

## ÉDITORIAL

Blandine MALLET-BRICOUT

## ARTICLE

Le mineur associé d'une société civile immobilière

Thierry FAVARIO

## CHRONIQUES

### Urbanisme et aménagement

Jean-François STRUILLOU  
Florence CHEREL  
Frédérique FERRAND

### Environnement

Philippe BILLET  
Frédérique FERRAND

### Financement et sûretés

Christophe ALBIGES  
Olivier GOUT

### Sociétés de construction et sociétés d'investissement

Pierre-Nicolas SANZEY  
Thierry FAVARIO  
Camille HUREL

### Fiscalité

Olivier DEBAT  
Laurent MODAVE

### Construction

Matthieu POUMARÈDE  
Élodie GAVIN-MILLAN-OOSTERLYNCK  
Bertrand LIONEL-MARIE  
Blandine MALLET-BRICOUT  
Juliette SENECHAL  
Jean-Philippe TRICOIRE

## Assurances

Sabine ABRAVANEL-JOLLY  
Cyrille CHARBONNEAU  
Lionel LEFEBVRE  
Matthieu ROBINEAU

## Propriété et vente immobilière

Blandine MALLET-BRICOUT  
Mélanie PAINCHAUX  
Juliette SENECHAL  
Jean-Philippe TRICOIRE

## Copropriété

Frédérique COHET-CORDEY  
Alfred DERRIDA  
Béatrice KAN-BALIVET

## Baux et gestion immobilière

Hugues KENFACK  
Marie-Pierre DUMONT-LEFRAND  
Solène RINGLER  
François de LA VAISSIÈRE

## Droit immobilier rural

Benoît GRIMONPREZ  
Benjamin TRAVELY

## Logement social

Laurence GAY  
Béatrice KAN-BALIVET

## BIBLIOGRAPHIE

Véronique ARNOUX

**Olivier Debat***Professeur, Université de La Rochelle***Laurent Modave***Avocat associé, Gide Loyrette Nouel A.A.R.P. I.***I. Doctrine administrative****A. Plus-values immobilières des particuliers****Exonération d'impôt au titre des plus-values de cession de la résidence principale en cas de divorce ou de séparation**

**Rép. min. à M. Morel-A-L'Huissier, n° 13927, JOAN Q 26 mars 2013, p. 3335, commentaire de Laurent Modave**

L'exonération d'impôt sur le revenu applicable aux plus-values de cession de la résidence principale peut-elle bénéficier aux deux conjoints, en cas de séparation ou de divorce, lorsque l'un d'eux a quitté le logement lors de la séparation ? À titre de mesure de tempérament, l'administration avait déjà admis, lorsque l'immeuble cédé ne constitue plus, à la date de la cession, la résidence principale du contribuable, que celui-ci puisse néanmoins bénéficier de l'exonération dès lors que le logement a été occupé par son ex-conjoint jusqu'à sa mise en vente et que la cession intervient dans les délais normaux de vente (BOI-RFPI-PVI-10-40-10, n° 260). Cette réponse ministérielle étend la solution, sous les mêmes conditions, aux concubins qui se séparent et aux partenaires qui rompent un PACS. Il est en outre précisé qu'aucun délai maximum pour la réalisation effective de la cession ne peut être fixé *a priori*, même si la doctrine administrative prévoit que, dans la majorité des cas, le délai d'une année constitue le délai maximal. La réponse ministérielle précise en effet que l'administration appréciera de manière circonstanciée chaque situation, au regard notamment des conditions locales du marché susceptibles de retarder la vente, pour déterminer si le délai de vente peut ou non être considéré comme normal.

**B. Investissement locatif, revenus fonciers, crédits d'impôts****Investissement locatif : actualisation des plafonds de loyer et de ressources**

**BOI-IR-RICI-230, 20 février 2013 et 15 mars 2013 et BOI-RFPI-SPEC-20, 20 février 2013, commentaire d'Olivier Debat**

L'administration fiscale vient d'actualiser sa base documentaire pour indiquer les plafonds de loyer et de ressources applicables pour 2013 dans les régimes Besson, Borloo et Scellier.

**C. Résultat imposable de l'entreprise****Contribution additionnelle à l'IS au titre des montants distribués : exonération des filiales de SPPICAV**

**BOI-IS-AUT-30, 10 avril 2013, commentaire de Laurent Modave**

Le 10 avril 2013, l'administration fiscale a publié au BOFiP ses commentaires relatifs à la nouvelle contribution additionnelle à l'IS de 3 % sur les montants distribués. Par mesure de tempérament, cette doctrine administrative étend l'exonération légale prévue en faveur des SPPICAV aux filiales de SPPICAV qui ont opté pour le régime SIIC (CGI, art. 208 C III *bis*). Cette exonération de contribution de 3 %, qui n'est ni plafonnée en montant ni limitée dans le temps, bénéficie aux distributions que ces sociétés effectuent au profit de leur SPPICAV mère. En l'absence de disposition relative à son entrée en vigueur, cette solution s'applique aux distributions mises en paiement à compter du 10 avril 2013, date de publication de ces commentaires au BOFiP. Au titre de la période comprise entre le 1<sup>er</sup> janvier 2013 et le 9 avril 2013, on rappelle que ces mêmes sociétés bénéficient d'une exonération légale, instituée par la troisième loi de finances rectificative pour 2012, mais à concurrence seulement des sommes que ces sociétés ont l'obligation de distribuer en application de l'article 208 C du CGI.

**D. Droits d'enregistrement****Dissolution d'une copropriété et exonération du partage consécutif des parties communes**

**Rescrit n° 2013/04 (ENR) du 1<sup>er</sup> mars 2013 (Article 749 A du CGI), commentaire d'Olivier Debat**

L'article 749 A du CGI prévoit que sont exonérés du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière les partages d'immeubles bâtis, de groupes d'immeubles bâtis ou d'ensembles immobiliers soumis à la loi n° 5-557 modifiée du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis, et la redistribution des parties communes qui leur est consécutive.

Qu'en est-il lorsque le partage entraîne le paiement de soultes ? C'est à cette interrogation que répond la décision de rescrit ci-dessus référencée.

La question concernait plus exactement la dissolution d'un complexe immobilier comprenant un centre commercial, un hôtel et des bureaux, en vue de la mise en place d'une division en volumes. Son auteur précisait que les soultes résultant du partage seraient soumises aux droits de mutation à titre onéreux. La question se limitait à interroger l'administration sur l'éventuelle application de l'article 749 A du CGI au partage des parties communes.

De façon logique, la réponse fournie est positive. Après avoir rappelé que l'opération présentée nécessitait de mettre fin préalablement à la copropriété et que la dissolution de celle-ci entraînait donc dans le champ d'application de l'article en cause, l'administration énonce que la circonstance que le partage ainsi opéré donne lieu à des soultes, taxables par ailleurs aux droits de mutations à titre onéreux, ne fait pas obstacle à l'application de l'article susvisé.

## E. Taxe sur la valeur ajoutée

### Assujettissement à la TVA des collectivités publiques pour les cessions de terrains à bâtir

**Rép. min. à M. Nicolin, n° 2948, JOAN Q 29 janvier 2013, p. 1055, commentaire de Laurent Modave**

Par cette réponse ministérielle, l'administration précise que toute collectivité publique réalisant une opération de lotissement exerce une activité économique pour laquelle elle est considérée comme entrant nécessairement en concurrence avec les opérateurs privés qui exercent des opérations de même nature. Elle est dès lors assujettie à la TVA à raison de cette opération et les cessions de terrains à bâtir qu'elle réalise dans ce cadre sont donc soumises de plein droit à la TVA, soit sur le prix total si le terrain cédé avait ouvert droit à déduction lors de son acquisition, soit sur la marge dans le cas contraire. Ces principes s'appliquent quel que soit le prix de vente des terrains. Ainsi, le fait que la collectivité vende le terrain à prix coûtant en ne répercutant dans son prix que les seules dépenses engagées pour la viabilisation du terrain (sans par conséquent réaliser le moindre bénéfice sur l'opération) ne modifie pas l'analyse.

## II. Jurisprudence

### A. Revenus fonciers

#### Déductibilité d'une indemnité d'éviction versée au preneur et des intérêts d'emprunts

**CE, 10<sup>e</sup> ss.-sect., 28 décembre 2012, requêtes n° 331404 et n° 331405, commentaire de Laurent Modave**

Cet arrêt apporte des précisions sur les conditions de déduction, pour le calcul du revenu foncier imposable, d'une indemnité d'éviction versée par un bailleur au preneur d'un bail commercial et des intérêts de l'emprunt souscrit pour financer le paiement de l'indemnité. Après

avoir relevé que l'indemnité d'éviction a permis, à la libération des locaux, la location de l'immeuble à des conditions plus avantageuses, le Conseil d'État admet la déductibilité de l'indemnité et des intérêts d'emprunt, sur le fondement de l'article 13 du CGI, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que l'immeuble n'ait été reloué que quatre ans plus tard, après la réalisation d'importants travaux d'amélioration, ni la circonstance que les associés de la SCI propriétaire de l'immeuble aient cédé leurs parts avant la réalisation des travaux, dès lors que l'administration n'établit pas que cette opération avait pour finalité d'augmenter la valeur patrimoniale de l'immeuble dont la SCI est propriétaire, et ce, dans l'objectif de permettre à ses associés de céder leurs parts à meilleurs prix. Cette affaire a également donné au Conseil d'État l'occasion de préciser, à propos d'un emprunt souscrit pour financer l'acquisition d'un bien immobilier intégralement destiné à la location, que les intérêts sont déductibles en totalité, l'administration ne pouvant limiter la déduction au *pro rata* de la superficie de l'immeuble effectivement loué.

## B. Résultat imposable de l'entreprise

### 1°/Une SCI ayant une activité de location en meublé à titre habituel est soumise à l'IS

**CE, 28 décembre 2012, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sections, n° 347607, Min. c/ SCI Le Mas des Sources, Juris-Data n° 2012-031207, Droit fiscal 2013, n° 2, act. 24, Droit fiscal 2013, n° 11, commentaire 189, conclusions E. Cortot-Boucher, commentaire d'Olivier Debat**

En l'espèce, la SCI était propriétaire d'un immeuble aménagé en partie à usage de bureaux et en partie à usage d'habitation. Celle-ci était mise à disposition du gérant et de sa famille. Elle avait été louée au cours de la période estivale durant trois années consécutives. Le juge de l'impôt, donnant satisfaction à l'administration fiscale, estime que la société avait une activité habituelle de location en meublé et qu'elle était donc soumise à l'impôt sur les sociétés.

Il convient de rappeler que lorsqu'une société civile se livre à titre habituel à une activité qui entre dans le champ des bénéfices industriels et commerciaux<sup>1</sup>, elle est automatiquement soumise à l'impôt sur les sociétés<sup>2</sup>. Tel est le cas quand elle a une activité de lotisseur<sup>3</sup>, de marchand de biens<sup>4</sup> ou de location en meublé<sup>5</sup>.

1 CGI, articles 34 et 35.

2 CGI, article 206 2. Voir O. Debat, *Droit fiscal des affaires*, 3<sup>e</sup> édition, Montchrestien, 2013, n° 539, page 246.

3 Conseil d'État, 28 novembre 1979, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sections, n° 10816, RJF 1980, n° 2, commentaire n° 152.

4 Conseil d'État, 19 novembre 2008, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sections, n° 291040, *SCI Victor Hugo*, RJF 2009, n° 2, commentaire n° 107.

5 Conseil d'État, 9 mai 1990, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> sous-sections, n° 87503, *SCI Sainte-Catherine Alsace-Lorraine*, Droit fiscal 1990, n° 28, commentaire n° 1382 : « le fait de donner habituellement en location des locaux garnis de meubles meublants constitue l'exercice d'une profession commerciale au sens de l'article 34 du [Code général des impôts] ; que, par suite, les sociétés civiles ayant une activité de cette nature doivent être assujetties de ce chef à l'impôt sur les sociétés ».

La difficulté est de savoir quel est le critère à appliquer pour qualifier l'exercice habituel de l'activité commerciale. Les juges d'appel avaient retenu la courte durée de la location (quinze jours par an) pour conclure au caractère occasionnel de l'activité de location en meublé<sup>6</sup>. Leur décision est censurée par le Conseil d'État qui indique que la durée de la location est sans incidence sur son caractère habituel, lequel résulte de ce que les locaux meublés ont été loués à plusieurs reprises au cours des années vérifiées. Dès lors, le juge de cassation conclut que la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit et, par suite, inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis. L'arrêt est annulé et l'affaire renvoyée à la cour administrative d'appel de Marseille.

La solution paraît quelque peu sévère. La décision des juges du fond paraissait réaliste. Compte tenu de la faible durée des locations concernées, ces dernières n'étaient probablement pas révélatrices de l'activité d'ensemble de la société. Leur solution était également économiquement plus opportune. Désormais, les SCI seront dissuadées de louer des locaux en meublé même pour de courtes périodes, afin d'éviter le risque d'un passage non souhaité à l'impôt sur les sociétés. Certes l'administration a décidé de ne pas soumettre les sociétés civiles non agricoles exerçant une activité commerciale accessoire à l'impôt sur les sociétés tant que le montant hors taxes de leurs recettes de nature commerciale n'excède pas 10 % du montant de leurs recettes totales hors taxes<sup>7</sup>. Mais cette tolérance ne remet pas en cause le caractère peu rassurant de la décision adoptée par le Conseil d'État. Le critère appliqué par les juges d'appel était bien plus à même d'assurer la sécurité juridique des contribuables.

**2°/Bail à construction : conséquences pour le preneur de l'acquisition du terrain avant le terme**

**CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss.-sect., 27 février 2013, n° 350663, Sté Armoricaïne d'Entretien Naval, commentaire de Laurent Modave**

Par cet arrêt, le Conseil d'État se prononce pour la première fois sur les conséquences fiscales de l'acquisition du terrain d'assiette par le preneur d'un bail à construction en cours de bail. Cette décision s'inscrit dans le prolongement des arrêts qui, pour l'imposition du bailleur, analysent l'opération comme la résiliation amiable anticipée du bail impliquant un retour des constructions dans le patrimoine du bailleur, suivie de la cession du terrain et des constructions au preneur<sup>8</sup>. Transposant cette solution à la situation du preneur, le Conseil d'État juge que ce dernier perd un instant de raison son droit temporaire sur les constructions et que son acquisition porte dès lors sur le terrain d'assiette et sur les constructions qui y sont édifiées. Lorsque le preneur relève des BIC, l'acquisition du terrain en cours de bail se traduit donc pour lui par un retrait des

constructions à l'actif, pour leur valeur nette comptable, et par une réinscription du terrain et des constructions à l'actif pour leur valeur vénale. Il en résulte une variation de l'actif net, au sens de l'article 38-2 du CGI, qui affecte le bénéfice net imposable du preneur. Le Conseil d'État ne s'est pas rallié à la jurisprudence de la Cour de cassation qui a récemment jugé qu'en application de l'article 1300 du code civil, la cession anticipée du terrain entraîne l'extinction du bail à construction par confusion des qualités de bailleur et de preneur, sans aucun retour des constructions dans le patrimoine du bailleur<sup>9</sup>.

**3°/Renonciation au régime de marchand de biens et provision pour impôt**

**CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss.-sect., 25 mars 2013, n° 355608, SARL Office français inter-entreprise, commentaire de Laurent Modave**

Lorsqu'une société exerçant l'activité de marchand de biens renonce en définitive à la vente des immeubles acquis sous le régime de l'article 1115 du CGI et transfère les biens d'un compte de stocks à un compte d'immobilisations, elle prend une décision de gestion et est fondée à déduire fiscalement la provision constituée à la clôture de l'exercice en vue de faire face au paiement des droits de mutation dont elle avait été initialement dispensée, dans la mesure où la charge d'impôt correspondante ne dépend plus que de la mise en recouvrement desdites impositions par l'administration que la société avait pris le soin d'informer.

**C. Conventions internationales**

**Convention franco-koweïtienne : interposition de sociétés et impôt sur la fortune**

**Cass. com., 19 mars 2013, pourvois n° 11-28.226 et n° 11-28.227, commentaires de Laurent Modave**

Afin d'être déchargé du paiement de l'ISF assis sur la valeur des biens immobiliers détenus par deux SCI en France, deux résidents du Koweït invoquaient la convention franco-koweïtienne du 7 février 1982. La Cour de cassation approuve la cour d'appel d'avoir jugé que les parts détenues par les contribuables dans les SCI par l'intermédiaire d'une société étrangère entraînent dans l'assiette de l'ISF. Elle relève en effet qu'il résulte de la convention précitée que les biens immobiliers sont imposables dans l'État de situation des immeubles, mais surtout que sont considérés comme biens immobiliers les actions, parts ou autres droits dans une société à prépondérance immobilière : « Pour l'application des dispositions du présent article, les actions, parts ou autres droits dans une société dont l'actif est constitué principalement par des biens immobiliers situés dans un État, ou par des droits portant sur de tels biens immobiliers, sont considérés comme des biens immobiliers visés à l'article 5 et situés dans cet État ». La haute juridiction valide ensuite l'application des articles 855 A 2° et 885 D du

6 CAA Marseille, 3 février 2011, 3<sup>e</sup> chambre, n° 08MA03685, *SCI Le Mas des Sources c/ Dir. contrôle fiscal Sud-Est*, JCP E 2011, n° 34, commentaire n° 1593.

7 BOI-IS-CHAMP-10-30, § 320, 12 septembre 2012, n° 320.

8 CE, 21 décembre 2007, n° 289807 ; CE, 5 décembre 2005, n° 256916 ; CE, 7 février 2007, n° 288067.

9 Cass. com., 12 juin 2012, n° 11-18.978.

CGI, qui renvoient à l'article 750 *ter* 2° du même code et prévoient ainsi que tout immeuble ou droit immobilier est réputé possédé indirectement lorsqu'il appartient à des personnes morales dont le redevable, seul ou conjointement, détient plus de la moitié des actions, parts ou droits, directement ou par l'intermédiaire d'une chaîne de participations, quel que soit le nombre de personnes morales interposées.

## D. Fiscalité des non-résidents

### Imposition des plus-values immobilières des SCI ayant des associés non-résidents

CAA Lyon, 29 janvier 2013, n° 12LY00100, *commentaire de Laurent Modave*

La cour administrative d'appel de Lyon juge dans cet arrêt que la différence de taux d'imposition d'une plus-value de cession d'un immeuble par une SCI française selon que les associés résident ou non dans l'Espace économique européen constitue une discrimination non couverte par la clause de gel. Le lecteur se reportera sur ce point aux dernières chroniques de fiscalité immobilière parues dans cette revue.

## E. Impôts locaux

### 1°/Détermination de la valeur locative par comparaison

CE, 8<sup>e</sup> ss.-sect., 28 janvier 2013, n° 348790, *Sté Ucabail Immobilier*, *commentaire de Laurent Modave*

Le Conseil d'État estime que les dispositions de l'article 1498 du CGI font obstacle à ce qu'un immeuble commercial dont la valeur locative a été fixée par voie d'appréciation directe puisse être retenu comme terme de comparaison pour déterminer la valeur locative d'un autre immeuble commercial.

### 2°/Évaluation de la valeur locative des locaux commerciaux et office du juge

CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss.-sect., 30 janvier 2013, n° 327396, *SEP Hôtel Campanile d'Arcueil*, *commentaire de Laurent Modave*

Rendu au visa de l'article 1498 du CGI, cet arrêt précise que le juge de l'impôt, saisi d'une contestation portant sur la méthode d'évaluation de la valeur locative, a l'obligation, lorsqu'il juge la méthode retenue irrégulière, de lui substituer une méthode qui lui apparaît régulière. En outre, lorsque ce dernier retient une méthode d'évaluation par comparaison, il doit statuer d'office sur le terme de comparaison qu'il estime pertinent et dont il a vérifié la régularité au regard des éléments dont il dispose.