RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-CHAMP-30-20-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 08/10/2012

RFPI – Revenus fonciers - Champ d'application - Personnes concernées - Sociétés

Positionnement du document dans le plan :

RFPI - Revenus fonciers et profits du patrimoine immobilier
Revenus fonciers - Champ d'application
Titre 3 : Personnes concernées
Chapitre 2 : Sociétés

Sommaire :

I. Sociétés transparentes
A. Sociétés concernées
B. Situation des associés
1. Associés considérés comme personnellement propriétaires.
2. Imposition des associés
C. Obligations déclaratives
1. Déclaration d'existence
2. Déclaration de résultats par la société
3. Déclaration de revenus fonciers par l'associé
4. Dispense de déclaration de l'associé
II. Sociétés translucides
A. Sociétés concernées
1. Sociétés soumises au régime des sociétés de personnes
a. Exclusion des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.
b. Sociétés soumises au régime des sociétés de personnes
2. Situation des associés
B. Rémunérations versées aux gérants
1. Gérant associé
2. Gérant non associé
C. Obligations déclaratives
1. Déclaration d'existence.
2. Déclaration de résultats par la société.
3. Dispense de déclaration de la société.
4. Déclaration des revenus fonciers par les associés.
5. Dispense de dépôt de déclaration de revenus fonciers.

1

Lorsqu'un immeuble appartient à une société, les modalités d'imposition des revenus qu'elle perçoit diffèrent selon que cette personne morale bénéficie ou non du régime dit de la transparence fiscale.

I. Sociétés transparentes

10

Les membres des sociétés dotées de la transparence fiscale au sens de l'article 1655 ter du code général des impôts (CGI) sont considérés, sur le plan fiscal, comme personnellement propriétaires des locaux à la jouissance desquels leurs actions ou parts sociales leur donnent vocation. En conséquence, ces associés sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, suivant le cas, pour la part des revenus sociaux correspondant à leurs droits dans la société.

A. Sociétés concernées

20

Les sociétés dotées de la transparence fiscale au sens de l'article 1655 ter du CGI s'entendent de celles qui, quelle que soit leur forme juridique, ont pour unique objet :

- soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance ;

- soit la gestion de ces mêmes biens après division ;

- soit la location pour le compte d'un ou plusieurs de leurs membres de tout ou partie des biens susvisés appartenant à chacun de ces membres.

30

Aucune distinction n'est faite selon l'origine des immeubles, leur ancienneté, leur nature, l'usage auquel ils sont affectés, et le procédé utilisé pour les faire entrer dans le patrimoine de la société. En particulier :

- il peut s'agir indifféremment d'immeubles affectés soit à l'habitation, soit à des usages commerciaux, industriels ou professionnels ;

- les bâtiments peuvent avoir été soit construits par la société elle-même, soit acquis par elle en vertu d'un acte juridique quelconque (acquisition à titre onéreux ou gratuit, échange, apport en société, attribution à titre de partage, exercice du droit d'accession, etc.).

40

Les sociétés renoncent formellement à utiliser ou exploiter elles-mêmes leurs immeubles. Elles s'obligent à en réserver la jouissance à leurs membres et à leur en attribuer la propriété soit à l'expiration du pacte social, soit par voie de partage partiel en cours de société.

Cette vocation reconnue aux associés implique l'insertion dans les statuts ou dans un règlement intérieur de dispositions tendant à répartir les actions ou parts sociales en groupes indivisibles, et à fractionner les immeubles sociaux en lots également indivisibles, la possession d'un groupe d'actions ou de parts ouvrant droit à la jouissance et ultérieurement à la propriété du lot immobilier correspondant.

B. Situation des associés

50

1. Associés considérés comme personnellement propriétaires.

Les membres des sociétés dotées de la transparence fiscale sont considérés, sur le plan fiscal, comme personnellement propriétaires des locaux à la jouissance desquels leurs actions ou parts sociales leur donnent vocation.

De ce fait, même si elles sont constituées sous la forme de sociétés de capitaux, les sociétés transparentes sont exclues du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.

60

2. Imposition des associés

L'imposition des revenus des immeubles construits, acquis ou gérés par les sociétés susvisées, est donc établie au nom des associés eux-mêmes en tenant compte exclusivement du régime fiscal auquel ceux-ci sont personnellement soumis.

Il en résulte que si l'associé est une personne physique, agissant dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé, qui donne en location les locaux auxquels donnent jouissance les actions ou parts sociales qu'il détient, le revenu correspondant est déterminé suivant les modalités prévues pour les revenus fonciers.

Si l’associé s’en réserve la jouissance, le revenu en nature correspondant est imposable, sous réserve de l’exonération prévue au II de l'article 15 du CGI (voir sur ce point le BOI-RFPI-CHAMP-20-20)

C. Obligations déclaratives

70

1. Déclaration d’existence

Les sociétés immobilières de copropriété transparentes doivent souscrire, dans les trois mois de leur constitution, en triple exemplaire, une déclaration d’existence sur papier libre (CGI, annexe II, art. 373).

Cette déclaration doit être adressée au centre de formalités des entreprises accompagnée de deux exemplaires des statuts. Lorsque les indications portées sur la déclaration cessent d’être exactes, une nouvelle déclaration doit être souscrite dans les trois mois du changement.

80

2. Déclaration de résultats par la société

Les sociétés immobilières de copropriété transparentes doivent souscrire chaque année une déclaration de leurs résultats à l’aide d’un imprimé n° 2071 (CGI, annexe II, art. 374).

Elle doit être adressée au service des impôts dont dépend le siège social.

La déclaration précise la part revenant ou incombant à chaque associé, pour l'année précédente :

- dans les revenus bruts sociaux ;

- dans les différentes charges effectivement supportées par la société (dépenses de réparation et d'entretien, frais de gérance et de rémunération des gardiens et concierges, impositions, intérêts de dettes, frais d'administration et de gestion, primes d'assurance, etc.).

90

3. Déclaration de revenus fonciers par l'associé

Lorsque les locaux représentés par les actions ou parts sociales de l'associé sont donnés en location, l'associé est tenu de les déclarer :

- soit selon le régime micro-foncier ;

- soit selon le régime réel d'imposition des revenus fonciers. Il est tenu dans ce cas de souscrire, chaque année, une déclaration de revenus fonciers n° 2044 ou 2044 spéciale, annexe à la déclaration d'ensemble de ses revenus.

100

4. Dispense de déclaration de l'associé

L'associé n'est tenu à aucune obligation particulière lorsqu'il se réserve la jouissance des locaux d'habitation représentés par ses actions ou parts sociales.

II. Sociétés translucides

110

Lorsqu'elles ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés, les sociétés mentionnées à l'article 8 du CGI, qui ne répondent pas aux conditions prévues à l'article 1655 ter du CGI et qui, de ce fait, ne bénéficient pas du régime dit de la transparence fiscale, sont alors considérées comme translucides.

Dans cette situation, les associés de ces sociétés sont alors personnellement soumis à l'impôt pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société.

A. Sociétés concernées

1. Sociétés soumises au régime des sociétés de personnes

a. Exclusion des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

120

Les revenus des immeubles, dont une société soumise à l'impôt sur les sociétés est propriétaire, sont soumis à cet impôt lors de leur réalisation, puis imposés au nom des associés, au titre des revenus mobiliers, lorsqu'ils sont distribués. Ces règles concernent les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés :

- en raison de leur forme : sociétés anonymes, sociétés par actions simplifiées, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée, sociétés coopératives, sociétés en commandite simple, pour la part revenant aux commanditaires ;

- en raison de leur objet : sociétés civiles qui se livrent à une exploitation ou à des opérations présentant un caractère industriel ou commercial au sens de l'article 34 du CGI et de l'article 35 du CGI (ex. : société civile qui donne en location soit des appartements meublés, soit un établissement industriel ou commercial muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation) ;

- à la suite d'une option.

130

b. Sociétés soumises au régime des sociétés de personnes

Il s'agit de sociétés non transparentes qui ont un objet civil (location d'immeubles en leur nom propre, attribution en jouissance de locaux composant le patrimoine social à des associés ou à des tiers) et qui ne sont passibles de l'impôt sur les sociétés ni en raison de leur forme ou de leur activité, ni à la suite d'une option. Ces sociétés peuvent revêtir la forme :

- de sociétés commerciales : ce sont pour l'essentiel des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite simple (pour la part revenant aux commandités). Il peut également s'agir de sociétés en participation dont les membres sont indéfiniment responsables et dont les noms et adresses ont été indiqués à l'administration ;

- de sociétés civiles, y compris celles qui font publiquement appel à l'épargne (sociétés civiles de placement immobilier, SCPI) ;

- de sociétés ou groupements tels que les groupements fonciers agricoles lorsqu'ils donnent en location les immeubles leur appartenant.

Les sociétés conservent une personnalité juridique distincte de celle de leurs membres. Ces derniers ne sont donc pas considérés comme propriétaires privatifs des locaux composant le patrimoine social.

2. Situation des associés

140

En application de l'article 8 du CGI, les associés ou membres de sociétés de personnes et assimilées sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société.

150

Conformément au principe général de l'article 8 du CGI , les bénéfices réalisés par les sociétés immobilières de location non transparentes sont imposés, non pas au nom de la société, mais au nom de chaque associé.

Les associés sont ainsi personnellement soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés pour la part leur revenant dans les résultats sociaux correspondant à leurs droits dans la société, même si ces bénéfices ne sont pas effectivement distribués mais mis en réserve selon les règles définies à BOI-BIC-BASE-10-20.

160

S'agissant des modalités de répartition du résultat de la société de personnes entre les associés, notamment en cas de démembrement de la propriété des parts sociales entre l'usufruitier et le nu-propriétaire, cf. BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-20.

Il est par ailleurs rappelé que la part de résultats sociaux doit être regardée comme acquise à la clôture de chaque exercice. Toutefois, la période d'imposition des sociétés immobilières est toujours l'année civile, quelle que soit la date de clôture de l'exercice social de l'entreprise membre. Si l'exercice de l'entreprise membre ne coïncide pas avec l'année civile, cette entreprise comprend dans ses résultats imposables d'un exercice déterminé la quote-part lui revenant dans les bénéfices réalisés par la société civile immobilière pendant l'année civile ayant pris fin au cours de cet exercice.

170

Précisions relatives à l'associé occupant :

Les sociétés non transparentes qui mettent gratuitement à la disposition de leurs associés (ne relevant pas de l'impôt sur les sociétés (IS) ou des BIC ou BA réels) ou de tiers des logements dont elles sont propriétaires sont considérées comme se réservant la jouissance de ces logements (CE du 7 juillet 1982, n°30975 et CE du 27 octobre 1999, n°172940).

Elles n'ont donc pas à comprendre dans leurs recettes brutes la valeur locative de ces locaux mais en contrepartie, les charges afférentes au logement ne sont pas admises en déduction.

B. Rémunérations versées aux gérants

180

Lorsque les revenus sociaux sont déterminés selon les règles applicables aux revenus fonciers, il y a lieu de tenir compte, le cas échéant, des rémunérations spéciales qui sont versées aux associés en contrepartie d'un travail ou d'une responsabilité particulière (gérance) ainsi que des avantages en nature dont ils peuvent bénéficier.

1. Gérant associé

190

Les rémunérations allouées aux associés administrateurs ou gérants d'une société civile immobilière non soumise à l'impôt sur les sociétés ne peuvent pas être regardées comme une charge effective de la société et ont, par suite, le caractère de revenus fonciers. Les intéressés sont, dès lors, passibles de l'impôt sur le revenu à raison :

- tant de la part, correspondant à leurs droits sociaux, leur revenant dans le montant du bénéfice social ; ce bénéfice est déterminé en excluant des revenus bruts fonciers le montant de ces rémunérations ;

- que du montant des rémunérations après déduction pour leur montant réel de certains frais visés à l'article 31 du CGI.

2. Gérant non associé

200

La rémunération d'un tel gérant est comprise dans la catégorie des traitements et salaires ou des bénéfices industriels ou commerciaux, selon la nature des liens qui unissent la société et le gérant de droit ou de fait.

C. Obligations déclaratives

210

Les sociétés immobilières non transparentes, qui ne relèvent pas de l'impôt sur les sociétés et qui donnent leurs immeubles en location ou en confèrent la jouissance à leurs associés, sont soumises à des obligations analogues à celles qui sont imposées aux sociétés immobilières de copropriété (article 46 B de l'annexe III au CGI à l'article 46 D de l'annexe III au CGI.

Ces sociétés doivent souscrire, comme les sociétés transparentes, une déclaration d'existence ainsi qu'une déclaration annuelle de leurs résultats, dont la vérification est suivie directement entre le service des impôts et la personne morale elle-même. Par ailleurs, elles sont tenues de présenter à toute réquisition du service des impôts tous documents et pièces de nature à justifier l'exactitude des renseignements portés dans ces déclarations (CGI, annexe III art. 46 D).

220

1. Déclaration d’existence.

Les sociétés immobilières de location non transparentes doivent souscrire, dans les trois mois de leur constitution, en double exemplaire, une déclaration d’existence sur papier libre. Cette déclaration doit être adressée au centre de formalités des entreprises, accompagnée de deux exemplaires des statuts (CGI, annexe III art. 46 B).

Lorsque les indications portées sur la déclaration cessent d’être exactes, une nouvelle déclaration doit être souscrite dans les trois mois du changement.

Le défaut de production de la déclaration est sanctionné par une amende fiscale (CGI, art, 1729 B).

230

2. Déclaration de résultats par la société.

Les sociétés immobilières de location non transparentes doivent souscrire chaque année une déclaration de leurs résultats à l’aide d’un imprimé spécial n° 2072. Cette déclaration doit être adressée au service des impôts du lieu de la direction effective de la société (ou auprès de la direction des grandes entreprises pour les sociétés qui relèvent de ce service).

La société doit notamment préciser la part de résultat revenant à chaque associé.

240

3. Dispense de déclaration de la société.

Les sociétés immobilières de location non transparentes qui se bornent à mettre des logements à la disposition gratuite des associés (ne relevant pas de l’IS ou des BIC ou BA réels) sont tenues de souscrire une déclaration au titre de l’année de leur constitution. Elles sont en revanche dispensées au titre des années ultérieures de souscrire annuellement la déclaration prévue à l'article 46 C de l'annexe III au CGI (déclaration modèle n° 2072) sous trois conditions :

- aucune modification ne doit être intervenue dans les derniers éléments portés à la connaissance de l'administration relatifs à la répartition du capital de la société, la liste de ses immeubles, ainsi que les conditions d'occupation de ces immeubles (renseignements prévus aux alinéas a, b et c de l'article 46 C de l'annexe III au CGI) ;

- la société ne doit percevoir aucun revenu, y compris des produits financiers ;

- aucune rémunération ne doit être versée aux associés, que ce soit en contrepartie d'un dépôt en compte courant ou d'une activité (gérance, par exemple), et ce quelles que soient les modalités de la rémunération : paiement direct ou avantage en nature tel que la jouissance d'un local affecté ou non à l'habitation.

En conséquence, pour les sociétés immobilières non passibles de l'impôt sur les sociétés qui mettent gratuitement à la disposition de leurs membres les logements dont elles sont propriétaires, l'obligation de souscrire la déclaration modèle n° 2072 n'est maintenue qu'au titre de l'année au cours de laquelle la société a été constituée et au titre des années au cours desquelles une modification est intervenue soit dans la répartition du capital de la société, soit dans la liste des immeubles de la société, soit dans les conditions d'occupation de ces immeubles, ou au cours desquelles la société ou les associés ont perçu des revenus liés à l'activité sociale.

Cette mesure de simplification concernant la dispense de dépôt de la déclaration annuelle n° 2072 n'est pas applicable à l'égard d'une société civile immobilière (SCI) ne disposant d'aucun patrimoine immobilier.

250

4. Déclaration des revenus fonciers par les associés.

Les associés personnes physiques sont tenus de faire état du revenu foncier déclaré à leur nom par la société. A cet effet, ils doivent faire figurer sur la déclaration n° 2044 ou n° 2044 spéciale les revenus bruts, frais et charges, déduction éventuellement pratiquée des intérêts des emprunts contractés pour financer l'acquisition de leurs parts sociales ainsi que le résultat correspondant.

260

5. Dispense de dépôt de déclaration de revenus fonciers.

Lorsqu'un contribuable ne perçoit pas d'autres revenus fonciers que ceux procurés par la possession de parts de sociétés immobilières non passibles de l'impôt sur les sociétés ou de fonds de placement immobiliers mentionnés à l'article 239 nonies du CGI, il est dispensé de déposer une déclaration de revenus fonciers et doit porter directement les revenus de ses parts immobilières sur sa déclaration de revenus n° 2042. Il est tenu également de fournir une note annexe à sa déclaration indiquant les coordonnées des sociétés, les revenus par société et éventuellement le montant des intérêts de ses emprunts personnels.

Cette mesure de simplification s'applique aux parts de sociétés ou de fonds détenant des immeubles ordinaires ou spéciaux, à l'exception toutefois des parts de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) ouvrant droit à la déduction au titre de l'amortissement prévue à l'article 31 bis du CGI. Cette mesure n'a pas pour effet de dispenser les associés de sociétés des obligations déclaratives particulières applicables pour le bénéfice des avantages fiscaux qu'ils demandent.