

LA LETTRE DE L'IMMOBILIER

Lundi 20 mai 2019

AU SOMMAIRE

Dossier

Opérations immobilières et abus de droit fiscal

- Les opérations de crédit-bail immobilier au regard du nouvel article L.64 A du LPF p. 2
- Abus de droit et jurisprudence Quemener : une question ouverte ? p. 5
- La détermination de l'abus de droit dans le démembrement de biens immobiliers p. 6
- L'abus de droit est-il applicable aux participations d'urbanisme ? p. 9
- Abus de droit et opérations immobilières à l'international : les derniers développements p. 10
- Procédure du mini abus de droit fiscal : quel impact sur les opérations immobilières patrimoniales ? p. 12

Actualités

- Sociétés civiles de construction-vente : la prudence s'impose malgré l'apparente souplesse p. 14
- Cession du droit au bail commercial : un nouvel article d'ordre public p. 15
- Sites et sols pollués : précisions sur l'étude environnementale et l'obligation de remise en état p. 16
- Infraction aux règles d'urbanisme par le locataire : le bailleur non coupable mais responsable p. 17
- Changement d'usage et de destination : l'articulation de ces autorisations au regard du PLU de Paris p. 17
- TVA : le droit d'entrée constitue, en principe, un supplément de loyer p. 18
- Stock immobilier et gestion normale : cas des cessions de lots à prix minoré p. 18
- Loi de finances pour 2019 : une nouvelle obligation déclarative pour les propriétaires de locaux industriels p. 19

C/M/S' Francis Lefebvre

Avocats

Supplément du numéro 1511 du 20 mai 2019

EDITORIAL

Extension de la notion d'abus de droit – Doit-on repenser certaines opérations immobilières ?

Dans sa volonté de lutter contre la fraude fiscale, le législateur a progressivement détérioré la frontière qui existait entre, d'une part, la gestion ou l'optimisation de l'impôt et, d'autre part, l'évasion ou la fraude fiscale.

Les dispositions de la loi de finances pour 2019 contiennent notamment une règle générale anti-abus en matière d'impôt sur les sociétés (article 205 A du Code général des impôts) et une règle de procédure visant les opérations à but *principalement* fiscal (article L.64 A du Livre des procédures fiscales).

Le Conseil constitutionnel a pourtant rappelé, dans une importante décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, que le législateur ne pouvait renoncer à exercer sa compétence dans la détermination des délits et des peines ainsi que dans celle de l'assiette et du taux de l'impôt ; que ce faisant, il ne pouvait valablement subordonner l'application ou la remise en cause des règles qu'il fixe à l'aune d'actes reposant sur un motif principalement fiscal. Il n'a pas été saisi des nouvelles dispositions précitées mais il le sera vraisemblablement dans l'avenir. Sans préjuger de son analyse, les dispositions qui viennent d'entrer en vigueur interrogent quant à leur définition (comment déterminer les objectifs principaux d'une opération ?) et à leur portée (une opération légitime peut-elle valablement être réalisée selon des modalités clairement optimisantes ?).

Au regard de ces interrogations comme des principes constitutionnels rappelés dans la décision précitée, de multiples aspects des opérations immobilières doivent interpeller. Parmi les plus caractéristiques, devons-nous notamment considérer que ces dispositions pourraient remettre en cause certaines pratiques établies (souvent validées par le juge voire l'Administration) au regard des contrats à long terme (crédits-baux ou baux à construction) ?

Devons-nous nous inquiéter du traitement des opérations de restructuration fondé sur la jurisprudence Quemener que le Conseil d'Etat vient de confirmer solennellement ? Les critères sur lesquels était fondée la légitimité de certaines opérations d'acquisition de droits démembrés sur des immeubles devront-ils être revus ?

Nous devons également nous interroger sur l'extension de l'abus de droit dans des domaines jusqu'alors peu mis en lumière, tels que les participations d'urbanisme. Ces interrogations s'inscrivent d'ailleurs dans un contexte toujours en mouvement où l'Administration et le juge continuent de dessiner les contours des limites qu'ils entendent fixer aux pratiques des contribuables en matière d'opérations internationales, d'une part, ou patrimoniales, d'autre part.

Compte tenu d'une importante actualité, plusieurs articles se proposent par ailleurs de faire le point sur des aspects relatifs, entre autres, à la réglementation en matière d'urbanisme, de protection de l'environnement ou de fiscalité immobilière. ■

Pierre Carcelero, avocat associé

Les opérations de crédit-bail immobilier au regard du nouvel article L.64 A du LPF



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 Panthéon-Sorbonne et Nice Sophia-Antipolis.
richard.foissac@cms-fl.com



Armelle Abadie, avocat conseil en fiscalité. Elle conseille et assiste les entreprises, notamment en immobilier, dans l'ensemble des sujets relatifs à la TVA ainsi que dans le suivi et la gestion de contrôles fiscaux et de contentieux.
armelle.abadie@cms-fl.com

L'évolution de la perception de ce que constitue un choix juridique ou économique non contestable fiscalement amène à s'interroger sur la question de savoir si l'utilisation que peuvent faire les entreprises du crédit-bail immobilier peut finalement encourir une critique au regard du nouvel abus de droit de l'article L.64 A du Livre des procédures fiscales qui, rappelons-le, s'appliquera aux rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2021 portant sur des actes passés ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2020.

Une première question pourrait d'ores et déjà se poser. Dès lors que la même détention économique d'un immeuble ne produit pas les mêmes effets fiscaux pour l'entreprise, selon qu'elle en est détentrice en qualité de propriétaire ou de crédit-preneuse, peut-on imaginer des situations dans lesquelles la détention d'un contrat de crédit-bail immobilier en lieu et place de l'immeuble pourrait encourir la critique ?

Il faudrait, pour ce faire, au sens du nouveau dispositif, que la conclusion ou la détention du contrat ait pour motif principal d'éviter ou d'atténuer des charges fiscales que le crédit-preneur, si la souscription ou la détention de ce contrat n'avait pas été passée ou réalisée, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. Quelles sont les principales différences objectives :

- un traitement différent du contrat de crédit-bail immobilier pour la définition de la prépondérance immobilière puisque, sauf exception (définition des titres de sociétés à prépondérance immobilière pour le régime des plus-values professionnelles des entreprises, article 219 I a sexies O bis du Code général des impôts - CGI), la détention d'un contrat de crédit-bail immobilier ne qualifie pas la détention d'un immeuble ;
- un traitement différent des charges de redevances en matière d'impôts directs puisque,

sauf exception, la déduction des redevances de crédit-bail immobilier est plus favorable que celle cumulée des dotations d'amortissement et des charges d'intérêts, d'où le mécanisme de régularisation prévu par les articles 239 sexies et suivants du CGI ;

- un traitement différent du point de vue de la TVA, l'acquisition par voie de crédit-bail immobilier impliquant de déterminer le régime applicable aux loyers versés par le crédit-preneur (exonération, taxation de plein droit ou taxation sur option selon la nature des locaux loués), le régime de TVA applicable au transfert de la propriété de l'immeuble étant en revanche gouverné par les mêmes règles qu'il s'agisse de l'acquisition de l'immeuble en direct ou de la

levée d'option en cours de crédit-bail immobilier. S'il existe peu de différence en matière de TVA entre l'acquisition d'un immeuble par voie de crédit-bail et la détention directe de l'immeuble, il existe, en revanche, une différence notable en matière de droits de mutation. En effet, pour les contrats de crédit-bail immobilier, il est admis

«L'acquisition d'un immeuble par voie de crédit-bail immobilier génère ainsi, en principe, un frottement fiscal moins important en matière de droits de mutation.»

que les droits dus en application des articles 683 du CGI, 1594 F quinquies du CGI ou 1115 du CGI à raison de la levée d'option d'achat soient liquidés sur le prix de la cession, abstraction faite de la valeur vénale du bien transmis, à condition que, s'agissant des contrats d'une durée supérieure à douze ans, ils aient été soumis à la taxe de publicité foncière lors de leur conclusion (BOFIP BOI-ENR-DMTOI-10-60-20130408).

Ce régime de faveur s'applique également aux contrats conclus pour une durée inférieure à douze ans, même s'ils n'ont pas été publiés. L'acquisition d'un immeuble par voie de crédit-bail immobilier génère ainsi, en principe, un frottement fiscal moins important en matière de droits de mutation.

Le fait que la loi fiscale ne prévoit pas les mêmes conséquences selon que l'on détienne un immeuble ou un contrat de crédit-bail

immobilier ne paraît cependant pas de nature à rendre critiquable le choix effectué initialement, sauf dans les situations où il peut apparaître, qu'en réalité, le crédit-preneur a entendu acquérir dès l'origine l'immeuble sous-jacent. Mais cette situation connue de longue date des praticiens recouvre en règle générale les cas dans lesquels l'option d'achat s'exerce par trop rapidement, ce qui a conduit au demeurant certains crédits-bailleurs à fixer contractuellement une période incompressible durant laquelle l'option d'achat ne peut être exercée.

A ce titre, l'administration fiscale indique seulement dans sa documentation BOFIP (BOI-BIC-

BASE-60-30-10, n° 40, 16 décembre 2013) que *«la déduction des loyers peut être remise en cause sur le fondement des dispositions de l'article L.64 du Livre des procédures fiscales, lorsqu'il apparaît que, pour un motif exclusivement fiscal, le contrat de crédit-bail déguise une vente à tempérament ou un transfert de bénéfices ou de revenus»*, tout en précisant que la seule circonstance que le prix prévu pour la levée d'option soit faible, voire sym-

bolique, n'est pas en elle-même suffisante pour requalifier temporairement un contrat de crédit-bail immobilier en un transfert de propriété de l'immeuble dès la signature dudit contrat.

Les crédits-preneurs peuvent également être amenés à proroger la durée initiale des contrats décalant ainsi la date à laquelle ils auraient pu devenir propriétaires des immeubles et tirer dès lors les conséquences fiscales qui découlent d'une telle situation, et la question d'un intérêt fiscal à ces situations pourrait là aussi se poser. Ici encore, le bon sens devrait prévaloir en ce que ces hypothèses de prorogation recourent en règle générale deux situations particulières, dont aucune ne paraît devoir encourir la critique dès lors qu'elles résultent d'un libre choix de gestion des crédits-preneurs.

Les deux cas principaux que la pratique connaît sont :

– la nécessité ou le choix d'étaler financièrement, sur une période plus longue que celle

prévue par l'échéancier initial, le montant des redevances restant à verser ; et

– le financement de nouveaux travaux.

La jurisprudence intervenue en matière de prêts trouve ici à s'appliquer et la seule prorogation ne saurait caractériser une novation du contrat existant, sauf aux parties à en convenir expressément.

Ces deux situations n'entraînent pas de conséquences spécifiques en matière de TVA. Dans ces conditions, là encore, le constat de ce que la prorogation de la durée du contrat, lorsqu'elle intervient pour des raisons objectives et justifiées, place le crédit-preneur dans une situation

différente de celle qui serait la sienne en cas de levée d'option et, le cas échéant, ne générant pas temporairement certaines conséquences fiscales, ne paraît pas devoir encourir de critiques sur le plan de l'article L.64 A nouveau du Livre des procédures fiscales. A défaut, les entreprises seraient privées de toute liberté de gestion. On écartera bien évidemment les situations dans lesquelles la faiblesse objective des redevances

résiduelles restant à verser ou du montant des travaux à financer rendrait inopérant l'argument du choix de gestion.

Le crédit-preneur est enfin amené, en règle générale, à exercer l'option d'achat et devenir propriétaire de l'actif immobilier.

Rappelons tout d'abord que la fusion-absorption placée sous le régime de faveur des fusions du crédit-preneur par une société qui reçoit le contrat et lève ainsi l'option d'achat ne fait pas obstacle à l'application des dispositions de l'article 239 sexies B du CGI selon le Conseil d'Etat, ce qui rend dès lors l'opération sans intérêt fiscal.

Il en va de même du choix de céder le contrat en lieu et place d'exercer l'option d'achat de l'immeuble et de céder ensuite l'immeuble, lorsque le crédit-preneur n'entend pas le conserver, le cessionnaire du contrat exerçant alors l'option d'achat puisque ce choix ne produit pas d'avantages fiscaux.



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

Certes, dans une telle situation, les dispositions de l'article 239 sexies B du CGI, qui prévoient la réintégration dans les bénéfices du crédit-preneur de la différence existant entre la valeur de l'immeuble lors de la signature du contrat diminuée du prix de levée de l'option et le montant des amortissements que le locataire aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du bien depuis cette date, ne produisent pas d'effet puisque la réintégration à effectuer doit être diminuée des quotes-parts de loyers non déduites pendant la période de location et que le cessionnaire du contrat n'a pour sa part déduit aucun loyer.

L'avantage fiscal est cependant neutralisé par l'imposition du gain de cession du contrat. Le dispositif permet enfin d'amortir le prix de revient du contrat dans des conditions très proches de celles d'un immeuble.

Par ailleurs, si l'examen comparé des deux scénarios au

regard de la TVA et des droits de mutation fait apparaître des différences de traitement fiscal des opérations liées à leur nature intrinsèque, on ne peut considérer que la cession du contrat éluderait là encore des charges fiscales qui, à défaut, auraient été supportées.

Ainsi, la cession, par le crédit-preneur, du contrat de crédit-bail immobilier se traduit par une double vente : d'une part, une cession d'un droit de jouissance soumis aux droits proportionnels d'enregistrement prévus à l'article 725 du CGI et, d'autre part, une cession de la promesse unilatérale de vente passible du droit fixe et soumise à la TVA comme le serait la cession de l'immeuble sous-jacent ; toute la difficulté résidant dans la ventilation du prix de cession entre fraction représentative du droit de jouissance et fraction représentative de la promesse unilatérale de vente alors que dans l'opération consistant pour le crédit-preneur à acquérir l'immeuble en vue de le céder, les règles classiques

d'achat et de vente des immeubles s'appliquent sous les particularités suivantes.

En pratique, les crédits-bailleurs optent pour la taxation à la TVA de la vente d'immeubles anciens afin de préserver leurs droits à déduction (affaire C-97/07 de la CJUE, Nordania Finans A/S et BG Factoring A/S contre Skatteministeriet), étant précisé que le fait que le prix de levée d'option puisse être très faible voire égal à un

euro ne fait pas obstacle à la constatation, par ces derniers, d'un droit à déduction intégral. Ainsi, lors de la revente de l'immeuble par l'ex crédit-preneur, ce dernier a intérêt à opter pour la taxation de la vente à la TVA afin de prétendre à la récupération de la TVA grevant l'acquisition. Cette analyse ne vaut que si cette double opération n'entre pas de plein droit dans le dispositif prévu par l'article 257 bis du CGI qui a pour objet de dispenser, au regard de la TVA, les opérations réalisées à l'occasion de la transmission, à titre onéreux ou gratuit ou sous forme d'apport à une société,

d'une universalité totale ou partielle de biens, qui sont réalisées entre redevables (totaux ou partiels) de la TVA lorsque le crédit-preneur lève l'option d'achat d'un immeuble auprès d'un crédit-bailleur dès lors que le crédit-preneur entend continuer à affecter l'immeuble (auparavant affecté à une activité de sous-location taxée en TVA) à une activité locative en TVA. ■

«Si l'examen comparé des deux scénarios au regard de la TVA et des droits de mutation fait apparaître des différences de traitement fiscal des opérations liées à leur nature intrinsèque, on ne peut considérer que la cession du contrat éluderait là encore des charges fiscales qui, à défaut, auraient été supportées.»

Abus de droit et jurisprudence Quemener : une question ouverte ?

Les modalités de détermination des plus-values de cession de parts de sociétés de personnes ont nourri longtemps le sac d'embrouilles décrit par le professeur Maurice Cozian à propos du régime de ces sociétés. La jurisprudence «Quemener» semblait avoir réglé la question en 2000, jusqu'aux doutes introduits par l'affaire «Lupa». Les derniers développements sur cette question, combinés à l'entrée en vigueur de nouveaux dispositifs anti-abus, méritent réflexion.

La jurisprudence «Quemener» (CE, 16 février 2000, n° 133296, 8^e et 3^e s.-s.), a longtemps été une amie fidèle des contribuables réalisant des transactions immobilières impliquant des sociétés de personnes non soumises à l'impôt sur les sociétés (IS), dont les résultats sont imposés directement au niveau de leurs associés. Ce type de structure dite «translucide» est couramment utilisé pour la détention d'actifs immobiliers. Lorsque l'actif doit changer de mains, il est fréquent que le cédant impose la vente de ses parts plutôt que celle de l'actif sous-jacent.

Selon la jurisprudence Quemener, la plus-value de cession est alors calculée, au plan fiscal, en majorant le prix de revient des bénéfices de la société qui ont été imposés au niveau de l'associé et des pertes qu'il a financées, et en diminuant ce même prix de revient des bénéfices qui lui ont été distribués et des pertes qu'il a déduites.

Cette mécanique a pour but d'éviter, au niveau de l'associé, une double taxation des mêmes profits, ou une double déduction des mêmes pertes. Son application au cas de la réévaluation de l'actif sous-jacent suivi de la dissolution de la société de personnes, permettant à l'acquéreur de la société d'inscrire l'actif à son bilan pour son prix effectif en franchise d'impôt, a été admise formellement par l'administration fiscale dans un rescrit de 2007, ce qui a largement favorisé les transactions sur ce type de sociétés en évitant la négociation de décotes sur le prix pour fiscalité latente.

L'arrêt Lupa (CE, 6 juillet 2016, n° 377904 et 377906, 8^e et 3^e s.-s.) a souhaité limiter la portée de cette mécanique en ajoutant la condition d'une «double imposition effective». Cet arrêt, intervenu dans une

affaire complexe dans le cadre de laquelle l'Administration avait tenté sans succès de caractériser un abus de droit dans sa définition de l'époque (but exclusivement fiscal), a été jugé excessivement défavorable en affaiblissant un moyen légitime d'éliminer, dans de nombreux cas, une réelle double imposition économique.

Le Conseil d'Etat vient d'abandonner cette jurisprudence (CE, 24 avril 2019, n° 412503, Fra SCI). Sa décision éclaire le paysage mais sa portée devra être appréciée au regard des nouveaux dispositifs dont

l'administration fiscale disposera : depuis 2019 en matière d'IS (clause anti-abus générale de l'article 205 A du Code général des impôts) et à compter de 2020 pour l'ensemble des impôts («mini abus de droit» de l'article L.64 A du Livre des procédures fiscales), pour contester les structurations qu'elle jugera motivées par un but «principalement» fiscal. Pourra-t-on reprocher au contribuable de réaliser une réévaluation suivie d'une dissolution dans

l'objectif «principal» de bénéficier de la neutralisation offerte par la jurisprudence ?

De manière plus générale, pourrait-on reprocher à un contribuable de faire certains choix dans la structuration de ses opérations pour éviter une éventuelle double imposition économique ? Il serait absurde que l'Administration tente de sanctionner des opérations qui ne généreraient aucun avantage particulier, mais permettraient simplement de mettre en cohérence charge fiscale et réalité économique. Espérons que l'Administration saura utiliser à bon escient ses nouveaux outils, sous un contrôle du juge que l'on souhaite vigilant et pragmatique. ■

«Il serait absurde que l'Administration tente de sanctionner des opérations qui ne généreraient aucun avantage particulier, mais permettraient simplement de mettre en cohérence charge fiscale et réalité économique.»



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-fl.com

La détermination de l'abus de droit dans le démembrement de biens immobiliers

L'acquisition de droits démembreés sur des biens immobiliers (ou des parts de sociétés immobilières) appelle une attention particulière en raison de l'importance des incidences fiscales et des questions de valorisations respectives des différents droits portant sur un même bien. L'insécurité juridique accrue que peut entraîner la nouvelle définition de l'abus de droit doit inciter les investisseurs à veiller aux justifications de la substance de l'opération et des objectifs poursuivis mais également à la valorisation équilibrée des droits considérés. Ainsi, si les règles fiscales tendent à réprimer plus fermement les pratiques fiscales agressives, elles ne nous semblent pas conduire à interdire des opérations aux effets fiscaux indéniables lorsqu'elles correspondent à une acquisition légitime ne dissimulant pas un transfert de richesse.



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.
pierre.carcelero@cms-fl.com

Impôts directs et IFI

Bien qu'anciennes et fréquentes, les acquisitions de biens démembreés ou de cession d'usufruit temporaire, en particulier entre parties liées, retiennent de manière croissante l'attention de l'administration fiscale.

Les règles applicables conduisent en effet à réduire significativement la charge fiscale globale pesant sur l'opération, en comparaison avec celle qui serait supportée en cas d'acquisition du bien en pleine propriété. On citera notamment la faculté, pour l'usufruitier, d'amortir son droit sur la durée de l'usufruit et non sur la durée normale d'utilisation du bien, y compris lorsque ce droit porte sur un terrain ou des parts sociales.

Il nous semble, sur ces aspects, que les critères antérieurement retenus, notamment par la jurisprudence, demeurent pertinents pour identifier les opérations potentiellement critiquables, avec l'obligation de porter une attention accrue à la justification des choix retenus.

Jusqu'à présent, l'existence d'objectifs économiques, financiers ou patrimoniaux effectifs suffisaient à écarter la critique de l'abus de droit, les parties pouvant démontrer ne pas

avoir poursuivi un objectif exclusivement fiscal (voir notamment : CAA Nantes, 31 mai 2018, n° 16NT04184).

Rien ne nous conduit à considérer que la faculté pour l'Administration de remettre en cause des opérations ayant pour un de leurs objectifs

principaux la recherche d'une économie fiscale par l'application littérale d'un texte contraire aux objectifs de leurs auteurs devrait désormais avoir une incidence sur la nature des considérations non fiscales retenues par le contribuable. Néanmoins, il serait vain de négliger l'évidente incidence fiscale de ces opérations et la nécessité de s'assurer du caractère prépondérant des considérations économiques et juridiques et/ou de l'absence de contrariété

«L'acquisition [...] de droits démembreés auprès d'un tiers [...] sera probablement appréciée avec un regard moins critique qu'un reclassement d'immeuble au profit [...] de tout ou partie de ses propriétaires.»

des avantages fiscaux obtenus avec les intentions du législateur ; on rappellera à cet égard que le seul fait que ces avantages n'aient pas été envisagés par les auteurs du texte ne suffit pas à établir qu'ils seraient contraires à leur intention (Conseil d'Etat, 15 février 2016, n° 374071, SNC Distribution Leader Price).

La conformité ou la contrariété à une telle intention d'opérations produisant des effets, parfois contradictoires, en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur la

fortune immobilière peut s'avérer extrêmement complexe à déterminer. Il est vraisemblable que le contexte et la légitimité d'ensemble de l'opération auront un poids important – certes subjectif et indirect – dans l'appréciation des opérations réalisées par l'administration fiscale puis par le juge de l'impôt.

A cet égard, l'acquisition – conjointe ou non – de droits démembrés auprès d'un tiers, dans la perspective de l'accroissement du patrimoine immobilier, sera probablement appréciée avec un regard moins critique qu'un reclassement d'immeuble au profit, direct ou indirect, de tout ou partie de ses propriétaires.

La rigueur prêtée à la valorisation de l'usufruit et de la nue-propiété,

toujours susceptible de recéler un avantage plus ou moins direct au profit d'une partie, constituera également un élément primordial.

Une récente décision du Conseil d'Etat (CE, 24 octobre 2018, n° 412322 et 412323) illustre clairement ces circonstances en confirmant la remise en cause des valeurs retenues, non pas au motif que l'Administration aurait établi le caractère exagéré

du prix supporté par la société usufruitière, mais en reprochant au nu-propiétaire d'avoir réalisé un profit global proportionnellement supérieur à celui de l'usufruitier. Le postulat selon lequel des partenaires dans une opération devraient réaliser des gains proportionnels ne nous paraît pas pouvoir être considéré comme établi alors qu'il n'était pas indiqué que la valeur de l'usufruit différait de celle qu'aurait retenue un tiers indépendant. Cette solution illustre néanmoins l'importance de pouvoir démontrer que le profit réalisé par le nu-propiétaire est conforme (bien qu'important) à la nature de l'opération.

Nous devons cependant souligner que selon certains avis et décisions¹, la valorisation de l'usufruit et de la nue-propiété n'entre pas en tant que telle dans le champ de l'abus de droit mais la formulation retenue ne doit pas faire oublier que retenir des valeurs non pertinentes peut renforcer l'analyse selon laquelle l'opération ne poursuivait pas d'objectifs non fiscaux (suffisamment) légitimes.

La minoration de la valeur de la nue-propiété entraînerait un déséquilibre pouvant dissimuler une libéralité de l'usufruitier au profit du nu-propiétaire, libéralité qui – outre ses propres conséquences fiscales – pourrait conduire à souligner l'absence de substance légitime de l'opération voire son caractère artificiel.

Or, gardant à l'esprit les conséquences fiscales inhérentes à ce type d'investissement, l'enrichissement anormal du nu-propiétaire rendrait très délicate la tâche de démontrer que l'opération dans son ensemble ne poursuivait pas un objectif principalement fiscal lequel, apprécié globalement, pourrait alors être considéré comme contraire à l'intention du législateur.

On notera que les critiques formulées dans un tel contexte seraient susceptibles d'entraîner des conséquences sur le terrain de l'abus de droit comme de l'acte anormal de gestion.

En conclusion et pour l'avenir, on peut à notre sens espérer que les critères retenus pour écarter l'abus de droit seront maintenus bien que l'exigence dans l'appréciation de la substance et de la légitimité des opérations – dans leurs

principes et leurs modalités – sera vraisemblablement renforcée.

Les investisseurs sont corrélativement invités à conserver avec soin les éléments les ayant conduits à réaliser une telle opération et à faire procéder à une valorisation précise et circonstanciée des droits démembrés.

TVA

La TVA supportée lors de l'achat de la nue-propiété d'un immeuble est-elle récupérable ? L'administration fiscale considère qu'en principe tel n'est pas le cas car le nu-propiétaire, qui ne peut pas utiliser le bien pour la réalisation d'une activité soumise à la TVA à son niveau, n'a donc pas la qualité d'assujetti. Elle admet toutefois, par tolérance, que lorsque la nue-propiété constitue une immobilisation chez son propriétaire, de même que l'usufruit pour son bénéficiaire, le nu-propiétaire peut transmettre le droit à déduction dont il est privé au bénéfice de l'usufruitier, dès lors que ce dernier utilise le bien



Philippe Tournès, avocat associé en fiscalité. Il conseille et assiste les entreprises dans l'ensemble des sujets relatifs à la TVA, notamment liés à l'immobilier.
philippe.tournes@cms-fl.com



et **Stéphanie Némard-Attias**, avocat en fiscalité. Elle intervient dans tous les domaines de la fiscalité des entreprises, notamment en matière immobilière.
stephanie.nemard@cms-fl.com

¹. Voir notamment : avis n° 2013-16 du Comité de l'abus de droit fiscal et arrêt de la CAA Nantes, 31 mai 2018, n° 16NT04184.

pour des opérations ouvrant droit à déduction. Néanmoins, prise au pied de la lettre, la doctrine susvisée n'autorise le transfert du droit à déduction que si le nu-propiétaire a lui-même procédé au démembrement, cédé l'usufruit à un tiers et conservé la nue-propiété. Aussi l'Administration a-t-elle été interrogée sur le point de savoir si le nu-propiétaire peut transférer à l'usufruitier la TVA ayant grevé l'acquisition de la nue-propiété, même dans l'hypothèse où le démembrement de propriété est opéré dès l'origine par la société de promotion qui a construit l'immeuble.

Dans une réponse publiée

le 2 avril 2019, l'Administration confirme que sa doctrine a vocation à s'appliquer dans une telle situation, sous réserve cependant que le nu-propiétaire ait lui-même la qualité d'assujetti à la TVA, que le droit réel ainsi acquis soit comptabilisé en immobilisation et, enfin, que l'usufruitier, qui doit également immobiliser ses droits,

utilise l'immeuble pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction. Cette réponse a donc le mérite de clarifier la situation du nu-propiétaire mais s'avère néanmoins restrictive en ce qu'elle n'ouvre droit au transfert de la TVA qu'à la condition qu'il ait la qualité d'assujetti, ce qui sera rarement le cas des particuliers réalisant un placement patrimonial.

A l'aune des développements qui précèdent, cette réponse permet également de souligner que l'acquisition de biens démembrés ne doit pas, en tant que telle et malgré ses incidences fiscales significatives, être diabolisée et considérée comme étrangère aux opérations réputées comme légitimes, ce qui renforce l'importance – entre parties liées – de prêter attention aux modalités de mise en œuvre de l'acquisition.

Usufruit locatif social

Ces développements sur le démembrement de la propriété de biens immobiliers sont également l'occasion d'insister sur l'existence d'opérations de financement ne s'inscrivant pas dans un contexte de transmission.

On citera en particulier les offres d'acquisition de l'usufruit d'immeubles dans le cadre de programmes de logements sociaux et intermé-

diaires. On parle d'usufruit locatif social (ULS). Ce schéma de cofinancement se fonde sur un démembrement de propriété pour une durée temporaire et contractuelle de quinze à vingt ans, le bailleur social se portant acquéreur de l'usufruit temporaire tandis que la nue-propiété est achetée par un investisseur privé (particulier ou institutionnel).

Ce dispositif d'investissement locatif présente de nombreux avantages. Pour l'usufruitier, la loi de finances pour 2004 a permis à ces logements de bénéficier d'un taux réduit de TVA

et de l'exonération pendant quinze ans de taxe foncière sur les propriétés bâties. Pour l'investisseur, non seulement il acquiert un bien immobilier favorablement localisé pour un prix réduit par rapport à sa valeur en pleine propriété mais, de surcroît, il bénéficie d'avantages fiscaux pendant toute la durée du démembrement en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur la fortune immobilière.

Comme pour d'autres opérations, on a pu s'interroger sur

les risques de remise en cause dans l'ombre de l'évolution de la notion d'abus de droit. Pourtant, l'analyse des textes et débats parlementaires montre que l'objectif du législateur était bien de promouvoir la technique de l'ULS, en pleine conscience des avantages octroyés aux investisseurs dans ce contexte, «*afin de construire des logements sociaux, en particulier dans les zones où le marché immobilier est le plus tendu*».

C'est dans cette perspective que l'article 82 de la loi de finances rectificative pour 2008, complétant l'article 31, I-1° d du Code général des impôts, a permis aux nus-propiétaires de déduire de leurs revenus fonciers les intérêts supportés par eux à raison de leurs droits.

Il nous semble alors légitime de considérer que l'ensemble de ces avantages ne s'écarte pas de l'objectif du législateur et, à ce titre, ne devrait pas pouvoir être remis en cause au seul motif que l'investissement poursuivrait, notamment, un objectif fiscal dès lors que celui-ci correspond justement à une incitation voulue par le législateur dans le cadre d'une dérogation d'intérêt général qui demeure encadrée. ■

«Ce schéma de cofinancement [ULS] se fonde sur un démembrement de propriété pour une durée temporaire et contractuelle de quinze à vingt ans.»

L'abus de droit est-il applicable aux participations d'urbanisme ?

Ce qu'il est convenu de nommer la fiscalité de l'urbanisme désigne communément les contributions qui peuvent être demandées aux constructeurs en vue de financer les équipements publics (voirie, réseaux, etc.).

Le législateur s'était efforcé de clarifier ce dispositif et de limiter les pratiques arbitraires qui pouvaient s'épanouir dans un système jadis obscur. Cet effort s'est traduit par la définition d'une liste limitative des taxes et participations pouvant être exigées des constructeurs¹. Certaines ont un caractère fiscal

(taxe d'aménagement) et d'autres non-fiscal (participation de zone d'aménagement concerté ou de projet urbain partenarial).

Cette taxinomie est assortie d'un mécanisme de sanction applicable en cas de perception de contributions non autorisées exigées, à l'occasion de la délivrance d'autorisation d'urbanisme ou de la signature de conventions d'aménagement ou partenariales. Ce mécanisme, fondé sur le principe de l'action en répétition de l'indu, prévoit que les taxes et contri-

butions de toute nature qui sont obtenues ou imposées en violation des dispositions légales sont réputées sans cause. En conséquence, les sommes versées ou celles qui correspondent au coût de prestations fournies sont sujettes à répétition. Si cette action en répétition se prescrit par cinq ans à compter du dernier versement ou de l'obtention des prestations indûment exigées, les sommes que l'Administration a indûment perçues portent intérêt au taux légal majoré de cinq points².

Ces dispositions sont redoutablement protectrices des constructeurs ou des aménageurs auxquels il a pu être demandé des contributions qui dépassaient les nécessités du financement des équipements publics destinés à répondre aux « besoins des futurs habitants ou usagers des constructions à édifier ». Cette efficacité a été

confirmée par la jurisprudence administrative qui a tiré toutes les conséquences du caractère d'ordre public de ces dispositions en considérant qu'elles pouvaient être mise en œuvre, même si les constructeurs ont accepté par convention de verser des participations illégales³ ou, le cas échéant, sous la forme d'une offre de concours⁴. D'ailleurs, peu importe la forme de la participation, l'action en répétition est ouverte qu'elle prenne une forme financière, celle de la réalisation de travaux, voire celle d'une cession de terrains. Cette action est aussi ouverte aux

acquéreurs successifs des biens concernés. Poussées à l'absurde, ces dispositions pourraient permettre à un opérateur de ne pas honorer ses promesses ou de demander, après avoir obtenu les autorisations sollicitées, le remboursement des sommes illégalement perçues dans la mesure où cette action reste sans effet sur la légalité de l'autorisation d'urbanisme qui en constitue le fait générateur⁵.

A l'évidence, pour les créances non-fiscales

que constituent certaines de ces participations, ces comportements ne relèvent pas de l'abus de droit de l'article 64 du Livre des procédures fiscales. Toutefois, le droit public connaît l'abus de droit qui n'est pas l'apanage du droit fiscal. L'abus de droit peut être sanctionné en droit de l'urbanisme s'agissant de la fictivité de déclaration fallacieuses en vue d'obtenir un permis de construire⁶ ou de la fraude, qui s'attachent à des travaux entrepris pour faire échec à la péremption d'une autorisation d'urbanisme⁷. Dès lors, rien n'interdit de penser que l'abus de droit puisse sanctionner le comportement, extrême, par lequel un opérateur prendrait sciemment un engagement de participation qu'il sait indue, à seule fin de faciliter l'obtention d'une autorisation de construire ou d'aménager. ■

«L'abus de droit peut être sanctionné en droit de l'urbanisme s'agissant de la fictivité de déclaration fallacieuses [...] ou de la fraude, qui s'attachent à des travaux entrepris pour faire échec à la péremption d'une autorisation d'urbanisme.»



Par **Yves Delaire**, avocat associé en droit public de CMS Francis Lefebvre Lyon Avocats. Il conseille et assiste les personnes publiques, les entreprises, les associations et les particuliers, notamment en matière de contrats publics, de droit des biens des personnes publiques, de droit de l'urbanisme, de l'environnement et de l'énergie.
yves.delaire@lyon.cms-fl.com

1. Code l'urbanisme (CU), art. L.311-4 et L.332-6.

2. CU, art. L.332-30.

3. CE, 17 mai 2013, n° 3371220.

4. CE, 10 oct. 2007, n° 268205.

5. CU, art. L.332-7.

6. CE, 10 oct. 1990, n° 86379.

7. CE, 3 janv. 1975, n° 93525.

Abus de droit et opérations immobilières à l'international : les derniers développements



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

Les dispositifs légaux de lutte contre l'abus de droit fiscal se sont récemment multipliés tant en droit interne français qu'au travers de dispositions internationales, notamment sous l'impulsion de l'OCDE qui a entendu combattre certaines pratiques de *treaty shopping* dans le cadre de l'action 6 du plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Une telle accumulation pose la question de l'appréhension de la notion d'abus dans un cadre international, notamment en matière d'investissements immobiliers, ainsi que celle de la combinaison des différentes règles anti-abus.

Avec l'adoption de l'Instrument multilatéral

de l'OCDE («IM»), les conventions fiscales couvertes par ce texte ont aujourd'hui vocation à intégrer des dispositifs destinés à lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. En ce sens, l'article 7 de l'IM, qui fait partie du standard minimum de l'IM, dispose qu'«un avantage au titre de la Convention fiscale couverte ne sera pas accordé [...] s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi

de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de cette Convention fiscale couverte» (à titre illustratif, l'article 22.5 de la convention avec le Japon prévoit une telle clause, de même que le préambule de la convention avec les Pays-Bas). Cette clause, que l'on retrouve dans le modèle OCDE révisé fin 2017, a donc vocation à se généraliser dans le réseau conventionnel français. Or, le droit interne français contenait déjà un dispositif anti-abus bien connu prévu par l'article L.64 du Livre des procédures fiscales (LPF).

Dans deux décisions de 2016 (TA Montreuil, 1^{er} décembre 2016, n° 1508188, sté BNP Paribas et n° 1508201, SAS Parilease) concernant une opération de *sale and lease back* effectuée par une société française au profit de sociétés allemandes portant sur un bien immobilier allemand, le tribunal administratif de Montreuil a jugé qu'une telle opération était susceptible de constituer un montage critiquable sur le fondement de l'abus de droit, dès lors qu'il aboutissait à l'exonération des revenus perçus en France. En l'espèce, le Tribunal a conclu, sur le fondement de l'article L.64 du LPF, qu'en donnant aux montages litigieux l'apparence

d'opérations immobilières et en interprétant de manière littérale la convention fiscale franco-allemande, la société française avait empêché l'imposition de revenus financiers par la France, à l'encontre de l'intention des négociateurs de la convention, lesquels ne pouvaient avoir eu pour objectif d'octroyer des bénéfices conventionnels aux montages dépourvus de tout intérêt économique. Une telle décision n'allait pas de soi car la jurisprudence n'avait jusqu'alors validé le recours à l'article

«La mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit est en principe subordonnée à deux conditions : la recherche d'un but exclusivement fiscal et la contrariété à l'intention des auteurs de la norme.»

L.64 du LPF qu'en support de la mise en œuvre de clauses anti-abus spécifiques prévues dans les conventions fiscales bilatérales (CE, 29 décembre 2006, n° 283314, min. c/ sté Bank of Scotland). En effet, la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit est en principe subordonnée à deux conditions : la recherche d'un but exclusivement fiscal et la contrariété à l'intention des auteurs de la norme. Or, les conventions font en principe l'objet d'une interprétation littérale (CE, 30 décembre 1996, n° 128611, Benmiloud) qui fait normalement obstacle à la recherche de l'intention des auteurs pour en éclairer les stipulations. De plus, une convention fiscale est le fruit de négociations assez opaques et ne fait pas, à proprement

parler, l'objet de travaux parlementaires. Cela étant, les commentaires sur la convention-modèle OCDE (modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, 2017, point 61), qui peuvent, selon le Conseil d'Etat, préciser l'interprétation qu'il convient de donner à une convention fiscale conclue postérieurement (CE, 30 décembre 2003, n° 233894, SA Andritz), reconnaissaient l'existence d'un «*principe directeur*» selon lequel les avantages prévus par une convention fiscale ne doivent pas être accordés dans des circonstances contraires à l'objet et au but des dispositions en cause.

Et de fait, le 25 octobre 2017 (CE plén., 25 octobre 2017, n° 396954, Cts Verdannet), le Conseil d'Etat a eu l'occasion d'admettre l'applicabilité de la théorie de l'abus de droit dans le cadre de conventions fiscales ne contenant pas de clause générale anti-abus. En

l'espèce, s'agissant de l'interprétation de la convention entre la France et le Luxembourg en matière de plus-value immobilière, il a été jugé que l'administration fiscale était fondée à utiliser l'abus de droit lorsque la norme dont le contribuable recherche le bénéfice procède d'une convention fiscale et que cette convention ne prévoyait pas explicitement l'hypothèse de fraude à la loi. S'agissant de l'intention des parties, le Conseil d'Etat considère qu'elles ne sauraient avoir entendu appliquer les stipulations de la convention à des montages artificiels dépourvus de toute substance économique.

Sans avoir cette fois recours à l'abus de droit, le Conseil d'Etat a eu plus récemment l'occasion de juger que les revenus tirés d'un rachat d'un bail emphytéotique en Belgique et d'une opération de *lease and lease back* aux Pays-Bas ne constituaient pas des revenus immobiliers, au sens des conventions fiscales conclues par la France avec ces deux Etats (CE, 07 décembre 2018, n° 409229, Orpavimob), mais des revenus financiers imposables en France, confirmant ainsi le pouvoir général de requalification de l'Administration hors abus de droit.

La multiplication des dispositifs anti-abus, tant au niveau interne¹ qu'au niveau international, pose la question de leur articulation et ce, d'autant plus que dans deux arrêts en date du 26 février 2019², la grande chambre de la Cour de justice de l'Union européenne a indiqué, à l'occasion d'un litige portant sur le bénéfice des régimes d'exonération prévus par les directives «dividendes» et «intérêts», que l'interdiction de l'abus de droit constitue un principe général du droit de l'Union qui doit être opposé

par les États membres aux contribuables qui cherchent à bénéficier de manière abusive du droit de l'Union européenne. Se pose donc désormais la question du recours à l'abus de droit à un triple niveau : interne, conventionnel et communautaire.

Il est permis d'espérer que l'adoption de l'IM conduite à uniformiser progressivement

«Il est permis d'espérer que l'adoption de l'IM conduite à uniformiser progressivement la notion d'abus de droit lorsqu'est en cause l'octroi d'avantages conventionnels.»

la notion d'abus de droit lorsqu'est en cause l'octroi d'avantages conventionnels, dans la mesure où la clause anti-abus de l'IM devrait normalement s'appliquer par priorité. Toutefois, l'IM inclut également des mesures anti-abus spécifiques à l'investissement immobilier, qui ne font pas partie des normes minimales. Au titre de ces mesures figurent les stipulations sur les plus-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière qui introduisent une appréciation temporelle sur 365 jours de la prépondérance immobilière et procèdent à un élargissement de la notion de droits, titres et actions visés. ■

1. Cf. l'adoption d'un abus de droit pour motif principale-fiscal en matière d'impôt sur les sociétés (art. 205 A du CGI d'application immédiate) et en toute matière (art. L.64 A du LPF applicable au 1^{er} janvier 2021).

2. CJUE, gr. ch., 26-02-2019, aff. jtes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I et Z Denmark ApS. – CJUE, gr. ch., 26 févr. 2019, aff. jtes C-116/16, C-117/16, T Danmark et Y Denmark ApS.

Procédure du mini abus de droit fiscal : quel impact sur les opérations immobilières patrimoniales ?

L'entrée en vigueur prochaine du nouvel article L.64 A du Livre des procédures fiscales (LPF) fait craindre une remise en question de décisions jusque-là favorables au contribuable.



Par **Edouard Nahmias**, avocat en fiscalité. Il intervient, tant en conseil qu'en contentieux, auprès de personnes physiques, actionnaires et dirigeants, dans le cadre de leurs fiscalité personnelle et plus spécifiquement sur des problématiques liées à la détention, la transmission ou la cession d'entreprises ou de participations.
edouard.nahmias@cms-fl.com

La loi de finances pour 2019 a introduit un nouvel article L.64 A dans le LPF permettant à l'Administration de considérer comme abusifs les montages ayant un but principalement fiscal.

L'Administration pourra donc désormais fonder ses redressements de manière alternative sur l'existence d'un montage ayant un but exclusivement fiscal (avec application d'une majoration de 80 %) ou sur l'existence d'un montage ayant un but principalement fiscal. Ce nouveau texte, applicable aux rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2021, portant sur des actes passés ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2020, aura une portée nécessairement plus large que celle de l'abus de droit que nous connaissions jusqu'à présent. Il convient donc de s'interroger sur la caractérisation d'un abus dans des situations où le juge de l'impôt ou le Comité de l'abus de droit avait jusqu'ici rejeté l'objectif exclusivement fiscal.

L'Owner Buy-Out immobilier (OBO)¹

Certaines opérations de reclassement à soi-même de biens immobiliers sont susceptibles d'être concernées par la nouvelle mesure. L'OBO immobilier consiste, pour un particulier, dans le rachat d'un actif immobilier par une société – généralement civile – contrôlée, le financement de l'acquisition étant assuré par un emprunt bancaire. La suite, généralement logique, de cette opération de reclassement consiste pour le vendeur à conclure avec ladite société un contrat de bail à

son profit.

Lorsque le bien immobilier en question doit supporter d'important travaux, ce séquençage a, dans de nombreux cas, pour but – sinon exclusif, notable mais, souhaitons-le, pas principal – de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du Code général des impôts et, ce faisant, de permettre au vendeur de déduire de ses revenus fonciers les charges qu'il s'apprête ainsi à supporter.

Le juge de l'impôt, comme le Comité de l'abus de droit fiscal, ont eu à connaître plusieurs situations de ce type et ont considéré, dans une large majorité des cas, qu'un abus de droit au sens de l'article L.64 du LPF était caractérisé².

Ces situations ne nous retiendront pas longtemps dès lors que la caractérisation d'un objectif exclusivement fiscal implique *a fortiori* la caractérisation d'un objectif principalement fiscal. Les situations dans lesquelles le juge a considéré que l'abus de droit, au sens de l'article L.64 du LPF,

n'était pas constitué, présentent en revanche un plus grand intérêt.

Une Cour administrative d'appel a par exemple considéré à propos d'un OBO immobilier qu'un tel montage ne pouvait être regardé comme abusif (au sens de l'article L.64 du LPF) dès lors que la personnalité morale de la société civile devenue propriétaire de l'immeuble ne pouvait être ignorée³. Si la personnalité morale de la société civile suffit à éviter l'écueil de l'objectif exclusivement fiscal, il n'est pas certain qu'il permette d'éviter à lui-seul celui de l'objectif principalement fiscal. Des objectifs patrimoniaux permettent, en principe, d'éviter la caractérisation d'un but exclusivement fiscal⁴. Il nous semble qu'ils devraient également permettre d'éviter l'écueil du but principalement

«L'appréciation du caractère principal de l'objectif notable [...] nous semble [...] devoir être appréhendée de manière extrêmement prudente dès lors que le courant jurisprudentiel est déjà, [...] majoritairement défavorable au contribuable au regard du but exclusivement fiscal.»

1. Olivier de Saint Chaffray et Thomas Laumière – OBO immobilier : une stratégie attrayante... subordonnée à des réglages fins – Option Finance des 18 juin 2018 et 9 juillet 2018 ; Michel Leroy – OBO immobilier sur résidence de jouissance et abus de droit – La Revue fiscale du patrimoine, avril 2019.

2. Voir en ce sens CE, 8 févr. 2019, n° 407641 ; CE, 6 déc. 1978, n° 6803 ; CADF/AC n° 9/2014 du 14 nov. 2014 ; CADF/AC n° 6/2017.

3. CAA Lyon, 6 nov. 2008, n° 07LY02659.

4. Voir en ce sens aff. 2008-30, BOI n° 43 du 22 avril 2010, 13 L-5-10 ; CA Paris, 7 mars 2002, n° 00-19154, 1^{re} ch., B, DSF Val-de-Marne c/ Crts Despouys ; Cass. com., 20 mai 2008, n° 07-18.397 (n° 606 F-D), DGI c/ Tabourdeau ; Cass. com., 23 septembre 2008, n° 07-15.210 (n° 874 F-D), Lamarque ; CE, 27 janvier 2011, n° 320313, 9^e et 10^e s.-s., Bourdon.

fiscal (sauf à considérer qu'un objectif patrimonial constitue à lui seul un objectif principalement fiscal).

Le recours à un loyer de marché devrait en revanche permettre de faire échec à la caractérisation d'un objectif principalement fiscal ; celui-ci devant conduire, selon toute vraisemblance, la société civile immobilière à dégager un revenu foncier bénéficiaire, à tout le moins dans un délai raisonnable. Espérons néanmoins que l'avantage retiré de la déduction de charges foncières dans ce délai raisonnable ne caractérise pas non plus un objectif principalement fiscal.

L'appréciation du caractère principal de l'objectif notable précédemment évoqué sera donc une affaire de circonstances mais elle nous semble, en l'état de la

jurisprudence, devoir être appréhendée de manière extrêmement prudente dès lors que le courant jurisprudentiel est déjà majoritairement défavorable au contribuable au regard du but exclusivement fiscal.

Option pour l'IS par les sociétés de personnes

S'agissant de l'option pour l'IS par des sociétés civiles, le Comité de l'abus de droit se réfère à la position de principe du Conseil d'Etat selon laquelle *«l'exercice d'une option offerte par la législation fiscale n'est pas en soi constitutif d'un abus de droit, les conditions qui ont permis de se trouver en situation d'exercer cette option peuvent en revanche être abusives et encourir la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal»*⁵.

A suivre cette logique, c'est donc le contexte qui a permis à un contribuable de se mettre en situation d'exercer une option qu'il conviendra d'examiner au regard de la caractérisation d'un objectif principalement fiscal et non pas uniquement l'option en elle-même.

Dans le cadre de la procédure prévue par l'article L.64 du LPF, le Comité de l'abus de droit effectue une analyse factuelle des opérations réalisées, en vérifiant par exemple la substance économique et l'activité développée par la société interposée ayant opté pour l'IS ou en examinant la chronologie des différentes opérations.

Ici encore, les opérations déjà considérées comme abusives au sens de l'article L.64 du LPF le seront également dans le cadre de la nouvelle procédure. C'est le cas, par exemple, de sociétés de personnes dépourvues de toute substance économique qui

optent pour l'IS à la seule fin de bénéficier d'un taux d'imposition plus favorable contrairement à l'objectif du législateur⁶.

Il convient en revanche d'examiner avec attention les opérations qui n'avaient pas été considérées comme poursuivant un but exclusivement fiscal. Il en est ainsi d'une succession d'opérations parmi lesquelles des sociétés civiles avaient opté pour l'IS puis pour le régime de l'intégration fiscale permettant de compenser les bénéfices et les déficits des sociétés membres⁷. Selon le Comité, pour pouvoir

contester la totalité des actes, l'Administration devait pouvoir démontrer que ceux-ci avaient un but exclusivement fiscal. Or, il a été relevé que l'Administration n'avait pas contesté l'ensemble des opérations réalisées

et il est rappelé notamment que l'exercice d'une option fiscale ne peut constituer à lui seul un abus de droit.

Eu égard au but principalement fiscal, il ne peut être exclu que l'opération précitée puisse être qualifiée d'abusives. L'examen factuel des opérations ayant permis à la société d'opter pour l'IS sera décisif.

Révocation de l'option pour l'IS

La nouvelle faculté, pour une société de personnes ayant opté pour l'IS, de renoncer à cette option sous certaines conditions doit également être examinée au regard du nouvel article L.64 A du LPF. Dans la mesure où le législateur⁸ a précisé que la révocation de l'option pour l'IS correspondait à *«un droit au remords»* et que le *«droit de renonciation (...) est limité dans le temps afin de décourager les comportements optimisants»*, il serait regrettable que l'Administration qualifie ces opérations d'abusives au sens des dispositions de l'article L.64 A du LPF.

Il nous semble que la renonciation à l'IS n'est pas assimilable à la situation qui avait été soumise à l'avis du Comité consultatif pour la répression des abus de droit⁹, dans lequel ce dernier avait conclu au caractère abusif d'un changement de forme sociale (passage de société anonyme en société en nom collectif). Toutefois, une assimilation de la part de l'administration fiscale ne peut être totalement exclue mais cela semble en tout état cause critiquable. ■



et **Charlotte Pernoud**, avocat en fiscalité. Elle intervient en matière de fiscalité directe, tant en conseil qu'en contentieux, plus particulièrement dans le domaine de la fiscalité immobilière et de la fiscalité des personnes physiques. charlotte.pernoud@cms-fl.com

5. CE, 3 février 1984, n° 38320.

6. CADF/AC n° 01/2015, affaire n° 2014-33 du 29 janvier 2015.

7. CADF/AC n° 7/2017, affaire n° 2017-10 du 5 octobre 2017.

8. Travaux parlementaires, exposé des motifs de l'article 50 de la loi de finances pour 2019.

9. Rapport du CCRAD 1994, n° 94-15.

Sociétés civiles de construction-vente : la prudence s'impose malgré l'apparente souplesse



Par **Sophie Girelli**, avocat en fiscalité. Elle intervient en matière de fiscalité immobilière, des entreprises et des organismes non lucratifs.
sophie.girelli@cms-fl.com

Le Conseil d'Etat vient de juger que le régime dérogatoire de translucidité s'applique à une société civile de construction-vente qui *«ne limite pas son objet social à la construction-vente, mais qui n'exerce en pratique que cette activité»*¹ (CE, 18 mars 2019, n° 411640).

Rappelons qu'un régime dérogatoire (prévu à l'article 239 ter du Code général des impôts) est applicable, sous certaines conditions, aux sociétés civiles ayant *«pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente»*. Elles échappent alors à l'impôt sur les sociétés (normalement applicable aux sociétés civiles exerçant une activité fiscalement commerciale, telle la construction-vente) et relèvent d'un régime de translucidité : ce sont les associés qui sont imposés sur les profits réalisés par la société (à proportion de leurs droits) suivant le régime fiscal qui leur est propre (impôt sur les sociétés ou impôt sur le revenu).

Dans l'affaire soumise au Conseil d'Etat, était en cause une société civile qui avait édifié une construction comportant 26 logements qu'elle avait ensuite vendus. A la suite d'un contrôle fiscal, l'Administration a rectifié les résultats de la société et a assujéti ses associés à des suppléments d'impôt sur le revenu (dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux). Pour contester ces impositions, les associés soutenaient que la société aurait dû être assujéti à l'impôt sur les sociétés puisque son objet social n'était pas limité à la construction-vente.

Mais, contrairement à la cour administrative d'appel de Versailles, le Conseil d'Etat a refusé de subordonner l'application du régime dérogatoire à une condition d'exclusivité de l'objet social, qui ne doit donc pas nécessairement être limité à la construction-vente.

Une certaine souplesse est ainsi laissée aux sociétés civiles de construction-vente pour la rédaction de leur objet social (leur permettant ainsi d'élargir leur activité sans avoir à le modifier), ce qui n'exclue pas d'être prudent. Si l'ajout d'activités autres que celle de construction-vente n'est pas réhibitoire, la référence expresse à l'activité de construction d'immeubles en vue de leur vente reste clairement une condition d'application du régime dérogatoire. Le Conseil d'Etat a déjà jugé qu'une société civile qui ne s'était effectivement livrée qu'à des opérations de construction-vente était exclue

du régime spécial car son objet social ne comportait pas la construction d'immeubles en vue de la vente (CE, 24 février 1988, n° 59762).

Quant aux autres activités susceptibles d'être mentionnées dans l'objet social, il faudra veiller à ce que leur exercice effectif ne fasse pas basculer la société dans le champ de l'impôt sur les sociétés.

L'activité de construction-vente est en effet la seule

activité fiscalement commerciale qui peut être exercée de manière autonome par les sociétés civiles de construction-vente sans remettre en cause l'application du régime dérogatoire. Les autres actes commerciaux (tels que des achats-reventes d'immeubles) ne sont tolérés que s'ils peuvent être regardés comme nécessaires à l'activité de construction-vente et donc comme accessoires à celle-ci. Rien ne s'oppose, en revanche, à ce que la société exerce des opérations purement civiles du point de vue fiscal (telles que la location nue d'immeubles). Car, au-delà de l'objet social, ce sont bien les opérations effectivement réalisées par la société qui vont déterminer son régime d'imposition, lequel pourra donc varier d'un exercice à l'autre (ce qui n'est pas sans conséquence). ■

«Une certaine souplesse est ainsi laissée aux sociétés civiles de construction-vente pour la rédaction de leur objet social [...], ce qui n'exclue pas d'être prudent.»

¹ Selon les termes de Madame Marie-Gabrielle Merloz, rapporteur public.

Cession du droit au bail commercial : un nouvel article d'ordre public

L'article L.146-16-2 du Code de commerce, issu de la loi n° 2014-626 du 18 juin 2014 dite «loi Pinel», est venu introduire le régime de la clause de garantie solidaire du cédant en cas de cession d'un droit au bail commercial.

Il énonce, en effet, que «*si la cession du bail commercial s'accompagne d'une clause de garantie du cédant au bénéfice du bailleur, celui-ci ne peut l'invoquer que durant trois ans à compter de la cession dudit bail*».

Cette clause de garantie a pour effet de rendre le cédant codébiteur solidaire du cessionnaire vis-à-vis du bailleur. En ajoutant ce nouvel

article au statut des baux commerciaux, l'objectif de la loi Pinel était de limiter la durée et l'étendue de la garantie solidaire afin de protéger les droits du cédant.

Toutefois, en l'absence de précision de la loi Pinel, la question de savoir si la durée de la garantie du cédant énoncée par ce nouveau texte était ou non d'ordre public s'est posée.

En effet, les articles L.145-15 et L.145-16 du Code de commerce citant les

dispositions du statut des baux commerciaux d'ordre public ne visent pas l'article L.146-16-2 du Code de commerce.

En conséquence, dans la pratique, de nombreux rédacteurs de baux commerciaux considéraient cet article comme supplétif de volonté et dérogeaient au principe selon lequel le cédant devait garantir le bailleur pendant une durée de trois ans à compter de la cession du bail commercial. Ainsi, la clause de garantie du cédant au bénéfice du bailleur pouvait souvent être invoquée par ce dernier pendant toute la durée du bail restant à courir au jour de la cession voire, parfois, pendant la durée du bail restant à courir et celle de ses renouvellements.

La loi Pinel ne comportant aucune disposition relative à l'application dans le temps de ce nouvel article, la question de savoir s'il s'appliquait

aux baux en cours au jour de l'entrée en vigueur de la loi s'est également posée.

La cour d'appel d'Angers (CA Angers, 6 septembre 2016, ch. A com.) et la cour d'appel de Versailles (CA Versailles, 11 mai 2017, 14^e ch.) ont conclu que le législateur n'ayant expressément attaché aucun effet rétroactif aux dispositions de l'article 8 de la loi du 18 juin 2014 ayant créé l'article L.145-16-2 du Code de commerce, ce dernier ne s'appliquait pas aux contrats conclus antérieurement au 20 juin 2014, date d'entrée en vigueur de l'article.

Ces deux questions sont restées en suspens jusqu'à un arrêt de la troisième chambre civile

de la Cour de cassation en date du 11 avril 2019 (n° 18-16.121).

La Cour de cassation vient mettre fin aux débats doctrinaux en indiquant que l'article L.145-16-2 du Code de commerce est d'ordre public mais qu'il n'est pas d'application immédiate pour deux raisons :

- il ne répond pas à un motif impérieux d'intérêt général justifiant son application immédiate ;
- la garantie solidaire du cédant ne constitue pas

un effet légal du contrat mais demeure régie par la volonté des parties.

Cet arrêt s'inscrit dans la ligne de l'arrêt de la troisième chambre civile de la Cour de cassation en date du 28 juin 2018 réputant d'ordre public l'article L.145-46-1 du Code de commerce relatif au droit de préemption du preneur à bail commercial, bien que non visé par les articles L.145-15 et L.145-16 du Code de commerce. Les rédacteurs devront désormais veiller à ne pas introduire de clause dérogeant à l'article L.145-16-2 du Code de commerce, tant dans les nouveaux baux que dans les actes de renouvellement de baux.

Il est possible que la Cour de cassation adopte le même principe concernant l'article L.145-16-1 du Code de commerce. Affaire à suivre. ■



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



et **Claire Le Gloanec**, avocat en droit immobilier. Elle intervient dans tous les domaines du droit immobilier et notamment dans la rédaction, la négociation et le contentieux des baux commerciaux.
claire.legloanec@cms-fl.com

Sites et sols pollués : précisions sur l'étude environnementale et l'obligation de remise en état

Par **Céline Cloché-Dubois**,
avocat conseil en droit
de l'urbanisme et de
l'environnement.
celine.cloche-dubois@cms-fl.com



et **Anne Plisson**, avocat
en droit de l'urbanisme et
de l'environnement. Elle
intervient en matière de
conseil, rédaction d'actes et
contentieux dans le cadre de
projets de développement et
d'aménagement.
anne.plisson@cms-fl.com

Par un arrêt du 7 mars 2019 (n° 17-28.536), la Cour de cassation a précisé la portée de l'étude environnementale d'un terrain pollué et de l'obligation de remise en état d'un tel terrain incombant au dernier exploitant d'une installation classée pour la protection de l'environnement. En l'espèce, une société en commandite par actions (SCA) avait conclu un contrat de bail à construction avec la commune de Nice aux termes duquel elle s'engageait à édifier un centre commercial sur un terrain ayant appartenu aux sociétés Esso, Total Raffinage Distribution ainsi qu'à la SNCF. Ce terrain avait servi au stockage d'hydrocarbures pétroliers. Préalablement à la conclusion de ce bail, la SCA avait commandé une étude de sols à un premier bureau d'études, la société Sol-Essais, selon laquelle aucune dépollution du sol n'était à prévoir. A la suite d'émissions d'hydrocarbures pétroliers lors des travaux, la SCA avait sollicité la réalisation d'un diagnostic de pollution auprès d'un second bureau d'études qualifié à cet effet, lequel avait prescrit des mesures de dépollution.

La SCA avait alors assigné la société Sol-Essais ainsi que les anciens exploitants du site afin d'obtenir une réparation du surcoût engendré par les mesures de dépollution. Le tribunal de grande instance de Nanterre, par un jugement du 26 juin 2014, puis la cour d'appel de Versailles, par un arrêt du 2 octobre 2017, ont rejeté les demandes de la SCA qui a alors formé un pourvoi en cassation.

Sur la demande de réparation invoquée à l'encontre du premier bureau d'études

La requérante, reprochant à la société Sol-Essais de ne pas avoir identifié la pollution, mettait en cause sa responsabilité pour manquement à son obligation d'information et de conseil.

Or, la Cour de cassation considère que la mission confiée à la société Sol-Essais n'était qu'une mission de reconnaissance des sols, en vue de la faisabilité

géotechnique du projet, et non une mission spécifique de diagnostic du degré de pollution de la nappe phréatique et du sol.

La Haute juridiction en déduit que, même si la société Sol-Essais avait été imprudente en se prononçant dans une matière ne relevant pas de sa spécialité, la société bailleuse était seule responsable de son préjudice en ce qu'elle n'avait pas fait réaliser des études environnementales complètes et fiables, telles que prévues par la réglementation en vigueur, préalablement à la conception et à l'exécution des travaux de construction impliquant un changement d'usage des terrains.

Sur la demande de réparation invoquée à l'encontre des anciens propriétaires exploitants

Tout d'abord, la requérante soulevait la garantie des vices cachés.

La Cour de cassation considère que la SCA ayant eu

connaissance de l'ancienne affectation des terrains pris à bail, à savoir le stockage d'hydrocarbures, et l'ayant prise en compte dans la conception de son projet, cela suffisait à caractériser l'absence de vices cachés. Ensuite, la requérante invoquait la responsabilité délictuelle des anciens exploitants du site pour défaut de remise en état du terrain en raison de la subsistance de pollution. Après avoir relevé que le préfet «*n'avait émis aucune observation sur les travaux*

«L'existence de pollution à l'issue de la remise en état ne signifie pas nécessairement que cette remise en état est irrégulière et de nature à caractériser une faute délictuelle du dernier exploitant.»

de mise en sécurité effectués par les sociétés exploitantes, ni demandé la réalisation de travaux supplémentaires», la Cour de cassation a jugé que les derniers exploitants avaient parfaitement rempli leur obligation de remise en état du site.

La Cour de cassation rappelle ainsi que l'existence de pollution à l'issue de la remise en état ne signifie pas nécessairement que cette remise en état est irrégulière et de nature à caractériser une faute délictuelle du dernier exploitant. ■

Infraction aux règles d'urbanisme par le locataire : le bailleur non coupable mais responsable

En l'espèce (Cass., 3^e civ., 4 avril 2019, n° 18-11.207), sur le fondement de l'article L.480-14 du Code de l'urbanisme, une commune avait obtenu en appel la condamnation *in solidum* d'un locataire et de son bailleur nu-propiétaire, ainsi que de l'usufruitier, à remettre en état un terrain sur lequel avait été réalisées des constructions non conformes au plan local d'urbanisme (PLU).

Le bailleur nu-propiétaire et l'usufruitier ont formé un pourvoi contre cette décision en soutenant que ni l'un ni l'autre n'était l'auteur des travaux litigieux constitutifs du trouble manifestement illicite dénoncé par la commune et, qu'en conséquence, ils ne pouvaient être condamnés à cesser les travaux et à remettre les lieux en état.

La Cour de cassation rejette les pourvois en relevant que les travaux constitutifs d'un trouble manifestement illicite étaient imputables tant à la société locataire, qu'à l'usufruitier et au bailleur

nu-propiétaire, ce dernier ayant consenti, en toute connaissance de cause, un bail pour une activité de transformation de matériaux et de concassage incompatible avec le classement de la parcelle en zone agricole. Il en est de même de l'usufruitier de la parcelle qui en percevait les revenus et était ainsi bénéficiaire des travaux irréguliers réalisés.

La Cour suprême a considéré que leur condamnation *in solidum* à cesser les travaux et à remettre les lieux en état était justifiée, peu important que les travaux litigieux aient été effectués uniquement par la société locataire.

On rappellera que conformément aux articles 1719 et 1720 du Code civil, le bailleur doit délivrer à son locataire une chose conforme à l'usage à laquelle elle est destinée. En louant une parcelle agricole pour un usage industriel, le bailleur manque à son obligation de délivrance. Ce point n'a toutefois pas été soulevé par le locataire en l'espèce. ■



Par **Sandra Kabla**, avocat conseil en droit immobilier. Elle intervient particulièrement en matière de baux commerciaux, tant en conseil qu'en contentieux. Elle est chargée d'enseignement à l'Université Paris I Panthéon-Sorbonne. Elle est coauteur du Mémento Expert Francis Lefebvre Baux commerciaux. sandra.kabla@cms-fl.com

Changement d'usage et de destination : l'articulation de ces autorisations au regard du PLU de Paris

Dans cette affaire¹, la société requérante avait fait l'acquisition de deux immeubles de bureaux dans Paris, lesquels avaient préalablement fait l'objet d'une autorisation de changement d'usage à caractère réel, délivrée sur le fondement de l'article L.631-7 du Code de la construction et de l'habitation (CCH).

En 2013, cette société avait déposé un dossier de déclaration préalable destiné à régulariser la situation de ces immeubles au regard du droit de l'urbanisme, en sollicitant un changement de destination (d'habitation à bureaux).

Toutefois, le maire de Paris s'était opposé à ce changement de destination dès lors qu'il entraînait une diminution de la surface de plancher globalement destinée à l'habitation par rapport à la surface de plancher totale et ce, en méconnaissance de l'article UG 14.4 du plan local d'urbanisme (PLU) de Paris interdisant la réduction des surfaces destinées à l'habitation.

Après avoir rappelé le principe d'indépendance

des législations prévues au titre du CCH et du Code de l'urbanisme, le Conseil d'Etat a censuré la décision du maire ainsi que le jugement et l'arrêt rendus par le tribunal administratif et la cour administrative d'appel (CAA) de Paris en relevant que l'article UG 14.4 du PLU de Paris prévoit la prise en considération des destinations correspondant à «des droits réels».

Dès lors, pour la Haute juridiction administrative, le respect des dispositions de l'article UG 14.4 du PLU de Paris susvisé doit notamment s'apprécier en tenant compte des droits réels résultant des autorisations délivrées sur le fondement de l'article L.631-7 du CCH, du fait de la compensation à laquelle ces dernières ont été subordonnées. En l'espèce, les locaux avaient reçu une destination «Bureaux» par l'effet de l'autorisation de changement d'usage.

L'affaire ayant été renvoyée devant la CAA de Paris, il conviendra d'être particulièrement attentif aux suites qui y seront données. ■



Par **Clotilde Laborde**, avocat en droit de l'urbanisme et de l'environnement. Elle intervient tant en conseil qu'en contentieux auprès des entreprises et des personnes publiques. clotilde.laborde@cms-fl.com

1. CE, 15 mars 2019, n° 414361, Ville de Paris c. SAS GECITER.

TVA : le droit d'entrée constitue, en principe, un supplément de loyer

Par **Armelle Abadie**, avocat conseil en fiscalité.
armelle.abadie@cms-fl.com

Le droit d'entrée peut revêtir différentes qualifications, du supplément de loyer à l'indemnité versée en contrepartie de l'octroi d'avantages commerciaux ou de la dépréciation de la valeur de l'immeuble. Cette analyse entraîne des conséquences en matière de TVA. Une qualification en supplément de loyer conduit à l'imposition à la TVA au même titre que le loyer lui-même, comme le précise la doctrine administrative¹. Le Conseil d'Etat vient de confirmer, dans un arrêt du 15 février 2019², que le droit d'entrée constitue, sauf circonstances particulières, un supplément de loyer, mettant fin à l'insécurité juridique générée par la jurisprudence de la cour administrative d'appel de Versailles le 23 mars 2017³. La Cour avait considéré que le versement d'un droit d'entrée constituait la contrepartie de la propriété commerciale acquise par le preneur et qu'une telle cession bénéficiait de la dispense de TVA prévue par l'article 257 bis du Code gé-

ral des impôts (CGI)⁴, en se fondant notamment sur la comptabilisation en immobilisation chez le locataire des sommes versées. La Cour en avait ainsi conclu que la TVA avait été facturée à tort par le bailleur, privant ainsi le locataire du droit de la déduire. Cette analyse est censurée par la Haute juridiction qui précise que le seul fait que le bail commercial se traduise, pour le preneur, par la création d'un élément d'actif nouveau compte tenu du droit au renouvellement du bail, ne suffit pas pour caractériser une dépréciation du patrimoine du bailleur. Le Conseil d'Etat écarte ainsi l'application de la dispense de taxation en se fondant sur l'interprétation donnée par la Cour de justice de l'Union européenne⁵ de la notion de transmission d'universalité totale ou partielle de biens, qui ne couvre pas l'opération par laquelle un bien immobilier qui sert à une exploitation commerciale est donné en location en TVA. Cette décision est la bienvenue. ■

1. BOI-TVA-BASE-10-10-10 n° 10.
2. CE, 3^e et 8^e chambres réunies, 15 février 2019, n° 410796, société Land River.
3. N° 16VE00747, SARL Land River.
4. L'article répute inexistantes, au regard de la TVA, les livraisons de biens et les prestations de services intervenant dans le cadre des transferts d'universalité totales ou partielles de biens.
5. CJUE, 19 décembre 2018, affaire C-17/18, Mailat e.a.

Stock immobilier et gestion normale : cas des cessions de lots à prix minoré

La vente par un marchand de biens ou un promoteur d'un lot stocké doit-elle nécessairement s'effectuer pour un prix identique à celui d'un lot équivalent ? Le Conseil d'Etat admet qu'un écart de prix significatif entre deux lots identiques n'est pas de nature à caractériser à lui seul un acte anormal de gestion.



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 Panthéon-Sorbonne.
christophe.frionnet@cms-fl.com

On sait que la loi permet à l'administration fiscale de soumettre à l'impôt toute minoration réalisée dans des conditions non conformes à l'intérêt de l'exploitation de l'entreprise. Pour autant, la jurisprudence réaffirme régulièrement que les services vérificateurs ne peuvent s'immiscer dans les décisions de gestion de l'entreprise.

Pour savoir de manière objective, en matière immobilière, si une opération est ou non réalisée dans des conditions financières insuffisantes et contraires à cet intérêt, la méthode comparative est généralement celle préconisée.

En cas de vente d'un actif immobilisé, le Conseil d'Etat venait d'ailleurs de juger¹ qu'en cas de prix manifestement minoré par rapport à des transactions équivalentes récentes, le contribuable devait nécessairement apporter la preuve de l'existence d'une contrepartie. A défaut, l'administration

fiscale a la possibilité de procéder à un rehaussement sur le terrain de l'acte anormal de gestion du seul fait de l'écart constaté.

En revanche, il est désormais jugé par cette même Haute juridiction que la situation d'une vente de stocks ne répond pas au même principe. Il est considéré que, dans cette hypothèse, c'est au service vérificateur d'apporter la preuve que l'acte n'est pas dans l'intérêt de l'entreprise².

Il en résulte que les entreprises peuvent, dans la mesure où cela s'inscrit dans la conduite normale de leurs opérations de cession de leurs stocks, vendre des lots pour des prix différenciés sans que les prix préalablement pratiqués pour des biens identiques puissent constituer des comparables qui leur seraient automatiquement opposables. ■

1. CE plén., 21 décembre 2018, «Croë Suisse».
2. CE, 27 février 2019, n° 401938, SCI Apollo.

Loi de finances pour 2019 : une nouvelle obligation déclarative pour les propriétaires de locaux industriels

Cela fait de nombreuses années que des litiges opposent les contribuables à l'administration fiscale sur la question de savoir si un immeuble, affecté à la réalisation de prestations de services, relève des locaux à usage industriel, déclenchant son évaluation selon la méthode comptable (article 1499 du Code général des impôts).

Les efforts déployés par les organisations professionnelles pour clarifier cette situation ont en partie payé avec l'adoption de l'article 156 de la loi de finances pour 2019.

Certes, on peut regretter que ce nouveau dispositif légalise la doctrine administrative et les dernières jurisprudences défavorables aux contribuables rendues sur cette question. Mais il créé également des mécanismes d'atténuation pour ceux qui subissent des augmentations considérables de leur fiscalité locale.

Ainsi, l'article 156 précité conduit à :

- légaliser la définition des locaux industriels en l'étendant aux locaux affectés à des activités de prestations de services nécessitant d'importants moyens techniques, lorsque leur rôle est prépondérant ;
- tout en créant un seuil de prix de revient des matériels et outillages mis en œuvre fixé à 500 000 euros, en dessous duquel les immeubles demeurent évalués en méthode comparative, même ceux dans lesquels sont fabriqués ou transformés des produits (usine) ;
- mettre en place un lissage des conséquences d'un changement de méthode d'évaluation sur six ans (ce lissage s'applique également lorsque le changement de méthode d'évaluation conduit à une baisse de la valeur foncière imposable) ;
- déroger aux règles de prescription en interdisant à l'Administration de redresser en requalifiant en industriels les immeubles, sauf si des

rôles supplémentaires ont été mis en recouvrement avant le 31 décembre 2018 ;

– créer une obligation déclarative aux fins de réaliser une étude statistique qui sera déléguée par la Direction générale des finances publiques (DGFIP) et qui devra donner lieu à un rapport avec ses recommandations remis au Parlement pour le 1^{er} avril 2020. Cette étude statistique permettra de savoir si le problème lié aux requalifications d'immeubles en locaux à usage industriel ne vient pas finalement du mécanisme de l'évaluation comptable.

C'est en quelque sorte la question que le légis-

lateur pose en ordonnant la mise en place d'une campagne déclarative à destination des propriétaires de locaux industriels. Cette question est surprenante sachant que lors des débats parlementaires de la fin des années 60, au cours desquels était examinée l'instauration de la méthode comptable, celle-ci avait pour objectif une taxation plus douce des immeubles industriels par rapport aux locaux non industriels évalués en

méthode comparative à compter du 1^{er} janvier 1970.

Les services de la DGFIP vont très prochainement lancer cette campagne déclarative et, d'après les informations obtenues, il nous a été indiqué que :

- elle concernera tous les locaux actuellement évalués en méthode comptable ;
- chaque propriétaire de locaux évalués en méthode comptable devrait donc prochainement recevoir un courrier l'informant qu'il est invité (sous peine d'une sanction de 150 euros par déclaration et 15 euros par omission ou inexactitude dans lesdites déclarations) à donner diverses informations ;
- cette campagne déclarative sera dématérialisée ;
- et elle sera à finaliser pour le 1^{er} juillet 2019.

« Cette étude statistique permettra de savoir si le problème lié aux requalifications d'immeubles en locaux à usage industriel ne vient pas finalement du mécanisme de l'évaluation comptable. »



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-fl.com

Dans cette déclaration, le propriétaire d'un immeuble va devoir récapituler :

- la nature de l'activité de l'exploitant ;
- la surface développée des bâtiments et ouvrages ;
- sa valeur vénale ;
- le montant du loyer en cas de location ;
- la valeur des installations techniques et outillages mis en œuvre ;
- la catégorie d'affectation au sens de l'évaluation selon la grille tarifaire.

En règle générale, il est rare que les propriétaires des locaux évalués en méthode comptable connaissent toutes les informations ci-dessus demandées, en particulier les surfaces et la valeur vénale des seuls immeubles.

Ce sera particulièrement le cas des propriétaires de ce type de locaux qui ont donné en location, en crédit-bail, voire des collectivités locales ayant conclu des délégations de services publics. Pour se convaincre des difficultés à venir, rappelons que :

- concernant les surfaces, celles-ci doivent être calculées au sol entre murs extérieurs et intérieurs. De plus, elles couvrent à la fois les surfaces couvertes mais également celles à ciel ouvert utilisées commercialement (parking, dalle supportant les installations techniques, lieu de dépôt, etc.) ;
- s'agissant de la valeur vénale de l'ensemble

immobilier, telle qu'elle serait constatée s'il était vide de toute occupation, il conviendra de rechercher, soit des transactions portant sur des immeubles similaires constatées récemment soit d'apprécier la valeur de reconstruction des seuls biens passibles de la taxe foncière ;

- si la nature de l'activité peut aisément être décrite, le choix de la catégorie parmi les 39 proposées dans le cadre 3 des déclarations 6660 REV risque d'être réduit.

Il est probable que nombre de déclarants seront tentés de choisir la catégorie «EXC 1» (locaux ne relevant d'aucune des catégories précédentes), qui déclenche une évaluation en appréciation directe d'après justement la «valeur vénale». N'est-ce pas une façon de conforter la méthode actuelle ?

Nous vous invitons donc à anticiper la collecte des informations qui vont vous être demandées. Pour les locataires et crédits-preneurs, il sera indispensable de vous rapprocher de vos bailleurs pour les accompagner dans cette campagne déclarative afin que les informations transmises soient conformes à ce que vous entendez communiquer.

De même, les organisations professionnelles doivent s'inviter lors de l'examen des informations collectées pour être en mesure d'apporter leur éclairage sur la réalité économique du marché locatif des locaux dits industriels. ■

C/M/S/ Francis Lefebvre

Avocats

2 rue Ancelle 92522 Neuilly-sur-Seine Cedex

T +33 1 47 38 55 00

cms.law/fl



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



twitter.com/cms_fl

Retrouvez toutes les informations relatives à notre activité en immobilier :



Supplément du numéro 1511 du Lundi 20 mai 2019

Option Finance - 10, rue Pergolèse 75016 Paris - Tél. 01 53 63 55 55

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

Service abonnements : 10, rue Pergolèse 75016 Paris - Tél. 01 53 63 55 58 Fax : 01 53 63 55 60 - Email : abonnement@optionfinance.fr

Impression : Megatop - Naintre - Origine du papier : France - Taux de fibres recyclées : 100 % - Certification FSC Recycled.

Impact sur l'eau : Ptot : 0,008 kg/tonne

N° commission paritaire : 0922 T 83896

