

LA LETTRE DE L'IMMOBILIER

Lundi 10 mars 2014

AU SOMMAIRE

Dossier

Evaluation et réévaluation des actifs immobiliers

● L'expertise préventive : prévenir offre plus de chance de guérir en matière fiscale.

Par Claude Galpin, MRICS REV, président de VIF Expertise p. 2

● Réévaluation d'immeubles au sein d'une SCI : attention danger p. 3

● Déductibilité fiscale de la dépréciation des immeubles : refus, option ou obligation ? p. 4

● Incidences des évaluations et réévaluations des actifs immobiliers en matière de fiscalité locale p. 5

● Critique de la valeur d'un bien immobilier par l'administration fiscale : un pouvoir encadré p. 6

● Patrim : une nouveauté dans le paysage des évaluations en ligne p. 8

● Doit-on réévaluer les immeubles en cas de transfert de siège d'une société étrangère vers la France ? p. 9

● Droits d'enregistrement : solidarité entre vendeur et acquéreur ? p. 10

Actualité

● Responsabilité renforcée du maître d'ouvrage en cas de travail dissimulé p. 11

C'M'S' Bureau Francis Lefebvre
Supplément du numéro 1260
du 10 mars 2014

EDITORIAL

Ce numéro de la Lettre de l'Immobiliér est consacré à l'évaluation et à la réévaluation des immeubles des entreprises.

Nous évoquerons ainsi tout d'abord les conditions dans lesquelles l'Administration peut remettre en cause le prix d'une transaction immobilière pour les besoins du contrôle des droits de mutation et de l'impôt sur les sociétés et pourrions constater que si le Conseil d'Etat semble exiger désormais un écart significatif de valeur pour remettre en cause une transaction, ce principe reste néanmoins incertain s'agissant des actifs immobiliers. Dans le cadre de l'examen des règles applicables en matière de droits de mutation, nous évoquerons la question de la solidarité entre vendeur et acquéreur et distinguerons ainsi la notion de redevable de l'impôt de celle de codébiteur solidaire des droits.

Appliquant l'adage «mieux vaut prévenir que guérir», nous avons ouvert notre tribune à un spécialiste de l'évaluation d'actifs, dont le témoignage ne peut que convaincre de l'utilité de procéder à titre préalable et préventif, aux expertises immobilières. Cette conviction est d'ailleurs partagée par l'Administration elle-même qui a mis en place l'outil d'évaluation Patrim, destiné à permettre aux contribuables d'estimer la valeur de certains de leurs biens immobiliers et auquel nous consacrerons un article.

La connaissance des valeurs d'actifs renvoie par ailleurs à deux sujets distincts, à savoir la politique de dotation des provisions pour dépréciation d'actifs immobiliers et la réévaluation libre des actifs en question.

En ce qui concerne les provisions, nous rappellerons la particularité prévue par l'article 39-1-5-39° alinéa du Code général des impôts qui limite les provisions pour dépréciation à hauteur de la moins-value nette latente existant à raison de l'ensemble des immeubles détenus par l'entreprise.

Les développements que nous consacrerons aux conséquences de la réévaluation des actifs immobiliers concerneront trois situations spécifiques : celle des sociétés de personnes détenues par des associés personnes physiques compte tenu de la décision du Conseil d'Etat du 12 juillet 2013, qui crée un nouveau fait générateur d'imposition des plus-values immobilières, celle des sociétés immobilières étrangères qui transfèrent leur siège social en France pour lesquelles la question de la réévaluation des immeubles français préalablement au transfert de siège reste une question très controversée, enfin celle des locaux dits industriels en matière de fiscalité locale pour lesquels les réévaluations restent sans incidence.

Enfin, nous réserverons, actualité jurisprudentielle oblige, de longs développements à la responsabilité du maître d'ouvrage en matière de sous-traitance au regard de la lutte contre le travail dissimulé et constaterons que la décision commentée de la cour d'appel de Chambéry du 7 novembre 2013 s'inscrit dans le cadre plus large de la lutte contre le travail dissimulé et les fraudes au détachement en Europe. ■

Richard Foissac, avocat associé

L'expertise préventive : prévenir offre plus de chance de guérir en matière fiscale

Par **Claude Galpin**,
MRICS REV, président
de **VIF Expertise**



La difficulté lors d'un contrôle fiscal pour un expert en évaluation immobilière est de réaliser sa mission a posteriori, souvent trois ou quatre ans après les faits. Cette antériorité diminue la force probante de la mission d'expertise en évaluation immobilière visant à contester le bien-fondé d'un redressement de l'administration fiscale même si c'est elle qui a la

charge de la preuve.

Par ailleurs, sur un plan pratique nos expériences en la matière nous ont montré que le lancement d'une mission d'expertise a posteriori dans ce cas de figure se heurte souvent à l'imprécision de la mémoire de la situation lors de la déclaration effectuée par le contribuable. En matière de provisionnement pour dépréciation d'actif par exemple, il n'est pas toujours aisé d'avoir accès à tous les documents de l'époque fondant cette écriture comptable. Parfois même, les personnes ayant décidé de

cette écriture comptable ne sont plus présentes dans la société. Il devient alors extrêmement difficile de connaître le contexte et les motivations des acteurs de l'époque et par voie de conséquence d'expliquer finement les raisons de ce provisionnement. C'est pour cette raison que nous recommandons aujourd'hui à nos clients, comme en médecine, de prévenir plutôt que de guérir.

La réalisation d'une expertise en évaluation immobilière au moment de la déclaration fiscale présente l'avantage de constituer une preuve du bien-fondé des termes, du contexte et des conditions de la déclaration au moment de la survenance des faits et pas a posteriori.

En effet, devant l'Administration pendant la phase de contrôle, la présence d'un rapport permet de cadrer les termes d'un redressement ce qui constitue toujours un atout pour le contribuable puisqu'il bénéficie de la justification d'un tiers indépendant et d'une maîtrise de la logique économique comme dans une négociation.

Devant la commission de conciliation, ou le juge si l'administration fiscale n'a pas suffisamment justifié son redressement, le contribuable emportera souvent un avis favorable notamment grâce à ce travail préalable réalisé à sa demande démontrant également sa bonne foi.

Conformément à la Charte de l'expertise en évaluation immobilière, seul référentiel d'évaluation immobilière commun à tous les experts en France, la mission d'expertise en évaluation immobilière devra faire l'objet d'un contrat d'expertise dans lequel la mission et sa finalité seront explicitement définies. La finalité de la mission ne sera pas la prévention d'un contrôle fiscal mais le cadre de la mission : provision pour dépréciation d'actif, déclaration successorale, ISF, cession de parts ou d'action, etc. Les limites hautes et basses admissibles seront mieux contextualisées si l'évaluation est conduite au moment des faits. Le recours à deux méthodes au moins offre des angles d'analyse immobilière variés pouvant conforter une gestion dynamique de la valeur en amont d'un contrôle fiscal contrairement à la méthode par comparaison souvent réductrice que privilégie systématiquement l'Administration, malgré les recommandations de la Cour des comptes dans son rapport annuel de 2010, d'avoir recours plus systématiquement à la méthode par capitalisation du revenu par exemple. Les éléments de contexte de l'époque de survenance des faits deviennent déterminants.

C'est pour cet ensemble de raisons que nous recommandons de recourir, dès lors que le contexte le justifie, à une expertise en évaluation immobilière préventive. ■

«La réalisation d'une expertise en évaluation immobilière au moment de la déclaration fiscale présente l'avantage de constituer une preuve du bien-fondé des termes, du contexte et des conditions de la déclaration au moment de la survenance des faits et pas a posteriori.»

Réévaluation d'immeubles au sein d'une SCI : attention danger

La réévaluation des actifs immobiliers d'une société civile immobilière détenue par des personnes physiques est en principe sans conséquence sur le revenu foncier. En effet, celui-ci est constitué du seul montant des recettes brutes perçues augmenté des dépenses incombant normalement au propriétaire et mises par convention à la charge du locataire. Cette réévaluation est également sans conséquence sur les plus-values, dès lors qu'elle ne s'analyse pas en une cession à titre onéreux du droit de propriété afférent aux actifs immobiliers précités. La solution est différente lorsque le capital social d'une société de personnes est détenu par des personnes morales soumises à l'IS puisque dans ce cas, la combinaison des règles de l'IS et de l'article 238 Bis K I du Code général des impôts (CGI), fait que le profit de réévaluation est compris dans le bénéfice imposable de la société civile pour une part revenant aux associés précités.

Le Conseil d'Etat dans une récente décision du 12 juillet 2013 (n° 338278, 8e et 3e s.-s., Sté Cofathim) vient de modifier cette situation dans le cadre d'une affaire que l'on peut espérer « particulière » mais qui pose néanmoins un principe d'imposition qu'il convient de prendre en compte désormais.

Le cas était le suivant : une SCI relevant de l'article 8 du CGI au capital social partiellement libéré, et détenue par des personnes physiques, avait procédé à une réévaluation libre d'immeubles qu'elle détenait et avait crédité le compte de passif « écart de réévaluation libre » par le débit du compte d'actif « constructions ».

Les associés personnes physiques avaient ultérieurement prélevé une somme sur le compte d'écart de réévaluation pour créditer leurs comptes courants d'associés. Ils avaient ensuite libéré la fraction non libérée du capital social par compensation avec leurs comptes courants d'associés, enfin au titre de la même année, avaient cédé leurs parts sociales à une société soumise à l'IS.

L'administration fiscale avait réintégré dans les bénéfices de la SCI la fraction de l'écart de réévaluation qui avait été répartie aux comptes courants des associés personnes physiques au motif qu'elle ne correspondrait à aucun flux éco-

nomique et ne pouvait représenter la contrepartie d'apports effectifs des associés. Cependant, elle avait soumis à l'IS les sommes en question au niveau de l'associé personne morale dès lors qu'il détenait les titres à la clôture de l'année des opérations.

Le Conseil d'Etat a confirmé le principe selon lequel la plus-value dégagée par une société relevant de l'article 8 du CGI (détenue par des personnes physiques), à l'occasion de réévaluation d'immeubles ne constitue pas un élément du résultat tant que l'immobilisation réévaluée n'a pas été cédée. En revanche, il a considéré que le transfert des sommes inscrites au compte d'écart de réévaluation sur des comptes courants d'associés, alors même que les immobilisations correspondantes n'avaient pas été cédées, revêtait le caractère d'une répartition entre les associés des sommes concernées au demeurant considérée comme prohibée par les dispositions de l'article L. 232-11 du code de commerce. Ce transfert avait pour effet de faire perdre son caractère latent à la plus-value correspondant à l'écart de réévaluation et rendre celle-ci immédiatement

imposable entre les mains des associés présents à cette date, à savoir les associés personnes physiques et non l'associé personne morale présent à la clôture de l'exercice. Cette solution pose difficulté car jusqu'à présent, il était considéré que la répartition des écarts

de réévaluation, au sein de SCI non soumises à l'IS détenues par des personnes physiques, ne contrevenait pas aux dispositions de l'article L. 232-11 du code de commerce et ne constituait pas un fait générateur d'imposition des plus-values. Il faut espérer que la complexité des opérations réalisées, combinant réévaluation, affectation de l'écart de réévaluation et cession de titres a pu justifier la solution retenue. Affaire à suivre... ■



Par **Richard Foissac**, avocat associé, spécialisé 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 de Paris I et de Nice Sophia-Antipolis. richard.foissac@cms-bfl.com

«Le Conseil d'Etat a confirmé le principe selon lequel la plus-value dégagée par une société relevant de l'article 8 du CGI (...) ne constitue pas un élément du résultat tant que l'immobilisation réévaluée n'a pas été cédée.»

Déductibilité fiscale de la dépréciation des immeubles : refus, option ou obligation ?

Au cours de son existence, une société est régulièrement amenée à se poser la question de la nécessité ou non de déprécier ses actifs immobiliers si leur valeur vénale est à la baisse. Après avoir analysé la nature et la destination de ses biens pour en connaître le traitement comptable, la question est toujours de savoir s'il y a lieu ou non d'aligner le traitement fiscal.



Par **Christophe Frionnet**, avocat associé spécialisé 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 de Paris I.
christophe.frionnet@cms-bfl.com



et **Stéphanie Némarg**, avocat.

Elle intervient dans tous les domaines de la fiscalité des entreprises, notamment en matière immobilière.
stephanie.nemarg@cms-bfl.com

Un immeuble destiné à servir durablement l'activité de l'entreprise (son siège social, un local loué à des tiers, etc.), est considéré comme une immobilisation. La perte de valeur subie au cours du temps est constatée par le biais d'amortissements qui, lorsqu'ils sont répartis sur une durée normale d'utilisation, sont fiscalement déductibles. En supplément de ces amortissements, une dépréciation peut être constatée lorsque la valeur probable du bien à la clôture de l'exercice est inférieure à sa valeur nette comptable. Sous réserve de justifier cette perte (événements particuliers, valeur de marché, valeur d'expertise indépendante, etc.) et son montant, cette dépréciation est déductible fiscalement.

S'agissant des immeubles construits ou acquis en vue de leur revente, ils sont classés en stocks. Si, à l'arrêté des comptes, leur évaluation est inférieure à leur prix de revient, l'entreprise n'a pas la possibilité d'enregistrer comptablement cette décote en réduction du coût d'entrée (principe de non-compensation). En revanche, sur le plan fiscal, la possibilité de déprécier directement les stocks est admise (BOI-BIC-PDSTK-20-20-10-20 n° 60) et une telle provision, justifiée, sera déductible.

Quant aux titres de sociétés à prépondérance immobilière, comme tous les titres de participation, ils doivent être évalués à la clôture de chaque exercice à leur valeur réelle. Lorsque l'évaluation opérée fait apparaître une dépréciation, celle-ci doit être constatée par voie de provision. Cette dernière est déductible fiscalement en l'absence d'autres titres de même nature (cotés, non cotés) porteurs de plus-values latentes (système de

plafonnement).

Ces principes généraux étant rappelés, une affaire a récemment agité la sphère fiscal-comptable. Une jurisprudence du Conseil d'Etat a édicté un principe selon lequel, sauf textes dérogatoires, une provision dotée comptablement est déductible fiscalement.

Si cette position peut paraître favorable au contribuable, il ne faut pas s'y tromper : l'enjeu était bien moins la dotation initiale que la taxation ou non de la reprise.

Pour décrypter cette décision, rappelons les faits à l'origine du litige soumis au juge administratif.

«Une jurisprudence du Conseil d'Etat a édicté un principe selon lequel, sauf textes dérogatoires, une provision dotée comptablement est déductible fiscalement.»

Une société civile immobilière avait constitué en 1996 (au moment de la crise immobilière) une provision pour la dépréciation d'un immeuble dont elle était propriétaire mais elle n'avait pas déduit cette provision de son résultat fiscal. Une fois l'immeuble revendu par lots en 1998 et 1999, cette

provision devenue sans objet avait été réintégrée sur le plan comptable mais pas sur le plan fiscal. Confortant la position de l'Administration, le Conseil d'Etat juge que, lorsqu'une provision a été constituée dans les comptes, le résultat fiscal doit, en principe, être diminué du montant de cette provision, la reprise ultérieure devant être considérée comme taxable.

Par conséquent, s'agissant des dépréciations d'immeubles immobilisés ou stockés, sauf à ce que les conditions générales de déduction ne soient pas remplies car l'entreprise ne peut justifier d'une perte «*nettement précisée et que des événements en cours rendent probable*» (art. 39, 1^{er} 5° du CGI), la société n'aura pas d'autres choix que de les déduire fiscalement. ■

Incidences des évaluations et réévaluations des actifs immobiliers en matière de fiscalité locale

Compte tenu du poids conséquent et croissant des impôts locaux dans les budgets des entreprises, la question de l'évaluation des actifs immobiliers génère des enjeux importants pour les contribuables, d'autant que les collectivités locales cherchent à préserver leurs ressources face au désengagement financier de l'Etat qu'elles redoutent.

Rappelons que ces notions (évaluation et réévaluation) n'ont d'incidence qu'en matière de locaux industriels.

En effet, les évaluations foncières des locaux commerciaux, relevant majoritairement de la méthode dite par comparaison, reposent sur un tarif au mètre carré qui sera ensuite appliqué aux surfaces pondérées de l'immeuble. Ainsi, cette méthode est totalement étrangère aux notions d'évaluation ou de

réévaluation, dès lors qu'elle ne fait référence à aucun moment à la notion de prix de revient. Rappelons par ailleurs que l'obsolescence des tarifs

retenus, dont la référence est l'année 1970 (largement déconnectée du marché locatif actuel), a conduit le législateur à entreprendre une vaste révision des valeurs locatives foncières de cette catégorie de locaux dont l'entrée en vigueur est prévue pour 2015, voire 2016. Reste le cas des locaux commerciaux relevant de la méthode dite d'appréciation directe dans laquelle intervient la notion de valeur vénale, laquelle constitue un véritable sujet, justifiant une analyse approfondie et particulière selon les immeubles concernés. S'agissant des locaux dits industriels, ou qualifiés comme tels par l'Administration, ces derniers relèvent de la méthode d'évaluation dite comptable laquelle est déterminée à partir du prix de revient des immobilisations foncières tel qu'il ressort de la comptabilité de leur propriétaire. Pour cette méthode, il convient dès lors de prêter attention aux bases retenues par l'Administration afin d'identifier les immobilisations

imposables à la taxe foncière sur les propriétés bâties et à la cotisation foncière des entreprises (CFE). C'est par exemple le cas des terrains qui peuvent relever de la taxe foncière sur les propriétés non bâties dès lors qu'ils ne constituent pas une dépendance immédiate et nécessaire à l'immeuble exploité, ou encore de certains actifs non assimilables à des biens fonciers.

S'agissant des opérations de réévaluation libre de ces actifs, opérées pour donner une image fidèle du patrimoine de l'entreprise et venant tempérer le principe comptable du coût historique, elles n'ont pas à être retenues pour les besoins de la détermination de la base imposable en matière de taxe foncière et de CFE. Ainsi, seul le prix de revient d'origine, entendu comme celui inscrit à l'entrée au bilan, est retenu.

«Les notions d'évaluation et de réévaluation n'ont d'incidence qu'en matière de locaux industriels.»

En revanche, la prise en compte du prix de revient d'origine au bilan a des conséquences tout autres en cas de transfert de propriété d'actifs immobiliers, puisque les

réévaluations en résultant sont alors prises en compte pour la détermination des bases imposables (le prix d'origine d'inscription au bilan est alors celui retenu chez le nouveau propriétaire). Ce principe était toutefois tempéré par l'article 1518 B du Code général des impôts qui prévoyait une valeur locative plancher variant entre 50 % et 90 % de celle retenue au titre de l'année précédant l'opération selon les types d'opérations réalisées (reprise d'entreprises en difficulté, fusions, apport, confusion de patrimoine, cessions) et selon qu'elles sont réalisées entre entreprises liées ou tierces. Désormais, ces dispositions figent la valeur locative à celle retenue l'année de la cession.

Ce dispositif, qualifié d'anti-abus, a été instauré à la demande des élus locaux afin de préserver les ressources des collectivités face aux restructurations et cessions d'établissements opérées par les entreprises établies sur leur territoire. ■



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 commercialisation. 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-bfl.com

Critique de la valeur d'un bien immobilier par l'administration fiscale : un pouvoir encadré

Le prix d'une transaction immobilière, ou de manière générale la valeur d'un immeuble constituant l'assiette d'un impôt, est toujours susceptible d'être discuté par l'administration fiscale. Néanmoins, le pouvoir de celle-ci est soumis à des conditions précises, appréciées avec attention par le juge qui veille notamment, pour admettre les prétentions de l'Administration, à ce que l'écart entre la valeur fixée par le contribuable et celle avancée par l'Administration soit significatif.



Par **Christophe Lefaillet**, avocat associé, spécialisé en fiscalité (droits d'enregistrement et ISF) et en droit des sociétés.

Il intervient particulièrement dans les opérations de fusions acquisitions du secteur immobilier.

christophe.lefaillet@cms-bfl.com



et **Frédéric Gerner**, avocat 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-bfl.com

La détermination de la valeur d'un bien immobilier, en tant que patrimoine ou en tant qu'objet d'une transaction, est souvent un exercice à fort enjeu fiscal, pour les particuliers comme pour les entreprises. En matière d'enregistrement et d'ISF, exceptés les cas où la loi fiscale fixe des bases d'évaluation, la valeur à retenir pour la liquidation des droits est en règle générale la valeur vénale réelle des biens appréciée au jour du fait générateur de l'impôt (jour de la mutation ou s'agissant de l'ISF, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition).

Tantôt la valeur vénale constitue l'assiette unique des droits. Il en est ainsi notamment en matière de droits de mutation à titre gratuit et en matière d'ISF. Tantôt cette valeur est retenue comme base de perception des droits seulement lorsqu'elle est supérieure au prix convenu entre les parties augmenté des charges. Tel est le cas en matière de droit de mutation à titre onéreux.

Conformément aux dispositions de l'article L. 17 du Livre des procédures fiscales, l'administration fiscale peut être amenée à rectifier le prix ou l'évaluation d'un bien ayant servi de base à la perception d'une imposition, lorsque ce prix ou cette évaluation est inférieur à la valeur vénale réelle des biens transmis ou désignés dans les actes ou déclarations.

Bien que la loi ne donne pas de définition de la «valeur vénale», la jurisprudence et la doctrine administrative considèrent qu'elle correspond au prix qui pourrait être obtenu par le jeu de l'offre et de la demande dans un marché réel, abstraction faite de toute valeur de convenance. La définition ainsi retenue participe d'une conception objective de la valeur vénale (valeur

d'échange) et non d'une conception subjective (valeur de convenance ou d'utilisation).

L'Administration qui conteste la valeur déclarée par le contribuable supporte la charge de la preuve de la sous-évaluation, et il lui appartient d'établir cette sous-évaluation en se référant aux prix constatés dans des ventes portant sur des biens similaires à celui du contribuable et intervenues avant le fait générateur de l'impôt. Ce n'est qu'à défaut de valeurs de comparaison ou lorsqu'il s'agit d'immeubles loués que l'administration fiscale peut utiliser d'autres méthodes d'évaluation.

Pour la détermination du prix par la méthode de comparaison, il est nécessaire de tenir compte des facteurs physiques, géographiques, juridiques et économiques propres à chaque immeuble et de les comparer à des biens intrinsèquement similaires.

Ainsi, la jurisprudence a notamment considéré que le bien doit être pris dans son état de droit : existence de servitudes, d'un usufruit ou d'un bail, affectation par une déclaration d'utilité publique, caractère indivis des droits détenus, afin d'appliquer à la valeur vénale les décotes correspondantes.

Enfin, aux termes d'une jurisprudence constante, les éléments de comparaison, indispensables pour établir la valeur vénale réelle du bien, doivent être cités dans la proposition de rectification avec les précisions nécessaires pour apprécier concrètement s'ils se rapportent à des cessions de biens intrinsèquement similaires. La Cour de cassation (18 décembre 2007, n° 06-18879) estime que l'Administration doit fournir dans sa proposition de rectification au moins trois éléments de comparaison valables. Le contribuable

peut contester la valeur vénale retenue par l'Administration en apportant d'autres éléments de comparaison et en démontrant le caractère atypique de son bien.

Depuis janvier 2014, la création du Service PATRIM-usagers permet à un contribuable, identifié par son numéro fiscal, d'estimer la valeur d'un immeuble. Ce service peut représenter un danger en raison du caractère non anonyme de la procédure. Cependant, la valeur vénale déterminée par la plateforme ne peut pas être utilisée par l'Administration en cas de rectification.

La juste évaluation d'un bien immobilier a également des conséquences en matière d'impôt sur les bénéfices et sur le revenu. En effet, un écart entre la valeur vénale de l'immeuble et le prix d'une transaction peut amener l'Administration à requalifier cette différence en libéralité constitutive d'un acte anormal de gestion non déductible pour

la partie qui se pénalise et en avantage occulte taxable pour la partie avantagée.

Le Conseil d'Etat requiert néanmoins de l'Administration qu'elle apporte la preuve de l'existence d'un écart significatif entre la valeur vénale du bien et le prix de la transaction avant de requalifier cette différence en libéralité constitutive d'un avantage occulte. Dans un arrêt Hérail du 3 juillet 2009, la haute juridiction a considéré qu'un écart de 9 % à 20 % n'était pas significatif, le rapporteur public dans cette affaire expliquant qu'il *«semble exclu de regarder comme significatif un prix qui ne s'écarterait pas de moins de 20 % de la valeur vénale estimée»*. Olivier Fouquet, président de la section des finances du Conseil d'Etat, a déclaré que cette exigence d'un écart de plus de 20 % pourrait bien devenir une *«règle prétorienne non écrite de la jurisprudence du Conseil d'Etat»* (cf. Et. Fisc. Intern., déc. 2009).

Toutefois, cet arrêt a été rendu en matière d'évaluation de titres non cotés et il n'est pas certain que cette exigence d'un écart

d'au moins 20 % soit transposable en matière d'évaluation d'immeubles.

La jurisprudence récente laisse d'ailleurs penser le contraire. En effet, dans un arrêt Feray du 21 avril 2011, la cour administrative d'appel de Nantes a jugé qu'un écart de 12 % entre la valeur vénale retenue par l'Administration et le prix de cession d'un appartement était suffisamment significatif. Il est vrai qu'en l'espèce la méthode d'évaluation de la valeur vénale utilisée par l'Administration était particulièrement précise dès lors qu'étaient pris comme éléments de comparaison des

logements situés dans le même immeuble à des niveaux comparables et dont la vente était intervenue dans une période proche de la cession litigieuse. Toujours est-il que saisi d'un pourvoi contre cet arrêt, le Conseil d'Etat a refusé de l'admettre par une décision du 13 juin 2012, le rapporteur public indiquant que le juge de cassation ne devait pas exercer un contrôle de qualification

juridique sur le caractère significatif de l'écart mais laisser cette appréciation au pouvoir souverain des juges du fond.

Ainsi, en l'état actuel de la jurisprudence, la notion d'écart significatif est un argument qui doit être manié avec une certaine précaution en matière d'évaluation immobilière. Le contribuable prudent tentera d'éviter l'éventuelle critique de l'Administration en soignant les conditions de valorisation de son bien immobilier, le cas échéant en faisant appel à un expert. ■

«Le Conseil d'Etat requiert de l'Administration qu'elle apporte la preuve de l'existence d'un écart significatif entre la valeur vénale du bien et le prix de la transaction avant de requalifier cette différence en libéralité constitutive d'un avantage occulte.»

Patrim : une nouveauté dans le paysage des évaluations en ligne

Par **Christophe Frionnet**, avocat associé spécialisé en fiscalité. christophe.frionnet@cms-bfl.com et **Stéphanie Némarg**, avocat spécialisé en fiscalité. stephanie.nemarg@cms-bfl.com

La question du « juste prix » d'un bien immobilier se pose de façon récurrente lorsque l'on souhaite le céder, le déclarer ou le déprécier. Cette quête est d'autant plus délicate que les différentes méthodes qui existent pour apprécier la valeur vénale fournissent des résultats disparates.

Reste à savoir quelle valeur sera opposable à l'administration fiscale en cas de contrôle. La doctrine préconise la méthode du comparable, à l'aide de ventes de biens analogues dans un même périmètre géographique. Encore faut-il, d'une part, que les contribuables puissent accéder à une information fiable et précise et d'autre part, que les caractéristiques du bien et sa localisation le rendent comparable, surtout lorsque les transactions se font rares et que le marché subit en permanence des variations.

Dans ce contexte, la DGFIP a mis récemment en ligne un service destiné à aider les contribuables à estimer la valeur de leurs biens d'habitation. Introduit par la loi de finances rectificative pour 2011, le service Patrim « Rechercher des transactions immobilières » est accessible

depuis janvier 2014 par tous les contribuables via leur compte fiscal sur le site impots.gouv.fr. Comment accueillir ce nouvel outil ?

Tout d'abord, Patrim n'est pas destiné à faciliter la vente de son appartement ou à prospecter pour une acquisition future. Codifié à l'article L. 107 B du Livre des procédures fiscales, son usage est en principe strictement réservé à la sphère fiscale. Il s'agit de donner accès à des données foncières similaires pour accomplir ses obligations déclaratives en matière d'ISF, de succession, de donation, mais également en cas de contrôle fiscal ou d'expropriation. L'objectif annoncé est d'équilibrer le niveau d'information entre un particulier et l'Administration.

Cette transparence est à double tranchant.

Tout d'abord, l'utilisateur s'identifie via son espace personnel. Sa visite (identifiant, adresse IP, date, heure et motif de la visite) sera ainsi mémorisée pendant un an.

Ensuite, il saisit ses critères de recherche : le type de bien (appartement, maison), sa superficie, sa localisation, le périmètre et la période de recherche et pour affiner, l'année de construction, le nombre de pièces, l'étage, la présence d'un ascenseur, de dépendances (garage, parking, cave, grenier, piscine, terrasse), la situation locative, la superficie du terrain, etc.

Les transactions de biens similaires, sans doute peu nombreuses, et leurs caractéristiques – recensées par les services de la publicité foncière et la documentation cadastrale – sont présentées sous forme d'un tableau et visualisables sur une carte.

Pour anticiper les dérives et les critiques du système, la DGFIP a précisé deux points : – en cas de dialogue avec le service des impôts, cet outil ne constitue qu'un repère qui reste à affiner en fonction de spécificités telles que

le bruit, l'orientation, le vis-à-vis, la disposition des pièces, les servitudes, les travaux, etc.

Par conséquent, l'usage de Patrim ne saurait faire obstacle au droit de l'Administration de rectifier l'estimation d'un

bien déclaré dans le cadre d'une procédure contradictoire. Logiquement et à l'inverse, on devrait s'estimer à l'abri de voir des vérificateurs opposer, sur le terrain de l'intention délibérée, l'existence de cet accès simplifié à l'égard d'un contribuable ayant évalué un bien sans prise en compte de la valeur théoriquement retenue par Patrim.

– sur le terrain de la sécurité des données personnelles et selon la CNIL, l'Administration ne peut – en principe – ni consulter, ni utiliser les données mémorisées par le système dans le cadre d'une procédure de contrôle fiscal ou en vue d'un contrôle (décret n° 2013-718 du 2 août 2013 adopté après avis de la Commission nationale de l'informatique et des libertés). ■

«L'objectif annoncé est d'équilibrer le niveau d'information entre un particulier et l'Administration.»

Doit-on réévaluer les immeubles en cas de transfert de siège d'une société étrangère vers la France ?

On suppose qu'un tel transfert n'entraînerait pas de rupture de la personnalité morale.

Prenons l'exemple d'une société située dans un Etat de l'Union européenne qui détient un immeuble en France et dont le siège y est transféré. Par hypothèse, la société n'a pas d'établissement stable en France. La réponse diffère selon que cette société relevait ou non de l'impôt sur les sociétés (IS) en France avant ce transfert.

La société ne relève pas de l'IS avant le transfert

Ce cas est d'un intérêt largement historique, dans la mesure où seule la convention franco-luxembourgeoise, dans sa version applicable avant le 1^{er} janvier 2008, et la convention franco-danoise, avant qu'elle soit dénoncée par le Danemark, permettaient à une société locale d'éviter d'être soumise à l'IS sur ses plus-values immobilières en France. A l'heure actuelle, la même analyse ne semble plus possible que dans le cadre de la convention fiscale franco-libanaise.

Dans ce cas de figure, il y avait lieu selon nous de réévaluer la valeur des immeubles détenus par la société étrangère à la valeur vénale au jour du transfert de résidence en France. Cette position s'appuie sur la jurisprudence du Conseil d'Etat qui a confirmé à plusieurs reprises qu'en cas de changement de régime fiscal d'une société, les immobilisations doivent être inscrites au bilan d'ouverture du premier exercice faisant suite à ce changement de régime fiscal pour leur valeur vénale (arrêts des 6 décembre 1961, 10 juillet 2007 et 31 juillet 2009).

Or, il n'y a pas de différence notable entre une société française qui change de régime fiscal parce que la loi française a évolué et une société étrangère qui devient imposable en France du fait de la modification d'une convention fiscale. Cette position est néanmoins clairement contraire à celle retenue par l'Administration dans sa doctrine, qui indique que les plus-values de cession des immeubles situés en France, détenus par les entreprises luxembourgeoises, sont déterminées dans les conditions de droit commun par

différence entre le prix de cession des immeubles et leur valeur nette fiscale, correspondant à leur valeur d'origine minorée des amortissements qui auraient dû être constatés, en application des dispositions de l'article 39 du Code général des impôts, depuis leur date d'acquisition.

La société relève de l'IS avant le transfert

En l'absence de changement de régime fiscal, il n'y aurait pas normalement de réévaluation à effectuer. Notons toutefois que la doctrine de l'Administration sur les transferts de siège précise que lorsque le transfert a lieu depuis un Etat de l'UE vers la France, afin de ne pas soumettre à l'impôt une plus-value qui aurait déjà été imposée par l'autre Etat, il y a lieu d'inscrire les éléments de l'actif immobilisé transférés au bilan d'une société française pour leur valeur réelle à la date du transfert. Cette valeur réelle sera retenue pour le calcul des plus ou moins-values ultérieures imposables en France ainsi que pour le calcul des amortissements s'il s'agit d'un bien amortissable. Qu'en conclure pour une société de l'UE qui détiendrait un bien immobilier en France ? Appliquée à la lettre, la doctrine précitée pourrait jouer dans le cas, non théorique, où le transfert de siège vers la France justifierait l'imposition de la société dans son Etat d'origine sur les plus-values latentes afférentes à un immeuble situé en France. Les règles conventionnelles ne paraissent pas s'opposer à cette imposition dans l'Etat d'origine, celui-ci devant cependant généralement accorder un crédit d'impôt correspondant à l'impôt français sur la plus-value (crédit d'impôt égal à zéro si la France n'impose pas au titre de l'année du transfert). Il est toutefois probable que le cas des actifs immobiliers n'ait pas été visé par la tolérance visée ci-dessus dans la mesure où, dans la situation inverse d'un transfert de siège vers l'étranger, l'Administration accepte de reporter l'imposition des plus-values au moment de la cession de l'immeuble. ■



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

Droits d'enregistrement : solidarité entre vendeur et acquéreur ?



Par **Alexandre Delhaye**, avocat spécialisé en Corporate/M&A. Il couvre l'ensemble des questions relatives aux opérations transactionnelles et aux opérations de restructuration, notamment dans le secteur de l'immobilier.
alexandre.delhaye@cms-bfl.com

«Les droits d'enregistrement suscitent un intérêt tout particulier en matière de fiscalité immobilière compte tenu des montants qu'ils peuvent représenter que ce soit dans le cas de la vente directe d'un actif immobilier ou de la vente des titres d'une société à prépondérance immobilière.»

Les droits d'enregistrement suscitent un intérêt tout particulier en matière de fiscalité immobilière compte tenu des montants qu'ils peuvent représenter, que ce soit dans le cas de la vente directe d'un actif immobilier ou de la vente des titres d'une société à prépondérance immobilière.

Deux questions reviennent assez fréquemment sur le sujet : qui doit supporter les droits d'enregistrement ? Existe-t-il une solidarité entre le vendeur et l'acquéreur ?

Pour y répondre, le Code général des impôts (CGI) distingue la règle de la contribution au paiement de celle de l'obligation au paiement.

La première résulte de l'article 1712 du CGI aux termes duquel – dans le cas d'une vente – l'acquéreur est, en principe, celui qui doit procéder au paiement des droits. L'acquéreur est ainsi personnellement et définitivement débiteur des droits à payer. Cela étant, les parties peuvent librement convenir d'une règle différente dans leur contrat (par exemple : vente «acte en

mains»).

Mais, la clause d'un acte mettant les droits à la charge d'une partie déterminée n'est pas opposable à l'Administration. C'est l'application de la règle de l'obligation au paiement dont l'objet est de déterminer les personnes qui sont tenues d'acquitter

l'impôt et contre lesquelles le Trésor pourrait exercer une action en recouvrement. S'agissant des actes authentiques, l'alinéa premier de l'article 1705 du CGI fait obligation aux notaires d'acquitter les droits au moment du dépôt des actes. S'agissant des actes sous seing privé, l'alinéa 5 de l'article précité fait, quant à lui, obligation à toutes les parties audit acte de s'acquitter des droits. En vertu de ce principe, les parties sont donc solidaires vis-à-vis du Trésor. Cette solidarité joue non seulement pour le

paiement des droits simples et des éventuelles pénalités qui seraient dues à raison d'un défaut ou d'un retard dans l'enregistrement, mais également pour les suppléments de droits qui auraient été omis ou dont l'exigibilité ne serait déterminée qu'ultérieurement. C'est ce qui ressort de manière constante de la jurisprudence de la Chambre commerciale de la Cour de cassation¹, que l'acte ait été passé par-devant notaire ou par acte sous seing privé.

La conséquence du principe de l'obligation au paiement est que toutes les parties à l'acte sont codébitrices solidaires des droits d'enregistrement de sorte que l'Administration pourrait notifier, dans le cadre d'une vente, un redressement soit au vendeur, soit à l'acquéreur, soit à l'un et l'autre.

Ainsi, par la combinaison de ces deux règles et dans l'hypothèse où les parties auraient convenu que l'acquéreur prendrait à sa charge les droits, celui-ci sera vis-à-vis du vendeur le seul redevable des droits, mais pas vis-à-vis de l'Administration puisque celle-ci pourra se retourner contre l'un ou l'autre en vertu de la solidarité qui résulte de l'article 1705 du CGI. Dans cette hypothèse, la procédure de l'Administration pourrait être entachée d'irrégularités si celle-ci ne respectait pas vis-à-vis de l'ensemble des parties le principe du contradictoire et de loyauté des débats en ne les informant pas et en ne les faisant pas participer à la procédure².

Afin d'améliorer la protection du vendeur et dans la mesure où il aurait été convenu entre eux que les droits seraient à la charge de l'acquéreur, le vendeur pourrait dès lors tenter d'obtenir de la part de l'acquéreur un engagement d'indemnisation visant à couvrir les droits, intérêts, pénalités et suppléments qui pourraient lui être réclamés, mais également l'intégralité du préjudice qu'il subirait, notamment à raison des frais de défense qu'il devrait engager puisque dans ce cas il serait partie prenante à la procédure. ■

1. Cass. Com. 23 mai 1973, *Maillet-Baslez* : BODGI 7 A-3-73 ; Cass. Com. 15 mars 1988, *Ingebat* : Bull. Civ. IV n° 109 ; BOI-ENR-DG-50-10-20, n° 20.
2. Cass. com. 12 juin 2012, n°11-30396 et n°11-30397 ; Cass. com. 26 février 2013, n° 12-13877 ; et BOI-CF-IOR-10-30 et BOI-ENR-DG-50-10-20.

Responsabilité renforcée du maître d'ouvrage en cas de travail dissimulé

Afin de lutter contre le travail dissimulé, le code du travail prévoit l'obligation pour le donneur d'ordre de vérifier, au moment de la conclusion d'un contrat de prestations de services, puis tous les six mois jusqu'à son terme, que son cocontractant s'acquitte de ses obligations déclaratives, paie ses cotisations sociales et n'emploie pas de travailleurs étrangers sans titre de travail. L'objectif est de s'assurer que le personnel employé par le prestataire l'est de manière régulière. Cette obligation de vérification s'impose au cocontractant implanté en France ou à l'étranger. Si le donneur d'ordre ne procède pas à cette vérification, il encourt des sanctions civiles et pénales. Le donneur d'ordre a une obligation de vigilance mais aussi de diligence. Une simple demande de documents ne suffit pas à l'exonérer de sa responsabilité. En cas de sous-traitance, il doit également vérifier que le sous-traitant est en capacité de traiter le marché.

Par un arrêt du 7 novembre 2013, la cour d'appel de Chambéry fait application de ces règles à l'encontre d'un maître d'ouvrage. En l'espèce, le maître d'ouvrage avait confié le gros œuvre d'un chantier de construction à la société Pala, qui avait elle-même sous-traité auprès d'une entreprise polonaise, Manualis, à laquelle elle avait fourni l'ensemble du matériel nécessaire à la réalisation de l'opération. Cette dernière avait alors détaché des ouvriers polonais en France pour réaliser ce chantier. A la suite d'un accident du travail sur le chantier d'un ouvrier polonais, une enquête révèle de nombreuses infractions aux règles de sécurité conduisant l'inspection du travail à ordonner l'arrêt immédiat du chantier. Après examen de la chaîne contractuelle, une fausse sous-traitance est établie par l'inspection du travail, destinée exclusivement à fournir de la main-d'œuvre non déclarée. En effet, les ouvriers polonais, s'ils étaient officiellement employés par l'entreprise

polonaise, travaillaient en réalité sous la subordination directe de la société Pala. Le contrat de sous-traitance visait uniquement à fournir de la main-d'œuvre, à bas coût.

La cour d'appel de Chambéry condamne non seulement la société Pala et la société Manualis pour prêt illicite de main-d'œuvre et marchandage mais également le maître d'ouvrage. Elle relève que le maître d'ouvrage avait agréé le contrat de sous-traitance signé entre la société Pala et Manualis ; n'avait jamais contesté être informé de tout ce qui concernait l'opération de construction ; était destinataire d'un courrier de l'inspection du travail qui attirait son attention sur la régularité de la sous-traitance intervenue. Dans ces conditions, la Cour considère que le maître d'ouvrage avait,

en connaissance de cause, prêté son concours aux pratiques illicites de son cocontractant en omettant de satisfaire aux obligations de

«Le donneur d'ordre a une obligation de vigilance mais aussi de diligence.»

contrôle imposées par la loi. Elle retient l'existence d'une opération de travail dissimulé et un délit de marchandage. En effet les salariés polonais détachés n'ont pas bénéficié des dispositions d'ordre public de la loi française en particulier en matière d'hygiène et de sécurité, applicables en cas de détachement intra-communautaire. Cette décision s'inscrit dans le cadre du renforcement de la lutte contre le travail dissimulé, dans le secteur du BTP, tant au niveau européen que français. En effet, le 9 décembre dernier, les ministres européens ont décidé de remettre à plat la directive de 1996 relative au détachement de travailleurs effectué dans le cadre d'une prestation de service. L'idée est de renforcer les contrôles pour lutter contre le dumping social. A cet égard, il est prévu d'instaurer, pour le seul secteur du BTP, une responsabilité solidaire du donneur d'ordre vis-à-vis de ses sous-traitants, de manière obligatoire, dans tous les Etats de l'Union



Par **Aline Divo**, avocat associé spécialisé en droit immobilier. Elle intervient dans tous les domaines du droit immobilier et plus particulièrement en matière de construction et de baux commerciaux.
aline.divo@cms-bfl.com



et **Caroline Froger-Michon**, avocat spécialisé en droit social. Elle intervient sur toutes les questions relevant du droit social et de la mobilité internationale. Elle assiste régulièrement des entreprises du secteur de l'immobilier et de la construction.
caroline.froger-michon@cms-bfl.com

européenne. Les donneurs d'ordres devront désormais, dans chacun des pays de l'Union, vérifier les pratiques de leurs sous-traitants. Ils pourraient ainsi être poursuivis pour les fraudes constatées chez leurs sous-traitants. Une chaîne des responsabilités pourrait donc être établie pour lutter contre les schémas frauduleux. Une coopération entre les pays européens serait également mise en place.

En France, le ministre du Travail a récemment annoncé la mise en place d'un plan de lutte contre le travail dissimulé et les fraudes au détachement en Europe qui prévoit notamment une intensification des contrôles de l'inspection du travail, un ciblage des pratiques

contestables et un renforcement des compétences des services de contrôle. Les inspecteurs pourraient désormais infliger directement des amendes aux entreprises contrevenantes et leurs pouvoirs en matière de blocage des chantiers pourraient être élargis. Dès lors, plus que jamais l'attention des maîtres d'ouvrage doit être attirée sur leurs responsabilités. Une prudence particulière est recommandée en cas de sous-traitance. Le respect des obligations de vigilance et de diligence doit en particulier inciter les maîtres d'ouvrage à se méfier des entrepreneurs qui proposeraient une prestation à un prix très inférieur aux pratiques du marché. ■

C/M'S Bureau Francis Lefebvre

1-3 villa Emile-Bergerat
92522 Neuilly-sur-Seine Cedex
Tél. 01 47 38 55 00

Retrouvez toutes les informations relatives
à notre activité en Immobilier :



Si vous souhaitez contacter les auteurs de cette lettre, vous pouvez vous adresser à la rédaction qui transmettra aux personnes concernées. Vous pouvez également vous adresser à :

M^e Aline Divo, aline.divo@cms-bfl.com

M^e Richard Foissac, richard.foissac@cms-bfl.com

M^e Christophe Frionnet, christophe.frionnet@cms-bfl.com

M^e Christophe Lefaillet, christophe.lefaillet@cms-bfl.com

M^e Cathy Goarant-Moraglia, cathy.goarant@cms-bfl.com

M^e Julien Saiac, julien.saiac@cms-bfl.com



Supplément du numéro 1260 du lundi 10 mars 2014

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 : 123, rue Jules Guesde CS 70029 92309 Levallois Perret Cedex Tél. 01 44 84 80 45

Impression : Megatop - Naintre - N° commission paritaire : 0416 T 83896