

## Fiscalité des professionnels de l'immobilier : actualités clés des six derniers mois

**Taxe foncière sur les propriétés bâties, cession d'immeuble en dispense de TVA, taxe de 3% sur les immeubles, imposition des plus-values de cession de parts de SCI... L'équipe fiscale de Denjean & Associés commente les nouveautés majeures survenues de juin 2017 à janvier 2018 (hors lois de finance).**



De gauche à droite : Pascale Prince, Associée Fiscaliste ; Paul Pablo Prat, Fiscaliste ; Emilie Goldberg, Fiscaliste

### 1) Taxe foncière sur les propriétés bâties – Confirmation de l'exonération des immeubles impropres à toute utilisation

**Le Conseil d'Etat confirme qu'un immeuble devenu impropre à toute utilisation sort du champ d'application de la taxe foncière sur les propriétés bâties (CE 8 novembre 2017, n° 400607)**

Dans deux décisions du 16 février 2015<sup>[1]</sup>, le Conseil d'Etat avait jugé qu'un immeuble faisant l'objet de travaux affectant son gros œuvre et ayant pour conséquence de le rendre impropre à toute utilisation sortait du champ d'application de la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) pour être imposé à la taxe foncière sur les propriétés non bâties (TFPNB).

<sup>[1]</sup> n° 364676 et 369862

Cette solution ouvrait donc déjà largement la voie à des opportunités contentieuses pour les propriétaires engageant des opérations de restructuration lourde dès lors que le Conseil d'Etat ne conditionnait plus l'imposition à la TFPNB à la démolition intégrale de l'immeuble.

Dans sa décision du 8 novembre 2017, le Conseil d'Etat censure un jugement du Tribunal administratif, selon lequel la circonstance qu'un immeuble était délabré était sans incidence sur son assujettissement à la TFPB, sans rechercher s'il était impropre à toute utilisation. Cette décision semble donc aller au-delà des dernières jurisprudences puisqu'il n'est plus fait référence à la condition selon laquelle le gros œuvre de l'immeuble doit être affecté par les travaux de réhabilitation pour justifier le dégrèvement de la TFPB.

**Des travaux consistant au curage complet d'un immeuble pourraient donc être suffisants pour justifier le dépôt de réclamations contentieuses visant à obtenir des dégrèvements de TFPB. Les sociétés déposant de telles réclamations devront fournir à l'appui de leur demande un maximum de preuves sur le caractère impropre des locaux à toute utilisation au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition. Les chances de succès de la réclamation seront directement liées à la qualité du dossier qui sera présenté en support de la demande de dégrèvement.**

## **2) Taxe de 3% sur les immeubles – Conséquences d'un dépôt tardif**

**La Cour administrative d'appel de Paris estime que le dépôt tardif de la déclaration annuelle de taxe de 3% sur les immeubles par une société qui en est exonérée ne peut pas conduire à l'application de cette taxe (CAA Paris 6 novembre 2017 n°15/15981, Sté Lupa)**

Pour rappel, l'article 990 D du CGI dispose que les entités juridiques qui détiennent, directement ou par entité interposée, un ou plusieurs immeubles situés en France sont redevables d'une taxe annuelle égale à 3 % de la valeur vénale de ces immeubles.

Cependant, l'article 990 E prévoit un certain nombre de cas d'exonération, notamment pour les entités juridiques qui ont leur siège en France, dans un Etat de l'UE ou dans un pays ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative et qui déclarent chaque année, au plus tard le 15 mai, un certain nombre d'informations concernant les immeubles détenus (consistance, valeur, etc.) et les détenteurs (identité, adresse, etc.).

Dans la présente affaire, la société Lupa remplissait les conditions susmentionnées pour être exonérée de ladite taxe mais avait déposé sa déclaration avec plusieurs mois de retard. L'Administration fiscale avait refusé le bénéfice de l'exonération en raison de ce retard et réclamé au contribuable le paiement de la taxe (pour un montant de 2,4 millions d'euros).

La société Lupa contestait cette décision en estimant que l'application de la taxe en raison du non-respect du formalisme déclaratif devait s'analyser en une sanction ne respectant pas le principe de proportionnalité des peines, garanti notamment par la Convention Européenne des Droits de l'Homme.

La Cour administrative d'appel de Paris, sans se prononcer sur le caractère disproportionné de l'application de la taxe, suit néanmoins le contribuable en estimant que son application de la taxe en cas de dépôt tardif s'analyse en une sanction. La Cour relève ensuite que la seule sanction applicable en cas de dépôt tardif d'une déclaration est la pénalité de 10% prévue à l'article 1728 du CGI (en l'absence de mise en demeure), à laquelle s'ajoutent des intérêts de retard.

En l'espèce, la Cour confirme donc que le dépôt tardif ne rend pas la société redevable de la taxe de 3% sur les immeubles. A défaut d'imposition, les sanctions de l'article 1728, comme l'intérêt de retard, ne sont pas non plus applicables.

Cette décision est une bonne nouvelle pour les contribuables, en particulier pour ceux qui ont pu déposer tardivement leurs déclarations passées. Il reste cependant important de déposer les déclarations n°2746 en temps et en heure compte tenu des enjeux liés à cette taxe. Il est par ailleurs à noter qu'un pourvoi en cassation a été déposé à l'encontre de cet arrêt.

### 3) Cession d'immeuble en dispense de TVA – Des précisions en cas de crédit-bail et pour les marchands de biens

#### La situation des « marchands de biens » et du crédit-bail immobilier est clarifiée par l'Administration (BOI-TVA-DED-60-20-10, 3 janvier 2018)

Pour rappel, l'article 257 bis du CGI dispense de TVA les livraisons de biens et prestations de services réalisées entre redevables de la TVA lors de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens. Cette dispense de taxation, ou de régularisation, s'applique notamment en cas de cession d'un immeuble affecté à une activité de location immobilière soumise à la TVA, avec reprise des baux en cours, lorsque le cessionnaire continue l'activité de location soumise à la TVA.

L'Administration fiscale, par la mise à jour du BOFIP sur la question, clarifie l'application de cette dispense de TVA en ce qui concerne le crédit-bail immobilier et les « marchands de biens ».

Concernant le crédit-bail, l'Administration prend acte des dernières décisions du Conseil d'Etat<sup>[2]</sup> qui estiment que la dispense est applicable à la revente, dès son acquisition, d'un immeuble par un crédit preneur ayant préalablement levé l'option d'achat auprès du crédit bailleur, lorsque le nouvel acquéreur poursuit l'activité de location des locaux.

L'Administration fiscale précise que la dispense est également applicable lors de la levée d'option du crédit preneur, lorsque ce dernier sous-louait l'immeuble en TVA avant la levée d'option, et loue l'immeuble en TVA après la levée d'option.

<sup>[2]</sup>CE 23 novembre 2015, n°375054 SCI JM3 FOR et n°375055 SCI JM5 SAR

Enfin, dans son actualité du 3 janvier 2018, qui accompagne la publication de ce BOFIP mis à jour, l'Administration fiscale précise que les règles applicables aux cessions d'immeubles réalisées par des assujettis ayant une activité d'achat-revente d'immeubles (« marchands de biens ») ne sont pas modifiées. Ainsi « lorsque dans le cadre de son activité d'achat-revente d'immeubles, un assujetti procède à la vente isolée d'un immeuble prélevé parmi son actif circulant (son stock), il ne peut pas bénéficier de la dispense prévue par l'article 257 bis du même code, et ce, même si dans l'attente de sa revente, cet immeuble fait l'objet d'une location soumise à la TVA. En effet, l'inscription en stock de l'immeuble constitue un élément objectif permettant de révéler l'intention de l'opérateur de ne pas affecter durablement l'immeuble en cause à une activité de location en tant que loueur d'immeuble mais de le destiner purement et simplement à la vente »<sup>[3]</sup>.

<sup>[3]</sup>RES n°2006/58 (TCA) du 26 décembre 2006

**En présence de telles opérations, l'acquéreur est donc amené à financer la TVA correspondante en sus du prix de vente (régularisations de TVA facturées par le vendeur pour les immeubles anciens en l'absence d'option, ou TVA sur prix en cas d'immeuble neuf).**

#### 4) Déductibilité de la TVA sur frais d'intermédiaire en cas de cession d'immeuble

**La TVA grevant des frais d'intermédiaire acquittés au titre d'une cession d'immeuble immobilisé, donné en location avec TVA, est déductible quand bien même la cession est soumise au régime de l'article 257 bis du CGI (CAA Versailles 10 octobre 2017 n° 16VE00567, SCI Assurécureuil Pierre 4).**

La Cour estime en effet que ces dépenses d'intermédiaire, engagées pour mettre fin à l'activité de location et céder l'actif, font partie des frais généraux de l'assujetti et ouvrent donc droit à déduction malgré l'absence d'un lien direct et immédiat avec une opération taxée.

**Cette décision, on l'espère, mettra fin aux velléités de certains services vérificateurs, notifiant ce type de redressement malgré une position déjà bien arrêtée par la CJUE en cas de transmission d'une universalité totale ou partielle de biens (notamment Abbey National du 22 février 2001 – aff. C-408/98).**

#### 5) Conditions d'application de la dispense de TVA de l'article 257 bis aux cessions d'immeubles attachés à une activité de location

**Le régime de la dispense nécessite de pouvoir justifier que l'activité est effectivement soumise à TVA. En cas d'option, la preuve de celle-ci doit pouvoir être fournie (CAA Nantes, 14 juin 2017 n°15NT03774)**

La Cour administrative d'appel de Nantes rappelle que si la dispense de TVA de l'article 257 bis s'applique de plein droit<sup>[4]</sup>, encore faut-il pouvoir démontrer que les conditions d'application du texte sont réunies. Dans le cas de la cession d'un immeuble, il faut donc que le vendeur et l'acquéreur soient deux bailleurs redevables de la TVA pour une activité de location immobilière, la vente doit porter sur un immeuble affecté à une activité de location immobilière avec reprise des baux en cours, et s'inscrire dans une logique de transmission partielle ou totale d'entreprise.

**[4]** RES n°2006/34 (TCA) du 12 septembre 2006

En l'espèce, le vendeur ne pouvait démontrer qu'il avait exercé l'option pour acquitter la TVA sur les loyers perçus (art. 260 du CGI), de sorte que la dispense de TVA lors de la vente lui était refusée, ce que la CAA a confirmé.

**Au-delà du cas d'espèce particulier, cette décision est une bonne occasion de rappeler qu'en cas de vente immobilière sous le régime de l'article 257 bis, il est toujours recommandé de sécuriser le régime appliqué en récupérant une copie de la lettre d'option exercée par le bailleur, et de son accusé de réception.**

#### 6) Imposition des plus-values de cession de parts de SCI : « Quémener » n'a pas dit son dernier mot

**Le Conseil d'Etat confirme que les « ajustements Quémener » doivent toujours être appliqués pour déterminer le prix d'acquisition de parts de SCI, même en présence d'une plus-value de cession sur immeuble exonérée (CE 3e -8e ch. 8 novembre 2017 n° 389990)**

Concrètement, selon le dispositif issu de la jurisprudence dite « Quemener », le prix d'acquisition des parts d'une société translucide fiscalement, pour le calcul de la plus-value de cession ou d'annulation, est :

- Majoré (i) de la quote-part de bénéfices (y compris plus-values) imposés ou non imposés en application d'une disposition par laquelle le législateur a entendu accorder un avantage fiscal définitif et (ii) des pertes comblées par l'associé, et
- Diminué (i) des déficits (y compris moins-values) fiscalement déduits, à l'exclusion de ceux qui trouvent leur origine dans une disposition par laquelle le législateur a entendu conférer aux contribuables un avantage fiscal définitif et (ii) des bénéfices répartis.

Au cas présent, le Conseil d'Etat confirme cette approche et majore le prix d'acquisition des parts de la SCI du montant des plus-values sur les immeubles réalisées par la société, quand bien même lesdites plus-values ont été exonérées du fait des abattements pour durée de détention applicables lorsque les associés de la SCI sont des personnes physiques.

Depuis l'arrêt Lupa<sup>[5]</sup>, certains investisseurs immobiliers, dans le cadre de l'acquisition des parts d'une SCI, demandent à ce que le prix de cession soit ajusté pour prendre en compte la fiscalité latente sur l'immeuble, comme cela se fait lors de l'acquisition d'actions de SAS (« tax discount »). Le motif avancé est que l'arrêt Lupa peut sembler condamner, de manière générale, l'application du Quemener lorsque l'opération (de TUP dans le cas de Lupa) ne donne pas lieu à une double imposition effective au niveau de l'associé.

<sup>[5]</sup> CE 6 juillet 2016 n° 377904 et 377906

**Le présent arrêt remet de l'ordre en acceptant que le dispositif Quemener s'applique, même en l'absence de double imposition effective de l'associé, dès lors que l'avantage fiscal qui en ressort résulte de la volonté du législateur. On rappellera à cet égard que la situation de fait ayant donné lieu à l'arrêt Lupa était très particulière.**

***Pour toute question vous pouvez contacter :***

**Denjean & Associés – Département Fiscal**

**Pascale Prince, Associée Fiscaliste**

**[pascale.prince@denjeansa.fr](mailto:pascale.prince@denjeansa.fr)**

**01.45.02.20.05 / 06.72.63.84.68**

*Avertissement : la présente revue d'actualité vise à exposer les principales nouveautés intéressant le secteur de l'immobilier. L'impact de ces nouveautés doit être analysé au cas par cas au regard de la situation spécifique de chaque entreprise, i.e. les commentaires ci-dessus ne sauraient avoir la valeur d'un conseil ou d'une recommandation à caractère général.*