



30^{ème} VEILLE JURIDIQUE

Du 1^{er} avril 2021 au 1^{er} novembre 2021

Master II Droit Notarial

Promotion 2021 - 2022



PARTIE II : LES ACTES COURANTS

I. Nouvelles mesures législatives nées et à naître

En plein été, le 19 juillet 2021, a été promulguée la loi de finances rectificative pour 2021, n°2021-953. L'intention du législateur était claire : soutenir l'économie pour sortir de la crise sociale actuelle. Quelques semaines plus tard, le 22 septembre 2022, a été présenté au Conseil des Ministres et déposé au Parlement le projet de loi de finances pour l'année suivante.

Plusieurs dispositions concernant directement, ou indirectement, la profession notariale seront donc présentées succinctement.

A. La loi de finances rectificative pour 2021

1. Prolongation jusqu'au 31 décembre 2021 du dispositif d'incitation concernant les abandons de loyers en faveur des entreprises

L'article 8 de la loi de finances rectificative pour 2021 prolonge du 30 juin au 31 décembre 2021 le dispositif visant à inciter les abandons de loyers concédés par des bailleurs au profit des entreprises locataires avec lesquelles elles n'entretiennent pas de lien de dépendance au sens de l'article 39, 12 du CGI. Ce dispositif avait initialement été institué pour les abandons de loyers consentis entre le 15 avril et le 31 décembre 2021 en réaction à la crise sanitaire (Loi 2020-473 du 25-4-2020 art. 3) et avait été prolongé une première fois les six mois suivants.

Par voie de conséquence, les bailleurs imposés dans la cédule des revenus fonciers (article 14 B du CGI) ne seront donc pas imposables sur ces sommes abandonnées que représentent les loyers et leurs accessoires. Ces montants seront, eux, déductibles en totalité pour ceux imposés dans la cédule des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) conformément à l'article 39, 1-9° du CGI. Pour les bailleurs relevant des bénéfices non commerciaux (BNC), elles ne constituent pas une recette imposable (article 92 B CGI).

Les bailleurs pourront toujours en sus déduire les charges correspondantes aux éléments de revenu objets de l'abandon.

2. Mise en conformité avec le droit de l'UE des prélèvements sur les plus-values mobilières des non-résidents et exonération des OPC étrangers

La Commission Européenne, le 30 octobre 2020, a adressé à la France une mise en demeure, en soulignant la différence de traitement entre les fonds d'investissements étrangers et ceux établis en France. En effet, les premiers étaient assujettis au prélèvement prévu à l'article 244 bis B du CGI alors que les seconds en étaient exonérés.

Pour rappel, cet article 244 bis B du CGI permet d'assujettir à l'impôt français les plus-values réalisées par les non-résidents suite à la cession ou au rachat de droits sociaux, supérieurs à 25% des droits dans les bénéfices de la société au cours des cinq années précédant la cession. Ces non-résidents peuvent être, soit des personnes physiques dont le domicile fiscal est situé à l'étranger, soit des personnes morales dont le siège social est situé hors de France.

Pour mettre en conformité les dispositions du CGI avec le droit de l'UE, l'article 2 de la loi de finances rectificative pour 2021 a prévu une exonération du prélèvement en faveur des organismes de placement collectif (OPC) constitués sur le fondement d'un droit étranger. Pour cela, ces OPC doivent être situés dans un état membre de l'Union Européenne ou dans un autre Etat ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, sous certaines conditions à savoir :

- La levée des capitaux auprès d'un certain nombre d'investisseurs pour les investir conformément dans l'intérêt de ces investisseurs.
- La présentation de caractéristiques similaires à celles de certains OPC de droit français¹.

D'autre part, toujours dans le but d'harmoniser la législation fiscale française avec le droit communautaire, l'article 2 de la loi rectificative pour 2021 prévoit une procédure de restitution visant à obtenir, pour les sociétés étrangères, la restitution de la part de prélèvement excédant l'impôt sur les sociétés dont elles auraient été redevables si leur siège social avait été localisé en France.

Ce dispositif s'applique aux cessions ou rachats de droits sociaux et aux distributions réalisés à compter du 30 juin 2021.

¹ OPC relevant de la section 1, des paragraphes 1, 2, 3, 5 et 6 de la sous-section 2, de la sous-section 3, ou de la sous-section 4 de la section 2 du chapitre IV du titre Ier du livre II du CMF

B. Le projet de loi de finances pour 2022

1. Assouplissement des conditions d'application de l'exonération des plus-values réalisées à la suite d'une cession d'entreprise

En soutien aux travailleurs indépendants, l'article 5 du projet de loi prévoit l'aménagement des dispositifs d'exonération des plus-values de cession d'entreprises ou de cession de titres détenus par les chefs d'entreprise afin de faciliter la transmission d'entreprise.

Ainsi, dans un premier temps, le texte propose une mesure d'allongement temporaire du délai de cession d'entreprise, lors du départ à la retraite du cédant, et permettant de bénéficier de l'exonération prévue par l'article 151 septies A du CGI. Ce délai est aujourd'hui de 36 mois, non plus 24. Dès lors, cette disposition permettrait à l'exploitant de bénéficier, lors de son départ à la retraite, d'une exonération totale de la plus-value de cession à titre onéreux d'une entreprise individuelle ou des parts d'une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu (IR), tant que le cédant fera valoir ses droits à la retraite dans les 36 mois suivant ou précédant la cession. Attention tout de même, ce texte ne s'appliquerait que si ce dernier avait fait ou ferait valoir ses droits à la retraite entre le 1er janvier 2019 et le 31 décembre 2021.

Dans un second temps, l'article 5 envisage d'augmenter les plafonds d'exonération prévus par l'article 238 quindecies du CGI, ce dispositif prévoyant une exonération des plus-values de cession d'entreprise lorsque la valeur des éléments transmis n'excède pas un certain montant. Ce plafond passerait donc de 300.000€ à 500.000€ pour l'exonération totale alors que l'exonération partielle s'appliquerait elle entre 500.000€ et 1.000.000€.

CONSEIL PRATIQUE

L'intervention d'un notaire est hautement recommandée dans le cadre d'une cession d'entreprise pour garantir l'optimisation fiscale de l'opération, le notaire d'appréhendant sa mission de conseil dans une approche prospective des mesures fiscales.

2. Faculté temporaire de l'amortissement fiscal des fonds commerciaux à titre exceptionnel

Après avoir rappelé le grand principe de non déductibilité fiscale de l'amortissement comptable des fonds commerciaux, l'article 6 du projet de loi prévoit la possibilité d'admettre en déduction cet amortissement à titre temporaire pour les fonds acquis entre le 1^{er} janvier 2022 et le 31 décembre 2023. Afin d'éviter une double déduction au plan fiscal, les conditions d'articulation entre les provisions pour dépréciation et les amortissements constatés au titre d'un même fonds commercial sont précisés : la provision constituée à raison d'un fonds commercial dont l'amortissement est

admis en déduction en application du troisième alinéa du 2° du 1 du présent article est rapportée aux résultats imposables de chacun des exercices suivant celui au titre duquel elle a été déduite, pour un montant égal à la différence entre l'amortissement qui aurait été pratiqué si la provision n'avait pas été comptabilisée et l'amortissement effectivement comptabilisé à la clôture de l'exercice.

II. Les apports attendus de la jurisprudence fiscale

A. Précision et confirmation de la doctrine administrative quant aux conditions d'application de l'exonération de la plus-value résultant de la cession d'un premier logement autre que sa résidence principale

CE, 8^{ème} et 3^{ème} ch., 15 juillet 2021, n°453490 (mentionné dans les tables du recueil Lebon)

Dans un arrêt du 15 juillet 2021, le Conseil d'Etat a précisé le sens du 1° bis du II de l'article 150 U du code général des impôts (CGI) relatif aux conditions d'exonération d'impôt sur le revenu des plus-values réalisées par des personnes physiques lors de la première cession de leur logement, en cas de détention d'un droit démembré ou indivis sur leur résidence principale.

Les faits de l'espèce sont relativement simples : un contribuable, détenteur, à la suite d'une donation, de l'usufruit temporaire de sa résidence principale, et souhaitant vendre un appartenant qu'il détenait avec ses sœurs indivisément, invita l'administration fiscale à prendre position sur les dispositions du 1° bis du II de l'article 150 U du CGI. Ces dispositions prévoient en effet l'exonération de la plus-value réalisée au titre de la première cession d'un logement, autre que la résidence principale, lorsque le cédant n'a pas été propriétaire de sa résidence principale, directement ou par personne interposée, au cours des quatre années précédant la cession. Or, l'administration fiscale a estimé que le contribuable en l'espèce devait être regardé comme ayant été propriétaire de sa résidence principale au cours des quatre années précédant la cession, conformément à la doctrine fiscale. Effectivement, la doctrine administrative, dans son commentaire publié au Bulletin officiel des finances publiques (BOFIP)², a présenté son interprétation des dispositions du 1° bis du II de l'article 150 U du CGI en affirmant que « *la détention d'un droit démembré ou d'un droit indivis sur un immeuble d'habitation affecté à la résidence principale du cédant est de nature à priver le contribuable du bénéfice de l'exonération* ».

Dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir exercé contre la décision implicite du ministre rejetant sa demande, le contribuable contestait donc cette interprétation de la doctrine en souhaitant son abrogation. En effet selon lui, la doctrine ajoutait illégalement une condition à celle posée par les dispositions originelles du CGI, à savoir, « *ne pas être propriétaire de sa résidence principale, directement ou indirectement, au cours des quatre années précédant la cession.* ». Pour appuyer son recours le contribuable a, dans le même temps, soulevé une question prioritaire de

² BOI-RFPI-PVI-10-40-30 §40, publié le 23 septembre 2013

constitutionnalité (QPC) au motif que la doctrine administrative méconnaîtrait les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques en tant qu'elle créerait une différence de traitement injustifiée entre les locataires et les détenteurs d'usufruit de leur résidence principale.

La question soulevée devant le Conseil d'Etat était donc celle de savoir dans quelles mesures la détention d'un droit réel démembré comme l'usufruit, sur un bien affecté à la résidence principale pour le cédant, entrait dans le champ d'application de l'exonération posée à l'article 1° bis du II de l'article 150 U (CGI).

Le Conseil d'Etat, par un arrêt du 15 juillet 2021, ne fait pas droit à la demande du contribuable en confirmant la doctrine administrative qui prévoit que la détention d'un droit démembré ou d'un droit indivis sur un immeuble d'habitation affecté à la résidence principale du cédant est de nature à priver le contribuable du bénéfice de l'exonération. A l'appui de sa décision la Haute Juridiction administrative met en lumière l'intention du législateur, exprimée lors des débats parlementaires sur la loi de finances pour 2021. Or à l'issue de ces séances, il ressortait clairement que le but du législateur était de favoriser l'investissement dans l'acquisition d'une résidence principale et en réserver le bénéfice aux contribuables qui ne détenaient aucun droit réel immobilier sur la résidence actuelle.

CONSEIL PRATIQUE

Les dispositions de l'article 1° bis du II de l'article 150 U du CGI sont très imprécises en tant qu'elles ne définissent absolument pas les termes, à savoir, notamment, « propriétaire de sa résidence principale » ou encore « première cession ». Nous recommandons donc aux praticiens de manier ce texte avec vigilance et de se rapporter nécessairement aux commentaires de la doctrines ayant déjà précisé ces notions incertaines³.

B. La prise en compte du gain ou de la perte de change dans l'assiette taxable lors d'une plus-value mobilière

CE, 8e et 3e ch., 13 sept. 2021, n° 443914 (publié au recueil Lebon)

Par un arrêt du 13 septembre 2021 les juges du Palais Royal ont eu l'occasion de répondre à une question inédite qui divisait les juges du fond et concernait le sort fiscal du gain ou de la perte de change réalisé par le contribuable ayant acquis puis cédé des valeurs mobilières dans la même devise étrangère.

³ CE, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., 14 janvier 2008, n°294713 sur la notion de première cession notamment.

En l'espèce, deux partenaires pacsés avaient acquis en 2013, en dollar, des actions d'une société américaine. Deux ans plus tard, ils les revendaient, tout en réalisant une plus-value brute de plus de 80.000 dollars. Ils ont alors déclaré ce gain à l'administration fiscale française en convertissant la somme. Pour ce faire, ils ont directement converti la plus-value en prenant comme référence le taux de change euro/dollar en vigueur à la date de la cession de titres. Or l'administration, à la suite d'un contrôle, a remis en cause le gain net déclaré par les contribuables et de manière inhérente, la méthode de calcul empruntée. En effet elle estimait que le montant devait être établi en soustrayant le prix d'acquisition au prix de cession, après avoir préalablement converti chacun de ces prix sur la base des cours du dollar américain respectivement au moment de la cession et de l'acquisition.

Les deux partenaires demandèrent alors à se voir décharger de ce supplément d'impôt engendré par ce mode de calcul. Le tribunal administratif de Paris ne fit pas droit à leur demande (TA Paris, 31 juillet 2019 n° 1717320), la Cour administrative d'appel de Paris non plus (CAA Paris 31 juillet 2020 n° 19PA02095).

Les deux contribuables se sont donc pourvus en cassation devant le Conseil d'Etat en soutenant, d'une part, que les textes applicables, à savoir l'article 150-0 D du CGI et l'article 74-0 B de l'annexe II au CGI, ne comportaient pas d'indication impérative sur la méthode à préconiser. D'autre part, ils soutenaient que la méthode de l'administration consistant à recalculer chacun des deux termes de la plus-value (prix de cession et prix d'acquisition) méconnaîtait la réalité économique de la cession.

La Haute Juridiction administrative a donc été invitée à se prononcer sur le sort fiscal du gain ou de la perte de change réalisé par le contribuable ayant acquis puis cédé des valeurs mobilières dans la même devise étrangère.

Dans un arrêt du 13 septembre 2021, le Conseil d'Etat a rejeté le pourvoi des requérants en jugeant, sans équivoque aucune, que *les prix effectifs d'acquisition et de cession mentionnés à l'article 150-0 D du CGI doivent être déterminés en euros, le cas échéant en convertissant en euros, sur la base des taux de change applicables respectivement à la date d'acquisition ou de cession, les prix qui ont été réglés au moment de ces opérations en devises. Il en résulte que les gains ou pertes de change pouvant être constatés lors de cessions de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés ainsi définis constituent une composante des gains nets ou moins-values réalisés et sont pris en compte pour la détermination des sommes imposables en application de l'article 150-0 A du CGI.*

En effet, en tant que résidents fiscaux français, les partenaires étaient soumis à l'impôt sur le revenu en France sur cette plus-value réalisée en devise étrangère, conformément aux dispositions de l'article 150-0 A du CGI. Or par cet arrêt le Conseil d'Etat confirme que le gain de change est lui aussi inévitablement taxable car considéré comme une « composante des gains nets réalisés ».

Il fallait donc par la suite convertir cette monnaie étrangère en euros, seule monnaie ayant cours légal en France⁴. Tout le nœud du litige revenait dès lors à déterminer le moment et la manière de passer de la devise étrangère à l'euro, la méthode choisie ayant une influence sur le montant à déclarer. Or, les Hauts Juges ont décidé de faire une application interprétative de l'article 150-0 D du CGI qui prévoit de calculer un « gain net » par le jeu de la différence entre les « prix effectifs » d'acquisition et de cession. Pour ne pas altérer la réalité économique de l'opération, il ne fallait pas ignorer le gain de change, composante des gains nets.

Les mots employés par le rapporteur public Romain Victor à ce propos sont limpides : « *Lorsque l'article 150-0 D mentionne le prix d'acquisition et le prix de cession, il faut lire : prix d'acquisition ou prix de cession « en euros » ou, si besoin, « converti en euros ». La plus-value imposable selon le droit interne doit ainsi être calculée de telle manière qu'elle donne la mesure d'un enrichissement du point de vue français, donc d'un enrichissement en euros.*

CONSEIL PRATIQUE

L'exercice par la France de son pouvoir d'imposer une plus-value est subordonné à la condition qu'à la date du fait générateur de l'impôt, soit la date de transfert de propriété des titres pour une plus-value de cession mobilière, le cédant ait la qualité de résident fiscal au sens de l'article 4 B du Code général des impôts (CGI).

Le notaire se doit donc d'être vigilant sur la qualité de son client mais également l'aiguiller sur la loi fiscale applicable lors de la présence d'un élément d'extranéité comme en l'espèce.

C. Identification du redevable de l'impôt relatif à l'avantage en nature résultant de la remise gratuite de constructions en fin de bail par le locataire en cas de démembrement de propriété

CE, 9^{ème} et 10^{ème} ch., 19 mai 2021 n° 429332 (mentionné aux Recueil Lebon)

Par un arrêt du 19 mai 2021, la Haute Juridiction administrative est venue apporter des précisions attendues quant à l'incidence d'un démembrement de propriété sur la personne redevable de l'impôt relatif à l'avantage en nature résultant de la remise gratuite de constructions en fin de bail par le locataire au bailleur nu-propriétaire.

En l'espèce, une société civile immobilière (SCI), acquiert en 2009 un immeuble à usage commercial qu'elle consentit à louer à une société exploitant un restaurant. Ce contrat de bail

⁴ Article L. 111-1 du Code monétaire et financier : la monnaie de la France est l'euro

prévoyait une clause d'accession gratuite en fin de bail des améliorations faites par le preneur pendant le bail, au profit du bailleur. Or, aux vus des travaux significatifs entrepris par la preneuse à bail, l'administration fiscale, à la suite d'une procédure de vérification comptable, estima que ces aménagements représentaient un supplément de loyer imposable entre les mains des associés de la SCI (société de personnes imposée en IR). Par voie de conséquence, la SARL Hathor, usufruitière de parts représentant presque tout le capital social de la SCI (99,98%), se vit assujettir à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés.

Le Tribunal administratif de Nantes puis la Cour administrative d'appel de Nantes ne firent pas droit aux demandes la SCI et de la SARL de se voir décharger de ce supplément d'impôt. Les deux sociétés se sont donc pourvues en cassation devant le Conseil d'Etat.

Les juges du Palais Royal étaient ainsi amenés à décider si l'usufruitier de parts sociales était imposable sur l'avantage en nature résultant de la remise gratuite de constructions en fin de bail par le locataire au bailleur nu-propriétaire.

Par un arrêt du 19 mai 2021, le Conseil d'Etat répond positivement à cette interrogation en rejetant la demande de décharge de la SARL usufruitière. Comme en dispose les Hauts Juges dans le point 4 de l'arrêt, *« en cas de démembrement de la propriété, l'usufruitier, imposé à raison des loyers procurés par le bien cédé à bail, l'est également sur la valeur des aménagements ou constructions effectués par le preneur dont la remise gratuite constitue pour le bailleur, ainsi qu'il a été dit au point 3 ci-dessus, un complément de loyer imposable au titre de l'année au cours de laquelle il en a eu la disposition »*.

Effectivement, il est de jurisprudence ancienne, réaffirmée par l'Assemblée Plénière du Conseil d'Etat (CE, Plén., 6 janvier 1993, n° 63844) de retenir le caractère de supplément de loyer imposable aux travaux réalisés par le locataire et revenant au bailleur sans indemnité en fin de bail.

Or, conformément aux articles 8 et 238 bis K du CGI, c'est la société usufruitière des parts de la SCI bailleuse qui est soumise à l'impôt sur les sociétés sur les résultats de la SCI (loyers perçus). L'article 8 du CGI dispose en effet que *« en cas de démembrement de la propriété de tout ou partie des parts sociales, l'usufruitier est soumis à l'impôt sur le revenu pour la quote-part correspondant aux droits dans les bénéfices que lui confère sa qualité d'usufruitier. Le nu-propriétaire n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu à raison du résultat imposé au nom de l'usufruitier »*.

Par conséquent, étant assujetti aux revenus locatifs que représentent les loyers, le Conseil d'Etat dispose que l'usufruitier doit aussi être imposé sur cet avantage procuré en nature par la remise gratuite des aménagements effectués par le preneur au profit du bailleur puisque cet avantage représente aussi un revenu locatif en tant que *« complément de loyer imposable »*. Pour les Hauts Juges, il n'existe qu'un seul redevable, l'usufruitier, puisque les deux sommes (l'évaluation des aménagements et les loyers perçus) relèvent de la même catégorie de revenus.

CONSEIL PRATIQUE

Le notaire devra s'assurer de mettre en garde tout usufruitier désigné des conséquences fiscales d'un tel acte, comme en l'espèce, la charge de l'impôt supplémentaire due par la société en cas de remise gratuite au bailleur par le locataire des aménagements de constructions en fin de bail, considérée comme des compléments de loyers imposables.

Travail réalisé par Maud RESCH, Maxime TOLINOS, Margot MALLÉN-DROUIN, Marianne MARTIN, Guillaume ROUX et Manon SAPIN,