

LA LETTRE DE L'IMMOBILIER

Lundi 27 septembre 2010

AU SOMMAIRE

Dossier

La réforme de la TVA immobilière

- Cessions d'immeubles en cours de construction ou de rénovation : nouvelles règles de taxation p. 2
- Qu'est-ce qu'un terrain à bâtir ? p. 3
- Nouvelle définition de l'achèvement d'un immeuble p. 4
- Gestion des stocks immobiliers : une vigilance accrue s'impose p. 5
- Régime des donations en paiement : pas de modification substantielle p. 6
- Restitution de TVA sur marge : l'administration instruit les réclamations des marchands de biens p. 7

Actualités

- Aspects fiscaux de la gestion d'un patrimoine immobilier locatif via une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés (IS) p. 8
- Grenelle 2 : des modifications d'envergure pour l'énergie éolienne p. 10
- Le bail vert : une réforme en phase de finalisation p. 11
- Taux réduit d'IS induit par l'article 210E du CGI : projet d'extension aux sociétés de personnes p. 12

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre
Supplément du numéro 1093
du 27 septembre 2010

EDITORIAL

2010 : année de la TVA immobilière ?

En matière de fiscalité immobilière, il semble difficile pour le législateur de concevoir plus vaste chambardement que celui subi par un régime dont l'essentiel avait été bâti en 1963.

La réforme était inévitable tant devenaient visibles les fissures de l'édifice. L'éclairage le plus récent a été donné par la Commission européenne qui a contesté la conformité à la Directive TVA du régime d'exonération appliqué aux acquisitions de terrains à bâtir par des particuliers. En tant qu'il reposait largement – se rapprochant ainsi du régime des droits de mutation – sur l'identité de l'acquéreur et l'usage de l'immeuble envisagé, l'ancien régime faisait mauvais ménage avec les mécanismes généraux de la TVA.

Ayant pris l'engagement de ne pas rompre les équilibres budgétaires entre l'Etat, les collectivités locales et les opérateurs, l'objectif était toutefois malaisé à atteindre pour le législateur. Désormais, l'application de la TVA aux transactions immobilières répond pour l'essentiel au droit commun de cet impôt : le sort de l'opération dépend de la qualité d'assujetti ou non de celui qui édifie ou cède le bien ou le droit réel immobilier ; lui seul est redevable de la TVA au titre de l'opération ; les marchands de biens ne relèvent plus d'un régime particulier...

Reste le temps d'une adaptation qui n'est clairement pas facilitée par une entrée en vigueur précipitée.

Outre certaines embûches techniques, le maniement du nouveau régime impose notamment une sérieuse maîtrise de notions de TVA telle que celle d'assujetti ou encore de se familiariser avec la dissociation consommée entre les règles de TVA et celles des droits de mutation. Les nouvelles règles s'appliquent à toutes les transactions immobilières conclues depuis le 11 mars 2010 sauf volonté contraire des parties lorsqu'un avant-contrat a été signé avant cette date. Pourtant, les modalités d'application du texte ne sont pas encore toutes actuellement fixées et de nombreuses interrogations subsistent.

Pour ce dossier, nous avons fait le choix d'attirer l'attention du lecteur sur quelques uns des aspects de la réforme au titre desquels la connaissance des règles de droit commun de la TVA ne permet pas à elle seule d'appréhender le nouveau régime. Nous évoquons ainsi des problématiques de définition que posent certaines notions comme celles de «terrain à bâtir» ou «d'immeuble en cours de construction ou de rénovation». Nous nous interrogeons sur le rôle de la déclaration d'achèvement des travaux. Nous exposons les obligations nouvelles qui pèsent sur la gestion des queues de programme des promoteurs-constructeurs et levons des hésitations récurrentes sur le régime de la donation. Nous nous intéressons enfin aux conséquences qui pourraient résulter de la remise en cause du régime des marchands de biens au titre du passé. ■

Elisabeth Ashworth, avocat

Cessions d'immeubles en cours de construction ou de rénovation : nouvelles règles de taxation



Par **Gaëtan Berger-Picq**,
avocat associé spécialisé
dans les questions de TVA
notamment liées
à l'immobilier.

gaetan.berger-picq@cms-bfl.com

J'usqu'à l'entrée en vigueur de la réforme, les immeubles inachevés étaient considérés comme des terrains à bâtir du point de vue de la TVA et des droits de mutation.

La nouvelle définition de la notion de terrain à bâtir ébranle cette certitude. Cela n'a pas de réelle incidence sur le régime des droits de mutation, car l'engagement de construire (permettant l'exonération de droits) peut être souscrit par les assujettis lors de l'acquisition de tout bien immobilier dès lors que des travaux subséquents conduiront à l'achèvement de constructions neuves dans les quatre ans (délai susceptible d'être prorogé).

Le régime de TVA diffère en revanche selon que la mutation porte sur un bien qualifié de :

- terrain à bâtir : taxation sur le prix total ou sur la marge lorsque le vendeur agit en qualité d'assujetti. Non-taxation dans le cas contraire ;
- immeuble neuf, qui n'est pas achevé depuis

plus de cinq ans :
taxation sur le prix total en cas de vente par un assujetti agissant en tant que tel. Non-taxation dans le cas contraire, sauf lorsque le vendeur non-assujetti a préalablement acquis l'immeuble à construire ;

- immeuble ancien, achevé depuis plus de cinq ans. Exonération de TVA, sauf option du vendeur agissant en qualité d'assujetti. Non-taxation en cas de cession par un non-assujetti.

L'administration semble désormais considérer qu'un terrain doté de constructions doit être qualifié d'immeuble et non pas de terrain à bâtir. Une exception serait réservée aux constructions impropres à un quelconque usage, rendant nécessaire la réalisation de travaux concourant à la production d'un immeuble neuf.

Appliquée à la cession d'immeubles inachevés que l'acquéreur prend la responsabilité d'achever (car si le vendeur conserve cette responsabi-

lité et se charge de réaliser les travaux, la vente porte sur un immeuble à construire et est traitée comme la livraison d'un immeuble neuf au regard de la TVA et des droits de mutation), cette logique conduit vraisemblablement à opérer une distinction fondée sur l'avancement des travaux en cours.

Pour les cessions intervenant à un moment où l'immeuble inachevé (ou en cours de rénovation lourde) n'est pas (ou plus) en état d'être utilisé pour un usage quelconque, il faut retenir la qualification de terrain à bâtir. La vente par un assujetti est ainsi soumise à la TVA sur le prix total ou sur la marge selon que le vendeur ait bénéficié ou non d'un droit à déduction de la TVA lors de l'acquisition.

En revanche, si les travaux sont suffisamment avancés pour que le bien soit utilisable lors de la mutation, il convient de retenir la qualification d'immeuble, neuf ou ancien.

L'immeuble est neuf dans tous les cas de véritables constructions, n'étant par définition pas achevé depuis au moins cinq ans. La cession est alors soumise à la TVA sur le prix total lorsqu'elle est consentie par un assujetti, ou par un non-assujetti ayant lui-même acquis l'immeuble à construire.

L'immeuble est ancien lorsqu'il est achevé depuis plus de cinq ans et fait l'objet de travaux de rénovation lourde. La cession est alors exonérée de TVA, sauf option du vendeur agissant comme un assujetti. Elle n'est jamais taxée lorsque le vendeur n'est pas assujetti.

Finalement, il faut retenir que le régime fiscal de la cession d'immeubles inachevés dépend désormais d'éléments factuels déterminant si l'immeuble est suffisamment avancé pour être utilisable ou non. Les opérateurs confrontés à cette situation seront avisés de constituer et de conserver un faisceau d'indices tendant à établir l'état des lieux au moment de la mutation et permettant d'étayer l'analyse retenue. ■

«Le régime fiscal de la cession d'immeubles inachevés dépend d'éléments factuels déterminant si l'immeuble est suffisamment avancé pour être utilisable.»

Qu'est-ce qu'un terrain à bâtir ?

Le nouvel article 257 I-2-1° du CGI définit «comme terrains à bâtir les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application d'un plan local d'urbanisme (PLU), d'un autre document d'urbanisme en tenant lieu, d'une carte communale ou des dispositions de l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme».

Pour la TVA, une définition objective fondée sur la réglementation de l'urbanisme remplace ainsi le critère de l'intention de l'acquéreur. Concernant le PLU, plusieurs zones peuvent permettre d'admettre des constructions sur un terrain. Tandis que les zones urbaines (U) sont par essence des zones constructibles, la qualification est moins évidente concernant les zones à urbaniser (AU).

Lorsqu'elle est desservie par des voies publiques et des réseaux (eau, électricité, le cas échéant assainissement) ayant une capacité suffisante pour desservir les constructions à implanter dans l'ensemble de la zone, la zone est dite «ouverte» et les constructions sont autorisées soit lors de la réalisation d'une opération d'aménagement d'ensemble, soit au fur et à mesure de la réalisation des équipements internes à la zone.

Dans le cas inverse, la zone AU est dite «fermée» et le PLU peut soumettre l'autorisation des constructions à une modification ou une révision du PLU.

Seuls les terrains situés dans les premières devraient être considérés comme des terrains à bâtir.

Les zones de protection de l'activité agricole (A) sont habituellement considérées comme des zones inconstructibles. Le code de l'urbanisme autorise toutefois que ces zones puissent accueillir des «constructions et installations nécessaires aux services publics ou d'intérêt collectif et à l'exploitation agricole». Il semble toutefois que l'administration entende considérer comme non à bâtir l'ensemble des terrains classés en zone A, sauf si l'acte de vente fait apparaître qu'il bénéficie d'une autorisation de construire.

Par contre, si les terrains classés en zone naturelle et forestière (N) peuvent, de prime abord, apparaître comme des terrains non à bâtir, deux types de secteurs pourraient être considérés par l'administration comme autorisant des constructions et, partant, constituer des terrains à bâtir : ceux qui sont identifiés par le PLU comme bénéficiant de reports de droits à construire, d'une part ; et ceux identifiés comme pouvant accueillir des constructions d'autre part.

Par ailleurs, les terrains situés dans les zones constructibles d'une carte communale et dans les parties actuellement urbanisées d'une commune non dotée d'un document d'urbanisme devraient tous être considérés constructibles au sens de l'article 257 I-2-1° du CGI. Simple et objective, la définition retenue ne tient toutefois pas véritablement compte de la constructibilité effective à raison du droit de l'urbanisme.

Ainsi, l'implantation d'un terrain dans une zone lui conférant la qualité de terrain à bâtir n'est pas suffisante pour déterminer si des

constructions peuvent être admises : par exemple, des servitudes administratives, telles qu'un emplacement réservé, peuvent interdire toute construction sur un terrain pourtant à bâtir pour l'application de la TVA.

Enfin, il est possible de

s'interroger sur le sort des terrains déjà bâtis : peuvent-ils être des terrains à bâtir si tous les droits à construire n'ont pas été consommés ou si l'immeuble est destiné à être démoli ? A notre connaissance, l'administration se dirigerait vers une qualification limitée aux seuls terrains nus ou ceux supportant un immeuble impropre à un quelconque usage. ■



Par **Vanina Ferracci**, avocat en droit public. Elle intervient en droit de l'urbanisme et de l'aménagement. Elle assiste de longue date aussi bien les sociétés que les collectivités territoriales tant en conseil qu'en contentieux.
vanina.ferracci@cms-bfl.com

Nouvelle définition de l'achèvement d'un immeuble

Par **Gaëtan Berger-Picq**,
avocat associé spécialisé
dans les questions de TVA
notamment liées
à l'immobilier.
gaetan.berger-picq@cms-bfl.com
et **Vanina Ferracci**, avocat
en droit public.
vanina.ferracci@cms-bfl.com

La notion d'achèvement est très importante en matière de TVA. C'est elle qui détermine le point de départ du délai de cinq ans pendant lequel l'immeuble est neuf. Sa cession est alors taxable de plein droit sur le prix total lorsqu'elle est réalisée par un assujetti agissant en tant que tel ou par un non-assujetti ayant acquis l'immeuble à construire. C'est encore elle qui constitue le fait générateur de l'éventuelle livraison à soi-même. Historiquement, un immeuble était considéré comme achevé au regard de la TVA lorsque les conditions d'habitabilité ou d'utilisation étaient réunies ou en cas d'occupation, même partielle, des locaux, quel que soit le titre juridique de cette occupation. Les immeubles livrés «bruts de béton» étaient considérés comme achevés dès la fin de l'intervention du constructeur et la mise à disposition des locaux.

Ces mesures sont désormais obsolètes et la loi fiscale prévoit que l'achèvement intervient lors du dépôt à la mairie de la déclaration d'achèvement des travaux prévue par la réglementation relative au permis de construire (en réalité «déclaration

d'achèvement et de conformité des travaux» ou DACT depuis le 1^{er} octobre 2007).

Ce changement peut avoir des conséquences significatives, car l'achèvement au sens de la réglementation sur le permis de construire intervient dès que les travaux réalisés correspondent à ceux qui ont été autorisés. La question de savoir si les conditions d'habitabilité ou d'utilisation sont réunies est indifférente de ce point de vue.

L'objet de la DACT est de faire courir le délai pendant lequel l'administration peut, après récolement, contester la conformité des travaux à l'autorisation de construire délivrée et imposer la réalisation de nouveaux travaux. Elle fait également courir le délai maximum d'un an pendant lequel les tiers peuvent contester l'autorisation d'urbanisme.

Généralement, l'autorisation de construire

porte sur la réalisation d'un immeuble prêt à être utilisé. L'achèvement coïncide alors à peu près avec la réunion des conditions d'habitabilité ou d'utilisation et le fiscaliste n'est pas dérouté.

Il est cependant courant qu'un permis de construire porte sur la réalisation d'une «coque nue», l'acquéreur ou le preneur devant réaliser les travaux nécessaires pour rendre les locaux utilisables. L'achèvement interviendrait à la fin des travaux de construction de la coque. Toutefois, les travaux complémentaires à la charge de l'acquéreur ou du preneur doivent parfois faire l'objet d'une nouvelle autorisation d'urbanisme et, donc, d'une nouvelle DACT. Se pose alors la question de la date à retenir pour l'achèvement au regard de la TVA. Certainement la dernière ?

D'autres cas peuvent générer des DACT multiples, comme les ensembles immobi-

liers achevés par tranches. Pour ceux-ci néanmoins, une analyse fine doit être menée au plan juridique car la notion même d'achèvement par tranches est complexe.

Inversement, les tra-

vaut intérieurs ne sont pas soumis à autorisation d'urbanisme (hors le cas du changement de destination). Ils ne font alors pas l'objet d'une DACT. Or, il semble envisageable que de tels travaux puissent concourir à la production d'un immeuble neuf selon des critères de la TVA. On serait alors face à la création d'un immeuble neuf dont l'achèvement serait indéfini au plan fiscal. L'expérience montrera si l'hypothèse n'est que théorique.

En conclusion, nous retiendrons que le changement des critères utilisés pour définir l'achèvement d'un immeuble en matière de TVA soulève des interrogations inédites qui mériteront une attention particulière et qui feront certainement l'objet de commentaires spécifiques de la part de l'administration. ■

«Le changement des critères utilisés pour définir l'achèvement d'un immeuble soulève des interrogations inédites.»

Gestion des stocks immobiliers : une vigilance accrue s'impose

C'était l'une des pierres qui faisaient vaciller l'édifice de l'ancien régime, la doctrine administrative relative à la sortie du champ d'application de la TVA immobilière cinq ans après l'achèvement ayant été jugée illégale (BOI 3 A-9-01, instruction du 31 juillet 2001, et CE 19 mars 2009, n° 300252, SCI Murano).

Le nouveau régime ravira les amateurs d'arithmétique à défaut de simplifier les obligations fiscales des promoteurs lorsque la conjoncture n'est pas propice à l'écoulement rapide de leur stock.

Dès l'achèvement de l'immeuble, le promoteur doit souscrire une déclaration fiscale permettant en pratique à l'administration de connaître le point de départ des différentes obligations auxquelles il peut être tenu à défaut de vente à brève échéance.

De fait, s'il ne vend pas l'immeuble dans les deux ans de son achèvement, le promoteur est tenu de soumettre à la TVA une « livraison à soi-même » (LASM), la liquidation de cette opération devant intervenir avant la vente de l'immeuble ou, au plus tard, le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'achèvement.

La base d'imposition de cette LASM est constituée par le prix de revient de l'immeuble, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport. Il pourrait être admis de ne pas tenir compte de certains frais financiers.

Il s'agit à ce stade d'une opération blanche : la taxe collectée est immédiatement déductible dès lors que l'immeuble reste affecté à la réalisation d'une opération soumise à la TVA (sa vente).

Il ne faut pas pour autant négliger sa déclaration car, à défaut, le promoteur est passible d'une amende d'un montant de 5 % de la TVA afférente à la LASM, multiplié par le rapport existant entre, d'une part, les dépenses non grevées de TVA (il peut s'agir en pratique des frais financiers, des taxes d'urbanisme et du

prix d'acquisition du terrain lorsqu'il n'a pas supporté la taxe) et, d'autre part, le prix de revient total de l'immeuble.

De plus, c'est le montant de la taxe déduite au titre de la LASM qui peut ultérieurement être affecté à raison du sort de l'immeuble.

Si l'immeuble est vendu avant l'expiration du délai de cinq ans suivant son achèvement, la cession est soumise à la TVA ; aucune correction de la taxe déduite au titre de la LASM n'est exigible.

Si l'immeuble reste invendu à l'expiration de ce délai, sa cession ultérieure est exonérée de TVA mais la loi prévoit la possibilité d'opter pour la taxation.

Trois remarques importantes peuvent être formulées s'agissant de l'option :

– bien qu'elle ne soit formulée qu'au moment de la cession, l'éventualité que la cession ultérieure puisse être taxée dispense le promoteur de régulariser ses droits à déduction à l'expiration du

délai de cinq ans alors qu'une telle régularisation était exigible dans le dispositif antérieur ;
– le promoteur a un intérêt évident à opter pour la taxation lorsque l'acquéreur est assujéti et bénéficie d'un droit à déduction ;

– à défaut d'option, la cession de l'immeuble entraîne le reversement de la taxe afférente à la LASM puisque l'immeuble est en définitive utilisé pour une opération non soumise à la TVA.

Enfin, la réforme règle la situation des immeubles en stock mis en location dans l'attente de leur vente. Désormais, si l'utilisation intermédiaire de l'immeuble n'a aucune incidence sur sa situation au regard de la TVA durant les trois premières années de son achèvement, elle conduit, dès le 1^{er} janvier de la quatrième année suivante, à assimiler l'immeuble à une immobilisation pour l'application des droits à déduction. Il s'ensuit l'obligation de reverser au Trésor chaque année un vingtième de la TVA afférente à la LASM au titre de la partie de l'immeuble qui serait donnée en location exonérée dans l'attente de la vente. ■



Par **Elisabeth Ashworth**, avocat, responsable des questions de TVA au sein du département de doctrine fiscale de CMS Bureau Francis Lefebvre. elisabeth.ashworth@cms-bfl.com

Régime des dations en paiement : pas de modification substantielle



Par **Patrick Danis**, avocat associé spécialisé dans les questions de TVA. Il intervient en qualité de conseil et dans le suivi de contentieux aux côtés de groupes immobiliers. patrick.danis@cms-bfl.com

Les dations interviennent sous deux formes : la vente du terrain au promoteur qui réalise des constructions et en cède tout ou partie au vendeur en règlement du prix ; la vente de millièmes indivis de terrains moyennant l'engagement pris par le promoteur d'effectuer sur les millièmes conservés par le cédant des travaux de construction dont il devient propriétaire par accession.

En matière de TVA, deux difficultés sont soulevées : la définition des termes de l'échange et la liquidation de la taxe sur la valeur ajoutée exigible au titre des deux opérations qui y participent.

Les réponses antérieures doivent-elles être redéfinies en fonction de la nouvelle législation ? En qualité de redevable de la TVA pour l'achat du terrain non antérieurement placé dans le champ d'application de l'article 257-7° du CGI, le promoteur acquittait la taxe due à ce titre et celle relative à la remise des constructions.

Le prix du terrain constituait la base hors taxe de la TVA exigible chez le promoteur, et la valeur TTC des constructions remises en règlement.

Si les deux termes de l'échange étaient stipulés hors taxe, une soulte équivalente au montant

de la taxe devait être prévue pour en rétablir l'équilibre financier.

Cette situation a soulevé des difficultés de compréhension chez les vendeurs de terrains. La nouvelle loi supprime la règle d'inversion de redevable et applique en matière immobilière les principes de droit commun. Les modalités d'application de la TVA aux opérations de dation n'en ressortent pas fondamentalement modifiées.

La vente du terrain n'est soumise à la TVA que si le cédant est assujéti. Dans ce cas, le prix de vente TTC du terrain est donc réglé par remise des constructions pour un prix TTC. L'échange est équilibré.

Si le cédant n'est pas assujéti, l'achat du terrain n'est pas soumis à la TVA. Le prix versé en

contrepartie par le promoteur correspond, sauf mise en place d'une soulte, à la valeur TTC des constructions remises en paiement.

A quelle date la taxe afférente à la remise des constructions est-elle exigible ?

Antérieurement, le fait générateur et l'exigibilité de la taxe due au titre des mutations d'immeuble étaient fixés à la date de l'acte.

Le Conseil d'Etat a jugé en conséquence que l'acte de vente du terrain rendait exigible, entre les mains du promoteur, la taxe relative à l'achat du terrain et la remise des constructions s'il n'était pas sur ce point renvoyé à un acte ultérieur.

Les règles applicables aux ventes de millièmes indivis ont par la suite été dissociées. En effet, au plan juridique, la remise des constructions ne procède pas d'une mutation, mais d'une accession sur les millièmes indivis dont le vendeur du terrain reste propriétaire.

Le promoteur réalise alors une prestation de travaux immobiliers pour laquelle la taxe est exigible lors de l'encaissement du prix traduit par la remise du terrain. Désormais, le fait générateur et l'exigibilité de la taxe sont fixés à la date de la livraison du bien, qui intervient lors

du transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire. Cependant, pour les immeubles à construire, la taxe est exigible lors de chaque versement des sommes correspondant aux différentes échéances prévues par le contrat en fonction de l'avancement des travaux.

La taxe due par le vendeur du terrain agissant en qualité d'assujéti est exigible à la date du transfert de propriété matérialisé par l'acte. Celle due par le promoteur est acquittée à la même date puisque le prix de vente des immeubles en état futur d'achèvement est payé d'avance par remise du terrain.

Le traitement applicable aux ventes de millièmes indivis de terrains n'est pas affecté par la nouvelle législation. ■

«La nouvelle loi supprime la règle d'inversion de redevable et applique en matière immobilière les principes de droit commun.»

Restitution de TVA sur marge : l'administration instruit les réclamations des marchands de biens

A l'occasion de la loi de réforme de la TVA immobilière, les marchands de biens ont découvert l'illégalité du régime de la TVA sur marge appliqué en France depuis 1979 aux ventes d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans, aussi ces professionnels ont-ils déposé des demandes de restitution de la TVA sur marge en fin d'année 2009. Le délai de réponse de six mois dont dispose l'administration fiscale étant arrivé à échéance avant les vacances d'été sans qu'une réponse leur fût apportée, on pouvait se demander si elle entendait ne pas répondre et obliger les marchands de biens à saisir les tribunaux administratifs, ou si elle tenait bien à instruire les réclamations.

C'est cette dernière solution qui a été adoptée, puisque les premières lettres de régularisation des réclamations, arrivées courant août, leur demandent un certain nombre de renseignements.

Tout d'abord, l'administration fiscale sollicite une ventilation des opérations d'achats-reventes relatives aux terrains à bâtir d'une part, et aux immeubles anciens et terrains ne présentant pas les caractéristiques des terrains à bâtir d'autre part, ce qui laisse à penser qu'elle n'entend pas rembourser de TVA concernant les terrains à bâtir.

L'administration fiscale réclame également les pièces justifiant du montant de la TVA sur la marge dont il est demandé restitution, de la nature des opérations concernées et de la date à laquelle la TVA a effectivement été collectée. Ceci suppose donc de produire une copie des actes d'acquisition et de vente, ce qui risque de vite encombrer les locaux du service, certains professionnels ayant passé des centaines d'actes...

Par ailleurs, par prudence, la plupart des professionnels ayant demandé le remboursement de la TVA brute, collectée aussi de façon légitime,

l'administration fiscale va opérer une compensation avec la TVA déduite afférente aux opérations de vente qui deviennent exonérées de TVA. Pour certains, la situation est complexe, car des professionnels peuvent néanmoins conserver des recettes ouvrant droit à déduction (loyers soumis à TVA, refacturations de prestations diverses...), qui vont justifier une récupération partielle de la TVA sur leurs frais généraux. Aussi, l'administration fiscale leur demande de fournir les pièces justifiant du montant et de la date de la déduction de la TVA afférente aux dépenses engagées en vue de la réalisation des opérations pour lesquelles la TVA sur la marge a été acquit-

tée et la restitution de TVA demandée.

Enfin, l'administration souhaite connaître le détail des opérations d'achats-reventes d'immeubles anciens et de terrains ne présentant pas les caractéristiques des terrains à bâtir pour lesquelles la TVA sur

la marge a été facturée en sus du prix de vente. En effet, dans cette dernière hypothèse, la TVA sur marge ne peut être restituée en application de l'article 283-3 du Code général des impôts, aux termes duquel toute TVA est due au Trésor du seul fait de sa facturation... La seule solution, si la TVA a été facturée, est de prendre un acte rectificatif, mais ceci suppose de reverser la TVA à l'acquéreur, qui doit lui-même reverser la taxe qu'il a antérieurement déduite. Dans ce cas de figure, l'administration fiscale exige que le marchand de biens produise l'acte rectificatif accompagné d'un engagement de reversement de la TVA restituée à l'acquéreur assujetti-redevable total non marchand de biens dûment identifié. Autant dire que ceci ne présente pas d'intérêt financier au niveau du marchand de biens vendeur, mais peut néanmoins s'avérer intéressant pour l'acquéreur si celui-ci exerce une activité exonérée de TVA et n'avait pu déduire la taxe initialement facturée. ■



Par **Philippe Tournès**, avocat associé, spécialisé dans les questions de TVA notamment liées à l'immobilier.
philippe.tournes@cms-bfl.com

Aspects fiscaux de la gestion d'un patrimoine immobilier locatif via une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés (IS)



Par **Jacqueline Sollier**,
avocat associé en fiscalité.
Elle intervient tant en matière de
contentieux fiscal que de conseil,
notamment dans le cadre de
dossiers d'acquisition et de
restructuration de groupes
immobiliers.
jacqueline.sollier@cms-bfl.com



et **Christophe Lefaillet**,
avocat associé, spécialisé en
fiscalité (droits d'enregistrement
et ISF) et en droit des sociétés.
Il intervient particulièrement
dans les opérations
de fusion-acquisition
du secteur immobilier.
christophe.lefaillet@cms-bfl.com

En matière immobilière, nombre de particuliers et d'opérateurs économiques réalisent leurs investissements locatifs au travers de sociétés de personnes, et tout particulièrement de sociétés civiles immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés (« les SCI ») exerçant une activité de location nue d'immeubles.
Il n'est pas inutile de faire le point sur les modalités d'imposition des détenteurs de ce type de véhicule d'investissement dédié à la gestion immobilière. ■

	SCI détenues par des
	Résidents
Revenus	Les bénéfices réalisés par les SCI sont imposés, non pas au nom de la société mais à l'impôt sur le revenu au nom personnel de chaque associé, au prorata de ses droits dans la société. L'imposition des associés est effectuée selon les règles relatives aux revenus fonciers. Seront donc principalement pris en compte les revenus des locations d'immeubles nus (propriétés bâties et non bâties) sous déduction des charges et des intérêts de l'emprunt contracté pour l'acquisition du bien. A cet égard, aucun amortissement ne peut être pratiqué sur les constructions (exception faite des dispositifs Périissol, Besson, Robien, Borloo, Scellier...). Les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine au taux de 12,1 % sont également dus sur les revenus fonciers.
Plus-values	En matière de plus-values, l'imposition au nom des associés suit le régime des plus-values immobilières réalisées par les particuliers, que la cession porte directement sur l'immeuble ou sur les titres de la SCI (dite société à prépondérance immobilière). Ce régime prévoit une imposition de la plus-value au taux global de 28,1 % (16 % au titre de la plus-value et 12,1 % au titre des prélèvements sociaux), libératoire de l'impôt sur le revenu. Un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième est appliqué sur le montant de la plus-value, aboutissant à une exonération totale après quinze ans.
Droits d'enregistrement	● Lorsque l'immeuble est cédé par la SCI, la valeur vénale si celle-ci est supérieure. ● Si les associés cèdent les titres de la SCI, - la valeur vénale des actifs immobiliers, - et le passif exigible constitué par les Remarque : dès lors qu'un passif existe

Actualités

associés personnes physiques		SCI détenues par des associés soumis à l'impôt sur les sociétés	
	Non-résidents	Résidents	Non-résidents
	Les revenus de biens immobiliers situés en France perçus par les associés personnes physiques non-résidents, constituent des revenus de source française. Ils sont imposés en France entre les mains de ces associés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers. Il est important de souligner que l'impôt sur le revenu dû par les non-résidents ne peut, sauf exception, être inférieur à 20 % du revenu net imposable. Les prélèvements sociaux (CSG/CRDS) ne sont pas dus.	Le résultat de la SCI est déterminé au niveau de la société selon les règles relatives aux bénéfices industriels et commerciaux mais les bénéfices sont imposés à l'impôt sur les sociétés au nom des associés selon les modalités de droit commun au taux de 33, ¹/₃ %. Dans ce cadre, les constructions peuvent faire l'objet d'un amortissement déductible venant minorer à due-concurrence le résultat taxable.	L'associé non résident soumis à l'IS est redevable en France de l'impôt sur les sociétés sur les bénéfices réalisés par la SCI française à proportion de ses droits dans le capital.
	Les plus-values réalisées à titre occasionnel par des associés non-résidents, du fait de la cession des titres d'une SCI française ou de la cession de l'immeuble par la SCI, supportent un prélèvement dont le taux varie en fonction du lieu de leur domicile fiscal : - 16 % lorsque les associés fiscalement domiciliés dans un Etat membre de l'UE, en Islande ou en Norvège ; - 33, ¹/₃ % lorsqu'ils sont domiciliés en dehors de l'Union européenne, de l'Islande ou de la Norvège ; - 50 % lorsque le cédant est domicilié dans un Etat ou Territoire Non Coopératif (ETNC) figurant sur la liste publiée par arrêté ministériel le 12 février 2010. Les prélèvements sociaux (12,1 %) ne sont pas dus par les non-résidents et la SCI est tenue de désigner un représentant fiscal pour acquitter le prélèvement dû par l'ensemble des associés non-résidents.	La plus-value de cession du bien immobilier par la SCI ou des titres de celle-ci par l'associé est imposée à l'IS dans les conditions de droit commun (33, ¹/₃ %). Si la SCI cède le bien immobilier, la plus-value se calcule par différence entre le prix de cession et la valeur nette comptable du bien. La cession des titres par l'associé soumis à l'IS ne peut en effet bénéficier du régime de cession des titres de participation (exonérées sous réserve de la réintégration d'une quote-part de frais et charges de 5 %) puisque ce régime exclut les plus-values sur titres de sociétés de personnes à prépondérance immobilière, dont font partie les SCI, même si ces titres sont inscrits en tant que titres de participation et s'ils sont détenus depuis plus de deux ans.	L'article 244 bis A du CGI prévoit un prélèvement du tiers pour les associés non-résidents soumis à l'IS sur la plus-value de cession de l'immeuble par la SCI ou des titres de la SCI par ses associés (sous réserve des conventions internationales). Ce prélèvement s'applique aux associés non-résidents soumis à l'IS qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France, peu importe que le siège soit situé dans ou hors de l'Union européenne. Ce prélèvement n'est pas applicable si l'associé non résident soumis à l'IS exploite en France une activité industrielle, commerciale ou agricole ou y exerce une activité non commerciale à laquelle ces immeubles sont affectés. Remarque : ce prélèvement est porté à 50 % si l'associé soumis à l'impôt sur les sociétés est domicilié dans un ETNC. Enfin, la société de personnes est tenue de désigner un représentant fiscal en France pour acquitter le prélèvement.

les droits d'enregistrement sont prélevés au taux de 5,09% du prix exprimé dans l'acte, l'administration conservant la possibilité de lui substituer

le taux des droits d'enregistrement est de 5% ; l'assiette des droits correspond au prix de cession déterminé par différence entre :

emprunts bancaires et les comptes courants d'associés.

dans la SCI, il est plus intéressant du point de vue des droits d'enregistrement de céder les titres de la SCI plutôt que l'immeuble.

Grenelle 2 : des modifications d'envergure pour l'énergie éolienne



Par **Jean-Luc Tixier**, avocat associé, spécialisé en droit immobilier et droit public. Il assiste tant en matière de conseil que de contentieux des entreprises commerciales et industrielles, intervient auprès des promoteurs en matière de droit de l'urbanisme, de construction, de vente et location d'immeubles, baux emphytéotiques et à construction. Il est chargé d'enseignement à l'université de Paris I.
jean-luc.tixier@cms-bfl.com



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

La «loi portant engagement national pour l'environnement» (dite loi Grenelle 2) a été publiée au «Journal officiel» le 14 juillet dernier. Elle a modifié significativement le régime des parcs éoliens.

Schémas régionaux du climat de l'air et de l'énergie et schémas régionaux éoliens

La loi Grenelle 2 crée les «schémas régionaux du climat de l'air et de l'énergie» (SCRAE)¹. Ces schémas doivent notamment fixer, à l'échelon régional, par zones géographiques, les objectifs qualitatifs et quantitatifs à atteindre en matière de valorisation du potentiel énergétique terrestre, renouvelable et de récupération. Le «schéma régional éolien» constituera un volet annexé à ce document, définissant les parties du territoire favorables au développement de l'énergie éolienne. Il sera opposable aux zones de développement de l'éolien (ZDE) créées ou modifiées postérieurement à la publication du schéma régional éolien tout en prenant en compte les ZDE créées antérieurement à son élaboration.

«En cas de défaillance de l'exploitant, la société mère sera responsable du démantèlement et de la remise en état du site.»

ZDE

L'article 90 II de la loi Grenelle 2 a modifié les critères de définition de ces zones ajoutant les critères de préservation de la sécurité publique, de la biodiversité et du patrimoine archéologique.

Unités de production de 5 mâts

Les «unités de production» implantées dans les zones de développement de l'éolien devront désormais être composées d'un nombre de machines électrogènes au moins égal à cinq².

Réforme de l'étude d'impact

La loi modifie le régime de l'étude d'impact³ et précise que le nouveau régime sera applicable aux projets dont le dossier de demande d'autorisation, d'approbation ou d'exécution sera déposé «six mois après la publication du décret d'application». Actuellement en phase de

consultation, le projet de décret portant réforme des études d'impact devrait paraître d'ici à la fin de l'année.

Réforme de l'enquête publique

La loi réforme également le régime de l'enquête publique. Le nouvel article L. 123-19 du Code de l'environnement précise toutefois que les modalités d'application du chapitre relatif à l'enquête publique seront fixées dans un décret en Conseil d'Etat.

Installations classées pour la protection de l'environnement (ICPE)

L'article 90 VI place les éoliennes dont la hauteur des mâts dépasse 50 mètres sous le régime le plus contraignant des ICPE, à savoir le régime d'autorisation.

Dispositions transitoires et ICPE

Les parcs éoliens qui ont fait l'objet d'une étude d'impact et d'une enquête publique sous l'ancien régime et qui bénéficient d'un permis de construire

pourront être mis en service et exploités dans le respect des prescriptions qui leur étaient applicables antérieurement à la date de leur classement sous le régime ICPE. Toutefois, leurs exploitants devront se faire connaître auprès du préfet afin de bénéficier du droit d'antériorité.

Remise en état et constitution de garanties financières

L'exploitant – ou «la société propriétaire» – d'une installation produisant de l'électricité à partir de l'énergie mécanique du vent devra constituer des garanties financières pour le démantèlement des éoliennes et la remise en état du site à la fin de l'exploitation⁴. Par ailleurs, en cas de défaillance de l'exploitant, la société mère sera responsable du démantèlement et de la remise en état du site, dès qu'il est mis fin à l'exploitation, quel que soit le motif de la cessation de l'activité. Un décret en Conseil d'Etat déterminera, avant le 31 décembre 2010, les prescriptions générales régissant ces points. ■

1. Qui valent SREN au sens de l'article 19 III de la loi de programmation.

2. Deux exceptions sont posées à ce principe : les unités de production pour lesquelles une demande de permis de construire a été déposée avant la date de publication de la loi portant engagement national pour l'environnement et celles composées d'une machine électrogène de puissance inférieure ou égale à 250 kilowatts et dont la hauteur du mât est inférieure à 30 mètres.

3. Article L. 122-1 et suivants du Code de l'environnement.

4. Article 90 VII.

Le bail vert : une réforme en phase de finalisation

La loi Grenelle 2 a été adoptée le 12 juillet dernier. Elle prévoit notamment l'insertion d'un article L.125-9 dans le Code de l'environnement. Aux termes de ce nouvel article, les baux conclus ou renouvelés portant sur des locaux de plus de 2 000 m² à usage de bureaux ou de commerces comportent une annexe environnementale.

Il convient de relever que, contrairement à ce qui avait été mentionné dans le projet de loi adopté par l'Assemblée nationale en première lecture, les baux portant sur des locaux commerciaux situés à l'intérieur d'un centre commercial ne sont pas concernés par l'insertion d'une annexe environnementale.

C'est lors de l'examen du projet de loi par l'Assemblée nationale en deuxième lecture que cette exclusion a été adoptée à l'instigation du Conseil national des centres commerciaux (CNCC). L'exclusion a été

motivée par le fait qu'il ne fallait pas stigmatiser et faire peser une obligation disproportionnée sur les petits commerçants qui exercent une activité dans les centres commerciaux.

Les sociétés foncières propriétaires de centres commerciaux ne pourront donc pas imposer aux enseignes l'insertion d'une annexe environnementale dans leurs baux.

Concernant le contenu de cette annexe environnementale, la loi prévoit qu'elle peut prévoir les obligations qui s'imposent aux preneurs pour limiter la consommation énergétique des locaux concernés. Pour le reste, un décret devrait être publié prochainement.

On peut penser que cette annexe devrait contenir un état ou un estimatif des consommations des locaux, un descriptif de leurs équipements, tels que le chauffage et l'éclairage, des objectifs d'amélioration des consommations énergétiques établis en fonction de leur configuration, une obligation annuelle de suivi et enfin les modalités de rencontres périodiques des parties. Lorsque que le contenu de cette annexe sera

connu, il conviendra sans doute d'adapter certaines clauses des baux afin d'éviter des contradictions ou des malentendus. Il faudra se montrer prudent dans l'adaptation des clauses, notamment celles relatives aux travaux, à l'amélioration des locaux et de leurs équipements, à la répartition des charges, à la révision du loyer et pouvant intégrer la performance énergétique. Le véritable enjeu sera essayer d'obtenir un contrat «gagnant-gagnant» pour les deux parties, ce qui semble une véritable gageure en matière de bail commercial.

Se posera aussi la question de savoir si le

contenu de l'annexe environnementale pourra constituer, en ce qui concerne les baux commerciaux portant sur des commerces, un motif de «déplafonnement» du loyer. En effet, on rappellera qu'en cas de modification notable des obligations respectives des parties, la règle du «plafonnement» du

loyer est écartée et le loyer doit être fixé à la valeur locative.

Par ailleurs, le nouvel article L.125-9 du Code de l'environnement prévoit que le preneur et le bailleur se communiquent mutuellement toutes informations utiles relatives aux consommations énergétiques des locaux loués.

En outre, il est prévu que le preneur doit permettre au bailleur l'accès aux locaux loués pour la réalisation de travaux d'amélioration de la performance énergétique.

Ces nouvelles dispositions prennent effet à partir du 1^{er} janvier 2012 à l'égard des baux conclus ou renouvelés à partir de cette date. Pour ce qui concerne les baux en cours, elles ne prennent effet que trois ans après l'entrée en vigueur de la loi, à savoir en juillet 2013. ■



Par **Aline Divo**, avocat spécialisé en droit immobilier. Elle intervient dans tous les domaines du droit immobilier et notamment dans la négociation et le contentieux des baux commerciaux (loyer de renouvellement, indemnité d'éviction, résiliation), tant côté locataire que côté bailleur. Elle est chargée d'enseignement sur le thème des baux commerciaux à l'université de Paris I et à l'Ecole de formation des avocats du Barreau de Paris. aline.divo@cms-bfl.com

Taux réduit d'IS induit par l'article 210E du CGI : projet d'extension aux sociétés de personnes



Par **Didier Gingembre**, directeur général, avocat associé spécialisé en fiscalité. Il intervient tant en matière de conseil que de contentieux dans tous les secteurs d'activité et est reconnu pour son expertise en matière immobilière notamment auprès de sociétés de promotion-construction et de foncières.
didier.gingembre@cms-bfl.com

L'article 210 E du CGI instaure un régime de faveur qui permet, sous certaines conditions, d'imposer à l'IS au taux réduit de 19 % (majoré, éventuellement, de la contribution sociale sur les bénéfices) les plus-values réalisées en cas de cession ou d'apport d'immeubles, de droits immobiliers, de titres de sociétés à prépondérance immobilière ou de droits afférents à des contrats de crédit-bail immobilier.

Ce dispositif temporaire – applicable jusqu'au 31 décembre 2011 –, qui a pour but de renforcer les investissements financiers dans le secteur immobilier français, est réservé aux acquisitions opérées par des SIIC ou des SPPI-CAV, ainsi que leurs filiales, et par des SCPI, soit des sociétés dont les titres sont offerts au public ou qui sont agréées par l'AMF. Celles-ci doivent en outre prendre l'engagement de conserver cinq ans le bien acquis ou reçu en apport.

Côté cédant, seules les personnes morales soumises à l'IS dans les conditions de droit commun peuvent actuellement en bénéficier. Cette condition peut créer une difficulté en

présence d'une société soumise à l'IS qui détient un bien immobilier au travers d'une structure dédiée de type société civile immobilière (SCI) soumise au régime fiscal des sociétés de personnes.

En effet, la cession de l'immeuble par la SCI propriétaire n'est pas susceptible d'entrer dans le champ d'application du dispositif faute pour la SCI d'être elle-même soumise à l'IS, et ce alors même que la plus-value de cession qu'elle réalise sera soumise à cet impôt au niveau de l'associé.

Si, dans certains cas, cette difficulté peut être résolue par la cession des parts de la SCI en lieu et place de l'immeuble, il n'en demeure pas moins que le dispositif paraît ici lacunaire.

Le législateur semble en avoir pris conscience car une modification de l'article 210 E est envisagée dans le cadre du vaste projet de réforme du régime fiscal des sociétés de personnes récemment mis en consultation. Le nouveau texte, dont l'adoption en fin d'année est à souhaiter, élargirait alors la notion de cédant aux sociétés de personnes détenues par des associés soumis à l'IS. ■

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

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

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 Elisabeth Ashworth, elisabeth.ashworth@cms-bfl.com
M^e Gaëtan Berger-Picq, gaetan.berger-picq@cms-bfl.com
M^e Patrick Danis, patrick.danis@cms-bfl.com
M^e Didier Gingembre, didier.gingembre@cms-bfl.com
M^e Christophe Lefaillet, christophe.lefaillet@cms-bfl.com
M^e Jacqueline Sollier, jacqueline.sollier@cms-bfl.com
M^e Jean-Luc Tixier, jean-luc.tixier@cms-bfl.com
M^e Philippe Tournès, philippe.tournes@cms-bfl.com



Supplément du numéro 1093 du 27 septembre 2010
Option Finance - 91 bis, rue du Cherche-Midi 75006 Paris - Tél. 01 53 63 55 55
SAS au capital de 2 043 312 € RCB Paris 343256327
Directeur de la publication : François Fahys
Service abonnements : B 310 - 60732 Ste-Geneviève Cedex. Tél. 03 44 07 44 52
Impression : Megatop - Naintre - N° commission paritaire : 0411 T 83896