

ÉDITORIAL

Blandine MALLET-BRICOUT

ARTICLES

Pacte commissaire et nantissement de parts de sociétés civiles : quand le général chasse le spécial ?

Éric FISZELSON, Virginie MARLY

Le contrat préliminaire : quel équilibre jurisprudentiel ?

Élodie GAVIN-MILLAN-OOSTERLYNCK

La validation du droit réel de jouissance spéciale

Mélanie PAINCHAUX

CHRONIQUES

Urbanisme et aménagement

Jean-François STRUILLLOU
Florence CHÉREL
Frédérique FERRAND

Environnement

Philippe BILLET
Frédérique FERRAND

Financement et sûretés

Christophe ALBIGES
Olivier GOUT
Marie-Pierre DUMONT-LEFRAND

Sociétés de construction et sociétés d'investissement

Pierre-Nicolas SANZEY
Thierry FAVARIO

Fiscalité

Olivier DEBAT
Laurent MODAVE

Construction

Matthieu POUMARÈDE
Élodie GAVIN-MILLAN-OOSTERLYNCK
Bertrand LIONEL-MARIE
Louis PERREAU-SAUSSINE
Juliette SÉNÉCHAL
Jean-Philippe TRICOIRE

Assurances

Sabine ABRAVANEL-JOLLY
Axelle ASTEGIANO-LA RIZZA
Cyrille CHARBONNEAU
Lionel LEFEBVRE
Matthieu ROBINEAU

Propriété et vente immobilière

Blandine MALLET-BRICOUT
Hervé DE GAUDEMAR
Mélanie PAINCHAUX
Juliette SÉNÉCHAL

Copropriété

Frédérique COHET-CORDEY
Alfred DERRIDA
Julie MAISTRE DU CHAMBON

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

Droit pénal de l'immobilier

Guillaume BEAUSSONIE
Élisabeth JOLY-SIBUET

Nouvelles de l'étranger

Yaëll EMERICH

BIBLIOGRAPHIE

Véronique ARNOUX

Olivier Debat*Professeur, Université de La Rochelle***Laurent Modave***Avocat associé, Gide Loyrette Nouel AARPI***I. Lois, règlements, projets de loi et de règlement****A. Loi de finances pour 2013***Commentaires de Laurent Modave*

La loi de finances pour 2013 a été définitivement adoptée et publiée au JO le 30 décembre 2012. Le Conseil constitutionnel a, au préalable, dans une décision du 29 décembre 2012 n° 2012-662 DC, censuré plusieurs dispositions importantes qui concernaient notamment l'immobilier.

1°/Fiscalité des particuliers**a. Censure du nouveau régime d'imposition des plus-values de cession de terrains à bâtir**

Le Conseil constitutionnel a déclaré l'article 15 de la loi de finances pour 2013 non conforme à la Constitution. Comme nous l'avons exposé dans le précédent numéro de cette revue, ce texte avait pour objet de soustraire les plus-values de cession de terrains à bâtir du bénéfice de l'abattement pour durée de détention à compter de 2013 et de les soumettre au barème progressif de l'impôt sur le revenu à partir de 2015. Or, en cumulant le barème de l'IR, la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, les prélèvements sociaux et autres taxes, le Conseil constitutionnel a constaté que ce dispositif aurait eu pour effet de soumettre les plus-values de cession de terrains à bâtir à une imposition à un taux marginal maximal de 82 %, ce qui aurait eu « pour effet de faire peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de [leur] capacité contributive ». L'article 15 a par conséquent été déclaré contraire à la Constitution.

Outre l'annulation de la réforme du régime fiscal des cessions de terrains à bâtir, cette censure emporte les mêmes conséquences à l'encontre des deux autres mesures prévues à l'article 15 de la loi de finances pour 2013, pourtant non visées par le recours constitutionnel :

- l'abattement exceptionnel de 20 % en faveur des plus-values réalisées en 2013 en cas de cession de biens immobiliers autres que des terrains à bâtir est également supprimé ;
- la prise en compte dans le revenu fiscal de référence du montant des plus-values réalisées par les non-résidents,

aux fins de les placer dans le champ d'application de la contribution sur les hauts revenus, est censurée.

b. Réduction d'impôt pour investissements locatifs : le nouveau dispositif « Dufлот » et la prolongation du « Scellier »

Décret 2012-1532 du 29 décembre 2012, JO n° 30 p. 21113, Arrêté du 29 décembre 2012, JO n° 30, p. 21122

Comme nous l'avons développé dans le précédent numéro, l'article 80 de la loi de finances pour 2013 a institué une nouvelle réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif, recentré sur la location dans le secteur intermédiaire (« dispositif Dufлот »). Sa mise en œuvre était subordonnée à la publication de divers textes réglementaires. Ces mesures d'application sont entrées en vigueur le 29 décembre 2012. Elles fixent :

- les plafonds de loyers mensuels par mètre carré ;
- les plafonds de ressource du locataire à prendre en compte ;
- les zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre important entre l'offre et la demande ;
- la performance énergétique globale des logements, et
- la base de calcul de la réduction d'impôt.

L'article 81 de la loi de finances pour 2013 maintient toutefois l'ancien dispositif « Scellier » au taux en vigueur en 2012, pour les logements acquis au 1^{er} trimestre 2013, lorsque le contribuable s'est engagé à réaliser l'investissement avant le 31 décembre 2012 par une promesse ayant date certaine.

2°/Fiscalité des entreprises**a. La limitation générale de la déductibilité des charges financières**

L'article 23 de la loi de finances pour 2013 instaure une nouvelle limitation à la déduction fiscale des charges financières des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés. Codifié à l'article 212 *bis* du CGI, ce nouveau dispositif prévoit un plafonnement global de la déduction des « charges financières nettes », entendues comme la différence entre les charges afférentes aux sommes mises à la disposition de l'entreprise et les produits des sommes prêtées par l'entreprise. Lorsqu'elles atteignent un montant au moins égal à 3 millions d'euros, les charges financières nettes des entreprises non membres d'un groupe fiscal doivent être réintégrées au résultat imposable pour une fraction forfaitaire égale à 15 % de leur montant. Ce « rabout » est porté à 25 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier

2014. Lorsque l'entreprise est membre d'un groupe fiscal, le nouvel article 223 B *bis* du CGI prévoit une mesure analogue, la réintégration étant dans ce cas opérée dans le résultat d'ensemble par la société mère. Afin d'éviter que certaines entreprises contournent la restriction en se tournant vers le crédit-bail immobilier, le nouveau dispositif prévoit expressément que les charges et les produits financiers à prendre en compte incluent également la composante financière des loyers afférents à des opérations de crédit-bail.

Cette mesure s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

b. Durcissement de la règle du plafonnement du report en avant des déficits

Actuellement, le déficit constaté au titre d'un exercice ne peut être déduit du bénéfice de l'exercice suivant que dans la limite d'un montant de 1 million d'euros, majoré de 60 % du bénéfice de l'exercice excédant ce seuil. La fraction du déficit qui ne peut être imputée est reportable sur les exercices suivants sans limite de durée.

L'article 24 de la loi de finances pour 2013 abaisse de 60 % à 50 % la part variable de ce plafonnement. Toutefois, la part fixe du plafond de 1 million d'euros est majorée du montant des abandons de créances consentis dans certaines conditions aux entreprises en difficulté (sociétés faisant l'objet d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire).

B. Troisième loi de finances rectificative pour 2012

Commentaires de Laurent Modave

La troisième loi de finances rectificative pour 2012 a été publiée au JO le 30 décembre 2012. Elle a également fait l'objet d'un recours préalable devant le Conseil constitutionnel qui a rendu sa décision n° 2012-661 DC le 29 décembre 2012.

1°/Fiscalité des particuliers

a. Taxe sur les plus-values immobilières supérieure à 50.000 €

L'article 70 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 institue une nouvelle taxe, codifiée sous l'article 1609 *nonies* G du CGI, sur les plus-values immobilières d'un montant supérieur à 50 000 €. Dès lors que ce montant est dépassé, la taxe est calculée dès le 1^{er} euro, selon un barème prenant en compte un lissage et dont le taux varie de 2 % à 6 % en fonction du montant de la plus-value. Sont soumises à cette taxe les plus-values réalisées :

- dans les conditions prévues aux articles 150 U et 150 UB à 150 UD du CGI par les personnes physiques et les sociétés et groupements qui relèvent des articles 8 à 8 *ter* du CGI, soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime des plus-values immobilières des particuliers, et

- par les contribuables non domiciliés fiscalement en France assujettis à l'impôt sur le revenu, soumises au prélèvement prévu à l'article 244 *bis* A du CGI.

Le texte précise que la taxe ne s'applique pas aux plus-values réalisées lors de la cession de terrains à bâtir mentionnés à l'article 150 VC, I du CGI, c'est-à-dire des terrains qui étaient exclus de l'abattement pour durée de détention par l'article 15 de la loi de finances pour 2013. Or, comme nous l'avons vu précédemment, cette disposition a été invalidée par le Conseil constitutionnel.

La taxe s'applique aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2013, à l'exception de celles pour lesquelles une promesse de vente a acquis date certaine avant le 7 décembre 2012.

b. Cession d'usufruit temporaire

L'article 15 de la présente loi modifie le régime fiscal d'imposition des cessions à titre onéreux d'usufruit temporaire. Selon l'exposé des motifs, était visée par cette mesure la pratique consistant pour un particulier à céder pour une durée déterminée l'usufruit d'un bien (immeuble notamment) à une société qu'il contrôlait, afin de percevoir de façon immédiate, sous la forme d'un prix de vente, la valeur actualisée des revenus appelés à être générés par le bien sur la période. Fiscalement, la constitution de l'usufruit temporaire donnait lieu chez le cédant à l'application du régime favorable des plus-values, tandis que la société cessionnaire pouvait déduire des revenus issus de son investissement des dotations aux amortissements ainsi que, le cas échéant, les charges financières de l'emprunt souscrit pour acquérir l'usufruit.

Le nouveau dispositif, codifié à l'article 13, 5 du CGI, a pour objet de lutter contre ce schéma d'optimisation fiscale. Par dérogation aux dispositions régissant les plus-values, il y a désormais lieu de soumettre au barème progressif de l'impôt sur le revenu la totalité du prix de vente de l'usufruit temporaire, l'imposition étant établie dans la catégorie dont relèvent les revenus susceptibles d'être procurés par le bien démembré, c'est-à-dire dans celle des revenus fonciers s'agissant d'un immeuble ou de parts de SCI. Ces nouvelles règles s'appliquent aux cédants assujettis à l'impôt sur le revenu au titre de la première cession d'un même usufruit consenti pour une durée fixe et à titre onéreux uniquement. Contrairement aux situations visées dans l'exposé des motifs, ce régime n'est pas limité aux cessions réalisées au profit de sociétés contrôlées, mais s'applique quelle que soit la qualité de l'acquéreur.

Ce dispositif s'applique aux cessions intervenues à compter du 14 novembre 2012.

2°/Fiscalité des entreprises

Contribution additionnelle à l'IS de 3 % sur les montants distribués : exonération en faveur des SIIC

L'article 36 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 exonère de la contribution de 3 % prévue à l'article 235 *ter* ZCA les sommes que les sociétés ayant opté pour le régime SIIC sont dans l'obligation de distri-

buer conformément à l'article 208 C, II du CGI. Sont visées à la fois les sociétés d'investissement immobilier cotées (SIIC) et les sociétés non cotées ayant opté pour le régime SIIC en tant que filiales à 95 % de SPPICAV. Cette exonération est doublement limitée. D'une part, elle ne s'étend pas aux montants distribués par ces sociétés au-delà de leur obligation légale de distribution. D'autre part, l'exonération ne concerne que les distributions obligatoires mises en paiement entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2013.

C. Zones de revitalisation rurale : liste inchangée

Arrêté du 4 décembre 2012, JO 6 décembre 2012, page 19074, commentaire d'Olivier Debat

Cet arrêté fixe la liste des communes classées en zone de revitalisation rurale. Il n'apporte aucune modification à la liste précédente, telle que figurant à l'annexe d'un arrêté du 9 avril 2009 modifié par arrêté du 30 décembre 2010.

L'article 2 de l'arrêté du 4 décembre 2012 précise que le classement constaté par ce texte prend effet au 1^{er} janvier 2012.

II. Jurisprudence

A. Résultat imposable de l'entreprise

1°/Société civile immobilière : les opérations pouvant entraîner la perte du régime

CE, 28 novembre 2012, requête n° 332110, 9^e et 10^e ss-sect., SCI Virapin Apou, commentaire de Laurent Modave

Les sociétés civiles sont en principe passibles de l'impôt sur les sociétés lorsqu'elles exercent une activité commerciale, en application des dispositions combinées des articles 34, 35 et 206-2 du CGI. Par dérogation, l'article 239 ter du CGI prévoit que les sociétés civiles de construction-vente (SCCV), dont l'activité est réputée commerciale par l'article 35 du CGI, sont exclues du domaine de l'impôt sur les sociétés, sans possibilité d'option, et relèvent du régime fiscal des sociétés de personnes.

Dans cette affaire, la question posée était de savoir, à propos d'une société civile de construction-vente qui donnait certains lots en location, si l'exercice en parallèle d'une autre activité était de nature à faire perdre à la société civile le bénéfice de l'article 239 ter du CGI et donc à la rendre passible de l'impôt sur les sociétés.

Complétant sa jurisprudence, le Conseil d'État juge que les opérations susceptibles de faire perdre à la SCI le bénéfice du régime de l'article 239 ter sont uniquement celles qui, effectuées isolément, la rendraient imposable à l'impôt sur les sociétés. Outre la construction-vente, une SCCV peut donc exercer en complément une activité civile de location nue.

Cette décision confirme la doctrine administrative, selon laquelle il n'y a pas lieu de distinguer selon que

l'objet de la société civile « est réalisé à titre exclusif, ou conjointement avec l'exercice d'une activité purement civile du point de vue fiscal (location d'immeubles, mise en valeur d'une exploitation agricole ou forestière, etc.). En revanche, les sociétés civiles qui, en sus de la construction d'immeubles en vue de la vente, exercent une autre activité entrant dans les prévisions de l'article 34 du CGI et l'article 35 du CGI, continuent à entrer dans les prévisions du 1 de l'article 206 du CGI (soumission à l'impôt sur les sociétés) » (BOI-CHAMP-70-20-100-10 n° 20).

B. Taxe sur la valeur ajoutée

Démolition d'immeuble : déduction possible de la TVA

CJUE, 29 nov. 2012, affaire C-257/11, SC Gran Via Moinești SRL, commentaire de Laurent Modave

La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) confirme qu'une société ayant acquis un terrain et des bâtiments construits sur ce dernier, en vue de la démolition de ceux-ci et de la réalisation d'un lotissement sur ce terrain, a le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée relative à l'acquisition desdits bâtiments. Il s'agit en effet de dépenses d'investissement réalisées dans l'intention d'exercer une activité économique. En outre, la Cour précise que la démolition de bâtiments, acquis avec le terrain sur lequel ils ont été construits, effectuée en vue de la réalisation d'un lotissement en lieu et place de ces bâtiments, n'entraîne pas une obligation de régulariser la déduction initialement opérée de la TVA relative à l'acquisition desdits bâtiments.

C. Droits d'enregistrement

1°/Construction édifée par l'usufruitier : absence de donation indirecte

Cass. civ. 3^e, 19 septembre 2012, pourvoi n° 11-15.460, numéro 982, FS P+B, Direction régionale des finances publiques de Rhône-Alpes et du département du Rhône c/ Berlet ; JurisData n° 2012-020798 ; Construction-Urbanisme 2012, numéro 12, comm. 186, commentaire N. Gonzalez Gharbi ; JCP 2012, éd. G, numéro 48, comm. 1267, note B. Travely et F. Collard ; Droit fiscal 2012, numéro 51, comm. 568, note B. Travely et F. Collard, commentaire d'Olivier Debat

Une personne ayant donné à sa fille la nue-propriété de terrains avec réserve d'usufruit y construisit des immeubles de rapport. L'administration fiscale y décela l'existence d'une donation et soumit la valeur des travaux aux droits d'enregistrement. Les juges du fond prononcèrent le dégrèvement total des rappels de droits de donation et pénalités. L'administration forma alors un pourvoi en cassation qui aboutit à une décision de rejet.

L'administration invoquait diverses dispositions relatives au droit des biens (articles 551, 552 et 555 du code civil) dont il ressortirait que tout ce qui s'unit et s'incorpore à la chose appartient au propriétaire et que, sauf convention contraire, l'accession opère de plein droit au

profit du propriétaire du sol qui acquiert immédiatement la propriété des constructions. Mais la Cour de cassation estime que « la cour d'appel ayant retenu à bon droit qu'il n'existait aucun enrichissement pour la nue-propriétaire qui n'entrera en possession des constructions qu'à l'extinction de l'usufruit, l'accession n'a pas opéré immédiatement au profit du nu-propriétaire du sol ».

L'arrêt confirme ainsi que l'accession n'opère pas nécessairement immédiatement. Cette conclusion est donc vraie en présence d'une relation contractuelle (exemple : la remise gratuite en fin de bail à construction. Il est rappelé que cette remise gratuite constitue un revenu foncier imposable¹), mais aussi d'un démembrement de la propriété. La solution est heureuse, car elle permet à l'usufruitier d'effectuer des travaux sur le bien dont il possède l'usufruit sans que le nu-propriétaire ait à en éprouver quelque inquiétude fiscale.

Une incertitude demeure sur le point de savoir si de tels travaux constituent une libéralité imposable au moment de la cessation de l'usufruit². L'arrêt ne répond pas à cette question. Il est possible de croire que la taxation au titre d'une donation indirecte n'est pas automatique. D'une part, il n'est pas certain que l'usufruitier subisse un véritable appauvrissement à ce moment, en particulier si les travaux sont anciens et ont été largement amortis grâce aux recettes qu'ils ont permis de générer. D'autre part, la qualification de donation indirecte suppose que l'administration fiscale apporte la preuve de l'intention libérale, ce qu'elle peut faire par tout moyen comme toute personne qui invoque une donation indirecte. En ce domaine, le rôle des juges du fond est déterminant, puisque l'intention libérale est soumise à leur appréciation souveraine³.

2°/Cession de l'immeuble au preneur au cours du bail commercial : les travaux effectués par le locataire n'entrent pas dans l'assiette imposable

Cass. com., 4 décembre 2012, pourvoi n° 11-25.958, n° 1202 F-P+B, Société Fuxedis ; JurisData 2012-028230, commentaire d'Olivier Debat

Une société exploitait un centre commercial dans un immeuble faisant l'objet d'un bail commercial. Ce dernier stipulait que les travaux réalisés par le preneur resteraient en fin de bail la propriété du bailleur par accession, sans indemnité à la charge de ce dernier. En cours de bail, le propriétaire céda l'immeuble au locataire. Le prix fixé par les parties excluait la prise en compte de la valeur des travaux réalisés par le preneur. L'administration fiscale estima que leur valeur devait entrer dans l'assiette imposable et notifia à l'acquéreur un redressement au titre des droits d'enregistrement.

L'administration obtint satisfaction devant les juges d'appel toulousains⁴, ces derniers estimant que l'extinction du bail avant son terme normal, par confusion des droits locatifs et de propriété sur la tête du preneur, avait produit les mêmes effets qu'une résiliation amiable tacite anticipée du bail, impliquant de ce fait la remise du bien immobilier, dans toutes ses composantes, au bailleur préalablement à la vente. Dès lors, ils en déduisirent que la mutation de l'immeuble devait être soumise aux droits d'enregistrement pour le tout, c'est-à-dire y compris pour la valeur des travaux.

L'arrêt est censuré par la Cour de cassation qui rappelle que l'acquisition par le preneur n'avait pas entraîné la résiliation anticipée du bail commercial, mais son extinction par confusion des droits au sens de l'article 1300 du code civil et qu'aucun transfert de la propriété des constructions réalisées par le preneur ne s'était produit entre son patrimoine et celui du bailleur avant cette acquisition. Partant, les travaux réalisés n'entraient pas dans l'assiette du droit de mutation, puisqu'ils n'avaient jamais été dans le patrimoine du vendeur.

Il s'agit d'un arrêt de principe (« Attendu que la confusion des droits locatifs et de propriété éteint le droit au bail sur le bien immobilier dont le preneur devient propriétaire ; que les travaux et améliorations réalisés par le preneur, qui devaient appartenir au bailleur en fin de bail commercial, ne peuvent entrer dans l'assiette des droits d'enregistrement faute d'avoir transité par le patrimoine de celui-ci avant la vente et d'avoir ainsi constitué l'objet de la mutation »).

L'arrêt s'inscrit dans la droite ligne de la solution adoptée par la Cour de cassation dans une affaire relative à la cession, en cours de bail, du terrain au preneur d'un bail à construction⁵. Il est un rappel du fort juridisme qui caractérise les droits d'enregistrement⁶.

1 Cf. Conseil d'État, 8^e et 3^e sous-sections, 21 novembre 2011, n° 340776, 340777, 340778, 340779 ; RTDI 2012, n° 1, page 51 ; RFN 2012, n°1, comm. 4.
 2 Sur ce thème, F. Deboissy, *Le sort des constructions nouvelles édifiées par l'usufruitier : retour sur une controverse ancienne*, in Mélanges Ph. Simler, LexisNexis-Dalloz, 2006, pages 745 et suivantes. L'auteur distingue selon qu'il s'agit de dépenses d'amélioration ou d'acquisition.
 3 Voir, B. Beignier, *Libéralités et successions*, Montchrestien, collection Cours, édition 2012, n° 133, page 71.

4 Cour d'appel de Toulouse, 25 juillet 2011, chambre 1, section 1, numéro 10/02080.
 5 Voir, à propos d'une indemnité de résiliation prévue en fin de bail au profit du locataire pour tenir compte des additions de constructions édifiées par ce dernier pendant la durée du bail, Cass. com., 12 juin 2012, n° 11-18.978, F-D, *Sié Arc et a.*, JurisData n° 2012-012792 ; Droit fiscal 2012, n° 28, comm. 377 ; JCP 2012, éd. N, comm. 1303, note J.-P. Garçon ; Construction - Urbanisme 2012, n° 9, comm. 144, note N. Gonzalez-Gharbi.
 6 Voir, O. Debat, *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien, collection Cours, 3^e édition, 2012, n° 919.