

4. Cass. 3^e civ., 20 janvier 2004, n° 02-17120.

5. Cass. 3^e civ. 8 juin 2017, n° 16-16566.

6. Cass. 3^e civ., 17 janv. 2006, n° 04-20414.

Destination et usage d'un immeuble : les conséquences en fiscalité locale

En matière de fiscalité locale, la destination et l'usage d'un immeuble conditionnent la méthode d'évaluation de la valeur locative foncière servant d'assiette à la taxe foncière et à la taxe d'habitation ou la contribution foncière des entreprises (CFE).

La destination et l'usage d'un immeuble s'apprécie *in concreto* en fonction de la qualité et de la nature de l'activité exercée réellement par l'occupant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. En matière d'évaluation foncière, il y a lieu de distinguer selon que l'immeuble ou le local (c'est-à-dire chaque propriété ou fraction de propriété normalement destinée à une utilisation distincte) est affecté à usage :

- de locaux d'habitation ;
- de locaux commerciaux ou assimilés ;
- ou enfin d'établissements industriels justiciables d'une évaluation comptable.

S'agissant des locaux affectés à l'habitation, la valeur locative est déterminée par comparaison avec celle de locaux de référence choisis, dans la commune, pour chaque nature et catégorie de locaux (Code général des impôts – CGI, article 1496).

L'évaluation par comparaison consiste à attribuer à un local donné une valeur locative proportionnelle à celle qui a été adoptée sur le procès-verbal lors des opérations de révision de la commune pour le local de référence. Ces derniers ont été déterminés en fonction du loyer des locaux loués librement à des conditions de prix normales et de manière à assurer l'homogénéité des évaluations dans la commune et de commune à commune à la date de référence du 1^{er} janvier 1970 (pour les Départements d'outre-mer au 1^{er} janvier 1975).

S'agissant des locaux commerciaux non industriels, la valeur locative est depuis 2017 déterminée selon la méthode de la grille tarifaire (sauf pour les locaux exceptionnels évalués selon la résiduelle dite méthode subsidiaire), laquelle consiste à appliquer à la surface pondérée un tarif correspondant aux moyens référencés au 1^{er} janvier 2013 (CGI, article 1498). Enfin, s'agissant des locaux industriels, la valeur locative est déterminée selon la méthode comptable (CGI, article 1499) laquelle correspond à 8 % de la valeur

brute d'origine inscrite à l'actif du bilan du propriétaire et du locataire des postes terrains, aménagements des terrains, constructions et aménagements des constructions. Précisons que, bien qu'il n'existe pas de définition légale des établissements industriels, la jurisprudence et la doctrine administrative caractérisent les établissements industriels en cas d'activité de production et de transformation ou par la mise en œuvre d'un outillage important et prépondérant au regard de l'activité déployée.

Soulignons que, la loi donne à l'Administration le pouvoir de tenir compte, à tout moment, des changements de toute nature affectant les propriétés bâties (CGI, article 1517 I) entraînant ainsi la mise à jour des bases de la taxe foncière, de la taxe d'habitation, de la CFE et de leurs taxes annexes.

S'agissant des modifications affectant les constructions (CGI, article 1406) il y a lieu d'opérer une distinction entre :

- le cas des constructions nouvelles, les changements de consistance ou d'affectation des propriétés bâties, qui doivent être déclarées spontanément par les propriétaires dans les quatre-vingt-dix jours

suivant leur réalisation définitive ;

- le cas des changements de caractéristiques physiques ou d'environnement (n'entraînant pas de modification de surface du bâtiment), qui sont constatés d'office par l'Administration.

Enfin, il y a lieu de préciser qu'à chaque nature ou affectation d'immeuble correspond une déclaration spécifique (modèle H1 ou H2 locaux d'habitation immeuble individuel ou collectif, 6660 REV pour les locaux commerciaux, U pour les locaux industriels, et IL en cas de modification de locaux préexistants quelle que soit leur affectation).

Les propriétaires bailleurs doivent donc être vigilants lors de la conclusion des baux sur l'adéquation de l'affectation des locaux loués entre celle déclarée initialement lors de la construction et celle effectivement déployée par le preneur. ■

Par **Cathy Goarant-Moraglia**, avocat associé en fiscalité. cathy.goarant@cms-fl.com

«La loi donne à l'Administration le pouvoir de tenir compte, à tout moment, des changements de toute nature [...] entraînant ainsi la mise à jour des bases de la taxe foncière, de la taxe d'habitation, de la CFE et de leurs taxes annexes.»

Vente ou location d'immeuble : l'obligation d'information est modifiée



Par **Aline Divo**, avocat associé en droit immobilier. Elle intervient dans tous les domaines du droit immobilier et notamment dans la rédaction, la négociation et le contentieux des baux commerciaux, tant côté locataire que côté bailleur. Elle est coauteur des Mémentos Experts Francis Lefebvre Baux commerciaux et Gestion Immobilière.
aline.divo@cms-fl.com

L'article L.125-5 du Code de l'environnement prévoit que les acquéreurs ou locataires d'immeubles situés dans certaines zones définies doivent être informés par les vendeurs ou bailleurs des risques auxquels sont exposés lesdits immeubles (risques naturels, miniers, technologiques, sismicité). A cette fin, jusqu'au 31 décembre 2017, un état des risques naturels, miniers et technologiques (ERNMT) était annexé au contrat de vente ou au bail conformément au modèle d'imprimé défini par l'arrêté du 19 mars 2013. Depuis le 1^{er} janvier 2018 l'ERNMT a subi un toilettage important.

En effet, par arrêté du 18 décembre 2017, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2018, le modèle d'imprimé pour l'établissement

de l'ERNMT, désormais intitulé «Etat des servitudes risques et d'information sur les sols» (ESRIS) a été modifié.

En premier lieu, la modification porte sur la section relative aux plans de prévention des risques technologiques (PPRT).

La nouvelle section de l'ESRIS relative aux plans de prévention des risques technologiques oblige le vendeur ou bailleur à communiquer des informations supplémentaires à son acquéreur ou locataire. Ainsi, le vendeur ou le bailleur doit désormais indiquer si le bien est situé dans un secteur d'expropriation ou de délaissement (lié à un risque sécuritaire important), ou encore dans une zone de prescription. En outre, dans l'hypothèse où des travaux auraient été prescrits, le vendeur ou bailleur devra indiquer si lesdits travaux ont été réalisés lorsque la transaction porte sur un logement ou informer l'autre partie du type de risques auxquels l'immeuble est exposé, de même que leur gravité, probabilité et cinétique, lorsque la transaction porte sur un immeuble autre qu'un logement.

En second lieu, la modification porte sur les informations relatives à la pollution des sols. Le nouvel imprimé prévoit un encadré précisant si le terrain se situe ou non en secteur d'informations sur les sols (SIS). Pour mémoire, les SIS instaurés par la loi ALUR recouvrent «les terrains

où la connaissance de la pollution des sols justifie, notamment en cas de changement d'usage, la réalisation d'études de sols et de mesures de gestion de la pollution pour préserver la sécurité, la santé ou la salubrité publiques et l'environnement». Les bailleurs et vendeurs doivent désormais mentionner l'information relative au SIS. Toutefois, dans certains cas, cette information ne pourra pas être fournie en 2018 dans la mesure où les préfets ont jusqu'au 1^{er} janvier 2019 pour élaborer les SIS.

Compte tenu de ces modifications, la prudence recommande de faire appel à un diagnostiqueur immobilier professionnel pour l'établissement de l'ESRIS. Par ailleurs, on rappellera que les

sanctions sont sévères dans le cas où l'annexe serait manquante dès lors que, conformément aux dispositions de l'article L.125-5 du Code de commerce, l'acquéreur ou le locataire peut poursuivre la résolution du contrat ou demander au juge une diminution du prix. A ce jour, il n'existe pas de ligne jurisprudentielle claire et précise sur le point de

«A ce jour, il n'existe pas de ligne jurisprudentielle claire et précise sur le point de savoir si la sanction est subordonnée à la preuve d'un préjudice.»

savoir si la sanction est subordonnée à la preuve d'un préjudice. Si certaines juridictions ont considéré que l'absence de communication de l'état des risques ne justifiait pas la résolution judiciaire en l'absence de démonstration de la réalité d'un préjudice (à titre d'exemple, CA Nîmes, 10 mars 2016, 14/04406), d'autres ont jugé qu'elle entraînait la résolution du contrat de son seul fait (CA Grenoble, 12 janvier 2017, 13/03270). Depuis quelques années, le contentieux relatif à l'ERNMT a sensiblement augmenté et sans aucun doute la tendance se poursuivra t-elle avec l'ESRIS. Bailleurs et vendeurs doivent donc redoubler de vigilance concernant cette annexe dont la portée est souvent «sous-estimée». Ils veilleront notamment à ce qu'elle soit bien signée par les deux parties et non simplement paraphée et à ce qu'elle soit jointe lors de la signature du contrat et non remise ultérieurement. ■

Le juge des loyers commerciaux est-il compétent en matière de loyers binaires ?

Par un arrêt du 19 septembre 2017 (RG 16/03805), la cour d'appel de Versailles a relancé le long débat sur la validité des clauses prévoyant, en cas de renouvellement d'un bail commercial, la révision à la valeur locative de la partie fixe d'un loyer binaire. Un loyer binaire comprend une part variable correspondant à un pourcentage du chiffre d'affaires généré par le locataire dans les locaux loués, ainsi qu'une partie fixe correspondant à un loyer minimum garanti (LMG). Par un arrêt du 10 mars 1993, la Cour de cassation avait jugé que la fixation du loyer renouvelé d'un bail commercial comportant un loyer binaire échappe au statut des baux commerciaux et n'est régie que par la volonté des parties. C'est la raison pour laquelle les baux à loyer binaire prévoient généralement de fixer le LMG à la valeur locative lors du renouvellement. Une décision de la cour d'appel de Bordeaux du 9 janvier 2013, puis un arrêt rendu le 4 septembre 2014 par la cour d'appel de Limoges, ont contesté le droit pour les parties de faire appel au juge des loyers commerciaux pour fixer le LMG à la valeur locative, au motif que ce juge ne dispose d'aucun pouvoir pour statuer sur un loyer dont les modalités de fixation sont prévues contractuellement.

Par un arrêt du 9 septembre 2014, la Cour de cassation a confirmé la décision de la cour d'appel de Bordeaux. Cette décision portait toutefois sur un bail dont la clause de fixation du LMG ne prévoyait pas la possibilité de faire appel au juge des loyers commerciaux. Plusieurs auteurs en ont conclu qu'il était licite de prévoir, d'une part, la fixation du LMG à la valeur locative et, d'autre part, la compétence du juge des loyers commerciaux en cas de désaccord. Une telle conclusion a été validée par l'arrêt rendu le 3 novembre 2016 par la Cour de cassation, énonçant que : «La stipulation selon laquelle le loyer d'un bail commercial est composé d'un loyer minimum et d'un loyer

calculé sur la base du chiffre d'affaires du preneur n'interdit pas, lorsque le contrat le prévoit, de recourir au juge des loyers commerciaux pour fixer, lors du renouvellement, le minimum garanti à la valeur locative.»

Cette décision semblait définitivement fermer le ban d'une controverse vieille de près de trente ans.

C'était sans compter l'arrêt rendu le 30 septembre 2017 par la cour d'appel de Versailles dans lequel le preneur avait soutenu que la clause du bail prévoyant de donner compétence au juge des loyers commerciaux pour fixer le LMG à la valeur locative était contraire à la règle d'ordre public, énonçant que «la compétence des jurisdictions en raison de la matière est déterminée par

les règles relatives à l'organisation judiciaire et par des dispositions particulières». La Cour d'appel a suivi le raisonnement en considérant que «si les parties ont la libre disposition de définir les règles de fixation du loyer de renouvellement, elles n'ont pas celle d'attribuer au juge une compétence qu'il ne tire que de la loi et de

lui imposer, qui plus est, d'appliquer la loi dans les conditions qu'elles-mêmes définissent». Par cette décision, la cour d'appel de Versailles s'est placée en contradiction totale avec la Cour de cassation. Cet arrêt a toutefois fait l'objet d'un pourvoi, qui donnera peut-être l'occasion à la juridiction suprême d'apporter un énième rebondissement à ce feuilleton judiciaire.

Si la Cour de cassation rend sa décision à venir au visa de l'article L.145-33 du Code de commerce, comme elle l'avait fait dans son arrêt du 3 novembre 2016, peut-être conditionnera-t-elle la validité d'une clause attribuant compétence au juge des loyers commerciaux, au respect des critères légaux définissant la valeur locative et énoncés à cet article. Dans l'intervalle, il est permis de rechercher des solutions alternatives, en privilégiant par exemple l'usage des clauses d'arbitrage. ■

Par **Jean-Marc Peyron**,
avocat counsel en droit
immobilier.
jean-marc.peyron@cms-fl.com

«La Cour de cassation avait jugé que la fixation du loyer renouvelé d'un bail commercial comportant un loyer binaire échappe au statut des baux commerciaux et n'est régie que par la volonté des parties.»

L'abus de droit s'applique aux stipulations des conventions fiscales



Par **Julien Saïac**, avocat associé en fiscalité. Il traite plus particulièrement des questions relatives aux restructurations internationales et aux investissements immobiliers.
julien.saïac@cms-fl.com



et **Mary Lédée**, avocat en fiscalité. Elle intervient en matière de fiscalité transactionnelle et conseille les entreprises au quotidien principalement dans le secteur immobilier (structuration des acquisitions, accompagnement dans le cadre des négociations et en matière de rédaction des clauses fiscales des actes, réalisation d'audits).
mary.ledee@cms-fl.com

Dans un arrêt du 25 octobre 2017, le Conseil d'Etat a refusé l'application des dispositions de la convention fiscale franco-luxembourgeoise dans sa version antérieure à l'avenant du 24 novembre 2006 en se fondant sur la notion d'abus de droit prévue par l'article L64 du Livre des procédures fiscales. Les faits de l'espèce, assez simples, étaient les suivants.

Un contribuable, alors résident fiscal de France, avait signé une promesse d'acquisition d'un immeuble situé en France. Le même jour, il avait constitué une société au Luxembourg dont il était actionnaire à 99,99 %. Le mois suivant, la société s'était substituée à lui dans la promesse et avait acquis l'immeuble. Moins d'un an et demi après cette acquisition et après modification de son objet social afin de lui permettre la détention et la revente d'actifs immobiliers, la société luxembourgeoise

avait vendu l'actif. Cette cession a entraîné la constatation d'une importante plus-value qui, en raison d'une divergence d'interprétation de la convention entre la France et le Luxembourg, a été réalisée en franchise d'impôt.

L'administration française a toutefois remis en cause l'exonération de la plus-value en considérant le montage comme constitutif d'un abus de droit et elle a imposé la plus-value en France au nom du contribuable devenu résident fiscal suisse, sur le fondement de l'article 244 bis A du Code général des impôts, comme si celui-ci avait cédé l'immeuble directement.

Validant cette position, le Conseil d'Etat a jugé que l'administration fiscale est fondée à utiliser l'abus de droit par fraude à la loi «*lorsque la norme dont le contribuable recherche le bénéfice procède d'une convention fiscale bilatérale ayant pour objet la répartition du pouvoir d'imposer en vue d'éliminer les doubles impositions et que cette convention ne prévoit pas explicitement l'hypothèse de fraude à la loi.*»

Une telle décision n'allait pas de soi. En effet, jusqu'à présent, le Conseil d'Etat n'avait validé l'usage de l'abus de droit qu'en support à la mise

en œuvre de clauses anti-abus spécifiques prévues dans les conventions bilatérales. Or, au cas présent, la convention franco-luxembourgeoise ne disposait d'aucune clause anti-abus générale ou spécifique.

Par ailleurs, on peut se demander si le recours à l'abus de droit est limité aux conventions ne prévoyant pas de clause anti-abus générale. La réponse semble positive compte tenu de la rédaction de l'arrêt et des conclusions du rapporteur public. Cela n'est pas sans incidence pour le contribuable. En effet, la procédure d'abus de droit est susceptible d'entraîner une pénalité allant jusqu'à 80 % mais elle suppose la mise en place d'un montage dans un but

exclusivement fiscal et elle est assortie de garanties procédurales spécifiques. Au contraire, une clause anti-abus conventionnelle fera généralement référence à un but principalement

fiscal¹ et ne sera régie par aucune procédure spécifique, mais, en contrepartie, elle ne donnera pas lieu à une pénalité aussi élevée en principe. Enfin, la caractérisation d'un abus de droit par fraude à la loi suppose la recherche de l'application littérale d'un texte à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs. Or, les objectifs d'une convention fiscale sont particulièrement difficiles à identifier tant les négociations entourant son adoption sont opaques. Le Conseil d'Etat valide l'utilisation de l'abus de droit dans un cadre conventionnel en considérant que les parties à la convention «*ne sauraient être regardées comme ayant entendu appliquer ses stipulations à des situations procédant à des montages artificiels dépourvus de toute substance économique.*» La qualification de montage artificiel permet en l'espèce au Conseil d'Etat de considérer que les deux critères de l'abus de droit sont remplis simultanément, à savoir le but exclusivement fiscal et la contrariété aux objectifs poursuivis par les auteurs du texte. ■

«Le Conseil d'Etat valide l'utilisation de l'abus de droit dans un cadre conventionnel.»

1. C'est ainsi le cas de la clause anti-abus générale de la convention multilatérale de l'OCDE du 7 juin 2017.

Conclure un bail dérogatoire après avoir donné congé d'un bail commercial

La question de l'assouplissement des facultés de sortie du bail commercial est souvent au cœur des problématiques des preneurs qui souhaitent plus de flexibilité pour donner congé. La Cour de cassation semble maintenant admettre qu'un bail dérogatoire puisse succéder à un bail commercial, position encore novatrice pour les praticiens.

L'article L.145-5 du Code de commerce qui régit le bail dérogatoire dispose que ce bail dérogeant au statut des baux commerciaux doit être conclu lors de «l'entrée dans les lieux du preneur».

En pratique, il n'était pas possible de conclure un bail dérogatoire après un bail commercial, le preneur étant déjà dans les lieux loués.

Toutefois, par un arrêt rendu le 2 mars 2017, la troisième chambre civile de la Cour de cassation, faisant preuve d'une appréciation souple des dispositions de l'article L.145-5 du Code de commerce, vient valider la conclusion d'un bail dérogatoire après la conclusion d'un bail commercial (Cass. 3^e civ., 2 mars 2017, n° 15-28.068).

Dans cette affaire, la société Deloitte avait conclu avec le bailleur un renouvellement de bail commercial pour une

durée de neuf ans dont quatre années fermes. A l'issue de cette période ferme de quatre années, le preneur a donné congé en application des dispositions de l'article L.145-4 du Code de commerce et les parties ont décidé de conclure un bail dérogatoire non soumis au statut pour une durée supplémentaire de onze mois. A l'issue de cette période, le bailleur s'est opposé à la restitution des locaux loués par le preneur et a demandé la requalification du bail dérogatoire en bail commercial.

La Cour de cassation vient préciser que «l'entrée dans les lieux du preneur énoncée à l'article L.145-5 du Code de commerce, vise la prise de possession des locaux en exécution du bail dérogatoire, peu important que le preneur les ait occupés antérieurement en vertu d'un autre titre depuis expiré».

Auparavant, la jurisprudence admettait certaines dérogations à la conclusion d'un bail dérogatoire

«à l'entrée dans les lieux», notamment lorsque le preneur occupait déjà les locaux loués en vertu d'une convention de sous-location, la convention de sous-location ayant été conclue avec le locataire principal et non avec le propriétaire des locaux (Cass. 3^e civ., 15 avr. 1992, n° 90-18093).

Il convient de souligner que par un arrêt peu commenté du 15 octobre 2014 de la troisième chambre

civile de la Cour de cassation, il avait également été jugé que la convention faisant suite à un bail commercial résilié d'un commun accord avant son terme ne pouvait déroger au statut des baux commerciaux que par application des dispositions de l'article L.145-5 du Code de commerce (Cass. 3^e civ., 15 oct. 2014, n° 13-20085). La Cour de cassation avait donc déjà admis la conclusion d'un bail dérogatoire alors qu'un bail commercial avait été précédemment conclu entre les mêmes parties et sur les mêmes locaux.

Toutefois, la conclusion d'un bail dérogatoire après la résiliation amiable du bail commercial ou de la délivrance d'un congé ne risque-t-elle pas d'être remise en cause par les nouvelles dispositions de l'article L.145-15 du Code de commerce (telles que modifiées par la loi du 18 juin 2014 dite loi Pinel) prévoyant que sont réputées non écrites, «qu'elles qu'en soit la forme, les clauses, stipulations et arrangements qui ont pour effet de faire échec au droit au renouvellement institué par le présent chapitre», dès lors que la conclusion d'un bail dérogatoire conclu à la suite d'un bail commercial constitue un mécanisme permettant aux parties de détourner le renouvellement du bail commercial ? D'autres mécanismes contractuels permettraient de prolonger la durée du bail commercial sans se heurter aux nouvelles dispositions de l'article L.145-15 du Code de commerce. ■



Par **Geraldine Machinet**, avocat en droit immobilier. Elle intervient tant en conseil qu'en contentieux, notamment en matière de baux commerciaux. geraldine.machinet@cms-fl.com

SCI : l'usufruitier peut déduire fiscalement les déficits sociaux



Par **Matias Labé**, avocat
counsel en fiscalité. Il intervient sur les aspects de fiscalité directe des investissements immobiliers réalisés par les acteurs institutionnels et les investisseurs privés, tant dans le domaine du conseil que du contentieux.
matias.labe@cms-fl.com

L'arrêt rendu récemment par le Conseil d'Etat vient¹ mettre un terme à la doctrine de l'Administration (ainsi que les contestations dont elle faisait l'objet) qui traite des modalités de remontée des déficits fiscaux d'une société immobilière dont la propriété des parts fait l'objet d'un démembrement.

Rappelons que l'article 8 du Code général des impôts édicte que «*l'usufruitier est soumis à l'impôt sur le revenu pour la quote-part correspondant aux droits dans les bénéfices que lui confère sa qualité d'usufruitier. Le nu-propriétaire n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu à raison du résultat imposé au nom de l'usufruitier*».

De longue date, l'Administration a interprété cette disposition en considérant que les déficits sociaux peuvent uniquement être pris en compte par le nu-propriétaire «*qui, en tant qu'associé, doit répondre des dettes sociales*»².

Le principe édicté par cette doctrine, auquel il demeurait possible de déroger de manière conventionnelle, a été longtemps contesté en mettant en avant :

- d'une part, l'incohérence qu'il y aurait à inté-

grer dans les revenus de l'usufruitier le bénéfice courant de la société et d'en exclure dans le même temps la perte tout aussi courante³ ; - et, d'autre part, la confusion que comporte cette position lorsqu'elle assimile les pertes fiscales aux dettes sociales⁴.

Fort heureusement, la Haute juridiction a énoncé très clairement dans l'affaire qui lui était soumise que «*lorsque le résultat de cette société de personnes est déficitaire, l'usufruitier peut déduire de ses revenus la part du déficit correspondant à ses droits*». Il ne sera donc plus nécessaire d'avoir recours à une convention dérogatoire afin de permettre à l'usufruitier d'intégrer dans ses revenus la quote-part de la perte courante de la société correspondant à ses droits. ■

1. Arrêt n° 399764 du 8 novembre 2017.

2. BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-20-20120912, n° 150.

3. Qu'il finance pourtant en application de l'article 608 du Code civil.

4. Qui concerne davantage la mise en jeu de la responsabilité des associés après que celle de la société ait été engagée.

C'M'S' Francis Lefebvre

Avocats

2 rue Ancelle 92522 Neuilly-sur-Seine Cedex

Tél. 01 47 38 55 00

cms.fl

[linkedin.com/company/cms-francis-lefebvre-avocats](https://www.linkedin.com/company/cms-francis-lefebvre-avocats)

twitter.com/cms_fl

Retrouvez toutes les informations relatives à notre activité en immobilier :



Supplément du numéro 1449 du Lundi 12 février 2018
Option Finance - 10, rue Pergolèse 75016 Paris - Tél. 01 53 63 55 55

SAS au capital de 2 043 312 € RCB Paris 343256327 - Directeur de la publication : Jean-Guillaume d'Ornano

Service abonnements : 10, rue Pergolèse 75016 Paris -

Tél. 01 53 63 55 58 Fax : 01 53 63 55 60 - Email : abonnement@optionfinance.fr

Impression : Megatop - Naintre

N° commission paritaire : 0917 T 83896

