

LA LETTRE DE L'IMMOBILIER

Lundi 30 novembre 2009

AU SOMMAIRE

Dossier

L'immobilier : les règles changent, les impositions demeurent

- Panorama des impositions qui frappent l'immobilier de l'achat à la vente p2
- La SIIC : un contribuable non oublié p4
- La réforme de la TVA et des droits d'enregistrement applicables aux opérations immobilières p7
- L'imposition des mutations immobilières p9
- Revenus et plus-values des immeubles des entreprises : certaines améliorations en matière de plus-values p11
- Construction : rappel de la fiscalité de l'urbanisme p12

Actualités

- Assujettissement des foncières à la nouvelle «contribution économique territoriale» p14
- La date d'effet du congé après la loi LME p15
- Les recours du preneur victime des désordres de construction affectant la chose louée p16

CAHIER SPÉCIAL
Exploitation des panneaux photovoltaïques

C/M/S Bureau Francis Lefebvre
Supplément du numéro 1054
du 30 novembre 2009

EDITORIAL

L'immobilier : les règles changent, les impositions demeurent

L'activité législative en matière de fiscalité immobilière a été particulièrement riche en 2009. De nombreuses mesures motivées par le contexte de la crise ont allégé ponctuellement l'imposition de l'immobilier tant pour les particuliers que pour les entreprises. Malgré ces aménagements, pour la plupart limités dans le temps, l'immobilier reste un secteur fortement taxé. C'est dans cet esprit que nous avons conçu ce numéro spécial sous la forme d'un panorama des impôts et taxes qui pèsent aujourd'hui sur l'immobilier en France avec les changements que l'on voit poindre à l'horizon 2010.

Sans anticiper sur les thèmes abordés dans ce numéro, quelques dispositifs-phares tournés notamment vers une relance du marché immobilier reflètent particulièrement bien la tendance actuelle de la fiscalité immobilière dans son ensemble.

Rappelons tout d'abord l'embellie créée par la loi «Scellier» qui a remplacé à compter du 1^{er} janvier 2009 les dispositifs «Robien» et «Borloo» en instaurant une réduction d'impôt sur le revenu en faveur des contribuables qui investissent dans le logement neuf.

Ensuite, les nombreuses mesures fiscales incitatives accompagnant la «révolution verte» : sous l'impulsion du Grenelle de l'environnement, l'immobilier tend à devenir durable et le législateur fiscal a pris conscience que cette tendance constitue un important facteur créateur de valeur qu'il s'agit de soutenir.

Enfin, l'assouplissement de l'imposition de la plus-value immobilière réalisée en cas d'externalisation du patrimoine immobilier au profit d'une société de crédit-bail : parmi les outils traditionnels de financement des investissements immobiliers, le crédit-bail démontre en effet toute sa pertinence dans le contexte actuel en ce qu'il permet de remédier au manque de ressources des entreprises.

Ces bonnes nouvelles de l'année 2009 ne doivent cependant pas faire oublier la charge d'impôt globale qui grève déjà l'immobilier et l'alourdissement prévu à l'égard d'acteurs majeurs du marché immobilier, à savoir les bailleurs de locaux professionnels.

Actuellement exonérées de taxe professionnelle en raison du caractère non professionnel de leur activité, ces dernières devraient, à compter du 1^{er} janvier 2010, entrer dans le champ d'application de la nouvelle contribution économique territoriale qui a vocation à remplacer la taxe professionnelle. Il faut espérer que ce changement notable ne remette pas en question le rôle important d'un véhicule d'investissement essentiel : la SIIC. En effet, dans un contexte d'accessibilité difficile à la dette, ces sociétés immobilières cotées apportent la liquidité dont le marché immobilier a besoin en passant par les plateformes de négociation des marchés boursiers et permettent ainsi de pallier, pour partie au moins, l'impossibilité d'investir directement dans l'immobilier faute de fonds propres suffisants.

Même si plusieurs indicateurs annoncent que la reprise serait imminente, le marché est encore trop fragile pour supporter sereinement un alourdissement de la fiscalité liée à l'immobilier. ■

Didier Gingembre, directeur général, avocat associé.

Panorama des impositions qui frappent

l'immobilier de l'achat à la vente (*)



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 **Cathy Goarant-Moraglia**, avocat associé en fiscalité, coresponsable du service impôts locaux. Elle intervient dans le cadre de la gestion des impôts locaux grevant les programmes immobiliers de la phase de leur conception jusqu'à leur achèvement ainsi que dans le cadre de restructurations lourdes ou de commercialisation. Elle mène également des missions d'audit, d'assistance, de conseil technique et de défense des entreprises dans tous les secteurs d'activité. cathy.goarant@cms-bfl.com

		Professionnels de l'immobilier (Lotisseurs, marchands de biens, promoteurs)	Entreprises exploitantes	Bailleurs
Achat (terrains, immeubles)	TVA	<ul style="list-style-type: none"> ● TVA immobilière sur les achats de terrains à bâtir et d'immeubles «neufs» (1^{re} mutation dans les cinq ans suivant l'achèvement). ● TVA sur marge en cas d'acquisition d'un immeuble «ancien» auprès d'un marchand de biens ou lotisseur. 	<ul style="list-style-type: none"> ● TVA immobilière sur les achats de terrains à bâtir et d'immeubles «neufs» (1^{re} mutation dans les cinq ans suivant l'achèvement). ● TVA sur marge en cas d'acquisition d'un immeuble «ancien» auprès d'un marchand de biens ou lotisseur. 	<ul style="list-style-type: none"> ● TVA immobilière sur les achats de terrains à bâtir et d'immeubles «neufs» (1^{re} mutation dans les cinq ans suivant l'achèvement). ● TVA sur marge en cas d'acquisition d'un immeuble «ancien» auprès d'un marchand de biens ou lotisseur.
	Droits d'enregistrement	<ul style="list-style-type: none"> ● Exonération pour les acquisitions de terrains à bâtir taxés à la TVA. ● Taux réduit (0,715 %) pour les achats d'immeubles neufs taxés à la TVA. ● Taux normal (5,09 %) dans les autres cas, sauf engagement de revendre pris par un marchand de bien (0,715 %). 	<ul style="list-style-type: none"> ● Exonération pour les acquisitions de terrains à bâtir taxés à la TVA. ● Taux réduit (0,715 %) pour les achats d'immeubles neufs taxés à la TVA. ● Taux normal (5,09 %) dans les autres cas. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Exonération pour les acquisitions de terrains à bâtir taxés à la TVA. ● Taux réduit (0,715 %) pour les achats d'immeubles neufs taxés à la TVA. ● Taux normal (5,09 %) dans les autres cas.
Détenition	IR/IS	<ul style="list-style-type: none"> ● Immeubles inscrits en stock : pas d'amortissement. ● Les frais financiers d'acquisition sont, selon l'option exercée par le contribuable : <ul style="list-style-type: none"> - soit compris dans les charges immédiatement déductibles ; - soit rattachés au coût d'acquisition de l'immeuble (annexe III au CGI, art. 38 undecies). Le choix entre les deux méthodes est global et irrévocable. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Immeubles immobilisés : amortissement. <ul style="list-style-type: none"> - Structure : selon la durée d'usage. - Composants : selon la durée réelle d'utilisation. ● Les frais financiers d'acquisition sont, selon l'option exercée par le contribuable : <ul style="list-style-type: none"> - soit compris dans les charges immédiatement déductibles ; - soit rattachées au coût d'acquisition de l'immeuble (annexe III au CGI, art. 38 undecies). Le choix entre les deux méthodes est global et irrévocable. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Imposition des loyers selon le droit commun, sauf exonération en application de régimes particuliers (exemples : SIIC, SII, etc.). ● Amortissement des immeubles immobilisés (immeubles de placement) : la structure et les composants sont amortis selon la durée réelle d'utilisation, pas sur la durée de location (CGI, art. 39 C). ● Les frais financiers d'acquisition sont, selon l'option exercée par le contribuable : <ul style="list-style-type: none"> - soit compris dans les charges immédiatement déductibles ; - soit rattachées au coût d'acquisition de l'immeuble (annexe III au CGI, art. 38 undecies). Le choix entre les deux méthodes est global et irrévocable.
	TVA	● Néant.	● Néant.	● TVA sur les loyers de locaux professionnels loués équipés ou nus, en cas d'option.
	Impôts locaux	<ul style="list-style-type: none"> ● La taxe professionnelle (ou future contribution économique territoriale) a pour base la valeur locative des immobilisations corporelles dont le contribuable dispose pour les besoins de son activité professionnelle pendant la période de référence (art. 1467 CGI). Les immobilisations doivent être distinguées des biens acquis ou fabriqués pour être revendus, qui sont inscrits comptablement dans les comptes de stocks et qui ne sont pas imposables. Il en est ainsi des immeubles acquis par les marchands de biens pour les revendre. ● Assujettissement à la taxe foncière pour l'année entière au nom du propriétaire au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (CGI, art. 1415). 	<ul style="list-style-type: none"> ● La taxe professionnelle (ou future contribution économique territoriale) a pour base la valeur locative des immobilisations corporelles à l'exception de celle des immobilisations incorporelles et financières (CGI, art. 1467). Sont ainsi assujettis les terrains, agencements et aménagements de terrains ainsi que les constructions et constructions sur sol d'autrui (CGI, art. 1469-1^o). ● Assujettissement à la taxe foncière pour l'année entière au nom du propriétaire au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (CGI, art. 1415) et, le cas échéant, à la taxe annuelle sur les bureaux en Ile-de-France (CGI, art. 231 ter). 	<ul style="list-style-type: none"> ● Au regard du régime actuel, les activités de location d'immeubles nus sont assimilées à une activité patrimoniale hors du champ de la taxe professionnelle. Cependant, le PLF 2010, tel qu'adopté en première lecture à l'assemblée nationale, prévoit que l'activité de location d'immeubles, à l'exception de ceux à usage d'habitation, est réputée exercée à titre professionnel et entre dans le champ d'application de la future contribution économique territoriale pour autant qu'elle génère des recettes supérieures à 100 000 euros. ● Assujettissement à la taxe foncière pour l'année entière au nom du propriétaire au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (CGI, art. 1415) et, le cas échéant, à la taxe annuelle sur les bureaux en Ile-de-France (CGI, art. 231 ter).
	ISF	● Exonération au titre des biens professionnels de la valeur des immeubles nécessaires à l'activité professionnelle (CGI, art.885 N et 885 O).	● Exonération au titre des biens professionnels de la valeur des immeubles nécessaires à l'activité professionnelle (CGI, art. 885 N et 885 O).	<ul style="list-style-type: none"> ● En cas de location d'immeubles nus, les immeubles entrent dans l'assiette d'ISF (CGI, art. 885 E). ● En revanche, les loueurs en meublé professionnels sont en principe exonérés d'ISF au titre des biens professionnels (CGI, art. 885 R).
Vente	IR/IS	<ul style="list-style-type: none"> ● Professionnel personne morale soumise à l'IS : les profits immobiliers sont soumis à l'IS au taux normal (33,33 %). ● Professionnel personne physique ou personne morale non soumise à l'IS : IR dans les conditions de droit commun. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Professionnel personne morale soumise à l'IS : la plus-value de cession d'immeuble est soumise à l'IS au taux normal (33,33 %) sauf application du taux réduit de 19 % (CGI, art. 219, IV) pour les cessions à une société foncière spécialisée, un organisme de crédit-bail ou un organisme d'HLM (CGI, art. 210 E). ● Entreprise individuelle ou société IR : régime des plus-values professionnelles (CGI, art. 39 duodecimes). - Plus-value à court terme : IR au taux normal. - Plus-value à long terme : 27 % (16 % + prélèvements sociaux 12,1 %). ● Cession-bail (lease-back) : étalement de la plus-value sur la durée du contrat de bail dans la limite de 15 ans (CGI, art. 39 novodécimes). 	<ul style="list-style-type: none"> ● Loueurs non professionnels (CGI, art. 150 U et 150 VC) : régime des plus-values immobilières (abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième, d'où une exonération totale des plus-values à long terme après 15 ans de détention). ● Loueurs professionnels (CGI, art. 151 septies) : <ul style="list-style-type: none"> - recettes < 250 000 euros HT : exonération totale à condition que l'activité soit exercée depuis au moins cinq ans ; - recettes comprises entre 250 000 et 350 000 euros HT : exonération partielle ; - dans les autres cas : régime des plus-values professionnelles (CGI, art. 39 duodecimes). ● SIIC : exonération à condition que 50 % de la plus-value soit distribuée aux actionnaires (CGI, art. 208 C). ● Sociétés ou organismes d'HLM : selon que leurs opérations présentent ou non un caractère d'intérêt général, ils sont exonérés ou imposés au taux réduit de 19 % sous condition de réinvestissement (CGI, art. 210 E, IV).
	TVA	<ul style="list-style-type: none"> ● Taxation à la TVA des ventes de terrains à bâtir et de la première mutation des immeubles achevés depuis moins de cinq ans. ● Taxation à la TVA sur marge en cas de cession par un marchand de biens ou lotisseur. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Taxation à la TVA des ventes de terrains à bâtir et de la première mutation des immeubles achevés depuis moins de cinq ans. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Taxation à la TVA des ventes de terrains à bâtir et de la première mutation des immeubles achevés depuis moins de cinq ans.
	Droits d'enregistrement	<ul style="list-style-type: none"> ● Exonération pour les ventes de terrains à bâtir taxés à la TVA. ● Taux réduit (0,715 %) pour les ventes d'immeubles neufs taxés à la TVA. ● Taux normal (5,09 %) dans les autres cas ou taux réduit (0,715 %) si taxation à la TVA sur marge. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Exonération pour les ventes de terrains à bâtir taxés à la TVA. ● Taux réduit (0,715 %) pour les ventes d'immeubles neufs taxés à la TVA. ● Taux normal (5,09 %) dans les autres cas. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Exonération pour les ventes de terrains à bâtir taxés à la TVA. ● Taux réduit (0,715 %) pour les ventes d'immeubles neufs taxés à la TVA. ● Taux normal (5,09 %) dans les autres cas.
Impôts locaux	<ul style="list-style-type: none"> ● Taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties, taxe professionnelle (ou future contribution économique territoriale) dues l'année de la vente pour l'année entière (CGI, art 1415 et 1478). En cas de chiffre d'affaires supérieur à 7,6 millions d'euros (ou à 500 000 euros pour la future contribution économique territoriale), la vente peut entraîner l'assujettissement à la cotisation minimale sur la valeur ajoutée ou à la future cotisation complémentaire (1,5 % de la valeur ajoutée produite), selon les modalités de comptabilisation de l'opération immobilière. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties, taxe professionnelle (ou future contribution économique territoriale) dues l'année de la vente pour l'année entière (CGI, art. 1415 et 1478). 	<ul style="list-style-type: none"> ● Taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties, taxe professionnelle (ou future contribution économique territoriale) dues l'année de la vente pour l'année entière (CGI, art. 1415 et 1478). 	

(*) Le tableau ne tient pas comptes de la fiscalité de l'urbanisme.

La SIIC : un contribuable non oublié



Par **Jean-Yves Charriau**, avocat associé en fiscalité.

Il intervient exclusivement dans le secteur de l'immobilier. Il conseille de nombreux fonds d'investissement en Europe et des sociétés foncières, notamment pour les problématiques fiscales relatives au régime SIIC ou OPCI.
jean-yves.charriau@cms-bfl.com



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

On présente parfois les SIIC comme des entités totalement exonérées d'impôt, et certains ont tendance à croire qu'elles bénéficient d'un favoritisme fiscal qui n'est pas nécessairement justifié. Sans aborder l'impact évident de la création du statut de SIIC sur le secteur immobilier coté de la place de Paris ou en termes d'animation du marché, nous verrons qu'il n'en est, sur le plan technique, en réalité rien.

En effet le régime fiscal des SIIC (article 208 C II du CGI) d'une part repose sur le principe d'une imposition transférée sur les actionnaires, et d'autre part a été sensiblement modifié depuis sa création en 2003 pour sanctionner des situations perçues, souvent à juste titre, comme anormales.

En matière d'impôts directs tout d'abord, le «deal» d'origine était assez clair. Moyennant l'imposition sur quatre ans au taux, certes réduit, de 16,5 % (porté depuis à 19 %) des plus-values latentes existant sur les actifs immobiliers ou assimilés (notamment titres de sociétés foncières translucides), la SIIC est exonérée d'impôt sur les sociétés (IS) sur la fraction de son bénéfice provenant de la location de ses actifs immobiliers éligibles (tels que définis à l'article 208 C II), des plus-values réalisées lors de la cession de ces actifs, des dividendes reçus des filiales soumises au même régime ou perçus d'une autre SIIC (sous condition de détenir au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société distributrice pendant deux ans).

Le deuxième pilier du régime est l'imposition des profits exonérés chez la SIIC au niveau de ses actionnaires, qui est assurée par les obligations de distribution qui lui incombent.

1. Comme on le voit, l'exonération d'IS des SIIC n'est, tout d'abord, pas générale, puisque seule la fraction du bénéfice correspondant à certains revenus (immobiliers et assimilés) est

exonérée, les SIIC pouvant ainsi avoir deux secteurs distincts d'imposition.

2. S'agissant des plus-values, toutes ne sont pas exonérées puisque l'article 208 C II vise uniquement les plus-values de cession à des personnes non liées au sens de l'article 39-12 du CGI, des liens de dépendance étant réputés exister entre deux entreprises lorsque l'une détient directement, ou par personne interposée, la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision, ou lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

Certes, des aménagements ont été apportés à ce régime. Ainsi les plus-values de cession d'immeubles, droits réels ou droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble, entre une SIIC et ses filiales ayant opté, ou entre ces filiales, ne sont plus soumises à l'IS au titre de l'exercice de réalisation à condition que la société cessionnaire s'engage à respecter, au titre des plus-values concernées, les obligations prévues dans le cadre du régime spécial des fusions.

Toutes les hypothèses n'ont cependant pas été couvertes, notamment celles de cessions entre deux SIIC ou leurs filiales sous contrôle conjoint au sens de l'article 39-12 du CGI.

3. S'agissant des modalités de détermination du résultat exonéré et du résultat imposable lorsque la SIIC dispose de deux secteurs, l'administra-

tion a retenu certaines règles qui aggravent en pratique la fiscalité des SIIC.

Ainsi, et principalement en matière de produits et de charges financières, l'administration fiscale, arguant de ce que l'article 208 C II du CGI ne prévoit pas l'exonération des revenus accessoires aux revenus immobiliers et assimilés, soutient que les produits financiers nets relèvent du secteur imposable, alors qu'en cas de charges financières nettes, à défaut d'affectation exclusive, l'imputation au secteur exonéré s'effectue au prorata sur la base du rapport entre la valeur comptable brute des éléments d'actif concourant à la réalisation des opérations exonérées et la valeur comptable brute de l'ensemble des éléments d'actifs (instruction 4 H-5-03 n° 38).

4. La contrepartie de l'exonération des bénéfices immobiliers et assimilés, dont on voit qu'elle n'est pas totale, est donc l'imposition au niveau des actionnaires de ces mêmes bénéficiers.

L'exonération est dès lors conditionnée au respect d'obligations de distribution, dont les proportions diffèrent selon la nature des revenus : 85 % des bénéfices locatifs (avant la fin de l'exercice qui suit celui de leur réalisation), 50 % des plus-values (avant la fin du deuxième exercice qui suit celui de leur réalisation) et 100 % des dividendes exonérés reçus (au cours de l'exercice suivant celui de leur perception).

Pour les actionnaires résidents français, s'agissant des personnes morales, l'imposition est assurée par l'exclusion des dividendes en question du bénéfice du régime des sociétés mères. S'agissant, en revanche, des actionnaires personnes physiques, la loi n'opère pas de différence entre les dividendes provenant du secteur exonéré des SIIC et les autres dividendes, ce qui signifie notamment que tous deux bénéficient de plein droit de l'abattement de 40 %, cette mesure ayant pour effet de favoriser l'actionariat individuel.

Pour ce qui concerne les actionnaires non résidents, le régime initial a fait l'objet de très sérieuses modifications. Si dès l'origine il était clair que les dividendes provenant

des résultats exonérés ne pourraient bénéficier de l'exonération de retenue à la source prévue en droit communautaire (article 119 ter du CGI), il s'est avéré que le caractère effectif de la perception de l'impôt ne pouvait être assuré dans certains cas. Soulignons, à cet égard, que peut importait initialement que l'impôt soit prélevé au niveau français ou au niveau de l'Etat de résidence de l'actionnaire (en particulier lorsqu'il s'agit d'un Etat de l'Union européenne). En revanche, il était contraire aux principes fondamentaux du régime que des actionnaires non résidents, prenant des participations substantielles, puissent bénéficier d'une exonération totale ou quasi-totale, notamment parce qu'en vertu d'une convention fiscale les dividendes de la SIIC faisaient l'objet d'une retenue à la source réduite à 5 % (voire 0 %, cf. convention fiscale entre la France et l'Espagne) et parce qu'en application du droit interne de l'Etat de résidence de l'actionnaire (cas de l'Espagne) ou de la convention fiscale entre cet Etat et la France (cas du Luxembourg pour les participations au moins égales à 25 %), l'actionnaire non résident n'était pas imposable dans son Etat...

Aussi le législateur a-t-il instauré un prélèvement spécifique de 20 % pesant sur les dividendes distribués par les SIIC depuis le 1er juillet 2007 au profit d'actionnaires personnes morales, qui en détiennent au moins 10 % directement ou indirectement, lorsque ces dividendes ne sont pas soumis à une imposition effective d'un montant égal à au moins un tiers de l'impôt français (afin d'éviter la mutualisation de ce coût éventuel entre tous les actionnaires des SIIC, celles-ci ont très largement adopté des modifications statutaires dont l'objet est de permettre de répercuter le coût du prélèvement sur l'actionnaire qui en serait à l'origine).

Plus généralement, conformément aux travaux menés au sein de l'OCDE fin 2007, la France prévoit dorénavant, dans le cadre conventionnel, que les dividendes de SIIC ne

«Il était contraire aux principes fondamentaux du régime que des actionnaires non résidents puissent bénéficier d'une exonération totale ou quasi-totale.»

bénéficient pas du taux réduit (ou nul) de retenue à la source prévu par la convention fiscale en cas de participation substantielle. Deux cas sont distingués : les actionnaires détenant moins de 10 % continuent de bénéficier des dispositions de la convention (retenue à la source de 15 %) alors que les dividendes versés aux actionnaires plus importants sont assujettis à la retenue à la source de droit interne, soit 25 %. Cette évolution, qui permet de s'assurer de la collecte de l'impôt en France, a déjà été adoptée dans le cadre des conventions signées avec les Etats-Unis et le Royaume-Uni et nul doute qu'elle sera, au fil des ans, insérée dans l'ensemble des conventions fiscales.

de-France, taxe spéciale d'équipement, taxe départementale des espaces naturels sensibles, dépassement du plafond légal de densité, etc.

En outre, si elles sont imposables à 19 %, taux certes inférieur à celui applicable aux cessions de titres de sociétés foncières non cotées, les SIIC sont néanmoins les seules sociétés cotées dont les actionnaires ne peuvent bénéficier du régime d'exonération des plus-values professionnelles à long terme.

Enfin, la réforme en cours de la taxe professionnelle met fin à l'exonération de l'activité de location nue, par le biais de la création de la contribution complémentaire assise sur la valeur ajoutée. Selon le texte connu à la date où ces lignes sont écrites, les SIIC, comme les sociétés foncières non cotées, font ainsi partie des perdants de la réforme. Force est de reconnaître que l'on pouvait s'interroger, sur un plan économique, sur le fondement de l'exonération dont bénéficiait l'activité de location nue, de nature civile mais exercée de façon industrielle.

Cependant, si l'on considère que l'industrie immobilière doit être traitée comme les autres secteurs, on aura constaté plus haut que nombreuses sont les impositions spécifiques au secteur immobilier, qu'il n'est à notre connaissance pas question de supprimer. Et, concernant spécifiquement les SIIC (et SPPICAV), la taxation d'une assiette dont la SIIC n'est pas vraiment le bénéficiaire, compte tenu des obligations de distribution qui lui incombent, peut paraître discutable. D'ailleurs, sur un plan international, le seul pays où existe un impôt vraiment comparable à la taxe professionnelle applicable aux activités immobilières locatives (l'Italie, avec l'IRAP) prévoit une exonération au profit des SIIC italiennes... ■

5. Par ailleurs, les SIIC, en tant qu'acteurs majeurs du secteur immobilier, acquittent tous les impôts spécifiques de ce secteur, qui est probablement l'un des mieux dotés en la matière.

On citera la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe annuelle sur les bureaux, locaux commerciaux ou à

usage d'entrepôts, celles-ci étant toutefois souvent refacturées aux locataires, les droits de mutation spécifiques (5,09 % ou 5 % en cas de cession de société), la taxe de publicité foncière de 0,715 % applicable dans certains financements hypothécaires ou dans le cadre de certains baux ou contrats de crédit-bail immobilier, le salaire du conservateur des hypothèques (0,10 %) sans oublier, pour les nombreuses SIIC qui réalisent des opérations de développement, les taxes d'urbanisme (redevance pour création de bureaux en Ile-

«Les SIIC sont les seules sociétés cotées dont les actionnaires ne peuvent bénéficier du régime d'exonération des plus-values professionnelles à long terme.»

La réforme de la TVA et des droits d'enregistrement applicables aux opérations immobilières

La réforme du régime de TVA applicable aux opérations immobilières était devenue inévitable, en raison des nombreuses incompatibilités des règles actuelles avec la directive communautaire (2006/112/CE). C'est l'objectif assigné à l'article 55 de la proposition de loi «de simplification et d'amélioration de la qualité du droit», déposée en août dernier.

Pour l'heure, il ne s'agit que d'un projet, qui sera vraisemblablement amendé au cours des débats parlementaires, de sorte qu'il convient de conserver un certain recul par rapport au texte. Cela étant, il est possible de tracer les grandes orientations de la réforme avec quelques certitudes.

1. La fin des régimes spéciaux de «TVA immobilière» et de «marchand de biens»

Une modification très structurante du projet concerne le rattachement des opérations immobilières aux mécanismes généraux de la TVA. La directive établit en effet un système de taxation commun, en principe, aux biens meubles et immeubles, dans lequel se glisse naturellement la réforme.

Il en résulterait une ligne de partage classique entre d'une part, les opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique, sujettes à la TVA, et d'autre part les opérations hors de toute activité économiques.

1.1. Les livraisons de biens immobiliers réalisées dans le cadre d'une activité économique

Ces opérations, qui entrent toutes dans le champ d'application de la TVA, seraient en partie exonérées. Ainsi, seraient taxées de plein droit à la TVA les seules opérations suivantes :

- les livraisons de terrains à bâtir, étant précisé que le projet prévoit de redéfinir cette notion de manière objective, supprimant toute référence à l'intention de construire de l'acquéreur. En outre, l'exonération réservée aux personnes physiques projetant la construction d'immeubles d'habitation serait supprimée ;
- les livraisons d'immeubles achevés depuis moins de cinq ans (sans désormais limiter la taxation à la première mutation intervenant dans ce délai).

«La fin des régimes spéciaux de «TVA immobilière» et de «marchand de biens».»

Pour les opérations sur les autres biens (terrains autres qu'à bâtir et immeubles achevés depuis plus de cinq ans), le principe serait l'exonération

de TVA, mais avec une option ouverte pour la taxation, opération par opération.

Pour les livraisons taxables, la base d'imposition à la TVA serait régie par des règles particulières :

- alors que les cessions d'immeubles achevés depuis moins de cinq ans seraient toujours taxables sur le prix de vente total (règle ordinaire en matière de TVA) ;
- les mutations de terrains à bâtir et les cessions taxables sur option verraient leur base d'imposition dépendre du point de savoir si le bien avait ouvert droit ou non à déduction lors de son acquisition. Dans l'affirmative (le bien était détaxable), la base correspondrait au prix total, alors que dans le cas inverse (le bien n'était pas détaxable) l'assiette serait égale à la différence entre le prix de vente et le prix



Par **Gaëtan Berger-Picq**, avocat associé spécialisé dans les questions de TVA, notamment liées à l'immobilier. gaetan.berger-picq@cms-bfl.com

Les panneaux photovoltaïques : quel statut en droit privé ?



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, et des promoteurs, en matière de droit de l'urbanisme, de construction, 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 **Jean-Bastien Lagrange**, avocat en droit immobilier. Il intervient dans les différentes matières du droit immobilier (ventes, baux, construction, etc.) plus particulièrement dans la négociation, la rédaction d'actes, le conseil et le contentieux.
jean-bastien.lagrange@cms-bfl.com

Les projets photovoltaïques sont directement mis en place par le propriétaire des terrains ou du bâti, lorsque l'exploitant fait l'acquisition du foncier mais plus fréquemment, l'installation d'une centrale photovoltaïque n'est pas envisagée par l'exploitant en qualité de propriétaire, il doit alors choisir le titre juridique adapté pour réaliser ce type d'installation étant précisé que :

- la durée du contrat doit permettre de couvrir la période d'amortissement du matériel (> 15 ans) et un droit d'occupation suffisamment long pour garantir la jouissance du site pendant toute la durée du contrat d'achat d'électricité (20 ans) ;
- le financement des exploitations nécessite de pouvoir offrir à l'établissement financier une garantie et plus particulièrement un droit réel susceptible d'hypothèque ;
- le contrat doit couvrir la question de la propriété des constructions pendant sa durée et du transfert des constructions et aménagements à l'expiration.

Les contraintes liées à la mise en place d'un financement bancaire, prêt ou crédit-bail, influent en effet sur la structure de l'opération. Si la principale source de rembourse-

ment provient des recettes liées à la vente de l'électricité à EDF, le prêteur prend généralement d'autres sûretés : nantissement des actions ou parts sociales de la société portant la construction et l'exploitation, hypothèque sur les droits réels immobiliers issus du bail à construction ou du bail emphytéotique ou même gage sans dépossession de l'ensemble des matériaux de la centrale.

La question de la qualification juridique de ce type d'installation

A partir de la jurisprudence, rendue pour l'instant surtout en matière de construction (serres démontables, construction reposant sur un cadre de poutrelles métalliques), il apparaît que la qualification d'immeuble par nature des panneaux photovoltaïques installés au sol est indépendante du caractère temporaire ou non de la construction, de son caractère démontable ou déplaçable. C'est le degré d'incorporation au sol qui s'avère déterminant : l'installation ne doit pas reposer simplement sur le sol et y être maintenue par son seul poids, un véritable dispositif d'ancrage ou de fondation, doit exister. Dès lors, il convient de s'assurer que l'ancrage au sol est suffisamment élaboré pour constituer des immeubles par nature.

Les panneaux intégrés dans le toit sont sans conteste des immeubles par nature, du fait de leur intégration dans le toit. Rappelons que les éléments qui ne sont pas indissociablement liés à l'immeuble et dont l'enlèvement ne porte pas atteinte à l'intégrité de ce dernier ne sont pas des immeubles par nature². Concernant les panneaux simplement superposés, il faut donc vérifier si de telles installations peuvent, ou non, être ultérieurement retirées sans porter atteinte à l'intégrité du bâtiment ou sans dommage pour elles-mêmes en fonction des moyens physiques d'accrochage.

A défaut de recevoir la qualification d'immeuble par nature, les biens affectés pour le service et l'exploitation d'un fonds peuvent être considérés comme immobilisés par destination³. Mais tel ne sera le cas que si le propriétaire des panneaux est le propriétaire du fonds et non simple emphytéote, usufruitier ou locataire⁴.

Les contrats envisagés

Deux types de contrat sont généralement envisagés, le bail emphytéotique ou le bail à construction⁵.

Le bail emphytéotique, outre les conditions relatives à sa durée, comprise obligatoirement entre plus de 18 et 99 ans, investit son titulaire de prérogatives étendues : travaux de construction et de démolition sans le consentement du bailleur, réelle possibilité de construire, libre destination, cession et hypothèque.

Le bail à construction peut au contraire limiter la liberté de construction au preneur en lui imposant de construire ou en limitant ses possibilités à cet égard, mais aussi limiter la destination. L'article L. 251-1 du CCH impose cependant que «le preneur à construction s'engage, à titre principal, à édifier des constructions sur le terrain du bailleur». Si la notion d'édification n'a pas été définie, il semble douteux que l'installation de panneaux photovoltaïques sur le terrain d'un bailleur puisse être qualifiée d'«édification d'une construction» et donc se faire dans le cadre d'un bail à construction.

Enfin, si l'installateur ne recourt pas à un financement hypothécaire ou par crédit-bail, ou si le bailleur entend contrôler la destination du site et/ou le transfert du bail, un bail de droit commun de longue durée non constitutif de droits réels est également envisageable. Il pourra prévoir une accession des installations en fin de bail ou obliger le preneur à la remise en état du site, étant précisé que les baux de plus de 12 ans devront être réitérés par acte notarié afin d'être publiés à la conservation des hypothèques et de les rendre opposables à tout propriétaire ultérieur du site. Notons qu'en pareille hypothèse, le bailleur pourra imposer une destination

d'achat (taxation sur la marge).

Quant au régime actuel des «marchands de biens», il disparaîtrait purement et simplement, étant néanmoins observé que :

- le nouveau mécanisme de taxation sur la marge concernerait potentiellement tout assujetti (et non les seuls marchands de biens) ;
- de même que l'exonération de droits de mutations (sauf la taxe de publicité foncière au taux réduit de 0,715 %) des acquisitions d'immeubles comportant un engagement de revendre dans un délai de cinq ans. En cas d'acquisitions successives réalisées sous ce régime, le délai imparti au premier acquéreur s'imposerait à tous les suivants.

Plus généralement, les exonérations de droits de mutation seraient modifiées, de sorte que :

- les acquisitions de terrains ou d'immeubles, assorties d'un engagement d'effectuer dans un délai de quatre ans les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf ou nécessaires pour terminer un immeuble inachevé, seraient taxées au seul droit fixe de 125 euros (cet engagement deviendrait indépendant de

la taxation à la TVA) ;

- les mutations à titre onéreux de terrains à bâtir et d'immeubles neufs (autres que ceux visés au précédent alinéa) passibles de la TVA sur le prix total, seraient soumises à la taxe de publicité foncière au taux réduit (0,60 %).

Dans tous les autres cas (y compris de taxation à la TVA sur la marge), le droit de vente d'immeubles s'appliquerait dans les conditions ordinaires (5,09 %).

1.2. Les livraisons de biens immobiliers réalisées hors de toute activité économique

Parmi ces opérations, en principe exclues du champ d'application de la TVA, seules devraient être taxées les livraisons d'immeubles achevés depuis moins de cinq ans, préalablement acquis en l'état futur d'achèvement.

Les droits de vente d'immeubles devraient, quant à eux, s'appliquer à toutes les mutations dans les conditions ordinaires (5,09 %), à l'exception des cessions d'immeubles

neufs soumises à la TVA, qui ne devraient supporter que la taxe de publicité foncière au taux de 0,715 %.

2. La mise en conformité de certaines mesures avec le droit communautaire

Outre les grandes orientations exposées précédemment, le projet prévoit la mise en conformité avec la directive 2006/112/CE de certaines règles.

L'inversion du redevable de la TVA lors de l'acquisition d'un terrain à bâtir serait ainsi supprimée, de sorte que le vendeur serait toujours chargé de collecter la taxe.

L'exigibilité de la TVA grevant les mutations d'immeubles à construire interviendrait lors de l'encaissement du prix, aux échéances prévues par le contrat, en fonction de l'avancement des travaux.

La base d'imposition des baux à construction inclurait, outre les loyers, la valeur du droit de reprise des immeubles revenant au bailleur au terme du contrat, à l'exclusion de l'éventuelle indemnité stipulée au profit du preneur.

3. La création de nouveaux cas de livraisons à soi-même

Le projet prévoit une large extension du champ d'application des livraisons à soi-même, puisqu'elles deviendraient notamment taxables lorsqu'un immeuble neuf ne serait pas vendu dans les deux années suivant son achèvement. Cette obligation concernerait ainsi, notamment, les immeubles détenus en stocks pendant plus de deux ans par les promoteurs-constructeurs.

Cette mesure s'inscrit dans le cadre d'une redéfinition générale des livraisons à soi-même, de l'ensemble des services et biens autoproduits, ou autoconsommés.

Sur ce point, le projet va bien au-delà de ce que la directive communautaire prévoit et rend donc, a priori, nécessaire l'obtention d'une dérogation du Conseil de l'Union européenne. Celles-ci ne pouvant toutefois être fondées que sur des cas de fraude ou d'évasion fiscale, ou justifiées par une simplification de la perception de la taxe, il n'est pas certain que les mesures projetées pussent voir le jour.

Il conviendra donc de surveiller les évolutions que pourrait subir le projet de loi lors des débats à venir. ■

«Il conviendra donc de surveiller les évolutions que pourrait subir le projet de loi lors des débats à venir.»

1. Cass. Com., 10 juin 1974, Bull. IV, n° 183, Cass. com., 1^{er} février 1984 ; Bull. civ. IV n° 53. Cour d'appel Aix-en-Provence, 3 mai 2005, N. c/ SA Financo-Sofemo.
2. Civ. 3^e, 23 janvier 2002, Bull. civ. III, n° 12 (en l'espèce il s'agissait de convecteurs électriques).
3. Art. 524 C. civ.
4. Cass. 1^{er} Civ., 18 février 1957, Dalloz, 1957, p. 249.
5. L. 451-1 s. Code rural.
6. L. 251-1 s. Code de la construction et de l'habitation.

précise, prohiber (ou contrôler) les cessations et sous-locations⁷.

L'assiette du bail

Si l'assiette du bail portant sur un terrain nu ne pose pas de difficulté, dans l'hypothèse d'un bail portant sur une centrale sur toiture, c'est le dessus de la toiture qui fait l'objet du bail. Dans le cas de panneaux non intégrés au bâti, l'assiette du droit réel de l'exploitant sera comprise entre

le toit et les panneaux sur un plan parallèle à la toiture. Pour les panneaux intégrés, l'exploitant est propriétaire de la toiture. L'assiette de son droit sera la limite extérieure de la structure du bâti sur laquelle est posée la toiture. Notons que l'incorporation dans la toiture des panneaux photovoltaïques intégrés ne fait pas obstacle à ce qu'ils ne soient pas propriété du propriétaire des autres parties de l'immeuble. Il faudra alors, de façon qui semble quasi inévitable, procéder à

une division en volume. En pratique, celle-ci s'accompagnera nécessairement de la stipulation d'une servitude grevant le volume comprenant les éléments photovoltaïques intégrés au profit des volumes inférieurs, garantissant le «hors d'eau» à ces derniers. ■

7. En effet un tel bail ne relèvera pas du statut des baux commerciaux faute d'en respecter les conditions d'application édictées par les articles L. 145-1 et s. du Code de commerce.

Quelles obligations pour l'installation de panneaux photovoltaïques au regard du droit de l'urbanisme et du droit de l'environnement ?

Par **Jean-Luc Tixier**, avocat associé, spécialisé en droit immobilier et droit public.



et **Céline Cloché-Dubois**, avocate, 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

Deux hypothèses doivent être distinguées.

Panneaux photovoltaïques installés sur des bâtiments

Installation sur des bâtiments en construction («intégré au bâti»)

Les formalités d'urbanisme seront celles prescrites pour la construction principale. Un permis de construire sera donc le plus souvent nécessaire à l'édification du bâtiment, conformément à l'article R. 421-1 du Code de l'urbanisme. Dans ce cadre, la possibilité d'installer des panneaux photovoltaïques sera appréciée lors de l'examen de l'ensemble du projet, et au regard du respect des dispositions d'urbanisme applicables⁸.

Installation sur un bâtiment existant

Une déclaration préalable sera nécessaire⁹. En effet, les travaux sur construction existante sont soumis à déclaration préalable dès lors qu'ils ont pour effet de «modifier l'aspect extérieur d'un bâtiment existant»¹⁰.

Il en va toutefois autrement si l'immeuble est protégé¹¹ ou est situé dans un secteur sauvegardé¹².

Il conviendra également de prendre en compte les hypothèses dans lesquelles l'architecte des bâtiments de France devra délivrer un avis. Outre qu'il est prudent de tenter de recueillir son opinion avant le dépôt de la demande de permis de construire, l'intervention de l'architecte des bâtiments de France a pour effet de prolonger le

décalage d'instruction. L'expiration de ce délai fait naître un refus de permis tacite si l'architecte des bâtiments de France a rendu un avis défavorable ou un avis favorable assorti de prescriptions¹³.

Le projet de loi portant engagement national pour l'environnement, tel qu'adopté par le Sénat le 8 octobre dernier, prévoit d'insérer un nouvel article L. 111-6-2 au sein du Code de l'urbanisme visant à faciliter le développement des panneaux photovoltaïques. Toutefois, seuls sont visés les dispositifs domestiques de production d'énergie renouvelable¹⁴.

Panneaux photovoltaïques au sol

Alors que les panneaux photovoltaïques au sol n'étaient pas explicitement visés tant par le Code de l'urbanisme que par le Code de l'environnement, le décret n° 2009-1414 du 19 novembre 2009¹⁵ a modifié la réglementation qui leur est opposable afin d'encadrer leur installation.

Autorisation d'urbanisme

L'installation de panneaux photovoltaïques au sol n'était pas, en tant que telle, soumise à la délivrance d'une autorisation spécifique¹⁶. Le décret du 19 novembre 2009 est venu modifier le Code de l'urbanisme ainsi qu'il suit :

- sont dispensés de toute formalité¹⁷, les ouvrages de production d'électricité à partir de l'énergie solaire installés sur le sol dont la puissance crête est inférieure à 3 kW et dont la hauteur au-dessus du sol n'excède pas 1,80 mètre ;
- sont soumis à déclaration préalable¹⁸, les ouvrages de production d'électricité à partir de l'énergie solaire installés sur le sol dont la puissance crête est inférieure à 3 kW et la hauteur maximum au-dessus du sol excède 1,80 mètre ainsi que les ouvrages dont la puissance crête est supérieure ou égale à 3 kW et inférieure ou égale à 250 kW quelle que soit leur hauteur ;
- sont également soumis à déclaration préalable, les ouvrages de production d'électricité à partir

de l'énergie solaire installés sur le sol dont la puissance crête est inférieure à 3 kW situés dans les secteurs sauvegardés dont le périmètre a été délimité, dans un site classé, dans les réserves naturelles (...)¹⁹ ;

- par exception, sont donc soumis à permis de construire les ouvrages d'une puissance crête supérieure à 250 kW sans condition de hauteur.

8. Il sera donc nécessaire de vérifier le contenu du plan d'occupation des sols ou du plan local d'urbanisme, ainsi que le Règlement national d'urbanisme (en particulier l'article R. 111-21 du Code de l'urbanisme relatif à l'aspect visuel de la construction).

9. Il ne semble pas que l'article R. 421-14 puisse s'appliquer. Cet article soumet à permis de construire les travaux sur constructions existantes ayant pour effet de modifier le volume du bâtiment et de percer ou d'agrandir une ouverture sur un mur extérieur.

10. Article R. 421-17a du Code de l'urbanisme - également, Rép. Min, JO Sénat, 22/10/2009 - page 2476.

11. Article R. 421-16 du Code de l'urbanisme.

12. Article R. 421-15 du Code de l'urbanisme.

13. Article R. 424-3 du Code de l'urbanisme.

14. «Nonobstant toute disposition d'urbanisme contraire, le permis de construire ou d'aménager ou la décision prise sur une déclaration préalable ne peut s'opposer à l'installation de systèmes solaires (...) photovoltaïques (...). Les dispositions du présent alinéa ne font pas obstacle à ce que le permis de construire ou d'aménager ou la décision prise sur une déclaration préalable comporte des prescriptions destinées à assurer la bonne intégration architecturale du projet dans le bâti existant et dans le milieu environnant.» Des exceptions sont prévues par le projet de texte.

15. JO, 20 novembre 2009.

16. Hormis deux hypothèses (secteur sauvegardé dont le périmètre a été délimité ou sur un site classé ; implantation de panneaux photovoltaïques s'accompagnant d'autres constructions ou installations nécessitant une autorisation d'urbanisme).

17. Article R. 421-2 du Code de l'urbanisme. Sauf si les ouvrages sont implantés dans un secteur sauvegardé dont le périmètre a été délimité ou dans un site classé.

18. Article R. 421-9 du Code de l'urbanisme. En dehors des secteurs sauvegardés dont le périmètre a été délimité et des sites classés.

19. Article R. 421-11 du Code de l'urbanisme.

Etude d'impact

Antérieurement au décret du 19 novembre 2009, l'installation des panneaux photovoltaïques était en principe dispensée d'étude d'impact, les travaux y afférents ne nécessitant aucune autorisation ou déclaration préalable. Le Code de l'environnement dispose désormais que les travaux d'installation d'ouvrages de production d'électricité à partir de l'énergie solaire installés sur le sol dont la puissance crête est supérieure à 250 kW, quel que soit le coût de leur réalisation, sont soumis à la procédure de l'étude d'impact²⁰.

Enquête publique

Les panneaux photovoltaïques au sol ne figureraient pas au nombre des projets soumis à enquête publique, tels qu'énumérés en

annexe de l'article R. 123-1 du Code de l'environnement. Le décret du 19 novembre 2009 a modifié le tableau de l'annexe I de l'article R. 123-1 du Code de l'environnement. Désormais, les travaux d'installation d'ouvrages de production d'électricité à partir de l'énergie solaire installés sur le sol dont la puissance crête est supérieure à 250 kW doivent être précédés d'une enquête publique.

Les dispositions du décret du 19 novembre entrent en vigueur le 1^{er} décembre. Il a été toutefois prévu des exceptions.

Concernant l'obligation de déposer une demande de permis de construire, il est prévu que cette obligation n'a pas vocation à s'appliquer dans deux hypothèses :

- lorsque la centrale solaire au sol comporte

Quelles démarches accomplir pour exploiter, raccorder et vendre l'électricité produite par des panneaux photovoltaïques ?

Par **Jean-Luc Tixier**, avocat associé, spécialisé en droit immobilier et droit public.

et **Céline Cloché-Dubois**, avocate, spécialisée en droit public et en droit de l'environnement.

La mise en service d'installations photovoltaïques suppose de respecter certaines formalités qui répondent à des logiques différentes et pour lesquelles le producteur a affaire à des interlocuteurs différents.

L'autorisation d'exploiter

Aux termes de l'article 6 de la loi n° 2000-108 du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité, l'activité de production d'électricité suppose l'obtention d'une autorisation d'exploitation délivrée par le ministre chargé de l'Energie, préalablement à l'établissement des installations de production, dès lors que la puissance installée est supérieure à 4,5 MW²¹. En revanche, seule une déclaration est nécessaire lorsque la puissance installée est inférieure ou égale à 4,5 MW²².

L'installation doit être mise en service dans les trois ans qui suivent l'obtention de l'autorisation d'exploitation ou la délivrance du récépissé de déclaration.

Le raccordement au réseau

Le raccordement au réseau doit faire l'objet d'un contrat entre l'exploitant et le gestionnaire de réseau. Le raccordement au réseau implique plusieurs conventions :

- **convention de raccordement** : elle est établie

sur le fondement d'une proposition technique et financière²³ du gestionnaire du réseau qui doit être acceptée par l'exploitant. Cette convention fixe le point de livraison, les coûts et délai de réalisation des travaux de raccordement ;

- **convention d'exploitation** : elle est établie entre le producteur et le gestionnaire du réseau public d'électricité ; elle identifie les personnes en charge de l'exploitation de l'installation de production ainsi que leurs interlocuteurs désignés par le gestionnaire du réseau public d'électricité et définit les relations d'exploitation qu'ils entretiennent. Le demandeur doit pouvoir justifier de l'autorisation d'exploiter pour signer ce contrat ;

- **contrat d'accès au réseau public (CARD)** : une fois la convention de raccordement et la convention d'exploitation conclues, le producteur conclut un contrat d'accès au réseau public avec le gestionnaire de réseau. Ce contrat a pour objet de définir les conditions techniques, juridiques et financières de l'injection sur les réseaux publics de l'énergie électrique produite et du soutirage de l'énergie électrique nécessaire au fonctionnement des auxiliaires de l'installation de production.

La vente de l'électricité produite

Sont éligibles au mécanisme de l'obligation d'achat, les installations produisant de l'électricité à partir de l'énergie radiative du soleil dont la puissance installée est inférieure ou égale à 12 MW²⁴. Le futur producteur doit demander :

- **certificat ouvrant droit à l'obligation d'achat (CODOA)** : le pétitionnaire doit adresser à la DREAL (si celle-ci a été instituée ou, à défaut, à la DRIRE) un dossier de demande. Le CODOA est

des installations ou constructions ayant fait l'objet d'une décision de non-opposition à déclaration préalable ou d'un permis de construire avant l'entrée en vigueur du décret ; - lorsque la centrale solaire était dispensée de toute formalité au titre du Code de l'urbanisme et que les travaux ont été entrepris ou achevés à la date de l'entrée en vigueur du décret.

En outre, relativement à l'obligation de réaliser une étude d'impact et de soumettre le projet à enquête publique, le décret dispose que ces obligations ne sont pas applicables aux projets dont la demande de permis de construire a été déposée avant la date de publication du décret, soit le 20 novembre 2009. ■

20. Article R. 122-8 du Code de l'environnement.

délivré sous deux mois par le préfet. Précisons que le CODOA n'est plus requis pour les installations d'une puissance crête installée inférieure à 250 kW²⁵ ;

- **contrat d'achat** : le pétitionnaire adresse à EDF une demande complète de contrat d'achat. Cette demande détermine les tarifs applicables. EDF lui adresse un contrat établi selon les modèles de contrat d'achat approuvés par le ministre chargé de l'Energie : EDF est tenue de signer ce contrat, dès lors que la demande est complète et que le demandeur a fourni l'ensemble de pièces complémentaires visées dans le contrat. La durée du contrat est de 20 ans à compter de la mise en service de l'installation, c'est-à-dire de son raccordement au réseau. ■

21. Le dossier de demande d'autorisation d'exploiter a été modifié, pour être complété, par le décret du 19 novembre 2009.

22. Toutefois, conformément à l'article 6-1 du décret n° 2000-877 du 7 septembre 2000 relatif à l'autorisation d'exploiter les installations de production d'électricité inséré par le décret du 19 novembre 2009 : «Par dérogation à l'article 6, toute installation photovoltaïque d'une puissance crête inférieure ou égale à 250 kW, même lorsque l'exploitant demande à bénéficier de l'obligation d'achat prévue à l'article 10 de la loi du 10 février 2000 susvisée, est réputée déclarée.»

23. Dont le contenu et les modalités sont définies par l'arrêté du 23 avril 2008.

24. Cette limite de puissance est fixée par site de production. Pour apprécier le respect de ces limites, deux machines électrogènes exploitées par une même personne ou par les sociétés qu'elle contrôle directement ou indirectement au sens de l'article L. 233-3 du Code de commerce, ne peuvent être considérées comme situées sur deux sites distincts si la distance qui les sépare est inférieure à 500 m.

25. Article 2 du décret du 10 mai 2001 modifié par le décret n° 2009-252 du 4 mars 2009.

Le projet d'arrêté fixant les conditions d'achat par EDF de l'électricité d'origine photovoltaïque : des limbes au monde des hommes



Par **Christophe Barthélemy**, avocat associé, spécialisé en droit public général et droit public économique. Il intervient plus particulièrement en droit de l'énergie (gaz, électricité) en France et en Europe, dans les activités régulées (transport, distribution, stockage : tarifs, négociation de concessions, accès aux facilités essentielles, qualité de l'énergie...) et concurrentielles (évolution des acteurs ; projets de production nucléaire, thermique ou renouvelable ; commercialisation ; maîtrise de l'énergie ; transport et mobilité électrique...), aussi bien en conseil qu'au contentieux. christophe.barthelemy@cms-bfl.com

Un acte réglementaire ne produit des effets de droit qu'à compter de sa publication. Il arrive toutefois qu'un simple projet de texte ait des effets très concrets, en conduisant les sujets de droit à anticiper son entrée en vigueur. Tel est le cas du projet d'arrêté fixant les conditions d'achat par EDF de l'électricité d'origine photovoltaïque,

abrogeant l'arrêté actuel qui date de 2006. L'ambition de ses auteurs est de permettre à la France de rattraper son retard dans ce domaine sur l'Allemagne et l'Espagne, notamment pour contribuer à l'objectif de 23 % de consommation finale d'énergie d'origine renouvelable en 2020.

Ce projet, rendu public début septembre 2009, prévoit une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2010, sauf pour certaines dispositions qui prendraient effet au 1^{er} juin. Les changements qu'il contient incitent donc les porteurs de projets qui verraient leur avantage tarifaire réduit à accélérer ceux-ci.

Les modifications principales sont au nombre de quatre

Le texte annonce d'abord une baisse régulière des tarifs après 2012, afin d'organiser un atterrissage en douceur, l'administration souhaitant éviter un coup de frein brutal comme celui récemment décidé en Espagne.

Un tarif intermédiaire serait créé pour les installations réalisées sur les bâtiments professionnels sans en constituer l'élément principal

d'étanchéité ; nombre de projets devraient bénéficier de cette innovation, mais certains pourraient perdre le tarif le plus élevé. Le tarif d'achat de l'énergie produite par les panneaux posés au sol varierait selon les départements, pour favoriser les départements corses et d'outre-mer, ainsi que les départements continentaux dont l'ensoleillement n'est pas optimal, de façon à éviter la concentration des projets dans les régions méridionales.

Enfin, le tarif serait «gelé» (pour 20 ans, comme actuellement) à la date de demande complète de raccordement au réseau public et non plus à la date de demande complète de contrat d'achat à EDF, ce qui devrait favoriser les demandeurs, en tout cas après 2012.

En définitive, à travers ce texte, s'il voit le jour, le gouvernement tenterait d'organiser d'un même élan l'apparition et le dégonflement ultérieur d'une «bulle» fondée sur une rente administrée. S'il est vrai que les conditions financières de cette activité demeureraient ainsi relativement sûres, cela ne signifie évidemment pas que tout risque en soit absent, qu'il soit d'ordre technique ou juridique. ■

PLF 2010 : les nouvelles taxes sectorielles portant sur les installations de production d'énergies nouvelles



Par **Cathy Goarant-Moraglia**, avocat associé en fiscalité, coresponsable du service impôts locaux. Elle intervient dans le cadre de la gestion des impôts locaux grevant les programmes immobiliers de la phase de leur conception jusqu'à leur achèvement ainsi que dans le cadre de restructurations lourdes ou de commercialisations. Elle mène également des missions d'audit, d'assistance, de conseil technique et de défense des entreprises dans tous les secteurs d'activité. cathy.goarant@cms-bfl.com

Actuellement, les parcs d'éoliennes et les installations photovoltaïques relèvent des installations produisant de l'énergie électrique visées à l'article 1478 III du CGI les rendant imposables à la taxe professionnelle dès le mois de raccordement au réseau²⁶.

Dans le cadre de la suppression de la taxe professionnelle, et afin de compenser la perte de ressources due à la suppression de l'assiette relative aux équipements de ces installations,

le PLF pour 2010 prévoit la création des articles 1635-0 quinquies, 1519 D et 1519 F instaurant une imposition forfaitaire qui portera, notamment, sur les installations de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent et les centrales de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque.

La nouvelle imposition forfaitaire serait due chaque année par l'exploitant de l'installation de production d'électricité au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et s'applique aux installations dont la puissance électrique installée au sens de la loi n° 2000-108 du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité est supérieure ou égale à 100 kW. Cette nouvelle imposition, dont le tarif annuel serait fixé à 2,20 euros par kW de puissance, s'accompagne d'une multitude d'obligations déclaratives qui nécessitent, au niveau de l'exploitant, un suivi permanent et rigoureux.

Ainsi, le redevable de la taxe doit déclarer au niveau de chaque commune, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année d'imposition, le nombre d'installations de production d'énergie exploitées et leur puissance.

En cas de création d'installation ou de changement d'exploitant, la déclaration susvisée doit être souscrite avant le 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la création ou du changement. Enfin, en cas de cessation définitive d'exploitation d'une installation, l'exploitant est tenu d'en faire la déclaration au service des impôts dont dépend l'unité de production avant le 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la cessation lorsque la cessation intervient en cours d'année, ou avant le 1^{er} janvier de l'année de la cessation lorsque celle-ci prend effet au 1^{er} janvier. Il est primordial de noter que bien que devant compenser la suppression de la taxe professionnelle, cette taxe forfaitaire ne serait pas éligible au mécanisme du plafonnement à 3 % de la valeur ajoutée contrairement à la CET. Le projet de loi prévoit que le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges en la matière sont régis par les règles relatives à la cotisation locale d'activité. ■

26. Cf. notre article «Le régime des installations de production d'énergies nouvelles au regard des impôts locaux», Lettre de l'immobilier n°14

L'imposition des mutations immobilières

En matière immobilière, les cessions entraînent le paiement d'une part de droits d'enregistrement et d'autre part d'une imposition de la plus-value réalisée par le cédant.

L'impôt d'enregistrement concerne toutes les cessions d'immeubles situés en France et celles concernant des immeubles sis à l'étranger à la condition d'avoir été constatées par un acte passé en France (sous réserve de l'application des conventions internationales). Les droits exigibles sont à la charge de l'acheteur. Toutefois, l'administration fiscale peut en réclamer le paiement au vendeur en cas d'insolvabilité de l'acheteur.

Le régime d'imposition des plus-values en matière immobilière est à géométrie variable puisqu'il dépend du régime fiscal et de la résidence fiscale du cédant. Dans certains cas, il peut même dépendre du régime fiscal de l'acquéreur¹. Le présent article n'a pas vocation à exposer de manière exhaustive l'ensemble des régimes applicables mais plutôt de faire ressortir leur diversité.

En outre, le régime des droits d'enregistrement et des plus-values diffère selon que la cession porte directement sur un immeuble ou sur des titres d'une société détenant un immeuble.

Concernant la cession directe d'un bien immobilier, sont exigibles des droits d'enregistrement de 5,09 % calculés sur le prix de vente. L'administration peut toutefois substituer au prix exprimé la valeur vénale de l'immeuble si elle est supérieure. Aux termes de l'article 257, 7°-1-b du Code général des impôts (CGI), certaines cessions d'immeubles sont exonérées de droits d'enregistrement mais assujetties à la TVA immobilière. Pour illustration, la première cession d'un immeuble au profit d'une personne qui n'a pas la qualité de marchand de biens, dans les cinq ans de son achèvement, sera soumise à la TVA immobilière et à une taxe de publicité fon-

cière au taux de 0,715 %.

En matière de plus-values, la cession d'un immeuble par un résident français implique de distinguer plusieurs situations. Ainsi, la plus-value réalisée par un particulier est soumise à un taux proportionnel de 16 % (28,1 % avec les prélèvements sociaux²) après application d'un abattement pour durée de détention de 10 % par année au-delà de la cinquième. Si le cédant est une société soumise à l'IS, la plus-value est soumise à l'IS au taux de droit commun de 33,33 %³, indépendamment de la durée de détention de l'immeuble par la société. Enfin, si le cédant est une société translucide fiscalement, le régime d'imposition de la plus-value dépend du régime fiscal des associés.

Si l'immeuble est cédé par un non-résident, sous réserve des conventions internationales, la plus-value est soumise à un prélèvement d'un tiers (ramené à 16 % dans certains cas) en vertu de l'article 244 bis A du CGI. Ce prélèvement vise les cessions d'immeubles situés en France, à l'exception des immeubles affectés à une exploitation professionnelle. Précisons que ce prélèvement vise les plus-values réalisées à titre occasionnel par un non-résident, les profits immobiliers réalisés à titre habituel étant quant à eux soumis à un prélèvement de 50 % prévu par l'article 244 bis du CGI.

La cession d'un immeuble peut également avoir lieu par le biais de la cession de droits sociaux d'une société ayant un immeuble à son actif. Plusieurs possibilités sont envisageables au regard des droits de mutation.

En premier lieu, si la société est une société bénéficiant de la transparence fiscale (société civile ou de capitaux qui a pour objet exclusif la location ou la gestion des immeubles leur appartenant ou la construction d'immeubles



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



et **Sophie Maurel**, avocat en fiscalité. Elle intervient exclusivement dans le secteur de l'immobilier. Elle conseille des fonds d'investissement en Europe et des sociétés foncières, principalement sur les problématiques fiscales relatives au régime SIIC ou OPCI. sophie.maurel@cms-bfl.com

en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés), la cession de ces droits sociaux est réputée porter sur les immeubles détenus par la société et par suite soumise à des droits d'enregistrement de 5,09 % calculés sur le prix de cession. Mais si la cession donne lieu au paiement de la TVA immobilière, c'est seulement un droit fixe (125 euros) qui est dû.

Ensuite, l'article 726 du CGI assujettit au droit d'enregistrement les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière.

La prépondérance immobilière est appréciée au regard de la composition de l'actif de la personne morale, à la date de la cession ou au cours de l'année précédent la cession, par le rapport suivant : (i) au numérateur, d'une part, la valeur vénale des immeubles et des

droits réels immobiliers qu'elle possède en France, et ce qu'elle affecte ou non à sa propre exploitation et, d'autre part, la valeur vénale des participations qu'elle détient dans des personnes morales à prépondérance immobilière, à l'exclusion des participations dans les sociétés cotées, des sociétés d'habitation à loyers modérés et

dans des sociétés d'économie mixte exerçant une activité de construction et de gestion de logements sociaux ; (ii) au dénominateur, la valeur brute réelle de la totalité des éléments d'actif, français ou étrangers.

Si la prépondérance immobilière est établie, les cessions de participations émises par la société sont soumises à un droit d'enregistrement de 5 %, qu'il s'agisse d'actions ou de parts sociales.

Pour rappel, les cessions d'actions et de parts sociales d'une société non dotée de la prépondérance immobilière sont soumises à un droit d'enregistrement de 3 %, plafonné à 5 000 euros concernant la cession d'actions,

et bénéficiant d'un abattement en présence de parts sociales (nouveau régime en vigueur depuis le 6 août 2008).

En matière de plus-values, des règles particulières sont applicables aux titres de sociétés à prépondérance immobilière («SPI»). Ici encore, la situation est complexe. En premier lieu, la notion de prépondérance immobilière retenue en matière de plus-values diffère de celle retenue en matière de droits d'enregistrement. En outre, la définition de la prépondérance immobilière peut différer selon les catégories d'imposition des plus-values.

A titre d'illustration, les plus-values de cession de titres de SPI non cotées réalisées par un résident français soumis à l'IS sont exclues du régime du long terme et sont donc soumises à l'IS au taux de droit commun de 33,33 %. Dans ce cadre, sont considérées comme des SPI les sociétés dont l'actif est constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle, à la date de cession des titres ou à la clôture de l'exercice précédent, par des immeubles, droits portant sur des immeubles, droits afférents à des contrats de crédit-bail immobilier ou par des titres d'autres SPI. A la différence de la définition retenue en matière de droits d'enregistrement, les immeubles ou droits principalement affectés à l'exploitation ne sont pas pris en compte pour l'appréciation du pourcentage de 50 %.

S'agissant des plus-values des particuliers, les cessions occasionnelles de titres de SPI relèvent du régime des plus-values immobilières exposé ci-dessus¹ si la société relève de l'impôt sur le revenu (cas des SCI). A la différence de la définition retenue en matière d'IS, la prépondérance immobilière s'apprécie à la clôture des trois exercices précédents. Par ailleurs, les droits afférents à un crédit-bail immobilier ne sont pas retenus pour l'appréciation de la prépondérance immobilière. Enfin, les plus-values de cession de titres de SPI réalisées par des non-résidents sont, de même que pour les cessions directes d'immeubles, passibles du prélèvement du tiers (ramené à 16 % ou 19 % dans certains cas) prévu par l'article 244 bis A du CGI. La notion de prépondérance immobilière est ici relativement proche de celle retenue en matière de plus-values des particuliers. ■

«En outre, le régime des droits d'enregistrement et des plus-values diffère selon que la cession porte directement sur un immeuble ou sur des titres d'une société détenant un immeuble.»

1. Régime temporaire d'externalisation de l'article 210 E.
2. Sous réserve des cas d'exonération.
3. Taux effectif de 34,43 % avec la contribution de 3,3 %.
4. Imposition au taux de 16 % avec abattement pour durée de détention.

Revenus et plus-values des immeubles des entreprises : certaines améliorations en matière de plus-values

Les revenus de l'exploitation des immeubles des entreprises sont soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Des particularités peuvent par ailleurs être signalées en matière d'amortissement des immeubles du fait de l'application de la méthode des composants qui se traduit en règle générale, pour les immeubles de placement, par un allongement de la durée fiscale d'amortissement des constructions, alors que les terrains restent toujours non amortissables au plan fiscal, seules des provisions pour dépréciation pouvant, dans des cas exceptionnels, être dotées en franchise d'impôt.

S'agissant des provisions, le régime s'est également durci dans la mesure où les provisions pour dépréciation constatées au titre d'un exercice sur les immeubles de placement ne sont plus déductibles que pour la part qui excède les plus-values latentes constatées à la clôture de l'exercice, à raison de l'ensemble des immeubles de cette nature inscrits à l'actif. Sont concernés par cette limitation les biens immobiliers inscrits à l'actif immobilisé et non affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale, à l'exclusion des biens mis à la disposition ou donnés en location à titre principal à des entreprises liées au sens de l'article 39, 12 affectant ces biens à leur propre exploitation. Les plus-values (de cession ou d'apport) d'immeubles et de parts de sociétés à prépondérance immobilière non cotées sont également soumises à l'impôt au taux de droit commun. En revanche les plus-values de cession de titres constitutifs de participation détenus depuis plus de deux ans, dans des sociétés cotées à prépondérance immobilière, sont soumises à l'IS au taux réduit de 19 % (plus contribution sociale éventuelle de 3,33 %). De la même façon, un dispositif temporaire prévoit cependant la taxation à l'IS au taux réduit de 19 % (pour les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2009), majorée le cas

échéant de la même contribution sociale, s'agissant des plus-values nettes réalisées à l'occasion de l'apport ou de la cession, avant le 1^{er} janvier 2012, d'immeubles (détenus en pleine propriété, en usufruit ou en tant que preneur d'un bail à construction ou d'un bail emphytéotique) ou de droits afférents à des contrats de crédit-bail immobilier à une société faisant appel public à l'épargne au moyen de titres donnant obligatoirement accès au capital ou agréée par l'Autorité des marchés financiers qui a pour objet principal l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de la location (SIIC ou SCPI par exemple) ou à une filiale à 95 % au moins de SIIC ou de Sppicav, à condition que cette société souscrive dans l'acte de cession un engagement de conservation des immeubles ou droits reçus pendant une durée minimale de cinq ans.

Si la société cessionnaire est la filiale d'une SIIC ou d'une Sppicav, la taxation réduite est en outre subordonnée à la condition que cette société soit placée sous le régime d'exonération des SIIC pendant au moins cinq ans à compter de l'exercice d'acquisition étant précisé que cette condition est satisfaite en cas de suspension temporaire du régime pour la mère (loi 2008-1425 du 27-12-2008 art. 24, V).

Le dispositif a également été étendu aux cessions d'immeubles ou droits réels immobiliers à un organisme de crédit-bail ayant conclu pour ces biens un contrat avec l'une des sociétés visées ci-dessus, à condition qu'il intervienne dans l'acte de cession de l'immeuble pour prendre l'engagement de souscrire ce contrat et de conserver les droits y afférents pendant cinq ans. ■



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

«Le dispositif a également été étendu aux cessions d'immeubles ou droits réels immobiliers à un organisme de crédit-bail.»

Construction : rappel de la fiscalité de l'urbanisme

Un permis de construire ou une déclaration préalable constituent le fait générateur de taxes et participations d'urbanisme, lesquelles sont nombreuses et variées. Un inventaire peut toutefois en être dressé, en les regroupant par objet.



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

1. Les taxes destinées à contribuer à l'effort général d'équipement des collectivités

Taxe «de base», la taxe locale d'équipement (TLE) constitue une imposition grevant les opérations de construction, affectée au financement des dépenses générales d'urbanisation de la commune. Elle repose sur les surfaces construites, imposées forfaitairement. Divers cas d'exemptions obligatoires ou facultatives sont prévus¹.

La TLE se cumule avec de nombreuses taxes, dont notamment la taxe départementale pour les espaces naturels sensibles (TDENS), la taxe départementale pour le financement des conseils d'architecture, d'urbanisme et d'environnement (TDCAUE) et les taxes spécifiques à certains territoires : la taxe complémentaire à la TLE en Ile-de-France et la taxe spéciale d'équipement de la Savoie.

La redevance d'archéologie préventive est pour sa part destinée à financer la réalisation des fouilles archéologiques préalables à certains projets.

Le versement pour dépassement du plafond légal de densité a pour objet de faire contribuer financièrement les constructeurs dont les projets dépassent une certaine densité². L'édification d'une construction est alors subordonnée au versement, par le bénéficiaire du permis de construire, d'une somme correspondant à la valeur du terrain qui lui serait nécessaire pour respecter le plafond de densité.

Enfin, le propriétaire d'un immeuble peut être soumis à la redevance pour création de locaux à usage de bureaux et à usage industriels en Ile-de-France. Celle-ci est destinée à inciter la délocalisation de ces activités en

dehors de cette région.

On précisera qu'est considérée comme une création de tels locaux la transformation de locaux ayant précédemment été affectés à un autre usage.

Concernant précisément cette redevance, se pose régulièrement la question du délai de prescription de sa mise en recouvrement. En effet, l'avis de mise en recouvrement doit, selon l'article L. 520-2 du Code de l'urbanisme, «être émis dans les deux ans qui suivent soit la délivrance du permis de construire, soit le dépôt des déclarations prévues par les articles L. 520-9 et R. 422-3, soit, à défaut, le début des travaux».

Ainsi, afin d'opposer une prescription à l'administration, il est impératif de produire un des actes visés à cet article.

On relèvera que l'administration considère que «le début des travaux» ne viserait pas les créations irrégulières de bureaux, mais les travaux non soumis à permis de construire ou à déclaration, de sorte que pour elle, aucun délai de forclusion ne saurait lui être opposé dans ce cas. Il peut être considéré que cette interprétation n'est pas conforme au texte de la loi et serait ainsi irrégulière. Toutefois, la jurisprudence n'a pas eu l'occasion de se prononcer sur ce point.

La question du point de départ du délai de prescription reste ainsi à ce jour non tranchée.

2. Les participations au financement des équipements publics

Pour améliorer la voirie publique, la cession gratuite de terrain pouvant aller jusqu'à 10 %

de sa superficie peut être exigée du bénéficiaire d'autorisation portant sur la création de nouveaux bâtiments ou de nouvelles surfaces construites.

De même, les constructeurs peuvent être tenus de verser une participation pour voirie et réseaux publics. Cette participation permet à la commune qui a décidé d'aménager une voie urbaine (création ou aménagement d'une voie existante) ou de réaliser, le long de cette voie, les réseaux nécessaires à l'implantation de constructions, de mettre leur coût à la charge des propriétaires des terrains riverains de cette voie ou de ces réseaux. Elle est en principe payée lors de la construction mais peut faire l'objet d'un versement anticipé garantissant la constructibilité future du terrain.

Trois impositions, à caractère forfaitaire, peuvent encore être exigées. Il s'agit de la redevance pour raccordement à l'égout (laquelle n'est exigible, non pas à compter de la délivrance d'un permis de construire ou d'une déclaration préalable, à l'inverse des autres taxes et participations, mais du fait du raccordement effectif de la construction au réseau), de la participation pour insuffisance des places de stationnement, ou encore de la participation à la réalisation d'équipements publics exceptionnels, cette dernière étant exigible des bénéficiaires des autorisations de construire ayant pour objet la réalisation d'installations à caractère industriel, agricole, commercial ou artisanal (station d'épuration d'un site industriel, desserte d'une exploitation agricole isolée, desserte routière d'un centre commercial ou d'une zone d'activité...).

3. Les participations dans le cadre d'opérations d'aménagement

Deux types de participations peuvent être exigés à l'occasion d'opérations d'aménagement.

Il s'agit tout d'abord de la participation due au titre d'un programme d'aménagement d'ensemble : par délibération, le conseil

municipal approuve, dans un périmètre déterminé, un programme d'équipements publics destinés à l'urbanisation de ce secteur et décide de mettre à la charge des constructeurs tout ou partie du coût correspondant aux besoins des futurs habitants ou usagers dudit secteur.

Par ailleurs, la personne publique à l'initiative de la création d'une ZAC peut décider d'exclure les constructions à édifier dans la zone du champ d'application de la TLE à la condition de mettre le coût des équipements à réaliser à la charge de l'aménageur (il doit s'agir au minimum des équipements visés à l'article 317 quater de l'annexe II du CGI). Dans cette hypothèse, c'est certes l'aménageur qui sera redevable de ces participations, à charge pour lui de les répercuter dans le prix de vente des terrains ou des droits à construire.

Dans l'hypothèse d'une ZAC dans laquelle l'aménageur n'acquiert pas la totalité du foncier, une convention doit être conclue entre la commune (ou l'EPCI compétent) et le constructeur, précisant les conditions dans lesquelles celui-ci participe au coût d'équipement de la zone. Cette convention constitue alors une pièce obligatoire du dossier de demande de permis de construire.

4. La prise en charge des équipements propres

Outre les impositions susmentionnées qui concernent le financement d'équipements publics, les constructeurs sont tenus de financer les équipements propres nécessaires à l'édification de leurs constructions. Il s'agit ici de la réalisation des branchements aux réseaux publics existants, cette obligation de financement s'étendant du branchement des équipements propres aux réseaux publics existants au droit du terrain.■

«L'autorisation de construire constitue le fait générateur de plusieurs impositions cumulatives représentant une part souvent considérable du coût d'une opération.»

1. Cf. § 3.
2. Cette taxe a été supprimée par la loi n°2000-1208 du 13 décembre 2000 dite loi SRU mais demeure en vigueur dans les communes ne l'ayant pas supprimé.

Assujettissement des foncières à la nouvelle «contribution économique territoriale»

Sans doute l'intégration des opérations de location d'immeubles dans le champ d'application de la nouvelle contribution économique territoriale constitue-t-elle l'un des points phares du PLF 2010 qui tend, ouvertement, à consolider de multiples tentatives de redressements opérés actuellement par les services fiscaux.



Par **Cathy Goarant-Moraglia**, avocat associé en fiscalité, coresponsable du service impôts locaux. Elle intervient dans le cadre de la gestion des impôts locaux grevant les programmes immobiliers de la phase de leur conception jusqu'à leur achèvement ainsi que dans le cadre de restructurations lourdes ou de commercialisation. Elle mène également des missions d'audit, d'assistance, de conseil technique et de défense des entreprises dans tous les secteurs d'activité.
cathy.goarant@cms-bfl.com



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

1. Situation actuelle des foncières au regard de la taxe professionnelle

Actuellement, seules les opérations de locations meublées et de sous-locations mettant en œuvre des moyens matériels et intellectuels entrent dans le champ de la taxe professionnelle en tant qu'activités à caractère professionnel.

En effet, une activité, même effectuée à titre habituel, ne peut revêtir un caractère professionnel que si elle est exercée dans un but lucratif et n'est pas limitée à la gestion d'un patrimoine privé. Ainsi, le propriétaire qui donne en location des terrains non équipés ou des locaux non meublés, n'est pas redevable de la taxe professionnelle à ce titre.

En outre, la doctrine administrative prévoit l'existence d'un principe de sectorisation des activités passibles et non passibles de la taxe professionnelle. Selon ce principe, l'ensemble des éléments de résultat se rapportant aux activités exclues du champ d'application de la taxe professionnelle ne doit pas être pris en compte dans le calcul de la valeur ajoutée servant soit au plafonnement, soit à la cotisation minimale.

Dès lors, pour le calcul de leur valeur ajoutée, les foncières sont recevables, aujourd'hui, à exclure les produits et charges relatifs à des opérations de location nue ainsi qu'à des opérations de sous-location exercées sans mise en œuvre de moyens matériels ou intellectuels.

2. Situation des foncières au regard de la nouvelle CET

Le PLF pour 2010 prévoit la suppression de la taxe professionnelle et son rempla-

cement par «une contribution économique territoriale» (CET) composée d'une «cotisation locale d'activité» (CLA) et d'une «cotisation complémentaire» (CC). Ainsi, pour la CLA, «les activités de location ou sous-location d'immeubles, autres que les activités de location ou sous-location d'immeubles nus à usage d'habitation, sont réputées exercées à titre professionnel». L'activité de (sous-) location d'immeubles professionnels deviendrait désormais une activité imposable à la future CET dès 100 000 euros de recettes.

Cependant, la portée significative de la mesure visée au nouvel article conduit à l'assujettissement des opérations de (sous-) location à la CC dans la mesure où il vise les personnes physiques ou morales ainsi que les sociétés non dotées de la personnalité morale qui exercent une activité dans les conditions fixées, notamment, à l'article 1447, celui-là même qui régit le champ d'application de la nouvelle CLA.

Les foncières devront ainsi s'acquitter de la CC à hauteur d'un pourcentage apprécié en fonction du chiffre d'affaires réalisé et appliqué à leur valeur ajoutée constituée essentiellement de loyers, dont le taux varie entre 0 % et 1,5 %. De plus, et dès lors que la CLA restera insignifiante, à défaut de disposer des locaux donnés en locaux, les foncières ne pourront pas bénéficier du mécanisme de plafonnement de 3 % de la CET.

Toutefois, et afin d'adoucir l'entrée en vigueur de ce nouvel assujettissement des foncières, le PLF prévoit un étalement sur 10 ans de la prise en compte de la valeur ajoutée résultant de l'activité de (sous-) location d'immeubles professionnels. ■

La date d'effet du congé après la loi LME

Dans le décret du 30 septembre 1953, le congé devait être donné suivant les usages locaux et au moins six mois à l'avance. Les usages étant très variables d'une région à l'autre (Pâques, Saint Michel, 1^{er} mai, etc.), ils étaient source d'insécurité juridique, ce qui explique leur suppression par la loi 2008-776 du 4 août 2008 dite loi LME.

Le nouvel article L. 145-9 al. 1 du Code de commerce dispose désormais que le congé doit être «donné pour le dernier jour du trimestre civil et au moins six mois à l'avance». Cet article est applicable aux congés délivrés depuis le 6 août 2008, date d'entrée en vigueur de la loi.

Lorsque la date contractuelle d'expiration du bail (ou la date d'échéance triennale) correspond au dernier jour d'un trimestre civil, la mise en œuvre des nouvelles dispositions ne soulève aucune difficulté. Le bail prendra fin à la date d'échéance à condition que le congé soit délivré au moins six mois à l'avance.

En revanche, lorsque le terme du bail ne coïncide pas avec le dernier jour d'un trimestre civil, l'application de l'article L. 145-9 suscite des difficultés d'interprétation : la règle du «trimestre civil» s'applique-t-elle seulement au congé donné en période de tacite reconduction du bail ou également au congé donné pour le terme contractuel du bail ? La réponse à cette question est incertaine et fait l'objet d'une controverse doctrinale.

Pour une partie de la doctrine, la date du trimestre civil ne doit être retenue que pour les baux qui se sont poursuivis au-delà de leur échéance contractuelle. Lorsqu'il s'agit de donner congé pour la date d'échéance du bail ou en fin de période triennale, le congé doit être délivré pour la date prévue au contrat. Selon un second courant doctrinal, la règle du «trimestre civil» doit toujours s'appliquer, même en fin de bail.

Un arrêt de la 3^e chambre civile de la Cour de cassation du 23 juin 2009, rendu sous l'empire des textes antérieurs à la loi dite LME, a récemment relancé le débat. Dans cet arrêt la Cour a considéré que «le terme d'usage ne pouvait être retenu qu'en cas de reconduction tacite du bail».

Cette solution est-elle «transposable» aux

nouveaux textes ? Dans l'affirmative, la règle «du trimestre civil» ne recevrait application que lorsque le bail s'est poursuivi par tacite reconduction. Lorsque le congé serait donné pour le terme contractuel, c'est ce dernier qui prévaudrait sur le trimestre civil.

Cette déduction préconisée par certains auteurs nous semble hâtive dans la mesure où il n'y a pas lieu à distinguer là où le texte ne distingue pas.

Toutefois, tant que la Cour de cassation n'aura pas statué sous l'empire des nouvelles règles, la prudence s'impose. Le congé devra être signifié pour la date d'expiration contractuellement prévue, étant précisé qu'en cas de contestation, la date d'effet du congé serait reportée au dernier jour du trimestre civil, sans que sa validité puisse être remise en cause, dès lors que le préavis de six mois avant l'échéance contractuelle, est respecté.

Exemples

Hypothèse 1 : le bail dont l'échéance coïncide avec celle d'un trimestre civil.

Le bail arrive à expiration le 30 juin 2011, il faudra donc notifier le congé le 30 décembre 2010 (six mois à l'avance) pour le dernier jour du trimestre civil (30 juin).

Hypothèse 2 : le bail qui s'est poursuivi par tacite reconduction.

Le bail est expiré depuis le 30 juin 2009, le congé peut être délivré à tout moment et prendra effet le dernier jour du trimestre civil. S'il est délivré le 1^{er} septembre 2009, il prendra effet le 31 mars 2010.

Hypothèse 3 : le bail dont l'échéance ne coïncide pas avec celle d'un trimestre civil.

Le bail arrive à échéance le 15 avril 2011, le congé doit en tout état de cause être délivré le 15 octobre 2010 (six mois d'avance). Il prendra effet le 15 avril 2011 ou le 30 juin 2011 si l'on fait prévaloir la règle du «trimestre civil». ■



Par **Philippe Riglet**, avocat associé, spécialisé en droit immobilier. Il est le conseil récurrent de grandes enseignes, de groupes hôteliers et de fonds d'investissement, plus particulièrement dans les domaines des baux commerciaux et des transactions immobilières.
philippe.riglet@cms-bfl.com



et **Sandra Kabla**, avocat spécialisée en droit immobilier. Elle intervient en contentieux, conseil, rédaction et négociation de contrats dans les différentes matières immobilières et plus spécifiquement en matière de contentieux de baux commerciaux, pour une clientèle d'entreprises et d'investisseurs.
sandra.kabla@cms-bfl.com

Les recours du preneur victime des désordres de construction affectant la chose louée

Le preneur subit directement les désordres de construction affectant l'immeuble loué ainsi que les travaux de reprise et l'éventuelle procédure judiciaire engagée par le bailleur à l'encontre des constructeurs.



Par **Sophie Talpe**, avocat spécialisé en droit immobilier. Elle intervient tant en conseil qu'en contentieux dans les domaines du droit des baux commerciaux, du droit de la construction.
sophie.talpe@cms-bfl.com

Dans l'hypothèse de la survenance de tels désordres, le preneur ne peut agir contre les constructeurs sur le fondement de la garantie légale prévue à l'article 1792 du Code civil. Dans un arrêt rendu le 16 décembre 2008, la Cour de cassation vient de rappeler que le preneur n'étant pas propriétaire des locaux loués mais titulaire d'un droit de jouissance, il ne peut mettre en œuvre la garantie légale prévue à l'article 1792 du Code civil (pourvoi n° 08-14.714). Il ne reste au preneur qu'à agir sur le fondement de la responsabilité civile délictuelle à l'encontre des constructeurs. Dans les rapports avec le bailleur, les possibilités de recours du preneur peuvent être limitées en présence d'une clause de renonciation du preneur à agir à l'encontre du bailleur au titre de la garantie des vices cachés de l'article 1721 du Code civil couvrant les vices non apparents à la signature du bail.

Toutefois, l'efficacité de cette clause de renonciation vient d'être mise à mal par un arrêt du 18 mars 2009 rendu par la Cour de cassation qui vient d'infirmier un arrêt de première instance déboutant le preneur de ses demandes en réparation d'un défaut d'étanchéité d'une terrasse au motif que le bail contenait une clause de renonciation à invoquer la garantie des vices cachés. La Cour de cassation a reproché à la cour d'appel de ne pas avoir répondu aux moyens du pourvoi fondés sur les articles 1719 et 1720 du Code civil, c'est-à-dire les obligations de délivrance, d'entretien et de garantie de la jouissance paisible des locaux (pourvoi n° 08-11.011). La Cour de cassation est fidèle à sa jurisprudence tendant à recourir aux obligations édictées à l'article 1719 du Code civil protégeant la jouissance paisible des locaux, et ce, malgré la renonciation du preneur à recourir à l'encontre du bailleur. ■

Retrouvez les avocats de CMS Bureau Francis Lefebvre au SIMI, le Salon de l'Immobilier d'Entreprise 2, 3 et 4 décembre 2009 au Palais des Congrès de Paris Stand C32, Niveau 1, Hall Neuilly

Conférence jeudi 3 décembre de 14h00 à 15h00 – Niveau 2 - Salle 242 A :
«L'exploitation photovoltaïque sur un immeuble commercial : par qui et quelles modalités juridiques et fiscales ?», animée par Laurent Chatel, Jean-Luc Tixier, avocats associés de CMS Bureau Francis Lefebvre et Clément Bresson, responsable fiscal de Poweo.

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 :

CMS 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

M^e Christophe Barthélemy, christophe.barthelemy@cms-bfl.com

M^e Gaëtan Berger-Picq, gaetan.berger-picq@cms-bfl.com

M^e Jean-Yves Charriau, jean-yves.charriau@cms-bfl.com

M^e Laurent Chatel, laurent.chatel@cms-bfl.com

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

M^e Didier Gingembre, didier.gingembre@cms-bfl.com

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

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

M^e Philippe Riglet, philippe.riglet@cms-bfl.com

M^e Jacqueline Sollier, jacqueline.sollier@cms-bfl.com

M^e Jean-Luc Tixier, jean-luc.tixier@cms-bfl.com



Supplément du numéro 1054 du 30 novembre 2009
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