RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-PVI-10-30-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 19/11/2012

RFPI - Plus-values immobilières - Opérations imposables

Positionnement du document dans le plan :

RFPI - Revenus fonciers et profits du patrimoine immobilier
Plus-values de cession d'immeubles ou de droits relatifs à un immeuble
Titre 1 : Plus-values immobilières - champ d'application
Chapitre 3 : Opérations imposables

Sommaire :

I. Ventes et opérations assimilées
II. Partages
A. Définition
B. Principe
C. Exception
III. Licitations
IV. Inscription à l'actif du bilan d'une entreprise individuelle
V. Opérations affectant les sociétés
A. Sociétés qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI
1. Apports en société
2. Dissolution de sociétés de personnes
3. Cession en cours de liquidation
4. Réunion de toutes les parts sociales entre les mains d'une seule personne
5. Changement de régime fiscal des sociétés de personnes
6. Transformation de sociétés de personnes
B. Sociétés relevant de l'article 1655 ter du CGI
1. Apports en société
2. Transformation d'une société transparente en une société non transparente
3. Transformation d'une société transparente en société de construction-vente régie par l'article 239 ter du CGI
4. Vente par la société d'éléments du patrimoine immobilier
5. Dissolution de sociétés transparentes
6. Cession de droits sociaux des sociétés transparentes

1

Seules sont imposables les plus-values réalisées lors d'une cession à titre onéreux d'un bien immobilier ou d'un droit y afférent.Cette cession constitue le fait générateur de l'impôt.

Par cession à titre onéreux, il y a lieu d'entendre toutes les transmissions qui comportent une contrepartie en faveur du cédant. Elles comprennent notamment, en dehors des ventes proprement dites, les échanges, les apports en société, les partages et les licitations.

10

Il n'y a pas lieu, en principe, de tenir compte :

- des motifs qui ont conduit le contribuable à céder son bien ;

- de la forme et du caractère de la cession qui peut être amiable, volontaire ou judiciaire (voir toutefois, l'exonération applicable en cas d'expropriation pour cause d'utilité publique) ;

- des modalités de paiement du prix qui peut être différé ou consister en une rente viagère ;

- de l'affectation donnée par le contribuable aux disponibilités dégagées par la cession. Ainsi, le fait qu'un immeuble ait été cédé en vue du remploi des disponibilités dans l'acquisition d'un bien professionnel est sans incidence sur cette imposition.

I. Ventes et opérations assimilées

20

Constituent notamment des cessions à titre onéreux :

- les ventes ;

- les expropriations malgré leur caractère de vente forcée, il existe une exonération sous condition de remploi en cas d'expropriation cf. **BOI-RFPI-PVI-10-40-60** ;

- les échanges : L'échange d'un bien, même sans soulte, doit être considéré comme une vente suivie d'un achat. La cession réalisée par chaque coéchangiste entre donc dans le champ de l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values. Toutefois, certaines opérations d'échange sont exonérées. (cf BOI-RFPI-PVI-10-40-20).

30

Dans l'hypothèse où le contrat de vente serait annulé, résolu ou rescindé, le contribuable peut obtenir, sur réclamation, une restitution partielle ou totale des droits indûment perçus (sauf en cas d'exercice du droit de préemption puisque l'exercice de ce droit n'a d'autre effet que de subroger l'État à l'acquéreur évincé). La demande de dégrèvement de l'imposition initialement établie peut être présentée dans un délai dont le point de départ est constitué par la date de l'annulation, de la résolution ou la rescision, et qui expire le 31 décembre de la deuxième année suivant cette date.

II. Partages

A. Définition

40

Le partage est un acte juridique qui met fin à une indivision en répartissant les biens indivis entre les différents coïndivisaires.

B. Principe

50

Les partages constituent des cessions à titre onéreux imposables à hauteur des droits appartenant aux copartageants autres que l'attributaire et qui, du fait du partage, sont cédés par eux à ce dernier.

En d'autres termes, l'existence d'une plus-value imposable implique nécessairement qu'une soulte soit versée par le ou les attributaires aux autres copartageants.

C. Exception

60

Les partages peuvent, dans certains cas, ne pas donner lieu à l'imposition de la plus-value réalisée, quand bien même ils s'effectueraient à charge du versement d'une soulte (cf. **BOI-RFPI-PVI-10-40-100**).

III. Licitations

70

La licitation consiste en une vente, soit aux enchères, soit à l'amiable, de biens indivis.

Lorsque la licitation est effectuée au profit d'un tiers étranger à l'indivision, elle constitue une cession à titre onéreux. La plus-value est imposable au nom de chaque coïndivisaire pour sa part dans l'indivision. Il n'y a pas lieu à cet égard de distinguer suivant que la licitation fait ou non cesser l'indivision à l'égard de tous les biens et de tous les indivisaires.

Lorsque la licitation est effectuée au profit de l'un des coïndivisaires, son conjoint, ses descendants, ascendants ou ayant droit à titre universel, il convient de procéder à la même distinction que pour les partages, s'agissant de l'application du régime de faveur et des conséquences de cette distinction sur les modalités d'imposition de la plus-value réalisée lors de la cession ultérieure du bien.

IV. Inscription à l'actif du bilan d'une entreprise individuelle

80

L'inscription d'un bien à l'actif d'une entreprise individuelle (ou dans certains cas son affectation à l'exercice de la profession) ne constitue pas une cession et ne peut donc conduire à l'imposition de la plus-value constatée à cette occasion.

V. Opérations affectant les sociétés

90

Il convient de distinguer les opérations affectant les sociétés non transparentes qui relèvent des articles 8 du CGI à 8 *ter* du CGI, de celles intéressant les sociétés de copropriété régies par l'article 1655 *ter* du CGI qui, sur le plan fiscal, sont réputées ne pas avoir de personnalité distincte de celle de leurs membres.

A. Sociétés qui relèvent des articles 8 à 8 *ter* du CGI

1. Apports en société

100

L'apport en société constitue une cession à titre onéreux. La plus-value qui en résulte est déterminée en tenant compte de la valeur réelle du bien apporté, qui est équivalente à la valeur des droits sociaux remis par la société en rémunération du bien qui lui est apporté.

Toutefois, les règles particulières sont applicables dans les cas suivants :

- apports à une association syndicale de remembrement ou à une association foncière urbaine **(cf. RFPI-PVI-10-40-20**) ;

- apports à un groupement forestier sous le bénéfice des dispositions de l'article 238 quater du CGI. Les apports de bois ou de terrains à boiser visés à cet article ne constituent pas des opérations taxables dès lors que la taxe spéciale de 6 % ou 8 % libère de l'impôt sur le revenu les plus-values afférentes à l'actif transféré.

2. Dissolution de sociétés de personnes

110

L'article 1844-8 du code civil prévoit qu'en cas de dissolution d'une société, la personnalité morale de la société subsiste pour les besoins de la liquidation jusqu'à la publication de la clôture de celle-ci. C'est donc à cette date que la propriété des biens sociaux est transférée de la société vers celle de chaque associé. Il s'opère ainsi une cession à titre onéreux qui est susceptible de dégager une plus-value sur élément d'actif, imposable au nom de chaque associé au prorata de ses droits.

3. Cession en cours de liquidation

120

Si en cours de liquidation, des éléments de cet actif sont cédés à des tiers (notamment dans les conditions prévues à l'art. 1844-4 du code civil) ou attribués à un ou plusieurs associés, la plus-value est considérée comme réalisée par la société elle-même et imposable au nom des associés au prorata de leurs droits.

4. Réunion de toutes les parts sociales entre les mains d'une seule personne

130

Il résulte de l'article 1844-5 du code civil que la réunion en une seule main de toutes les parts sociales n'entraîne pas la dissolution de plein droit de la société. Ce n'est que dans l'hypothèse où la situation n'a pas été régularisée dans un délai d'un an que la dissolution peut être demandée par toute personne intéressée.

Dès lors qu'en vertu de ces dispositions, la personnalité morale d'une société unipersonnelle est susceptible de survivre tant qu'aucun intéressé n'a provoqué la dissolution, la réunion en une seule main de toutes les parts sociales ne peut pas être considérée comme opérant cession à titre onéreux de l'actif social.

140

Dans le seul cas où les biens sont attribués à une société qui relève des articles 8 du CGI à 8 ter du CGI, ce n'est qu'à la date de la publication de la dissolution que la situation fiscale peut être réglée. La décision de dissolution d'une société unipersonnelle entraîne automatiquement transmission de l'ensemble du patrimoine social, actif et passif, à l'associé unique.

Toutefois, les créanciers de la société peuvent faire opposition à la dissolution dans les trente jours de la publication de celle-ci. La transmission du patrimoine n'intervient alors qu'après règlement du sort de ces oppositions : rejet par le tribunal ou remboursement du créancier opposant ou encore octroi de garanties.

150

Il est précisé que lorsque toutes les parts sont réunies entre les mains d'une personne physique, l'imposition est exigible au moment de la clôture des opérations de liquidation de la société (article 103 de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001).

5. Changement de régime fiscal des sociétés de personnes

160

Si une société dont les revenus n'ont pas la nature de bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une activité non commerciale cesse totalement ou partiellement d'être soumise au régime des sociétés de personnes, le II de l'article 202 ter du CGI prévoit l'imposition à l'impôt sur le revenu des plus-values non encore imposées à la date du changement de régime, y compris les plus-values latentes incluses dans le patrimoine ou l'actif social, au titre de la période d'imposition précédant immédiatement le changement de régime.

Toutefois, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, ces plus-values latentes ne sont pas imposées à la condition que l'ensemble des éléments du patrimoine ou de l'actif soient inscrits au bilan d'ouverture de la première période d'imposition ou du premier exercice d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, en faisant apparaître distinctement, d'une part, leur valeur d'origine et, d'autre part, les amortissements et provisions y afférents qui auraient été admis en déduction si la société avait été soumise à l'impôt sur les sociétés depuis sa création.

6. Transformation de sociétés de personnes

170

Lorsqu'elle donne naissance à une personne morale nouvelle, la transformation d'une société en une société d'un type juridique différent emporte cession à la société nouvelle de l'actif de la société ancienne. Une telle opération est susceptible de donner lieu à imposition des associés sur la différence entre la valeur réelle des actifs immobiliers au jour de la transformation et leur prix de revient.

180

Lorsqu'elle n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle, deux cas sont à distinguer :

- si les terrains et immeubles sont repris à l'actif de la société issue de la transformation pour une valeur identique à celle qu'ils avaient reçue dans la société transformée, la transformation ne peut, en principe, motiver la taxation à l'impôt sur le revenu des plus-values latentes affectant le patrimoine social ;

- si les biens sont repris à l'actif de la société nouvelle pour une valeur supérieure à celle pour laquelle ils figuraient dans la société transformée, les plus-values constatées à cette occasion sont susceptibles d'être soumises à l'impôt sur le revenu, dans les conditions prévues à l'article 8 du CGI.

190

La transformation d'une société de personnes non transparente en société transparente produit les mêmes effets qu'une dissolution de société. Les plus-values ainsi dégagées doivent donc être taxées au nom de chaque associé.

B. Sociétés relevant de l'article 1655 ter du CGI

1. Apports en société

200

D'une manière générale, l'apport en société est assimilé à une vente et constitue donc une opération susceptible de dégager une plus-value imposable.

Lorsqu'un immeuble, bâti ou non bâti (y compris les terrains à bâtir), est apporté à une société dotée de la transparence fiscale définie à l'article 1655 ter du CGI, cet apport ne constitue une cession à titre onéreux que pour la seule fraction de l'immeuble correspondant aux droits acquis par les coassociés de l'apporteur. La fraction du bien correspondant aux droits de l'apporteur ne peut être considérée comme une mutation au profit de la société puisque celle-ci est réputée inexistante.

> Par exemple, si l'immeuble représente 30 % des apports effectués à la société (les autres associés ayant effectué des apports en numéraire), l'apporteur doit être regardé comme restant propriétaire de la part de l'immeuble correspondant à ses droits. Tout se passe donc comme s'il avait cédé 70 % de l'immeuble et c'est à partir de ce pourcentage que la plus-value doit être déterminée.

Si les droits de l'apporteur sont modifiés à la suite d'apports nouveaux (notamment en numéraire) effectués par les autres associés ou si d'autres associés entrent dans la société, il convient, en principe, de considérer qu'il y a corrélativement cession d'une autre fraction de l'immeuble, susceptible de dégager une plus-value imposable.

Les dispositions du II de l'article 238 decies du CGI ne sont pas applicables aux plus-values imposées conformément à l'article 150 U du CGI (CGI, art. 238 terdecies).

2. Transformation d'une société transparente en une société non transparente

210

Cette dernière société étant dotée d'une personnalité distincte de celle de ses membres, il y a lieu de considérer que les intéressés lui font apport des biens auxquels les actions ou parts qu'ils détiennent leur donnaient vocation (voir, apport à une société non transparente).

Ces règles sont applicables quels que soient la nature, la forme et l'objet de la société issue de la transformation, dès lors qu'elle ne peut être réputée remplir les conditions requises à l'article 1655 ter du CGI. C'est ainsi, notamment, que la transformation d'une société transparente en société civile immobilière non transparente est susceptible de dégager des plus-values immobilières imposables.

3. Transformation d'une société transparente en société de construction-vente régie par l'article 239 ter du CGI

220

En principe, la plus-value dégagée par cette transformation devrait être soumise à l'impôt en application des règles ci-dessus exposées. Mais l'article 239 ter du CGI prévoit expressément qu'il est sursis à cette imposition. Il convient de noter, toutefois, que le sursis prévu par ce texte ne concerne que la plus value acquise, le cas échéant, par le terrain depuis la date de l'apport consenti à la société transparente.

Le bénéfice de cette mesure est subordonné à la condition qu'aucune modification des valeurs comptables des éléments d'actifs ne soit apportée du fait de la transformation. La société doit donc s'abstenir de comptabiliser les éléments en cause pour une valeur supérieure à la valeur d'origine qu'ils comportaient avant la transformation. Corrélativement, la valeur d'actif des participations détenues dans la société transformée par des entreprises industrielles et commerciales ou des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés doit demeurer inchangée au bilan de ces dernières.

Quant à la plus-value déjà acquise à cette date et afférente à la fraction du terrain réputée conservée par l'apporteur, elle devient imposable, dans les conditions ordinaires, du fait de la transformation. Bien entendu, cette règle ne peut s'appliquer que pour autant que la plus-value d'apport n'ait pas été intégralement soumise à l'impôt lors de l'apport.

4. Vente par la société d'éléments du patrimoine immobilier

230

Les sociétés transparentes ne sont pas normalement appelées à céder des éléments de leur patrimoine immobilier. En effet, sauf cas exceptionnels, une telle cession a pour conséquence de replacer lesdites sociétés sous l'empire du droit commun en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés.

Néanmoins, si une telle opération était réalisée, la plus-value devrait être considérée comme dégagée un instant de raison avant que la société ne recouvre une personnalité morale et la plus-value serait alors taxable entre les mains de chaque associé dans les conditions prévues à l'article 8 bis du CGI.

Par ailleurs, il y aurait lieu, bien entendu, de faire application des règles prévues en cas de transformation transparente en une société non transparente pour les biens conservés par la société.

5. Dissolution de sociétés transparentes

240

Une telle opération ne dégage pas de plus-value imposable. Il en est ainsi même lorsque la société vient à être dissoute à l'arrivée de son terme, sans avoir réellement rempli son objet.

6. Cession de droits sociaux des sociétés transparentes

250

Dès lors que les sociétés sont réputées inexistantes du point de vue fiscal, la cession des titres est considérée porter directement sur les immeubles ou fractions d'immeubles représentés par ces titres.