RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHAMP-70-20-100-10-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012

BIC - Champ d'application et territorialité - Revenus imposables par détermination de la loi - Profits de construction réalisés par les personnes morales - Sociétés civiles de construction-vente - Conditions d'application du régime dérogatoire du droit commun

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Champ d'application et territorialité
Titre 7 : Personnes imposables
Chapitre 2 : Sociétés de personnes et assimilées
Section 10 : Sociétés civiles de construction-vente
Sous-section 1 : Conditions d'application du régime dérogatoire du droit commun

Sommaire :

I. Objet des sociétés
A. Principe
B. Exceptions
1. Revente des terrains primitivement destinés à la réalisation de l'objet social
a. Portée de la présomption d'activité à caractère industriel ou commercial liée à celle des associés de la société
b. Revente à des collectivités territoriales de terrains destinés primitivement à la réalisation de l'objet social
c. Régime fiscal des sociétés civiles ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente (article 239 ter du code général des impôts) - Articulation avec la loi relative à la solidarité et au renouvellement urbain du 13 décembre 2000.
2. Sociétés qui livrent des locaux comportant certains équipements mobiliers
a. Équipements constituant le complément nécessaire de la réalisation de locaux d'habitation
b. Équipements ne constituant pas le complément nécessaire de la réalisation de locaux d'habitation
c. Équipements constituant le complément nécessaire de locaux à usage de bureaux
3. Sociétés civiles de construction-vente ayant pour objet exclusif de réaliser des opérations de transformation, d'aménagement, de remise en état d'habitation ou de restauration dans le cadre des rénovations urbaines
4. Revente par lots d'un immeuble après transformation
5. Cessions de locaux assorties d'une garantie minimale de loyers

6. Revente de terrains à bâtir à une structure de portage dans le cadre du dispositif du Pass-Foncier
C. Réalisation d'opérations incompatibles avec l'objet social prévu par l'article 239 ter du CGI - Conséquences
II. Forme des sociétés
III. Statuts des sociétés
IV. Origine des sociétés
A. Sociétés civiles créées après l'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 1964 (CGI, art. 239 ter)
B. Sociétés civiles créées avant l'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 1964
C. Sociétés civiles issues de la transformation de sociétés en nom collectif ou de sociétés transparentes
1. Première condition
2. Deuxième condition
3. Cas d'application jurisprudentiels
4. Plus-values dégagées lors de la transformation - Sursis d'imposition conditionnel

1

Pour entrer dans le champ d'application des dispositions de l'article 239 ter du code général des impôts (CGI), les sociétés civiles ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente doivent remplir certaines conditions relatives à leur objet, leur forme, les termes de leurs statuts et leur origine.

I. Objet des sociétés

A. Principe

10

Le régime de l'article 239 ter du CGI s'applique aux seules sociétés qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente, soit directement, soit sous le couvert de sociétés dotées de la « transparence fiscale ».

20

Il n'y a pas lieu de distinguer selon que cet objet est réalisé à titre exclusif, ou conjointement avec l'exercice d'une activité purement civile du point de vue fiscal (location d'immeubles, mise en valeur d'une exploitation agricole ou forestière, etc.). En revanche, les sociétés civiles qui, en sus de la construction d'immeubles en vue de la vente, exercent une autre activité entrant dans les prévisions de l'article 34 du CGI et et l'article 35 du CGI, continuent à entrer dans les prévisions du 1 de l'article 206 du CGI (soumission à l'impôt sur les sociétés).

Ce principe a été confirmé par le Conseil d'État dans un arrêt du 24 février 1988 (n° 59 762).

Dans cette affaire, une société civile avait vendu en l'état futur d'achèvement à des sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie (SICOMI), quatre bâtiments à usage de centrale hydro-électrique qu'elle s'était engagée à construire. Le Conseil d'État a considéré que la société ne pouvait soutenir que les seules opérations qu'elle avait réalisées étaient des opérations de construction

d'immeubles en vue de la vente pour bénéficier du régime d'imposition de l'article 239 ter du CGI, dès lors que son objet social ne comportait pas la construction d'immeubles en vue de la vente. (En effet, cette société avait pour objet « l'obtention de toutes concessions sur le Lot, cours d'eau du domaine public ... la construction ... de tous ouvrages hydrauliques et d'usines génératrices... en vue de la production d'énergie électrique, l'administration et l'exploitation par bail, la location ou autrement desdits ouvrages et, généralement, de toutes activités quelconques se rattachant directement ou indirectement à cet objet pourvu qu'elles ne modifient pas le caractère civil de la société »).

Il a également été jugé que le fait de participer aux profits d'une location meublée constitue l'exercice d' une activité commerciale de nature à faire perdre à une SCI de construction-vente le bénéfice de l'article 239 ter du CGI. La circonstance que les meubles garnissant les locaux n'appartiendraient pas à la SCI est sans incidence sur cette qualification de l'activité exercée (CAA Bordeaux, arrêt du 28 juin 1994, n° 93-176).

30

Par ailleurs, la tolérance selon laquelle les sociétés civiles réalisant des recettes commerciales accessoires pour moins de 10 % du montant de leurs recettes totales hors taxe ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés n'est pas applicable aux sociétés civiles bénéficiant du régime prévu à l'article 239 ter du CGI (RM Wolff, JO déb AN 19 juillet 1982, p. 2990).

B. Exceptions

1. Revente des terrains primitivement destinés à la réalisation de l'objet social

40

Examinant le cas d'une société civile immobilière constituée en vue d'acquérir un terrain pour y édifier un ensemble immobilier destiné à être vendu par appartements qui avait effectivement acquis le terrain mais, n'ayant pu mener à bien l'opération de construction et de vente envisagée, avait revendu ce terrain quelques années plus tard, le Conseil d'État a rendu l'arrêt suivant :

« Jugé que, quel qu'ait été son objet initial, la société civile ne peut être regardée comme ayant réalisé à cette occasion une opération entrant dans les prévisions du 1° du I de l'article 35 du CGI et justifiant par suite son assujettissement à l'impôt sur les sociétés dès lors que la condition d'habitude à laquelle est subordonnée l'application des dispositions du 1° du I de l'article 35 du CGI n'était pas remplie :

- tant au regard de la société elle-même pour laquelle l'achat et la revente du terrain a constitué l'unique activité ;

- qu'au regard des associés de la société civile dont il n'est pas allégué qu'ils se seraient eux-mêmes livrés habituellement à des opérations d'achats et reventes d'immeubles » (CE, 24 juillet 1981, n° 22 950).

50

Dès lors, pour déterminer si, lors de la revente en l'état du terrain qu'elle a précédemment acquis en vue de construire, une telle société perd le bénéfice du régime spécial prévu à l'article 239 ter du CGI, le service doit rechercher si l'opération relève d'une activité immobilière à caractère industriel ou commercial au sens de l'article 35 du CGI. Il est rappelé, à cet égard, que l'exercice d'une telle activité doit être apprécié en tenant compte notamment des opérations immobilières auxquelles se livrent les associés, soit par des achats et des ventes faits en leur propre nom, soit par leur participation à des sociétés civiles dont chacune réalise une opération déterminée (cf. CE, 25 juillet 1980, n° 12 091 ; cf. BOI-BIC-CHAMP-20-10-20-20).

À cet effet, il y a lieu de tenir compte des indications suivantes :

a. Portée de la présomption d'activité à caractère industriel ou commercial liée à celle des associés de la société

60

Par un arrêt du 16 juin 1986 (n° 41 612), le Conseil d'État a confirmé la présomption selon laquelle la cession d'un terrain par une société de construction-vente constitue une opération commerciale lorsque les associés qui jouent un rôle prépondérant ou bénéficient principalement des activités de la société sont des personnes qui se livrent elles-mêmes de façon habituelle à des opérations immobilières soit directement, soit par des participations à des sociétés civiles (dans le même sens, CAA Lyon, 21 mars 1990, n° 89LY00219 et CAA Bordeaux, 28 mai 1991, n° 89BX01761).

70

Mais cette présomption doit être écartée si la société de construction-vente procède à la vente d'un terrain dans des conditions telles qu'elle respecte son objet social.

Dans un arrêt du 3 juin 1988 (n° 57 626), le Conseil d'État en a jugé ainsi dans une espèce où :

- la société de construction-vente avait fait apport à une autre société de construction-vente d'une parcelle de terrain (650 m2) après avoir édifié un immeuble sur le reste du terrain (1474 m2) ;

- cette société avait été contrainte de modifier son projet de construction primitif par l'ouverture, au travers de son terrain, d'une voie nouvelle qui a séparé la parcelle vendue de celle sur laquelle elle a réalisé son opération ;

- l'autorité administrative compétente avait subordonné la délivrance du permis de construire sur cette dernière parcelle à la condition que l'autre parcelle devenue inconstructible en raison de son exiguïté soit réunie au terrain contigu sur laquelle l'autre société de construction-vente envisageait de réaliser sa propre opération de construction.

La Haute Assemblée a considéré dans cette affaire que :

- « l'équilibre de l'opération initialement projetée par la société civile immobilière étant devenu irréalisable du fait d'un événement indépendant de sa volonté, cette dernière devait être regardée comme ne s'étant pas écartée de son objet social en procédant à l'apport à une autre société civile immobilière de la parcelle sur laquelle elle était empêchée de construire alors même que la construction sur cette parcelle n'avait pas été effectuée sous sa responsabilité » ;

- la circonstance que les associés de la société civile se seraient livrés habituellement, en leur propre nom ou à raison de leur participation à d'autres sociétés, à des opérations immobilières de caractère commercial était sans influence sur l'application de l'exonération de l'article 239 ter du CGI. »

80

Dès lors, une société de construction vente qui s'est trouvée dans l'impossibilité de réaliser son projet par suite d'un événement indépendant de sa volonté la contraignant à la revente d'un terrain conserve le bénéfice du régime d'exonération prévu à l'article 239 ter du CGI même si ses associés exercent une activité immobilière de caractère commercial.

b. Revente à des collectivités territoriales de terrains destinés primitivement à la réalisation de l'objet social

90

Exception faite des situations dans lesquelles les sociétés civiles de construction-vente sont contraintes, par une procédure administrative, de vendre à une collectivité territoriale des terrains destinés primitivement à la réalisation de l'objet social et pour lesquelles les précisions exposées au I B 1 a trouvent à s'appliquer, il peut advenir que des cessions de tels terrains soient faites à des collectivités publiques (communes, syndicats de communes, départements, régions) pour des motifs divers.

Il est admis que ces cessions ne remettent pas en cause le régime prévu à l'article 239 ter du CGI, si elles ont un caractère non spéculatif. Il en est ainsi si ces cessions sont effectuées pour un prix au plus égal au prix de revient du terrain. Dans les autres cas, il appartiendra au service d'apprécier si la condition d'absence d'intention spéculative est respectée, en fonction des circonstances de l'affaire.

À titre d'exemple, il a été jugé qu'une SCI de construction-vente ne s'écarte pas de son objet social et ne perd donc pas le bénéfice de l'article 239 ter du CGI, en cédant à une société d'économie mixte de construction de logements une partie encore non utilisée du terrain qu'elle avait acquis dès lors :

- qu'était établie son intention de construire sur la parcelle vendue, par l'obtention d'un permis de construire et le lancement d'appels d'offres auprès d'entreprises de construction ;

- que la cession amiable a été consentie sous la menace de l'engagement d'une procédure d'expropriation par le maire de la commune où le terrain était situé ;

- que le prix de vente a été fixé par le service des domaines (CAA Paris, arrêt du 16 juillet 1992, n° 91PA00215).

c. Régime fiscal des sociétés civiles ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente (article 239 ter du code général des impôts) - Articulation avec la loi relative à la solidarité et au renouvellement urbain du 13 décembre 2000.

100

Rescrit N°2007/23 du 5 juin 2007

Question :

Dans quelles conditions les sociétés civiles de construction immobilière effectuant des opérations d'achat et de revente de terrains à bâtir peuvent-elles tout de même bénéficier du régime fiscal prévu à l'article 239 ter du code général des impôts ?

Réponse :

Conformément aux dispositions du 2 de l'article 206 du code général des impôts, les sociétés civiles relèvent de plein droit de l'impôt sur les sociétés lorsqu'elles se livrent à des opérations présentant un caractère industriel et commercial au sens des articles 34 du CGI et 35 du CGI.

A cet égard, le 1° du I de l'article 35 du CGI dispose que les personnes qui, habituellement, achètent en leur nom, en vue de les revendre, des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts de sociétés immobilières ou qui, habituellement, souscrivent, en vue de les revendre, des actions ou parts créées ou émises par les mêmes sociétés réalisent des opérations à caractère industriel et commercial.

Par ailleurs, les dispositions du I de l'article 239 ter du code général des impôts prévoient que les sociétés civiles qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente échappent à l'impôt sur les sociétés, à la condition qu'elles ne soient pas constituées sous la forme de sociétés par actions ou à responsabilité limitée et que leurs statuts prévoient la responsabilité indéfinie des associés en ce qui concerne le passif social.

Dans ce cas, les associés sont imposés en proportion de leurs droits suivant le régime qui leur est propre (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés).

Lorsque les sociétés civiles de construction immobilière effectuent des opérations d'achat et de revente de terrains à bâtir, elles ne bénéficient pas du régime prévu à l'article 239 ter du CGI dès lors qu'elles réalisent une activité commerciale.

Cependant, les dispositions de la loi relative à la solidarité et au renouvellement urbain du 13 décembre 2000, notamment celles codifiées au 5 de l'article 302 du code de la construction et de l'habitation, astreignent les communes, dont la population est au moins égale à 1 500 habitants en Ile-de-France et 3 500 habitants dans les autres régions et qui sont comprises dans une agglomération

de plus de 50 000 habitants comprenant au moins une commune de plus de 15 000 habitants, à atteindre le seuil de 20 % de logements locatifs sociaux par rapport au nombre de résidences principales.

Par conséquent, les communes concernées peuvent être amenées à conditionner la délivrance de permis de construire aux sociétés de construction vente, à la rétrocession d'une partie des terrains acquis par celles-ci, aux organismes d'habitation à loyers modérés en vue de la construction de logements sociaux.

Dans ce cas, il peut être admis que la rétrocession aux organismes d'habitation à loyers modérés ne remette pas en cause l'application du régime codifié à l'article 239 ter du code général des impôts. Cette tolérance est cependant conditionnée à ce que la société de construction vente :

1° soit en mesure de justifier qu'elle a été contrainte, par la commune, de procéder à la vente d'une partie des terrains ;

2° rétrocède la partie des terrains en cause à un prix de cession qui ne soit pas supérieur à leur prix de revient.

2. Sociétés qui livrent des locaux comportant certains équipements mobiliers

110

Le régime spécial de l'article 239 ter du CGI ne s'applique pas aux sociétés de construction qui fournissent des équipements mobiliers (il en est de même pour les sociétés citées à l'article 1655 ter du CGI). En effet, ce régime est exclusif de toute prestation étrangère à l'activité de construction immobilière.

Toutefois, en l'état des techniques et pratiques de l'industrie du bâtiment, les opérations de construction ne comprennent pas seulement des travaux d'assemblage de matériaux, mais comportent aussi l'utilisation d'objets déjà fabriqués. Ceux-ci sont incorporés à la construction dont ils font partie intégrante ou constituent le prolongement des travaux de construction proprement dits, tout en conservant leur individualité. Dès lors, la fourniture de ces équipements est considérée comme un complément nécessaire de celle des locaux d'habitation.

De plus, dans le cadre de la réalisation de locaux, les entreprises du bâtiment fournissent fréquemment d'autres équipements qui ont un lien avec la construction. Il a été décidé de maintenir, sous certaines conditions, aux sociétés civiles de construction qui procèdent à de telles opérations, le bénéfice du régime spécial de l'article 239 ter du CGI.

a. Équipements constituant le complément nécessaire de la réalisation de locaux d'habitation

120

À condition de ne présenter aucun caractère somptuaire et de se limiter à satisfaire aux exigences actuelles d'habitabilité, les fournitures et travaux correspondant à ces équipements doivent être regardés comme compris dans l'objet des sociétés immobilières déjà citées.

Il en est ainsi notamment des équipements de chauffage central et de climatisation, des équipements d'isolation thermique et phonique, des installations d'appareils d'éclairage des parties communes, des cours, jardins et voies privées des immeubles, des installations d'appareils élévateurs, de l'installation complète des appareils sanitaires y compris la robinetterie et les accessoires de pose, ainsi que les appareils de production d'eau chaude collectifs ou individuels, des éviers, bloc-éviers y compris la robinetterie et les accessoires de pose, des placards de rangement incorporés à titre définitif dans les volumes spécialement prévus à cette fin, des antennes collectives et des câblages de radio et de télévision, des installations complètes de vide-ordures, des boîtes à lettres scellées dans la maçonnerie, des revêtements directs de sols bruts à, l'exclusion des tapis.

Il en est de même des frais de pose qui constituent l'accessoire de ces fournitures et travaux, ainsi que des revêtements muraux.

b. Équipements ne constituant pas le complément nécessaire de la réalisation de locaux d'habitation

130

Une distinction doit être faite selon qu'ils peuvent être considérés ou non comme accessoires aux opérations de construction :

- équipements accessoires aux opérations de construction (§ 140 à 200) ;

- autres équipements ou agencements (§ 210).

140

Équipements incorporés à l'immeuble à titre définitif :

Dans un arrêt du 20 mai 1981 (n° 13 460), le Conseil d'État a considéré que la circonstance que le prix demandé aux acquéreurs de studios comprenne la fourniture d'éléments fixes de réfrigération et de cuisson équipant les cuisines de ce type d'appartements ne suffit pas à établir qu'une société se soit livrée à des opérations autres que la construction d'un immeuble en vue de la vente au sens des dispositions de l'article 239 ter du CGI et n'est donc pas de nature à lui faire perdre le bénéfice de l'exemption d'impôt sur les sociétés édictée par ce texte.

Cette jurisprudence concerne les équipements mobiliers compris dans le champ d'application de la mesure de tempérament prévue ci-dessous n°s 150 et suiv., lorsqu'ils présentent le caractère d'effets mobiliers attachés à l'immeuble à perpétuelle demeure au sens de l'article 525 du code civil. La livraison de ces éléments incorporés à titre définitif à l'immeuble doit être regardée comme comprise dans l'objet des sociétés civiles de construction-vente régies par l'article 239 ter du CGI.

150

Équipements simplement stabilisés ou raccordés :

La mesure de tempérament figurant ci-dessous n°s 160 et suiv. est applicable aux équipements de cuisine et de salle de bains qui conservent un caractère mobilier une fois posés. Il en est ainsi

notamment des meubles autonomes de cuisine dont le scellement a pour seul but d'en assurer la stabilité et des appareils ménagers proprement dits qui, incorporés ou non, sont susceptibles d'être déplacés ou changés sans inconvénient.

160

En droit strict, la livraison de ces équipements par une société de l'article 239 ter du CGI ne peut qu'entraîner la déchéance du statut fiscal privilégié de cette société.

Toutefois, il a été admis que ces équipements ne font pas perdre à la société civile qui les fournit le bénéfice du régime fiscal spécial de l'article 239 ter du CGI à la double condition :

- que la fraction représentative du coût de ces équipements dans le prix global de la construction toutes taxes comprises reste inférieure à 4 %, et que leur valeur n'excède pas 2 440 € par logement pour les opérations réalisées à compter du 1er janvier 1988 ;

- que la rétrocession à l'acquéreur des locaux soit opérée au prix de revient calculé sous déduction des ristournes et autres avantages consentis aux constructeurs.

170

Dans un souci de simplification, les équipements installés pour l'aménagement fonctionnel de la loge du gardien n'ont pas à être retenus pour le calcul de la double limite de 4 % et de 2 440 €.

180

Quant à la rétrocession au prix coûtant à laquelle est également subordonné le maintien du régime spécial, elle n'interdit pas aux entreprises de construction de faire application de l'indice de révision choisi pour la vente immobilière (index national pour la révision des marchés de bâtiments publiés par le ministère chargé de l'Équipement ou indice du coût de la construction publié par l'INSEE).

190

Enfin, les éventuelles clauses d'indexation de prix insérées dans les marchés passés avec les fournisseurs d'équipements mobiliers ne sauraient avoir pour effet d'entraîner une majoration des limites de 4 % et de 2 440 € au delà desquelles les sociétés civiles de construction-vente sont déchues du régime spécial défini à l'article 239 ter du CGI.

200

Pour permettre au service local d'apprécier si les conditions auxquelles est subordonnée l'application de la solution libérale sont remplies, les documents comptables des entreprises de construction doivent retracer distinctement les opérations relatives aux fournitures d'équipements concernées dont le montant doit, en principe, faire l'objet d'une facturation séparée.

Toutefois, il a paru possible d'assouplir l'obligation de procéder à une facturation séparée des équipements mobiliers appelés à bénéficier de la solution de tempérament. Cette obligation est considérée comme remplie lorsqu'un engagement formel de livrer au prix de revient, net de toute réfaction, a été pris par la société de construction envers son client dans l'un des documents annexés à l'acte de vente ou déposés au rang des minutes (notice descriptive, notice indiquant les éléments d'équipements propres au local vendu, ...) et que la comptabilité de l'entreprise est de nature à

justifier par la tenue de comptes distincts que cet engagement a été rempli.

210

Autres équipements ou agencements :

La fourniture des équipements qui n'ont aucun lien physique avec la construction, qui ne sont ni fixés, ni même raccordés, n'est pas indispensable pour assurer la promotion ou la vente des immeubles. Il en est ainsi notamment des moquettes sur parquets, tableaux, glaces autres que celles posées dans les salles d'eau, tapisseries, statues, rideaux, voilages, équipements audiovisuels, ornements, ...

Si une société civile de construction-vente livre ces équipements, elle ne peut bénéficier du régime prévu à l'article 239 ter du CGI.

c. Équipements constituant le complément nécessaire de locaux à usage de bureaux

220

L'évolution des techniques de construction des immeubles de bureau et de leur équipement conduit à admettre notamment comme entrant dans l'objet des sociétés de construction-vente qui les réalisent les travaux ou fournitures qui suivent, s'ils ont vocation à bénéficier à l'ensemble de l'immeuble :

- cloisonnements par éléments amovibles ;

- équipement de local autocommutateur, fourniture et pose de l'autocommutateur ;

- barrières d'isolation phonique ;

- distribution de réseau informatique, (mais non la fourniture des appareils informatiques) ;

- aménagements spéciaux pour l'utilisation de matériels informatiques (armoires de climatisation, plafonds d'isolation ...) ;

- équipements d'alarme contre le vol et l'incendie ;

- alimentation et câblages des réseaux TELEX et TELECOPIE (mais non la fourniture des appareils correspondants) ;

- signalisation spécifique des locaux.

230

Cas particulier. - Restaurant ou cantine d'entreprise ou d'administration

Il est désormais fréquent que la construction d'un immeuble de bureau comporte l'installation d'un restaurant ou d'une cantine d'entreprise ou inter-entreprise. Aussi est-il admis que la fourniture des installations et équipements nécessaires (cuisines, matériel, mobiliers, tables, chaises, etc.) entre dans l'objet social des sociétés de construction-vente si le restaurant, ouvert aux occupants de l'immeuble, peut bénéficier du régime particulier prévu en matière de TVA (cf. article 261-4-4° au CGI et BOI-TVA-LIQ-30-20-10-20).

3. Sociétés civiles de construction-vente ayant pour objet exclusif de réaliser des opérations de transformation, d'aménagement, de remise en état d'habitation ou de restauration dans le cadre des rénovations urbaines

240

L'article 239 ter du CGI a pour objet d'exclure la construction en vue de la vente de la catégorie des activités ou opérations qui, en vertu du 2 de l'article 206 du CGI, entraînent normalement l'assujettissement des sociétés civiles à l'impôt sur les sociétés.

S'agissant d'une mesure d'exception, l'application de ce texte ne peut, comme il est de règle, qu'être strictement limitée aux situations qu'il vise expressément, c'est-à-dire aux opérations de construction proprement dites.

Toutefois, il a paru possible d'assimiler certains travaux de transformation et d'aménagement à des opérations de construction pour l'application des dispositions de l'article 239 ter du CGI et, par suite, d'autoriser les sociétés civiles à se placer sous ce régime lorsqu'elles ont pour activité -à l'exclusion de toute autre entrant dans les prévisions des articles 34 du CGI et 35 du CGI - la réalisation desdits travaux en vue de la vente.

250

Sur la définition des opérations assimilées à des opérations de construction et le droit de contrôle de l'administration, (cf. BOI-BIC-CHAMP-20-40-20-II-A).

4. Revente par lots d'un immeuble après transformation

260

En vertu des dispositions de l'article 239 ter du CGI, seule la construction en vue de la vente est exclue de la catégorie des activités ou opérations qui entraînent l'assujettissement des sociétés civiles à l'impôt sur les sociétés en application du 2 de l'article 206 du CGI. Cette exclusion ne couvre donc pas la revente par lots, après division, d'un immeuble acquis par une société civile après modification de ses statuts. Dans ce cas, l'ensemble des activités de la société est alors soumis à l'impôt sur les sociétés (CE, 5 avril 1978, req. n° 1211, RJ. 111, p. 763 ; dans le même sens, CE, 5 octobre 1988, n° 62 247).

270

En ce qui concerne les conséquences de la remise en cause du statut fiscal de la société civile, cf. C.

5. Cessions de locaux assorties d'une garantie minimale de loyers

280

La demande de logements neufs, alimentée notamment par les investisseurs institutionnels, s'oriente parfois vers des constructions qui, dès la date de leur acquisition, ont une rentabilité garantie. La

garantie peut être offerte, soit par le promoteur lui-même, soit par un intermédiaire qu'il rémunère à cette fin. Elle est apportée par le transfert des baux ou des promesses de baux à l'acquéreur lorsqu'il a été traité avec des utilisateurs avant la vente. Elle est constituée, dans le cas contraire, par l'engagement d'assurer au propriétaire l'équivalent d'un loyer minimal si le local ne trouve pas de preneur.

290

Dans un arrêt du 17 avril 1985 (n° 42 418), le Conseil d'État a jugé que la circonstance qu'une société civile de construction-vente s'engage à procurer des locataires à l'acquéreur de locaux construits par ses soins ne constitue qu'une modalité de vente des immeubles construits. En conséquence, la société ne peut, de ce seul fait être regardée comme s'étant écartée de son objet social, ni comme ayant cessé de répondre aux conditions posées par l'article 239 ter du CGI pour bénéficier de l'exemption de l'impôt sur les sociétés.

En outre, dans un arrêt du 2 mars 1988 (n° 49546), la Haute Assemblée a jugé qu'une société civile immobilière de construction-vente doit être regardée comme s'étant livrée à une activité conforme à son objet social sans qu'y fasse obstacle la double circonstance :

- qu'en vue de favoriser la commercialisation des locaux, elle assortissait simultanément leur vente d'une proposition de location comportant une garantie décennale de rentabilité offerte par une société civile immobilière de gestion, même si cette dernière a fait l'objet d'une prise de participation minoritaire de la part de la société mère de la société cédante ;

- qu'en raison du décalage d'un an entre la date de cession des appartements donnés en location et celle de leur livraison, elle versait aux bailleurs l'équivalent d'un loyer annuel,

Par ailleurs, dans cette affaire, le Conseil d'État a estimé que ni le fait qu'elle ait accordé à titre exceptionnel des avances de fonds sans intérêt à ses associés ainsi qu'à une société-soeur, ni le fait qu'avant les années d'imposition, elle ait revendu deux terrains, dès lors que leur acquisition initiale ne paraissait pas avoir procédé d'une intention spéculative, ne suffisaient à faire entrer la société civile dans le champ d'application du 2 de l'article 206 du CGI.

300

En conséquence, il est admis que la cession d'immeubles accompagnée d'une offre de garantie minimale de rentabilité, quelle qu'en soit la durée, ne fait pas obstacle à l'application du régime spécial de l'article 239 ter du CGI.

6. Revente de terrains à bâtir à une structure de portage dans le cadre du dispositif du Pass-Foncier

310

Le dispositif « Pass-Foncier® » consiste en un mécanisme de financement destiné à faciliter l'accession des ménages modestes à la propriété, par la dissociation de l'acquisition du foncier de

celle du bâti.

Le coût initial de l'opération d'accession à la propriété est limité au seul coût de la construction, le prix du terrain qui est mis à disposition du ménage accédant étant porté par une structure de portage, émanant du « 1 % logement », pendant toute la durée de remboursement des prêts souscrits pour la construction, dans le cadre d'un bail à construction assorti d'une promesse de cession du foncier au profit du preneur du bail.

S'agissant des sociétés civiles immobilières (SCI) de construction-vente, l'article 239 ter du CGI dispose que les SCI qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente échappent à l'impôt sur les sociétés sous certaines conditions. Dans ce cas, les associés de la SCI sont imposés personnellement sur la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société, suivant le régime qui leur est propre.

Lorsque ces SCI effectuent des opérations d'achat et de revente de terrains à bâtir, elles cessent de bénéficier de ce régime, car elles réalisent une activité de marchand de biens, commerciale au sens des articles 34 du CGI et 35 du CGI, et non une activité de construction-vente, et deviennent de ce fait imposables à l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, dans le cadre du dispositif « Pass-Foncier® », le terrain sur lequel l'immeuble est construit doit être cédé à la structure de portage, laquelle concède ensuite un bail à construction au preneur du bail.

Dans ce cas, il peut être admis que la cession du terrain par la SCI de construction-vente ne remet pas en cause l'application du régime prévu à l'article 239 ter du CGI, sous réserve que la SCI de construction-vente :

- n'effectue pas à titre habituel des opérations d'achat-revente de terrains à bâtir au sens du 1° de l' article 35 du CGI ;

- cède le terrain en cause à la structure de portage à un prix qui ne soit pas supérieur à son prix de revient ;

- procède elle-même à la construction de l'immeuble sur le terrain vendu à la structure de portage.

C. Réalisation d'opérations incompatibles avec l'objet social prévu par l'article 239 ter du CGI - Conséquences

320

Lorsqu'une société civile placée sous le régime spécial de l'article 239 ter du CGI s'en trouve exclue pour avoir effectué des opérations n'entrant pas dans les prévisions de cet article, cette société et ses membres n'encourent normalement aucune sanction : la remise en cause du statut fiscal de la société civile n'entraîne pas celle du régime des profits de construction réalisés au cours d'exercices ou de périodes d'imposition antérieurs.

330

Les bénéfices de l'exercice en cours et des exercices suivants deviennent seulement taxables à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et donnent lieu en outre, lors de l'appropriation par les associés, aux impôts frappant les revenus distribués.

Toutefois, l'administration serait en droit de remettre en cause, sous les sanctions édictées par l'article 1728 du CGI et par les articles L. 66 du livre des procédures fiscales (LPF) et L. 69 du LPF pour défaut de déclaration dans le délai prescrit, les impositions établies au titre des exercices antérieurs, dans la limite du délai de prescription, s'il apparaissait que la société a eu pour objet, dès l'origine, d'effectuer parallèlement aux opérations de construction, des opérations incompatibles avec l'application du régime spécial.

Pour plus de précisions sur les conséquences fiscales de la perte du régime spécial, il convient de se reporter au BOI-BIC-CESS-10-20-30.

II. Forme des sociétés

340

Le bénéfice du régime spécial défini à l'article 239 ter du CGI ne peut être invoqué que par les sociétés constituées sous la forme civile.

Quel que soit leur objet, les sociétés assujetties de plein droit à l'impôt sur les sociétés en raison de leur forme (sociétés de capitaux, sociétés à responsabilité limitée) sont donc exclues du champ d'application de l'article 239 ter du CGI.

III. Statuts des sociétés

350

> L'article 239 ter du CGI subordonne expressément l'application du régime qu'il édicte à la condition que les statuts de la société prévoient la responsabilité indéfinie des associés en ce qui concerne le passif social. Cette responsabilité est mise en cause sur tous leurs biens en proportion de leurs droits sociaux. Les sociétés concernées par ce régime ne peuvent donc pas insérer une clause statutaire qui limiterait la responsabilité d'un des associés au montant de sa participation dans le capital social (RM Lagorce, JO déb AN 11 novembre 1983, n° 72 949, p. 5241).

En revanche, il ne s'oppose pas à ce que lesdits associés prévoient une telle limitation dans chacune des conventions particulières passées avec les créanciers. Ainsi, et conformément à la position prise en matière d'impôt sur les sociétés, il y a lieu d'admettre que l'existence, dans les statuts, d'une clause stipulant que les gérants doivent, sous leur responsabilité, obtenir des créanciers une renonciation formelle au droit d'exercer une action personnelle contre les associés n'est pas de nature à priver la société du bénéfice du régime de l'article 239 ter du CGI.

Sur la répartition des bénéfices sociaux, cf. BOI-BIC-CHAMP-70-20-100-20-III.

IV. Origine des sociétés

A. Sociétés civiles créées après l'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 1964 (CGI, art. 239 ter)

360

Les dispositions de l'article 239 ter du CGI s'appliquent essentiellement aux sociétés civiles constituées après la date d'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 1964.

Il y a lieu bien entendu d'assimiler à ces sociétés celles qui sont issues, après la même date, soit de transformations ayant emporté création d'une personne morale nouvelle, soit de fusions ou de scissions de sociétés.

En ce qui concerne les transformations de sociétés en nom collectif ou de sociétés dotées de la transparence fiscale.

B. Sociétés civiles créées avant l'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 1964

370

L'application de l'article 239 ter du CGI à ces sociétés était subordonnée à la condition qu'elles n'aient procédé à aucune vente d'immeubles ou de fractions d'immeubles avant la date d'entrée en vigueur de la loi (CGI, art. 239 ter-II-1°). Toutefois, les cessions sans caractère spéculatif, consenties à titre de charges d'aménagement du permis de construire, n'étaient pas retenues (cf. C).

Lorsque cette condition était remplie, le régime de l'article 239 ter du CGI s'est appliqué, en principe, pour la détermination des résultats du premier exercice clos après la date d'entrée en vigueur de la loi et des exercices suivants. D'autre part, en l'absence de transformation affectant ces sociétés, le passage du régime fiscal des sociétés de capitaux à celui des sociétés de personnes n'a pas été de nature à entraîner les conséquences d'une cessation d'entreprise. Dès lors, aucune imposition n'a dû être établie à raison des plus-values latentes incluses dans l'actif social, tant en matière d'impôt sur les sociétés qu'en ce qui concerne l'impôt de distribution. Mais, bien entendu, le changement de régime fiscal a dû constituer, comme il est de règle, un fait générateur de l'impôt de distribution en ce qui concerne les bénéfices et réserves qui existaient éventuellement au bilan à l'époque de ce changement.

C. Sociétés civiles issues de la transformation de sociétés en nom collectif ou de sociétés transparentes

380

En application des dispositions du 2° du II de l'article 239 ter du CGI, le régime spécial du I de l'article 239 ter du CGI concerne également les sociétés civiles issues de la transformation, soit de sociétés en nom collectif ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente, soit de sociétés transparentes effectivement soumises, à l'époque de la transformation, au régime fiscal défini par l'

article 1655 ter du CGI, sous réserve que jusqu'à la date de la transformation inclusivement, ces sociétés civiles soient en mesure de justifier que :

- elles n'ont consenti aucune vente d'immeuble ou de fraction d'immeuble (1ère condition) ;

- et aucune de leurs parts ou actions n'a été cédée à titre onéreux à une personne autre qu'un associé initial (2ème condition).

Remarque. :À défaut de mesure législative le permettant, ce dispositif ne saurait être étendu aux sociétés civiles issues de la transformation de sociétés crées de fait ou de sociétés en participation ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente (RM Dubourg, JO déb. AN 14 mars 1994, p. 1253, n° 6102).

1. Première condition

390

Les sociétés civiles issues de la transformation ne doivent avoir procédé à aucune vente d'immeubles ou de fractions d'immeubles jusqu'à la date de leur transformation inclusivement (Condition sans portée pratique pour les sociétés civiles issues de la transformation d'une société transparente).

Néanmoins, par analogie avec la solution retenue pour la délimitation du champ de la transparence fiscale, les cessions sans caractère spéculatif consenties à titre de charge d'aménagement en vertu de la réglementation relative au permis de construire, ne font pas obstacle à ce que la condition dont il s'agit puisse être considérée comme remplie. Il est fait application, à cet égard, des mesures de tempérament admises en faveur des sociétés de construction. Elles concernent notamment :

- la cession d'une parcelle de terrain ou d'un local destiné à l'installation d'un transformateur électrique ;

- la cession à une collectivité locale de la voirie intérieure d'un complexe immobilier édifié par la société ;

- la cession rendue nécessaire par un plan d'urbanisme, d'un terrain à une collectivité locale en vue de l'édification d'un groupe scolaire ou d'un terrain de sports ;

- l'échange sans soulte de parcelles de terrain indispensables pour la réalisation rationnelle du projet de construction.

400

Les justifications exigées pour l'octroi de ces mesures de tempérament peuvent résulter de la production, soit d'une copie certifiée conforme du permis de construire, soit, en cas de doute, d'une attestation émanant de l'autorité qui a délivré le permis.

En outre, quand la société n'a pu acquérir le terrain qu'en promettant d'attribuer une partie des locaux à construire au propriétaire du sol, non associé, il est également admis que cette attribution ne fait pas perdre à la société le bénéfice du régime de l'article 239 ter du CGI lorsque tous les autres locaux sont bien destinés à être vendus.

En revanche, il convient d'observer, d'une part, que le partage avec soulte présente un caractère translatif du point de vue fiscal, et, d'autre part, que la cession de parcelles de terrains ou de locaux à

des associés constitue une infraction à l'article 1655 ter du CGI qui vise uniquement les fractions d'immeubles destinées à être attribuées aux associés.

2. Deuxième condition

410

La seconde condition trouve essentiellement son application dans le cas de transformation des sociétés transparentes.

Elle a pour effet de réserver le bénéfice du régime de l'article 239 ter du CGI aux seules sociétés dont aucune des parts ou actions n'a été cédée à titre onéreux à une personne autre qu'un associé initial jusqu'à la date de la transformation inclusivement.

Il est fait toutefois abstraction, à cet égard, des cessions sans caractère spéculatif consenties au prix de revient à des nouveaux associés, désireux de prendre des participations financières dans le programme de construction projeté, en vue de leur permettre de se joindre au groupe des associés d'origine postérieurement à la constitution de la société.

420

Il est précisé, d'autre part, que les sociétés transformées qui satisfont à la condition précédemment énoncée peuvent se prévaloir du nouveau régime sans qu'il y ait à distinguer suivant qu'elles ont été créées avant ou après la date d'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 1964.

430

Enfin, sous réserve de l'examen des circonstances de fait, il paraît possible de considérer comme des associés initiaux, au sens de cette disposition, ceux qui ont été admis au sein de la société à l'occasion d'une augmentation de son capital. Dès lors, le régime de l'article 239 ter du CGI s'applique à une société dont la transformation a été précédée d'une cession de parts par un associé fondateur à un associé entré dans la société civile lors d'une augmentation de capital, lorsque cette société remplit les autres conditions prévues par le texte légal.

3. Cas d'application jurisprudentiels

440

Le Conseil d'État a estimé que ne peut bénéficier du régime spécial de l'article 239 ter du CGI -et relève donc de l'impôt sur les sociétés- une société civile de construction-vente issue de la transformation d'une société transparente (CGI, art. 1655 ter) dès lors qu'avant cette transformation, la société a vendu à une SARL les terrains qu'elle avait acquis tandis que, le même jour, ses associés initiaux cédaient la totalité de leurs parts au gérant de la SARL (CE, 18 novembre 1985, n° 44 343).

De même, il a été jugé qu'une société civile de construction-vente issue de la transformation d'une société transparente ne peut bénéficier du régime de l'article 239 ter du CGI dès lors que cette transformation s'est accompagnée de la cession de la totalité des parts détenues par les associés d'origine. En outre, il n'était

nullement établi que la différence entre le prix de cession et la valeur d'acquisition corresponde au coût de détention des parts et par suite, que le prix de cession soit égal au prix de revient des valeurs cédées (CAA Lyon, 12 octobre 1989, n° 89LY00170).

4. Plus-values dégagées lors de la transformation - Sursis d'imposition conditionnel

450

Lorsque la transformation est de nature à entraîner un changement de leur régime fiscal (cas des sociétés transparentes), ces sociétés sont soumises aux dispositions de l'article 239 ter du CGI pour les opérations qu'elles effectuent à compter de la date de cette transformation. En outre, les plus-values dégagées lors de la transformation de sociétés en nom collectif ou de sociétés transparentes devraient être éventuellement imposées selon les règles habituelles.

460

Toutefois, le 2° du II de l'article 239 ter du CGI prévoit expressément qu'il est sursis à cette imposition si la transformation ne s'accompagne d'aucune modification des valeurs comptables des éléments d'actif, tant dans les écritures de la société que dans celles de ses associés.

470

Le bénéfice de cette exonération est donc subordonné à la condition qu'aucune augmentation ne soit apportée aux écritures comptables, 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 ou commerciales ou des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés doit demeurer inchangée au bilan de ces dernières.

480

En ce qui concerne les sociétés transparentes, il est précisé que lorsque le patrimoine de la société appelée à se transformer est constitué d'un terrain à bâtir qui lui a été apporté par l'un de ses membres, la valeur d'origine de ce terrain s'entend de sa valeur d'apport.

Toutefois, en pareil cas, l'exonération prévue par l'article 239 ter du CGI s'applique seulement à la plus-value acquise éventuellement par le terrain depuis la date de l'apport consenti à la société transparente.

Quant à la plus-value déjà acquise à cette date et afférente à la fraction du terrain réputée conservée par l'apporteur, ou exonérée, 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.

490

Il est rappelé enfin que l'exonération des plus-values ne dispense pas les redevables intéressés d'aviser le service des opérations intervenues et, plus particulièrement, en cas de transformation d'une société en nom collectif, de se conformer aux obligations édictées par l'article 201 du CGI.