

La lettre de L'IMMOBILIER

Lundi 23 mai 2022

Option
Finance

Editorial

Nous avons décidé de consacrer ce nouveau numéro de la lettre de l'immobilier à un thème ambitieux qui est celui de l'immobilier durable.

Nous nous sommes ainsi interrogés sur la traduction qu'avait pu prendre la poursuite d'un tel objectif dans les dispositifs juridiques et fiscaux applicables.

Les réponses sont diverses et pourraient s'avérer même décevantes au regard de certains impôts.

Si on note toujours sur le plan fiscal l'existence de dispositifs incitatifs, il faut noter qu'ils visent principalement les personnes physiques et non les entreprises immobilières ou simplement détentrices d'immeubles.

De nombreux dispositifs concernant les sociétés ont en effet été soit abrogés soit non renouvelés en matière d'IS et il faut noter qu'il n'existe pas en fait de corps de règles fiscales destinées à inciter les entreprises à adopter des comportements vertueux en matière d'immobilier durable. On notera même dans ce sens une récente et surprenante réponse ministérielle Bascher démontrant que le chemin reste long pour que l'engagement par les entreprises d'actions écologiquement responsables rime nécessairement avec normalité de la gestion. Une réserve sera faite cependant au niveau de la TVA pour laquelle des politiques de taux réduit ont pu être mises en place pour certaines dépenses.

L'effort est en revanche réel et effectif concernant les réglementations juridiques, et le corps des règles régissant les certificats d'économie d'énergie qui ont généré une réelle activité économique et ont entraîné le développement d'une expertise technique nouvelle, continue d'évoluer.

Nous examinerons ainsi les incidences de la dernière réglementation environnementale RE 2020 sur les plannings et les contrats de construction ainsi que les conséquences (i) de la loi climat et résilience du 22 août 2021 sur les dispositifs d'énergie renouvelable en toiture et (ii) du décret n°2022-384 du 17 mars 2022 qui est venu préciser le niveau de qualité des logements d'habitation collectifs exigé pour bénéficier de certains avantages fiscaux dans le cadre du dispositif dit Pinel.

Des développements sont également consacrés à la cinquième période du dispositif des CEE qui n'est pas sans poser de nombreuses interrogations.

Un dossier est ensuite consacré à la description des dispositifs d'aides nationales aux particuliers pour la rénovation énergétique de leurs logements. Le lecteur pourrait se perdre tant les aides sont nombreuses, se chevauchent, sont conditionnées au respect de multiples conditions notamment fiscales et tout le mérite des rédacteurs a été de rendre ces dispositifs lisibles et compréhensibles.

En matière d'actualité, nous évoquerons un arrêt du 12 janvier 2022 de la troisième chambre civile de la Cour de Cassation qui permet d'espérer un sauvetage des clauses d'indexation à la hausse dans les baux commerciaux, certaines récentes tolérances accordées par l'administration fiscale en matière de délais d'achèvement de constructions pour les régimes d'aide à l'investissement locatif, enfin en matière de TVA une réponse ministérielle du 5 avril 2022 jetant un nouveau trouble dans le régime de neutralisation prévu par l'article 257 bis du CGI. ■

Par Richard Foissac, avocat associé

Dossier

Immobilier durable

- Incidence de la RE 2020 sur les contrats de construction **p. 2**
- Manifestation d'un immobilier durable : élargissement des constructions soumises à installation d'un dispositif d'énergie renouvelable en toiture **p. 3**
- Pinel + : le décret n°2022-384 du 17 mars 2022 ne sera pas sans conséquences pour les promoteurs **p. 4**
- Financer l'immobilier durable par les certificats d'économies d'énergie : quelles tendances pour la 5^e période ? **p. 5**
- Aides nationales aux particuliers pour la rénovation énergétique de leur logement **p. 6**
- Immobilier durable : un concept séduisant mais des constats décevants **p. 9**
- L'incitation à la lutte contre la pollution industrielle : un voile de fumée **p. 11**
- Immeubles insuffisamment isolés : quels enjeux en termes de valorisation et de taxation ? **p. 12**

Actualités

- Vers un sauvetage des clauses d'indexation à la hausse dans les baux commerciaux **p. 13**
- Contraintes fiscales en matière de délais d'achèvement : point sur les dernières tolérances **p. 14**
- Nouveau trouble dans le régime de neutralisation de la TVA prévu à l'article 257 bis du CGI **p. 15**
- Enjeux sociaux et environnementaux : une entreprise commettrait-elle un acte anormal de gestion en respectant la loi ? **p. 16**

Ce supplément est réalisé par les avocats de

CMS Francis Lefebvre

Supplément du numéro 1656
du 23 mai 2022

Incidence de la RE 2020 sur les contrats de construction

En France, le secteur du bâtiment représente 44 % de la consommation énergétique et environ un quart des émissions de CO₂. Afin d'encadrer la performance thermique des bâtiments neufs, plusieurs réglementations aux exigences toujours accrues se sont succédé, depuis le milieu des années 1970. La dernière en date – la réglementation environnementale (RE) 2020 – réhausse une nouvelle fois les résultats à atteindre et introduit, en outre, la prise en compte de la performance environnementale du bâtiment.

Déjà applicable aux bâtiments d'habitation et résidences de tourisme dont les demandes de permis de construire ou déclarations préalables ont été déposées depuis le 1^{er} janvier 2022, la RE 2020 le deviendra pour les bâtiments de bureaux et d'enseignement primaire et secondaire dont les demandes seront déposées à compter du 1^{er} juillet 2022. Son implémentation aux autres catégories de bâtiments devrait intervenir en 2023.

La RE 2020 introduit des changements majeurs qui ne seront pas sans incidence sur le planning des opérations et les contrats de construction.

« La RE 2020 introduit des changements majeurs qui ne seront pas sans incidence sur le planning des opérations et les contrats de construction. »

Le maître d'ouvrage sera en première ligne car tenu de produire des attestations relatives au respect des exigences de la RE 2020 au stade du dépôt de la demande de permis de construire et à celui de la déclaration d'achèvement. Il devra ainsi être en mesure, très tôt après ouverture du chantier, de justifier de l'impact sur le changement climatique des produits de construction et des équipements et de leur mise en œuvre. Le non-respect de ces exigences pourra avoir de lourdes conséquences : refus ou suspension du permis de construire ; absence de conformité de l'immeuble.

L'intégration de l'objectif de réduction de l'impact environnemental dès la phase conception de l'immeuble sera donc primordiale. Elle nécessitera de compléter les missions de l'architecte et du bureau d'études mais aussi de coordonner leurs rôles respectifs pour permettre la meilleure prise en compte de la dimension carbone au stade de la conception, notamment quant à la réalisation de l'ACV. La performance environnementale devra ensuite être intégrée

dans les spécifications techniques des marchés d'entreprises, *via* le choix de produits de construction et équipements permettant de respecter les exigences de la RE 2020. L'impact carbone aura également des incidences sur les marchés de travaux qu'il s'agisse notamment de :

- l'intégration d'un budget carbone ;
- la gestion du bilan carbone en cas de variantes ou de travaux modificatifs ;
- une définition précise de l'achèvement ; intégrant expressément le respect des exigences de la RE 2020 ;
- la question des pénalités ; ou
- l'étendue des garanties liées à la performance environnementale de l'immeuble.

Les contrats intégreront également une mission ACV en phase exécution pour s'assurer du respect des exigences de la RE 2020 à tout moment. Le maître d'ouvrage devra surtout pouvoir documenter de manière précise toutes ces composantes du projet, notamment en cas de contrôle des constructions organisé par le Code de la construction et de l'habitation, pendant six années à compter de l'achèvement.

Enfin, quel que soit le stade du projet de construction, une attention particulière devra être portée aux clauses relatives à la responsabilité et aux assurances dans l'ensemble des contrats, compte tenu des enjeux et incertitudes existant en la matière. Ainsi, par exemple, les clauses imposant aux entreprises d'aller au-delà de la RE 2020 sont susceptibles de générer des difficultés de couverture assurantielle. ■

2

De la RT 2012 à la RE 2020 : un changement de paradigme

Outre la performance énergétique, la RE 2020 introduit une nouvelle dimension de performance environnementale, notamment en prévoyant la limitation de l'impact carbone des composants du bâtiment.

L'impact environnemental est analysé sur l'ensemble du cycle de vie de l'immeuble (ACV), à savoir 50 ans. Le cycle de vie couvre notamment le chantier de construction et la phase d'exploitation de l'immeuble.

L'incidence de la RE 2020 sur la pratique contractuelle

L'ensemble des intervenants devra prendre en compte l'impact carbone de l'immeuble à construire. La complexité de cette intégration conduira nécessairement à l'adaptation des contrats afférents.



Par **Florence Chérel**, avocat associé en droit immobilier. Elle accompagne les entreprises (investisseurs, promoteurs, aménageurs) dans le cadre de projets de développement notamment en matière de maîtrise foncière, de montages contractuels et contrats de construction, de suivi des procédures d'aménagement, de l'intégration des contraintes environnementales ou de l'obtention des autorisations administratives préalables. florence.cherel@cms-fl.com



Et **Christelle Labadie**, *Professional Support Lawyer* en droit immobilier. Elle intervient notamment sur les questions législatives et réglementaires en droit immobilier. christelle.labadie@cms-fl.com

Manifestation d'un immobilier durable : élargissement des constructions soumises à installation d'un dispositif d'énergie renouvelable en toiture

L'article 101 de la loi n°2021-1104 du 22 août 2021 (« loi Climat et résilience ») a élargi le champ d'application de l'obligation de prévoir un dispositif d'énergie renouvelable en toiture, prévu par l'article L. 111-18-1 du Code de l'urbanisme, remplacé par l'article L.171-4 du Code de la construction et de l'habitation à compter du 1^{er} juillet 2023.

Élargissement du champ d'application

L'obligation de recourir aux panneaux photovoltaïques en toiture est élargie. Elle était applicable aux nouvelles constructions soumises à une autorisation d'exploitation commerciale au titre de certains alinéas de l'article L.752-1 du Code de commerce, aux nouvelles constructions de locaux à usage industriel ou artisanal, d'entrepôts et de hangars non ouverts au public faisant l'objet d'une exploitation commerciale ainsi qu'aux nouveaux parcs de stationnement couverts accessibles au public lorsque ces constructions créaient plus de 1 000 m² d'emprise au sol.

Elle devient applicable aux constructions de bâtiments ou parties de bâtiment à usage commercial, industriel ou artisanal, aux constructions de bâtiments à usage d'entrepôt, aux constructions de hangars non ouverts au public faisant l'objet d'une exploitation commerciale et aux constructions de parcs de stationnement couverts accessibles au public créant plus de 500 m² d'emprise au sol.

L'obligation est également étendue aux constructions de bâtiments ou parties de bâtiments à usage de bureaux qui créent plus de 1 000 m² d'emprise au sol.

L'obligation concerne en outre les extensions et rénovations lourdes de bâtiments ou parties de bâtiments en cas d'emprise au sol de plus de 1 000 m² pour les bureaux et de plus de 500 m² pour les autres constructions.

Un nouvel article L.111-19-1 est créée dans le Code de l'urbanisme, qui prévoit l'obligation de panneaux photovoltaïques en toiture pour les parcs de stationnement extérieurs de plus de 500 m² associés aux bâtiments ou parties de bâtiments visés ci-dessus et à tous les nouveaux parcs de stationnement extérieurs ouverts au public de plus de 500 m².

Nature des obligations

La nature des obligations de végétalisation et d'installation de panneaux photovoltaïques est légèrement modifiée. L'intégration d'un procédé de production d'énergies renouvelables ou de tout autre dispositif aboutissant au même résultat est inchangée. En revanche, le système

de végétalisation garantissant un haut degré d'efficacité thermique et d'isolation et favorisant la préservation et la reconquête de la biodiversité doit être basé sur un mode culturel ne recourant à l'eau potable qu'en complément des eaux de récupération.

Dérogations

L'autorité compétente en matière d'autorisation d'urbanisme peut prévoir que tout ou partie des obligations ne s'applique pas aux constructions et extensions ou rénovations lourdes de bâtiments ou parties de bâtiments qui, en raison de contraintes techniques, de sécurité, architecturales ou patrimoniales, ne permettent pas l'installation des procédés précités. Il en va ainsi notamment en cas d'aggravation d'un risque ou de difficulté technique insurmontable ou lorsque les travaux permettant de satisfaire cette obligation ne peuvent être réalisés dans des conditions économiquement acceptables.

Entrée en vigueur

Des décrets et arrêtés doivent préciser les modalités de mise en œuvre des mesures déclinées à l'article 101 de la loi Climat et résilience. Ainsi, notamment, la nature des travaux de rénovation lourde couverts par l'obligation d'intégrer des procédés de productions d'énergie renouvelables et des systèmes de végétalisation et les critères d'exonérations devront être définis avant le 22 août 2022. ■

« L'obligation de recourir aux panneaux photovoltaïques en toiture est élargie. »



Par **Pierre-Edouard VINO**, avocat en droit immobilier. Il assiste des entreprises, professionnels de l'immobilier, investisseurs ou collectivités publiques sur l'ensemble des aspects de droit public immobiliers.
pierre-edouard.vino@cms-fl.com

Pinel + : le décret n°2022-384 du 17 mars 2022 ne sera pas sans conséquences pour les promoteurs

Le dispositif fiscal Pinel permet, rappelons-le, d'obtenir une réduction d'impôt sur le revenu au titre de l'acquisition ou de la construction de logements, sous réserve de s'engager à les louer nus à titre de résidence principale, dans une zone dite tendue ou dans une commune concernée par un contrat de redynamisation de sites de défense. Depuis la loi de finances pour 2021, le dispositif Pinel n'est plus aussi attractif car le taux d'avantage fiscal est prévu à la baisse, sauf pour les logements respectant un niveau de qualité supérieure, dit dispositif Pinel +.

Le décret n°2022-384 du 17 mars 2022 vient préciser le niveau de qualité des logements d'habitation collectif exigé pour bénéficier du maintien des réductions à taux plein.

Des critères cumulatifs pour parvenir à un taux plein

Plusieurs critères cumulatifs devront être réunis pour bénéficier de l'avantage fiscal.

Des conditions de performance

énergétique encore plus strictes avec le nouveau dispositif issu du DPE et de la RE 2020 :

- pour les logements avec une demande de permis de construire déposée à compter du 1^{er} janvier 2022 ;
- les logements neufs acquis en 2023 devront se conformer à un niveau de performance environnementale en suivant les exigences de la RE 2020 qui entreront en vigueur en 2025 ;
- les logements neufs acquis en 2024 ou, ceux en construction faisant l'objet d'un dépôt de demande de permis de construire en

« Depuis la loi de finances pour 2021, le dispositif Pinel n'est plus aussi attractif car le taux d'avantage fiscal est prévu à la baisse (...). »

2024, devront, en plus du critère précédent, atteindre la classe A du diagnostic de performance énergétique (DPE) ;

– pour les logements acquis par les contribuables en 2023 et 2024 dans le cadre d'une opération autre qu'une opération de construction (comme la réhabilitation), et pour laquelle ni la RE 2020 ni le référentiel E+C — ne sont applicables au bâtiment, il est exigé le respect d'une classe A ou B du DPE ;

• pour les logements avec une demande de permis de construire déposée avant le 1^{er} janvier 2022, les logements acquis en 2023 et 2024 devront respecter des critères fondés sur le référentiel E+C —, utilisé pour préfigurer la RE 2020, ainsi que le classement A du DPE.

Un niveau de qualité d'usage et de confort exigeant :

- critère de surface : les logements devront respecter une surface habitable au sens de l'article R 156-1 du CCH minimale (28m² pour un T1, 45 m² pour un T2, 62 m² pour un T3, 79 m² pour un T4, 96 m² pour un T5) ;
- un espace extérieur privatif : les logements devront également disposer d'espaces extérieurs privatifs ou à jouissance privative

d'une surface minimale (3 m² pour un T1 ou T2, 5m² pour un T3, 7 m² pour un T4, 9m² pour un T5) ;

- deux orientations différentes pour les logements de type T3

Des conséquences importantes pour les promoteurs

Cette définition tardive des critères est source de complications pour les promoteurs dont les permis de construire ont été déposés avant le 1^{er} janvier 2022 pour des appartements qui seront vendus en 2023 et 2024.

En effet, pour obtenir le taux plein Pinel +, il leur faudra satisfaire les deux conditions : performance énergétique et qualité d'usage. Or, bien qu'il ne soit pas fait mention de délai pour l'application des surfaces, les projets en cours y seront soumis, ce qui impose au promoteur une anticipation avant même la publication de la réglementation.

Ainsi, même si des modifications sont possibles en cours de la construction, pour répondre aux nouveaux critères, cela aura nécessairement des impacts financiers et opérationnels.

Par ailleurs, à partir de 2024, en Pinel +, le DPE A devient indispensable. Or, il est inatteignable pour les logements chauffés au gaz. Ce qui était parfaitement envisageable lors du dépôt du permis avant le 1^{er} janvier 2022, ne l'est donc plus depuis le décret du 17 mars 2022.

S'il se comprend eu égard aux objectifs poursuivis, le durcissement important des critères de qualification pour ces logements collectifs, laisse la filière déjà fragilisée avec nombre d'interrogations. ■



Par **Guillaume Belluc**, avocat associé en droit immobilier. Il intervient en conseil et dans tous les types de contentieux relatifs au droit de la construction, au droit immobilier et au droit des affaires.
guillaume.belluc@lyon.cms-fl.com



Et **Anne-Charlotte Goursaud-Treboz**, avocat conseil en droit immobilier de CMS Francis Lefebvre Lyon. Elle intervient, tant en conseil qu'en contentieux, en droit de la construction, droit immobilier, ainsi que dans le cadre de problématiques environnementales.
anne-charlotte.goursaud-treboz@lyon.cms-fl.com

Financer l'immobilier durable par les certificats d'économies d'énergie : quelles tendances pour la 5^e période ?

Le principal outil d'aide à la rénovation énergétique vers un immobilier durable – on parle d'un montant de financement annuel de deux à quatre milliards d'euros - connaît un début d'année morose alors que la réduction de la demande d'énergie doit être l'un des objectifs à court terme des Etats.

La cinquième période du dispositif des certificats d'économies d'énergie (« CEE ») s'ouvre en effet sur de nombreuses inquiétudes quant au prix de marché des CEE, au nombre de transactions, au montant des primes et au nombre des travaux de rénovation énergétique. Le stock important de certificats à la fin de la 4^e période du dispositif, né de la multiplication des dispositifs « Coup de pouce », n'est sans doute pas étranger à cette situation.

Evolution du cadre juridique pour la 5^e période...

La 5^e est ainsi marquée par une forte évolution du cadre juridique des CEE, grâce à la loi n°2021-1104 du 22 août 2021 relative à la lutte contre le dérèglement climatique et renforcement de la résilience face à ses effets (« loi Climat et résilience ») et une quinzaine de décrets et arrêtés. Si le décret n°2021-712 du 3 juin 2021 relatif à la 5^e période du dispositif a mis en place les bases d'un cadre toujours plus transparent, la loi Climat et résilience a lancé de profondes réformes dont la mise en œuvre pourrait fortement marquer le marché secondaire des CEE : on pense notamment aux dispositifs de contrôle des fraudes à mettre en place par les acheteurs, dont les textes d'application sont toujours attendus.

L'exigence de transparence rappelée plus haut est servie par la réorganisation des textes définissant les obligations de contrôle, regroupés dans un arrêté dit « arrêté contrôle ». Ce sont en effet pas

moins de trois arrêtés publiés en six mois qui sont venus redéfinir le cadre juridique de contrôle des CEE, avec notamment la création de nouveaux référentiels de contrôle pour certaines opérations et des précisions sur l'organisme d'inspection (arrêté du 28 septembre 2021 relatif aux contrôles dans le cadre du dispositif des CEE, arrêté du 17 décembre 2021, arrêté du 28 avril 2022). L'augmentation des contrôles qui en résulte devrait contribuer à l'amélioration de la qualité des opérations de rénovation énergétique des bâtiments financées par le mécanisme des certificats d'économies d'énergie.

... Vers une plus grande transparence

Le dossier de demande de CEE a par ailleurs lui aussi évolué avec l'arrêté du 28 septembre 2021 modifiant l'arrêté du 4 septembre 2014 fixant la liste des éléments d'une demande de CEE. La logique de transparence toujours plus grande a poussé l'Administration, d'une part, à faire apparaître dans les modèles de tableaux récapitulatifs le montant du rôle actif et incitatif de l'obligé ou du délégataire, autrement dit le montant des primes versées aux bénéficiaires des actions d'économies d'énergie et, d'autre part, à mettre à la charge de ces mêmes acteurs une obligation d'établissement d'une liste de tous les partenaires assurant pour leur compte ce rôle actif et incitatif.

L'augmentation modérée du niveau de l'obligation pour la 5^e période (17 % par rapport à la quatrième période avec un passage de

1 600 Wh cumac à 2 500 TWh cumac) est contrebalancée par la disparition d'un certain nombre de bonifications issues des dispositifs « Coup de Pouce » qui avaient pu distendre le lien avec les économies d'énergie effectivement réalisées. Le recentrage des dispositifs « Coup de pouce » devrait d'ailleurs concentrer le financement de la rénovation immobilière sur les opérations permettant la décarbonation rapide du secteur de l'immobilier compte tenu du contexte géopolitique que l'on connaît : les bonifications pour le remplacement d'un chauffage aux énergies fossiles (fioul et gaz) par des énergies renouvelables et les bonifications pour la rénovation performante des logements ont en effet été prolongées jusqu'en 2025. Enfin, pour vérifier la vitesse d'atteinte des objectifs de cette nouvelle période, un pilotage étroit des obligés a été mis en place par le décret n°2021-712 du 3 juin 2021.

Dans un contexte où l'Etat s'inspire du dispositif des CEE pour créer d'autres mécanismes extra-budgétaires d'incitation aux investissements (on pense aux certificats de production de biogaz CPB ou aux certificats d'économie de produits phytopharmaceutiques CEPP), l'évolution du mécanisme en 5^e période doit être surveillée. ■



Par **Aurore-Emmanuelle Rubio**, avocat conseil en droit de l'énergie. Elle accompagne les opérateurs économiques (industriels, établissements bancaires et financiers, opérateurs publics) dans leurs projets dans le secteur de l'énergie (conseil réglementaire, négociation contractuelle, contentieux).
aurore-emmanuelle.rubio@cms-fl.com

« Concentrer le financement de la rénovation immobilière sur les opérations permettant la décarbonation rapide du secteur de l'immobilier compte tenu du contexte géopolitique. »

Aides nationales aux particuliers pour la rénovation é

Nom de l'aide	Objet de l'aide	Période d'application	Conditions d'attribution de l'aide
Prime à la transition énergétique : – MaPrimeRénov, – MaPrimeRénov' copropriétés, –MaPrimeRénov' Sérénité	Aide pour financer les travaux et dépenses en faveur de la rénovation énergétique des logements.	Depuis le 1 ^{er} janvier 2020.	Personnes physiques, propriétaire occupant ou titulaire d'un droit réel immobilier (sans conditions de revenus) pour des travaux réalisés dans les parties privatives des immeubles. Deux conditions : 1. Le logement est occupé à titre de résidence principale par le ou les propriétaires ou titulaires de droit réel immobilier dans un délai maximal d'un an suivant la date de demande du solde de la prime ; 2. Le logement ou l'immeuble concerné est achevé depuis au moins quinze ans à la date de notification de la décision d'octroi de la prime. Entre le 1^{er} juillet 2021 et le 31 décembre 2022, personnes physiques propriétaires ou titulaires d'un droit réel immobilier conférant l'usage d'un logement pour financer les dépenses en faveur de la rénovation énergétique du logement qu'elles donnent à bail aux conditions suivantes : 1. Le logement est loué à titre de résidence principale dans un délai d'un an suivant la date de demande du solde de la prime ; 2. Le logement est loué à titre de résidence principale pendant une durée minimale de 5 ans à compter de la date du paiement du solde de la prime ; 3. Le logement ou l'immeuble concerné est achevé depuis au moins quinze ans à la date de notification de la décision d'octroi de la prime ; 4. Le propriétaire s'engage à informer son locataire de la réalisation de travaux financés par la prime ; 5. Le propriétaire s'engage, dans le cas d'une éventuelle réévaluation du montant du loyer, à déduire le montant de la prime du montant des travaux d'amélioration ou de mise en conformité justifiant cette réévaluation et à en informer son locataire. Syndicat des copropriétaires pour les travaux d'intérêt collectifs réalisés sur les parties communes (MaPrimeRénov' Copropriétés) qui permettent un gain énergétique de 35 % Possibilité d'obtenir plusieurs primes MaPrimeRénov' pour un même logement à condition qu'il s'agisse de travaux différents et ce, dans la limite de 20 000 € par logement sur 5 ans
Eco-prêt à taux zéro (Eco-PTZ)	Avances remboursables sans intérêt pour financer des travaux d'amélioration de la performance énergétique globale de logements à usage d'habitation principale	Emises du 1 ^{er} avril 2009 au 31 décembre 2023.	Propriétaire occupant, bailleur, ou engagé à donner le bien en location, sans condition de ressources. Copropriétaire occupant ou bailleur pour financer la quote-part de travaux d'intérêt collectif réalisés sur les parties privatives. Logement exclusivement affecté ou destiné à la résidence principale de l'occupant pendant toute la durée du prêt. Logement achevé depuis plus de 2 ans à la date de début d'exécution des travaux.
CEE : Prime coup de pouce économie d'énergie	Aides financières bonifiées (coup de pouce) versées par les fournisseurs d'énergie aux particuliers pour des travaux de rénovation énergétique : prime coupe de pouce rénovation performante d'une maison individuelle	Coup de pouce « Rénovation performante d'une maison individuelle » : opérations dont la date d'engagement intervient jusqu'au 31 décembre 2025 et la date d'achèvement d'ici le 31 décembre 2026.	Coup de pouce « Rénovation performante d'une maison individuelle » : - Tous les ménages (propriétaires et locataires à conditions d'obtenir l'accord du propriétaire) sans conditions de ressources. - Logement achevé depuis plus de 2 ans. Résidence principale et résidence secondaire. Travaux respectant des exigences de performance minimale et être réalisés par des professionnels reconnus garants de l'environnement (RGE).
Chèque Énergie	Aide nominative pour le paiement des factures d'énergie (électricité, gaz) du logement.	Généralisé en 2018. Chèque énergie valable jusqu'au 31 mars de l'année suivant son émission (date de validité inscrite sur le chèque).	Attribution automatique (l'administration fiscale fixe la liste des personnes remplissant les conditions d'attribution, pas de démarches du bénéficiaire) pour les ménages dont le revenu fiscal de référence annuel est inférieur à 10 800 € par unité de consommation.
Réduction d'impôt Denormandie	Réduction d'impôt sur le revenu liée à l'achat d'un logement vide à rénover dans certains quartiers anciens dégradés, afin de le mettre en location.	Logements acquis entre le 1 ^{er} janvier 2019 et le 31 décembre 2023.	Propriétaire fiscalement domicilié en France à la date de l'achat, qui s'engage à donner le logement en location nue à titre d'habitation principale à une personne autre qu'un membre de son foyer fiscal pour une durée de 6, 9 ou 12 ans. Communes dont le besoin de réhabilitation de l'habitat du centre-ville est particulièrement marqué ou qui ont conclu une convention d'opération de revitalisation de territoire. Loyers par mètre carré plafonnés pendant toute la période de location Ressources du locataire plafonnées en fonction de la localisation du logement.



Par **Armelle Abadie**, avocat associé en fiscalité. Elle conseille et assiste les entreprises, notamment en immobilier, dans l'ensemble des sujets relatifs à la TVA ainsi que dans le suivi et la gestion de contrôles fiscaux et de contentieux.
armelle.abadie@cms-fl.com



Stéphanie Némarg-Attias, avocat conseil en fiscalité. Elle intervient dans tous les domaines de la fiscalité directe des entreprises et des particuliers, notamment en matière immobilière.
stephanie.nemarg@cms-fl.com

Plan énergétique de leur logement

	Opérations éligibles à l'aide	Montant de l'aide
Titulaire de la demande	<p>Travaux de rénovation simple et unique :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Isolation - Chauffage et eau chaude sanitaire - Ventilation - Audit énergétique. <p>Pour ouvrir droit à la prime, les dépenses doivent :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Figurer sur la liste des dépenses éligibles ; 2. Satisfaire à certaines caractéristiques techniques et certains critères de performance ; 3. Figurer sur le devis et la facture de l'entreprise ou de l'auditeur, en cas d'audit énergétique. <p>Travaux de rénovation globale du logement pour les logements individuels et situés en métropole pour les demandes de prime déposées depuis le 1^{er} juillet 2021 qui conduisent à un gain énergétique d'au moins 55 % après leur réalisation (ou 35 % lorsque le bénéficiaire est, depuis le 1^{er} janvier 2022 un propriétaire occupant modeste ou très modeste avec MaPrimeRénov' Sérénité).</p>	<p>MaPrimeRénov' : aide forfaitaire par poste de travaux réalisés ajustée en fonction du niveau de ressources (4 catégories de ressources en fonction du revenu fiscal de référence) et des gains énergétiques permis par les travaux réalisés.</p> <p>MaPrimeRénov' Copropriété : aide aux travaux dite « aide socle », diverses primes cumulables entre elles : une aide à l'accompagnement obligatoire de la copropriété par un opérateur assurant une prestation d'AMO.</p> <p>MaPrimeRénov' Sérénité :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pour les « ressources très modestes » : 50 % du montant total des travaux HT avec un plafond de 15 000 € maximum d'aide ; - Pour les « ressources modestes » : 35 % du montant total des travaux HT avec un plafond de 10 500 € maximum d'aide. <p>Deux bonus cumulables :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bonus sortie de passoire thermique (1 500 € en complément pour les logements les plus économes dont l'étiquette énergétique avant travaux est F ou G, et dont l'étiquette après travaux est E ou mieux) ; - Bonus BBC (1 500 € en complément pour les logements dont l'étiquette énergétique après travaux est A ou B).
du	<p>Travaux réalisés par une entreprise « reconnue garant de l'environnement » (RGE) commencés moins de 3 mois avant l'émission de l'offre de prêt :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Isolation thermique de la toiture ; - Isolation thermique des murs donnant sur l'extérieur ; - Isolation thermique des fenêtres et portes donnant sur l'extérieur ; - Isolation des planchers bas ; - Installation ou remplacement d'un chauffage ou d'une production d'eau chaude sanitaire ; - Installation d'un chauffage utilisant une source d'énergie renouvelable ; - Installation d'une production d'eau chaude sanitaire utilisant une source d'énergie renouvelable ; Mise en conformité des fosses septiques... 	Plafond entre 10 000 € et 50 000 € en fonction de la nature et de l'ampleur des travaux.
ins et	<p>Coup de pouce « Rénovation performante d'une maison individuelle » : rénovation thermique globale des bâtiments relevant de la fiche d'opération standardisée BAR-TH-164 (mise en œuvre d'un bouquet de travaux optimal sur le plan technico-économique). Les travaux de rénovation globale des maisons individuelles doivent permettre d'atteindre une baisse de consommation conventionnelle annuelle en énergie primaire (sans déduction de la production d'électricité autoconsommée ou exportée) sur les usages chauffage, refroidissement et production d'eau chaude sanitaire d'au moins 55 %. Hors raccordement à un réseau de chaleur, les changements d'équipements de chauffage ou de production d'eau chaude sanitaire ne doivent pas conduire à :</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'installation de chaudières consommant du charbon ou du fioul ; ou - l'installation de chaudières consommant du gaz autres qu'à condensation ; ou - une hausse des émissions de gaz à effet de serre. 	<p>Coup de pouce « Rénovation performante d'une maison individuelle » : suivant la nature des travaux et les ressources du ménage. L'incitation financière s'établit aux valeurs minimales suivantes (exprimées en euros par MWh de consommation conventionnelle annuelle d'énergie finale économisée de la maison rénovée) :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Pour les opérations relatives à des bâtiments dont la consommation annuelle d'énergie primaire après travaux est inférieure ou égale à 110 kWh/m² : <ul style="list-style-type: none"> - 350 € / MWh pour les ménages modestes ; - 300 € / MWh pour les autres ménages ; 2. Pour les autres opérations : <ul style="list-style-type: none"> - 250 € / MWh pour les ménages modestes ; - 200 € / MWh pour les autres ménages.
al	<ul style="list-style-type: none"> - Factures d'énergie et achat de combustible. - Charges d'énergie incluses dans la redevance, si personne logée dans logement-foyer (EHPAD). - Certains travaux ou dépenses énergétiques pour le logement réalisés par un professionnel RGE. 	<p>Montant entre 48 € et 277 € par an.</p> <p>Valeur fixée en fonction du revenu fiscal de référence annuel (FRF) et de la composition du foyer en UC.</p>
ation e 6, nt	<p>Travaux d'amélioration de la performance énergétique du logement (ex : assainissement ou aménagement des surfaces habitables) de 20 % au moins de cette performance ou 30 % pour les logements individuels.</p> <p>Ou au moins 2 types de travaux parmi le changement de chaudière, l'isolation des combles, l'isolation des murs, le changement de production d'eau chaude, et l'isolation des fenêtres. Ou création de surface habitable nouvelle (exemple : balcon, terrasse ou garage).</p> <p>Exclusion des travaux modifiant ou enrichissant la décoration des surfaces habitables.</p> <p>Travaux facturés par une entreprise et représentant au moins 25 % du coût total de l'opération.</p> <p>Travaux obligatoirement terminés, au plus tard, le 31 décembre de la 2^e année suivant l'acquisition du logement.</p>	<p>Plafond des dépenses : 5 500 € par m² sans pouvoir dépasser 300 000 € par an.</p> <p>Taux fonction de la durée de location :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 6 ans : 12 % du prix du bien ; - 9 ans : 18 % du prix du bien ; - 12 ans : 21 % du prix du bien.

Et **Aurore-Emmanuelle Rubio**, avocat conseil en droit de l'énergie.
aurore-emmanuelle.rubio@cms-fl.com

Nom de l'aide	Objet de l'aide	Période d'application	Conditions d'attribution de l'aide	Opérations éligibles à l'aide	Montant de l'aide
Exonération de la taxe foncière pour les travaux d'économies d'énergie	Exonération temporaire accordée par certaines collectivités territoriales dans le cadre de la réalisation de travaux d'économies d'énergie dans le logement.	Logements achevés avant le 1 ^{er} janvier 1989 ayant fait l'objet de travaux en faveur de la réalisation d'économies d'énergie. Logements neufs achevés à compter du 1 ^{er} janvier 2009 atteignant un certain niveau de performance énergétique globale.	Dépenses liées à des équipements, matériaux ou appareils fournis et installés par une même entreprise (avec facture) et non par le particulier lui-même. Logements titulaires du label « bâtiment basse consommation énergétique, BBC 2005 »	- Acquisition de matériaux d'isolation thermique ou d'appareils de régulation de chauffage ; - Equipements sources d'énergies renouvelables ou des pompes à chaleur ; - Raccordement à un réseau de chaleur alimenté en majorité par des énergies renouvelables ou une installation de cogénération ; - Equipements de récupération et de traitement des eaux pluviales ; - Appareils de régulation de chauffage ou fournissant de N24 chaude sanitaire fonctionnant à l'énergie hydraulique ; - Installations permettant de récupérer les eaux de pluie nécessaires aux besoins de l'habitation. Montant des dépenses exposées par logement supérieur à : - 10 000 € TTC au cours de l'année précédant la 1 ^{ère} année d'application de l'exonération ; ou - 15 000 € TTC au cours des 3 dernières années précédant la 1 ^{ère} année d'application de l'exonération.	Taux d'exonération compris entre 50 % et 100 %.
TVA à taux réduit sur les travaux	Application d'un taux réduit de 5,5 % sur les travaux d'amélioration de la qualité énergétique	La loi de finances pour 2014 (loi 2013-1278 du 29 décembre 2013) a étendu le bénéfice du taux réduit de 5,5 % aux travaux d'amélioration de la qualité énergétique des logements achevés depuis plus de 2 ans à compter du 1 ^{er} janvier 2014 et pour une durée indéterminée.	Les locaux doivent être à usage d'habitation, achevés depuis plus de 2 ans. Ce régime s'applique aux logements à usage d'habitation c'est-à-dire aux : - Maisons individuelles ; - Logements situés dans des immeubles collectifs ; - Etablissements affectés à titre principal ou accessoire à l'hébergement collectif de personnes physiques, ainsi qu'aux logements de fonction. Il importe peu que les locaux soient nus ou meublés, occupés ou vacants et qu'il s'agisse d'une résidence principale ou d'une résidence secondaire. Le taux réduit s'applique quelle que soit la qualité du preneur des travaux et qu'il soit une personne physique ou une personne morale. Le preneur des travaux peut être : - Propriétaire occupant, bailleur ou syndicat de propriétaires ; - Locataire et occupant à titre gratuit ; - SCI. Le preneur doit remettre à chaque prestataire une attestation avant le commencement des travaux, qu'il a lui-même remplie, datée et signée. Cette attestation doit mentionner que : - L'immeuble est affecté à un usage d'habitation à l'issue des travaux et qu'il est achevé depuis plus de deux ans ; - Les travaux réalisés sur une période de deux ans au plus, ne conduisent ni à une surélévation du bâtiment ni à la production d'un immeuble neuf ; - Les travaux ont la nature de travaux d'amélioration de la qualité énergétique.	Le taux réduit s'applique aux travaux d'amélioration de la qualité énergétique qui portent sur la pose, l'installation, l'entretien (nettoyage, désinfection, dépannage et réparation des équipements) et la fourniture des matériaux, appareils et équipements éligibles à ce taux. Sont ainsi soumis au taux réduit de 5,5 % de la TVA, lorsqu'ils sont fournis et facturés par l'entreprise prestataire dans le cadre de la prestation de travaux qu'elle réalise, les équipements, matériaux ou appareils limitativement énumérés dans la liste fixée au 1 de l'article 200 quater du CGI, à savoir : - Les chaudières à condensation ; - Les chaudières à micro-cogénération gaz d'une puissance de production électrique inférieure ou égale à 3 kilowatt-ampères par logement ; - Les matériaux d'isolation thermique des parois opaques ou vitrées, de volets isolants ou de portes d'entrée donnant sur l'extérieur ; - Les matériaux de calorifugeage de tout ou partie d'une installation de production ou de distribution de chaleur ou d'eau chaude sanitaire ; - Les appareils de régulation de chauffage ; - Les équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable, à l'exception des équipements de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil, ou des pompes à chaleur, autres que air/air, dont la finalité essentielle est la production de chaleur ou d'eau chaude sanitaire ; - L'échangeur de chaleur souterrain des pompes à chaleur géothermiques ; - Les équipements de raccordement à un réseau de chaleur, alimenté majoritairement par des énergies renouvelables ou par une installation de cogénération.	Taux de TVA réduit de 5,5 %

Immobilier durable : un concept séduisant mais des constats décevants

S'il est communément admis que la fiscalité peut être un puissant outil au service de l'environnement, sa mise en œuvre est complexe et la situation actuelle peu convaincante. Nous avons cherché à identifier dans la législation fiscale en vigueur, en matière d'impôts sur les bénéfices et de TVA, l'existence de mesures destinées à favoriser ou à freiner les comportements vertueux en matière immobilière, notamment en matière de restructurations ou de réaffectations d'immeubles. Le constat est décevant.

Immobilier durable et TVA

S'agissant tout d'abord de la TVA, la question de son influence sur les comportements est généralement ramenée à un enjeu de taux.

Il est vrai qu'il s'agit d'un impôt sur la consommation et que le taux peut orienter les agissements, à condition toutefois qu'il se répercute dans les prix, ce dont les études récentes sur les taux réduits permettent de douter.

L'incidence du taux de la TVA est en outre quasiment nulle pour les entreprises bénéficiant d'un droit à déduction. Pour celles-ci, le coût final est le montant hors taxe de la dépense et la taxe est donc indifférente.

Il est alors plus approprié d'examiner si les règles régissant la TVA incitent à limiter la consommation et à favoriser le recyclage. La réponse est globalement négative. Cette taxe paraît plutôt neutre dans les choix relatifs aux travaux de restructuration des immeubles.

Rien ne semble en effet réellement favoriser la conservation des éléments existants à l'occasion de travaux au regard de la TVA. La mise au rebut est dispensée de toute régularisation de la taxe antérieurement déduite et il n'est pas pénalisant (ni avantageux) de démolir plutôt que de conserver.

La même conclusion s'impose pour le choix des nouveaux matériaux, dont la charge de TVA est identique qu'ils soient issus du recyclage ou non.

L'ampleur et la nature des travaux ont toutefois une incidence forte, car elles peuvent emporter création d'un immeuble neuf, avec un régime de mutation très différent de celui d'un immeuble ancien.

Il est ainsi fréquent que les opérateurs immobiliers procédant à une restructuration prennent en compte ce critère et se trouvent incités à alourdir le programme de travaux en vue d'atteindre cette qualification en immeuble neuf. A cet égard, la TVA peut jouer un rôle contraire aux intérêts environnementaux.

Son importance doit néanmoins être relativisée, car les critères de qualification sont spécifiques et certains d'entre eux permettent de produire un immeuble neuf en réalisant des travaux relativement limités. Par exemple, des travaux portant uniquement sur des éléments de second-œuvre peuvent suffire.

La situation pourrait néanmoins être facilement améliorée dans des cas particuliers. Par exemple, dans son interprétation des dispositions légales, l'administration considère qu'il est nécessaire de procéder au démontage de la façade ancienne avant d'en remettre une neuve pour produire un immeuble neuf. Elle refuse de reconnaître le même effet à des travaux d'isolation par l'extérieur, ce qui incite à des destructions fondamentalement inutiles.

Cela montre que la prise en compte des enjeux environnementaux dans les commentaires de l'administration fiscale pourrait, à elle seule, conduire à des résultats intéressants.

Si l'on mène le raisonnement à son terme, ce n'est pas réellement la TVA qui induit ce comportement, mais plutôt le régime des droits de mutation qui s'attache à la même qualification en immeuble neuf. La vente d'un immeuble ancien peut en effet être taxée à la TVA sur option du vendeur, conduisant à une situation comparable à celle d'un immeuble neuf. Les droits d'enregistrement sont en revanche très différents : les mutations d'immeubles anciens étant taxées à un taux plus élevé de plus de 5 %.

Immobilier durable et impôt sur les sociétés : absence de politique d'incitation pour les entreprises

En matière d'impôt sur les sociétés (et de bénéfices industriels et commerciaux), le

« S'il est communément admis que la fiscalité peut être un puissant outil au service de l'environnement, sa mise en œuvre est complexe et la situation actuelle peu convaincante. »



Par **Gaëtan Berger-Picq**, avocat associé en fiscalité. Il conseille et assiste les entreprises, notamment en immobilier, dans l'ensemble des sujets relatifs à la TVA et à la taxe sur les salaires ainsi que dans le suivi et la gestion des contrôles et contentieux fiscaux.
gaetan.berger-picq@cms-fl.com



Et **Richard Foissac**, avocat associé en fiscalité. Il traite notamment des dossiers d'acquisition et de restructuration de groupes immobiliers cotés ou non cotés et les conseille sur leurs opérations. Il est chargé d'enseignement en droit fiscal aux Universités Paris I Panthéon-Sorbonne et Nice Sophia-Antipolis.
richard.foissac@cms-fl.com

constat peut être fait d'une absence objective à ce jour de politique d'incitation des entreprises à s'engager dans l'immobilier durable.

Il faut rappeler en effet que si le dispositif fiscal français contenait différents régimes d'amortissement exceptionnel, et donc de régimes incitatifs, ces derniers ont été soit expressément abrogés soit, d'une portée temporaire, non prorogés. On peut citer ainsi à titre d'exemples l'ancien 39 AB du Code général des impôts (CGI) qui permettait l'amortissement exceptionnel sur douze mois des matériels destinés à économiser l'énergie et des équipements de production d'énergies renouvelables acquis ou fabriqués avant le 1er janvier 2011 ou bien encore les anciens articles 39 quinquies E et 39 quinquies F du CGI qui prévoyaient (i) un amortissement exceptionnel ouvert aux entreprises qui construisaient ou faisaient construire des immeubles destinés à l'épuration des eaux industrielles, en conformité avec les dispositions de la loi 64-1245 du 16 décembre 1964 modifiée, (ii) un amortissement exceptionnel pour les entreprises qui construisaient ou faisaient construire des immeubles destinés à lutter contre la pollution atmosphérique, satisfaisant aux obligations prévues par la loi 61-842 du 2 août 1961 modifiée et par la loi 96-1236 du 30 décembre 1996 sur l'air et l'utilisation rationnelle de l'énergie.

D'autres dispositifs existent certes mais ils sont soit réservés aux personnes physiques soit « transversaux » (voir en ce sens notamment la pratique des certificats d'économies d'énergie).

Rien ne favorise ainsi le choix que pourrait faire une entreprise d'engager des travaux d'amélioration par exemple des sols.

En effet si le coût des travaux d'agencement et d'aménagement de terrain constitue généralement un élément du coût de revient d'une immobilisation (il est ainsi incorporé

« En matière d'impôt sur les sociétés (et de bénéficiaires industriels et commerciaux), le constat peut être fait d'une absence objective à ce jour de politique d'incitation des entreprises à s'engager dans l'immobilier durable. »

au coût d'origine des constructions et peut donc être déduit par voie d'amortissement lorsque les travaux en cause s'apparentent à des opérations de construction ou constituent des aménagements indissociables des travaux de fondation d'un bâtiment (CE 30-4-1975 n° 93770)), il en va différemment des dépenses ayant pour objet la modification de la conformation d'un terrain sans lien avec une opération de construction qui s'incorporent alors au prix de revient du terrain et ne bénéficient d'aucune régime de déductibilité spécifique. Tel est le cas par exemple des travaux forestiers qui apportent une amélioration permanente aux sols ou bien encore des dépenses correspondant à l'aménagement de talus ou de remblais, qui ne sont donc pas amortissables.

De la même façon, les coûts de démantèlement qui s'entendent des frais à supporter pour la remise en état d'un site, la dépollution ou la déconstruction d'une usine, ou encore l'enlèvement de déchets qui incombent à certaines entreprises en raison de leur activité et d'obligations législatives, réglementaires ou contractuelles, ne peuvent être provisionnés en franchise d'impôt, l'article 39 ter C du CGI, prévoyant ainsi que la provision constituée pour couvrir ces coûts de démantèlement n'est pas déductible mais donne lieu à la constitution d'un actif, qui sera alors uniquement amorti sur la durée d'utilisation de l'immobilisation concernée. Enfin les règles fiscales ne contiennent aucune mesure de nature à privilégier ou

pénaliser les entreprises dans leurs choix de restructurer des immeubles existants plutôt que de les détruire pour les reconstruire puisque (i) lorsqu'un immeuble a été spécialement acquis en vue d'être démoli et remplacé par une construction nouvelle, au motif que l'achat et la démolition constituant deux éléments d'un projet unique, le prix d'achat de l'immeuble détruit et les frais de démolition constituent alors un élément du prix de revient du nouvel ensemble immobilier (ii) lorsque l'immeuble démoli figurait précédemment à l'actif de l'entreprise, la valeur comptable résiduelle du bâtiment détruit constitue, selon le Conseil d'Etat qui a au demeurant infirmé la doctrine administrative, une perte déductible des résultats imposables, CE 16-6-1999 n° 177954, 9^e et 8^e s.-s., min. c/ Parmentier. ■

L'incitation à la lutte contre la pollution industrielle : un voile de fumée

Il en va de certaines exonérations fiscales comme des espèces menacées, elles disparaissent si on n'y prend garde. Le sort de l'exonération partielle des installations d'antipollution en fiscalité locale en est malheureusement un bon exemple.

Il paraît logique que, confronté à l'accumulation des rapports alarmant sur l'urgence environnementale, le législateur se soit emparé de cette problématique pour promouvoir les investissements en faveur de la lutte contre la pollution surtout dans le domaine sensible de l'industrie.

Cette question revêt une résonance toute particulière en matière de fiscalité locale des locaux industriels dès lors que leurs bases de taxe foncière et de cotisation foncière des entreprises (CFE) sont calculées en appliquant un coefficient au prix de revient de leur immobilisations foncières.

Chaque investissement foncier entraînant une augmentation des bases imposables, nous pouvons comprendre que les industriels n'aient que peu de marge de manœuvre pour financer des installations antipollution qui, si elles sont vertueuses, n'en sont pas moins extrêmement coûteuses. Cette mécanique n'incite pas ces industriels à aller au-delà des nombreuses dépenses environnementales déjà imposées par le cadre réglementaire.

Sur le dispositif légal d'incitation aux investissements antipollution

Bien conscient de cette situation, le législateur a introduit dès 1992 les dispositions de l'article 1518 A du Code général des impôts qui prévoient que les valeurs locatives qui servent à l'établissement des impôts locaux des installations destinées à la lutte contre la pollution des eaux et de l'atmosphère sont prises en

« Les nouvelles installations antipollution ne bénéficient plus d'aucun abattement depuis plus de 10 ans. »

compte à raison de la moitié de leur montant. Les collectivités territoriales ont, par ailleurs, la faculté de porter cette réduction à 100 %.

Les installations visées s'entendent non seulement des bâtiments proprement dits mais également des matériels, immeubles par destination, ainsi que des matériels reposant sur des fondations spéciales faisant corps avec l'immeuble. Il doit s'agir d'installations destinées à l'épuration des eaux industrielles et à la lutte contre la pollution atmosphérique et les odeurs ou destinées à économiser l'énergie ou à réduire le niveau acoustique d'installations existantes.

S'agissant des immobilisations acquises avant 2002, cet abattement était conditionné au fait qu'elles aient effectivement fait l'objet de l'amortissement exceptionnel sur 12 mois prévu à l'article 39 AB ou à l'article 39 quinquies DA du CGI. A compter de 2002, le champ de la réduction a été élargie, car elle n'est plus subordonnée qu'à la simple éligibilité à ce dispositif, quand bien même son pro-

priétaire n'aurait pas opté pour ce mode d'amortissement.

Absence d'abattement sur les installations antipollution postérieures à 2010

Nous aurions pu louer le bon sens de cette mesure volontariste si elle n'avait pas été corrélée au champ d'application de l'amortissement exceptionnel. En effet, ironie de l'histoire, les installations visées par l'article 1518 A ne sont plus éligibles à l'amortissement exceptionnel depuis le 1^{er} janvier 2011.

C'est ainsi que, de fait, les nouvelles installations antipollution ne bénéficient plus d'aucun abattement depuis plus de 10 ans.

Cette réduction qui ne subsiste que pour les seuls investissements antérieurs à 2011, est ainsi relégué à l'état de fossile fiscal privé de toute substance. Curieusement, il semble que cette véritable extinction programmée n'ait émue personne.

A l'heure où le GIEC a lancé un funeste compte à rebours triennale, il serait grand temps de redonner une portée réelle à cette exonération en la déconnectant de l'amortissement exceptionnel et en faisant une mesure strictement autonome.

On ne peut qu'inciter les industriels et leurs fédérations à se mobiliser en ce sens en vue de la prochaine loi de finances, cette mesure pouvant naturellement s'inscrire dans le cadre de la future « planification écologique » annoncée pour ce nouveau quinquennat. ■



Par **Alexis Bussac**, avocat conseil en fiscalité.
Il intervient tant en conseil qu'en contentieux particulièrement en matière de fiscalité locale.
alexis.bussac@cms-fl.com

Immeubles insuffisamment isolés : quels enjeux en termes de valorisation et de taxation ?

Les règles issues de la loi énergie-climat du 8 novembre 2019 prévoient des obligations renforcées en termes de performance énergétique, notamment à l'attention des propriétaires bailleurs. Rappelons brièvement l'impossibilité conditionnelle, sauf exceptions (historiques ou architecturales), d'augmenter le loyer (à compter de 2021), l'obligation de réaliser un audit énergétique (à compter de 2022) puis l'interdiction de mise en location à compter de 2023 (logements classés G) ou 2028 (logements classés F).

Ces restrictions vont nécessairement entraîner des conséquences sur la valeur et l'usage des biens considérés avec des incidences fiscales qui ont pu ne pas être anticipées.

En matière de revenus locatifs

La probable minoration de la valeur locative, et donc des revenus et du rendement, des logements n'ayant pas bénéficié des travaux d'isolation prévus, devrait mécaniquement entraîner une minoration de la base imposable corrélative.

Cependant, si les charges supportées (notamment les impôts locaux et les frais de copropriété) n'évoluent pas de manière corrélée, certains bailleurs pourraient se retrouver en situation de constater des pertes structurelles dont la prise en compte et le traitement fiscal sont susceptibles de donner lieu à discussions.

En matière de droits d'enregistrement

La valeur vénale des biens immobiliers sert d'assiette aux droits exigibles en cas de cession (vente, apport), aux droits de mutation à titre gratuit (donation ou succession) ou à l'imposition de la fortune immobilière (IFI).

En cas de vente et du fait des mesures d'informations imposées par la loi en matière de performance énergétique et de travaux obligatoires ou prévisibles, la baisse de valeur résultant des contraintes

« La vacance involontaire est plus largement admise en matière de taxe annuelle sur les logements vacants (TLV). »

ou baisse de valeur locative devrait généralement être admise.

La justification et la quantification d'une telle baisse peut en revanche s'avérer davantage complexe en cas d'apport, de transmission à titre gratuit ou au titre de l'IFI dans la mesure où les mutations comparables généralement retenues pour contrôler et, le cas échéant, discuter les valeurs déclarées comportent peu de détails sur de telles caractéristiques. Les contribuables seront fortement incités à réunir et conserver les justificatifs pertinents.

En matière de taxe foncière ou de taxe sur les locaux vacants

En matière de taxe foncière, les propriétaires peuvent, obtenir le dégrèvement de la taxe foncière en cas de vacance d'au moins trois mois de leurs locaux à condition qu'elle soit indépendante de la volonté du contribuable.

Or, l'interdiction de mise en location risque de ne pas satisfaire à cette dernière condition si l'absence de travaux n'est pas liée à une impossibilité technique ou juridique de les réaliser. Il a ainsi été jugé que les difficultés financières rencontrées par un propriétaire ne permettent pas de regarder la vacance du bien comme indépendante de sa volonté.

Il n'est pas certain que la multiplication des situations insolubles liée à cette contrainte nouvelle puisse conduire à une évolution de cette analyse.

La vacance involontaire est plus largement admise en matière de taxe annuelle sur les logements vacants (TLV).

Ne sauraient en effet être assujettis à la TLV les logements qui ne pourraient être rendus habitables qu'au prix de travaux importants. L'administration admet que cette condition est remplie lorsque le montant des travaux nécessaires excède 25 % de la valeur vénale réelle du logement. Il reste à avoir la confirmation que les travaux d'isolation ouvrent bien droit à cette exonération.

Ces différents sujets donneront vraisemblablement lieu à des discussions et procédures dans les années à venir compte tenu de l'impossibilité pratique de rénover à aussi bref délais des biens immobiliers nombreux et dont les situations matérielles ou juridiques peuvent s'avérer particulièrement diverses. ■



Vers un sauvetage des clauses d'indexation à la hausse dans les baux commerciaux

La question de la validité des clauses d'indexation ne variant qu'à la hausse a fait couler beaucoup d'encre en raison des nombreuses décisions qui réputaient non écrites ces clauses. La sanction est particulièrement lourde puisque la clause d'indexation, réputée ne pas exister, ne produit aucun effet pour l'avenir et que bailleur doit restituer les loyers versés en application de ladite clause. Cette question constitue donc un point de vigilance particulièrement en cas de vente d'immeuble compte tenu de l'importance de ses conséquences. Toutefois, la jurisprudence récente va vers un assouplissement de la sanction. Possibilité d'un réputation non écrit partiel

Rappelons qu'après de nombreux arrêts contradictoires des juges du fond, la 3^e chambre civile de la Cour de cassation avait estimé en 2016, par une interprétation très libre des dispositions légales, qu'« est nulle une clause d'indexation qui exclut la réciprocité de la variation et stipule que le loyer ne peut être révisé qu'à la hausse ». Elle en avait déduit que « la clause devait être, en son entier, réputée non écrite » en raison du « caractère essentiel de l'exclusion d'un ajustement à la baisse du loyer à la soumission du loyer à l'indexation » (3^e civ. 14 janvier 2016, n°14-24.681).

Puis, la 3^e chambre civile est venue infléchir sa position en jugeant qu'en présence d'une clause d'indexation divisible, seule la stipulation qui crée la distorsion prohibée est réputée non écrite. Cette évolution a permis de sauver les clauses d'indexation des baux, expurgées des stipulations qui créent la distorsion prohibée, dans deux hypothèses :

« En pratique, les parties (...) devront veiller lors de la rédaction du bail à rédiger une clause d'indexation divisible. »

l'hypothèse d'une distorsion lors de la seule première indexation (3^e civ. 29 novembre 2018, n°17-23.058 ; 3^e civ. 6 février 2020, 18-24.599 ; 3^e civ. 17 février 2022, n°20-20.463) ;

l'hypothèse où la stipulation prohibée était située dans un paragraphe distinct (3^e civ. 11 mars 2021, n°20-12.345 ; 3^e civ. 30 juin 2021, n° 19-23.038) ou une phrase distincte (3^e civ. 12 janvier 2022, n°21-11.169).

Aujourd'hui, à propos d'un arrêt qu'elle a rendu le 12 janvier 2022 (n°21-11.169), la 3^e chambre civile de la Cour de cassation précise sa position. Dans sa lettre n°6 de février 2022, elle invite les juges du fond, au titre de leur pouvoir souverain d'appréciation, à rechercher, de manière objective, si la stipulation prohibée peut être retranchée sans porter atteinte à la cohérence de la clause et au jeu normal de l'indexation, pour déterminer si la clause d'indexation doit être, ou non, réputée non écrite en son entier.

En pratique, les parties souhaitant encadrer le jeu de l'indexation, notamment en période d'inflation, devront veiller lors de la rédaction du bail à rédiger une clause d'indexation divisible.

Clarification de la restitution des sommes indument perçues

Par ailleurs, on a pu percevoir une divergence au sein de la 3^e chambre civile sur

la portée de la restitution des sommes indument perçues.

Ainsi, classiquement, le calcul des restitutions s'opérait sur la base du loyer d'origine (Cass. 3^e civ. 12 mai 2016, n°15-16.285). Cette solution est logique dans la mesure où la clause d'indexation réputée non écrite doit être considérée comme n'ayant jamais existé.

Pourtant, la même 3^e chambre civile de la Cour de cassation a affirmé, dans deux arrêts rendus dans la même affaire les 6 juillet 2017 (n°16-16.426) et 4 mars 2021 (n°19-12.564) que le loyer à prendre en compte pour le calcul du loyer applicable était le loyer acquitté à la date du point de départ de la prescription.

La 3^e chambre civile semble néanmoins être revenue sur cette confusion entre l'action en répétition de l'indu soumise à la prescription quinquennale et la sanction d'une stipulation réputée non écrite, laquelle doit être considérée comme n'ayant jamais existé. Dans sa lettre n°6 de février 2022, elle réaffirme très clairement que, dans l'hypothèse où la clause d'indexation est éradiquée en totalité, la restitution portera sur la totalité des sommes versées par le preneur au titre de l'indexation et ajoute que l'indexation est censée n'avoir jamais existé, de sorte que le loyer restera pour l'avenir figé à son montant initial. ■



Par **Géraldine Machinet**, avocat conseil en droit immobilier. Elle intervient tant en conseil qu'en contentieux, notamment en matière de baux commerciaux.
geraldine.machinet@cms-fl.com



Et **Jean Hentgen**, avocat en droit immobilier. Il intervient tant en conseil qu'en contentieux, notamment en matière de baux commerciaux.
jean.hentgen@cms-fl.com

Contraintes fiscales en matière de délais d'achèvement : point sur les dernières tolérances

En matière de constructions immobilières la problématique n'est pas seulement de respecter des engagements contractuels pris à l'égard des acquéreurs, mais aussi d'éviter la remise en cause d'un éventuel avantage fiscal, pour le promoteur comme pour l'investisseur. L'Administration vient d'apporter une souplesse, toutefois pas encore transposable de plein droit à tous les dispositifs.

Les crises successives (mouvements sociaux, Covid-19, pénuries), combinées au renforcement de contraintes réglementaires du secteur, n'ont pour autant pas conduit le législateur à revoir les exigences légales de délais s'agissant de nombreux dispositifs fiscaux.

Les interruptions et retards de chantier présentent souvent un enjeu fiscal non négligeable chaque fois que l'une ou l'autre des parties concernées (vendeur du terrain, acquéreur promoteur ou marchands de biens, investisseur particulier) a pu bénéficier d'un allègement fiscal (droits de mutation, taux réduit d'IS, crédit d'impôt Pinel ou Censi-Bouvard, etc.).

En fonction des dispositifs, les opérateurs peuvent être contraints de solliciter des rescrits au cas par cas, en justifiant de contraintes externes et en s'exposant à un aléa quant aux chances de succès de leur demande selon les critères retenus par les services fiscaux compétents.

S'appuyant sur les dispositions de l'Ordonnance du 25 mars 2020 destinée à proroger certains délais pendant la période d'urgence sanitaire, la doctrine administrative (BOI-DJC-COVID19-10-20200624 n°80 et suiv.) avait prévu, en matière fiscale, une suspension de certains délais imposés aux contribuables pour se conformer à des prescriptions de toute nature. Ont été visés les délais qui n'avaient pas expiré avant le 12 mars 2020. Ils étaient, à cette date, suspendus jusqu'à la fin de la période « juridiquement neutralisée » c'est-à-dire jusqu'au 23 juin 2020.

« C'est ainsi qu'une prorogation de 261 jours du délai d'achèvement, en sus du délai de 104 jours, a été accordée par la doctrine administrative en date du 2 mars 2022 (IR - DJC - Dispositif « Pinel »). Mais cette mesure ne concerne que le seul délai « Pinel » de trente mois prévu au C du I de l'article 199 novovicies du Code général des impôts. »

Les contribuables concernés étaient donc déjà en mesure de bénéficier d'une prorogation de leur délai à hauteur de 104 jours calendaires et ce pour ce qui concerne de la plupart des dispositifs fiscaux applicables.

Eu égard à la persistance des pénuries d'approvisionnement et compte tenu des nombreux impacts collatéraux qui vont au-delà de cette seule période, on pouvait espérer qu'une prorogation de cette mesure soit adoptée, et ce indépendamment des reports pouvant être individuellement accordés par exemple par voie de rescrit. A ce stade le législateur n'est toujours pas intervenu mais l'administration fiscale vient de faire un pas.

C'est ainsi qu'une prorogation de 261 jours du délai d'achèvement, en sus du délai de 104 jours, a été accordée par la doctrine administrative en date du 2 mars 2022 (IR - DJC - Dispositif « Pinel »). Mais cette mesure ne concerne que le seul délai « Pinel » de trente mois prévu au C du I de l'article 199 novovicies du Code général des impôts.

En conséquence, ce délai légal qui n'avait pas expiré avant le 12 mars 2020 pour un investissement éligible au crédit d'impôt Pinel est prorogé d'une période totale de 365 jours.

Les contribuables qui ont signé leur acte de VEFA préalablement à cette date bénéficient donc d'une prorogation du délai d'achèvement « Pinel » d'une année.

Les contribuables ayant signé leur acte de VEFA postérieurement au 12 mars 2020, mais préalablement au 12 mars 2021, bénéficient d'une prorogation égale à la durée entre la date de signature de l'acte et le 12 mars 2021.

Bien entendu, s'il s'avérait que dans certaines situations complexes, le complément ainsi accordé n'était pas suffisant, cette tolérance n'exclut pas la possibilité de solliciter un délai complémentaire par voie de rescrit.

En tout état de cause il serait opportun que cette mesure, pour l'heure limitée au dispositif Pinel, soit étendue à l'ensemble des dispositifs fiscaux soumis à des contraintes d'achèvement. ■



Par **Christophe Frionnet**, avocat associé en fiscalité. Il conseille notamment les entreprises dans l'ensemble de leurs opérations. Il est chargé d'enseignement en matière de fiscalité immobilière à l'Université Paris I Panthéon-Sorbonne.
christophe.frionnet@cms-fl.com

Nouveau trouble dans le régime de neutralisation de la TVA prévu à l'article 257 bis du CGI

En matière immobilière, la neutralisation de la TVA prévue à l'article 257 bis du Code général des impôts (CGI) s'applique aux cessions d'immeubles attachés à une activité de location immobilière avec reprise ou renégociation des baux en cours, intervenant entre deux bailleurs redevables de la TVA au titre de cette activité, dès lors que ces cessions s'inscrivent dans une logique de transmission d'entreprise ou de restructuration réalisée au profit d'une personne qui entend exploiter l'universalité transmise (RES n° 2006/34 - 12/09/2006).

L'activité hôtelière est une activité locative particulière

La levée d'option d'achat d'un crédit-bail immobilier par un exploitant hôtelier qui entend conserver l'actif et y poursuivre son activité pose ainsi la question de l'application de ce dispositif. En effet, même si l'hôtellerie et le crédit-bail sont des activités différentes, elles s'analysent toutes deux comme des locations au regard de la TVA et il n'est pas exigé, selon la jurisprudence, que l'activité transmise soit poursuivie à l'identique.

L'Administration a d'ailleurs admis que la neutralisation couvre la situation dans laquelle un immeuble, loué dans le cadre d'un contrat de crédit-bail immobilier soumis à la TVA, est cédé au crédit-preneur lors de sa levée d'option d'achat et que celui-ci, qui affectait l'immeuble à une activité de sous-location taxée, entend continuer à affecter l'immeuble à une telle activité locative soumise à la TVA (RES n° 2018/01 - 3/01/2018).

« Le pari était risqué, il est perdu et la perte dépasse la mise. »

La situation de l'hôtelier crédit-preneur semble comparable, l'exploitation de l'hôtel s'analysant, du point de vue de la TVA, comme une sous-location avec services. Un doute existait toutefois lorsque l'hôtelier exploite aussi d'autres activités, comme la restauration, car l'Administration exclut en principe le dispositif de neutralisation pour les immeubles qui ne sont pas entièrement affectés à une activité locative (RES n° 2008/4 - 4/03/2008).

Le pari fait sur l'incidence des activités annexes

La question posée par le député Romain Grau avait pour objet de lever ce doute et de faire admettre dans ce cas l'application du régime de dispense de TVA (QE n°35808, JOAN 5 avril 2022, p. 2249), faisant manifestement le pari que l'Administration reviendrait sur sa position de mars 2008, réservant la dispense aux transmissions d'immeubles entièrement affectés à la location, ou qu'elle accepterait de traiter les autres activités de l'hôtelier comme de simples accessoires de l'hébergement.

Le pari était risqué, il est perdu et la perte dépasse la mise.

La réponse qui emporte tout et sème le doute

La réponse du Ministre rejette en effet globalement l'idée même d'une application de l'article 257 bis du CGI dans le cas où le

crédit-preneur conserve l'immeuble, même sans activité annexe à l'hébergement. La levée d'option par le crédit-preneur est alors considérée comme la « simple acquisition d'une immobilisation affectée à son activité préexistante d'exploitant hôtelier ». Cette conclusion trouble profondément l'appréciation des conditions d'application du régime de l'article 257 bis du CGI, car on ne comprend a priori pas comment l'articuler avec la solution issue du rescrit de 2018 précité. Dans les deux situations tranchées par l'administration, en 2018 et en 2022, l'activité du crédit-preneur préexistait à la levée d'option d'achat et était poursuivie après. Cet élément initialement indifférent serait désormais un obstacle au régime des transmissions d'universalités de biens.

La réponse ministérielle crée un risque de redressement des crédits-bailleurs qui ont placé certaines levées d'option d'achat en suspension de taxe, alors que le crédit-preneur a conservé l'immeuble pour y poursuivre une activité hôtelière, même sans restaurant ou activité annexe. Elle interroge enfin sur sa portée, car il n'est pas évident de savoir si elle doit être cantonnée au cas particulier de l'hôtellerie.

Les demandes de rescrits particuliers ont décidément de beaux jours devant elles s'agissant du régime de l'article 257 bis du CGI. ■

Par **Gaëtan Berger-Picq**, avocat associé en fiscalité.
gaetan.berger-picq@cms-fl.com



Et **Alexandra Lherminé**, avocate en fiscalité.
Elle conseille et assiste les entreprises dans le suivi et la gestion de contrôles fiscaux et de contentieux en matière de TVA et de taxe sur les salaires.
alexandra.lhermine@cms-fl.com

Enjeux sociaux et environnementaux : une entreprise commettrait-elle un acte anormal de gestion en respectant la loi ?

Introduit par la loi « PACTE » du 22 mai 2019, le second alinéa de l'article 1833 du Code civil dispose que « *la société est gérée dans son intérêt social, en prenant en considération les enjeux sociaux et environnementaux de son activité* ». Une prise de position de Bercy indique cependant que l'engagement d'actions socialement ou écologiquement responsables ne justifierait pas, en soi, la déduction des dépenses réalisées du résultat imposable.

La réponse ministérielle Bascher (JO Sénat du 15 février 2022, n°25359) énonce que constituerait un acte anormal de gestion l'acte par lequel une entreprise déciderait de *s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt, c'est-à-dire sans en tirer de contrepartie réelle et proportionnée*.

Le principe énoncé, fondé sur l'objet lucratif d'une société commerciale, ne surprend pas mais son application laisse perplexe. Aucune disposition du Code Général des Impôts ne permet de limiter l'objet et l'intérêt d'une entreprise d'une manière plus stricte que la réglementation fixée à ce titre par le Code civil et le Code

de commerce. En outre, les dispositions environnementales et sociales en cause font déjà l'objet de nombreuses mesures impératives s'imposant aux entreprises. L'article 1833 du Code civil ne fait qu'imposer une obligation de précaution plus large qui ne diffère pas réellement dans ses objectifs des mesures plus spécifiques en vigueur, pour certaines depuis peu (à titre d'exemple l'interdiction de détruire les stocks d'inventus ce qui peut conduire à des dons).

En pratique, la contestation des dépenses engagées sur le fondement de l'acte anormal de gestion concerne essentiellement

des opérations profitant à des actionnaires, dirigeants ou entités liées ; il serait souhaitable que l'Administration respecte les conséquences des actes des entreprises qui, sans nécessairement l'enrichir directement, sont fondés sur le respect d'une réglementation imposée pour promouvoir l'intérêt général.

Ne serait-ce pas, au demeurant, reconnaître que l'intérêt collectif lié aux enjeux sociaux et environnementaux se superpose mais ne s'oppose pas à l'intérêt *individuel* – notamment d'une société – de chaque membre de ce collectif ? ■

16

Par **Pierre Carcelero**, avocat associé en fiscalité.
pierre.carcelero@cms-fl.com



Et **Frédéric Gerner**, avocat associé en fiscalité.
Il intervient tant en matière de conseil que de contentieux dans les questions relatives aux impôts directs, notamment celles liées aux restructurations intragroupes et à l'immobilier.
frederic.gerner@cms-fl.com

CMS Francis Lefebvre

2 rue Ancelle 92522 Neuilly-sur-Seine Cedex
T +33 1 47 38 55 00
cms.law/fl

 [linkedin.com/company/cms-francis-lefebvre-avocats](https://www.linkedin.com/company/cms-francis-lefebvre-avocats)

 @cms_fl

Option Finance

Supplément du numéro 1656 du Lundi 23 mai 2022
Option Finance - 10, rue Pergolèse 75016 Paris - Tél. 01 53 63 55 55
SAS au capital de 2 043 312 € RCB Paris 343256327 -
Directeur de la publication : Jean-Guillaume d'Ornano
Service abonnements : 10, rue Pergolèse 75016 Paris - Tél. 01 53 63 55 58
Fax : 01 53 63 55 60 - Email : abonnement@optionfinance.fr
Impression : Megatop - Naintre - Origine du papier : Glückstadt, (Allemagne) - Taux de fibres recyclées : 100 %, Certification PEFC,
Impact sur l'eau Ptot : 0,004 kg/tonne -
N° commission paritaire : 0922 T 83896

