RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-CHAMP-30-20-20170614
Date de publication : 14/06/2017
Date de fin de publication : 12/08/2020

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 : sociétés soumises au régime des sociétés de personnes
1. Exclusion des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés
2. Sociétés soumises au régime des sociétés de personnes
B. Situation des associés
1. Détermination de la part de bénéfice revenant aux associés d'une société de personnes
2. Imposition de la part de bénéfice revenant aux associés d'une société de personnes
3. Exonérations d'imposition des revenus fonciers applicables aux associés
a. Exonération applicable à l'associé occupant
b. Exonération applicable à l'associé d'une société civile immobilière d'accession progressive à la propriété
C. Rémunérations versées aux gérants
1. Gérant associé
2. Gérant non associé
D. 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 les modalités d'entrée 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

1. Associés considérés comme personnellement propriétaires

50

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.

2. Imposition des associés

60

L'imposition des revenus des immeubles construits, acquis ou gérés par les sociétés visées au **I-A § 20 à 40**, 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 (BOI-RFPI-CHAMP-20-20).

C. Obligations déclaratives

1. Déclaration d’existence

70

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, ann. 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.

2. Déclaration de résultats par la société

80

Les sociétés immobilières de copropriété transparentes doivent souscrire chaque année une déclaration de leurs résultats à l'aide d'un imprimé n°2071-SD (CERFA n° 10337), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr (CGI, ann. 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.).

3. Déclaration de revenus fonciers par l'associé

90

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 (CERFA n° 10334) ou n° 2044-SPE (CERFA n° 10335), annexe à la déclaration d'ensemble de ses revenus n° 2042 (CERFA n° 10330). Ces déclarations sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

4. Dispense de déclaration de l'associé

100

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 : sociétés soumises au régime des sociétés de personnes

1. 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.

2. Sociétés soumises au régime des sociétés de personnes

130

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.

B. 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.

1. Détermination de la part de bénéfice revenant aux associés d'une société de personnes

145

Conformément aux dispositions de l'article 238 bis K du CGI, la part de bénéfice correspondant aux droits des associés d'une société de personnes est déterminée :

- selon les règles applicables au bénéfice réalisé par l'associé, lorsque ce dernier est passible de l'impôt sur les sociétés ou imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles ;

- en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société, dans tous les autres cas. Dans ce cadre, le régime d'imposition des revenus fonciers s'applique aux associés personnes physiques de sociétés de personnes donnant des biens immobiliers en location nue (sociétés civiles immobilières par exemple).

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au II-A § 100 à 230 du BOI-BIC-BASE-10-20.

2. Imposition de la part de bénéfice revenant aux associés d'une société de personnes

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.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au II-B § 240 à 290 du 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, il convient de se reporter au I-B § 100 à 200 du BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-20.

165

La part de résultats sociaux doit être regardée comme acquise à la clôture de chaque exercice.

En principe, la période d'imposition des sociétés immobilières correspond à l'année civile. Toutefois, aux termes de l'article 1856 du code civil, le gérant d'une SCI doit rendre compte aux associés au moins une fois par an, ce qui implique en pratique que la SCI clôture au minimum un exercice par an, sans pour autant fixer obligatoirement la date de clôture au 31 décembre de chaque année.

Les dispositions de l'article 46 C de l'annexe III au CGI ont pour seul objet d'imposer aux SCI le dépôt d'une déclaration annuelle de résultats et non de fixer

la date et la périodicité de leurs exercices sociaux (CE, arrêt du 10 juillet 2007, n° 287661).

3. Exonérations d'imposition des revenus fonciers applicables aux associés

a. Exonération applicable à l'associé occupant

170

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 bénéfices industriels et commerciaux [BIC] ou bénéfices agricoles [BA] réels) ou de tiers des logements dont elles sont propriétaires sont considérées comme se réservant la jouissance de ces logements (CE, arrêt du 7 juillet 1982, n° 30975 et CE, arrêt 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.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au I § 5 à 100 du BOI-RFPI-CHAMP-20-20.

b. Exonération applicable à l'associé d'une société civile immobilière d'accession progressive à la propriété

173

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2016, l'article 16 du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 3 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, exonère d'impôt sur le revenu et, corrélativement de prélèvements sociaux, les revenus des logements donnés en location à leurs associés par les sociétés civiles immobilières (SCI) d'accession progressive à la propriété fonctionnant conformément aux dispositions de l'article L. 443-6-2 du code de la construction et de l'habitation (CCH) à l'article L. 443-6-13 du CCH.

Les SCI d'accession progressive à la propriété ont pour objet la détention, la gestion et l'entretien des immeubles ayant fait l'objet d'un apport par un organisme d'habitations à loyer modéré, en vue de leur division en fractions destinées à être louées à des personnes physiques dont les ressources ne dépassent pas, à leur entrée dans les lieux, les plafonds fixés en application des dispositions de l' article L. 441-1 du CCH. Les fractions d'immeuble concernées peuvent éventuellement être attribuées en propriété aux associés.

Les statuts de ces sociétés répartissent les droits composant le capital social en lots divisibles de parts. Chaque lot divisible de parts représente un logement et ses locaux accessoires s'il y a lieu. Ces statuts sont conformes à des clauses types approuvées par décret en Conseil d'État (CCH, art. L. 443-6-2).

176

L'exonération s'applique aux associés de SCI d'accession progressive à la propriété pour la quote-part leur revenant dans les bénéfices de la société, afférente aux seuls revenus des logements détenus par la SCI donnés en location à ses associés. Il est toutefois admis que l'exonération porte également sur les revenus correspondant à la location aux associés des dépendances de ces mêmes logements, telles que des garages par exemple.

L'exonération ne s'étend pas aux revenus accessoires, tels que le droit d'affichage par exemple. Ces revenus accessoires sont imposables au titre des revenus fonciers, dans les conditions de droit commun, même lorsqu'ils se rapportent à des logements donnés en location à leurs associés par des SCI d'accession progressive à la propriété.

Corrélativement, l'exonération a pour contrepartie l'impossibilité de déduire, au titre des revenus fonciers, les charges afférentes aux logements donnés en location aux associés de la SCI d'accession progressive à la propriété.

C. 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.

D. 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 (CGI, ann. III, art. 46 B, CGI, ann. III, art. 46 C et CGI, ann. III, art. 46 D.

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, ann. III, art. 46 D).

1. Déclaration d'existence

220

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, ann. 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).

2. Déclaration de résultats par la société

230

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-S-SD (CERFA n°10 338), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr. 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.

Un délai supplémentaire par rapport aux délais légaux est accordé aux utilisateurs des téléprocédures pour réaliser la télétransmission de leurs déclarations de résultats. Ce délai est fixé à 15 jours calendaires au-delà de la date limite de dépôt des déclarations. Il s'applique à toute entreprise réalisant une télétransmission de sa déclaration de résultats en ligne (via la procédure EFI-RP / échange de formulaires informatisé - résultats professionnels) ou par transmission de fichiers (EDI - TDFC / échange de données informatisé - transfert des données fiscales et comptables) [BOI-BIC-DECLA-30-60 et BOI-BIC-DECLA-30-60-20].

Ce délai supplémentaire ne s'applique pas aux déclarations dont la date de dépôt est déterminée par rapport à la date de dépôt de la déclaration de résultats, à l'exception de la déclaration n° 1330-CVAE-SD (CERFA n° 14030), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, et la déclaration des loyers DECLOYER.

3. Dispense de déclaration de la société

240

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 n° 2072-S-SD (CERFA n°10 338), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, prévue à l'article 46 C de l'annexe III au CGI 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 a, b et c du I 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-S-SD** 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-S-SD** n'est pas applicable à l'égard d'une société civile immobilière (SCI) ne disposant d'aucun patrimoine immobilier.

4. Déclaration des revenus fonciers par les associés

250

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 (CERFA n° 10334) ou n° 2044-SPE (CERFA n°10335), disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, 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.

5. Dispense de dépôt de déclaration de revenus fonciers

260

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 (CERFA n° 10330), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr. 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.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 21/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1237-PGP.html/identifiant=BOI-RFPI-CHAMP-30-20-20170614