

LA LETTRE DE L'IMMOBILIER

Lundi 29 mai 2017

AU SOMMAIRE

Dossier

Les droits accessoires et périphériques à l'immobilier

- La protection de l'architecte auteur p. 2
- Conséquences de l'installation de bâches publicitaires sur les façades d'immeubles en restructuration p. 3
- Le droit à l'antenne-relais : à la croisée d'autres droits p. 4
- Fiscalité de la location d'espaces d'affichage : un revenu pas toujours foncier pour les bailleurs p. 5
- Protection de la forme du bâtiment par le droit des marques p. 6
- La qualification fiscale de la nature des droits portant sur des immeubles p. 7
- TVA : le pas-de-porte encaissé par un bailleur rémunère-t-il le transfert de propriété de son entreprise ? p. 8
- La nouvelle exception de panorama et la reproduction de l'image de l'immeuble p. 9
- Bail emphytéotique : outil idéal de l'agriculture urbaine sur les toits ? p. 10
- La construction par l'emphytéote : une liberté (presque) absolue ? p. 10

Actualités

- Comment définir le redevable de la taxe foncière lors des constructions sur sol d'autrui ? p. 11
- Location meublée de courte durée : actualité juridique et fiscale p. 12
- Appréhension des profits de construction : reconnaissance fiscale de la méthode à l'avancement ? p. 13
- L'autorisation environnementale unique généralisée p. 14
- Les OPC étrangers exclus du champ d'application de la directive mère-fille p. 15
- Mandat des agents immobiliers : revirement sur les sanctions de la loi Hoguet p. 16

C/M'S/ Bureau Francis Lefebvre

Supplément du numéro 1416
du 29 mai 2017

EDITORIAL

Nous livrons à nos lecteurs un nouveau numéro de la Lettre de l'Immobilier très dense, que nous avons consacré principalement aux droits accessoires et périphériques à l'immobilier.

Nous nous sommes ainsi intéressés à la protection dont peuvent faire l'objet les immeubles et leurs concepteurs en matière de droit des marques et de droits d'auteurs. Nous ferons le constat que si la forme extérieure d'un bâtiment semble difficilement enregistrable comme marque, il est tout à fait possible de protéger les aménagements intérieurs à ce titre et que si les architectes disposent sur leurs œuvres tant de droits patrimoniaux que de droits moraux, ils doivent désormais tirer les conséquences du nouvel article L. 122-5-11 du Code de la propriété intellectuelle. Nous évoquons également différentes situations bien connues des spécialistes de l'immobilier et analysons certaines conséquences juridiques et fiscales de l'installation de bâches publicitaires sur les façades des immeubles en restructuration, plus généralement de la location d'espaces d'affichages, de l'implantation des antennes-relais, situation juridique au carrefour du droit de l'urbanisme et de la copropriété, de l'aménagement des toits végétalisés en vue d'une agriculture urbaine et le recours utile, à ce titre, au bail emphytéotique. Au plan fiscal, différents articles sont consacrés à la question de savoir : si les promesses de vente d'immeubles constituent des droits immobiliers de nature à qualifier une prépondérance immobilière, au regard des différentes définitions que le Code général des impôts donne de la prépondérance immobilière ; si le traitement en matière de TVA du pas-de-porte encaissé par le bailleur retenu par la cour administrative d'appel de Versailles dans son arrêt du 23 mars 2017 encourt la critique (et tel est assurément le cas) ; comment définir enfin le redevable de la taxe foncière lors des constructions sur sol d'autrui, compte tenu de la récente décision du Conseil d'Etat du 24 février 2017.

Des développements sont réservés à la généralisation de l'autorisation environnementale unique et à la mise en place du nouveau «certificat de projet», à l'arrêt de la Cour de cassation du 24 février 2017 qui marque un revirement sur les sanctions de l'inobservation de la loi Hoguet et à la consécration, par la Cour de cassation dans un arrêt du 15 décembre 2016, de la liberté presque absolue de l'emphytéote en matière de construction sur sol d'autrui.

Au titre enfin de notre classique veille fiscale, trois articles sont consacrés à l'arrêt Wereldhave du 8 mars 2017 de la Cour de justice de l'Union européenne qui a exclu les organismes de placement collectif du champ d'application de la directive mère-fille, à l'évolution récente de la jurisprudence administrative sur la question très discutée de l'application au plan fiscal de la méthode particulièrement prisée des promoteurs dite «à l'avancement», et à l'évolution législative concernant l'activité de location meublée de courte durée. ■

Richard Foissac, avocat associé

La protection de l'architecte auteur



Par **Thomas Livenais**, avocat en droit de la propriété intellectuelle et des nouvelles technologies. Il intervient tant en conseil qu'en contentieux, notamment en matière de droit d'auteur, droits de l'informatique et d'Internet et droit des données personnelles.
thomas.livenais@cms-bfl.com

A l'instar de tout travail créatif, l'architecture est génératrice d'œuvres de l'esprit protégées par le droit d'auteur, ce qui est d'ailleurs expressément consacré par l'article L. 112-2 7° du Code de la propriété intellectuelle (CPI) au titre des «œuvres d'architecture». Mais si les bâtiments – pourvu qu'ils soient originaux – constituent incontestablement des œuvres au sens du droit de la propriété littéraire et artistique, ils ne sont pas les seuls objets de protection. En effet, les dessins, croquis, esquisses, maquettes et, bien entendu, les plans peuvent accéder au rang d'œuvres de l'esprit. A ce titre, l'architecte, auteur de ces œuvres, bénéficie de prérogatives qu'il est possible de regrouper sous deux catégories : les droits patrimoniaux et les droits moraux.

Grâce aux droits patrimoniaux, l'architecte bénéficie d'un monopole sur ses œuvres pour toute sa vie, et ses ayants droit pendant 70 ans après sa mort. En somme, lui seul peut autoriser ou non leur utilisation, moyennant, le cas échéant, une rémunération. L'architecte bénéficie ainsi sur son œuvre d'un droit exclusif d'autoriser la reproduction de celle-ci, c'est-à-dire, la «fixation matérielle de l'œuvre par tous procédés qui permettent

de la communiquer au public» (article L. 122-3 du CPI). De plus, l'article L. 122-3 prévoit que pour les œuvres d'architecture, la reproduction peut également prendre la forme d'une «exécution répétée d'un plan ou d'un projet type». Le législateur a voulu ici empêcher la reproduction des plans types utilisés pour la construction de maisons d'habitation dans des lotissements ou des logements collectifs à l'insu de l'architecte. Evidemment, les bâtiments en eux-mêmes ne peuvent pas non plus être reproduits, que ce soit par construction d'un bâtiment identique ou par le biais de dessins ou de photographies (en dehors de l'exception de copie privée visée à l'article L. 122-5 du CPI).

L'architecte est également titulaire d'un monopole sur le droit de représentation de ses œuvres entendue comme «la communication de l'œuvre

au public par un procédé quelconque» (article L. 122-2 du CPI). Par exemple, la cour d'appel de Paris n'a pas toléré que le Centre Georges Pompidou expose des œuvres architecturales sans le consentement des auteurs (CA Paris, 4 avril 1985, JurisData n° 1985-021449).

Il revient alors à l'architecte d'organiser de façon idoine, par le biais contractuel, la cession ou la concession de ses droits patrimoniaux. Et ce, d'autant plus que la Cour de cassation estime que le contrat de louage d'ouvrage n'emporte pas, par lui-même, la cession des droits d'exploitation de l'œuvre protégée, les droits cédés devant être expressément mentionnés (Cass. civ. 1^{re}, 16 mars 2004, pourvoi n° 99-12015).

La question des droits moraux de l'architecte est également épineuse. Ces droits qui, contrairement aux droits patrimoniaux, sont perpétuels, inaliénables et insaisissables, comprennent le

droit au respect du nom et de la qualité de l'architecte ainsi que le droit au respect de l'œuvre. Ce droit au respect de l'œuvre, c'est-à-dire à son intégrité, est régulièrement l'objet de contentieux. En effet, la conciliation entre le droit du propriétaire sur le bien immeuble et le droit moral de l'auteur sur son œuvre architecturale n'est pas aisée. Un récent

«A ce titre, l'architecte, auteur de ces œuvres, bénéficie de prérogatives qu'il est possible de regrouper sous deux catégories : les droits patrimoniaux et les droits moraux.»

exemple nous est fourni par la cour d'appel de Paris qui a jugé que le centre de la caisse primaire d'assurance maladie faisant partie de l'ensemble dit des «briques rouges» à Vigneux-sur-Seine, conçu par l'architecte Paul Chemetov, pouvait être détruit par son nouveau propriétaire, en dépit du droit au respect de l'œuvre. Pour fonder sa décision, la Cour a notamment considéré que le bâtiment présentait des désordres tels que la présence d'amiante et des problèmes d'isolation thermique et acoustique, ainsi que d'accessibilité aux personnes handicapées. Au titre du droit à la paternité de l'œuvre, c'est-à-dire du droit au respect du nom et de la qualité, le plan ou encore le bâtiment doivent obligatoirement mentionner le nom de l'architecte auteur ainsi que sa qualité (architecte DPLG¹, architecte d'intérieur, etc.) ■

1. Diplômé par le Gouvernement.

Conséquences de l'installation de bâches publicitaires sur les façades d'immeubles en restructuration

La loi n° 2006-1666 du 21 décembre 2006 et le décret n° 2012-118 du 30 janvier 2012 ont successivement permis aux propriétaires d'immeubles classés ou inscrits, puis à tous les propriétaires d'immeubles, d'utiliser les échafaudages installés à l'occasion de chantiers de rénovation comme supports publicitaires. Les bâches de chantier comportant de la publicité installées sur des échafaudages nécessaires à la réalisation de travaux offrent une excellente visibilité à la marque intéressée, un impact fort en termes d'image pour les annonceurs, ainsi qu'une source de financement appréciable permettant aux propriétaires de bâtiments à rénover d'alléger le coût de leurs travaux de restauration.

La publicité sur les bâches de chantier est spécifiquement réglementée par le Code de l'environnement, le Code du patrimoine pour les immeubles classés ou inscrits, ainsi que par les règlements locaux de publicité qui peuvent prévoir des règles locales plus restrictives que la réglementation nationale ou apporter des dérogations dans les zones d'interdiction relative, ainsi que des précisions sur les conditions d'exploitation de ces bâches publicitaires.

En effet, outre le fait qu'elles doivent respecter un cahier des charges rigoureux en ce qui concerne les modalités de leur installation (notamment des règles d'implantation, de durée, de surface ou encore d'éclairage), les bâches de chantier comportant de la publicité sont soumises à un régime d'autorisation administrative préalable.

Ainsi, une demande d'autorisation dûment complétée et documentée doit être présentée, à l'aide d'un formulaire spécifique, à l'autorité de police compétente pour instruire le dossier, à savoir le maire de la commune concernée ou le préfet de région s'il s'agit d'un immeuble classé ou inscrit.

L'autorisation administrative préalable pourra être favorable ou défavorable et, si elle est accordée, être

éventuellement assortie de prescriptions particulières.

L'installation d'une bâche de chantier comportant de la publicité exige donc une vigilance toute particulière d'un point de vue juridique en raison de la profusion de dispositions spécifiques dont le respect conditionne l'obtention des autorisations administratives préalables indispensables en la matière.

Au titre de la fiscalité locale, de telles installations, par principe relativement temporaires, peuvent générer une fiscalité au profit de la collectivité locale sur le territoire de laquelle ce support publicitaire est installé.

Ainsi, une grande majorité des communes a adopté la taxe locale sur les publicités extérieures (TLPE). Cette dernière frappe tous les supports publicitaires fixes visibles de toute voie ouverte à la circulation publique (dispositifs publicitaires, enseignes, pré-

enseignes), calculée au *pro rata temporis* de leur présence au titre de l'année d'imposition.

Les exonérations sont limitées et portent, par exemple, sur :
– les dispositifs exclusivement dédiés à l'affichage de publicités à visée non commerciale ou concernant des spectacles ;

– les enseignes si la somme de leurs superficies est égale au plus à 7 m² (sauf délibération contraire de l'organe délibérant de la commune) ;

– les supports relatifs à la localisation de professions réglementées ;

– les supports exclusivement destinés à la signalisation directionnelle apposés sur le lieu où est réalisé le service ou l'activité.

Dans une réponse ministérielle récente (rép. min. Verchère du 7 février 2017, n° 101269 AN p. 1078), l'Administration précise que les bâches ou panneaux installés sur les façades d'immeubles relèvent de la TLPE, y compris ceux destinés à avertir de la disponibilité d'un bien, ayant vocation à informer de la commercialisation des locaux.

L'installation de tels affichages même temporaires, de plus d'un mois, génère donc une fiscalité dont il faut désormais tenir compte. ■



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, à négocier avec les services fiscaux les conditions d'imposition à la fiscalité locale en matière d'opérations de restructurations lourdes.
laurent.chatel@cms-bfl.com



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

Le droit à l'antenne-relais : à la croisée d'autres droits

L'implantation des antennes-relais sur les immeubles est aujourd'hui de plus en plus fréquente. Néanmoins, cette installation doit être conciliée tout à la fois avec le droit de l'urbanisme, le droit de la copropriété et le droit des tiers, qui peuvent souvent faire valoir la notion de trouble anormal de voisinage.



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



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

L'installation d'antennes de téléphonie mobile sur des propriétés privées ou publiques suppose de prendre en compte différentes problématiques juridiques.

Une problématique liée au droit de l'urbanisme tout d'abord. En effet, l'installation d'antennes-relais est soumise à la délivrance d'une déclaration préalable¹ ou d'un permis de construire². La délivrance de cette autorisation par le maire n'est pas sans susciter en pratique quelques réticences dès lors que ce dernier est susceptible d'invoquer, au titre de ses pouvoirs de police, le principe de précaution prévu par l'article 5 de la Charte de l'environnement. La mise en avant de ce principe au sujet de l'implantation d'antennes-relais a fait l'objet d'un nombre non négligeable de contentieux³. Sur ce point, le Conseil d'Etat a toutefois considéré sans ambiguïté qu'un maire ne peut s'opposer à la délivrance d'une autorisation d'urbanisme en l'absence d'éléments circonstanciés sur l'existence, en l'état des connaissances scientifiques, de risques, même incertains, de nature à justifier un tel refus d'autorisation. Il appartient au maire d'apporter les éléments de preuve de nature à justifier l'application de ce principe⁴. Ce faisant, le refus d'autorisation d'urbanisme afin d'implanter des antennes-relais sur le fondement du principe de précaution semble aujourd'hui exclu. En revanche, il est toujours possible aux maires de s'opposer à leur installation en application de l'article R. 111-27 du Code de l'urbanisme⁵

pour des motifs liés à la protection des paysages, à l'intérêt des lieux avoisinants, etc. Ensuite, même si elle est autorisée en application du droit de l'urbanisme, l'installation d'antennes-relais est de nature à faire naître un contentieux particulier lié aux troubles qu'elle engendre et à son démantèlement. Ce contentieux spécifique a conduit le juge à s'interroger sur la compétence juridictionnelle. Ainsi, par un arrêt en date du 14 mai 2012, le Tribunal des conflits a considéré que le juge administratif était compétent pour trancher les questions relatives à l'interruption de l'émission, l'interdiction de l'implantation, l'enlèvement ou le déplacement d'une station radioélectrique installée sur le domaine public ou sur une propriété privée, au motif qu'elle serait suscep-

tible de porter atteinte à la santé des voisins⁶.

Le juge judiciaire reste quant à lui compétent pour statuer sur les dommages causés aux tiers : indemnisation du dommage lié à l'implantation d'une station radioélectrique, cessation des troubles anormaux de voisinage liés à une

«La compétence du juge judiciaire est ainsi limitée aux troubles anormaux du voisinage causés par l'implantation irrégulière et au fonctionnement non conforme d'une antenne-relais.»

implantation irrégulière, à un fonctionnement non conforme aux prescriptions administratives ou à la preuve de nuisances et inconvénients anormaux autres que ceux afférents à la protection de la santé publique et aux brouillages préjudiciables. Cette solution a été confirmée par la Cour de cassation⁷. La compétence du juge judiciaire est ainsi limitée aux troubles anormaux du voisinage causés par l'implantation irrégulière et au fonctionnement non conforme d'une antenne-relais. Or, dans la mesure où le trouble anormal de voisinage exige un dommage actuel et certain et que la certitude du dommage est particulièrement difficile à établir en matière d'exposition aux ondes, le pouvoir du juge judiciaire revient en définitive à statuer sur la question du «préjudice d'angoisse» suscité par le risque, hypothétique, de l'atteinte de ces antennes-relais à la santé⁸. ■

1. Les constructions répondant aux critères cumulatifs suivants : une hauteur au-dessus du sol supérieure à douze mètres ; une emprise au sol inférieure ou égale à cinq mètres carrés ; une surface de plancher inférieure ou égale à cinq mètres carrés.

2. Par une lecture a contrario, les constructions ne répondant pas aux critères alternatifs de la déclaration préalable (emprise supérieure à cinq mètres carrés, surface de plancher supérieure à cinq mètres carrés).

3. CE, 23 novembre 2005, n° 262105 ; CE, 10 juillet 2010, n° 328687 ; CE, 8 octobre 2012, n° 342423.

4. CE, 21 octobre 2013, n° 360481.

5. Ancien article R. 111-21 du Code de l'urbanisme.

6. TC, 14 mai 2012, n° 3844, 3846, 3848, 3850, 3852, 3854, Sté Orange France.

7. Cass., 1^{re} civ., 17 octobre 2012, n° 10-26 854.

8. P. Jourdain, Les préjudices d'angoisse JCPG 2015, doctr. 739.

Fiscalité de la location d'espaces d'affichage : un revenu pas toujours foncier pour les bailleurs

Il n'est pas rare que certains propriétaires optimisent leurs revenus en louant les espaces dont ils disposent (balcon, toiture ou terrain, voire les murs de centres commerciaux) à des fins d'affichage de panneaux publicitaires. La question de la qualification des redevances perçues à ce titre est alors susceptible de se poser. Notons que cette question est sans incidence sur le régime d'imposition quand le propriétaire est une société soumise à l'impôt sur les sociétés (IS) dans les conditions de droit commun. En effet, la doctrine administrative prévoit que lorsqu'une entreprise donne en location des immeubles figurant dans son actif, elle doit inclure dans son résultat l'ensemble des revenus provenant des immeubles loués, qu'il s'agisse des loyers proprement dits, des suppléments de loyer ou des revenus annexes tels que le prix de location du droit d'affichage. En d'autres termes, les redevances perçues au titre de la location d'espaces d'affichage sont à rattacher au bénéfice d'exploitation de la société et sont de ce fait imposables au taux de droit commun de l'IS. En revanche, la question de la qualification devient cruciale quand le propriétaire est un particulier ou une société civile patrimoniale, ou une société soumise à un régime spécifique d'exonération de ses revenus locatifs, telle qu'une société d'investissement immobilier cotée. En règle générale, ces revenus sont à rattacher à la catégorie des revenus fonciers puisque sont imposables, en tant que tels, les recettes accessoires provenant de la location de propriétés bâties. D'après la doctrine administrative, cette catégorie vise notamment «*les recettes accessoires à la location de propriétés bâties ou de biens assimilés provenant de la location du droit d'affichage, c'est-à-dire toutes les redevances perçues par les propriétaires pour l'utilisation des balcons, toitures ou pignons de leurs immeubles en vue de l'affichage ou de la publicité lumineuse.*» En termes d'obligations déclaratives, les propriétaires percevant de tels revenus doivent normale-

«Les revenus tirés de la location d'immeubles nus ayant pour effet de faire participer le bailleur à la gestion ou aux résultats de l'entreprise locataire sont à rattacher à la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.»

ment les mentionner dans la déclaration 2044 (ou 2044 spéciale). Il est intéressant de noter que les locataires sont également tenus de respecter des formalités déclaratives visant à assurer un meilleur contrôle de ces recettes. Ainsi doivent-ils produire de leur côté une déclaration spéciale (imprimé 2061) indiquant les noms et adresses des bénéficiaires des redevances ainsi que le montant des sommes versées lorsqu'elles dépassent 76 euros par an pour un même bénéficiaire. Cependant, il ne faut pas sous-estimer le risque de requalification par l'administration fiscale de ces revenus en bénéfices industriels et commerciaux. Cet aléa tient au fait que le juge de l'impôt considère que les revenus tirés de la location d'immeubles nus ayant pour effet de faire participer le bailleur à la gestion ou aux résultats de l'entreprise locataire sont à rattacher à la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Lorsque le bailleur est une société civile, l'existence d'une telle activité commerciale a pour effet de la rendre passible de l'IS, avec tous les enjeux que cela implique. Le Conseil d'Etat procède à cette requalification lorsqu'il relève un faisceau d'indices suffisant. Notons à cet égard qu'il a précisé, dans une décision rendue le 11 décembre 2009, que l'indexation du loyer sur le chiffre d'affaires du locataire ne suffit pas à elle seule à caractériser la nature commerciale de l'activité. Dans une décision plus ancienne rendue le 28 septembre 1984, il avait en revanche requalifié comme bénéfices industriels et commerciaux les sommes perçues par une société civile au titre de la location d'un panneau publicitaire. Il a en effet jugé que cette activité constituait une activité commerciale devant être assujettie à l'IS, eu égard à l'importance de la part variable du loyer, calculée en fonction de l'occupation du panneau et ayant représenté 2,5 fois le montant de la part fixe dès la deuxième année de location. Au vu de ces enjeux, gare à la rédaction du bail ! ■



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 de Paris I. christophe.frionnet@cms-bfl.com



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

Protection de la forme du bâtiment par le droit des marques



Par **José Monteiro**,
Of counsel en droit de la
propriété intellectuelle. Il
intervient notamment dans
les domaines du droit des
marques et de la propriété
industrielle.
jose.monteiro@cms-bfl.com

La protection de la forme d'un bâtiment par le droit de marques est peu traitée par la doctrine et la pratique, probablement en raison de l'accueil très négatif réservé par la jurisprudence au premier contentieux relatif à ce type de marque. Dans cette affaire portant sur la forme arrondie des restaurants Courte-Paille et leur toit en chaume, la Cour de cassation a jugé dès 1972 que «...la forme extérieure d'un bâtiment, revendiquée en elle-même et non pas seulement dans sa reproduction [à titre de marque], n'est pas un signe matériel susceptible de constituer une marque valable pour désigner les services d'une entreprise».

Pourtant, la protection de la forme extérieure ou de l'agencement de l'espace intérieur reçoivent un traitement différent.

La protection de la forme extérieure du bâtiment

Deux dispositions de la législation sur les marques sont susceptibles de faire obstacle à l'enregistrement comme marque de la forme d'un bâtiment : l'exigence générale de distinctivité des marques (art. L. 711-1 du Code de la propriété intellectuelle – CPI), mais aussi une exigence propre aux marques tridimensionnelles dont la forme ne peut pas conférer au produit sa valeur substantielle (art. L. 711-2 c) du CPI).

Ainsi, la tour en verre dans laquelle la société Smart expose ses véhicules ne peut, faute de caractère distinctif, être déposée comme marque de l'Union européenne «bien que les bâtiments d'entreprise de toutes sortes puissent, grâce à leur design, véhiculer des idées telles que la solidité, la richesse, le dynamisme et la fonctionnalité, ou simplement refléter l'esprit supposé des temps, un style particulier ou un goût particulier» (EUIPO ch. recours, 7 juillet 2004, R 1/2003-4).

S'agissant des circonstances dans lesquelles la forme extérieure d'un bâtiment peut donner au produit sa valeur substantielle, la Cour de justice a fait une interprétation extensive de la notion en indiquant qu'elle «ne saurait être uniquement limitée à la forme de produits ayant exclusivement une valeur artistique ou ornementale» (CJUE, 18 septembre 2014,

C-205/13). Dans cette affaire, l'avocat général avait proposé d'intégrer «tous les autres produits utilitaires dont le design constitue l'un des éléments essentiels décidant de leur attractivité, et donc de leur succès sur le marché».

Cette interprétation particulièrement extensive des textes est extrêmement pénalisante, pour les créateurs, et paradoxale : plus la forme du bâtiment est créative et s'éloigne des formes habituelles, plus elle est susceptible de tomber sous le coup de l'article L. 711-2, c) du CPI.

La protection de l'aménagement intérieur du bâtiment

L'aménagement intérieur des locaux commerciaux fait incontestablement partie des identifiants d'une entreprise.

C'est pourquoi Apple – entre autres – a procédé à des dépôts de marque dans différents pays d'Europe dont l'Allemagne, d'un dessin en couleurs représentant l'espace de vente de ses boutiques. La Cour de jus-

tice, saisie à titre préjudiciel, consacre le caractère enregistrable d'un tel signe en indiquant qu'une représentation de «l'aménagement d'un espace de vente au moyen d'un ensemble continu de lignes, de contours et de formes, peut constituer une marque à condition qu'elle soit propre à distinguer les

«Plus la forme du bâtiment est créative et s'éloigne des formes habituelles, plus elle est susceptible de tomber sous le coup de l'article L. 711-2, c) du CPI.»

produits ou les services d'une entreprise de ceux d'autres entreprises. Il en est ainsi lorsque l'aménagement visualisé diverge de manière significative de la norme ou des habitudes du secteur économique concerné» (CJUE, 10 juillet 2014, C-421/13).

La Cour de cassation a précisé cette analyse à propos de l'agencement des magasins Sephora, en jugeant que «les éléments complexes et imprécis de la marque déposée par la société Sephora n'avaient aucun caractère distinctif», les éléments du magasin étant très nombreux, «sans que l'on puisse déterminer lesquels [...] seraient distinctifs pour désigner des services de conseils [en] parfumerie» (Cass. com., 11 janvier 2000, n° 97-19605).

En conclusion, si la forme extérieure d'un bâtiment semble difficilement enregistrable comme marque, il est tout à fait possible de protéger les aménagements intérieurs à ce titre. ■

La qualification fiscale de la nature des droits portant sur des immeubles

Les entreprises peuvent être titulaires des droits portant sur des actifs immobiliers (promesse de vente d'immeubles ou de titres de sociétés immobilières) ou sur des actifs incorporels (ex. : promesse de baux commerciaux) et la question se pose souvent de savoir comment qualifier ces droits au regard de la notion de prépondérance immobilière, tant en matière d'impôts directs que de droits d'enregistrement. La difficulté est qu'il existe des définitions sensiblement différentes selon les impôts concernés. Ainsi, si le législateur a expressément mentionné pour la taxe de 3 %¹ et pour certaines opérations soumises à TVA², les droits réels portant sur des immeubles, il a retenu en revanche en matière de droits de mutation, de donation, de succession et d'ISF³ le terme de droits

immobiliers et, pour le régime des plus-values de cession des titres de sociétés à prépondérance immobilière⁴, le terme de droits portant sur les immeubles.

Or, la notion de droits immobiliers ou de droits portant sur des immeubles ne correspond à aucune réalité en droit civil, alors que celle de droits réels immobiliers renvoie à une catégorie bien connue des «civilistes» en ce qu'elle

recoupe, au plan immobilier, le droit de propriété et ses démembrements (usufruit, nue-propriété, servitudes, droit de surélévation, droit de mitoyenneté, droit de superficie), ainsi que leurs accessoires (bail emphytéotique, bail à construction, sûretés réelles immobilières : hypothèques, etc.). La question s'est ainsi posée de savoir si la simple référence à des droits immobiliers ou à des droits portant sur des immeubles ne pourrait pas finalement renvoyer à tous droits simplement en relation avec un immeuble, tels qu'une promesse de vente relative à un immeuble. L'expression «droits immobiliers» engloberait alors en fiscalité des droits mobiliers par nature mais traités comme immobiliers par leur objet.

Une telle interprétation, qui ne serait pas sans conséquences fiscales importantes, ne nous

paraît cependant pas devoir être retenue pour plusieurs raisons.

Force est tout d'abord de considérer que l'administration fiscale n'établit pas de différence selon les terminologies et a ainsi, de la même façon, défini les droits immobiliers ou portant sur des immeubles comme des droits réels immobiliers, qu'il s'agisse du régime des plus-values immobilières privées de l'article 150 U du CGI⁵, ou de celui des droits de donation et de succession⁶, ou bien encore de celui des droits de mutation sur cession de titres de sociétés non cotées à prépondérance immobilière⁷.

Par ailleurs, lorsque le législateur a souhaité élargir le champ de la définition de la prépondérance immobilière en intégrant des droits en relation

avec un immeuble, il l'a fait expressément.

Ainsi, dans le régime des plus-values professionnelles, les sociétés à prépondérance immobilière ont été définies comme celles dont l'actif est à la date de la cession des titres, ou a été à la clôture du dernier exercice précédant cette cession, constitué pour plus de

50 % de sa valeur réelle par : des immeubles, des droits portant sur des immeubles et des droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier ou par des titres d'autres sociétés à prépondérance immobilière.

S'il ne fait pas de doute que des titres de sociétés ne constituent pas des droits immobiliers, il aurait pu en aller autrement d'un contrat de crédit-bail immobilier. Or, le législateur a clairement établi la distinction en mentionnant spécifiquement les droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier, en sus des droits portant sur des immeubles. La promesse de vente d'un immeuble, quand bien même elle génère un droit portant sur un immeuble, ne paraît ainsi pas pouvoir être qualifiée comme tel au sens des dispositifs précités. ■



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

«La notion de droits immobiliers ou de droits portant sur des immeubles ne correspond à aucune réalité en droit civil, alors que celle de droits réels immobiliers renvoie à une catégorie bien connue des «civilistes».»

1. Art. 990D du Code général des impôts (CGI).

2. Art. 257 du CGI.

3. Art. 726, 750 ter et 885L du CGI.

4. Art. 150 UB, 219 I a sexies O bis et 244 bis A du CGI.

5. Notamment BOI-RFPI-PVI-10-20 n° 10, 05-05-2015.

6. BOI-ENR-DMTG-10-10-30 n° 120, 12-09-2012..

7. BOI-ENR-DMTOM-40-10-10 n° 180, 12-09-2012.

TVA : le pas-de-porte encaissé par un bailleur rémunère-t-il le transfert de propriété de son entreprise ?



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

Le pas-de-porte, ou droit d'entrée, est une somme que le locataire verse au bailleur lors de son entrée dans les lieux et qui reste définitivement acquise à ce dernier. Au plan juridique, le pas-de-porte constitue, selon les circonstances :

- un supplément de loyer payé d'avance lorsqu'il compense un loyer inférieur au prix de marché ; ou
- la contrepartie d'éléments de natures diverses, notamment d'avantages commerciaux sans rapport avec le loyer ; ou
- la contrepartie de la dépréciation de l'immeuble résultant des droits

que le statut des baux commerciaux accorde au locataire (droit au renouvellement ou droit à indemnité d'éviction).

Au plan de la TVA, l'administration fiscale a précisé : «*Pour les prestations de services, la base d'imposition à la TVA est constituée*

par le prix des services ou la valeur des biens ou services reçus en paiement, tous frais et taxes compris à l'exclusion de la TVA elle-même. A ce titre, toutes les sommes exigées des preneurs de bail doivent, quelle que soit leur dénomination (droits d'entrée, pas-de-porte, loyers d'avance, etc.), être incluses dans le chiffre d'affaires imposable à la TVA dès leur versement si le bailleur est redevable de la taxe, dans la mesure bien entendu où elles présentent le caractère de compléments de loyers.»

Un arrêt de la cour administrative d'appel (CAA) de Versailles du 23 mars 2017 est, à notre connaissance, le premier à se prononcer sur le régime de TVA du pas-de-porte.

En l'espèce, l'article du contrat de bail intitulé «droit d'entrée» stipulait que «*le bailleur met à la disposition du preneur un local dans un centre bénéficiant d'une attractivité commerciale préexistante. (...) Ce droit d'entrée restera définitivement acquis au bailleur, dès la prise d'effet du bail, en contrepartie des avantages de la propriété commerciale conférée au preneur (...)*».

«La CAA de Versailles considère donc que le bailleur qui donne des locaux à bail cède une partie de son entreprise.»

La CAA de Versailles considère que ledit contrat de bail avait notamment pour objet de permettre la transmission au preneur d'un droit au bail sur des locaux dans lesquels s'exerçait une activité ; que ce contrat doit, par suite, être regardé comme un transfert d'une partie autonome d'une entreprise au sens de l'article 257 bis du Code général des impôts (CGI) permettant la poursuite d'une activité économique, alors même qu'il n'y aurait pas transmission d'un fonds de commerce. Dès lors, ce pas-de-porte ne devait pas être soumis à la TVA au niveau du bailleur, et la CAA de Versailles approuve l'administration fiscale d'avoir interdit

au locataire de récupérer la TVA qui lui avait été facturée à cette occasion par le bailleur. Son raisonnement est fondé sur l'article 257 bis du CGI qui répute inexistant, au regard de la TVA, les transferts du pouvoir de disposer de biens comme un propriétaire et les prestations de services, en cas de transfert d'une universalité totale ou partielle de biens.

Cette disposition s'applique à tout transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome, à la condition que le bénéficiaire du transfert ait l'intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise qui lui est transmise.

La CAA de Versailles considère donc que le bailleur qui donne des locaux à bail cède une partie de son entreprise.

Cette solution nous laisse sceptique car le simple droit au bail n'est pas un élément suffisant pour que le locataire puisse exercer une activité commerciale. De plus, lorsque le bailleur n'exploitait pas précédemment un fonds de commerce dans ces locaux, aucun élément ne disparaît de son patrimoine et aucune partie d'une entreprise précédemment exploitée n'est transférée au locataire. Enfin, le pas-de-porte ne confère aucun droit de propriété, ou droit réel au locataire... ■

La nouvelle exception de panorama et la reproduction de l'image de l'immeuble

Bon nombre d'immeubles constituent des œuvres architecturales. A ce titre, ils sont éligibles à la protection par le droit d'auteur à condition de satisfaire au critère d'originalité. Cette protection confère à l'architecte le droit d'autoriser ou d'interdire toute reproduction et/ou représentation de sa création par un tiers, en vertu des articles L. 122-2 et L. 122-3 du Code de la propriété intellectuelle (CPI). Ainsi, toute personne qui représenterait, fixerait et diffuserait l'image d'un immeuble (jeu vidéo à réalité augmentée, photographie, carte postale) sans l'autorisation du titulaire des droits d'auteur y attachés serait susceptible d'être poursuivi pour contrefaçon.

Au regard de la rigueur de ce principe, la reproduction de l'image des immeubles placés sur la voie publique a fait naître de nombreux contentieux lorsque des personnes souhaitant reproduire une vue panoramique devaient nécessairement capturer l'image d'une œuvre architecturale. Une exception aux droits de

l'auteur a alors été développée par les tribunaux, mais ses contours ont été redessinés par l'exception de panorama nouvellement introduite par la loi n° 2016-1321 du 7 octobre 2016 pour une République numérique, à l'article L. 122-5 11° du CPI.

Avant l'entrée en vigueur de ce texte, une solution fondée sur la théorie de l'accessoire

avait été élaborée par la jurisprudence, consacrée notamment par l'arrêt de la première chambre civile de la Cour de cassation du 15 mars 2005. Dans ce litige, la Cour avait refusé de faire droit aux auteurs qui s'opposaient à la diffusion d'une carte postale représentant la Place des Terreaux à Lyon sur laquelle leurs œuvres étaient également exposées au motif que « l'œuvre se fondait dans l'ensemble architectural de la Place des Terreaux dont elle constituait un simple élément ».

En vertu de cette exception jurisprudentielle, une œuvre architecturale située dans un espace public pouvait être reproduite, à titre commercial ou non, sans autorisation du titulaire des droits, à condition

qu'elle ne constitue pas le sujet principal de la reproduction. Tel était notamment le cas lorsque l'immeuble figurait en arrière-plan d'une prise de vue plus large.

Le nouvel article L. 122-5 11° du CPI modifie les contours de cette exception en disposant que : « Lorsque l'œuvre a été divulguée, l'auteur ne peut interdire : les reproductions et représentations d'œuvres architecturales et de sculptures, placées en permanence sur la voie publique, réalisées par des personnes physiques, à l'exclusion de tout usage à caractère commercial. »

L'exception est ainsi limitée aux actes de reproduction et de représentation effectués par une personne physique à des fins non commerciales. Toute reproduction ou représentation de l'image d'un bien par une personne morale et/ou à des fins commerciales nécessite donc désormais l'autorisation de l'architecte.

Compte tenu de l'interprétation stricte des exceptions en matière de droits d'auteur, l'appréciation de l'image d'un immeuble au regard de la théorie de l'accessoire ne devrait plus être retenue par les tribunaux dès lors qu'elle pourrait entrer en conflit avec l'exception de panorama. En effet, cette disposition restreint la solution prétorienne préexistante en excluant la possibilité de diffuser et d'exploiter l'image de l'immeuble sans l'autorisation de l'auteur,

quand bien même l'immeuble ne serait reproduit qu'à titre accessoire au sein d'un ensemble plus vaste. Dans une affaire similaire à celle de la Place des Terreaux, un éditeur de cartes postales pourrait désormais être condamné en contrefaçon par application de l'article L. 122-5 11° du CPI. Dans une application plus contemporaine, les éditeurs de jeux vidéo à réalité augmentée ne devraient pas pouvoir invoquer cette exception pour capter l'image de l'immeuble et devraient ainsi obtenir le consentement de l'architecte pour intégrer l'œuvre aux jeux. Ainsi, si la loi pour la République numérique a le mérite d'énoncer une exception légale de panorama, elle en limite sévèrement la portée. ■



Par **Prudence Cadio**, avocat en droit de la propriété intellectuelle et droit des nouvelles technologies. Elle intervient tant en conseil qu'en contentieux dans la protection du patrimoine intellectuel de ses clients et les accompagne dans leur développement numérique.

prudence.cadio@cms-bfl.com

Bail emphytéotique : outil idéal de l'agriculture urbaine sur les toits ?



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

Nombre de projets immobiliers résidentiels prévoient des aménagements (couverture du toit par une couche de terre, mise en place d'une étanchéité goudron) qui permettront d'affecter la toiture à de l'agriculture maraîchère. L'article L. 411-1 du Code rural et de la pêche maritime pose le principe de la soumission au statut des baux ruraux de «*toute mise à disposition à titre onéreux d'un immeuble à*

usage agricole en vue de l'exploiter pour y exercer une activité agricole».

Mais diverses conventions échappent aux dispositions du statut tels les baux portant sur des «petites parcelles», à la condition qu'elles ne constituent pas une partie essentielle d'une exploitation agricole, condition subjective, sujette à interprétation et susceptible d'être revisitée. Le bail emphytéotique échappe par nature au statut et répond à l'objectif de pérennité de l'exploitation (avec une résiliation exclusivement abandonnée au pouvoir du juge) ; il offre donc la stabilité réciproquement attendue.

«Le bail emphytéotique échappe par nature au statut et répond à l'objectif de pérennité de l'exploitation [...] ; il offre donc la stabilité réciproquement attendue.»

Reste que s'il est escompté un encadrement de l'usage de la toiture pour une exploitation exclusivement agricole, le bail emphytéotique octroie une liberté de jouissance très étendue, laquelle permet, en théorie, au preneur de modifier la destination agricole de la toiture, partie commune gérée par le syndicat de copropriété, déjà grevée du bail emphytéotique au jour de la naissance de la copropriété.

Un changement de l'activité exercée ne peut être subordonné (même dans des hypothèses limitées) à l'accord préalable du syndicat, et il ne peut être prévu une impossibilité d'exercer une autre activité que celle initialement énoncée, ni stipulé une clause limitant exclusivement l'usage auquel l'emphytéote peut affecter les biens loués. Mais la configuration physique des lieux concernés par ce type de projet limite sensiblement les réelles possibilités d'activités. De plus, la destination de l'immeuble telle que fixée par le règlement de copropriété s'imposera à l'emphytéote et à ses «sous-locataires» (notamment si elle limite les activités commerciales au rez-de-chaussée).

Enfin, l'emphytéote sera tenu d'exploiter l'intégralité de la toiture confiée, seul un cas de force majeure pouvant le délier de cette obligation. ■

La construction par l'emphytéote : une liberté (presque) absolue ?

Par **Jean-Luc Tixier**.

Un emphytéote avait édifié des constructions sans accord du bailleur. Le bail évoquait de futures constructions en obligeant l'emphytéote à les maintenir en bon état d'entretien, sans pour autant les autoriser expressément ni les subordonner à l'accord du bailleur.

L'édification sans l'accord du bailleur de plusieurs constructions supplémentaires justifiait-elle une demande de résiliation de la part de ce dernier ? La Cour de cassation (Cass., 3^e civ., 15 décembre 2016, n° 15-22416) répond fort logiquement par la négative en rappelant que «*le bail conférait un droit réel au preneur et que la bailleuse ne rapportait la preuve ni d'un manquement au contrat justifiant sa résolution ni de l'existence de détériorations graves*

du fonds engendrées par les travaux du preneur». Rappelons en effet que les seules limites aux pouvoirs très étendus de l'emphytéote résident dans l'interdiction d'opérer des changements dans le fonds qui en diminuent la valeur (C. rur., art. L. 451-7, al. 1). En l'espèce, l'un des moyens tentait de corrélérer l'absence d'autorisation d'urbanisme (avérée en la matière puisque le preneur avait été condamné pénalement) et la détérioration du fonds. Soulignons que la Cour d'appel a relevé qu'il n'avait pas été expressément stipulé dans le bail que les constructions nouvelles édifiées par le preneur seraient soumises au respect des lois et règlements en matière d'urbanisme. L'opportunité de prévoir une telle clause est donc avérée. ■

Comment définir le redevable de la taxe foncière lors des constructions sur sol d'autrui ?

Dès lors qu'une construction est édifée, la question de son imposition en taxe foncière à compter de l'année suivant celle de son achèvement se pose mécaniquement, mais reste à définir au nom de qui.

Cette question se pose pour les constructions proprement dites, mais également pour les agencements fonciers pouvant influencer la valeur foncière. L'impact est toutefois limité au cas d'immeubles à usage industriel, pour lesquels la valeur foncière est appréciée à partir de la méthode comptable édictée à l'article 1499 du Code général des impôts. Lorsqu'un propriétaire donne en location son terrain et les éventuelles constructions préexistantes, il demeure redevable de la taxe foncière grevant ces biens fonciers, sauf si la convention prend la forme d'un bail emphytéotique, à construction, à réhabilitation ou d'une autorisation d'occupation temporaire constitutive de droits réels, auxquels cas le preneur devient redevable de la taxe foncière une fois la convention publiée au fichier immobilier. Tel est généralement le cas des parcs photovoltaïques installés sur des terrains publics au travers des baux emphytéotiques. Hormis ces cas particuliers limitativement énumérés, le propriétaire du sol reste imposé en taxe foncière sur l'immeuble lui appartenant, sans que cela emporte des conséquences sur le sort des constructions édifiées par son locataire.

L'article 555 du Code civil prévoit que toute construction sur un terrain est présumée appartenir au propriétaire de ce dernier, sous réserve pour lui de décider soit la démolition du bien, soit sa récupération en indemnisant celui qui l'a fait édifier.

La taxe foncière est un impôt réel apprécié, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, d'après la situation existante, laquelle ne peut reposer sur l'existence d'aléas. Aussi, et comme vient de le rappeler le Conseil d'Etat dans une décision du 24 février 2017 (n° 387972 société H21), en l'absence de clause dans le bail prévoyant le sort des améliorations et constructions du locataire, un tribunal commet une erreur de droit en considérant

que le propriétaire du sol devient, dès l'achèvement, redevable de la taxe foncière sur les constructions de son locataire.

Cette décision n'apporte pas une révolution sur la question de la détermination du redevable de la taxe foncière à raison des constructions sur sol d'autrui, mais elle a le mérite de clarifier certaines règles oubliées par les juridictions inférieures.

Elle reprend le principe selon lequel ce sont les clauses du contrat qui vont dicter la solution.

Autrement dit, dès lors qu'aux termes de cette clause, il existe un aléa, tout petit soit-il, que la construction sur sol d'autrui ne revienne pas automatiquement et gratuitement au propriétaire du sol (rien n'interdisant au locataire de démolir sa construction avant l'échéance

du bail par exemple), le locataire est redevable de la taxe foncière à raison de sa construction jusqu'à l'expiration du bail.

Au cas d'agencements réalisés dans les bâtiments de son bailleur (immobilisations ne créant pas de surfaces nouvelles), il est nécessaire de s'assurer de son caractère foncier dans un premier temps. Dans l'affirmative, il faut exclure de l'évaluation ceux de ces agencements qui ne font qu'entretenir et maintenir le bâtiment en l'état sans apporter d'amélioration ou mise aux normes quelconque. Enfin, si sa prise en compte dans l'évaluation foncière ne fait aucun doute, il convient donc d'examiner

la portée des clauses des baux pour déterminer s'il est prévu un retour automatique et sans indemnité. A défaut, le locataire sera redevable de la taxe foncière sur ses agencements.

Rappelons qu'au cas des délégations de services publics, au titre desquelles le délégataire édifie des biens dits de retour, ces derniers sont imposables *ab initio* chez la personne publique puisque le retour gratuit et automatique des immeubles est la règle.

En conclusion, il est important pour un locataire d'examiner la clause du bail lorsqu'il se lance dans la réalisation de constructions sur sol d'autrui. ■

Par [Laurent Chatel](#), avocat associé en fiscalité.
laurent.chatel@cms-bfl.com

Location meublée de courte durée : actualité juridique et fiscale

Louer son logement meublé à des touristes pour arrondir ses fins de mois est devenu chose commune, notamment sous l'impulsion des plates-formes de location. Toutefois, une telle pratique est de plus en plus encadrée et son régime fiscal a subi quelques évolutions récentes.



Par **André Loup**, avocat conseil en fiscalité. Il intervient en matière d'impôts directs sur les questions relatives à la fiscalité immobilière des particuliers, des sociétés patrimoniales et des entreprises cotées et non cotées, tant dans le domaine du conseil que du contentieux
andre.loup@cms-bfl.com



et **Charlotte Félizot**, avocat en droit immobilier. Elle intervient dans tous les domaines du droit immobilier et plus particulièrement en baux commerciaux, baux d'habitation et professionnels, copropriété, construction et assurance-construction.
charlotte.felizot@cms-bfl.com

Au plan réglementaire, dans les villes qui l'auront décidé par délibération du conseil municipal ou de l'établissement public de coopération intercommunale compétent, toutes les locations touristiques devront disposer d'un numéro d'enregistrement à inscrire dans l'annonce de location¹. Le décret mettant en place cette mesure a été publié le 28 avril 2017. En dehors de ces situations spécifiques, si le meublé est la résidence principale du loueur, celui-ci est dispensé de toute démarche en mairie.

La résidence principale s'entend du logement occupé au moins huit mois par an, sauf cas particuliers². En cas de sous-location, le locataire doit, en principe, obtenir l'autorisation écrite de son bailleur, sous peine notamment de résiliation de son bail³.

Si le meublé est la résidence secondaire du loueur, il doit déclarer le meublé de tourisme en mairie. La résidence secondaire s'entend du logement occupé moins de 120 jours par an consécutifs ou non. Dans certaines communes, le loueur doit également faire une demande d'autorisation de changement d'usage du logement à la mairie⁴, sous peine d'une amende maximale de 50 000 euros par local transformé⁵. Cette autorisation peut être temporaire ou définitive contre compensation. En cas de logement situé dans un immeuble soumis au régime de la copropriété, il est conseillé de vérifier que le règlement de copropriété n'interdit pas une telle pratique. De leur côté, les plates-formes devront décompter le nombre de nuitées faisant l'objet d'une occupation et arrêter la mise en location du logement sur leur site dès que la limite de 120 jours par an sera dépassée⁶.

Au plan fiscal, l'Administration vient de mettre à jour sa doctrine⁷ sur l'imposition des revenus de la location meublée. A cette occasion, elle renouvelle sa tolérance permettant à une société civile immobilière de ne pas basculer à l'impôt sur

les sociétés si ses revenus de location meublée restent inférieurs à 10 % de ses recettes totales. Cette confirmation était attendue depuis que la loi⁸ a étendu, à compter de 2017, aux revenus des locations meublées occasionnelles la qualification de bénéfiques industriels et commerciaux. S'agissant de l'amortissement, l'Administration prend soin de rappeler expressément les nouveaux critères jurisprudentiels de distinction du terrain et des constructions ainsi que les limites légales de déduction applicables⁹. L'occupation

privative du bien oblige, quant à elle, soit à se taxer sur un avantage en nature (loueur non professionnel), soit à réintégrer les charges correspondantes (loueur professionnel). Le statut des loueurs professionnels, dont l'accès est facilité pour les non-résidents, est significativement amélioré en matière de plus-values puisqu'il bénéficie désormais de différents

«La loi⁸ a étendu, à compter de 2017, aux revenus des locations meublées occasionnelles la qualification de bénéfiques industriels et commerciaux.»

dispositifs en faveur des PME et, notamment, pour les plus-values à long terme, de l'abattement pour durée de détention de 10 % par an au-delà de la cinquième année. Lorsque les conditions prévues par le texte sont remplies, ces plus-values sont donc totalement exonérées d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux après quinze ans de détention¹⁰.

Pour conclure, ces différentes mesures ne peuvent que souligner l'attention croissante portée par les pouvoirs publics à ce secteur en plein essor. ■

1. Art. 51 de la loi n° 2016-1321 du 7 octobre 2016 pour une République numérique.

2. Art. L. 324-1-1 du Code du tourisme.

3. Décret n° 2017-678 du 28 avril 2017.

4. Art. L. 631-7 et suivants du Code de la construction et de l'habitation (CCH).

5. Art. L.651-2 du CCH modifié par la loi n° 2016-1547 du 18 novembre 2016 de modernisation de la justice du XXI^e siècle.

6. Art. 51 de la loi précitée n° 2016-1321.

7. BOI-BIC-CHAMP-40-10 et 20.

8. Art. 114 de la loi de finances rectificative pour 2016.

9. Art. 39 C du Code général des impôts (CGI).

10. Art. 151 septies B du CGI.

Appréhension des profits de construction : reconnaissance fiscale de la méthode à l'avancement ?

La méthode d'appréhension des profits de construction à l'avancement est aujourd'hui privilégiée par de nombreux opérateurs d'un point de vue comptable. Au plan fiscal, la question se posait de savoir s'il convenait nécessairement de s'aligner ou de privilégier la méthode historique de l'achèvement. De récentes décisions de jurisprudence, sans répondre expressément à cette question, semblent admettre l'application de la méthode à l'avancement au plan fiscal.

Pour la détermination du résultat imposable des profits de construction, l'article 38-2 bis du Code général des impôts (CGI) prévoit que les produits correspondant à des créances sur la clientèle sont rattachés à l'exercice de livraison des biens. Dans ses commentaires concernant les profits de construction (BOI-BIC-CHAMP-20-40-40 n° 20), l'administration fiscale précise que le profit est acquis l'année au cours de laquelle il remet les clés à l'acquéreur, cette règle étant applicable aux ventes d'immeubles à construire et aux ventes d'immeubles achevés.

L'article 38-2 bis du CGI n'évoque pas spécifiquement le cas du rattachement des produits et du résultat au fur et à mesure de l'avancement des travaux et n'a pas à ce jour été amendé pour tenir compte de cette méthode comptablement admise, voire privilégiée, pour les contrats dits à long terme. Certes, l'administration fiscale a pu admettre par voie de tolérance administrative (BOI-BIC-PDSTK-20-20-20 n° 50) que le résultat fiscal soit aligné sur le résultat comptable des opérations appréhendé à l'avancement, au fur et à mesure de l'exécution des travaux, dans le cas particulier des entreprises du bâtiment ou des travaux publics ainsi que des entreprises de constructions navales. Cette tolérance ne vise toutefois pas expressément le secteur de la promotion et les entreprises de construction-vente.

De ce fait, les pratiques du secteur sont diverses et, lorsque le résultat comptable est pris à l'avancement, l'hésitation est permise entre l'appréhension du résultat fiscal à l'achèvement par application littérale de l'article 38-2 bis du CGI ou à l'avancement en connexité avec la méthode adoptée au plan comptable. Cette dernière approche vient, précisément, de faire l'objet de deux décisions de jurisprudence récentes et remarquées. Le 13 avril 2015, un jugement du tribunal administratif de Montreuil (n° 1307208, Sté Sofinel) a estimé que le recours à la méthode de l'avance-

ment, lorsqu'elle n'est pas incompatible avec la réglementation comptable, est constitutif d'une décision de gestion opposable à l'entreprise pour la détermination de son résultat imposable. Certaines particularités de ce jugement ont toutefois fait douter de sa portée.

Le 17 novembre 2016, la cour administrative d'appel de Versailles (n° 14VE02672, Areva NP) s'est prononcée dans le même sens, de manière semble-t-il plus probante. Certes, comme dans l'affaire Sofinel, le cas jugé par la Cour ne concernait pas des opérations de construction-vente, mais des prestations d'ingénierie. Néanmoins, la solution, concernant un contrat à long terme non visé par la tolérance administrative susmentionnée, semble transposable aux contrats de promotion. En l'occurrence, Areva NP avait appréhendé le résultat à l'avancement au plan comptable et fiscal. La Cour lui a donné raison, en rappelant que, conformément aux dispositions de l'article 38-2 bis du CGI, elle devait normalement attendre l'achèvement de la prestation pour appréhender l'ensemble des produits du contrat, mais qu'elle pouvait toutefois, s'agissant d'un contrat à long terme, appréhender le résultat selon la méthode à l'avancement, dès lors qu'elle justifiait la pertinence de sa méthode, et cela indépendamment des facturations effectuées selon le calendrier contractuel.

Si cet arrêt ne consacre pas formellement un principe de connexité fiscal-comptable en la matière, il permet de ne pas nécessairement exclure la possibilité d'appliquer la méthode à l'avancement au plan fiscal quand elle l'est au plan comptable. ■

Par **Christophe Frionnet**, avocat associé en fiscalité.
christophe.frionnet@cms-bfl.com

et **Frédéric Gerner**, avocat associé en fiscalité.
frederic.gerner@cms-bfl.com

«Le recours à la méthode de l'avancement, lorsqu'elle n'est pas incompatible avec la réglementation comptable, est constitutif d'une décision de gestion opposable à l'entreprise pour la détermination de son résultat imposable.»

L'autorisation environnementale unique généralisée

En 2014, la nécessité de simplifier les procédures du Code de l'environnement¹ s'est traduite par l'instauration, à titre expérimental², de l'autorisation environnementale unique (AEU). Fort de plusieurs rapports d'évaluation³, le Gouvernement a décidé⁴ de généraliser et pérenniser cette expérimentation par l'adoption de l'ordonnance n° 2017-80 du 26 janvier 2017 et des décrets n° 2017-81 et n° 2017-82 du 26 janvier 2017. Un nouveau titre VIII comportant un chapitre unique, intitulé «Autorisation environnementale», lui est désormais consacré au sein du Code de l'environnement⁵.

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



et **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-bfl.com

En pratique, l'AEU fusionne, en une seule décision, l'autorisation au titre des installations soumises à la loi sur l'eau (IOTA), l'autorisation au titre des installations classées pour la protection de l'environnement (ICPE), l'autorisation de défrichement ou encore, entre autres, les incidences Natura 2000. En revanche, l'AEU ne vaut pas autorisation d'urbanisme.

Concrètement, le porteur d'un projet formulera donc une demande unique d'autorisation qui fera l'objet d'une instruction unique et d'une enquête publique commune.

A l'issue de cette instruction, dont la durée devrait être ramenée à neuf mois selon les objectifs du ministère (contre quinze actuellement), une unique décision, l'AEU, sera délivrée par le préfet et couvrira l'ensemble des aspects du projet.

Par ailleurs, les délais de recours sont modifiés. Ainsi, le pétitionnaire dispose de deux mois pour contester le refus opposé à sa demande tandis que les tiers ont quatre mois pour solliciter l'annulation de l'AEU délivrée.

Mais surtout, cette réforme encourage les échanges en amont entre l'Administration et les porteurs de projet par la mise en place d'un nouvel outil, le «certificat de projet». Ce certificat facultatif, établi à la demande du porteur d'un projet soumis à AEU, a vocation à identifier les normes juridiques applicables à la date de la demande et à fixer un calendrier prévisionnel d'instruction. L'inexactitude des informations fournies ou la méconnaissance des engagements du calendrier, lorsqu'elles portent préjudice au bénéficiaire du certificat, sont de nature à engager la responsabilité de l'Administration.

«Cette réforme encourage les échanges préliminaires entre les services de l'Etat et les porteurs de projet par la mise en place d'un nouvel outil, le "certificat de projet".»

S'agissant de la mise en œuvre concrète de cette réforme, les dispositions transitoires permettent, pour les projets en cours, de tenir compte des autorisations déjà acquises et offrent, en outre, la possibilité aux porteurs de projet, jusqu'au 30 juin 2017, de choisir de demander séparément les

autorisations requises ou au contraire, d'opter pour la délivrance d'une AEU. Si l'objectif affiché de simplification des procédures ne peut qu'être salué, l'on déplorera néanmoins le sentiment d'inachevé qui accompagne cette réforme.

En effet, si l'AEU fusionne les règles de procédure des autorisations visées à

l'article L. 181-2 du Code de l'environnement, tel n'est pas le cas des règles de fond, des objectifs et des intérêts protégés par les différentes législations, qui sont quant à eux maintenus.

Plus encore, il est regrettable que la réduction des délais d'instruction se soit accompagnée de l'allongement concomitant des délais de recevabilité des demandes.

Quant au certificat de projet, son efficacité paraît également devoir être relativisée. Les porteurs de projet font en effet valoir que les demandes de l'Administration nécessitent la communication de documents précis, lesquels impliquent nécessairement un avancement notable du processus. Ces derniers étant alors quasiment prêts à déposer le dossier, l'utilité du certificat du projet serait amoindrie en pratique.

L'enjeu de cette réforme tient donc à la recherche urgente d'un équilibre pertinent entre simplification effective des procédures et protection efficace de l'environnement. ■

1. Constat résultant notamment des Etats généraux de la modernisation du droit de l'environnement de 2013.

2. Ordonnance n° 2014-355 du 20 mars 2014 et ordonnance n° 2014-619 du 12 juin 2014 ; décret n° 2014-450 du 2 mai 2014 et décret n° 2014-751 du 1^{er} juillet 2014 d'application de l'ordonnance n° 2014-619 du 12 juin 2014.

3. Voir notamment le rapport intitulé *Evaluation des expérimentations de simplification en faveur des entreprises dans le domaine environnemental*, établi en décembre 2015 à la demande du Premier ministre, disponible sur le site du ministère de l'Economie ou encore le rapport du groupe de travail consacré à l'évaluation environnementale d'avril 2015.

4. En application de l'article 103 de la loi n° 2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques.

5. Articles L. 181-1 à L. 181-32 et R. 181-1 à R. 181-52 du Code de l'environnement.

Les OPC étrangers exclus du champ d'application de la directive mère-fille

Dans son arrêt Wereldhave du 8 mars 2017, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) est venue exclure du champ d'application de la directive mère-fille les organismes de placement collectif (OPC) à caractère fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés (IS) à un taux nul aux Pays-Bas.

Pour qu'une distribution de bénéfices transfrontalière entre dans le champ d'application de la directive européenne mère-fille, la filiale située dans un Etat membre et la société mère bénéficiaire située dans un autre Etat membre doivent être assujetties, sans possibilité d'option et sans en être exonérées, à l'IS ou équivalent.

En 1999 et 2000, la société Wereldhave Belgique a versé des dividendes à ses deux sociétés mères néerlandaises, Wereldhave International et Wereldhave, deux sociétés anonymes ayant le statut d'OPC à caractère fiscal de droit néerlandais dont les bénéficiaires sont soumis à l'IS au taux zéro, à condition d'être intégralement distribués aux actionnaires.

A ce titre, Wereldhave Belgique a acquitté une retenue à la source en Belgique (précompte mobilier) au taux de 5 %. Pour chaque exercice fiscal en cause, les sociétés mères néerlandaises ont introduit des réclamations devant les autorités fiscales belges

tendant à l'exonération de précompte mobilier sur le fondement de la directive mère-fille.

L'Etat belge soutenait que les sociétés mères bénéficiaires des dividendes, en tant qu'OPC assujettis aux Pays-Bas à l'IS à un taux nul, ne satisfaisaient pas à la condition d'assujettissement à l'IS visée à la directive mère-fille (article 2 c).

La question préjudicielle posée à la CJUE a ainsi porté sur le point de savoir si un OPC à caractère fiscal de droit néerlandais soumis à l'IS au taux zéro pouvait être considéré comme une «société d'un Etat membre» au sens de la directive mère-fille. Suivant l'avis de son avocat général, la Cour a donné raison à l'Etat belge en précisant que la condition d'assujettissement à l'IS impose en réalité deux critères. D'une part, un «critère positif» qui est celui d'être assujetti à cet impôt et, d'autre part, un «critère négatif» qui est celui de ne pas être exonéré de cet impôt.

«La Cour précise que l'objectif de l'économie générale et de la directive mère-fille est d'éliminer le risque de double imposition économique.»

Pour interpréter le deuxième critère, la Cour précise que l'objectif de l'économie générale et de la directive mère-fille est d'éliminer le risque de double imposition économique, résultant de l'imposition de la société mère localisée dans un Etat membre (en l'espèce, aux Pays-Bas), sur les dividendes qu'elle reçoit d'une filiale établie dans un autre Etat membre (en l'espèce, en Belgique) et qui y ont déjà été imposés.

Or, selon la Cour, le taux d'imposition nul des OPC à caractère fiscal de droit néerlandais rend le risque de double imposition inexistant. La directive mère-fille n'a donc pas vocation à s'appliquer et c'est donc à bon droit que la Belgique a prélevé le précompte

mobilier.

On regrettera que la CJUE, pour cause d'irrecevabilité de la question, n'ait pas eu l'occasion de se prononcer sur l'existence d'une discrimination au regard de la libre circulation des capitaux ou de la liberté d'établissement. En effet, si des entités comparables aux OPC à caractère

fiscal néerlandais existaient en Belgique et y étaient exonérées d'impôt sur les dividendes, l'existence d'une discrimination entre entités résidentes de Belgique et entités néerlandaises comparables aurait sans doute pu être établie¹.

Pour l'heure, au regard de la solution dégagée, il est à craindre que les distributions de dividendes de filiales non-résidentes au profit d'une SPICAV² de droit français, qui est intégralement exonérée d'IS sous réserve du respect de ses obligations juridiques (notamment en matière de distribution de son bénéfice à ses actionnaires), ne puissent bénéficier de l'exonération de retenue à la source prévue dans la directive mère-fille.

On fera également le lien avec les arrêts LHV et Santander du Conseil d'Etat du 9 novembre 2015 dans le cadre desquels des entités exonérées d'impôt à raison de leur statut ou de leur activité ont été privées du bénéfice des conventions fiscales. ■



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

1. Cf. pour la France, arrêt *Stichting Unilever du Conseil d'Etat* du 13 février 2009.
2. Société à prépondérance immobilière à capital variable.

Mandat des agents immobiliers : revirement sur les sanctions de la loi Hoguet

Par **Charlotte Félizot**, avocat en droit immobilier.
charlotte.felizot@cms-bfl.com

Par un arrêt remarqué du 24 février 2017 (n° 15-20 411), la Chambre mixte de la Cour de cassation revient sur une jurisprudence ancienne aux termes de laquelle les dispositions de la loi Hoguet n° 70-9 du 2 janvier 1970 relatives à la forme du mandat sont d'ordre public, prescrites à peine de nullité absolue et, dès lors, invocables par toute partie qui y a un intérêt¹. En l'espèce, un agent immobilier était titulaire d'un mandat d'administration et de gestion d'un appartement, comportant le pouvoir de «donner tous congés». A l'approche du terme du bail d'habitation soumis à la loi du 6 juillet 1989, le bailleur avait informé l'agent immobilier qu'il le mandatait pour vendre l'appartement et pour délivrer un congé au locataire. Ce dernier avait alors assigné le bailleur en nullité du congé en invoquant la violation des prescriptions formelles de la loi Hoguet. Il faisait valoir que l'agent immobilier ne justifiait pas d'un mandat spécial pour délivrer un congé pour vendre, et qu'en toute hypothèse, la lettre le mandant ne mentionnait pas la durée du mandat et ne comportait pas le numéro d'inscription sur le registre des mandats en violation des articles 6 et 7 de la loi Hoguet et de

l'article 72 de son décret d'application. La cour d'appel d'Aix-en-Provence avait rejeté les demandes du locataire pour défaut d'intérêt à agir. C'est dans ces conditions que le locataire avait formé un pourvoi en se prévalant de la jurisprudence antérieure. L'analyse des objectifs de chaque réglementation, comme y invitent les textes issus de la réforme du droit des obligations², a conduit la Chambre mixte à considérer que, d'une part, les dispositions de la loi du 6 juillet 1989 contiennent un «*juste équilibre*» entre la protection des intérêts du locataire et ceux du bailleur et que, d'autre part, les formalités que doit respecter le mandat, prescrites par la loi Hoguet visent à «*la seule protection du mandant dans ses rapports avec le mandataire*». La Cour de cassation en a déduit que rien ne justifie d'accorder au locataire une protection supplémentaire alors qu'il bénéficie déjà d'une protection spécifique offerte par la loi du 6 juillet 1989 et, dès lors, de lui octroyer le pouvoir d'anéantir un contrat auquel il est tiers. La méconnaissance des règles relatives au formalisme du mandat doit désormais être sanctionnée par une nullité relative. Un tel revirement permet de garantir l'effet relatif des contrats et la sécurité juridique. ■

1. Cass., 1^{re} civ., 25 février 2003, n° 01-00.461 – Cass., 3^e civ., 8 avril 2009, n° 07-21.610.
2. Ordonnance du 10 février 2016.

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

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

Retrouvez toutes les informations relatives à notre activité en immobilier :



Option Finance
Le premier hebdomadaire des détenteurs financiers

Supplément du numéro 1416 du Lundi 29 mai 2017

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

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

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

Impression : Megatop - Naintre

N° commission paritaire : 0917 T 83896

