

# LA LETTRE DE L'IMMOBILIER

Lundi 27 novembre 2017

## AU SOMMAIRE

### Dossier

#### L'impôt sur la fortune immobilière

- IFI : champ d'application pour les résidents et non-résidents p. 2
- Calcul, déclaration et contrôle : de l'ISF à l'IFI, il n'y a qu'un pas p. 4
- L'IFI bénéficiera des mêmes règles de plafonnement que l'ISF p. 5
- Plan logement : les mesures fiscales incitatives menacées par l'IFI ? p. 6
- Inclusion des titres cotés dans l'assiette de l'IFI : une logique discutable, source d'incertitudes p. 7
- IFI : conditions d'exonération de l'immobilier commercial détenu par des sociétés p. 8
- IFI et biens professionnels : une large exonération... à ce stade p. 9
- Déduction du passif : un dispositif IFI potentiellement inéquitable ou pour le moins pénalisant p. 10

### Actualités

- Non-respect partiel d'un engagement de revendre : modalités de taxation favorables et application large p. 12
- Le décret d'application de la TCBCCE enfin publié ! p. 13
- La Cour de cassation confirme sa sévérité à l'égard du diagnostiqueur d'amiante p. 14
- Comment lire les nouveaux avis de taxe foncière et de CFE ? p. 15
- L'action en requalification d'une convention en bail commercial p. 16

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

Supplément du numéro 1439  
du 27 novembre 2017

## EDITORIAL

L'incidence probable de la création du nouvel impôt sur la fortune immobilière sur les futurs investissements immobiliers a rendu incontournable une présentation des modifications attendues alors même que le texte définitif ne sera connu que fin décembre à l'issue des débats parlementaires.

Très similaire à un impôt de solidarité sur la fortune restreint au patrimoine immobilier «patrimonial», le nouvel impôt repose sur des textes entièrement remaniés qu'il s'agisse de son champ d'application matériel et territorial comme de son calcul et de son éventuel plafonnement. Ce nouvel impôt devrait également induire un changement dans le comportement des investisseurs et ses effets collatéraux, potentiellement nombreux et imprévisibles, pourraient en particulier mettre un frein aux efforts menés en parallèle en matière de logement.

Par ailleurs, les textes fixent de nouveaux critères de détermination des actifs immobiliers imposables ou, à l'inverse, susceptibles d'échapper à l'imposition en raison des conditions de leur affectation à une activité reconnue comme économique. Ces critères soulèvent des interrogations ou des difficultés, particulières et importantes, pour ce qui concerne les sociétés cotées et les sociétés exerçant une activité immobilière commerciale.

Nous pouvons regretter que l'intégration dans la loi des conditions d'exonération des biens immobiliers détenus, directement ou indirectement par le contribuable, et donnés en location à une société d'exploitation, n'ait pas été accompagnée de la disparition de certaines scories. Enfin, la prise en considération des dettes fait l'objet d'une grande attention de la part du législateur pour limiter les effets de mesures de contournement auxquelles pourrait conduire une affectation artificielle des dettes du contribuable.

D'une manière générale, il importe de garder à l'esprit que des évolutions dans le cadre du débat parlementaire demeurent envisageables. Nous recommandons dès lors de mesurer avec soin les «réactions» que les contribuables pourraient envisager face à cette nouvelle réglementation ainsi que leurs effets.

Ce nouveau numéro de la Lettre de l'Immobilier est par ailleurs l'occasion de rappeler les positions favorables de l'Administration en cas de non-respect partiel d'un engagement de revente d'un bien immobilier.

Nous proposons également de refaire un point sur le nouveau régime de taxe pour création de bureaux, locaux commerciaux et de stockage entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2016 à la suite de la parution de son décret d'application.

Nous rappelons aussi la sévérité, confirmée, de l'analyse du juge envers le diagnostiqueur d'amiante et les clés de lecture des derniers avis de taxe foncière et de contribution foncière des entreprises.

Enfin, n'oublions pas de signaler que la Cour de cassation a récemment rappelé les modalités d'appréciation du point de départ de l'action en requalification d'une convention de bail commercial.

La fin de l'année 2017 se montre ainsi particulièrement riche d'informations et de nouveautés pour les différents opérateurs du secteur immobilier. ■

Pierre Carcelero, avocat associé

# IFI : champ d'application pour les résidents et non-résidents



Par **Richard Foissac**, avocat associé en fiscalité.

Il traite notamment des dossiers d'acquisition et de restructuration de groupes immobiliers cotés ou non cotés et les conseille sur leurs opérations. Il est chargé d'enseignement en droit fiscal aux Universités Paris I et Nice Sophia-Antipolis. richard.foissac@cms-bfl.com



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

**L**a loi de finances pour 2018 a prévu de remplacer l'actuel impôt de solidarité sur la fortune (ISF) par un impôt sur la fortune immobilière (IFI), dont l'assiette serait limitée aux actifs immobiliers détenus par le contribuable au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année.

Le nouveau dispositif décevra ceux des contribuables qui s'attendaient à une assiette simple purement immobilière tant le projet de texte élargit la notion d'actifs immobiliers détenus. Il aggrave également la situation des non-résidents ne bénéficiant pas d'une convention fiscale. Comme pour l'ISF, seuls seraient taxables les patrimoines nets excédant un seuil de 1,3 million d'euros.

## Une définition large des biens immobiliers

Le législateur a souhaité assujettir au nouvel impôt l'ensemble des biens et droits immobiliers, détenus directement ou indirectement. C'est dans la définition de la détention d'immeubles que le nouveau

dispositif suscite le plus de surprises et de difficultés.

Sont ainsi visés, en l'état du projet de loi de finances adopté en première lecture par l'Assemblée nationale, non seulement les actifs immobiliers eux-mêmes détenus par le redevable, mais également les immeubles détenus indirectement, et ce quel que soit le nombre de sociétés ou d'entités interposées, leur nationalité, le fait qu'elles soient ou non à prépondérance immobilière et le fait qu'elles soient ou non cotées sur un marché français ou étranger.

Sont également visés les actifs immobiliers faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail ou d'un contrat de location-accession à la propriété immobilière qui seraient ainsi compris dans le patrimoine imposable du preneur (ou de l'accédant) pour une valeur égale à la valeur du bien immobilier réduite des loyers ou redevances restant à courir jusqu'à l'expiration du bail ou du

terme prévu pour la levée d'option ainsi que du montant de l'option d'achat.

Le texte dans sa rédaction actuelle vise aussi bien les contrats de crédit-bail immobilier (CBI) directement détenus par le redevable de l'IFI que ceux détenus indirectement via une société interposée<sup>1</sup>.

Enfin, le législateur a même prévu de retenir dans l'assiette de l'IFI la fraction de la valeur de rachat des contrats d'assurance-vie rachetables exprimés en unités de compte, représentative des actifs immobiliers tels que définis ci-avant compris dans les unités de compte.

Il conviendra de définir le champ d'application des contrats, français et/ou étrangers, et la notion de contrats rachetables, au regard notamment de la jurisprudence déjà existante sur cette question en matière d'ISF.

De la même façon que pour les contrats de crédit-bail immobilier, le législateur entend donc imposer des immeubles qui n'appartiennent ni

directement ni indirectement au redevable de l'IFI. Il est ainsi vraisemblable, compte tenu de l'objectif de l'IFI, que ces dispositions seront appelées à être examinées par le Conseil constitutionnel.

La loi a cependant prévu deux types d'exclusion.

- Une exclusion générale pour les immeubles appartenant à des sociétés ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale,

agricole ou libérale dont le redevable détient directement ou indirectement moins de 10 % du capital ou des droits de vote, l'appréciation de ce seuil se faisant au niveau du foyer fiscal.

La question de l'inclusion des titres de sociétés cotées se pose, notamment pour les sociétés d'investissement immobilier cotées (SIIC), qui pourraient le cas échéant revendiquer l'exercice d'une activité commerciale<sup>2</sup>. La loi prévoit ainsi que sont considérées comme des activités commerciales les activités des sociétés holdings dites «animatrices» qui, outre la gestion d'un portefeuille de participations, contribuent activement à la conduite de la politique de leur groupe

**«Le législateur entend donc imposer des immeubles qui n'appartiennent ni directement ni indirectement au redevable de l'IFI.»**

1. Visée au 2 du nouvel article 965 du Code général des impôts.

2. Voir l'article infra «Inclusion des titres cotés dans l'assiette de l'IFI : une logistique discutable, source d'incertitudes», par Frédéric Gerner en p. 7.

et au contrôle de leurs filiales. En revanche, est expressément exclue l'activité de gestion par une société de son propre patrimoine immobilier. A noter que, par voie d'amendement, ont été exclues du champ de l'IFI les participations de moins de 10 % dans des organismes de placement collectif (OPC) qui ne sont pas réservés à moins de 20 investisseurs, toutefois seulement lorsque l'actif dudit OPC est composé, directement ou indirectement, de moins de 20 % de biens immobiliers imposables, ce qui ne constitue pas une réponse aux détentions de parts d'OPCI ou de SIIC.

● Une exclusion de ceux des biens immobiliers qui sont affectés par la société qui les détient à sa propre activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Seraient également visés les immeubles détenus par une filiale ou une sous-filiale de la société dont les titres sont détenus par le contribuable. En outre, les biens immobiliers affectés par une société à l'activité d'une autre société du même groupe seraient également exclus de la base imposable, à condition toutefois que l'activité de la société dans laquelle le redevable détient ses titres soit elle-même opérationnelle.

Enfin, le texte maintient un cas d'exonération des immeubles liée à

l'exercice par le redevable d'une activité professionnelle au sens des biens professionnels de l'ISF lorsque les immeubles sont détenus dans le patrimoine privé et donnés à bail à la société d'exploitation. Pour déterminer la fraction de la valeur représentative de biens immobiliers à hauteur de laquelle le contribuable est taxable en cas de détention par société interposée, le législateur est venu préciser, par voie d'amendement, qu'il fallait appliquer à la valeur des parts *«un coefficient correspondant au rapport existant entre, d'une part, la valeur vénale réelle des biens ou droits immobiliers imposables (...) et d'autre part, la valeur vénale réelle de l'ensemble des actifs de la société.»*

La valeur des parts des sociétés interposées dépendra notamment des modalités complexes de prise en compte du passif à chaque niveau<sup>3</sup>. Enfin, s'agissant des fiducies et des trusts, les règles actuellement en vigueur pour l'ISF seraient

reprises à l'identique pour l'IFI. Ainsi, les biens immobiliers mis en trust demeureraient imposables chez le constituant (ou chez le bénéficiaire réputé être constituant après le décès du constituant) pour leur valeur vénale au 1<sup>er</sup> janvier.

### Un champ d'application territorial classique

Les personnes physiques résidentes de France seraient soumises à l'IFI à raison de leurs actifs immobiliers tels que définis ci-avant situés en France et à l'étranger.

Cependant, les personnes qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle de leur installation en France ne seraient imposables que sur leurs actifs immobiliers français, et ce pendant cinq ans (précisément, jusqu'au 31 décembre de la 5<sup>e</sup> année suivant celle du transfert de résidence en France). Il s'agit là d'une reprise de la règle qui

existait déjà en matière d'ISF<sup>4</sup>. La question se pose cependant des impatriés déjà rentrés compte tenu de la modification de la définition des biens immobiliers français.

Les non-résidents ne seraient quant à eux assujettis à l'IFI qu'à raison des biens immobiliers situés en France tels que définis ci-avant.

Hors convention fiscale,

l'assiette est indiscutablement plus large. Outre le cas des contrats de CBI et des contrats d'assurance-vie rachetables, le nouveau dispositif abroge en effet l'article 885 L du Code général des impôts qui permettait d'imposer les immeubles détenus par des sociétés qui n'étaient pas à prépondérance immobilière française uniquement lorsque les actionnaires détenaient, avec leur groupe familial, le contrôle de ces sociétés.

Il s'agit ici d'une différence fondamentale, dans la mesure où n'entraient dans le champ de l'ISF que les biens immobiliers détenus indirectement par des sociétés contrôlées à plus de 50 % par le groupe familial (lorsque celles-ci n'étaient pas à prépondérance immobilière française), alors que, dans le cadre de l'IFI, le seuil a été abaissé à 10 %, et encore pour les seules sociétés ayant une «activité professionnelle».

Ces nouvelles règles d'assiette ne peuvent tou-

3. Voir l'article infra «Déduction du passif : un dispositif IFI potentiellement inéquitable ou pour le moins pénalisant», par Christophe Frionnet en p. 10.

4. Article 885 A du Code général des impôts.

tefois trouver à s'appliquer que sous réserve des dispositions des conventions fiscales signées par la France. A cet égard, on peut penser que les conventions actuelles visant l'ISF ont vocation à couvrir l'IFI, dans la mesure où elles s'appliquent en principe à tout impôt analogue ou semblable qui pourrait être institué après leur signature. Or, les conventions fiscales prévoient généralement que les biens immobiliers sont imposables dans le pays où ils sont situés. Il en est souvent de même pour les titres de sociétés dont l'actif est principalement constitué d'immeubles situés dans ce pays (cas des sociétés à prépondérance immobilière). En revanche, les biens immobiliers détenus indirectement par une société détenue à plus de 10 % ne sont pas visés par les dispositions conventionnelles et devraient normalement être couverts par la clause « balai » qui renvoie au pays de résidence du contribuable

le droit d'imposer les éléments de fortune non visés spécifiquement. Il en est ainsi par exemple de la convention fiscale franco-allemande (article 19) ou de la convention fiscale franco-américaine (article 23), même si, dans ce dernier cas, la présence d'une clause de participation substantielle (au-dessus de 25 %) vient encore complexifier l'analyse.

Les conventions fiscales visant l'impôt sur la fortune sont relativement nombreuses et les investisseurs non-résidents devraient généralement y trouver une forme de protection contre l'application de l'IFI aux sociétés qui ne sont pas à prépondérance immobilière en France. Toutefois, certaines conventions ne visent pas l'impôt sur la fortune (par exemple avec la Belgique, le Portugal, le Japon ou Monaco) et, dans ce cas, les règles françaises pourraient trouver à s'appliquer sans limitation. ■

## Calcul, déclaration et contrôle : de l'ISF à l'IFI, il n'y a qu'un pas



Par **Matias Labé**, avocat conseil 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-bfl.com](mailto:matias.labe@cms-bfl.com)

**E**n l'état actuel du projet, l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) présente certes la nature d'un nouvel impôt, mais qui imite très clairement l'actuel impôt de solidarité sur la fortune (ISF) quant à ses règles de calcul, de déclaration et de contrôle.

En effet :

- l'IFI sera un impôt annuel et familial qui conduira à une taxation commune des biens de nature immobilière détenus par les couples mariés, pacsés ou en situation du concubinage notoire, auxquels il conviendra d'ajouter les biens détenus par leurs enfants mineurs ;
- le seuil de déclenchement de l'imposition se situera à un niveau de patrimoine net de 1,3 million d'euros qui, s'il est dépassé, entraînera l'imposition dès 800 000 euros de patrimoine par application d'un barème par tranches dont le taux marginal sera de 1,5 %.

Comme l'ISF, l'IFI intégrera un dispositif de réduction de son montant (dans la limite de 50 000 euros) à hauteur de 75 % des dons consentis par le redevable au profit de certains organismes tels que les établissements de recherche et les fondations d'utilité publique. En revanche, serait supprimé le dispositif de réduction en cas de

souscription en numéraire au capital des PME, sous réserve de la possibilité exceptionnelle de réduire le seul IFI 2018 grâce aux souscriptions effectuées avant le 31 décembre 2017.

Concernant les modalités de déclaration de l'IFI, le projet traduit la suppression de la déclaration spécifique de patrimoine : les valeurs brute et nette du patrimoine taxable devront être renseignées dans la déclaration de revenus, étant toutefois précisé qu'elles seront assorties d'annexes détaillant les actifs et leur évaluation.

Les règles de contrôle reprendraient celles aujourd'hui applicables en matière d'ISF de sorte que le droit de reprise de l'Administration s'exercerait en principe pendant trois ans, sous réserve du délai de six ans applicable si des recherches complémentaires de l'Administration sont rendues nécessaires. ■

# L'IFI bénéficiera des mêmes règles de plafonnement que l'ISF

**Si d'aucuns craignaient que la modification de l'assiette de l'impôt puisse entraîner une limitation des revenus et impôts pris en considération pour le calcul du plafonnement de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) en fonction des revenus, il n'en est heureusement rien.**

L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) augmenté des impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus de l'année précédente ne pouvait pas excéder 75 % de l'ensemble des revenus du contribuable fiscal domicilié en France.

Pour le calcul du plafonnement de l'IFI, une limitation des revenus et impôts pris en compte à ceux en lien avec les seuls immeubles taxés aurait conduit certains contribuables à acquitter des impôts d'un montant supérieur à celui de leurs revenus.

Le projet de loi de finances prévoit raisonnablement que le plafonnement continuera à s'appliquer à l'IFI dans les mêmes conditions que celles qui prévalaient pour l'ISF.

La seule modification apportée au texte qui régit ce plafonnement a en effet consisté à substituer le terme d'IFI à celui d'ISF.

La clause anti-abus qui avait été adoptée dans la loi de finances pour 2017 avec une première et unique application à l'ISF 2017 jouera également pour le plafonnement de l'IFI.

Cette clause vise, rappelons-le, à intégrer dans les revenus à prendre en compte les revenus distribués à une société passible de l'impôt sur les sociétés contrôlée par le redevable, si l'existence de cette société et le choix d'y recourir ont pour objet principal d'éviter tout ou partie de l'ISF, et à partir de 2018 de l'IFI, en bénéficiant d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du dispositif de plafonnement.

Le texte prévoit toutefois que seule est réintégrée la part des revenus distribués qui correspond à une diminution artificielle des revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées,

le litige peut, à la demande du redevable ou de l'Administration, être soumis à l'avis du Comité de l'abus de droit fiscal.

Cette clause anti-abus a été validée par le Conseil constitutionnel avec une réserve d'interprétation : estimant que la mesure ne saurait avoir pour effet d'intégrer dans le revenu du contribuable des sommes qui ne correspondent pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés

ou dont il a disposé au cours de l'année d'imposition, il a jugé que la réintégration dans le calcul du plafonnement des revenus distribués à la société contrôlée par le contribuable implique que l'administration fiscale démontre que les dépenses ou les revenus de ce dernier sont, à hauteur de cette réintégration, assurés directement ou indirectement par cette société (décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016).

Si cette réserve d'interprétation limite incontestablement les effets de la mesure, il restera intéressant

de prendre connaissance des conditions dans lesquelles l'Administration entend en faire application. Les développements qu'elle sera amenée à consacrer au nouvel impôt devraient lui donner l'occasion de commenter le dispositif anti-abus. Reste une difficulté plus ponctuelle non résolue, celle du montant de l'impôt sur le revenu (IR) à retenir pour le calcul du plafonnement de l'IFI 2019 qui tiendra compte des revenus de l'année 2018 et de l'IR correspondant. Dans le cadre de la mise en place du prélèvement de l'IR à la source, l'impôt calculé sur les revenus de l'année 2018 donnera lieu à un crédit d'impôt qui viendra effacer tout ou partie de cet impôt. Si, en 2019, les contribuables doivent payer l'impôt à la source sur leurs revenus 2019 et un ISF non plafonné en raison de la faiblesse de l'impôt sur les revenus 2018, l'année 2019 risque d'être pénalisante pour ceux qui bénéficient habituellement du plafonnement. ■



Par **Agnès Rivière-Durieux**, avocat conseil en fiscalité. Elle intervient plus particulièrement dans les questions d'impôts sur le revenu et sur les sociétés, notamment liées à l'immobilier. [agnes.riviere-durieux@cms-bfl.com](mailto:agnes.riviere-durieux@cms-bfl.com)

## Plan logement : les mesures fiscales incitatives menacées par l'IFI ?



Par **Stéphanie Némarq-Attias**,  
avocat en fiscalité. Elle intervient  
dans tous les domaines de la  
fiscalité des entreprises,  
notamment en matière  
immobilière.  
stephanie.nemarq-attias@cms-bfl.com

**C**onformément aux annonces du Gouvernement, le volet immobilier occupe une place prépondérante dans le projet de loi de finances pour 2018 qui a été dévoilé en septembre 2017 et qui devrait être complété par une «loi logement» mi-2018.

Au travers de multiples mesures fiscales, l'objectif du Gouvernement est d'augmenter l'offre de logements disponibles, notamment en encourageant les constructions nouvelles sur certains territoires, tout en réduisant la dépense de l'Etat. Concernant les particuliers, cette stratégie logement se traduit par un recentrage géographique de certaines aides fiscales. Prorogés jusqu'au 31 décembre 2021, la réduction d'impôt pour investissement locatif «Pinel» ainsi que le prêt à taux zéro destiné aux primo-accédants à revenus modestes seraient réservés aux zones tendues.

Sur les zones tendues, le projet prévoit également une nouvelle incitation à la libération du foncier : un abattement fiscal exceptionnel sur les plus-values pour la vente de terrains à bâtir. En l'état actuel du texte, cet abattement serait de 100 % pour les cessions destinées à la construction de

logements sociaux, de 85 % pour les logements intermédiaires et de 70 % pour tous les autres logements. Seules les promesses de ventes conclues avant le 31 décembre 2020 pourraient en bénéficier.

La réforme de la taxe d'habitation sur la résidence principale, sous la forme d'un dégrèvement progressif sur trois ans, aboutira à sa suppression d'ici 2020 pour 80 % des ménages en fonction de leurs ressources.

Pour encourager les travaux de rénovation énergétique des logements, le crédit d'impôt pour la transition énergétique sera recentré sur certaines dépenses et prorogé jusque fin 2018. Dès 2019, il se transformera en un mécanisme de prime à percevoir dès l'achèvement des travaux.

Concernant les entreprises, le taux réduit d'im-

position de 19 % sur les plus-values résultant de la cession de locaux professionnels en vue de leur transformation en logements devrait être prorogé jusqu'à fin 2020 sur les zones tendues et inclure les terrains à bâtir.

Selon certains professionnels, ces mesures fiscales positives pour le secteur immobilier risquent de voir leurs effets sur l'offre de logements atténués par une autre disposition du projet de loi de finances 2018, à savoir la création de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI).

Le remplacement de l'impôt de solidarité sur la fortune par ce nouvel impôt répond à la volonté affichée du Gouvernement «de taxer la rente immobilière pour réorienter l'épargne vers l'économie productive». C'est la raison pour laquelle son assiette devrait ne porter que sur les actifs immobiliers non affectés à l'activité professionnelle de leur propriétaire.

**«En créant un impôt ciblé sur la fortune immobilière, [...] ne risque-t-on pas de créer une discrimination fiscale susceptible de peser sur l'investissement locatif ?»**

On peut s'interroger sur cette notion d'économie productive que cherche à promouvoir le Gouvernement dans la mesure où elle semble exclure *de facto* les activités de location immobilière. Or, un propriétaire bailleur, qui acquitte des droits de mutation, est susceptible d'employer des ouvriers pour effectuer des tra-

voux de réparation et d'acheter des meubles s'il s'agit de locations meublées, ce qui contribue effectivement à l'économie réelle.

En créant un impôt ciblé sur la fortune immobilière, et en excluant les revenus fonciers du prélèvement forfaitaire unique, ne risque-t-on pas de pénaliser fiscalement l'investissement locatif ?

Outre la hausse des prix qui résulterait de la baisse de l'offre locative, la réforme pourrait avoir pour conséquence un arbitrage de la part des potentiels investisseurs du secteur immobilier. Au cas par cas, tenant compte des incitations fiscales prévues par le Plan logement mais également du coût fiscal que représente l'IFI, ces contribuables pourraient finalement choisir d'affecter leur épargne à d'autres types d'actifs. ■

## Inclusion des titres cotés dans l'assiette de l'IFI : une logique discutable, source d'incertitudes

**Naturellement plus restreinte que celle de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) paraissait devoir être aussi plus simple à déterminer. La réalité promet d'être assez différente. En visant, de manière très large, la détention indirecte d'immeubles, le nouveau dispositif crée de nombreuses sources de questions et d'incertitudes, que l'inclusion dans son champ des titres cotés illustre à merveille.**

Le projet de loi de finances adopté en première lecture par l'Assemblée nationale prévoit que l'assiette de l'IFI inclut la fraction de la valeur des titres de sociétés représentative de biens immobiliers, y compris lorsque les sociétés ne sont pas à prépondérance immobilière, et quel que soit le nombre de niveaux d'interposition.

Seules sont exclues de cette conception très extensive des titres à inclure dans l'assiette de l'IFI les participations directes ou indirectes de moins de 10 % dans des sociétés ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, ainsi que dans certains fonds ou organismes de placement collectifs dont l'actif est constitué directement ou indirectement à moins de 20 % de biens ou droits immobiliers.

Par principe, les titres de sociétés cotées sont donc dans l'assiette de l'IFI lorsque le redevable détient, au sein de son foyer fiscal, plus de 10 % du capital et des droits de vote de la société ou lorsque la société a une activité civile ou «patrimoniaire». Cette définition suscite, au minimum, deux interrogations de principe et une difficulté pratique de nature à rendre l'inclusion des titres de sociétés cotées dans l'assiette de l'IFI délicate à appliquer.

La première interrogation porte sur le bien-fondé de l'inclusion dans l'assiette de l'IFI de détentions de moins de 10 % dans des sociétés cotées – alors même que ces dernières, quelle que soit la composition de leur actif, ne relèvent généralement pas de la réglementation fiscale applicable à la plupart des sociétés immobilières (par exemple, en matière de taxation des plus-values et de droits de mutation sur les cessions de titres, ou de taxe de 3 % sur les

immeubles). Cette inclusion a pour effet d'attirer dans le champ de l'IFI des détentions de titres qui s'apparentent fondamentalement plus à des investissements de portefeuille et à des placements mobiliers qu'à des détentions indirectes d'actifs immobiliers.

La seconde interrogation est liée à la définition de l'activité de la société : seules sont visées les sociétés cotées ayant une activité civile ou patrimoniale.

Or, la notion d'activité civile ou patrimoniale semble antinomique avec la réalité d'une société cotée, même foncière, qui a vocation à animer un groupe ou à exercer directement ou indirectement différentes activités, dont certaines commerciales, et dont la gestion devrait en principe être qualifiée de professionnelle plutôt que de patrimoniale.

Par ailleurs, cette inclusion est susceptible de générer une difficulté qui pourrait, en pratique, en limiter singulièrement la portée. La détermination de la fraction de la valeur des titres d'une société cotée à déclarer à l'IFI, qui est délicate dès lors que la société détient des actifs et passifs de natures différentes, risque en effet d'être particulièrement complexe pour des sociétés cotées.

Or, le projet de texte de loi prévoit fort heureusement que le redevable de bonne foi, actionnaire minoritaire d'une société, ne subira aucun rehaussement s'il peut démontrer qu'il n'était pas en mesure de disposer des informations nécessaires pour estimer la fraction de la valeur des titres représentative de l'immobilier indirectement détenu. Cette clause de sauvegarde risque d'être d'application courante pour les titres de sociétés cotées si celles-ci sont maintenues dans le champ du dispositif. ■



Par **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 intra-groupes et à l'immobilier. frederic.gerner@cms-bfl.com

# IFI : conditions d'exonération de l'immobilier commercial détenu par des sociétés

**L'assiette du nouvel impôt sur la fortune immobilière (IFI) exclurait les actifs immobiliers affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société qui les détient, ou d'une société du même groupe si la société dont le redevable détient les titres exerce également une activité éligible.**



Par **Pierre Carcelero**, avocat associé en fiscalité. Il traite notamment des dossiers d'acquisition et de restructuration de groupes immobiliers cotés et non cotés et les conseille sur leurs opérations. Il est chargé d'enseignement en droit fiscal à l'Université de Montpellier. pierre.carcelero@cms-bfl.com



et **Charlotte Guincestre**, avocat en fiscalité. Elle intervient plus particulièrement, tant en conseil qu'en contentieux, dans les domaines de la fiscalité des entreprises et des personnes physiques ainsi que de la fiscalité immobilière. charlotte.guincestre@cms-bfl.com

**L**a réforme tend à exonérer de nombreux actifs auparavant soumis à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) mais retient notamment dans l'assiette du nouvel impôt la valeur des titres d'entreprises à hauteur de la fraction représentative des biens ou droits immobiliers qu'elles détiennent directement ou indirectement. L'exonération de certains biens immobiliers serait subordonnée à leur affectation à une activité éligible (futur article 965 du Code général des impôts – CGI).

Le champ d'application des activités exonérées reprendrait la doctrine actuelle selon laquelle les activités commerciales au sens des articles 34 et 35 du CGI sont éligibles à l'exonération<sup>1</sup>.

Pour les activités d'hôtellerie (auxquelles devraient être assimilées les activités de para-hôtellerie) et les activités de mar-

chands de biens, cette exonération appelle quelques observations. Les moyens d'activité (hôtel, siège) et les biens objets de l'activité (stock) devraient bénéficier de l'exonération pour autant qu'ils sont détenus dans les conditions précitées. Nous rappelons que les immeubles constituant

les stocks des marchands de biens peuvent être donnés en location dans l'attente de leur revente. Dans ce cas, il conviendra de pouvoir justifier des démarches en vue de leur revente pour éviter que ces immeubles puissent être considérés comme rattachables à une activité foncière (éventuellement accessoire).

D'autres activités appellent quelques précisions particulières.

## Promotion immobilière

Les titres de sociétés exerçant une activité de promotion immobilière pourront être exonérés, ainsi que les créances permettant le financement des filiales.

Rappelons qu'en matière d'ISF, les comptes-courants détenus par les associés sont en principe imposés<sup>2</sup> mais que l'IFI ne portera pas sur les créances. Cela devrait conduire à ne plus pénaliser les modes de financements intra-groupes nécessaires à l'exercice de l'activité.

## Location meublée

L'activité de location meublée de logements sera exonérée dans des conditions différentes selon que l'activité est exercée directement ou au travers d'une société.

Dans le premier cas, le propriétaire devrait être inscrit au RCS, dégager des recettes annuelles supérieures à 23 000 euros et ces revenus devraient représenter plus de 50 % des revenus professionnels

du foyer fiscal (conditions identiques à celles prévues en matière d'ISF).

Dans le second cas, et alors même que l'activité de location meublée est qualifiée de commerciale par l'article 35 du CGI, l'exonération serait subordonnée au respect des conditions suivantes :

– s'il s'agit d'une société de personnes non soumise à l'impôt sur les sociétés (IS), le contribuable devra y exercer

son activité principale ;

– s'il s'agit d'une société soumise à l'IS, le contribuable devrait exercer à titre de profession principale une des fonctions de direction visées par la loi et rémunérées, lui procurant plus de la moitié de ses revenus professionnels ; il devrait également détenir, seul ou avec son groupe familial, au moins 25 % des droits de vote de cette société.

On notera que le projet de texte, en cours de discussion, ne précise pas les conditions dans lesquelles un contribuable exerçant une telle activité, tant directement que via une société, pourrait éventuellement être exonéré à raison des immeubles affectés à cette activité. ■

**«Le champ d'application des activités exonérées reprendrait la doctrine actuelle selon laquelle les activités commerciales au sens des articles 34 et 35 du CGI sont éligibles à l'exonération.»**

1. BOI-PAT-ISF-30-30-10-10 n° 40.  
2. Une tolérance est applicable aux comptes-courants des associés dirigeants de sociétés civiles de construction-vente : BOI-PAT-ISF-30-30-40-20-20120912 n° 190.

# IFI et biens professionnels : une large exonération... à ce stade

**S**i le texte adopté en première lecture par l'Assemblée nationale définit l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) comme «*un impôt annuel sur les actifs immobiliers*», le projet de loi de finances initialement présenté par le Gouvernement définissait le champ d'application de l'IFI en se référant aux seuls «*actifs immobiliers non affectés à l'activité professionnelle de leur propriétaire*». Une telle modification du texte de loi était susceptible de faire naître des craintes relatives à une éventuelle taxation à l'IFI de l'ensemble du patrimoine immobilier professionnel. Il n'en est heureusement rien.

En effet, en dépit de cette modification rédactionnelle, l'exonération des biens immobiliers affectés

à une activité professionnelle du redevable reste d'actualité puisque les rédacteurs entendent transposer, pour les besoins de l'IFI, le régime des biens professionnels permettant actuellement d'exonérer de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) les biens ou parts de

sociétés dans lesquelles le redevable exerce son activité. Par ailleurs, les biens immobiliers affectés à une activité opérationnelle seraient également exclus de l'assiette de l'IFI, indépendamment de la poursuite d'une activité professionnelle éligible par le redevable.

Seraient ainsi exonérés les biens immobiliers détenus par le redevable de l'IFI et affectés à :

– son activité principale industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale (activité «opérationnelle») ; ou

– l'activité opérationnelle d'une société de personnes soumise à l'impôt sur le revenu et dans laquelle ledit redevable exerce son activité principale ; ou enfin

– l'activité opérationnelle d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés (IS), sous réserve que le redevable y exerce, à titre principal, une fonction de direction qui donne lieu à une rémunération normale représentant plus de la moitié de ses revenus professionnels, et que le redevable détienne au moins 25 % des droits de vote (étant précisé que le respect de ce seuil pourrait ne pas être exigé lorsque la valeur brute de la participa-

tion détenue par le redevable excéderait 50 % de la valeur brute de son patrimoine).

L'assiette de l'IFI comprendrait, par principe, les biens ou droits immobiliers détenus directement par le contribuable et les parts ou actions de sociétés à hauteur de la fraction de leur valeur représentative de biens ou droits immobiliers détenus directement ou indirectement par ces dernières ; mais le texte précise, dans sa version actuelle, que seraient notamment exonérés les biens immobiliers :

– détenus directement par la société dont le redevable détient les titres, par une filiale directe ou indirecte, lorsque ces biens sont affectés à l'activité opérationnelle de la société qui les

détient. Il est précisé à cet égard qu'aucune condition de nature d'activité n'est requise pour la société dont le redevable détient les titres, cette activité pouvant dès lors être civile ou patrimoniale lorsque les immeubles sont détenus par une de ses filiales ou sous-filiales ;

– détenus directement ou indirectement par une société exerçant une activité opérationnelle et dont le redevable détient les titres lorsque ces biens sont affectés à l'activité de cette société, de la société propriétaire des immeubles ou d'une société dans laquelle la société dont le redevable détient les titres possède directement ou indirectement la majorité des droits de vote ou exerce en fait le pouvoir de décision.

En l'état du projet, et sous réserve de respecter les conditions d'éligibilité, les contribuables devraient donc bénéficier d'une relativement large exonération au titre de l'immobilier dit professionnel, couvrant :

– tant les biens immobiliers détenus directement par le redevable et affectés à son activité professionnelle, qu'elle soit exercée à titre individuel, via une société translucide ou au sein d'une société soumise à l'IS ;

– que les biens immobiliers détenus par l'intermédiaire de sociétés ou d'organismes lorsque ces biens sont affectés à l'activité principale opérationnelle du redevable, quelles qu'en soient les modalités d'exercice. ■



Par **Jean-Charles Benois**, avocat conseil en fiscalité. Il intervient tant à destination des groupes de sociétés que des particuliers, notamment sur l'ensemble de leurs problématiques immobilières.  
jean-charles.benois@cms-bfl.com



et **Alexia Cayrel**, avocat en fiscalité. Elle conseille aussi bien les particuliers que les sociétés, notamment dans la structuration de leurs opérations transactionnelles immobilières.  
alexia.cayrel@cms-bfl.com

# Déduction du passif : un dispositif IFI potentiellement inéquitable ou pour le moins pénalisant



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-bfl.com

L'impôt sur la fortune immobilière (IFI), adopté par l'Assemblée nationale, présente de nombreuses similitudes par rapport à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), s'agissant du patrimoine immobilier à retenir, sauf que les règles de déduction des dettes du contribuable sont en revanche profondément modifiées.

Si, pour les actifs à retenir, il est bien prévu de prendre l'intégralité des biens ou droits de nature immobilière, en l'état actuel du projet de loi, les dettes immobilières pourraient n'être retenues que partiellement.

## La redéfinition des dettes déductibles

En matière d'ISF, le patrimoine imposable était déterminé après déduction des dettes grevant son patrimoine au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, à sa charge personnelle et justifiées par lui. L'IFI quant à lui ne permettra la déduction que des dettes afférentes à des actifs imposables, existantes au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition et effectivement supportées par le redevable. Sont déductibles les dettes afférentes aux dépenses d'acquisition des biens ou droits immobiliers, aux dépenses d'amélioration, de construction, de reconstruction ou d'agrandissement ainsi qu'aux dépenses de réparation et d'entretien de ces mêmes biens.

En ce qui concerne la déductibilité des impôts, l'ISF permettait la déduction de tous ceux dont le fait générateur se situait au plus tard au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition et qui restaient à payer à cette date. De ce fait, l'ISF était lui-même déductible. L'IFI restreint la liste des impôts déductibles en prévoyant que seuls sont déductibles les impôts dus «à raison de la propriété des biens», notamment la taxe foncière et la taxe sur les locaux vacants. La taxe d'habitation ainsi que les impositions dues au titre de l'exploitation du bien immobilier ne seraient donc pas déductibles. Même si ce point n'est pas précisé par le texte, la déductibilité de l'IFI de sa propre base de calcul devrait logiquement être admise

dès lors que cet impôt sera bien dû «à raison des dites propriétés».

## L'exclusion de certains prêts

Ne pourront être déduits les prêts contractés directement ou indirectement auprès d'un membre du foyer fiscal ou du groupe familial (sauf s'il est justifié du caractère normal des conditions du prêt) ainsi que les prêts contractés auprès d'une société contrôlée directement ou indirectement par l'un des membres du groupe familial.

Enfin, pour valoriser les parts de société détenant des biens immobiliers, certaines dettes contractées directement ou indirectement par la société ne seront pas prises en compte. La

non-déductibilité pourra toutefois être évitée si le contribuable justifie du caractère normal des conditions du prêt et notamment du respect des échéances, du montant et du caractère effectif du remboursement. On peut néanmoins craindre que le texte ne laisse ici à

l'Administration une marge d'interprétation trop importante.

**«En l'état actuel du projet de loi, les dettes immobilières pourraient n'être retenues que partiellement.»**

## Le traitement des prêts *in fine*

Les dettes nées d'un prêt *in fine* ne seront que partiellement déductibles. Le contribuable devra établir des annuités théoriques en divisant le montant de l'emprunt par le nombre total d'années de l'emprunt. Seule la somme de ces annuités correspondant au nombre d'années restant à courir jusqu'au terme prévu sera déductible. On peut légitimement s'interroger sur l'absence totale de mesures de souplesse, notamment lorsque les caractéristiques de ce prêt ont pour objet de prendre en compte les capacités évolutives de remboursement d'un emprunteur.

## La création d'un plafond de déduction

L'IFI intègre un mécanisme de plafonnement du passif déductible. Lorsque la valeur du patrimoine taxable est supérieure à 5 millions d'euros et que le montant des dettes excède 60 % de ce patrimoine, la fraction des dettes excédant cette

limite (de 60 %) ne sera déductible qu'à hauteur de la moitié de cet excédent.

*Exemple : un contribuable dispose d'un patrimoine imposable de 10 millions d'euros. Le montant total de ses dettes déductibles est de 8 millions d'euros, soit plus de 60 % de la valeur des actifs. En vertu du plafonnement (son patrimoine étant supérieur à 5 millions d'euros), son passif déductible sera donc limité à :  $6 M + [50 \% (8 M - 6 M)] = 7 \text{ millions d'euros}$  (au lieu de 8 millions d'euros).*

Ce dispositif introduit un véritable effet de seuil autour d'un patrimoine égal à 5 millions d'euros. Celui-ci – non assorti du moindre lissage – suscite l'interrogation à la lumière des principes de proportionnalité et d'égalité devant l'impôt. En effet, un contribuable avec un patrimoine imposable de 4,9 millions d'euros et un passif déductible de 4,9 millions d'euros aurait un patrimoine net taxable égal à 0 alors que celui dont la valeur des biens imposables est de 5,1 millions d'euros avec un passif de 4,9 millions d'euros aurait un patrimoine taxable de 1,2 million d'euros !

### Sans oublier quelques points à éclaircir

#### ● Le rachat de prêt

Le prêt issu du rachat du prêt immobilier du

contribuable par un autre établissement de crédit entre-t-il dans le passif déductible du contribuable ?

La réponse, non tranchée dans le projet de loi, devrait naturellement être positive dès lors que cet emprunt est afférent au bien immobilier imposable mais il serait préférable que le texte soit plus explicite.

La solution apparaît plus incertaine dans le cadre de la souscription par le contribuable d'un prêt qui, sans constituer un rachat du prêt immobilier, est affecté au remboursement du prêt immobilier initial. Ce prêt, en l'état actuel du texte, ne serait pas déductible dès lors qu'il ne serait pas afférent à un actif imposable.

Cela reviendrait donc à opérer une distinction entre des contribuables pourtant placés dans la même situation.

#### ● La constitution d'une hypothèque sur un bien immobilier imposable

Pour garantir un prêt non immobilier – par

exemple dans le cadre de son activité professionnelle – un entrepreneur est amené à apporter en garantie un bien immobilier personnel. Il en va de l'avenir de son investissement « productif ». Or, on sait que le projet de texte de loi ne permettra pas la prise en compte du passif résultant de l'emprunt et on pourrait craindre que l'Administration n'admette pas la prise en compte d'une décote pour apprécier la valeur vénale du bien immobilier.

Si l'Administration raisonnait de la sorte, ce contribuable – en tant que redevable de l'IFI – serait traité de la même façon qu'un propriétaire – non endetté – d'un bien foncier de même valeur, ce qui pourrait apparaître comme non conforme à l'objectif initial du dispositif. Il serait équitable que le législateur, voire l'Administration dans ses futurs commentaires, permette la prise en compte du prêt à hauteur de l'hypothèque consentie.

#### ● Les prêts adossés

Il est courant que pour présenter des taux moyens compétitifs, des banques proposent, pour un même investissement, plusieurs prêts adossés dont certains ont un remboursement progressif voire différé.

Ce type de prêt pourrait soulever des interrogations notamment du fait du traitement particulier qui est réservé aux prêts *in fine* même si strictement, quand on fait masse des différents prêts qui le composent, il ne devrait pas pouvoir y être assimilé.

Il serait utile que le législateur ou l'Administration clarifient le point en écartant la prise en compte nécessairement

linéaire du ou des prêts à remboursement différé prévus pour ce type d'emprunt.

Il est encore ici difficile de comprendre la justification de la distorsion à laquelle le projet de loi aboutirait selon la typologie et le niveau des dettes immobilières contractées. Et il reste encore quelques semaines au Parlement pour rectifier la donne. A défaut, faudra-t-il compter sur la vigilance du Conseil constitutionnel ? Il y a fort à parier que nombreux seront ceux qui pourraient trouver légitime de lui signaler tout ou partie des déséquilibres constatés. ■

**«Il est encore ici difficile de comprendre la justification de la distorsion à laquelle le projet de loi aboutirait selon la typologie et le niveau des dettes immobilières contractées.»**

# Non-respect partiel d'un engagement de revendre : modalités de taxation favorables et application large

**La doctrine administrative fixant les modalités de calcul des droits de mutation dus en cas de non-respect partiel d'un engagement de revendre est applicable aux affaires en cours et s'impose aux services fiscaux, quels qu'aient été le délai pour revendre (cinq ou deux ans) et le prix des ventes intervenues dans cette période.**



Par **Gaëtan Berger-Picq**, avocat associé en TVA. 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-bfl.com

L'article 1115 du Code général des impôts prévoit que tout assujetti à la TVA peut bénéficier d'une taxation au taux réduit de la taxe de publicité foncière à 0,715 % s'il prend l'engagement de revendre le bien dans un délai de cinq ans généralement (deux ans dans certains cas).

En cas de non-respect, l'assujetti est redevable du complément des droits qu'il aurait dû payer selon le droit commun (généralement 5,80 %), majoré de l'intérêt de retard à 0,40 %

par mois. Lorsqu'une partie seulement de l'immeuble est revendue dans le délai imparti, se pose la question de savoir comment calculer ce complément de droits.

L'Administration y a apporté la réponse suivante, dans une instruction publiée le

27 avril 2011 (7 C-2-11, désormais sous le n° 110 du BOI-ENR-DMTOI-10-50) : *«Lorsqu'à l'échéance du délai de cinq ans, l'engagement de revendre n'est respecté que pour une fraction du bien sur lequel il portait, l'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, ainsi que des frais et intérêts de retard qui en résultent, à hauteur de la différence entre le prix auquel il avait acquis le bien et le prix auquel a été vendu la (ou les) fraction du bien pour laquelle l'engagement a été respecté. Cette solution s'applique par parcelle ou lot lorsque leur prix d'acquisition a été distingué dans l'acte.»*

L'Administration prend l'exemple d'un acheteur-revendeur qui achète un immeuble comportant six lots pour un prix global de 1 000 euros et prend l'engagement de les revendre dans les cinq ans. Dans ce laps de temps, il parvient à revendre tous les lots à l'exception du n° 5, pour un total de 1 200 euros. Le prix total auquel ont été cédés les autres lots étant supérieur au prix d'acquisition, l'engagement

est réputé respecté.

En revanche, si le prix d'acquisition du lot n° 5 avait été distingué dans l'acte, par exemple pour 100 euros, l'engagement de revendre ce lot n'aurait pas été respecté, entraînant l'exigibilité des droits et intérêts sur cette base de 100 euros.

Plusieurs décisions récentes précisent la portée de cette solution doctrinale et invalident les positions restrictives adoptées par certains services fiscaux.

C'est ainsi que la cour d'appel de Paris a jugé le 9 octobre 2017 (15/18552, société GFLBI) que la solution est opposable à l'administration fiscale depuis le jour de sa publication et qu'elle s'applique donc notamment aux acquisitions réalisées antérieurement, dès lors que le délai pour revendre expirait après cette date.

D'un point de vue pratique, cela signifie que sont visées :

- toutes les opérations qui n'ont pas déjà fait l'objet d'un paiement complémentaire. Le contribuable doit alors être attentif à la méthode de calcul retenue lorsque le rehaussement intervient ;
- et celles qui ont fait l'objet d'un paiement complémentaire, lorsque le délai pour revendre expirait après le 27 avril 2011. Dans ce cas, si la méthode retenue n'a pas été la bonne et si le délai de contestation n'est pas expiré, le contribuable peut déposer une réclamation pour obtenir l'application de la nouvelle doctrine.

Par ailleurs, deux jugements du tribunal de grande instance de Paris (30 janvier 2017, 16/06327, SNC 13-18 et 24 mars 2017, 15/06901, SNC du Trocadéro, tous deux définitifs) confirment que la solution doctrinale s'applique :

- que l'engagement de revendre soit enserré dans un délai de cinq ou de deux ans ;
- que le prix des ventes réalisées dans le délai soit supérieur ou inférieur au prix d'acquisition. ■

**«Plusieurs décisions récentes précisent la portée de cette solution doctrinale et invalident les positions restrictives adoptées par certains services fiscaux.»**

# Le décret d'application de la TCBCCE enfin publié !

Le régime de la taxe pour création de bureaux, locaux commerciaux et de stockage (TCBCE), défini par la loi de finances rectificative n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2016. Il s'applique aux projets dont les demandes d'autorisation d'urbanisme ont été déposées après cette date. Avec près d'une année de retard, un décret d'application vient enfin d'être publié. Il remplace les articles R. 520-1 et suivants du Code de l'urbanisme dont la rédaction n'avait pas été modifiée malgré deux réformes de grande ampleur intervenues en 2010 et 2015. Les modifications suivantes ont été apportées au régime antérieur.

### Champ d'application de la taxe

L'article L. 520-2 du Code de l'urbanisme énumère les opérations de transformation entrant dans le champ d'application de la taxe.

L'article R. 520-2 précise que ces opérations de transformation s'entendent des opérations réalisées avec ou sans travaux. Il ajoute également à la lettre de l'article L. 520-2 en soulignant que cette notion inclut également la transformation d'un local exonéré en application de l'article L. 520-6 du Code de l'urbanisme en un local non exonéré.

### Fait générateur

Reprenant l'ancienne rédaction du code, l'article R. 520-3 du Code de l'urbanisme précise le fait générateur de la TCBCCE. Cette taxe est ainsi due à la survenance de l'un des événements suivants :

- début des travaux si aucune autorisation d'urbanisme n'est requise ;
- changement d'affectation si aucune autorisation d'urbanisme n'est requise ;
- délivrance de l'autorisation d'urbanisme ;
- procès-verbal d'infraction constatant l'achèvement des constructions et des aménagements réalisés sans autorisation d'urbanisme.

### Exonérations

Si la loi du 29 décembre 2015 n'avait pas modifié les cas d'exonération en matière de TCBCCE, le décret du 2 octobre 2017 remplace les anciennes dispositions définissant les cas d'exonération.

Sont désormais définis :

- les locaux de recherche : il s'agit des locaux et de leurs annexes de toute nature utilisés pour des activités ayant «le caractère de recherches fondamentales ou de recherches appliquées comportant des aménagements particuliers les rendant impropres à une autre utilisation». Cette rédaction s'inspire largement de celle applicable en matière de taxe annuelle sur les bureaux, locaux commerciaux et de stockage en région Île-de-France ;
- les établissements industriels : il s'agit d'établissements dont l'activité nécessite «d'importants moyens techniques lorsqu'elle consiste dans la fabrication ou la transformation de biens».

### Calcul et plafonnement de la taxe

Le nouvel article R. 520-7 vient préciser les modalités de calcul du bénéfice de l'exonération prévue par l'article L. 520-8 du Code de l'urbanisme, applicable aux opérations de démolition-reconstruction. Reprenant la pratique administrative, il est

désormais expressément prévu que sont déduites du calcul de la TCBCCE les surfaces passibles de cette taxe démolies et reconstruites en vue d'un usage identique.

Toutefois, les modalités de calcul du plafonnement

de la TCBCCE n'ont pas été précisées. En effet, il est seulement indiqué que les coûts pris en considération sont ceux relatifs à l'acquisition et à l'aménagement du terrain ainsi que les coûts de démolition.

### Déclaration des surfaces passibles de la taxe

Les modifications apportées au régime de la TCBCCE seront intégrées dans le nouveau formulaire Cerfa, non encore publié. Il devra notamment comporter les éléments d'information suivants :

- caractéristiques et affectation des locaux projetés ;
- détail et justification des éléments nécessaires au calcul du plafonnement de 30 % de la taxe ;
- montant de la taxe versée au titre d'une précédente affectation afin de bénéficier des droits acquis prévus à l'article L. 520-12 du Code de l'urbanisme. ■



Par **Céline Cloché-Dubois**, avocat conseil en droit de l'urbanisme et de l'environnement. Elle intervient tant en conseil qu'en contentieux auprès des entreprises et des personnes publiques.  
celine.cloche-dubois@cms-bfl.com

# La Cour de cassation confirme sa sévérité à l'égard du diagnostiqueur d'amiante

Cass. 3<sup>e</sup> civ., 14 septembre 2017, n° 16-21 942



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-bfl.com



et **Simon Estival**, avocat en droit immobilier. Il intervient dans tous les domaines du droit immobilier, notamment en matière de baux commerciaux, copropriété, construction et avant-contrats immobiliers.  
simon.estival@cms-bfl.com

**E**n application de l'article L. 271-4 du Code de la construction et de l'habitation, les vendeurs et les bailleurs ont l'obligation de faire établir et de produire des rapports faisant état de la présence ou de l'absence d'amiante.

Le diagnostiqueur engage :

- sa responsabilité pénale s'il ne satisfait pas aux obligations qui pèsent sur sa profession, tant en termes de compétences, d'organisation, de certification, d'assurance que d'impartialité et d'indépendance (cf. articles L. 271-6 et R. 271-1 à R. 271-4 du Code de la construction et de l'habitation) ;
- sa responsabilité contractuelle à l'égard de son donneur d'ordre (généralement le vendeur ou le bailleur) sur le fondement des articles 1103 et 1231-1 du Code civil ;

- sa responsabilité délictuelle à l'égard des tiers (généralement l'acquéreur) sur le fondement des articles 1240 et 1241 du Code civil, en cas de manquement à ses obligations. Les techniques de repérage de l'amiante sont décrites dans des dispositions légales, réglementaires et normatives très précises.

Ainsi, le diagnostiqueur missionné pour rechercher la présence d'amiante se doit de la repérer dès lors qu'elle est décelable à l'aide des techniques qui lui sont imposées, à savoir des constats visuels des parties accessibles de l'immeuble (cf. norme NF X46-020 relative au repérage de matériaux et produits contenant de l'amiante dans les immeubles bâtis) ; la jurisprudence apprécie ses obligations avec exigence.

A cet égard, il a été jugé que le diagnostiqueur commet une faute s'il n'a pas repéré un revêtement de sol amianté sous un parquet flottant dès lors que celui-ci était visible dans les placards ou au niveau des découpes du parquet autour des huisseries (CA Grenoble, 4 septembre 2012, n° 11-00444).

En effet, le diagnostiqueur qui a reçu une mission complète de diagnostic n'est « pas en droit de limiter son intervention à un simple contrôle visuel ni à certaines parties de l'immeuble », et doit donc « procéder à une recherche systématique » (Cass. 3<sup>e</sup> civ.,

3 janvier 2006, n° 05-14 380).

La Cour de cassation a, avec une extrême rigueur, ainsi considéré que :

- commet un manquement à ses obligations le diagnostiqueur qui se borne à effectuer un repérage sur les matériaux et produits accessibles sans « sondage sonore suffisant à lui faire suspecter la présence d'amiante » (Cass. 2<sup>e</sup> civ., 17 septembre 2009, n° 08-17 130) ;
- même si le contrôle de la présence d'amiante n'implique pas de travaux destructifs (cf. articles R. 1334-20 et R. 1334-21 du Code de la santé publique), « le contrôle auquel devait procéder le diagnostiqueur n'était pas purement visuel, mais [...] il lui

appartenait d'effectuer les vérifications n'impliquant pas de travaux destructifs » (Cass. 3<sup>e</sup> civ., 21 mai 2014, n° 13-14 891). Dans un récent arrêt du 14 septembre 2017, la Cour de cassation confirme fermement cette jurisprudence en considérant que « l'opérateur ne pouvait pas limiter son intervention à un simple contrôle visuel mais devait mettre en

œuvre les moyens nécessaires à la bonne exécution de sa mission », par exemple des « sondages non destructifs, notamment sonores ».

Cet arrêt important, favorable aux intérêts des acquéreurs et des preneurs, s'inscrit dans un courant jurisprudentiel, dorénavant bien établi, sur l'étendue de l'obligation du diagnostiqueur et les moyens à mettre en œuvre pour procéder au repérage d'amiante.

Il consacre le caractère insuffisant des simples contrôles visuels en affirmant que le diagnostiqueur doit réaliser de véritables sondages sur le bien, sans pour autant que ceux-ci soient destructifs.

En définitive, le diagnostiqueur est, au regard de la jurisprudence de la Cour de cassation, tenu d'aller au-delà des méthodes prévues par l'actuelle norme NF X46-020, laquelle a été mise à jour et a, depuis le 1<sup>er</sup> octobre 2017, remplacé l'ancienne version datant de 2008. ■

**«Cet arrêt [...] s'inscrit dans un courant jurisprudentiel, dorénavant bien établi, sur l'étendue de l'obligation du diagnostiqueur et les moyens à mettre en œuvre pour procéder au repérage d'amiante.»**

# Comment lire les nouveaux avis de taxe foncière et de CFE ?

**Avec la révision cadastrale applicable à compter de 2017, vous découvrez des avis d'imposition comportant des bases différentes de celles imposées jusqu'en 2016. Diverses vérifications sont possibles malgré des mécanismes complexes.**

Cela faisait sept ans que la révision cadastrale était en chantier. Les avis 2017 sont donc les premiers à comporter les nouvelles bases imposables et la compréhension de ces derniers n'est pas simple.

Dans la grande majorité des cas, les contribuables constatent de très faibles écarts avec les impositions de 2016. C'est le résultat des mécanismes d'accompagnement qui atténuent les effets de la réforme. Ainsi, le ministère annonce que 98,5 % des locaux subissent une variation à la hausse ou à la baisse de moins de 10 % et/ou de 150 euros.

Rappelons que la nouvelle base révisée après réforme est :

– affectée d'un coefficient de neutralisation assurant aux collectivités locales

des recettes identiques à celles qu'elles auraient perçues sans réforme. En pratique, les coefficients peuvent conduire à des abattements compris entre 82 % et 50 %. Ces coefficients étant propres à chaque collectivité, vous constatez que des bases différentes d'une collectivité à une autre sur vos avis de taxe foncière (TF) et de contribution foncière des entreprises (CFE) ;

– diminuée ou augmentée de 50 % de l'écart constaté en 2017 entre la base révisée et celle avant réforme, lié au mécanisme du planchonnement. C'est le résultat de ces opérations que vous constaterez en ligne «base» de l'avis de TF et en ligne 2 de l'avis de CFE.

Puis sont appliqués sur cette base les taux d'imposition de 2017 des collectivités locales pour déterminer l'impôt brut inscrit en ligne «cotisation» des avis de TF et sur la ligne 18 de l'avis de CFE. Ces montants sont ceux que vous devriez acquitter en 2026, en l'absence de revalorisation des bases et d'augmentation des taux d'imposition.

Toutefois, un dernier mécanisme d'accompagne-

ment est prévu pour lisser sur dix ans l'effet de la réforme sur la taxe à payer au travers du mécanisme du lissage. Le lissage consiste à diminuer ou à augmenter l'impôt qui aurait été dû sans réforme d'un dixième de l'écart constaté en 2017 entre l'impôt avec réforme et l'impôt sans réforme.

Ainsi, la cotisation 2017 apparaissant en ligne «cotisation lissée» sur l'avis de TF ou en ligne 19 de l'avis de CFE est égale à l'impôt sans réforme majoré ou minoré d'un dixième du lissage. Ce lissage calculé par collectivité est repris globalement dans la case d'information en bas à gauche de l'avis de TF ou en lignes 185 ou 186 de l'avis de CFE.

Nous attirons votre attention sur le fait que le planchonnement et le lissage sont calculés en 2017

en valeur absolue et n'évolueront jamais sur la période de lissage. Il est donc nécessaire de les contrôler.

Vous l'aurez compris, il sera moins facile de lire ses avis d'imposition 2017, contrairement à ce qu'il était possible de faire jusqu'en 2016.

La seule solution qui s'offre aux contribuables est de demander la fiche d'évaluation révisée auprès du cadastre pour la TF

et du service des impôts des entreprises pour la CFE. Une application a été développée permettant aux services fiscaux d'éditer, sur demande des contribuables, des formulaires uniformisés d'explications. Nous ne pouvons que vous inviter à demander ces fiches d'évaluations révisées, seul moyen de contrôler vos impositions.

Nos premiers constats confirment cette nécessité.

L'administration fiscale a par exemple profité de la révision pour modifier la base avant réforme de sorte que cela influe sur le planchonnement et le lissage. Dans d'autres cas, la base révisée ne correspond pas strictement à celle résultant des déclarations 6660 REV adressées par les propriétaires en 2013. Avec cette réforme adoptée dans un objectif de simplification, attendez-vous à des surprises en examinant de façon détaillée vos impositions 2017. ■



Par **Laurent Chatel**, avocat associé en fiscalité, responsable du service impôts locaux. Dans le cadre des opérations immobilières, il est amené à contrôler les valeurs foncières servant d'assiette à la fiscalité locale, à auditer lesdites valeurs dans le cadre des «deals» de cession de parcs immobiliers, et à négocier avec les services fiscaux les conditions d'imposition à la fiscalité locale en matière d'opérations de restructurations lourdes. [laurent.chatel@cms-bfl.com](mailto:laurent.chatel@cms-bfl.com)

# L'action en requalification d'une convention en bail commercial



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

**L**a Cour de cassation a récemment rappelé que le point de départ de la prescription de l'action en requalification d'une convention en bail commercial court à compter de la conclusion du contrat.

L'article L. 145-60 du Code de commerce prévoit que toutes les actions exercées en vertu du statut des baux commerciaux se prescrivent par deux ans.

Par un arrêt en date du 14 septembre 2017, la troisième chambre civile de la Cour de cassation est venue rappeler que le «*point de départ de la prescription biennale applicable à la demande tendant à la requalification d'une convention en bail commercial court à compter de la date de conclusion du contrat, peu important que celui-ci ait été renouvelé par avenants successifs*» (Cass. 3<sup>e</sup> civ., 14 sept. 2017, 16-23 590).

Au cas particulier, un bail portant sur un terrain à usage de parking contigu à un hôtel avait été conclu en 1989 pour un an renouvelable par tacite reconduction. Lorsque le bailleur a souhaité mettre fin au bail en 2002, le preneur a revendi-

qué le statut des baux commerciaux. Bien que le bail renouvelé soit considéré comme un nouveau bail, seule la date de conclusion du bail initial est prise en compte pour calculer le point de départ de la prescription biennale.

Cet arrêt est parfaitement conforme à la jurisprudence rendue en matière de requalification d'un contrat de location-gérance (Cass. 3<sup>e</sup> civ., 29 oct. 2008, n° 07-16 185) ou encore d'un bail professionnel en bail commercial (Cass. 3<sup>e</sup> civ., 23 nov. 2011, n° 10-24 163).

Toutefois, cet arrêt a été rendu à propos d'un bail conclu avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2014-626 du 18 juin 2014, dite loi Pinel. Depuis, les clauses qui ont pour effet de faire échec au droit au renouvellement sont réputées non écrites par l'article L. 145-15 du Code de commerce. L'action visant à réputer non écrite une clause étant imprescriptible et n'étant pas enfermée dans un délai de prescription, la jurisprudence sera donc, certainement, amenée à évoluer sur cette question vers une imprescriptibilité de l'action en requalification. ■

## C/M/S Bureau Francis Lefebvre

2 rue Ancelle 92522 Neuilly-sur-Seine Cedex  
Tél. 01 47 38 55 00  
cms.law/bfl

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

 [twitter.com/cmsbfl](https://twitter.com/cmsbfl)

Retrouvez toutes les informations relatives à notre activité en immobilier :



Supplément du numéro 1439 du Lundi 27 novembre 2017

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](mailto:abonnement@optionfinance.fr)

Impression : Megatop - Naintre

N° commission paritaire : 0917 T 83896

