

VEILLE JURIDIQUE EN DROIT FISCAL
DU 1^{ER} AU 30 AVRIL 2019

1. Bénéfices Industriels et Commerciaux – Le Conseil d'Etat reconnaît que le droit d'usufruit viager d'un immeuble est amortissable : L'article 39 du Code général des impôts dispose que : « *Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, (...), notamment : (...) / 2° (...) les amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation* ».

De plus, l'article 617 du Code civil dispose que « *l'usufruit s'éteint : par la mort de l'usufruitier (...)* ».

En l'espèce, Mme B détenait le droit d'usufruit viager d'un bien immobilier loué en meublé de manière habituelle et avait déduit de son résultat imposable dans la catégorie des « BIC » une dotation aux amortissements au titre des années 2011, 2012 et 2013 – à hauteur de 67.500 euros.

A la suite de deux vérifications de comptabilité, l'administration a remis en cause l'amortissement de ce droit d'usufruit viager et a assujéti Mme B aux cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux.

Après que le tribunal administratif de Strasbourg a rejeté les demandes de Mme B, la cour administrative d'appel de Nancy a prononcé la décharge de ces impositions supplémentaires. Le ministre de l'action et des comptes publics s'est pourvu devant le Conseil d'Etat.

Ce dernier rappelle en premier lieu « *qu'un élément d'actif incorporel ne peut donner lieu à une dotation annuelle à un compte d'amortissement que s'il est normalement prévisible, lors de sa création ou de son acquisition par l'entreprise, que ses effets bénéfiques prendront fin à une date déterminée* » (i.e. ce qui résulte notamment du plan comptable général).

En l'espèce, « *l'usufruit viager est limité dans le temps et (...) il est, en tant que droit réel, cessible. Ses effets bénéfiques diminuent chaque année* » la cour a donc jugé sans erreur de droit que la valeur de l'usufruit viager est dégressive avec le temps, ce qui justifie la comptabilisation annuelle d'un amortissement.

La décharge des impositions supplémentaires est confirmée.

[Conseil d'Etat, 24 avril 2019 n°419912](#)

2. Prix de revient des parts d'une société de personnes – En cas de « TUP » d'une SCI, le mécanisme issu de la jurisprudence Quemener peut être appliqué lors du calcul de la plus-value d'annulation de titres malgré l'absence de double imposition : Pour rappel, la jurisprudence Quemener (CE 16 février 2000 n°133296), dans un objectif de neutralité fiscale (absence de double imposition ou de double déduction), prévoit pour le calcul des plus ou moins-values de cession de parts de sociétés de personnes, que le prix de revient des parts doit être déterminé à partir de leur prix d'acquisition majoré du montant des bénéfices imposés et des pertes comblées et minoré des bénéfices distribués et des pertes déduites.

En l'espèce et synthétiquement, la société FRA (soumise à l'IS) a reçu via un apport de sa société mère les parts d'une SCI propriétaire d'un immeuble. La SCI a réévalué cet actif immobilier figurant à son bilan, puis a été absorbée par la société FRA dans le cadre d'une transmission universelle du patrimoine (« TUP »).

Au titre de cette opération, la société FRA a comptabilisé :

- un gain tiré de la réévaluation de l'actif immobilier en tant qu'associé de la SCI ;
- une moins-value d'annulation des titres d'égal montant en application de la jurisprudence Quemener (différence entre la valeur de l'actif immobilier et son prix d'acquisition majoré du gain de réévaluation), dans le cadre de la TUP.

L'administration fiscale a remis en cause ces corrections extracomptables en estimant qu'elles révélaient l'existence d'un abus de droit.

La cour administrative d'appel de Paris dans un arrêt du 17 mai 2017, a fait droit à une demande de substitution de base légale et a considéré que la société FRA n'était pas fondée

à se prévaloir du mécanisme correctif du prix d'acquisition des titres prévu par la jurisprudence du Conseil d'Etat, en l'absence de situation de double imposition de la société ayant réalisé l'opération globale de dissolution-confusion.

Le Conseil d'Etat rappelle que l'apport des parts à la SCI « *avait été valorisé sur la base de l'actif net réévalué de cette dernière de sorte que le prix d'acquisition de ces parts tenait compte de la valeur vénale de l'immeuble* ».

Dès lors, la CAA a commis une erreur de droit en subordonnant l'application du mécanisme issu de la jurisprudence Quemener à la condition que les parts reflètent « *la valeur comptable de ces actifs et non leur valeur réelle* » et donc que ces bénéficiaires soient pris en compte une seconde fois au titre de l'opération de « TUP ».

En résumé, le gain tiré de la réévaluation doit venir majorer le prix de revient des titres lors du calcul de la plus-value d'annulation, que les titres de la SCI soient inscrits à l'actif de société pour leur valeur réelle ou comptable.

Cette décision constitue un important revirement de jurisprudence par rapport à la position antérieure du Conseil d'Etat (arrêt « Lupa », CE 6 juillet 2016 n°377904).

[Conseil d'Etat, 24 avril 2019 n°412503](#)

3. Droits d'enregistrement et engagement de construire – L'exonération est subordonnée à la justification de l'exécution des travaux : L'article 1594-0 G du CGI dispose que « *Sous réserve de l'article 691 bis, sont exonérés de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement : A.I.-Les acquisitions d'immeubles réalisées par une personne assujettie au sens de l'article 256 A, lorsque l'acte d'acquisition contient l'engagement, pris par l'acquéreur, d'effectuer dans un délai de quatre ans les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257, ou nécessaires pour terminer un immeuble inachevé. II.-Cette exonération est subordonnée à la condition que l'acquéreur justifie à l'expiration du délai de quatre ans, sauf application du IV, de l'exécution des travaux prévus au I.* »

En l'espèce, la SARL CR a fait l'acquisition, le 26 janvier 2011, d'un terrain à bâtir sur lequel deux pavillons étaient en cours de construction.

Le 31 mai 2016, la SARL CR a reçu un avis de mise en recouvrement au titre des droits de mutation dus au titre de l'acquisition précitée.

Le TGI de Troyes ayant rejeté la demande de décharge de l'imposition mise sa charge, la SARL CR a interjeté appel de la décision.

Celle-ci prétend que les travaux ont été achevés le 15 janvier 2012, mais ne conteste pas ne pas avoir justifié auprès de l'administration fiscale, à l'expiration du délai de 4 ans, l'achèvement des travaux de construction. Elle soutient également que l'article susvisé ne précise pas sous quelle forme doit s'effectuer la justification de la bonne exécution des travaux. Pourtant selon la Cour, « *l'article 266 bis I de l'annexe III du CGI précisait que la justification de l'exécution des travaux résulte du dépôt de la déclaration spéciale mentionnée au I de l'article 244 de l'annexe II du même code* ».

Il s'agit de la déclaration prévue par l'article L.462-1 du Code de l'urbanisme (Déclaration d'achèvement et de conformité des travaux).

En s'abstenant de produire cette déclaration, voire même tout autre déclaration d'achèvement des travaux de nature à prouver sa bonne foi dans l'exécution de son obligation « *la SARL Le CR a manqué à son obligation déclarative qui conditionnait le bénéfice de l'avantage fiscal octroyé* ». Le jugement est confirmé.

[Cour d'appel de Reims, 23 avr. 2019 n° 1801655](#)

4. Droit à déduction de TVA et démembrement de propriété portant sur un immeuble – Le transfert du droit à déduction s'applique également en cas de démembrement réalisé ab initio :

Le § 190 du BOI-TVA-IMM-10-30 commente les règles du droit à déduction de la TVA en cas de démembrement de la propriété d'un immeuble. Ainsi, « Lorsque la propriété d'un immeuble donne lieu à un démembrement en raison de la cession à un tiers de l'usufruit ou de la nue-propriété, la nue-propriété doit être regardée comme n'étant pas affectée à une activité économique imposable. Cette situation est exclusive de l'exercice du droit à déduction de la TVA afférente à la valeur de ce droit. Toutefois, lorsque ce droit réel constitue une immobilisation chez son propriétaire de même que l'usufruit pour son bénéficiaire, il y a lieu d'admettre que dans des conditions analogues à celles prévues au 3 du III de l'article 207 annexe II au CGI, le nu-propriétaire puisse transmettre le droit à déduction dont il est privé au bénéfice de l'usufruitier dès lors que ce dernier utilise le bien pour des opérations ouvrant droit à déduction. »

Le député Pauget a demandé au gouvernement si cette tolérance pouvait être appliquée dans l'hypothèse où le démembrement est opérée dès l'origine par un promoteur (ex : société de construction-vente) – la doctrine semblant n'autoriser ce transfert que si le nu-propriétaire a lui-même procédé au démembrement.

Le ministre de l'action et des comptes publics indique que la doctrine susvisée a « vocation à s'appliquer aux démembrements de propriété intervenant ab initio sous réserve que les conditions de fond pour sa mise en œuvre soient réunies ». (1/nu-propriétaire assujetti à la TVA ; 2/ les droits réels portant sur l'usufruit et la nue-propriété doivent être immobilisés ; 3/ l'usufruitier doit utiliser son droit pour les besoins d'opération ouvrant droit à déduction).

[Réponse ministérielle Pauget, 2 avril 2019 n°17425](#)

5. Investissement immobilier locatif – Le montant des plafonds de loyer et de ressources sont actualisés pour 2019: L'administration vient de publier pour 2019 les plafonds de loyer et de ressources. [Plafond de loyers et de ressources pour 2019](#)



Pierre Darbo
Avocat



Marie-Bénédicte Pain
Avocat

Magali Dupuy
Avocat



Département Ingénierie patrimoniale et Contentieux fiscal

<http://www.riviereavocats.com> - Tél. : 05.56.79.96.00