

ÉDITORIAL

L'été législatif

Blandine MALLET-BRICOUT

ARTICLES

La naissance et la constitution d'un « service public de l'efficacité énergétique » à la française et du tiers financement des travaux de rénovation énergétique

Adrien FOURMON

La loi n° 2014-789 du 10 juillet 2014, loi d'affaiblissement ou de mise en œuvre effective des règles préexistantes relatives à l'accessibilité aux bâtiments des personnes handicapées ?

Juliette SENECHAL

CHRONIQUES

Urbanisme et aménagement

Jean-François STRUILLOU
Frédérique FERRAND

Environnement

Philippe BILLET

Financement et sûretés

Christophe ALBIGES
Olivier GOUT

Sociétés de construction et sociétés d'investissement

Pierre-Nicolas SANZEY
Thierry FAVARIO

Fiscalité

Olivier DEBAT
Laurent MODAVE

Construction

Mathieu POUmarede
Bertrand LIONEL-MARIE
Vivien ZALEWSKI-SICARD

Assurances

Cyrille CHARBONNEAU
Lionel LEFEBVRE
Matthieu ROBINEAU

Propriété et vente immobilière

Blandine MALLET-BRICOUT
Mélanie PAINCHAUX
Virginie PEZZELLA
Jean-Philippe TRICOIRE
Vivien ZALEWSKI-SICARD

Copropropriété

Frédérique COHET
Alfred DERRIDA

Baux et gestion immobilière

Hugues KENFACK
Marie-Pierre DUMONT-LEFRAND
Solène RINGLER
François DE LA VAISSIERE

Droit immobilier rural

Benoît GRIMONPREZ
Benjamin TRAVELY

Logement social

Laurence GAY
Béatrice KAN-BALIVET

Droit pénal de l'immobilier

Guillaume BEAUSSONIE
Élisabeth JOLY-SIBUET

Nouvelles de l'étranger

Édith GUILHERMONT
Mélanie PAINCHAUX

BIBLIOGRAPHIE

Mathilde DU MESNILDOT

AGENDA

CARNET

Olivier Debat*Professeur, Université de Toulouse 1***Laurent Modave***Avocat associé, cabinet Gide, Loyrette, Nouel, Paris***I. Lois, règlements, projets de loi et de règlement**

[...]

II. Doctrine administrative

[...]

III. Jurisprudence**A. Imposition sur le revenu****1°/ Modalités d'application de la jurisprudence *Quemener* aux plus-values immobilières des particuliers : encore un peu de patience****CE, 3^e ss-sect., 30 décembre 2013, requête n° 356551, *min. c/ Jaeger*, commentaire de Laurent Modave**

Les modalités de détermination des plus-values imposables réalisées par les particuliers lors de la cession de parts de sociétés de personnes à prépondérance immobilière continuent de susciter des hésitations.

Dans son arrêt *Quemener*¹, le Conseil d'État a posé le principe d'un ajustement du prix de revient des parts à opérer pour le calcul des plus ou moins-values professionnelles réalisées lors de la cession de parts de sociétés de personnes. Cette solution prétorienne est destinée à éviter une double imposition ou une double déduction et permet de n'imposer l'associé qu'à raison d'une plus-value réelle, faisant abstraction de la fraction de la plus ou moins-value apparente correspondant à des résultats déjà pris en compte pour la détermination de ses résultats imposables. En l'absence de fondement légal, le Conseil d'État justifie cette solution par la nécessité d'assurer la « neutralité de l'application de la loi fiscale compte tenu du régime spécifique » des sociétés de personnes.

1 CE, 8^e et 3^e ss-sect., 16 février 2000, n° 133296, *SA Ets Quemener*.

Cette règle de correction du prix d'acquisition des parts a ensuite été étendue aux plus-values immobilières privées par une décision *Baradé* de 2005².

Se ralliant à cette jurisprudence, l'administration a confirmé l'application générale des principes dégagés par la jurisprudence *Quemener*, en précisant que le mécanisme correcteur est « transposable à l'ensemble des plus-values réalisées par les particuliers dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé » et s'applique « à l'ensemble des plus ou moins-values de cession de parts de sociétés de personnes, quelles que soient la qualité des associés (professionnels ou simples apporteurs de capitaux) et la nature de l'activité de la société »³.

Mais dans le cas des plus-values immobilières des particuliers, les modalités d'application de ce mécanisme correcteur soulèvent des difficultés que la jurisprudence n'a pas eu l'occasion, à ce jour, de trancher de façon définitive. Ce qui caractérise en effet le régime des plus-values immobilières, c'est que la plus-value brute est imposée après application d'un abattement en fonction de la durée de détention de l'immeuble cédé par la SCI. Ainsi, lorsqu'une SCI cède un immeuble et qu'ultérieurement un associé cède ses parts, la question est de savoir si la plus-value immobilière réalisée par la SCI, qui vient majorer le prix de revient des parts de l'associé, s'entend avant ou après application de l'abattement pour durée de détention.

Par une décision du 8 décembre 2011, la cour administrative d'appel de Nancy avait retenu une solution favorable au contribuable, en jugeant qu'il y a lieu de prendre en compte la plus-value brute avant application de l'abattement pour durée de détention⁴. Il s'agissait d'éviter que la plus-value de cession de l'immeuble, qui avait été exonérée par le jeu de l'abattement pour durée de détention, ne se trouve ultérieurement taxée entre les mains de l'associé lors de la cession de ses parts⁵.

L'administration s'étant pourvue en cassation, la décision du Conseil d'État était très attendue. Malgré les attentes dont la solution faisait l'objet, le Conseil d'État se contente ici d'annuler l'arrêt d'appel au motif que les juges avaient retenu des faits matériellement inexacts, en commettant une erreur sur le montant chiffré de la valeur d'acquisition des parts de la société.

L'affaire est donc renvoyée devant la cour administrative d'appel de Nancy, qui adoptera selon toute vraisemblance la même solution que celle de l'arrêt attaqué. Il faudra donc encore attendre quelques temps, et probablement

2 CE, Sect., 9 mars 2005, n° 248825, *Baradé*.

3 Rép. Min. Biancherie et Gard, 31 janvier 2006, n° 66675 et 66494, reprises au BOFiP sous la référence BOI-RFPI-SPI-20 n° 30.

4 CAA Nancy, 2^e ch., 8 décembre 2011, n° 10NC01337.

5 Voir le n° 2 de la RTDI de 2012, p. 47.

l'issue d'un nouveau pourvoi devant la haute juridiction pour avoir une réponse définitive sur le traitement de l'avantage conféré par l'exonération d'une plus-value au niveau d'une société relevant de l'article 8 du CGI, lors de la cession ou de la dissolution de cette société.

2°/ Plus-value de cession de la résidence principale : logement inoccupé au moment de la vente

CE, 3^e et 8^e ss-sect., 7 mai 2014, requête n° 356328, SCI La Lieutenance, commentaire de Laurent Modave

Le Conseil d'État confirme que la seule circonstance que l'immeuble soit vacant à la date de la cession ne suffit pas à priver le propriétaire du bénéfice de l'exonération de la plus-value afférente à la résidence principale, à condition que le délai d'inoccupation du bien puisse être qualifié de normal.

Cette décision transpose, pour l'application du régime d'imposition en vigueur, les solutions qui avaient été rendues sous l'empire de la législation antérieure⁶.

En l'espèce, l'immeuble n'avait été vendu que 22 mois après sa mise sur le marché, après une baisse de prix de près de 1 300 000 €. L'administration avait établi que la cédante n'habitait plus son immeuble à la date de la cession et avait souligné que le délai d'inoccupation était notamment dû à une mise à prix trop élevée par rapport au marché local.

La cour administrative d'appel de Nantes avait suivi en cela l'administration à la faveur d'une application littérale de l'article 150 U du CGI, qui prévoit que l'immeuble doit être la résidence principale du cédant « au jour de la cession », en se limitant à relever que l'immeuble n'était plus occupé à la date de la vente.

C'est ce que lui reproche le Conseil d'État, qui réaffirme que les juges du fond doivent rechercher si le délai d'inoccupation du bien peut être qualifié de normal, c'est-à-dire examiner les diligences accomplies par le propriétaire pour vendre son bien, compte tenu des motifs de la cession, des caractéristiques de l'immeuble ainsi que du contexte économique et règlementaire local.

L'affaire a été renvoyée devant la même cour, à qui il reviendra de se prononcer sur le caractère normal du délai d'inoccupation dans cette espèce, notamment ici au regard du prix de la mise en vente par rapport au marché et à l'immeuble en question.

Le Conseil d'État confirme ainsi une position pragmatique qui prend en compte le fait que la majorité des biens vendus sont libres au moment de la vente, et souvent au moment de leur mise en vente, pour des raisons de convenance (permettre de faire visiter le bien, emménager dans la nouvelle résidence lorsque celle-ci est déjà déterminée) ou du fait de contraintes qui sont à l'origine même de la vente (emménagement à proximité d'un nouveau

lieu de travail, divorce). De plus, on peut remarquer que le délai entre la mise en vente et la vente effective varie considérablement selon la région, les caractéristiques du bien ou l'état du marché à une période donnée. Fixer un délai prédéterminé ou imposer l'occupation du bien jusqu'à la vente aurait été source de profondes inégalités.

On sait que la position de l'administration est un peu plus rigoureuse, puisqu'elle considère que, dans un contexte économique normal, un délai d'une année constitue en principe le délai maximal, tout en admettant ensuite que l'appréciation du délai normal de vente est une question de fait qui s'apprécie au regard de l'ensemble des circonstances de l'opération, notamment des conditions locales du marché immobilier, du prix demandé, des caractéristiques particulières du bien cédé et des diligences effectuées par le contribuable pour la mise en vente de ce bien⁷.

3°/ Droit de reprise : l'administration peut aller rechercher l'origine de déficits fonciers déduits par un associé dans les comptes des exercices prescrits de la société civile immobilière (SCI) qui les a générés

CE, 10^e et 9^e ss-sect., 5 février 2014, requête n° 351404, M. et M^{me} Ménard, commentaire de Laurent Modave

À la suite d'un contrôle sur pièces de leur déclaration de revenus et d'un contrôle sur place de leur SCI, un couple de contribuables s'est vu refusé la déduction de déficits fonciers issus de travaux réalisés par la SCI.

Le Conseil d'État valide l'entière procédure suivie par l'administration et affirme de façon prétorienne que l'administration pouvait aller rechercher l'origine de déficits fonciers, déduits par les associés en vertu du régime de la transparence fiscale, dans les comptes de la société qui les a générés, y compris dans les comptes des exercices prescrits.

Cette solution permet d'adapter au cas particulier des sociétés de personnes non soumises à l'impôt sur les sociétés la logique selon laquelle la déduction échelonnée d'un déficit sur plusieurs années permet à l'administration d'aller en vérifier l'origine dans des exercices prescrits. En effet, dans le cas d'une SCI non soumise à l'impôt sur les sociétés, le déficit est immédiatement et en totalité appréhendé par les associés, qui sont parfois ensuite amenés à en échelonner la déduction sur leurs propres revenus pendant plusieurs années.

Cette solution s'inscrit dans le droit fil d'un arrêt du Conseil d'État concernant le déficit issu de l'appréhension d'une quote-part de résultat d'un groupement foncier agricole⁸.

6 CE, 9^e ss-sect., 6 octobre 2010, n° 308051, *Griveaux* ; CE, 29 décembre 1999, n° 135065, *Jubert*.

7 BOI-RFPI-PVI-10-40-10 n° 190.

8 CE, 26 février 1993, n° 122489, *Perriquet*.

B. Résultat imposable de l'entreprise

1°/ Plus-value immobilière des entreprises et gain de change

CE, 9^e et 10^e ss-sect., 12 mars 2014, requête n° 352212, *Sté DGFP Zeta*, commentaire d'Olivier Debat

Lorsqu'une société cède un immeuble qu'elle possède à l'étranger, la question peut se poser du traitement du gain (ou de la perte) de change. En l'espèce, une société soumise à l'impôt sur les sociétés en France avait cédé un immeuble sis au Japon. Ce gain de change participe-t-il de la plus-value (ou de la moins-value) de cession de l'immeuble, pour suivre son régime fiscal, ou est-il traité de façon autonome comme un produit ordinaire ?

La réponse fournie a des incidences notamment au regard de la territorialité de l'impôt sur les sociétés. Alors que, selon la convention fiscale franco-japonaise, le revenu de l'activité commerciale est imposable dans le pays de localisation de l'entreprise ou de son établissement stable, le revenu issu de l'immeuble (revenu locatif, plus-value immobilière..) est taxable dans le pays de situation du bien.

Par la décision commentée, le Conseil d'État juge que le gain de change suit en principe le régime de la plus-value immobilière. Néanmoins, il en va différemment s'il est dissociable de la plus-value, ce qui est le cas quand il est relatif à un montage financier sans lien avec la cession⁹.

On notera que, selon la convention fiscale franco-japonaise alors en vigueur, s'appliquait un système d'exemption, c'est-à-dire d'absence d'imposition en France du revenu dont l'imposition était rattachée au Japon. Dans sa version actuelle, la convention franco-japonaise (Art. 23 de la convention) prévoit un système d'imputation de l'impôt payé à l'étranger. L'État de la résidence peut désormais taxer le revenu mais doit accorder à l'entreprise un crédit d'impôt, afin de prendre en considération l'impôt acquitté dans l'État de la source du revenu immobilier.

2°/ Qualification de l'activité de marchand de biens : intention spéculative et caractère habituel

CE, 10^e et 9^e ss-sect., 5 février 2014, requête n° 345436, *M^{me} Bocobza*, commentaire de Laurent Modave

Cette décision illustre les critères qui permettent de qualifier une activité commerciale de marchand de biens et de la distinguer d'une activité de gestion de patrimoine privé.

Cette affaire concernait une société qui avait été créée pour exercer une activité de marchand de biens. La qualité de marchand de biens de la société avait cependant été remise en cause par l'administration, car la société n'avait acquis que deux immeubles seulement neuf ans après sa création et sans avoir entrepris aucune démarche

commerciale dans l'intervalle. L'un des immeubles avait ensuite été revendu à l'entourage des associés et l'autre à une société civile immobilière (SCI) constituée par ces mêmes associés.

Le Conseil d'État rappelle que l'activité de marchand de biens est une activité commerciale qui implique d'effectuer de manière habituelle des opérations d'achat en vue de revendre avec une intention spéculative. On retrouve ici les deux critères généraux qui permettent de définir les actes de commerce : l'intention spéculative et l'habitude.

Aucune de ces conditions n'était ici remplie : deux achats d'immeubles en 10 ans et deux reventes en 20 ans, à des acquéreurs qui ne sont pas de véritables tiers pour la société, ne permettent de retenir ni le caractère habituel ni le caractère spéculatif des opérations. La requalification de l'activité de la société en gestion de patrimoine privé a eu pour conséquence de priver les requérants du régime fiscal des SARL de famille prévu à l'article 239 bis AA du CGI, régime dont le bénéficiaire suppose notamment l'exercice continu d'une activité commerciale par la société.

Cette décision donne une illustration des délais d'inaction à partir desquels une société ne peut plus être considérée comme exerçant une activité de marchand de biens.

3°/ Régime fiscal des marchands de biens : changement de destination d'un immeuble originellement acquis en vue d'une revente

CE, 3^e et 8^e ss-sect., 9 avril 2014, requête n° 358278, *SCI du Forum*, commentaire de Laurent Modave

Dans cette affaire, une SCI ayant pour objet social le négoce immobilier et l'exploitation d'immeubles donnés à bail avait acquis un hôtel en vue de le revendre, dans le cadre de son activité de marchand de biens. L'immeuble avait ensuite été donné à bail et la SCI avait procédé à son amortissement, en considérant que celui-ci faisait désormais partie de son actif immobilisé. L'administration avait remis en cause la déduction de ces amortissements au motif que, l'immeuble étant affecté au négoce, il constituait un stock et non une immobilisation.

Après avoir affirmé dans sa jurisprudence antérieure que l'immeuble en stock d'un marchand de biens pouvait faire l'objet d'un changement de destination et être inscrit à l'actif immobilisé¹⁰, le Conseil d'État précise dans cette décision les modalités de détermination de ce changement de destination.

Il affirme, tout d'abord, qu'un bien acquis dans une perspective de revente ne peut être considéré comme immobilisé au seul motif qu'il a été donné à bail à une société commerciale, conformément à un des objets sociaux de la société. Le point de savoir si l'immeuble a fait l'objet d'une affectation à l'actif immobilisé dépend de l'ensemble des circonstances de l'espèce qui permettent de déterminer si la société a manifesté son intention de changer la destination de l'immeuble. À cet égard, une

9 CE, 3^e et 8^e sous-sections, 1^{er} octobre 2013, n° 351 982, *Sté BNP Paribas*, Dr. fiscal 2014, n° 12, comm. 230.

10 CE, 25 mars 2013, n° 355608, *SARL Office français inter-entreprise*.

décision expresse des organes statutaires compétents est un élément de fait parmi d'autres, dont l'absence ne permet pas d'affirmer que l'immeuble n'a pas changé de destination.

L'arrêt ne se prononce pas, en revanche, sur le moyen présenté par la société requérante selon lequel un immeuble acquis sous le régime des marchands de biens pouvait être considéré comme une immobilisation à l'expiration du délai imparti pour revendre l'immeuble en franchise de droits d'enregistrement conformément à l'article 1115 du CGI.

Le Conseil d'État a sans doute préféré laisser une grande latitude aux juges du fond afin de déterminer l'intention de la société.

C. Taxe sur la valeur ajoutée

Incompatibilité avec la directive TVA de l'ancien régime de TVA sur marge des marchands de biens

TA Cergy-Pontoise, 5^e ch., 10 octobre 2013, n° 1106158, SARL Cetco Développement, commentaire de Laurent Modave

Cette décision du tribunal administratif de Cergy-Pontoise conclut à la non-conformité avec la directive TVA du régime de TVA sur marge auquel étaient soumis les marchands de biens jusqu'au 11 mars 2010 (ancien article 257, 6° du CGI).

On rappelle que, sous l'empire de la législation antérieure, les marchands de biens étaient redevables d'une TVA calculée sur le profit brut réalisé, lorsque la vente ne portait pas sur un immeuble neuf. La base d'imposition à la TVA était ainsi constituée par la différence entre le prix de vente du bien et le prix d'acquisition du bien par le cédant.

Dans la décision commentée, les juges estiment ce régime contraire à l'article 137 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA, alors même que ce dernier n'impose pas aux États de prévoir un régime optionnel de TVA, mais leur en ouvre seulement la possibilité.

Cette solution présente un intérêt historique car elle n'est applicable qu'aux opérations réalisées avant le 11 mars 2010. En effet, le régime français a été réformé par la loi du 9 mars 2010¹¹. Le jugement du tribunal administratif ne constituant pas un événement de nature à rouvrir le délai de réclamation contentieuse au sens de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales, la solution ne bénéficiera éventuellement qu'aux requérants ayant déjà introduit une réclamation au titre des périodes antérieures à mars 2010.

D. Droits d'enregistrement

Droits d'enregistrement et prescription abrégée : une déclaration de TVA ne constitue pas un acte révélateur

Cass. com., 4 février 2014, pourvoi n° 12-29.811, M. Onesto, commentaire de Laurent Modave

L'article L. 180 du LPF prévoit une durée abrégée de trois ans du droit de reprise de l'administration en matière de droits d'enregistrement, dans les cas où l'exigibilité des droits et taxes a été suffisamment révélée par le document enregistré ou présenté à la formalité, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures.

Cet arrêt précise la nature des documents pouvant être considérés comme ayant révélé à l'administration l'exigibilité de droits d'enregistrement non acquittés.

Un marchand de biens avait acquis un terrain sous le bénéfice du régime de l'article 1115 du CGI et avait ainsi acquitté des droits d'enregistrement réduits contre engagement de revendre le bien dans les quatre ans. Près de 10 ans plus tard, le terrain n'ayant pas été cédé, l'administration avait réclamé le paiement des droits correspondants. Or, six ans après l'achat du terrain, le requérant avait souscrit une déclaration de TVA dans laquelle il mentionnait une TVA due sur la base hors taxe du prix d'acquisition du terrain.

Le requérant soutenait par conséquent que la déclaration de TVA valait révélation à l'administration de l'exigibilité des droits d'enregistrement, et qu'il bénéficiait de la prescription abrégée. La cour d'appel avait fait droit à ce moyen, ce qui avait pour conséquence la décharge de l'imposition en litige.

Faisant une interprétation stricte et littérale de l'article L. 180 du LPF, la Cour de cassation s'oppose à une telle solution en affirmant qu'une déclaration de TVA ne constitue pas un acte révélateur au sens de l'article L. 180 du LPF. Une solution similaire avait déjà été rendue par la haute juridiction concernant une dénonciation d'option à la TVA faisant état de revenus issus d'une opération pour laquelle les droits d'enregistrement et la taxe additionnelle au droit au bail n'avaient pas été acquittés¹².

E. Droit répressif fiscal

Taxe foncière

Dégrèvement de taxe foncière en cas d'annulation rétroactive de l'acte de mutation de propriété

CE, 8^e et 3^e ss-sect., 28 mai 2014, requête n° 367471, Sté SLC, commentaire de Laurent Modave

Dans cette affaire, la vente d'un immeuble ayant fait l'objet de la publication d'une mutation cadastrale au

11 Loi du 9 mars 2010, n° 2010-237.

12 Cass. com., 12 février 2008, n° 06-21.565, Sté La Vergnolles.

fichier immobilier avait été rétroactivement annulée par une décision judiciaire. La taxe foncière ayant été établie au nom de l'acquéreur considéré rétroactivement comme n'ayant jamais été propriétaire du bien, celui-ci en a demandé la décharge.

Cette affaire posait ainsi la question de savoir si, en se prévalant de la seule décision du juge judiciaire annulant la vente, c'est-à-dire en prouvant qu'il n'est pas propriétaire de l'immeuble en cause, le contribuable pouvait obtenir la décharge de la taxe foncière établie à son nom, conformément à ce qui figure sur le fichier immobilier.

Le Conseil d'État rappelle qu'aux termes des articles 1402 et 1404 du code général des impôts, les actes de mutation sur les immeubles doivent être publiés au fichier immobilier, et que le dégrèvement de taxe foncière établie au nom d'une personne qui n'en était pas le redevable légal ne peut être accordé qu'à condition que la publication de la dernière mutation liée à l'immeuble ait bien été effectuée.

Si une vente a donné lieu à une publication au fichier immobilier, et que celle-ci est rétroactivement annulée, il est donc nécessaire de faire une seconde publication de mutation pour obtenir le dégrèvement de la taxe foncière libellée à tort à l'ordre du requérant. Le Conseil d'État avait déjà admis qu'en cas de résolution d'une vente, l'acquéreur rétroactivement considéré comme n'ayant jamais été propriétaire n'était pas le redevable de la taxe foncière, même pour la période intercalaire entre la vente et son annulation¹³. Il précise ici quelles sont les formalités à accomplir pour que le contribuable puisse effectivement obtenir le dégrèvement de la taxe.

.....
¹³ CE, Sect., 26 juillet 1991, n° 51086, *Société d'étude et de réalisation du port de Deauville*.