

LES SOCIETES CIVILES IMMOBILIERES

DE GESTION PATRIMONIALE

SCI DE GESTION PATRIMONIALE

Généralités	3
La SCI de Gestion : quels avantages d'un point de vue fiscal ?	9
Régime fiscal des SCI	10
- Obligations déclaratives et comptables des SCI de gestion	11
- Impôts sur les bénéfices	13
- Principes d'imposition des bénéfices	13
- Détermination des résultats	15
Taxe sur la Valeur Ajoutée	17
- TVA : fonctionnement de la SCI (locations)	19
- Achat / Livraison du terrain à bâtir par la SCI	28
- Travaux immobiliers réalisés par la SCI	31
- Livraison à soi-même (LASM) d'immeubles construits par la SCI	32
- Livraison d'immeubles neufs par la SCI	34
- Livraison d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans par la SCI	36
- Cession de parts de SCI	38
Imposition des plus-values de cessions des immeubles et de cessions des parts sociales	39
- Apport d'un immeuble à une société	41
- Dissolution ou retrait d'un associé	41
- Plus-values de cessions des immeubles par la SCI de Gestion	42
- Plus-values de cessions des parts sociales par les associés	48
- Contribuables non domiciliés en France	51
Droits d'enregistrement et droits de mutation à titre onéreux	54
- Droits de mutation applicables lors de l'acquisition ou de l'apport de l'immeuble	55
- Droits exigibles lors de la formation des sociétés	60
- Droits exigibles durant l'existence des sociétés	62
- Droits exigibles en fin de société	64
- Droits exigibles sur les cessions de droits sociaux	66
Autres impôts et taxes (liste non exhaustive)	67
- Contribution sur les Revenus Locatifs	68
- Contribution Économique Territoriale (CFE et CVAE)	69
- Taxes Foncières - Taxe sur les Logements Vacants - Taxe d'Habitation	70
- Taxes et participation assise sur les salaires : Taxe sur les Salaires - Contribution Unique à la Formation Professionnelle et à l'Alternance - Investissement dans la construction - Déclaration des commissions, honoraires et autres rémunérations	71
- Taxe annuelle de 3%	73
- Taxe sur les véhicules de société	73
- Impôt sur la Fortune Immobilière	74
Les procédures d'interrogation, de contrôle et de rectification	75
Evaluation des parts d'une SCI de Gestion	76

SCI DE GESTION - GENERALITES

Notion de sociétés

Sociétés Civiles de Gestion

Régime juridique des SCI de Gestion

Objet des SCI de gestion

La SCI de gestion : quels avantages d'un point de vue fiscal ?

A) Notion de sociétés

La société est un contrat (ou un acte unilatéral pour les EURL par exemple) entraînant, sauf dans le cas de la société en participation ou de la société créée de fait, la création d'une personnalité morale dont la condition juridique, dominée par le but commun à tous les associés résulte à la fois du contrat et de la loi.

Le contrat : c'est un document par lequel deux ou plusieurs personnes s'engagent à affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourrait en résulter. Ils s'engagent également à contribuer aux pertes.

La personnalité morale : la société jouit de la personnalité morale à compter de son immatriculation au registre du commerce et des sociétés (C. Civ. Art. 1842 alinéa 1). Elle est, comme les personnes physiques, titulaire de droits réels et sujet actif ou passif de droits personnels. Elle dispose d'un patrimoine qui lui est propre et ne se confond pas avec celui des associés.

Le patrimoine social : il est le gage des créanciers de la société. Il ne peut y avoir compensation entre les dettes sociales et les dettes personnelles des associés, ces derniers n'étant pas titulaires des biens de la société, mais titulaires de droits sociaux de nature mobilière définis par l'article 529 du Code Civil.

B) Sociétés Civiles de Gestion

Il existe différentes classifications de sociétés, l'une d'entre elles étant la distinction entre les sociétés commerciales et les sociétés civiles. Ont le caractère civil toutes les sociétés auxquelles la loi n'attribue pas un autre caractère à raison de leur forme, de leur nature ou de leur objet (C. Civ. Art. 1845 alinéa 2). Celui-ci ne peut s'apprécier que par opposition au caractère commercial.

Les activités civiles n'étant pas définies par la loi, sont alors considérées comme civiles les activités qui ne sont pas commerciales au sens des articles L 110-1 et L 110-2 du Code de Commerce et celles qui ne constituent pas une entremise dans la circulation des richesses avec intention spéculative. **Il s'agit principalement des activités** agricoles, extractives, intellectuelles, libérales, **immobilières**....

La Société Civile de Gestion, constituée de personnes physiques ou morales, a pour objet la gestion et la location d'immeubles (bâti ou non bâti) dont elle est devenue propriétaire par suite d'apport, d'achat ou de construction.

S'il s'agit essentiellement de la location d'immeubles nus, la location en meublée n'est cependant pas incompatible, en principe, avec le caractère civil de ces sociétés.

La SCI assure la gestion des biens et la répartition entre les associés des revenus provenant des immeubles loués ou mis à la disposition d'associés ou de tiers.

Elle ne relève d'aucune réglementation particulière, mais est en tout point régie par les règles de droit commun des sociétés.

C) Régime juridique des Sociétés Civiles de Gestion

Les sociétés civiles sont fondées sur « l'intuitu personae », ce qui signifie que la personnalité des associés joue un rôle déterminant dans la constitution, le fonctionnement ou la dissolution de la société. C'est pourquoi les sociétés civiles sont classées parmi les sociétés de personnes (dans les sociétés de capitaux, la participation des associés est fondée sur les capitaux investis).

L'article 1835 du Code Civil prévoit que les statuts doivent être écrits. L'acte peut être sous signature privée ou notarié.

- Statuts sous signature privée : ceux-ci n'ont plus à être enregistrés (dispense d'enregistrement).
- Statuts notariés : l'intervention d'un notaire est obligatoire lorsque les statuts constatent l'apport d'un immeuble (plus généralement chaque fois qu'il y a matière à publicité foncière).

Le contrat de société est conclu au jour de la signature des statuts qui marque l'échange de consentement entre les associés. A compter de cette date la société est constituée.

- **Les statuts doivent indiquer** la forme (civile), l'objet social (**il doit être purement civil**, c'est-à-dire se limiter à l'acquisition et à la gestion d'immeubles : il ne peut être question d'acheter des biens pour les revendre, sous peine que la société soit taxée à l'IS en qualité de marchands de biens. La vente d'un immeuble n'est envisageable que si elle a un caractère exceptionnel : gestion patrimoniale), la dénomination (raison sociale), le siège social (détermine la nationalité), le capital social (pas de capital minimum), la durée (ne peut excéder 99 ans avec possibilité de prorogation), les apports de chaque associé (en nature, en numéraire ou en industrie) et les modalités de fonctionnement de la société.

Après la signature des statuts, il y a lieu d'accomplir les formalités suivantes calquées sur celles des sociétés commerciales :

- accomplissement des formalités de publicité (insertion dans un journal d'annonces légales du département du siège social – pas de délai prescrit) ;
- la société doit ensuite être immatriculée au RCS (formalité capitale mais pour laquelle aucun délai n'est imparti) ;
- dépôt du dossier d'immatriculation de la société au Centre de Formalités des Entreprises compétent c'est-à-dire celui créé par le greffe du tribunal de commerce dans le ressort duquel est situé le futur siège social – les demandes d'immatriculation peuvent être présentées directement au greffe du tribunal de commerce dans ce cas, le greffe conserve la demande pour la traiter et transmettre le dossier au CFE compétent – les demandes peuvent également être déposées en ligne auprès du guichet unique de création d'entreprise ;
- puis insertion au BODAC (à la charge du greffier du tribunal).

Ce n'est qu'à compter de son immatriculation que la société acquiert la personnalité morale. Il convient d'effectuer cette formalité le plus rapidement possible. A partir de cette date, elle dispose de droits réels, d'un patrimoine qui lui est propre et qui ne se confond pas avec le patrimoine de chaque associé.

De cette autonomie de patrimoine résultent les conséquences suivantes:

- . **Les associés ne sont pas directement propriétaires des biens de la société (contrairement à la situation des membres d'une indivision) et n'ont aucun droit sur l'actif social.**
- . **Ils sont seulement titulaires de droits sociaux qui comportent des attributs pécuniaires (droits au bénéfice) et le droit de participer à la vie sociale.**

- Le capital social

Il est constitué par les apports en numéraire et en nature. Aucun capital minimal n'a été fixé par le législateur.

La constitution d'une SCI avec un faible capital peut être motivée par l'objectif de transmission des fondateurs. En effet, transmettre (à titre gratuit ou onéreux) des parts sociales, lorsque le capital est faible, est peu onéreux car même si l'actif social est important, son financement constituera un passif.

Ex: M. et Mme X constituent une SCI

Capital = 10 000 €

La SCI achète un immeuble à usage d'habitation pour 2 000 000 €. Le financement se fait par le compte courant de M. X. Peu de temps après l'acquisition de l'immeuble, M. X vend la majorité des parts sociales à son fils.

Valeur d'origine des parts = 10 000 €

Valeur de cession des parts sociales = valeur de l'actif de la SCI (immeuble) - passif (emprunt en compte courant) = 2000000 - 2000000 = 0

La plus-value sera inexistante, car la valeur théorique de la société est négative.

Cependant il y a un risque lors de la cession ultérieure des parts sociales, le calcul des plus-values immobilières applicable à cette cession tiendra compte :

- de la valeur d'acquisition des parts sociales, soit une valeur faible = 10 000 € ;
- de la valeur des parts sociales qui sera très forte car l'emprunt sera remboursé.

Ex: SCI au Capital = 10 000 € constituée en 1990

Acquisition de l'immeuble pour 2 000 000 €

L'emprunt ayant financé cette acquisition est quasiment remboursé.

La valeur de cession va correspondre à l'actif net social c'est-à-dire la valeur de l'immeuble.

Valeur d'origine des parts = 10 000 €

Valeur de cession = 2 000 000 € - 0 (emprunt) = 2 000 000 € (valeur de l'immeuble). Plus-value = 1 990 000 €

La quasi-totalité de la cession sera considérée comme une plus-value.

Conséquences

Au fur et à mesure du remboursement du crédit ou du compte bancaire, la valeur "mathématique" des parts sera beaucoup plus importante et l'opération de donation ou de cession (plus-value et droits d'enregistrement) deviendra beaucoup plus onéreuse.

Le recours à l'emprunt s'avère judicieux : le solde du prêt viendra diminuer la valeur des parts pour le calcul des droits de donation.

Si les associés veulent céder des parts sociales à court terme : capital faible

Si les associés veulent céder des parts sociales à moyen terme : capital élevé

Si les associés veulent céder des parts sociales dans + 22 ans / 30 ans : plus-value totalement exonérée quelque-soit le montant du capital initial.

Autre possibilité : le capital social est égal à la valeur réelle de l'immeuble.

- Modifications diverses des statuts

Les modifications des statuts sont décidées dans les conditions de majorité fixées par les dispositions statutaires, ou en l'absence de dispositions à l'unanimité des associés (C. Civ. Art. 1836 et 1852). Les principales modifications statutaires (augmentation ou réduction de capital, transformation, fusion ou scission) sont obligatoirement soumises à la formalité de l'enregistrement ou à la formalité fusionnée lorsqu'elles font l'objet d'un acte.

Pour être opposables aux tiers toute modification statutaire exige l'accomplissement des formalités décrites ci-dessus.

Les augmentations de capital (nouveaux apports ou incorporation de bénéfices ou réserves) ne sont soumises à aucune condition préalable, il n'est pas nécessaire que le capital existant soit entièrement libéré.

Différents motifs peuvent entraîner la réduction de capital (retrait ou exclusion d'un associé, diminution des activités sociales, pertes subies par la société).

La transformation de la société sous une autre forme n'entraîne pas en droit civil (contrairement au droit fiscal) création d'une personne morale nouvelle mais une simple modification des statuts.

Il peut y avoir fusion ou scission de la société civile.

- Les associés

Minimum 2 associés (réunion des parts sociales dans une seule main : la société n'est pas dissoute, mais tout intéressé peut en demander la dissolution si la situation n'a pas été régularisée dans le délai de un an). Pas de maximum prévu par la loi ni aucune condition de qualité ou de nationalité requise pour être associé (la possibilité pour une personne de participer à une société dépend de sa capacité de contracter). Peuvent être associées des personnes physiques avec des personnes morales, ou bien, des personnes morales ensembles, ou encore des personnes physiques ensemble.

En rémunération de leurs apports, les associés sont titulaires de droits sociaux concrétisés par l'attribution de parts sociales qui leur confèrent un certain nombre de droits (la participation aux bénéfices ou la contribution aux pertes de chaque associé est proportionnelle à sa participation dans le capital social, cependant les statuts peuvent contenir des stipulations différentes et prévoir un partage inégal des bénéfices et des pertes sauf clauses léonines) et d'obligations (les associés sont indéfiniment responsables et non solidairement du passif social en proportion de leur part dans le capital social, toute clause statutaire qui répartit différemment les dettes sociales est inopposable aux tiers - les créanciers sociaux ne peuvent poursuivre le paiement des dettes contre un associé qu'après avoir préalablement et vainement poursuivi la société).

Chacun des associés doit obligatoirement faire un apport (C. Civ. Art. 1832 al 1). Ces apports, qui ne sont pas nécessairement d'égale importance peuvent prendre plusieurs formes: Apports en numéraire - apports en nature (avec publication au SPF pour un immeuble) - apport en industrie (rare dans les sociétés civiles).

Leurs droits : droit aux bénéfices, au boni de liquidation, droit de participer aux décisions collectives, droit de se retirer de la société, droit de contrôler la gestion de la SCI.

Leurs obligations : les associés sont indéfiniment responsables des dettes sociales, proportionnellement à leurs apports. A ce titre, ils sont engagés sur leur patrimoine personnel. Les créanciers de la SCI peuvent poursuivre chacun des associés pour le paiement des dettes, après avoir vainement mis en demeure la société.

Les cessions de parts : les parts sociales ne peuvent être en principe, cédées qu'avec l'agrément de tous les associés. Cependant le domaine et les modalités de l'agrément peuvent faire l'objet d'aménagements statutaires.

Les bénéfices réalisés par la société ne sont pas imposés en son nom, mais au nom personnel des associés. Chacun d'eux est personnellement imposable pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société même si il n'a pas effectivement disposé de ces bénéfices et y compris ceux qui sont mis en réserve.

- La gérance

Le gérant associé ou non est nommé soit par les statuts, soit par un acte distinct, soit par une décision des associés représentant plus de la ½ des parts sociales sauf disposition contraire des statuts.

La rémunération du gérant est fixée soit par les statuts soit par une décision collective des associés. L'article 1986 du Code Civil stipule que le mandat est gratuit sauf disposition contraire. Le gérant ne peut se prévaloir du privilège des salariés, sa rémunération n'est pas assimilable à un salaire.

Le gérant doit rendre compte de sa gestion aux associés au moins une fois par an (à cette occasion il leur soumet livres et documents sociaux). **Ainsi, bien qu'aucune disposition légale n'astreigne les sociétés civiles à la tenue d'une comptabilité, les obligations du gérant envers les associés et les tiers rendent une comptabilité indispensable.**

- Cession, transmission et nantissement des parts

Les parts des sociétés civiles ne sont pas librement cessibles (C. Civ. Art. 1861). Toute cession (nécessité d'un écrit : acte sous signature privée ou notarié) même entre associés doit en principe être autorisée par tous les associés. Le projet de cession de parts et la demande d'agrément correspondante doivent être notifiés à la société et à chacun des associés par acte d'huissier ou par lettre recommandée avec AR.

La décision incombe aux associés (les statuts peuvent confier cette décision aux gérants). Le refus d'agrément entraîne l'obligation de racheter les parts de l'associé désireux de se retirer de la société.

En l'absence de dispositions statutaires contraires, une société n'est pas dissoute par le décès d'un des associés et continue avec les associés survivants, les héritiers ou légataires du défunt (C. Civ. Art. 1870).

Les parts d'une société civile peuvent faire l'objet d'un nantissement qui doit être constaté dans un acte authentique ou sous seing privé dans les formes prévues par l'article 1866 du Code Civil.

- Dissolution, liquidation et nullité

L'article 1844-7 du Code Civil énumère les causes susceptibles d'entraîner la dissolution de la société (arrivée du terme, réalisation ou extinction de l'objet, dissolution judiciaire, décision des associés). La dissolution n'a d'effet à l'égard des tiers qu'après sa publication. La réunion de toutes les parts sociales entre les mains d'un seul associé n'entraîne pas la dissolution de plein droit de la société, mais tout intéressé peut la demander si la situation n'a pas été régularisée dans le délai de un an (C. Civ. Art. 1844-5 al 1).

La liquidation de la société s'impose dès-que la dissolution a été prononcée (sauf cas de fusion ou de scission). La personnalité morale de la société subsiste pour les besoins de la liquidation jusqu'à la publication de la clôture de celle-ci (la gestion de la société est alors assurée par un liquidateur autre que le gérant).

La nullité de la société (C. Civ. Art. 1844-5 al 10) résulte de l'absence d'un des éléments caractéristiques du contrat de société, de l'illicéité de l'objet social, de la nullité du contrat en général (le contrat prend fin le jour de la nullité de la société sans effet rétroactif).

D) Objet des SCI de Gestion

Une société ne peut être civile que si son objet est lui-même civil (il faut également que sa forme ne soit pas commerciale).

Les SCI de Gestion, constituées de personnes physiques ou morales, ont pour objet, comme leur nom l'indique, **la gestion et la location d'immeubles (bâtis ou non bâtis)** dont elles sont devenues propriétaires par suite d'apport, d'achat ou de construction.

Ces sociétés peuvent donc :

- soit gérer un ou plusieurs immeubles qui lui ont été apportés directement (en propriété ou en jouissance) par ses associés ;
- soit rassembler des fonds pour acquérir directement des immeubles de rapport ou pour faire construire ces derniers en vue de les louer.

Elles permettent à plusieurs personnes de réaliser ensemble des placements immobiliers qu'elles ne pourraient entreprendre isolément.

Les immeubles acquis ou apportés à la société peuvent être:

- soit loués ;
- soit mis gratuitement à la disposition des associés ou de tiers.

Ces immeubles sont le plus souvent loués nus. Le caractère civil de ces sociétés n'exclut pas la possibilité de louer les immeubles meublés. Cependant, ces locations peuvent avoir des conséquences sur le régime fiscal applicable en matière d'impôt sur les sociétés.

La SCI de Gestion : quels avantages d'un point de vue fiscal ?

Les SCI sont de plus en plus nombreuses depuis plusieurs années sans que les personnes qui y recourent sachent exactement quel est l'intérêt de constituer une SCI. La recherche d'un avantage fiscal est l'un des moteurs essentiels du recours à la SCI et c'est certainement dans ce contexte que l'ingéniosité est la plus grande. **Cette ingéniosité connaît cependant une limite : l'abus de droit. En effet l'utilisation d'une SCI ne peut servir à écarter la loi fiscale en aboutissant artificiellement à une imposition moindre que celle qui aurait été normalement encourue (LPF art. L64).**

- **Une excellente alternative à l'indivision :** la SCI fait mieux que l'indivision et facilite la transmission familiale du patrimoine immobilier.

- **Par la SCI, l'exploitant individuel évite, en principe, de soumettre son patrimoine aux aléas de la vie professionnelle.** En cas de faillite de l'entreprise, son patrimoine professionnel est protégé. Néanmoins, les tribunaux peuvent étendre la procédure collective à la SCI s'ils estiment que cette dernière est fictive ou qu'il y a confusion de patrimoine entre les 2 sociétés (loyers surélevés, enrichissement de la SCI au détriment de la structure d'exploitation, aménagement des locaux financés par la société d'exploitation restant acquis à la SCI sans indemnité,...).

- **Une société commerciale (SA, SARL) qui prend en location des locaux détenus par une SCI (dont les associés sont les mêmes que ceux de la société commerciale) pourra déduire des loyers d'un montant supérieur à celui des amortissements qu'elle déduirait si elle était propriétaire des locaux.** De plus, la société peut déduire les loyers tant qu'elle occupe les locaux alors que la déduction des amortissements est limitée dans le temps.

- **Les cessions de parts de SCI sont obligatoirement soumises à la formalité de l'enregistrement dans le délai d'un mois à compter de la date de l'acte qui les constate auprès du service de l'enregistrement du domicile de l'une des parties.** Les cessions à titre onéreux de parts sociales sont soumises à un droit d'enregistrement de 5%. Ce droit est liquidé sur le prix exprimé et le montant des charges qui peuvent s'ajouter au prix, ou sur une estimation des parties si la valeur réelle est supérieure au prix augmenté des charges.

- **Le décès d'un associé n'entraîne pas la dissolution de la société.** Celle-ci continue avec les associés survivants et les héritiers ou légataires du défunt. En outre, **la constitution d'une SCI permet aux parents de préparer le partage de leurs biens et d'éviter l'indivision.** Apport de droits démembrés (nue-propriété) à une SCI dans une stratégie de transmission de patrimoine – **Rappel :** l'utilisation d'une SCI ne peut servir à écarter la loi fiscale en aboutissant artificiellement à une imposition moindre que celle qui aurait été normalement encourue (**abus de droit - arrêt Cass. Com. 13 01 2009 n°07-20-097**).

- **La TVA ayant grevé l'acquisition des locaux professionnels peut être récupérée dans tous les cas, que l'immeuble soit inscrit à l'actif du bilan de l'entreprise ou qu'il appartienne à une SCI** (si la location est soumise à la TVA).

- **Gestion simplifiée** (gérer seul avec les pleins pouvoirs) : le gérant peut diriger seul avec des pouvoirs très larges. Acheter, emprunter, vendre, et cela même s'il n'a qu'une seule part dans la société. Le gérant peut ainsi donner toutes ses parts à ses enfants et rester tout de même maître à bord.

Des garde-fous sont toutefois prévus : **le gérant doit rendre compte aux associés au moins une fois par an et ses actes doivent être conformes à l'objet social indiqué dans les statuts.** De plus, le gérant engage sa responsabilité, tant civile que pénale, pour les fautes éventuellement commises.

- **Le capital est verrouillé et on évite toute intrusion :** par une clause dite « d'agrément », à inclure dans les statuts, les associés peuvent soumettre à leur accord préalable l'entrée de toute nouvelle personne dans le capital. Faute d'agréer le nouveau venu, les autres associés devront racheter ses parts au sortant.

- **Plus-value. Exonération des plus-values provenant de la cession par une SCI de Gestion d'immeubles ou partie d'immeuble occupés gratuitement à titre de résidence principale** par ses associés et des plus-values provenant de la cession d'un logement lorsque le cédant ou son conjoint n'est pas propriétaire de sa résidence principale directement ou par personne interposée (les conditions d'application de l'exonération s'apprécient au niveau de chaque associé).

REGIME FISCAL DES SCI DE GESTION

. Obligations déclaratives et comptables des SCI de Gestion

. Impôts sur les bénéfices

Principes d'imposition des bénéfices

Détermination des résultats

Les SCI de Gestion sont en principe passibles de l'impôt sur revenu dans les conditions de droit commun. Elles peuvent relever de l'impôt sur les sociétés soit sur option, soit de plein droit lorsqu'elles réalisent des activités immobilières (ou autres) réputées commerciales.

Les associés des SCI de Gestion pouvant être aussi bien des personnes physiques que des personnes morales, des règles particulières de détermination des résultats ont été définies par le législateur et sont transcrites sur la déclaration 2072 que doivent déposer ces sociétés.

- Par ailleurs, selon la nature des locations, les SCI de Gestion sont assujetties à la TVA ou à la contribution sur les revenus locatifs (sous conditions). Si la SCI est soumise à la TVA (locations soumises de plein droit ou sur option à la TVA), elle est autorisée à déduire la taxe qui lui a été facturée (achat de l'immeuble ou travaux de construction lorsque la SCI fait procéder elle-même à la construction de l'immeuble). Toutefois, lorsque l'immeuble est achevé, la SCI doit, éventuellement, se livrer à elle-même l'immeuble (LASM sous conditions) et acquitter à ce titre la TVA.

- Enfin, les plus-values réalisées à l'occasion des cessions même exceptionnelles d'immeubles seront imposées :

- soit en application des règles prévues pour les plus-values des particuliers si l'associé est une personne physique ;
- soit selon les règles des plus-values professionnelles (BIC, BA, IS) si l'associé est une entreprise passible d'un régime réel d'imposition dans la catégorie BIC ou BA ou de l'impôt sur les sociétés.

I - Obligations déclaratives et comptables des SCI de Gestion

Les SCI de Gestion ont une personnalité distincte de celle de leurs membres, elles sont tenues de produire une déclaration d'existence et une déclaration de résultats.

- Déclaration d'existence

Conformément à l'article 172 bis du CGI et à l'article 46 B de l'annexe III du CGI, cette déclaration en double exemplaire doit être accompagnée de deux exemplaires des statuts.

La déclaration établie sur papier libre doit être souscrite dans les 3 mois de la constitution de la société. Elle doit indiquer la dénomination ou raison sociale, la forme juridique, l'objet, la durée, le siège de la société et le lieu de principal établissement, les noms, prénoms et domicile du ou des gérants de la société.

La déclaration et les statuts doivent être adressés au Centre de Formalités des Entreprises dont dépend le principal établissement de la société (la souscription de la déclaration de « création d'entreprise » - formulaire M0 - vaut souscription de la déclaration d'existence).

Le lieu du principal établissement doit s'entendre de celui de la direction effective de la société (la direction effective se définit comme le lieu où sont prises les décisions concernant la gestion de la SCI).

Toute modification affectant les statuts de la société ainsi que les indications portées dans la déclaration motivent, le dépôt, dans les trois mois du changement intervenu, d'une déclaration modificative dans les mêmes formes.

- Déclaration de résultats (SCI non soumise à l'IS)

Cette obligation découle de l'article 46 C de l'annexe III du CGI. 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).

La déclaration de résultats doit être établie chaque année dans les délais légaux à l'aide d'un imprimé spécial n° 2072-S-SD (2072 S déclaration simplifiée ou 2072 C déclaration complète - chacune de ces déclarations étant accompagnée d'annexes) et adressée (par voie dématérialisée) au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année suivante (pour les exercices clos le 31 décembre) au service des impôts du lieu du principal établissement (pour l'administration, le lieu du principal établissement s'entend du lieu de la direction effective dans la mesure où celui-ci se trouve situé en France, le lieu de la direction effective est celui où sont prises les décisions, c'est à dire en principe le siège social). Un délai supplémentaire par rapport aux délais légaux est accordé aux utilisateurs de télé procédures 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.

La déclaration 2072 doit comporter les renseignements suivants :

- les noms, prénoms et adresse des associés, le nombre et le montant nominal de leurs parts, la date des cessions ou acquisitions des droits sociaux intervenues en cours d'année ainsi que l'identité du cédant et du cessionnaire ;
- les adresses des immeubles sociaux ;
- les noms, prénoms et adresse des personnes qui bénéficient gratuitement de la jouissance de tout ou partie des immeubles sociaux, que ces personnes soient des associés ou des tiers ;
- la part de revenus des immeubles sociaux correspondant aux droits de chaque associé ;
- le montant des recettes soumises à la CRL accompagné du solde du règlement.

Sont dispensés de déclaration (une seule déclaration au titre de l'année de leur constitution) les SCI qui mettent gratuitement leurs biens à la disposition de leurs associés lorsque les 3 conditions suivantes sont réunies:

- aucune modification ne doit être intervenue dans les derniers éléments portés à la connaissance de l'administration ;
- 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 et ce quelles que soient les modalités de la rémunération.

- Autres obligations (liste non exhaustive)

Les SCI peuvent être amenées à souscrire les déclarations de TVA lorsqu'elles consentent des locations soumises de plein droit ou sur option à la TVA.

Si elles emploient des salariés, les SCI peuvent, comme tous les employeurs, être tenues de souscrire les déclarations de taxes assises sur les salaires, à l'exclusion en principe de la taxe d'apprentissage.

Les SCI peuvent également être redevables de la taxe sur les véhicules de société dans les conditions de droit commun.

- Sanctions

Le défaut de production des déclarations d'existence et de résultats dans les délais prescrits donne lieu à l'application des amendes fiscales prévues le CGI. Les omissions ou inexactitudes relevées dans la déclaration 2072 entraînent l'application de l'amende prévue par l'article 1729 du CGI.

- Obligations comptables

Aucun texte ne prescrit formellement la tenue d'une comptabilité pour une SCI de Gestion (cas particulier des SCI dont les locations sont soumises à la TVA et des SCI de Gestion relevant de l'IS°).

Cependant des obligations d'ordre général la rendent indispensable. La tenue d'une comptabilité résulte des obligations envers les associés (reddition des comptes par le gérant), envers les tiers (responsabilité en cas de cessation de paiements) et envers l'administration fiscale.

Une SCI qui ne respecterait pas les obligations juridiques, comptables et fiscales (assemblée générale annuelle, publication des comptes, ..) peut être considérée comme fictive par l'administration fiscale. La société pourrait être déclarée nulle, ce qui entraînerait la dissolution de la SCI, donc un transfert de propriété du bien immobilier aux associés ainsi que la taxation des plus-values latentes.

II - Impôts sur les bénéfices

A - Principes d'imposition des bénéfices

Bien qu'ayant une personnalité juridique distincte de leurs membres, les SCI de Gestion ne sont pas directement soumises à l'impôt à raison de leur résultat.

Le résultat est déterminé au niveau de la société mais imposé entre les mains des associés en proportion de leurs droits à la clôture de l'exercice (CGI art. 8). Il est soumis soit à l'impôt sur le revenu, soit à l'IS s'il s'agit d'une personne morale relevant de cet impôt.

La part de résultat net revenant à chaque associé est déterminée par application du pourcentage représentatif de ses parts dans le capital social.

Toutefois, les SCI peuvent être assujetties à l'impôt sur les sociétés en raison de leur objet (CGI art. 206-2) ou sur option (CGI art. 206-3).

1) Régime des sociétés de personnes

Dans ce cas, la société rédige la déclaration 2072 et détermine ses résultats sociaux. Les revenus tirés de la gestion des immeubles sociaux sont déterminés et imposés selon les règles applicables en matière de revenus fonciers. Les règles des revenus fonciers s'appliquent à l'ensemble des opérations de la SCI mais celle-ci peut avoir des associés qui sont soit, des particuliers, ou des entreprises, ou des sociétés. Des règles particulières ont donc été prévues par le législateur.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du CGI, les bénéfices sociaux correspondant à des droits détenus en qualité de membres d'une société immobilière non passibles de l'IS sont déterminés sur une déclaration 2072 selon les règles applicables :

- aux revenus fonciers si les parts sont détenues par une personne physique ou une entreprise réalisant des bénéfices entrant dans la catégorie des BNC quel que soit le régime, BIC régime micro ou BA relevant du régime forfaitaire d'imposition, BIC relevant sur option du RSI ;
- aux bénéfices agricoles si les parts sont inscrites à l'actif d'une entreprise agricole relevant du régime réel d'imposition ;
- aux bénéfices industriels et commerciaux si les parts sont inscrites à l'actif d'une entreprise relevant soit des BIC selon le RSI de plein droit ou selon le régime réel normal, soit de l'IS.

Lorsque la SCI comprend à la fois des associés imposables au titre des revenus fonciers, des associés entreprises relevant des BIC réels ou de l'IS et des associés relevant des BA réels, elle doit procéder à une triple détermination de son résultat. Chacune de ces déterminations doit être opérée en tenant compte de l'ensemble des produits et charges de la société relevant du même revenu catégoriel.

La part du résultat net revenant à chaque associé est déterminée par application du pourcentage représentatif de ses parts dans le capital social. Cette quote-part doit éventuellement être diminuée des intérêts d'emprunt pour l'acquisition des parts sociales et augmentée des rémunérations diverses versées en contre - partie d'un travail ou d'une responsabilité.

C'est le résultat de cette somme algébrique que les associés devront comprendre :

- dans leur déclaration d'ensemble des revenus 2042 pour les associés personnes physiques (ils sont dispensés de produire la déclaration de revenus fonciers 2044 s'ils n'ont pas d'autres revenus fonciers et sous certaines conditions ils peuvent relever du micro-foncier). Peu importe que les sommes ne soient pas distribuées mais mises en réserve par la société (il n'est donc pas nécessaire de rechercher si les intéressés ont eu réellement la disposition de ces bénéfices) ;
- dans leur déclaration de résultats 2031 (BIC) ou 2143 (BA) pour les entreprises relevant de l'IR qui détiennent à l'actif de leur bilan des parts de SCI (l'imposition se faisant à partir de la déclaration 2042 sur laquelle est reportée le bénéfice) ;
- dans leur déclaration 2065 pour les sociétés membres passibles de l'IS.

Dans les deux derniers cas, le bénéfice à rattacher aux résultats est celui correspondant aux droits dans la SCI sans qu'il soit nécessaire de distinguer selon que les bénéfices ont été ou non distribués par la SCI. Cette part est considérée comme acquise à la date de clôture de l'exercice; le cas échéant le déficit subi par la SCI peut être imputée sur le résultat bénéficiaire de l'entreprise membre (à l'inverse, le bénéfice de la SCI peut venir compenser le déficit subi par l'associé dans le cadre de son activité commerciale).

2) Régime des sociétés de capitaux

Obligations déclaratives : déclaration modèle 2065 déposée par voie dématérialisée auprès du SIE du lieu du principal établissement de la société (lieu de la direction effective de la société). La déclaration de résultats doit être souscrite dans les trois mois de la clôture de l'exercice ou, si aucun exercice n'est clos au cours d'une année, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai. En principe, le délai imparti par la loi est un délai de rigueur. Cependant, les personnes morales relevant du régime du bénéfice réel qui ont clos leur exercice le 31 décembre ou n'ont arrêté aucun exercice au cours de l'année, bénéficient d'un report de délai jusqu'au deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai. En cas d'absence de déclaration ou de déclaration tardive, la liquidation de l'impôt dû à raison des résultats de la période d'imposition peut être faite par voie de taxation d'office. Cette procédure n'est applicable que si le contribuable n'a pas régularisé sa situation spontanément dans les trente jours de la notification d'une première mise en demeure.

Taxation à l'IS au taux de droit commun et tenue d'une comptabilité obligatoire.

a) Imposition à l'IS de plein droit

La SCI de Gestion relève de plein droit de l'impôt sur les sociétés, en application des dispositions de l'article 206-2 du CGI, lorsqu'elle réalise des opérations présentant un caractère industriel ou commercial au sens des articles 34 et 35 du CGI. Par exemple (liste non exhaustive) :

- activité de marchands de biens au sens de l'article 35 du CGI (acquisition habituelle d'immeubles en vue de les revendre) ;
- intermédiaires en transaction immobilières (art 35-1-2) ;
- location de locaux meublés ;
- location d'établissement industriel ou commercial muni du mobilier et du matériel nécessaires à son exploitation ;
- location d'immeubles ou de locaux nus, en contrepartie d'un loyer comportant une part fixe et une part variable en fonction du bénéfice ou du CA (la location a pour effet de faire participer le bailleur à la gestion ou aux résultats), lorsque le bailleur poursuit lui-même une exploitation commerciale sous une modalité juridique différente, lorsque la location constitue pour le bailleur un moyen d'accroître ses débouchés (le bailleur et les locataires font tous partie d'un « ensemble commercial intégré ») ;
- administration par une SCI d'autres SCI : considérée comme l'exercice de la profession d'agents d'affaires ;
- La sous-location n'entre pas dans la catégorie RF, mais des BNC; par contre si la sous-location est consentie en meublé, les loyers sont imposables dans la catégorie BIC (et la SCI à l'IS) ;
-

Dans ces situations, l'assujettissement à l'IS couvre l'ensemble des opérations réalisées par la SCI sans que le régime fiscal antérieur ne soit remis en cause (assujettissement global mais non rétroactif). La détermination et l'imposition des résultats suivent les règles de l'IS de droit commun; la répartition des résultats sociaux est effectuée en RCM entre les mains des associés qu'ils soient imposables à l'IR ou à l'IS; les rémunérations allouées aux associés-gérant relèvent de l'IR dans la catégorie TS ou article 62 si la gérance est majoritaire; les droits de mutations sont dus au taux normal pour les apports purs et simples faits à la SCI par les associés non passibles de l'IS (évalués à leur valeur réelle appréciée à la date du changement de régime fiscal).

L'assujettissement à l'IS à raison de l'activité exercée par une société civile doit s'apprécier année après année en fonction de l'activité réellement déployée par la société au titre de chacune des années en cause.

Toutefois, l'administration a prévu une mesure de tempérament : L'article 206-2 ne s'applique pas si les recettes commerciales HT sont inférieures à 10% des recettes totales HT. Cette tolérance administrative revêt un double aspect - non application en deçà du seuil de recettes commerciales - non application en cas de franchissement occasionnel de ce même seuil (si la moyenne des recettes commerciales HT de l'année en cours et des 3 années antérieures n'excède pas 10% du montant moyen des recettes totales HT réalisées au cours de la même période).

b) Imposition à l'IS sur option

Depuis la loi de finances rectificative pour 1992, les SCI de gestion peuvent opter pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés (CGI art. 206-3-b). Cette nouvelle disposition s'est appliquée aux options exercées à compter du 18/11/1992 (les options émises par des sociétés civiles avant cette date sont réputées régulières).

L'option doit être signée dans les conditions prévues par les statuts, ou à défaut par tous les associés, à défaut d'une signature l'option n'est pas valide et si elle a malgré cela été acceptée par les services des impôts, la société peut demander la décharge des impositions découlant de son option irrégulière.

Les sociétés notifient leur option soit en l'adressant au SIE du lieu du principal établissement, soit en cochant la case prévue à cet effet sur le formulaire de création ou de modification remis à leur CFE.

L'option doit être notifiée au plus tard avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel l'entreprise souhaite être soumise pour la première fois à l'impôt sur les sociétés (elle est alors valable à partir de l'année en cours). Elle peut donc être exercée avant le début de l'exercice.

L'option doit indiquer :

- la désignation de la société et l'adresse du siège social ;
- les noms, prénoms et adresses de chacun des associés ;
- la répartition du capital social entre les intéressés.

Effets de l'option : au moment où il se produit, le changement de régime fiscal entraîne des conséquences en matière d'impôts directs (conséquences d'une cessation d'entreprise) et de droits d'enregistrement. Par la suite, la société est soumise à l'ensemble des dispositions du régime des sociétés de capitaux. Il s'ensuit notamment que ses associés ou membres ne sont plus imposés sur les bénéfices que si ceux-ci sont distribués, et les rémunérations qui leur sont allouées, déductibles des résultats sociaux, sont taxables entre leurs mains en application de l'article 62 du CGI.

Renonciation à l'option : pour les exercices clos à compter du 31/12/2018, les sociétés de personnes ayant opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés peuvent renoncer à cette option jusqu'au cinquième exercice suivant celui au titre duquel ladite option a été exercée.

La renonciation à l'option doit être notifiée au service des impôts auprès duquel est souscrite la déclaration de résultats avant la fin du mois précédant la date limite de versement du premier acompte d'impôt sur les sociétés de l'exercice au titre duquel s'applique la renonciation.

Les entreprises ayant ainsi renoncé à l'option ne peuvent plus, par la suite, opter à nouveau pour le régime des sociétés de capitaux.

En l'absence de renonciation dans le délai visé au premier alinéa ci-dessus, l'option pour l'impôt sur les sociétés devient irrévocable.

La renonciation à l'option est considérée comme un cas de cessation d'entreprise, entraînant des conséquences fiscales.

Le droit de renonciation à l'option s'applique, notamment, aux sociétés de personnes ayant opté au titre d'exercices clos antérieurement au 31 décembre 2018 et pour lesquels la période de cinq exercices pour renoncer à cette option n'est pas forclosée (pour les autres : l'option est irrévocable).

B - Détermination des résultats (régime des sociétés de personnes) : déclaration 2072

La SCI de Gestion détermine ses résultats selon les règles propres à la catégorie de bénéfices ou de revenus correspondant à chaque associé : revenus fonciers, BIC, IS ou BA.

Dans le cas de pluralité d'associés (personnes physiques RF, BIC ou BA et personnes morales), la détermination du résultat fiscal s'effectue en fonction du régime fiscal de chaque porteur de parts.

1) Résultat déterminé selon les règles des revenus fonciers

Le revenu net est déterminé par la différence entre le revenu brut et le total des charges. Seront prises en compte **les recettes encaissées au cours de l'année d'imposition (généralement l'année civile)** et correspondant à l'ensemble des opérations réalisées par la SCI ainsi que la valeur des avantages en nature dont le bailleur a bénéficié au cours de la même année quelle que soit la période à laquelle se rapportent ces sommes.

Les charges pour être déduites doivent se rapporter aux immeubles, avoir été effectivement supportées et payées par le propriétaire au cours de l'année d'imposition et être justifiées.

Ce sont les mêmes règles applicables en matière de détermination des revenus fonciers.

Particularités concernant les SCI

- La SCI doit ajouter aux loyers effectivement encaissés **la valeur locative des immeubles non affectés à l'habitation** dont elle concède la jouissance, qu'elle que soit l'identité du bénéficiaire de l'attribution en jouissance, associé ou tiers (cf. 2072) ; en contrepartie, les dépenses correspondant à ces locaux sont admises en déduction (si le bénéficiaire est un associé, la valeur de l'avantage en nature devra venir augmenter sa part de résultat).

- Lorsque la SCI laisse gratuitement à la disposition d'un associé ou d'un tiers un local à usage d'habitation, elle ne procédera à aucune réintégration mais ne pourra faire état d'aucune charge au titre du local.

- Une SCI ne pourra déduire de ses revenus fonciers les intérêts d'un emprunt que pour autant que cet emprunt se rapporte à une opération individualisée (acquisition, construction, réparation ou amélioration de ses immeubles).

- **Produits financiers (revenus de placement)** : ils ne constituent pas des revenus liés à l'activité de location et n'entrent donc pas dans la détermination du résultat. Les revenus seront portés sur la déclaration 2072 pour chaque associé à hauteur de sa part dans la SCI. Ces produits doivent être reportés pour les personnes physiques sur la déclaration n° 2042 dans la rubrique RCM.

- **Loyers non perçus et loyers « anormaux » :**

Loyers non perçus (abandon de loyers). Si les loyers ne sont pas perçus, ils ne sont pas à déclarer. Le non-paiement doit résulter de la défaillance exclusive du locataire et non de la négligence du propriétaire. L'administration est en droit de demander si le propriétaire a tout tenté pour récupérer les loyers.

Loyers "anormaux".

Loyers anormalement bas (montant très inférieur à la valeur locative réelle du bien).

- Rehaussement des revenus à la valeur locative réelle.

- Si le bénéficiaire du loyer anormalement bas est un associé, la totalité du supplément de loyer lui sera attribuée.

Loyers anormalement hauts (cas d'une société commerciale qui prend en location un local dont est propriétaire une SCI).

- Pour la société commerciale, la partie excessive du loyer versée par la société locataire est une charge non engagée dans l'intérêt de la société (art 39 CGI).

- Pour les associés de la SCI qui donne en location, l'augmentation non justifiée du loyer est un revenu distribué (CGI art. 109-I 1).

- Particularités concernant les dépenses

Si l'immeuble est vacant : pas de recettes à déclarer et les charges ne sont pas déductibles.

Dépenses d'entretien et de réparation : elles sont destinées à maintenir l'immeuble dans son état normal d'utilisation sans en modifier la consistance, l'agencement et l'équipement. **Elles sont déductibles quelle que soit la destination de l'immeuble.**

Dépenses d'amélioration : sont seules déductibles les dépenses d'amélioration portant **sur les locaux d'habitation** (destinées à rendre les locaux conformes aux standards en matière de confort : installation d'un chauffage, d'une salle de bains,...).

Les dépenses d'amélioration sur les locaux commerciaux : dépenses non déductibles (sauf cas particuliers : protection contre les effets de l'amiante, accueil des personnes handicapées).

Les travaux de construction, reconstruction, agrandissement sont exclus dans tous les cas.

Intérêts des dettes : ce sont les prêts contractés pour l'acquisition, la réparation ou l'amélioration des immeubles (intérêts eux-mêmes et les frais d'emprunt : frais d'hypothèque, frais de dossier, honoraires du notaire, la prime d'assurance de la police garantissant l'emprunteur).

La taxe foncière et les taxes annexes à cette taxe sont déductibles dès lors que le bailleur a reçu l'avis d'imposition.

L'associé qui a fait personnellement un emprunt pour acquérir les parts de la SCI pourra déduire de sa part de bénéfices sociaux le montant des intérêts de ce prêt.

2) Résultat déterminé selon les règles des BA et des BIC

La détermination du résultat est opérée d'après les conditions fixées par les articles 38 et 39 du CGI pour les BIC et 72 et 74 du CGI pour les BA.

En principe, la période d'imposition des sociétés immobilières correspond à l'année civile. Toutefois, 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).

La société doit déterminer ses bénéfices **en retenant toutes les créances acquises** par elle au cours de la période dont les résultats sont pris en compte (doivent donc figurer en recettes sur la déclaration 2072 les loyers courus pendant l'année civile considérée).

La déclaration 2072 doit prendre en compte toutes les **dépenses engagées au cours de la même période même si elles n'étaient pas encore acquittées au cours de l'exercice social de l'année considérée.**

3) Résultat déterminée selon les règles de l'IS

Dans le cas où l'associé est une personne morale passible de l'IS, la part de bénéfices correspondant à ses droits est déterminée selon les règles applicables en matière d'IS (CGI art. 209).

4) Régime des BIC, BA et IS

Quelle que soit l'affectation des locaux, le montant de la valeur locative doit être comptabilisé en produits. En contrepartie, la valeur de l'avantage en nature accordé à l'associé vient en augmentation de sa part de résultat.

Les déficits subis au cours d'exercice antérieurs ne sont jamais repris dans la déclaration dès-lors qu'ils ont été transférés aux associés.

Taxe sur la Valeur Ajoutée

- . TVA : Fonctionnement de la SCI (locations)**
- . Achat du terrain à bâtir (ou apport en société) par la SCI de Gestion**
- . Travaux Immobiliers réalisés par la SCI de Gestion**
- . Livraison d'immeubles neufs par la SCI de Gestion**
- . Livraisons à soi-même (LASM) d'immeubles neufs construits par la SCI de Gestion**
- . Livraisons d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans par la SCI de Gestion**
- . Cession de parts de SCI de Gestion**

RAPPEL : le régime de TVA applicable aux opérations immobilières a été profondément modifié à compter du 11 mars 2010 pour une **mise en conformité avec les normes communautaires** (précisions notamment sur la notion de redevables de la TVA) et pour une **simplification** qui a constitué une véritable rénovation du régime d'imposition à la TVA des opérations immobilières (banalisation et aménagements visant à offrir plus de souplesse aux opérateurs).

Cette réforme a procédé à une réécriture totale des dispositions relatives aux activités immobilières. Depuis cette date, il convient de **distinguer deux catégories d'opérations : le nouveau régime repose sur la distinction entre les opérations réalisées par des assujettis** (entreprises, professionnels de l'immobilier...), relevant de règles identiques se rapprochant du droit commun, **et celles réalisées en dehors d'une activité économique**, qui ne sont plus soumises à la TVA qu'exceptionnellement.

Précisions sur la notion d'assujetti : Il convient pour déterminer si une personne qui réalise une livraison d'immeuble a la qualité d'assujetti de faire application du droit commun de la TVA qui vise les opérations réalisées par «un assujetti agissant en tant que tel». Conformément à l'article 256 A, sont considérées comme assujetties les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa de cet article (activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de service), quels que soient leur statut juridique, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention.

Ainsi la détermination de la qualité de la personne qui réalise la livraison de biens ou la prestation de services est déterminante dès lors qu'outre l'application de la TVA aux opérations portant sur les terrains à bâtir ou les immeubles bâtis, elle est susceptible de rendre exigible une livraison à soi-même lors de la construction d'un immeuble neuf.

Les règles s'appliquent à l'ensemble des assujettis, sans distinguer les professionnels de l'immobilier (lotisseurs, aménageurs, constructeurs ou marchands de biens) et les autres assujettis dont l'activité se situe hors du secteur de l'immobilier mais qui sont néanmoins amenés à réaliser des opérations portant sur des immeubles.

Les précisions suivantes peuvent être apportées relativement aux placements immobiliers que sont amenées à réaliser des personnes qui ne sont pas assujetties par ailleurs, qu'il s'agisse de la qualification des revenus qu'elles en tirent ou de celle des investissements et des cessions qu'elles effectuent.

La Cour de justice rappelle que bien que l'article 9 de la « directive TVA » assigne un champ d'application très large à la TVA, visant toute activité ayant un caractère économique définie en ce qu'elle comporte « l'exploitation d'un bien en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence », **il ressort d'une jurisprudence constante que les paiements « qui résultent de la simple propriété du bien » ne constituent pas la contrepartie d'une opération ou d'une activité économique et n'entrent dès lors pas dans le champ de la taxe.**

Une distinction majeure est ainsi opérée entre l'activité d'un investisseur agissant à titre privé, **qu'il soit individuel ou organisé en société civile, et qui tient au simple exercice du droit de propriété (qui demeure en dehors du champ de la directive)**, et celle d'un investisseur professionnel dont les opérations constituent une activité économique en ce qu'elles sont effectuées « dans le cadre d'un objectif d'entreprise ou d'un but commercial ».

La même analyse transposée aux opérations immobilières conduit à admettre :

- D'une part, que l'administration ne saurait faire obstacle à ce qu'un investisseur immobilier qui entend placer ses opérations dans une logique économique ne puisse en tirer les conséquences au regard de la TVA, et notamment se voir enregistrer comme assujetti et exercer le droit à déduction de la taxe d'amont, ainsi que se prévaloir de sa qualité pour l'application des régimes de faveur en matière de droits d'enregistrement.

- Mais que, d'autre part, pas plus que la perception d'intérêts ou de dividendes, l'encaissement de loyers ne suffit à caractériser une opération économique par nature imposable à la TVA. Ainsi, la refonte du cadre applicable aux opérations immobilières ne remet aucunement en cause la présomption acquise jusqu'alors selon laquelle un investisseur qui loue un immeuble dont il est propriétaire n'agit qu'à ce titre, si bien qu'il n'y a pas lieu de l'assujettir d'office à raison de ces opérations alors même qu'il en tire des revenus à caractère permanent.

. TVA : fonctionnement de la SCI (locations)

La SCI de Gestion a essentiellement pour objet la gestion et la location d'immeubles (bâti ou non bâti) dont elle est devenue propriétaire par suite d'apports, d'achats ou de construction.

- Si la SCI procède à l'achat d'immeubles déjà construits (achevés depuis plus de cinq ans), elle est redevable des droits de mutation à titre onéreux aux taux de droit commun applicable aux mutations à titre onéreux d'immeubles d'habitation et professionnel.

- Lorsqu'il s'agit de constructions neuves (achevées depuis moins de cinq ans), ou d'immeubles à construire acquis auprès d'un professionnel c'est la TVA qui va s'appliquer (plus des droits de mutation à taux réduit).

- Si la SCI fait procéder elle-même à la construction (acquisition d'un terrain à bâtir et travaux immobiliers), la SCI devra, éventuellement, se livrer à elle-même l'immeuble (livraison à soi-même : LASM) lors de son achèvement et acquitter à ce titre la TVA si certaines conditions sont remplies.

I- Les locations, qui constituent des prestations de services, sont soumises en principe à la TVA. Ce principe général vaut notamment pour les locations immobilières, avec cependant des exceptions résultant des exonérations spécialement prévues pour plusieurs d'entre elles.

Parmi les locations immobilières ainsi exonérées, certaines (mais pas toutes) peuvent être soumises à la TVA par option. Il conviendra d'évoquer le cas particulier des locations à prix très faible.

Nota : les locations soumises à la TVA sont exonérées de contribution sur les revenus locatifs.

Selon les distinctions ci-après, les locations d'immeubles bâtis ou non bâtis sont imposables à la TVA ou, au contraire, exonérées.

- Locations d'immeubles aménagés

Toutes les locations d'immeubles aménagés constituent des opérations de nature commerciale normalement soumises à la TVA sur le prix de location. Doit être regardée comme une location d'immeubles aménagés celle qui porte sur des locaux (locaux à usage professionnel) ou des terrains (exemple : terrains de camping) qui sont pourvus des aménagements nécessaires, sans lesquels l'exploitation commerciale à laquelle ces immeubles sont destinés n'est pas possible (CE 26-12-2013 n° 360124).

- Le principe de l'imposition comporte cependant une exception qui concerne la plupart des locations meublées à usage d'habitation. Les locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation sont en principe exonérées de TVA.

- Exceptions. Locations meublées à usage d'habitation imposables

Seules sont imposables les cinq catégories d'opérations dont la liste suit :

- a. les prestations d'hébergement fournies dans les hôtels de tourisme classés ;
- b. les prestations d'hébergement fournies dans les villages de vacances classés ou agréés ;
- c. les prestations d'hébergement fournies dans les résidences de tourisme classées lorsque celles-ci sont destinées à l'hébergement des touristes et sont louées par un contrat d'une durée d'au moins neuf ans à un ou plusieurs exploitants ayant souscrit un engagement de promotion touristique à l'étranger. Le propriétaire qui exploite lui-même (ou par l'intermédiaire d'un mandataire) une résidence de tourisme est admis à taxer ses prestations dès lors qu'il a souscrit l'engagement précité ;
- d. les prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni effectuées à titre onéreux et de manière habituelle, lorsque, outre l'hébergement, l'exploitant (ou son mandataire) offre, dans des conditions similaires à celles proposées par les établissements hôteliers professionnels, au moins trois des prestations suivantes : le petit déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle. Sont ici visées les prestations d'hébergement fournies dans des conditions proches de l'hôtellerie (parahôtellerie). Sont susceptibles d'être imposés sur ce fondement, notamment, les maisons de retraite, les résidences hôtelières à vocation sociale, les résidences pour étudiants, les gîtes ruraux, les chambres d'hôtes, les maisons ou appartements meublés ;

e. les locations de locaux (nus, meublés ou garnis) consenties à l'exploitant d'un établissement d'hébergement entrant dans l'une des quatre catégories ci-dessus, à l'exclusion de celles consenties à des exploitants de logements-foyers dont l'activité n'ouvre pas droit à déduction.

- Locations exonérées

L'énumération faite étant limitative, les personnes physiques ou morales qui ne peuvent être rattachées à aucun des cas d'imposition mentionnés se trouvent obligatoirement exonérées sans faculté d'option.

Il en est ainsi tout spécialement des particuliers qui louent en meublé, de manière occasionnelle ou permanente, une résidence secondaire, un logement touristique ou une partie de leur résidence principale, sans offrir a minima un ensemble de services assimilables aux services hôteliers, sauf bien entendu si la location est faite dans le cadre du régime des résidences de tourisme classées.

a. Celles de ces personnes qui fournissent des prestations annexes restent taxables à ce titre (petit déjeuner, nettoyage régulier des locaux, etc.) et au taux propre à ces prestations, sauf à bénéficier de la franchise en base.

b. L'exonération de TVA n'emporte aucune conséquence en matière d'impôts directs.

c. En revanche, elle emporte, le cas échéant, soumission du prix de location à la contribution sur les revenus locatifs.

d. La mise à disposition de biens meubles corporels tels que caravanes, tentes, mobile homes ou habitations légères de loisirs spécialement aménagés pour l'habitation est soumise de plein droit à la TVA.

- Locations de terres et bâtiments agricoles

Les locations de terres et bâtiments à usage agricole sont exonérées de la TVA. Ces opérations revêtent en principe un caractère civil.

Il s'agit essentiellement des baux à ferme qui donnent lieu au versement de « fermages » par le preneur (fermier). Ces baux portent souvent, non seulement sur les terres et bâtiments, mais encore sur le matériel à usage agricole et sur le cheptel. L'exonération s'applique à la totalité du bail, quelle qu'en soit par ailleurs la forme (bail écrit ou location verbale) et même s'il y a participation du bailleur aux résultats du fermier.

a. Certaines de ces locations peuvent, si le bailleur le désire, être taxées par voie d'option.

b. En ce qui concerne les locations ou concessions de droits incorporels (droit d'affichage, de chasse, de pêche, etc.), celles-ci sont en principe exonérées de TVA (gestion d'un patrimoine foncier).

- Locations de terrains non aménagés et de locaux nus

Ces locations sont, en principe, exonérées de la TVA.

L'exonération s'applique à toutes les opérations de l'espèce (locations d'habitations, locations d'établissements à usage industriel, commercial ou professionnel, etc.), dès lors qu'elles s'analysent en des opérations de caractère civil, **et quand bien même elles seraient réalisées par une société à forme commerciale.**

Le principe de l'exonération comporte cependant deux exceptions qui concernent, l'une, les locations d'emplacements de parking, l'autre, certaines situations spécialement visées par la loi.

Certaines des locations ainsi exonérées peuvent, si le bailleur le désire, être taxées par voie d'option.

La sous-location de locaux nus doit être regardée comme une location de locaux nus.

- Locations d'immeubles nus réputées commerciales

Les locations de terrains non aménagés et de locaux nus sont exclues de l'exonération (et sont donc soumises à la TVA) lorsque l'on se trouve dans l'une des trois situations suivantes (situations dans lesquelles la location de l'immeuble est en fait réputée commerciale) :

- a. la location constitue pour le bailleur le moyen de poursuivre, sous une autre forme, l'exploitation d'un actif commercial (par exemple, cas d'une personne qui, ayant apporté son fonds de commerce à une société, lui donne en location l'immeuble nécessaire à l'exploitation de ce fonds) ;
- b. la location constitue pour le bailleur un moyen d'accroître ses débouchés (tel peut être le cas lorsque le bailleur et les locataires font tous partie d'un « ensemble commercial intégré ») ;
- c. le bailleur participe aux résultats de l'entreprise locataire (cette participation devant s'entendre d'une association aux profits et aux aléas de l'exploitation du locataire).

- Locations d'emplacements de stationnement

Les locations d'emplacements pour le stationnement de véhicules (garages, parkings, etc.) sont exclues de l'exonération. Elles sont donc, en principe, obligatoirement soumises à la TVA.

Il en est ainsi quels que soient le véhicule pour le stationnement duquel l'emplacement est loué (automobiles, avions, bateaux, etc.), le type de l'emplacement loué (garages individuels, box, simples emplacements), le statut juridique de la personne qui loue les emplacements (collectivités locales, concessionnaires de parkings communaux, garagistes, simples particuliers, etc.), la périodicité de la location ou son mode de rémunération. Peu importe également que la location s'accompagne ou non de prestations commerciales annexes telles que le gardiennage.

Par exception, la location d'un emplacement pour le stationnement des véhicules échappe à l'imposition lorsqu'elle est étroitement liée à la location - non soumise à la TVA - d'un local destiné à un autre usage, si les conditions suivantes sont réunies :

- l'emplacement et le local sont situés dans le même ensemble immobilier ;
- ils sont loués par le même bailleur au même locataire ;
- l'emplacement constitue (même si les baux et loyers sont distincts) l'accessoire d'un local ne donnant pas lieu lui-même à imposition (local d'habitation nu ou loué en meublé, local professionnel nu n'ayant pas donné lieu à l'option pour la TVA).
- La franchise en base est susceptible, le cas échéant, de faire échapper à la taxation les locations d'emplacements de stationnement.
- Les redevances perçues par les collectivités locales pour le stationnement sur les voies publiques (le long des trottoirs, notamment) ne sont pas imposables à la TVA.

- Locations pouvant être imposées par option

Parmi les locations immobilières exonérées de la TVA, certaines peuvent faire l'objet d'une option pour le paiement volontaire de la TVA. Il s'agit :

- des locations de biens nus à usage professionnel.
- des locations de biens ruraux.

- Option concernant les locaux nus à usage professionnel

Cette option pour la TVA peut être exercée par toute personne (physique ou morale) qui donne en location des locaux nus pour les besoins de l'activité du preneur (locataire), que celui-ci soit :

- assujetti à la TVA (industriel, commerçant, prestataire de services, profession libérale, etc.).
- ou, même, non-assujetti à la TVA (concerne essentiellement des locaux loués à certains organismes sociaux ou services administratifs, par exemple : locaux à usage de bureaux donnés en location à une commune qui les utilise pour des activités non taxables). **Cependant, en cas de location à un non-assujetti, l'option n'est autorisée que si le bail fait mention expresse de l'option exercée par le bailleur.**

En tout état de cause, sont exclus du champ de l'option les locaux que les locataires utilisent pour des besoins autres que ceux de leur activité économique ou administrative. Tel est le cas des locaux destinés à l'habitation (ou à tout autre besoin privé). L'exclusion vise également les locaux destinés à un usage agricole ; mais ceux-ci peuvent éventuellement être concernés par l'option spécialement prévue pour les locations de biens ruraux.

Pour les personnes qui donnent en location plusieurs immeubles ou ensembles d'immeubles situés en des lieux différents, l'option doit être exercée distinctement immeuble par immeuble ou ensemble immobilier par ensemble immobilier.

Selon l'Administration, l'option exercée au titre d'un immeuble (ou d'un ensemble immobilier) couvre obligatoirement tous les locaux situés dans l'immeuble (ou dans le même ensemble immobilier) loués à usage professionnel (BOI-TVA-CHAMP-50-10 n°120). L'option s'applique aux locaux possédés lors de l'option et aux locaux acquis postérieurement ayant la même destination, ne sont pas couverts les locaux loués à des non-assujettis. **Il a toutefois été jugé qu'un bailleur a la possibilité de n'opter à la TVA que pour une partie des locaux qu'il loue au sein d'un même immeuble, à la condition que son option identifie de manière expresse, précise et sans équivoque les locaux concernés** (arrêt CE 8°-3° ch. 9-9-2020 SCI EMO).

Au regard du droit à déduction, **chaque immeuble ou ensemble d'immeubles ayant fait l'objet d'une option constitue un secteur d'activité distinct**. En conséquence, les loueurs qui ont exercé des options afférentes à plusieurs immeubles sont tenus de suivre distinctement les déductions propres à chaque immeuble. **De même, les loueurs qui exercent par ailleurs des activités passibles de la TVA sont tenus de séparer les deux catégories d'activité.**

- L'option pour la TVA peut être exercée et produire ses effets alors même que celui qui opte n'est pas encore propriétaire ou n'a pas encore la jouissance de l'immeuble sur lequel porte l'option
- L'option pour la TVA est ouverte même lorsque l'immeuble n'est pas encore achevé.
- L'usufruitier d'un immeuble qui conclut un bail commercial a seul qualité pour opter.
- L'option relative à un immeuble en indivision est - en raison de la nature juridique de l'indivision (entité distincte des membres qui la composent) - nécessairement globale. Elle est exercée, au nom de l'indivision, par le gérant ou un co-indivisaire muni d'un mandat exprès. Le juge admet toutefois une ratification implicite, par les indivisaires n'ayant pas donné leur consentement exprès, de l'option irrégulièrement exercée lorsque ceux-ci ont régulièrement acquitté au Trésor la TVA sur les loyers.
- Quelle que soit la qualité du preneur, il n'est pas possible d'opter pour des locaux nus d'habitation (même si le contrat porte également sur des locaux à usage professionnel, commercial par exemple, pour lesquels l'option est possible). Mais l'option est possible au titre d'un local à usage mixte (Inst. 3 A-2-89, non reprise dans le BOFIP), y compris lorsque l'usage professionnel n'est pas prépondérant (CE 2-7-1986 n° 54743), l'option couvrant dans ce cas tout le local. Par local à usage mixte, on entend un local qui est à la fois et de façon indissociable professionnel et d'habitation (en ce sens, n'est pas un local à usage mixte un appartement dans lequel certaines pièces sont affectées à l'habitation et d'autres à l'exercice de l'activité ; dans ce cas, seules ces dernières pièces sont donc couvertes par l'option).
- L'option peut être exercée pour l'ensemble des locaux nécessaires à l'activité professionnelle du locataire. Elle couvre l'ensemble des locaux affectés à des personnels exerçant des fonctions impliquant par nature et au regard de l'activité exercée par le preneur une résidence permanente sur les lieux mêmes du travail et, en particulier, le logement du personnel chargé de fonctions permanentes de surveillance ou de sécurité.
- Lorsque l'immeuble ou l'ensemble d'immeubles regroupe à la fois des locaux couverts par l'option et des locaux non couverts par l'option, **la TVA afférente à la construction ou à l'acquisition de l'immeuble ou de l'ensemble d'immeubles concerné n'est déductible qu'à concurrence de la surface des locaux effectivement couverts par l'option**. Même solution en cas de réparation (Rép. Zimmermann : AN 23-11-2010 n° 78147, non reprise dans le BOFIP).

- Modalités et durée de l'option

L'option, qui doit être expresse, revêt en principe la forme d'une déclaration écrite adressée au service des impôts territorialement compétent (voir à cet égard la précision ci-dessous ; voir par ailleurs les indications concernant le SIE gestionnaire du dossier de la SCI).

Elle prend effet le premier jour du mois au cours duquel elle a été déclarée au service des impôts.

L'option peut être dénoncée à partir du 1er janvier de la neuvième année civile qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée (ou l'immeuble achevé dans le cas d'une option exercée au titre d'un immeuble non encore achevé). La dénonciation prend effet à compter du premier jour du mois au cours duquel elle a été formulée auprès du service des impôts. L'option couvre donc obligatoirement une période minimale de huit années et un mois.

À défaut de dénonciation, l'option continue de produire ses effets tant qu'il n'y est pas mis fin.

- Comme indiqué ci-dessus, l'option doit en principe revêtir la forme d'une déclaration écrite (lettre simple) adressée au service des impôts territorialement compétent.

Toutefois, en cas de création d'entreprise, l'option peut être exercée sur la déclaration de création d'entreprise ou d'activité, à condition que cette dernière comporte des indications suffisamment précises pour identifier le ou les immeubles auxquels l'option se rapporte.

- Retenant une position moins restrictive que celle adoptée par le Conseil d'État (CE 13/1/2006N° 25304), l'administration considère que la validité de l'option n'est pas subordonnée à ce que la déclaration d'option soit accompagnée d'un bail, d'une promesse de bail ou de tout document analogue (BOI-TVA-CHAMP-50-10 n° 210).

L'option peut être exercée et produire ses effets alors même que celui qui opte n'est pas encore propriétaire ou n'a pas encore la jouissance de l'immeuble sur lequel porte l'option ; l'option peut ainsi être formulée au stade des avant-contrats de vente, d'apport, de bail ou de crédit-bail ou même à la constitution d'une société ayant vocation à donner à bail un immeuble (l'immeuble affecté à l'activité locative doit être désigné dans la lettre d'option). **Lorsque l'option a été formulée en bonne et due forme, l'assujetti peut donc exercer son droit à déduction immédiatement même s'il n'a pas encore conclu de baux ou perçu de loyers dès lors qu'il peut être établi, par des éléments objectifs, qu'il offre des immeubles à la location.**

- Le changement d'utilisation des locaux est sans incidence sur la validité de l'option lorsqu'il s'agit d'un simple changement d'activité (exemple: assujetti qui change d'activité et devient un non-assujetti).

En revanche, si le locataire n'utilise plus les locaux pour son activité économique ou administrative, l'option cesse de plein droit de produire ses effets pour les locaux concernés.

- Le changement de locataire n'affecte pas la validité de l'option sous réserve que, si le nouveau bail est conclu avec un preneur non assujetti, il contienne bien la clause indiquant que l'option est exercée par le bailleur. Au cas où le nouveau preneur non assujetti n'accepte pas l'option, celle-ci cesse ses effets de plein droit pour les locaux concernés.

- En cas de renouvellement du bail sans changement de locataire, l'option continue de produire ses effets jusqu'à son terme même si, le locataire étant un non-assujetti, le nouveau bail ne contient pas la clause requise pour l'exercice de l'option.

- Dans l'hypothèse d'actes emportant substitutions de détenteurs de l'immeuble (tels que notamment les promesses de vente), l'option exercée peut être transférée à la personne venant aux droits sur l'immeuble.

Lors de la transmission d'une universalité totale ou partielle d'une activité locative soumise à la TVA sur option, l'option exercée par le cédant au titre de l'immeuble exploité peut être transmise au cessionnaire dès lors que ce dernier entend poursuivre une telle activité soumise à la taxe.

- Option concernant les biens ruraux

Les locations de terres et bâtiments d'exploitation à usage agricole (qui sont en principe exonérées de la TVA) peuvent, si le bailleur (personne physique ou morale) en décide ainsi, faire l'objet d'une option pour le paiement volontaire de la TVA, à condition que le preneur (fermier) soit lui-même redevable de la TVA de plein droit ou par option (ce qui exclut les exploitants placés sous le régime du remboursement forfaitaire).

Les locaux à usage d'habitation sont exclus de l'option, qui porte seulement sur les terres et bâtiments d'exploitation à usage agricole.

- L'option est globale et indivisible, en ce sens qu'elle couvre la totalité du bail et s'applique à tous les baux conclus avec des agriculteurs redevables de la TVA. Elle s'étend aux baux conclus avec un preneur devenant redevable de la TVA en cours de période d'option. Lorsque, pendant la même période, un fermier cesse d'être redevable de la TVA, l'option continue à produire ses effets.

- L'option revêt la forme d'une lettre signée par le bailleur et accompagnée de la déclaration de création d'activité ou d'entreprise pour cette activité. Le bailleur joint à son option la preuve de la qualité de redevable du preneur (copie de sa déclaration de création d'entreprise ou d'activité ou de sa dernière déclaration de TVA).

- L'option prend effet le premier jour du mois au cours duquel elle a été déclarée au service des impôts.
- Elle peut être dénoncée à partir du 1er janvier de la cinquième année civile qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée. La dénonciation prend effet à compter du premier jour du mois au cours duquel elle a été formulée auprès du service des impôts. L'option couvre donc obligatoirement une période minimale de quatre années et un mois.

À défaut de dénonciation, l'option continue de produire ses effets tant qu'il n'y est pas mis fin.

- Conséquences et intérêt de l'option

Celui qui exerce l'option est tenu d'acquitter la TVA sur ses opérations **et de se soumettre à l'ensemble des obligations (déclarations, comptabilité, contrôle, etc.) incombant aux redevables de la TVA**. D'une manière plus générale, il est placé à tous égards sous le même régime que les redevables de plein droit.

En particulier, il peut déduire de la taxe dont il est redevable celle grevant ses investissements et frais d'exploitation (sauf, bien entendu, ceux expressément exclus du droit à déduction : voitures de tourisme notamment). Au début de son assujettissement, un droit à déduction lui est ainsi reconnu au titre de certains de ses investissements en cours d'utilisation depuis moins de vingt ans (immeubles) ou de cinq ans (autres biens). Par ailleurs, la taxe dont il est redevable et qui est facturée au client est récupérable par ce dernier, s'il est lui-même redevable de la TVA.

L'option pouvant être exercée même lorsque l'immeuble n'est pas encore achevé, les SCI de Gestion qui font procéder à la construction de locaux ont intérêt à opter avant l'achèvement de l'immeuble.

- Locations consenties à prix très faible

Situation susceptible de se présenter pour certains baux immobiliers : **lorsque des locations sont consenties entre des personnes liées juridiquement ou économiquement**, il arrive que le loyer soit fixé à un prix manifestement inférieur à celui du marché. Dans cette hypothèse (qui est celle d'un acte anormal de gestion), la location se trouve placée hors du champ d'application de la TVA ; d'où le caractère inopérant de l'option qui aurait été exercée (qu'il s'agisse d'immeubles à usage professionnel ou de biens ruraux) et l'obligation de reverser la totalité de la TVA déduite, lorsque les loyers sont anormalement faibles depuis le début de l'activité ; une fraction de la TVA déduite, l'année où les loyers fixés à un niveau normal deviennent anormalement bas ; dans cette situation, la sortie de l'option est effective à compter du 1er janvier de l'année considérée.

II- Modalités d'imposition des locations soumises à la TVA

Lorsqu'elles sont imposables de plein droit ou sur option, les SCI de Gestion sont tenues de respecter les différentes règles relatives à la TVA.

- Base d'imposition

Pour les locations passibles de la TVA, cette dernière doit être acquittée sur toutes les sommes perçues en contrepartie du service rendu (art 266-1-a du CGI) : loyers et pré loyers ; frais supplémentaires du loyer (droit d'entrée ou pas de porte) ; dépôt de garanties et cautionnements lorsque survient la clause de conservation par le bailleur (cas particuliers des travaux de remise en état) ; les charges incombant normalement au bailleur (par exemple la taxe foncière) et mise par convention à la charge du preneur s'analysent en un supplément de loyers soumis à TVA.

- Fait générateur et exigibilité

. Le fait générateur de la taxe est réputé intervenir lors de l'expiration des périodes auxquelles les décomptes et encaissements se rapportent.

. L'exigibilité (droit pour le trésor d'obtenir le paiement de la TVA) intervient lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération.

C'est l'exigibilité qui détermine la période (mois, trimestre) au titre de laquelle le montant des locations imposables doit faire l'objet d'une déclaration avec paiement de l'impôt ; c'est elle aussi qui détermine la date du droit à déduction chez le locataire (CGI art. 271-I-2).

- Taux de la TVA

Pour toutes les locations d'immeubles : le taux est le taux normal.

Exception : pour les locations meublées taxables (voir ci-dessus), le taux applicable est le taux intermédiaire, sauf pour certaines locations qui bénéficient du taux réduit.

Ces taux s'appliquent à une base hors taxe.

- Déductions de TVA

Dés-lors qu'elles effectuent des locations soumises à la TVA, les SCI sont admises à déduire de la taxe qu'elles acquittent au titre des locations, celles qui grèvent l'ensemble des biens, y compris les investissements (achat ou construction des immeubles loués) ou des services utilisés pour la réalisation de ces opérations.

Il en est ainsi de la TVA due sur la LASM de l'immeuble construit par la société en vue de locations soumises à la TVA.

Pour l'exercice des déductions doivent être constitués en secteurs distincts :

- les locations d'immeubles nus assujettis à la TVA sur option ;
- les locations en meublés.

Cette obligation s'étend à tous redevables qui en sus de son activité taxable loue un ou plusieurs immeubles ou ensemble d'immeubles dont la location n'est pas soumise à la TVA.

Cette sectorisation impose un calcul des droits à déduction secteur par secteur ; une fois calculés séparément, ils peuvent être globalisés sur une unique déclaration.

Il convient de rechercher si l'activité de location relève d'une activité économique et dans le cas de location consenties pour un loyer manifestement inférieur au prix normal du marché (ex : locations consenties entre personnes liées juridiquement ou économiquement), la location se trouve placée hors du champ d'application de la TVA.

Dans ce cas :

- . reversement de la totalité de la TVA (loyers manifestement bas dès le début de l'activité) ;
- . régularisation d'une fraction de la TVA (abattement égal à 1/20^e par année ou fraction d'années écoulée depuis l'année de l'ouverture du droit à déduction) l'année ou les loyers deviennent anormalement bas (sortir de l'option le 1er janvier de l'année considérée).

Cas des locations meublées : ces opérations étant exonérées de TVA = pas de droit à déduction. **Déroptions à ce principe :** les prestations d'hébergement fournies dans les hôtels de tourisme classées ; les prestations d'hébergement fournies dans les résidences de tourisme classées ; les prestations d'hébergement fournies dans les conditions proches de l'hôtellerie et les locations de locaux nus, meublés ou garnis consentis au moyen d'un bail commercial à l'exploitant d'un établissement d'hébergement entrant dans une des trois catégories ci-dessus.

Montant du droit à déduction : le montant de la TVA déductible est déterminé en fonction **d'un coefficient de déduction**, propre à chaque bien ou services, **qui est égal au produit de trois coefficients distincts : le coefficient d'assujettissement** (activité dans le champ et hors champ d'application de la TVA : application d'une clé de répartition « physique »), **le coefficient de taxation** (proportion d'utilisation à des activités ouvrant droit à déduction : au numérateur le montant annuel HT des opérations taxable et au dénominateur le montant total annuel HT du CA) **et le coefficient d'admission** (prise en compte des exclusions ou restrictions du droit à déduction : application des règles générales de la TVA par exemple produits pétroliers, véhicules de transport de personnes, etc.).

Coefficient de déduction = coefficient d'assujettissement x coefficient de taxation x coefficient d'admission

Chaque coefficient est arrondi à la 2^{ème} décimale par excès, ainsi que le coefficient de déduction.

Chaque coefficient est provisoire et doit par la suite faire l'objet d'un calcul définitif.

Justifications du droit à déduction : pour les biens et services que les SCI acquièrent, la taxe déductible est normalement celle qui figure sur les factures d'achat qu'elles détiennent (factures établies à leur nom). La taxe qui a grevé une acquisition faite par un fondateur de SCI dans l'intérêt de la société non encore créée peut ouvrir droit à déduction sous conditions (ratification par la SCI et bien non utilisé par le fondateur).

En ce qui concerne la taxe acquittée lors d'une LASM, la justification du montant de la taxe déductible est apportée par la mention de l'opération sur les déclarations souscrites par la SCI.

Modalités de récupération de la taxe : la récupération de la TVA déductible s'opère par voie d'imputation sur la taxe due au titre des locations. Mais les crédits non imputables peuvent faire l'objet d'un remboursement aux conditions de droit commun.

Date de la déduction : la taxe déductible doit être mentionnée sur les déclarations déposées pour le paiement de la TVA. Mention qui peut être faite avant même que les SCI n'aient commencé à percevoir des loyers; c'est-à-dire à compter de la date d'option ou de l'assujettissement obligatoire.

Pour les immobilisations et les BAIS : sur la déclaration déposée au titre du mois où la déduction a pris naissance (cf. problème des travaux immobiliers).

Nouveaux redevables : les SCI qui deviennent redevables (soit obligatoirement, soit sur option) peuvent bénéficier d'un droit à déduction.

- De la TVA ayant grevé les biens constituant des immobilisations neuves n'ayant pas commencé à être utilisés à cette date.
- D'une fraction de la TVA ayant grevé les biens constituant des immobilisations en cours d'utilisation à cette date (immeubles bâtis : la fraction est égale au montant de la TVA ayant grevé ces biens diminuée d'un vingtième par année civile ou fraction d'année civile écoulée depuis la date à laquelle la taxe est devenue exigible).
- De la TVA ayant grevé les biens ne constituant pas des immobilisations et détenus en à la date à laquelle elles deviennent redevables.

Les SCI assujetties par option doivent exercer l'option avant toute occupation même partielle des locaux.

Régularisations : reversement de TVA ou complément de droit à déduction.

La TVA initialement déduite par un assujetti lui est normalement **définitivement** acquise, cependant les déductions de TVA peuvent être remises en cause dans certains cas.

- **Période de régularisation :** le point de départ est l'année au cours de laquelle le bien est acquis (achevé ou utilisé pour la 1^{ère} fois). Cette année compte pour une année entière et le point d'arrivée est pour les **biens meubles immobilisés de 5 ans** y compris l'année d'acquisition et pour les **biens immeubles immobilisés de 20 ans** y compris l'année d'acquisition

- Périodicité

. **Soit annuelle** en tenant compte de l'évolution de la situation du bien immobilisé (lorsque la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence est supérieure à **1/10^{ème} soit 0.1**). Procéder globalement en une seule fois à toutes les régularisations annuelles jusqu'à l'expiration de la période de régularisation.

. **Soit globale** par la survenance de certains événements. Cession (ou apport) non soumis à la TVA sur le prix total (possibilité de transfert au nouvel acquéreur d'une partie de la TVA initiale) ; transfert entre secteurs d'activité (transfert d'immobilisation entre secteur traité comme une cession non soumise à la TVA) ; cession (ou apport) soumis à la TVA (TVA non déduite totalement lors de l'acquisition ; biens cessant d'être utilisés à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction ; biens en cours d'utilisation venant à être utilisés pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction (redevable sur option, ...) ou modifications législatives ou réglementaires des règles d'exclusion (modification du coefficient d'admission).

Versement au trésor d'une fraction de la TVA déduite : fraction égale au montant total de la taxe diminué d'un vingtième par année civile écoulée ou fraction d'année civile écoulée depuis le début de la période de régularisation.

- Obligations incombant aux SCI de Gestion redevables de la TVA

Qu'elles soient imposables à la TVA sur option ou de plein droit, **les SCI de Gestion sont tenues aux mêmes obligations que les autres redevables de la TVA (obligations de télédéclaration et de télépaiement de la TVA).**

Obligations déclaratives

- Déclaration de création d'activité (CGI art. 286) à déposer dans les 15 jours de l'exercice de l'activité taxable. Une déclaration est également obligatoire en cas de cessation d'entreprise dans un délai de 30 jours ou 60 jours (si RSI).
- Les obligations déclaratives dépendent du régime d'imposition (RSI ou RN). Les SCI doivent retenir l'ensemble des recettes de tous leurs immeubles.
- Possibilité d'opter pour le RN.

- Elles peuvent bénéficier de la franchise TVA.
- RSI : dépôt d'une déclaration de régularisation annuelle CA12 (ou CA12 E) dans les délais légaux plus les acomptes semestriels.
- RN : CA3 mensuel ou trimestriel.

Ces déclarations sont à déposer auprès du service des impôts du lieu où est déposée la déclaration de résultats de la SCI.

Autres obligations

Les SCI de Gestion imposables à la TVA totalement ou partiellement doivent tenir une comptabilité leur permettant de justifier la déclaration des opérations qu'elles réalisent. Si la SCI ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires, elle doit tenir un livre aux pages numérotées sur lequel elle inscrit, jour par jour, sans blanc ni rature, le montant de chacune de ses opérations, en distinguant, au besoin, ses opérations taxables et celles qui ne le sont pas.

Comptabilité appuyée des pièces justificatives (comptabilisation par secteurs distincts).

En matière de facturation : elles doivent respecter les règles exigibles de l'ensemble des redevables. Elles doivent délivrer obligatoirement une facture pour chaque prestation faite au profit d'un redevable de la TVA et mentionner sur ces factures distinctement les mentions légales classiques et notamment le prix HT, le taux légal de la TVA, le montant de la TVA, le nom et l'adresse du client,

III- Cession d'immeubles locatifs et dispense de TVA

La transmission d'une universalité totale ou partielle de biens réalisée entre deux redevables de la TVA est dispensée de celle-ci, le bénéficiaire est réputé continuer la personne du cédant (CGI art. 257 bis). Cette dispense a un caractère obligatoire.

Il est admis que cette dispense s'applique à la transmission isolée d'un immeuble locatif constituant le support d'une activité soumise à la TVA et intervenant entre deux bailleurs redevables de la TVA au titre de cette activité.

Effet de la dispense : le bénéficiaire est réputé continuer la personne du cédant. Dispense de TVA à titre principal et dispense de régularisation.

La cession de l'immeuble loué doit répondre à un seul impératif : celui de s'inscrire dans une logique de transmission d'entreprise (reprise des baux en cours).

Les SCI de Gestion sont donc particulièrement susceptibles d'être concernées par ce régime.

Obligations déclaratives

- L'acte notarié doit rappeler dans le paragraphe « déclarations pour l'administration » que les conditions d'application de l'article 257 bis sont réunies.

- En ce qui concerne la déclaration de TVA, l'administration prescrit de mentionner le montant HT de la transmission réalisée en dispense de TVA sur la ligne « autres opérations non imposables ». Cette obligation incombe non seulement au cédant mais également au bénéficiaire de la transmission (BOI-TVA-DECLA-20-30-20 n°20).

. Achat / Livraison du terrain à bâtir (ou apport en société) par la SCI de Gestion

(1) Principes.

L'ensemble des livraisons de terrains réalisées à titre onéreux par des assujettis agissant en tant que tels entrent dans le champ d'application de la TVA de droit commun.

La notion de livraison est celle de l'article 256, II du CGI (transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire) telle qu'étendue par la loi à l'ensemble des biens corporels (et droits assimilés). Cette notion englobe l'ensemble des cessions (apport, échange, ...).

Article 256 A du CGI : sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention. Les activités économiques visées au premier alinéa se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services.

- Les livraisons de terrains qui ne répondent pas à la définition du terrain à bâtir sont exonérées avec une faculté d'option.

- Les opérations réalisées en dehors d'une activité économique ne sont pas soumises à la TVA.

- Les opérations entre redevables de la TVA dans le cadre de la transmission d'une universalité de biens (CGI art. 257 bis) sont dispensées de TVA sans option possible

(2) Définitions du terrain à bâtir.

Le 1° du 2 du I de l'article 257 retient une définition objective du terrain à bâtir qui prescrit de considérer comme tels tous les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application des documents qui caractérisent leur situation au regard des règles d'urbanisme (sont donc désormais sans incidence sur cette qualification tant les intentions de l'acquéreur du terrain que l'emploi qui en est effectivement fait, quand bien même ils déterminent le régime des droits de mutation quand l'acquéreur est un assujetti à la TVA).

En l'espèce, aux termes mêmes du texte, la qualification de terrain à bâtir sera acquise dès lors que « des constructions peuvent être autorisées en application des documents d'urbanisme », indépendamment de la question de savoir si la réalisation concrète d'une construction se trouve en outre subordonnée à la réalisation d'autres conditions tenant, par exemple, à des exigences de surface, de densité ou de consistance, ou encore au respect de servitudes du fait de tiers.

Les documents d'urbanisme pertinents sont le plan local d'urbanisme (PLU) ou tout autre document d'urbanisme en tenant lieu et, pour les petites communes qui n'en sont pas dotées, la carte communale. Pour les terrains qui n'entrent dans les prévisions d'aucun de ces documents d'urbanisme, des constructions peuvent être autorisées conformément aux prescriptions de l'article L.111-1-2 du code de l'urbanisme.

A cet égard, le terme « construction » tel que visé au 1° du 2 du I de l'article 257 doit être entendu au sens large de « construction incorporée au sol », Ce qui inclut notamment les routes, voies ferrées, ponts, tunnels, digues, barrages, pylônes, lignes électriques, conduites d'eau ou de gaz, parcs de stationnement, murs de clôture, constructions industrielles diverses, etc.

Sur cette base doivent être considérés comme terrains à bâtir au moment de la livraison, les terrains situés dans :

- les zones urbaines (ou zones « u ») ;
- les zones à urbaniser (ou zones « au »). Peuvent être classées en zone à urbaniser les secteurs à caractère naturel de la commune destinés à être ouverts à l'urbanisation ;

On distingue deux types de zones à urbaniser selon que les voies publiques et les réseaux existant à la périphérie immédiate d'une telle zone ont ou non une capacité suffisante pour desservir les constructions à implanter dans la zone :

- lorsque les voies publiques et les réseaux d'eau, d'électricité et, le cas échéant, d'assainissement existant à la périphérie immédiate d'une zone « au » ont une capacité suffisante pour desservir les constructions à implanter dans l'ensemble de cette zone, les constructions y sont autorisées, soit lors de la réalisation d'une opération d'aménagement d'ensemble, soit au fur et à mesure de la réalisation des équipements internes à la zone. Ce sont donc des zones ouvertes à l'urbanisation (zones « na » dans les POS) ;
- à l'inverse, lorsque les voies et réseaux installés à proximité de la zone ne sont pas suffisants pour desservir les constructions édifiées dans la zone, l'ouverture à l'urbanisation peut être subordonnée à une modification ou une révision

du PLU. Auquel cas, le terrain demeurera qualifié comme n'étant pas à bâtir tant que la modification ne sera pas intervenue.

- les zones constructibles des cartes communales ;
- les parties constructibles des communes en application de l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme. Il s'agit des terrains situés dans la partie actuellement urbanisée de la commune et des terrains rendus constructibles par délibération du conseil municipal en vertu du 4° de l'article L. 111-1-2 du code précité ;
- les périmètres constructibles en zones naturelles et forestières (à la condition qu'elles ne portent pas atteinte ni à la préservation des sols agricoles et forestiers ni à la sauvegarde des sites, milieux naturels et paysages) ;
- en revanche, doivent être présumés comme n'étant pas à bâtir au sens de l'article 257 les terrains classés en zones agricoles dites « zones A », alors même que les constructions et installations nécessaires aux services publics ou d'intérêt collectif et à l'exploitation agricole peuvent y être autorisées. Pour autant, la cession d'un terrain qui serait assortie dans l'acte des indications faisant apparaître que le terrain bénéficie d'une autorisation de construire à ce titre devrait être qualifiée de TAB au sens du 1° du 2 du I de l'article 257.

Les notions de terrain à bâtir et d'immeuble bâti sont exclusives l'une de l'autre. Ainsi peut seul constituer un terrain à bâtir un terrain qui ne comporte pas d'ores et déjà des « bâtiments » (*voir ci-dessus*), qu'il s'agisse d'immeubles neufs ou d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans.

A cet effet, toutefois, on ne doit entendre par immeuble bâti qu'une construction qui se trouve en état d'être utilisée en tant que telle pour un usage quelconque sans qu'il soit nécessaire à cette fin d'y réaliser un immeuble neuf au sens de la définition exposée au 2° du 2 du I de l'article 257 (dans les trois hypothèses qui y sont évoquées : construction nouvelle, surélévation, remise à l'état neuf), et ce même si cette construction est destinée à être démolie par l'acquéreur.

En sens inverse, dès lors qu'il est situé dans une zone où les constructions peuvent être autorisées, un immeuble dont l'état le rend impropre à un quelconque usage devra être assimilé à un terrain à bâtir (ruine résultant d'une démolition plus ou moins avancée, bâtiment rendu inutilisable par suite de son état durable d'abandon, immeuble frappé d'un arrêté de péril, chantier inabouti, etc.).

Le sort de l'opération est connu de manière définitive au moment où elle se réalise, ce qui contribue à simplifier la règle et à améliorer la sécurité juridique des opérateurs puisque le régime fiscal de l'opération, normalement, ne risque pas d'être remis en cause ultérieurement (**il en va autrement pour l'application des droits de mutation**).

(3) Modalités de taxation à la TVA de la livraison du terrain à bâtir.

- **Redevable** : la TVA est, dans tous les cas, acquittée par l'assujetti qui réalise l'opération imposable en vertu du principe de droit commun posé par l'article 283, 1 du CGI. **En cas de vente : le vendeur.**

- **Fait générateur – Exigibilité** : le fait générateur et l'exigibilité interviennent selon les règles applicables à la généralité des livraisons de biens, c'est-à-dire au moment de la livraison (CGI art. 269, 1-a et 2-a), qui au sens de la TVA se situe au moment du transfert du droit de disposer du bien comme un propriétaire. **En ce qui concerne les terrains, la livraison est généralement concomitante à la signature de l'acte.**

- **Assiette** : la base d'imposition lors de la livraison d'un terrain à bâtir est déterminée en fonction du traitement fiscal de l'acquisition initiale.

- **Si le terrain vendu a ouvert droit à déduction lors de l'acquisition par le cédant**, le principe (CGI art. 266, 2) est **l'imposition sur le prix total** charges incluses à l'exclusion de la TVA (par charges on entend toute obligation que le contrat impose à l'acquéreur à la décharge du vendeur) **ou, à titre devenu exceptionnel** (cas de fraude ou d'évasion fiscale, par hypothèse non avérée quand la TVA est entièrement déductible chez l'acquéreur), **la valeur vénale réelle du bien** (valeur à laquelle il pourrait être vendu dans des conditions normales du marché).

Lorsque le prix ou la valeur des biens sont mentionnés sans précision particulière dans un acte ou une déclaration, il y a lieu de considérer que les parties ont entendu énoncer un prix TTC.

- **Si le terrain vendu n'a pas ouvert droit à déduction lors de l'acquisition par le cédant**, l'imposition sur une base réduite à la marge (CGI art. 268) est désormais applicable à l'ensemble des assujettis en cas de livraisons d'un terrain à bâtir.

Aux termes de l'article 268 du CGI, la marge est constituée par la différence entre :

- d'une part le prix exprimé et les charges qui viennent s'y ajouter ;
- d'autre part selon le cas soit les sommes que le cédant a versé à quelque titre que ce soit pour l'acquisition du bien, soit la valeur nominale des actions ou parts sociales reçues en contrepartie des apports en nature qu'il a effectués.

Sauf indication contraire, le prix de vente indiqué dans l'acte est considéré comme TTC. Dans ce cas, la plus-value est calculée TTC en retranchant du prix de vente le prix

- **Lorsque** pour un même immeuble ou fraction d'immeuble, qu'il s'agisse d'une parcelle de terrain à bâtir ou d'un immeuble bâti, **le cédant n'est pas en mesure d'établir dans quelles conditions de qualification fiscale au regard de l'article 268 il est entré en possession de tout ou partie du bien en cause**, il y a lieu si l'opération est imposée de soumettre l'ensemble de la cession à la taxe sur le prix total.

Il pouvait en aller ainsi notamment de la cession d'une entité cadastrale qui résulte de diverses opérations de remembrement ou de remaniement parcellaire, ou encore de celle d'un lot immobilier issu de travaux de rénovation d'un bâtiment qui ont conduit à une reconfiguration de l'état descriptif de division.

Evolution de la doctrine administrative (réponse ministérielle VOGEL n°04171, JO Sénat du 17 mai 2018 et réponse ministérielle GRAU n°4071 Assemblée Nationale du 12 juin 2018) : toutes autres conditions étant remplies, l'administration **a abandonné la condition d'identité physique entre le bien acquis et le bien revendu. La condition d'identité juridique entre le bien acquis et le bien revendu continue à devoir être respectée** (lot revendu comme terrain à bâtir, ayant été acquis comme terrain d'assiette d'un immeuble bâti, achat d'un immeuble puis revente du seul terrain d'assiette après démolition de l'immeuble).

Cette restriction de l'accès des marchands de biens immobiliers et des lotisseurs au régime de la TVA sur marge a été entérinée par le Conseil d'Etat (CE 8^{ème}-3^{ème} ch. 27 mars 2020 n°428234, min. c/SARL PROMIALP) malgré une jurisprudence constante et contraire des Cours Administratives d'Appel. Etanchéité stricte entre terrains à bâtir, d'un côté, et immeubles bâtis, de l'autre, aucun mélange des genres n'étant admis.

- **Lorsque l'acquisition de l'immeuble s'est faite dans le cadre d'une transmission d'universalité totale ou partielle de biens** et a bénéficié de la dispense prévue à l'article 257 bis, il y a lieu en cas de revente de se référer au régime de l'acquisition antérieure à celle réalisée par le bénéficiaire de la transmission pour déterminer les règles applicables à la base d'imposition.

- **Taux (CGI art. 278 et s.)** : taux normal. A compter du 01/01/2018, les livraisons de terrains à bâtir réalisées dans le secteur du logement social relèvent du taux intermédiaire (plus rarement du taux réduit) et sous conditions.

- **Déductions** : application des dispositions de l'article 271 du CGI (conditions générales des droits à déduction). La SCI porte en déduction sur les CA3 la taxe qui a grevé l'achat ou l'apport du terrain.

1 - Si le terrain a été acquis auprès d'une personne agissant hors du cadre d'une activité économique, l'opération n'a pas été soumise à la TVA et ne peut donc donner lieu à aucune déduction.

2 - En revanche, si le terrain à bâtir a été acquis auprès d'une personne agissant dans le cadre de son activité économique, l'opération est effectivement soumise à la TVA soit sur le prix total soit sur la marge, quelle que soit la qualité de l'acquéreur. Dès lors, l'acquéreur assujetti peut exercer son droit à déduction pour la TVA afférente aux charges supportées à l'occasion de l'acquisition et celle grevant l'acquisition du terrain à bâtir.

Déductibilité de la TVA sur la marge : la TVA liquidée en application des dispositions de l'article 268 peut être déduite dans les conditions de droit commun par l'acquéreur de l'immeuble (du terrain à bâtir) dès lors, d'une part, qu'il utilise l'immeuble pour une activité économique ouvrant droit à déduction et, d'autre part, que le montant de la taxe est mentionné dans l'acte de vente valant facture et comportant l'ensemble des mentions requises par l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI.

3 – Dès lors que l'acquisition du TAB s'intègre dans une opération de production d'un immeuble neuf par un assujetti à la TVA, la taxe qui en greve le coût est déductible dans les conditions de droit commun (que l'acquisition ait été imposée sur le prix total ou sur la marge).

. Travaux Immobiliers réalisés par la SCI de Gestion

Les travaux immobiliers, passibles de la TVA en vertu de l'article 256 IV du CGI, suivent les règles générales de la TVA applicables aux prestations de service.

La taxe est facturée par les entrepreneurs de travaux au maître de l'ouvrage (la SCI).

La TVA ayant grevé les dépenses de construction d'un immeuble est immédiatement déductible (locations soumises à TVA, LASM). La TVA est déductible par la SCI dans les conditions de droit commun.

(1) Définition des travaux immobiliers

Cette expression comprend trois catégories de travaux.

- **Travaux de construction.** Ce sont les travaux exécutés par les différents corps de métiers participant à la construction de l'immeuble :

- aménagement des terrains y compris les travaux de démolition entraînant une modification du relief existant.

Ce sont tous les travaux et études préliminaires ou accessoires à la construction (études des sols, débroussaillage, gaz, eau, électricité) ;

- travaux de bâtiment ;
- travaux publics ;
- chaudronnerie du bâtiment ;
- prestations de services accessoires ou préliminaires à des travaux immobiliers.

- **Travaux d'équipement des immeubles.** Il s'agit des travaux qui aboutissent à l'incorporation à un ensemble immobilier d'appareils ou canalisations qui perdent leur caractère mobilier (tous immeubles car incorporation à titre définitif) et sont pris en compte pour la détermination du prix de revient total des constructions.

- **Travaux de réparation ou de réfection :** Les travaux de réparation ou de réfection des immeubles et installations de caractère immobilier constituent des travaux immobiliers :

- lorsque les opérations réalisées comportent la mise en œuvre de matériaux s'intégrant à un ouvrage immobilier ;
- ou lorsque ces opérations ont pour objet soit le remplacement d'éléments usagés d'une installation de caractère immobilier, soit l'adjonction d'éléments qui s'incorporent à cette installation.

En revanche, ne constituent pas des travaux immobiliers les travaux d'entretien, non accessoires à un marché de travaux, les travaux de réparation ou de réfection portant sur des installations mobilières.

(2) Modalités de taxation des travaux immobiliers

- Pour les travaux immobiliers, la base d'imposition est constituée par le montant hors TVA des marchés, mémoires ou factures.

- La date d'exigibilité (qui conditionne celle de la déduction chez la SCI) est en principe celle de l'encaissement des acomptes, avances, factures, mémoires sous réserve de la possibilité d'une option possible pour les entrepreneurs sur les débits (sous conditions) ou sur la livraison (sous conditions également).

- Taux : taux normal (travaux de construction ou de reconstruction).

- Déductions : application des dispositions de l'article 271 du CGI (conditions générales des droits à déduction).

. De même que la TVA qui a grevé l'achat ou l'apport du terrain, la SCI porte en déduction sur les CA3 la taxe qui lui a été facturée par les entrepreneurs.

. Les travaux immobiliers constituant des prestations de services, la déduction va être opérée:

- Paiement de la TVA sur les encaissements, déduction au titre du mois au cours duquel le paiement est intervenu (avec obligation de disposer d'une facture).

- Paiement de la TVA d'après les débits (sur option), déduction au titre du mois au cours duquel la SCI a reçu les factures mentionnant l'autorisation d'acquitter sur les débits.

- Paiement de la TVA lors de la livraison des travaux (sur option), déduction au titre du mois au cours duquel intervient la livraison.

. Livraisons à soi-même (LASM) d'immeubles neufs construits par la SCI de Gestion

(1) Principes :

- L'imposition à la TVA de la livraison à soi-même est exigée en application de l'article 257, II-1-2° du CGI pour les immeubles neufs construits en vue de leur affectation à l'exploitation, non vendus par le constructeur assujetti agissant en tant que tel dans les deux ans de l'achèvement, lorsque l'assujetti réalisant la construction ne peut déduire intégralement la TVA (cela ne concerne que les immeubles achevés à compter du 22 décembre 2014).

La simple constatation qu'un immeuble achevé depuis cette date n'est pas vendu dans les deux ans de son achèvement n'entraîne donc plus la taxation de plein droit d'une livraison à soi-même.

- L'achèvement d'un immeuble à compter du 22 décembre 2014 peut donc justifier l'imposition d'une livraison à soi-même : **livraison à soi-même de biens affectés aux besoins d'une entreprise lorsque l'assujetti ne peut déduire intégralement la taxe qui les grève.**

Précision : encore faut-il qu'en la circonstance, le constructeur agisse effectivement en tant qu'assujetti. Ainsi, conformément à ce qui a déjà été exposé ci-dessus, *il n'y a pas lieu de soumettre d'office à une livraison à soi-même l'achèvement de l'immeuble neuf construit par un investisseur (qu'il soit individuel ou organisé en société civile), qui se borne à agir comme propriétaire en dehors d'une activité économique.*

- Les immeubles neufs construits en vue de leur affectation à l'exploitation (immobilisation), non vendus par le constructeur assujetti agissant en tant que tel dans les deux ans de l'achèvement, ne sont pas soumis à livraison à soi-même au titre de l'achèvement, si celui-ci intervient après le 22 décembre 2014, et si l'activité de la société ouvre droit à récupération intégrale de la TVA d'amont (utilisation pour les besoins d'une activité ouvrant droit à déduction intégrale : locations soumises en totalité à la TVA).

S'agissant des immeubles neufs, la livraison à soi-même lorsqu'elle est exigible à ce titre reste taxée selon les modalités identiques à celles auparavant prévues pour un immeuble achevé avant le 22 décembre 2014.

(2) Modalités de taxation à la TVA des livraisons à soi-même d'immeubles.

- **Redevable :** c'est le constructeur, le propriétaire, **c'est-à-dire la personne qui se livre à elle-même l'immeuble.**

- **Fait générateur et Exigibilité :** pour les livraisons à soi-même, le fait générateur et la date d'exigibilité se produisent au moment de la livraison, c'est-à-dire lors du dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire (CGI art. 269, 1-b et 2-a).

En application de l'article 244 de l'annexe II au CGI, **dans le mois qui suit la date du dépôt en mairie de la déclaration d'achèvement et de conformité des travaux prévue par la réglementation relative au permis de construire**, le redevable de la livraison à soi-même doit informer par un **imprimé spécial n° 940** l'administration des impôts de la date à laquelle est intervenu l'achèvement.

En effet, au sens de cette réglementation, l'achèvement s'entend du dépôt de la déclaration mentionnée à l'article L. 462-1 du code de l'urbanisme qui est réputé intervenir lorsque l'état d'avancement des travaux est tel qu'il permet une utilisation effective du bâtiment selon sa destination.

Quand bien même le redevable viendrait à manquer à ses obligations déclaratives au regard de cette réglementation, le fait générateur de la LASM sera réputé néanmoins intervenu dès lors que sont réunies les circonstances de fait qui rendent exigible cette déclaration d'achèvement.

La déclaration et le paiement de la taxe exigible au titre des livraisons à soi-même d'immeubles neufs peuvent toutefois être effectués jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble (CGI art. 270).

Dans le cas de la construction d'un groupe d'immeubles, la livraison à soi-même doit être réalisée au fur et à mesure de l'achèvement de chacun des immeubles.

La LASM est déclarée sur la déclaration CA3 (ou CA12) selon les modalités de droit commun, sous réserve qu'il en soit fait spécialement mention dans le cadre « correspondance », assortie d'une référence à la déclaration spéciale n° 940 qui doit intervenir obligatoirement dans le mois qui suit l'achèvement de l'immeuble.

- **Assiette** : la TVA est assise sur le **prix de revient total des immeubles**, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport (CGI art. 266, 2-a), à l'exclusion des frais financiers pour les LASM de locaux destinés à l'habitation.

- **Taux (CGI art. 278 et s.)** : les LASM relèvent en principe du taux normal. Par dérogation, à compter du 01/01/2018, application du taux intermédiaire ou du taux réduit (plus rarement) aux LASM d'immeubles relevant du secteur du logement social dont l'acquisition aurait bénéficié de ce taux. Taux intermédiaire également pour les LASM de certains logements neufs dans le secteur locatif intermédiaire dont l'acquisition aurait bénéficié de ce taux.

- **Déductions** (voir paragraphe « droit à déduction de la TVA ») : la totalité de la TVA ayant grevé l'ensemble des éléments du prix de revient. La déduction immédiate de la TVA d'amont est justifiée par la taxation de la livraison à soi-même. Les dépenses ont en effet été engagées pour la réalisation d'une opération soumise à la TVA.

La TVA liquidée au titre de la LASM est déductible le mois même de son exigibilité dans les conditions générales des droits à déduction (après application d'un coefficient de déduction).

Nota :

- la TVA ayant grevé un immeuble n'est susceptible d'être déduite que si cet immeuble fait l'objet d'une nouvelle opération passible de cette taxe, ou s'il est utilisé pour les besoins de l'exploitation pour une opération passible de la TVA ;

- la cession ultérieure de l'immeuble, selon qu'elle est ou non soumise à TVA, peut entraîner une régularisation de TVA (TVA déductible : reversement de TVA initialement déduite).

- **Formalités et obligations** : l'assujetti redevable de la TVA et qui doit, éventuellement, se livrer à lui-même un immeuble, est tenu au dépôt des CA3 (ou CA12) et d'une déclaration spéciale 940 souscrite au moment de l'achèvement.

Les assujettis acquittent le montant de la taxe exigible sur leurs opérations imposables sur relevés n° 3310 CA 3 établis en un seul exemplaire dans les conditions habituelles en matière de TVA. **De manière générale, les précisions de la présente s'entendent de même des relevés n° 3517 CA 12 pour les redevables relevant d'un régime simplifié.**

Pour les livraisons à soi-même, le redevable est tenu de déposer une déclaration spéciale (n° 940) au service des impôts dont il dépend dans le mois qui suit l'achèvement. Au moment de la liquidation de la taxe, il insère une mention particulière se référant à cette déclaration spéciale sur le relevé n° 3310 CA 3 (article 244 de l'annexe II au CGI).

La déclaration et le paiement de la taxe exigible au titre des livraisons à soi-même d'immeubles neufs peuvent être effectués jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble (CGI art. 270).

- **Le défaut de déclaration de la LASM** dans le délai imparti entraîne l'application d'une amende de 5% de la TVA effectivement déduite réduite en proportion des coûts ou dépenses non grevés de TVA inclus dans la base d'imposition (article 1788 A, 4 du CGI). Cette amende n'est pas due en cas de régularisation spontanée.

. Livraison d'immeubles neufs par la SCI de Gestion

(1) Principes.

L'article 256 du CGI prévoit que les livraisons d'immeubles neufs (achevés depuis moins de 5 ans) réalisées à titre onéreux par des assujettis agissant en tant que tels sont toutes soumises à la TVA de plein droit.

Le terme de livraison est une notion définie pour l'application de la TVA. La notion de livraison est celle de l'article 256, II du CGI : **est considérée comme livraison le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.**

La livraison doit être **effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel** (CGI art. 256, I).

Les assujettis sont les **personnes qui effectuent de manière indépendante une activité économique, quels que soient leur statut juridique, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention** (CGI art. 256 A).

Les opérations entre redevables de la TVA dans le cadre de la transmission d'une universalité de biens (CGI art. 257 bis) sont dispensées de TVA sans option possible

(2) Définitions de l'immeuble «neuf».

- Constitue désormais un **immeuble neuf** : l'immeuble qui n'est pas achevé depuis plus de cinq ans, **et** qui résulte d'une construction neuve ou de travaux ayant consisté dans une surélévation ou dans la remise à l'état neuf (CGI art. 257, I-2).

Il est expressément indiqué que l'immeuble neuf peut résulter d'une construction initiale ou d'une rénovation résultant de travaux dont la nature et l'importance conduisent à le considérer comme neuf.

S'agissant des travaux de remise à neuf, le texte précise les critères suivants. Travaux qui rendent à l'état neuf :

- a) soit la majorité des fondations ;
- b) soit la majorité des éléments hors fondations déterminant la résistance et la rigidité de l'ouvrage ;
- c) soit la majorité de la consistance des façades hors ravalement ;
- d) soit l'ensemble des éléments de second œuvre tels qu'énumérés par l'article 245 A de l'annexe II du CGI, dans une proportion au moins égale aux deux tiers pour chacun d'eux (planchers ne déterminant pas la résistance ou la rigidité de l'ouvrage, huisseries extérieures, cloisons intérieures, installations sanitaires et plomberie, installations électriques et système de chauffage pour les opérations réalisées en métropole.

L'immeuble demeure un immeuble neuf au sens de la TVA pendant cinq ans après son achèvement.

Importance de la notion d'achèvement : dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire (CGI art. 269, 1-b et 2-a). Quand bien même le redevable viendrait à manquer à ses obligations déclaratives au regard de cette réglementation, l'achèvement sera réputé néanmoins intervenu dès lors que sont réunies les circonstances de fait qui rendent exigible cette déclaration d'achèvement.

- Livraisons d'immeubles à construire (concernent essentiellement les opérations de construction-vente)

.Vente en état futur d'achèvement : la livraison porte sur l'immeuble dans son état futur d'achèvement, le transfert de propriété s'opère à l'acte pour le sol et les constructions existantes, et au fur et à mesure des travaux pour les ouvrages à venir (les appels de fonds sont, alors, réglementés en fonction de l'avancement des travaux).

. Vente à terme : le vendeur s'engage à livrer l'immeuble à son achèvement. Le transfert de propriété s'opère à l'achèvement de l'immeuble, constaté par acte authentique avec effet rétroactif au jour de la vente. Les versements de fonds ne peuvent être exigés ou acceptés avant l'achèvement, sauf dépôt de garantie.

(3) Modalités de taxation à la TVA de la livraison d'immeubles neufs.

- **Redevable** : La TVA est, dans tous les cas, acquittée par l'assujetti qui réalise l'opération imposable en vertu du principe de droit commun posé par l'article 283, 1 du CGI. **En cas de vente : le vendeur.**

- **Fait générateur – Exigibilité** : le fait générateur et l'exigibilité interviennent selon les règles applicables à la généralité des livraisons de biens, c'est-à-dire au moment de la livraison (CGI art. 269, 1-a et 2-a), qui au sens de la TVA se situe au moment du transfert du droit de disposer du bien comme un propriétaire.

En ce qui concerne les immeubles achevés, la livraison est généralement concomitante à la signature de l'acte.

Pour les ventes d'immeubles à construire (en état futur d'achèvement ou à terme : concernent essentiellement les opérations de construction-vente) dès lors que l'acte est, par définition, signé très en amont du transfert du pouvoir de disposer de la chose : l'exigibilité intervient pour ces ventes au moment de chaque versement réalisé par l'acquéreur selon les échéances telles qu'elles sont prévues par le Code de la construction et de l'habitation (CGI art. 269, 2-a bis). **La TVA, pour les ventes d'immeubles à construire, est exigible au moment de l'encaissement.**

Nota : l'acquéreur (la SCI de Gestion) ne pourra récupérer la taxe facturée qu'au fur et à mesure de ses propres paiements.

- **Assiette** : en cas de cession d'immeubles, **le principe (CGI art. 266, 2) est l'imposition sur le prix total charges incluses à l'exclusion de la TVA** (par charges on entend toute obligation que le contrat impose à l'acquéreur à la décharge du vendeur) **ou**, à titre devenu exceptionnel (cas de fraude ou d'évasion fiscale, par hypothèse non avérée quand la TVA est entièrement déductible chez l'acquéreur), **la valeur vénale réelle du bien** (valeur à laquelle il pourrait être vendu dans des conditions normales du marché).

Pour l'assiette de la TVA, le prix s'entend de la somme totale que l'acheteur doit verser au vendeur en vertu des conventions passées entre les parties pour obtenir la livraison du bien, sans qu'il y ait lieu de distinguer les divers éléments de cette somme. Ainsi, les frais accessoires que le vendeur réclame à l'acquéreur doivent être considérés comme un des éléments de ce prix et sont donc normalement passibles de la TVA.

Lorsque le prix ou la valeur des biens sont mentionnés sans précision particulière dans un acte ou une déclaration, il y a lieu de considérer que les parties ont entendu énoncer un prix TTC.

Les livraisons d'immeubles neufs sont en tout état de cause soumises à la TVA sur le prix total.

- **Taux (CGI art. 278 et s.)** : les livraisons d'immeubles neufs relèvent en principe du taux normal à l'exception des livraisons d'immeubles réalisées dans le secteur du logement social. A compter du 01/01/2018, les livraisons d'immeubles réalisées dans le secteur du logement social (logements locatifs du secteur intermédiaire) relèvent du taux intermédiaire (plus rarement du taux réduit) et sous conditions.

- **Déductions** (voir paragraphe « droit à déduction de la TVA ») : l'article 271 du CGI pose le principe général du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (conditions générales des droits à déduction). La TVA supportée par les assujettis est déductible dans la mesure où leurs dépenses sont utilisées à des opérations imposables ouvrant droit à déduction.

La déduction est opérée au titre du mois au cours duquel l'exigibilité est intervenue chez le fournisseur ou prestataire.

- **Formalités et obligations** : l'assujetti (professionnel de l'immobilier) redevable de la TVA qui réalise une livraison d'immeubles soumise à la TVA est tenu au dépôt des CA3 (indiquer dans l'acte et dans l'extrait le service des impôts des entreprises de rattachement, le numéro d'identification) au service des impôts des entreprises du lieu où sont souscrites les déclarations de résultats.

. Livraisons d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans par la SCI de Gestion

(1) Principes.

Les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans réalisées à titre onéreux par des assujettis agissant en tant que tels entrent dans le champ d'application de la TVA de droit commun. **Ces livraisons bénéficient toutefois d'une exonération de TVA.**

Le cédant a toutefois la possibilité de soumettre volontairement cette livraison à la TVA en effectuant une option formelle en ce sens.

L'option à la TVA n'a pas de conséquences sur les droits de mutation à titre onéreux. La vente d'un immeuble achevé depuis plus de 5 ans soumise à la TVA sur option demeure soumise aux droits de mutation au taux normal sauf engagement de construire ou de revendre pris par un acquéreur assujetti ou application d'un régime spécifique d'exonération.

La possibilité d'option offerte aux assujettis, donne une grande souplesse en permettant de choisir le régime fiscal applicable à l'opération en fonction du contexte dans lequel elle s'inscrit.

Modalités de l'option : l'option s'exerce distinctement par immeuble par immeuble, fraction d'immeuble ou droit immobilier relevant des mêmes dispositions en matière de base d'imposition et doit être formulée dans l'acte constatant la mutation (CGI annexe II art. 201 quater nouveau). Les assujettis peuvent donc choisir opération par opération, en fonction de la qualité de leur acquéreur, d'exercer ou non une option.

Les opérations entre redevables de la TVA dans le cadre de la transmission d'une universalité de biens (CGI art. 257 bis) sont dispensées de TVA sans option possible

(2) Modalités de taxation à la TVA des livraisons d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans (si option).

- **Redevable :** la TVA est, dans tous les cas, acquittée par l'assujetti qui réalise l'opération imposable en vertu du principe de droit commun posé par l'article 283, 1 du CGI. **En cas de vente : Le vendeur.**

- **Fait générateur – Exigibilité :** le fait générateur et l'exigibilité interviennent selon les règles applicables à la généralité des livraisons de biens, c'est-à-dire au moment de la livraison (CGI art. 269, 1-a et 2-a), qui au sens de la TVA se situe au moment du transfert du droit de disposer du bien comme un propriétaire.

En ce qui concerne les immeubles achevés, la livraison est généralement concomitante à la signature de l'acte.

- **Assiette**

Principe : en cas de cession d'immeubles, le principe (CGI art. 266, 2) est **l'imposition sur le prix total** charges incluses à l'exclusion de la TVA (par charges on entend toute obligation que le contrat impose à l'acquéreur à la décharge du vendeur) ou, à titre devenu exceptionnel (cas de fraude ou d'évasion fiscale, par hypothèse non avérée quand la TVA est entièrement déductible chez l'acquéreur), la valeur vénale réelle du bien (valeur à laquelle il pourrait être vendu dans des conditions normales du marché).

Lorsque le prix ou la valeur des biens sont mentionnés sans précision particulière dans un acte ou une déclaration, il y a lieu de considérer que les parties ont entendu énoncer un prix TTC.

Cas particuliers : **l'imposition sur une base réduite à la marge** (CGI art. 268) est désormais applicable à l'ensemble des assujettis, en cas de livraison d'immeuble achevé depuis plus de cinq ans imposée sur option à la TVA, si l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction de la TVA.

Il n'y a lieu de rechercher le régime de l'acquisition aux fins de déterminer la base d'imposition **que pour les seules livraisons d'immeubles acquis et revendus en gardant la même qualification**, c'est-à-dire respectivement :

- de terrains à bâtir qui ont été acquis précédemment comme terrains n'ayant pas le caractère d'immeubles bâtis ;
- ou d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans qui ont été acquis précédemment en l'état d'immeuble déjà bâti.

- **Taux (CGI art. 278 et s.)** : les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans relèvent du taux normal. Par dérogation les livraisons d'immeubles réalisées dans le secteur du logement social relèvent, à compter du 01/01/2018, du taux intermédiaire (plus rarement du taux réduit : sous conditions) **si acquisition en vue de la démolition et de la construction d'un programme nouveau.**

- **Déductions** : voir paragraphes « droit à déduction de la TVA » et « régularisations de TVA antérieurement déduite ».

Nota. Si la cession n'est pas soumise à la TVA, la SCI de Gestion procède à une régularisation au profit du Trésor. **Cette régularisation est égale à la TVA déduite sur le coût de la construction / sur la LASM diminuée éventuellement de la somme des vingtièmes durant lesquels la SCI a réalisé des opérations (locations) soumises à TVA.**

La régularisation est effectuée sur la déclaration de TVA du mois de la réalisation de la cession.

- **Formalités et obligations** : (voir paragraphe formalités et obligations « livraison d'un immeuble neuf »).

. Cession de parts de SCI de Gestion

Les parts des SCI de Gestion sont soumises au régime de droit commun applicable à toutes les sociétés civiles. Les cessions doivent avoir été autorisées par tous les associés (procédure de l'agrément prévue dans les sociétés de personnes).

Les transferts de parts doivent faire l'objet d'une mention au registre des associés.

Les cessions de droits sociaux entrent dans le champ d'application des droits d'enregistrement : taux de droit commun de 5 % payable dans le mois de l'acte (art. 726 du CGI), assis sur le prix exprimé augmenté des charges ou sur la valeur vénale réelle.

- Taxe sur la Valeur Ajoutée

Les cessions réalisées par des assujettis agissant en tant que tel d'actions ou parts **des sociétés dites transparentes ou sociétés d'attribution telles qu'elles sont définies à l'article 1655 ter du CGI** peuvent être assujetties à la TVA dans la mesure où elles interviennent avant l'achèvement de l'immeuble ou dans les cinq ans de celui-ci.

Sont donc taxables à la TVA toutes les mutations à titre onéreux de tels droits sociaux (sociétés dites transparentes ou sociétés d'attribution telles qu'elles sont définies à l'article 1655 ter du CGI) quelle qu'en soit la forme : vente, apport en société.

Sont concernées les cessions des titres de sociétés qui limitent leur activité à la construction ou à l'acquisition d'immeubles destinés à être attribués aux associés en propriété ou en jouissance (sociétés dites transparentes ou sociétés d'attribution telles qu'elles sont définies à l'article 1655 ter du CGI).

Les cessions de droits sociaux de société dont l'objet est la vente ou la location de locaux (sociétés civiles immobilière de construction-vente ou de location notamment) sont donc exclues de ce régime de TVA. Les ventes des titres de ces sociétés relèvent exclusivement des droits d'enregistrement.

PLUS-VALUES

Imposition des plus-values de cessions des immeubles et de cessions de parts sociales

- . Apport d'un immeuble à une société**
- . Dissolution ou retrait d'un associé**
- . Vente d'un immeuble par la société**
- . Plus-values réalisées sur cessions de droits sociaux de société à prépondérance immobilière**
- . Contribuables non domiciliés en France: cession par la SCI de Gestion d'éléments de son patrimoine immobilier et cession par les associés de SCI de Gestion de droits sociaux**

Le régime d'imposition des plus-values immobilières privées est susceptible de s'appliquer à un certain nombre d'opérations intéressant les sociétés, en particulier les sociétés immobilières. C'est le cas, par exemple, lors de l'apport en société d'un immeuble, lors de la vente d'un immeuble par une société immobilière relevant de l'impôt sur le revenu ou de la cession des parts d'une telle société.

La cession par la SCI de Gestion d'éléments de son patrimoine immobilier ainsi que la cession par les associés de ladite société de droits sociaux peuvent générer des plus-values immobilières dont le traitement fiscal diffère selon que la SCI relève de l'IR ou de l'IS, la qualité de l'associé (personnes physique ou morale).

La vente de l'immeuble social par la société n'entre pas dans l'objet normal des SCI de Gestion, mais une telle opération peut s'avérer indispensable dans un souci de bonne gestion patrimoniale.

La plus-value pour l'application du régime des plus-values privées est déterminée au niveau de la société c'est-à-dire en fonction de la date et du prix d'acquisition par la société, mais elle est imposable au nom de chaque associé présent à la date de la cession en fonction de sa quote-part dans le capital dans les mêmes conditions que s'il était propriétaire de l'immeuble cédé.

Le cas particulier des contribuables non domiciliés en France sera examiné à part (cession par la SCI de Gestion d'éléments de son patrimoine immobilier ainsi que la cession par les associés de ladite société de droits sociaux).

Dans le cas général où une SCI de Gestion ne comprend que des **associés personnes physiques**, les plus-values immobilières réalisées par son intermédiaire (cession à titre onéreux de l'immeuble) ou indirectement par les associés (cession à titre onéreux de parts) sont soumises **au régime des plus-values immobilières des particuliers**.

. Opérations imposables. Seules sont imposables les plus-values réalisées à l'occasion de **cessions à titre onéreux** : ventes, expropriations, échanges, partage de la société intervenant après dissolution dans la limite des soultes, apports en société, dissolution de la société (en mettant fin à la personne morale, la dissolution de la société civile a pour effet de transformer l'actif social en indivision et, par suite, de transférer la propriété des biens sociaux à chaque associé. Il s'opère ainsi une cession à titre onéreux susceptible de dégager une plus-value pour la SCI, imposable au nom de chaque associé au prorata de ses droits sociaux), transformation de la société dans le cas où elle donne naissance à une société de type juridique différent ou lorsque les biens sont repris à l'actif de la société nouvelle pour une valeur supérieure à celle figurant dans la société transformée.

L'assujettissement à l'IS d'une SCI soumise auparavant au régime fiscal des sociétés de personnes entraîne les conséquences suivantes :

- Si la transformation entraîne la création d'une personne morale nouvelle, les plus-values latentes sont imposées immédiatement à l'impôt sur le revenu.

- Si la transformation n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle, la SCI peut opter soit pour l'imposition immédiate, soit pour un report d'imposition. Dans ce cas, la plus-value sera imposable lors de la cession du bien, selon le régime des plus-values professionnelles. L'option pour l'imposition immédiate concerne tous les associés, pour la part qui leur revient.

Les sociétés immobilières représentant l'essentiel des sociétés concernées, il sera employé par commodité l'abréviation SCI (au sens de société civile immobilière relevant de l'impôt sur le revenu au titre des revenus fonciers) pour désigner l'ensemble des sociétés entrant dans le champ d'application du régime des plus-values immobilières, même si l'article 150 U du CGI vise en fait toutes les sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu (autres que celles dont l'activité relève des BIC, des BA ou des BNC).

.Apport d'un immeuble à une société

L'apport d'un immeuble par une personne physique ou une SCI à une société non transparente, quels que soient la forme et le régime d'imposition de cette dernière, constitue une opération imposable. Pour le calcul de la plus-value réalisée par l'apporteur, le prix de cession à retenir est égal à la valeur réelle des titres reçus en contrepartie de l'apport.

L'apport en société constitue une cession à titre onéreux qui, en principe, entraîne la taxation de la plus-value réalisée selon le régime général des plus-values **immobilières réalisées par les particuliers** défini aux articles 150 U et suivants du CGI. Sont imposables dans les conditions de droit commun, les plus-values constatées lors de la cession de terrains à bâtir à l'occasion de l'apport (pur et simple ou à titre onéreux) à des Sociétés Civiles de Gestion.

Peu importe donc que l'apport soit réalisé à titre pur et simple ou à titre onéreux. De même le régime fiscal de la société bénéficiaire de l'apport est indifférent (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés). L'application du régime des plus-values immobilières des particuliers est liée à la seule qualité de l'apporteur.

.Dissolution ou retrait d'un associé

Du fait de la transformation de l'actif social en indivision, la dissolution d'une SCI de Gestion équivaut, du point de vue fiscal, à une cession à titre onéreux susceptible de dégager une plus-value imposable au nom de chaque associé au prorata de ses droits sociaux. Ce n'est toutefois qu'à la date de la publication de la clôture de la liquidation que cette plus-value doit être imposée (sauf en cas de cession d'éléments d'actif à un tiers en cours de liquidation). La plus-value est calculée par différence entre la valeur vénale des biens à cette date et leur prix d'acquisition par la société (ou leur valeur d'apport).

Cependant, afin d'éviter une double taxation partielle de la plus-value pour les associés ayant acheté leurs parts en cours de société, la fraction de plus-value imposable à leur nom est calculée par rapport à la valeur des biens au jour de l'acquisition des parts.

Le retrait d'un associé en cours d'exploitation accompagné de l'attribution d'éléments du patrimoine social constitue également une cession à titre onéreux des biens attribués donnant lieu à imposition d'une plus-value.

En cas de revente d'un immeuble attribué lors de la dissolution (ou du retrait d'un associé en cours de société), le bien est en principe réputé avoir été acquis à la date de la clôture de la liquidation (ou du retrait) pour la valeur réelle qu'il comportait à cette date.

Réunion des parts sociales dans une seule main : dès lors que 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 des parts sociales ne peut être considérée comme opérant cession à titre onéreux de l'actif social.

. Vente d'un immeuble par la société (plus-values de cessions des immeubles)

(1) SCI soumise à l'impôt sur le revenu - Application du régime des plus-values privées

Le régime d'imposition des plus-values immobilières prévu par l'article 150 U du CGI s'applique aux cessions d'immeubles réalisées occasionnellement par les SCI relevant de l'IR dont les associés directs ou indirects sont des particuliers.

Lorsqu'une SCI procède **occasionnellement** à des cessions à titre onéreux d'immeubles, chacun des associés est personnellement imposé à l'impôt pour la part qui lui revient dans les bénéfices sociaux.

En revanche, dans le cas où la SCI réalise des opérations habituelles d'achat-revente d'immeubles, les profits correspondants sont soumis aux règles des BIC et la SCI soumise à l'IS.

Lorsqu'elle réalise une plus-value consécutive à la cession à titre onéreux d'un immeuble, la SCI relevant de l'impôt sur le revenu n'est pas imposable en tant que telle, mais chaque associé est personnellement soumis à l'IR ou à l'IS pour la part qui lui revient dans les bénéfices sociaux. Cette part doit être regardée comme acquise **à la date de cession de l'immeuble**.

Certaines plus-values excédant 50 000 € supportent en plus de l'IR et des prélèvements sociaux une taxe spéciale.

. Parts détenues par des associés personnes physiques (particuliers)

Les plus-values réalisées par la SCI sont imposables entre les mains des associés personnes physiques selon les règles des plus-values des particuliers.

Il est toutefois rappelé que lorsqu'une SCI a réalisé des opérations de nature commerciale au sens de l'article 35 du CGI (opérations habituelles d'achat et de revente d'immeubles, d'actions ou parts de société immobilières) les profits réalisés sont soumis à l'IS.

L'impôt sur le revenu afférent aux quotes-parts des associés présents à la date de la cession qui sont soumis au régime des plus-values des particuliers est déclaré et payé au Service de la Publicité Foncière par la société cédante.

. Biens imposables : constituent des biens imposables tous les immeubles, qu'ils soient bâtis ou non bâtis ; les droits réels immobiliers (usufruit, nue-propriété, servitudes, droit de surélévation, mitoyenneté, bail emphytéotique, etc.).

Le régime des plus-values s'applique aux cessions de parcelles d'un terrain ayant fait l'objet d'un arrêté de lotissement (**sauf si la SCI avait acquis le terrain avec une intention spéculative**, dans ce cas elle est considérée comme un lotisseur professionnel et sera soumise à l'IS), à l'immeuble construit par la SCI si cette cession présente un caractère occasionnel (dans le cas contraire : profit de construction et la SCI sera soumise à l'IS).

. Exonérations : les exonérations prévues dans le cadre du régime d'imposition des plus-values immobilières réalisées par les particuliers sont en principe applicables aux plus-values réalisées par l'intermédiaire d'une SCI.

Bien constituant la résidence principale d'un associé : les plus-values réalisées lors de la cession d'une résidence principale sont exonérées. L'exonération bénéficie aux immeubles, parties d'immeubles ou aux droits relatifs à ces biens qui constituent la résidence principale du cédant **au jour de la cession (avec les cas particuliers identiques aux plus-values réalisées par des particuliers)**. Aucune autre condition d'occupation n'est exigée.

La doctrine administrative précise que l'associé d'une société de personnes (SCI de Gestion) qui occupe à titre de résidence principale, un immeuble ou une partie d'immeuble appartenant à cette société **et que celle-ci met, en droit ou en fait, gratuitement à sa disposition**, bénéficie, en cas de cession à titre onéreux de cet immeuble, de l'exonération prévue en matière d'habitation principale, de la même manière s'il en avait été lui-même propriétaire. **Dans cette hypothèse, l'exonération ne porte que sur la fraction de l'immeuble occupé par l'associé à titre de résidence principale et la quote-part revenant à cet associé.**

Première cession d'un logement à la double condition que le cédant n'ait pas été propriétaire de sa résidence principale, directement ou par personne interposée, au cours des 4 années précédant la cession, et qu'il remploie le prix de cession dans l'acquisition ou la construction de sa résidence principale dans un délai de 24 mois à compter de la cession.

L'exonération ne s'applique qu'aux plus-values réalisées lors de la vente d'un logement. En sont exclus les cessions de terrains à bâtir, les locaux à usage professionnel, industriel, commercial ou artisanal et les parts de société immobilières (cas particulier des immeubles à usage mixte).

Cette exonération a un caractère facultatif, elle s'applique sur demande du cédant. Lorsqu'une SCI vend un logement, les conditions d'application de l'exonération s'apprécient au niveau de chaque associé.

Bien faisant l'objet d'une expropriation : l'expropriation pour cause d'utilité publique étant assimilée à une cession à titre onéreux, la plus-value réalisée à cette occasion est en principe taxable suivant les règles habituelles. Toutefois, en raison du caractère forcé de la cession, des règles particulières d'imposition sont prévues. **La plus-value peut même être totalement exonérée en cas de remploi de l'indemnité d'expropriation dans l'achat d'un bien immobilier.**

Ces règles, exposées ci-après, s'appliquent en principe uniquement aux plus-values réalisées à la suite d'une déclaration d'utilité publique prononcée sans distinguer suivant que le transfert de propriété s'opère en cours de procédure par voie d'accord amiable ou en vertu d'une ordonnance du juge de l'expropriation.

. **Prix de cession** : le prix de cession à retenir pour la détermination de la plus-value est constitué par l'indemnité principale d'expropriation, à l'exclusion des indemnités accessoires non représentatives de la valeur des biens cédés (par exemple : indemnités de remploi, indemnités pour frais de déménagement, pour perte de loyer, pour trouble de jouissance, pour récoltes non levées, etc.).

. **Exonération sous condition de remploi** : la plus-value peut être totalement exonérée à condition que le cédant procède au remploi intégral de l'indemnité principale dans l'acquisition, la construction, la reconstruction ou l'agrandissement d'un ou plusieurs immeubles. Cette condition est réputée satisfaite si 90 % de l'indemnité est effectivement utilisée à cet effet.

. Le remploi doit être effectué dans un délai de douze mois à compter de la date de perception de l'indemnité (ou de son solde en cas de paiement fractionné).

. L'affectation du bien acheté en remploi peut être différente de celle du bien exproprié.

. **En cas d'expropriation d'un bien appartenant à une SCI, le remploi peut être effectué au niveau soit de la société civile immobilière elle-même, personne morale propriétaire des immeubles expropriés, soit de chacun des associés à condition que le remploi soit effectué par tous les associés.**

Opérations de remembrement et assimilés : exonération sous condition que ces opérations soient effectuées conformément à la réglementation. Ces opérations ont un caractère intercalaire et la plus-value peut être taxée en cas de revente des biens remembrés ou échangés.

Exonération tenant à la durée de possession du bien : le point de départ à retenir est la date d'acquisition par la SCI (achat ou apport) sans que puisse être prise en considération la circonstance que certains associés aient pu acquérir leurs parts après l'achat ou l'apport (date d'acquisition : c'est la date portée dans l'acte authentique constatant le transfert de propriété de l'immeuble).

- Exonération totale (IR et prélèvements sociaux) si l'immeuble est détenu depuis plus de trente ans.

- Entre 23 et 30 ans de détention, la plus-value échappe à l'IR, mais reste soumise aux prélèvements sociaux.

Exonération tenant au montant de la cession : les immeubles, parties d'immeubles ou droits relatifs à ces biens sont exonérés si leur prix de cession est inférieur ou égal à 15 000 €. Ce seuil d'imposition de 15 000 € s'apprécie **bien par bien** (et non annuellement) **au niveau de la SCI et non au niveau de chaque associé.**

Exonération des plus-values réalisées par les titulaires de pensions-vieillesse ou de carte d'invalidité qui ne sont pas imposables à l'impôt sur le revenu : **cette exonération ne bénéficie pas à l'associé d'une SCI** lors de la vente de l'immeuble social dès lors que la plus-value n'a pas été réalisée par l'associé mais par la SCI propriétaire.

Cession d'un droit de surélévation d'immeuble en vue de la construction de locaux d'habitation intervenue avant le 31/12/2022. La plus-value est exonérée si l'acte de vente mentionne l'engagement de l'acquéreur de construire dans un délai de 4 ans.

Cession d'un immeuble destiné au logement social réalisée avant le 31/12/2022. L'exonération de la plus-value est, selon l'acquéreur et sous conditions, soit totale soit à proportion de la surface du bien destinée au logement social.

. Détermination de la plus-value taxable : la plus-value imposable est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition de l'immeuble. Lorsque la vente porte sur un immeuble détenu depuis plus de cinq ans, la plus-value est réduite d'un abattement pour durée de détention. Certaines plus-values bénéficient, par ailleurs, d'un abattement exceptionnel (sous conditions) quelle que soit la durée de détention du bien.

Calcul de la plus-value brute : la plus-value brute est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition par le cédant.

- **Le prix de cession** à retenir est le prix tel qu'il est stipulé dans l'acte (ou de l'indemnité d'expropriation) et **augmenté** de toutes les charges et indemnités que le contrat impose à l'acquéreur à la décharge du vendeur, et **réduit** sur justificatif du montant de la TVA acquittée (en cas de cession d'un immeuble soumise à TVA) et des frais supportés par le vendeur à l'occasion de cette cession (**liste limitative** : commission de vente, honoraires d'architecte, certifications et diagnostics obligatoires, indemnités d'éviction versées au locataire par le propriétaire en cas de vente du bien « libre d'occupation »). Le prix stipulé dans l'acte fait foi, même en cas d'insuffisance d'évaluation, sauf si l'administration établit une dissimulation de prix.

- **Le prix d'acquisition** à retenir est le prix effectivement acquitté par la SCI, tel qu'il a été stipulé dans l'acte ou en cas d'acquisition à titre gratuit de la valeur retenue pour la détermination des droits de succession. Ce prix est majoré des frais d'acquisition.

Les précisions apportées pour le prix de cession en ce qui concerne les insuffisances d'évaluation et les dissimulations sont valables pour le prix d'acquisition

Le prix d'acquisition d'un immeuble acquis à titre onéreux est **majoré** des frais d'acquisition : frais afférents à l'acquisition à titre onéreux pour leur montant réel ou pour 7,5 % du prix d'achat.

- **Dépenses de construction, reconstruction agrandissement et amélioration** : ces dépenses peuvent être ajoutées au prix d'acquisition lorsqu'elles n'ont pas déjà prise en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu, ne présentent pas le caractère de dépenses locatives (peintures, papiers peints, ...) et que les travaux aient été réalisés par une entreprise avec justificatifs (factures).

Pour les **cessions d'immeubles bâtis détenus depuis plus de cinq ans**, le régime prévoit qu'une majoration de 15% du prix d'acquisition représentatif des travaux de construction, de reconstruction, d'agrandissement, ou d'amélioration réalisés par le vendeur, soit pratiquée lorsque le contribuable n'est pas en état d'apporter la justification de ces dépenses. Ce forfait ne s'applique pas s'il est établi que le contribuable n'a pas réalisé de travaux – arrêt CE 25 3 2019 N° 422943.

- **Frais de voiries, réseaux et distribution** : ces frais s'ajoutent au prix d'acquisition pour le calcul de la plus-value des terrains à bâtir.

Calcul de la plus-value imposable

- **Abattement pour durée de détention** : la plus-value réalisée est réduite d'un abattement pour chaque année de détention au-delà de la cinquième. Les délais de possession se calculent par périodes de douze mois depuis la date d'acquisition jusqu'à la date de cession.

- **Abattement exceptionnel et temporaire sur la plus-value de cession imposable à l'impôt sur le revenu, aux prélèvements sociaux et à la taxe sur certaines plus-values immobilières**

Cet abattement concerne les cessions **de biens immobiliers bâtis** ou de droits relatifs à ces biens, situés dans le périmètre d'une opération de revitalisation du territoire ou d'une grande opération d'urbanisme. Il ne concerne pas les cessions réalisées au sein du groupe familial du cédant, directement ou indirectement.

La cession doit être précédée d'une promesse unilatérale ou synallagmatique de vente, signée et ayant acquis date certaine entre le 01/01/2021 et le 31/12/2023. La cession doit être réalisée au plus tard le 31/12 de la 2e année suivant celle de la promesse de vente.

L'abattement est de 70 % porté à 85 % si l'acquéreur s'engage à réaliser des logements sociaux ou intermédiaires (sous conditions). Il diminue la plus-value imposable après prise en compte de l'abattement pour durée de détention et, le cas échéant, de la compensation entre plus et moins-value.

Dans l'acte d'acquisition, l'acquéreur doit s'engager à démolir les constructions existantes et à achever dans un délai de 4 ans certains types de bâtiments d'habitation collectifs.

Absence de prise en compte des moins-values : la moins-value réalisée sur les biens ou droits cédés n'est pas, en principe, prise en compte (voir cas particulier de la vente en bloc d'un immeuble acquis par fractions successives).

Cas particuliers

- **Plus-value de cession d'un immeuble que la SCI a construit ou fait construire :** si ces profits sont réalisés à titre occasionnel, la SCI reste soumise à l'IR et est imposée dans les conditions vues ci-dessus (la plus-value imposable est déterminée en distinguant la fraction de la plus-value afférente au terrain et celle afférente aux constructions) ; dans le cas contraire, titre habituel, la SCI devient passible de l'IS.

Modalités propres aux profits de construction. Fraction de la plus-value afférente au terrain : le point de départ du délai de possession est la date d'acquisition de terrain. Fraction de la plus-value afférente à la construction : le point de départ du délai de possession est la date du début d'exécution des travaux de construction (récépissé de la déclaration d'ouverture des travaux déposée en mairie ou en l'absence de récépissé : mémoires des entrepreneurs, factures etc...).

- **Immeuble reçu en dation :** en cas de dation en paiement d'un terrain le point de départ est l'acte de dation.

- **Vente en bloc d'un immeuble acquis par fractions successives :** déterminer de manière distincte la plus-value ou moins-value. Les moins-values peuvent s'imputer sur les plus-values après application de l'abattement pour durée de détention.

- **Vente d'un terrain supportant une construction édifée par le locataire et revenue au bailleur en fin de bail :** distinguer deux plus-values (terrain et construction) déterminées selon des modalités particulières.

- **Vente de l'immeuble social dont la propriété est démembrée ou par une SCI dont les parts sont démembrées :** règles particulières pour le calcul de la plus-value lorsque la cession porte sur des droits démembrés ou des biens faisant ou ayant fait l'objet d'un démembrement de propriété.

- Modalités d'imposition différentes selon les associés

Les associés des SCI sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société.

Les associés, particuliers ou professionnels, redevables de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value ou des plus-values professionnelles sont ceux présents à la date de la cession de l'immeuble.

La clef de répartition à retenir est celle qui figure dans le pacte social à la clôture de l'exercice qui précède celui au cours duquel la cession est intervenue, à défaut d'acte ou de convention modifiant la répartition passée entre les associés avant la date de la cession du bien ou des droits. Pour être opposables à l'administration, de tels actes ou conventions doivent être régulièrement conclus et enregistrés avant la date de ladite cession. S'il apparaissait que de telles conventions n'ont été conclues que dans le but d'éluder l'impôt, l'administration serait en droit d'appliquer la procédure de répression des abus de droit.

L'imposition s'effectue en deux temps lorsque les associés de la SCI cédante ont des régimes d'imposition qui relèvent de dispositions différentes.

Fait générateur : le fait générateur de l'imposition est constitué par la cession à titre onéreux du bien ou du droit. Sauf lorsque le transfert de propriété est différé, la plus-value imposable est taxée à l'IR le jour de la cession et ce quelles que soient les modalités de paiement (comptant, à terme, par annuités, ...). La plus-value est donc généralement taxée à la date de l'acte notarié.

En cas de vente sous condition suspensive, la vente n'est effective qu'au moment de la réalisation de la condition.

En cas de vente sous condition résolutoire, la plus-value est imposable à la signature de l'acte. Si la vente est résolue le contribuable peut demander la restitution de l'impôt correspondant.

Expropriations : aucun différé d'imposition n'est prévu en cas d'expropriation. Cependant compte tenu du caractère forcé de la cession, des modalités spécifiques d'imposition sont applicables.

. Associé soumis au régime des plus-values des particuliers

L'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux afférents à la plus-value sont dus au prorata des droits sociaux détenus par les associés de la SCI soumis à cet impôt présents **à la date de cession de l'immeuble**.

Taxation proportionnelle à l'impôt sur le revenu : la plus-value est imposable au taux proportionnel de 19%, s'y ajoutent les **prélèvements sociaux** (CSG, CRDS, prélèvement social et contribution additionnelle, prélèvement de solidarité : taux global 17,2%) et, le cas échéant, la taxe sur les plus-values excédant 50 000 €.

La CSG prélevée sur les plus-values immobilières des particuliers n'est pas déductible du revenu imposable dès lors que les revenus concernés supportent l'impôt à un taux proportionnel.

. Obligations déclaratives et paiement : l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value réalisée lors de la cession d'un immeuble ou de droits relatifs à un immeuble est déclaré et payé **au Service de la Publicité Foncière** lors de la transaction. Toutefois, des obligations déclaratives et de paiement spécifiques, auprès des services de **l'enregistrement**, sont prévues dans certains cas particuliers (ordonnance judiciaire, acte passé en la forme administrative,...).

Déclaration : lorsqu'une SCI de Gestion cède un immeuble, une **seule** déclaration n° 2048 IMM doit être déposée au SPF ou aux services de l'enregistrement pour l'ensemble des impositions établies au nom des **associés présents à la date de cession** soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values des particuliers. Cette déclaration doit être accompagnée du paiement de l'impôt par la SCI.

La déclaration doit être accompagnée du paiement par la SCI de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value qui est dû au prorata des droits sociaux détenus par les associés présents à la date de la cession soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values des particuliers. La SCI verse également les prélèvements sociaux dus au prorata des droits sociaux détenus par ces mêmes associés.

L'impôt est dû par chaque associé présent à la date de cession de l'immeuble au prorata de ses droits sociaux. Mais en pratique, il est versé par la société, ce versement étant libératoire pour les associés, lors du dépôt de la déclaration n° 2048-IMM signée par le gérant ou par son mandataire. Chaque associé doit reporter sur sa déclaration d'ensemble n° 2042 la quote-part lui revenant de la plus-value nette imposable.

Caractère libératoire : l'impôt acquitté par la SCI est libératoire de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû par les associés présents à la date de la cession de l'immeuble et dont la quote-part leur revenant est imposable dans la catégorie des plus-values des particuliers.

La déclaration mentionne les noms de tous les associés et la nature de l'imposition applicable à chaque quote-part, y compris pour les associés qui ne sont pas soumis au régime des plus-values immobilières des particuliers.

Il est toutefois admis, lorsque la société qui cède un immeuble est composée de plus de cinquante associés au jour de la cession, qu'il soit fait état, sur la déclaration n° 2048 IMM, de la seule ventilation globale des associés en fonction de leur régime d'imposition au regard des plus-values. Cette mesure est toutefois soumise à la condition que la société produise, lors du dépôt de sa déclaration les noms de tous les associés et leur régime d'imposition, présents lors de chaque cession intervenue au cours de l'exercice.

La déclaration est signée par le cédant, c'est-à-dire par le gérant de la SCI de Gestion qui cède le bien ou le droit.

L'établissement de la déclaration et le paiement de l'imposition sont effectués par le notaire pour le vendeur lors des formalités de publicité de l'acte. Aucune déclaration à déposer si la plus-value est exonérée, égale à zéro ou en cas de moins-value.

Contrôle des déclarations : les modalités de contrôle des plus-values des particuliers suivent les règles applicables en matière d'impôt sur le revenu (possibilité d'évaluation d'office pour absence ou insuffisance de réponse aux demandes de justifications, taxation d'office pour défaut ou dépôt tardif de la déclaration, intérêts de retard calculé à compter du 1^{er} jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté). Les associés étant redevables légaux de l'impôt, même s'il a été acquitté par la société, l'administration ne peut mettre en recouvrement d'éventuels compléments d'imposition qu'au nom des associés présents à la date de cession de l'immeuble (CE 11-4-2018 n°409827: RJF 7/18 n° 758).

. Autres associés : les autres associés, soumis à l'impôt sur le revenu dans une autre catégorie ou à l'impôt sur les sociétés, continuent à être imposés dans les conditions habituelles, **c'est-à-dire sur leur déclaration de résultats de l'exercice au cours duquel la cession est intervenue (voir ci-dessous).**

- Parts détenues par des associés soumis à l'IS ou relevant de plein droit d'un régime réel BIC ou BA

Lorsque les associés sont des entreprises relevant de l'IS ou des BIC ou BA réels, la quote-part leur revenant est en principe imposée selon le régime des plus-values professionnelles (BIC, BA ou IS sur la déclaration de résultats de l'exercice au cours duquel la cession est intervenue).

Si l'entreprise ou la société a pour objet le commerce de biens (marchand de biens) : les parts détenues présentent le caractère de stock et les plus-values sont taxées dans les conditions applicables aux bénéfices normaux d'exploitation.

Si l'entreprise ou la société n'a pas pour objet le commerce des biens : lorsque les parts sociales sont inscrites à l'actif d'une personne morale passible de l'IS, ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'IR selon un régime de bénéfice réel ; la quote-part de plus-value correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables aux plus-values professionnelles réalisées par la personne ou l'entreprise qui détient ces droits (leur part de plus-value doit être comprise dans leur déclaration de résultats à la clôture de l'exercice au cours duquel la cession est intervenue).

- Personnes morales, qui ont inscrit leurs titres à l'actif, passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun. Sont concernées, les sociétés dont les bénéfices sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun prévu à l'article 219 du CGI.

- Entreprises BIC ou BA soumises à un régime réel qui ont inscrit leurs titres à l'actif. Sont également concernées les entreprises imposables à l'impôt sur le revenu, qu'il s'agisse d'exploitations individuelles ou de personnes morales ou assimilées, qui satisfont **aux trois conditions suivantes :**

. relèvent de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou dans celle des bénéfices agricoles. **Se trouvent donc écartées les personnes qui sont imposables à l'impôt sur le revenu dans une autre catégorie (bénéfices non commerciaux, revenus fonciers, revenus de capitaux mobiliers) ;**

. sont imposables à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel ;

. ont inscrit leur participation au bilan de l'entreprise (tableau des immobilisations et amortissements), lorsqu'il s'agit d'exploitations individuelles.

(2) SCI soumise à l'impôt sur les sociétés

Les plus-values et les moins-values sont déterminées dans les conditions de droit commun des plus-values professionnelles.

. Plus-values réalisées sur cessions de droits sociaux de sociétés à prépondérance immobilière

(1) Parts détenues par des personnes physiques dans le cadre de la gestion du patrimoine privé

Lorsqu'elles sont réalisées par des contribuables domiciliés en France, les cessions occasionnelles de titres de sociétés (gestion du patrimoine privé), dont l'actif est principalement constitué d'immeubles sont soumises :

- au régime d'imposition des plus-values immobilières **si la société relève de l'impôt sur le revenu** ;

Article 150 U B du CGI : les gains nets retirés de cessions à titre onéreux de droits sociaux de sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter, dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits portant sur ces biens, sont soumis exclusivement au régime d'imposition prévu au I et au 1° du II de l'article 150 U.

- au régime des plus-values de cession de valeurs mobilières et droits sociaux **si la société est soumise à l'impôt sur les sociétés**.

Lorsqu'elles sont réalisées par des contribuables non domiciliés en France, ces plus-values sont soumises, quel que soit le régime d'imposition de la société, aux règles spéciales exposées ci-après.

Lorsque les cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière sont suffisamment fréquentes et importantes pour présenter un caractère professionnel, les profits qui en résultent sont soumis au régime des BIC dans les mêmes conditions que les profits des marchands de biens.

Appréciation de la prépondérance immobilière :

Une société est à prépondérance immobilière lorsque son actif est, à la clôture de chacun des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles bâtis ou non bâtis (ou des droits portant sur ces biens). Si la société, dont les droits sociaux sont cédés, n'a pas encore clos son troisième exercice, la composition de l'actif est appréciée à la clôture du ou des seuls exercices clos ou, à défaut, à la date de la cession (CGI art. 150 UB.I).

En pratique, sont donc principalement concernées par ce régime les SCI de Gestion.

Les immeubles affectés par une société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale ne doivent pas être pris en compte pour l'appréciation du pourcentage de 50 %.

Les immeubles constituant le stock immobilier d'une société de construction-vente ou d'une société de marchands de biens **ainsi que les immeubles donnés en location** (y compris ceux loués en meublé ou munis de matériels nécessaires à leur exploitation) ne sont pas considérés comme étant affectés à l'exploitation et doivent donc être retenus pour l'appréciation du pourcentage de 50 %.

Les SCI dont les immeubles sont affectés à une activité civile de location répondent à cette définition des sociétés à prépondérance immobilières. Il s'ensuit que les plus-values de cessions de parts relèvent du régime des plus-values immobilières.

Les plus-values de cession de titres des sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés dont l'actif est principalement constitué d'immeubles relèvent exclusivement du régime d'imposition prévu pour les immeubles (les cessions de titres de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ne relèvent donc pas de ce régime mais de celui des plus-values de cession de valeurs mobilières et droits sociaux).

Cessions imposables : comme pour les immeubles, seules sont imposables les cessions à titre onéreux (ventes, apports en société et échanges - sauf sursis d'imposition -,).

Exonérations : les cessions de parts de sociétés à prépondérance immobilière ne sont exonérées que dans deux cas.

- Lorsque les titres sont détenus depuis plus de 5 ans pendant un certain délai, par le jeu de l'abattement pour durée de détention (abattement identique à celui applicable aux plus-values réalisées par les particuliers à l'occasion de la cession de biens immobiliers).
- Lorsqu'il s'agit des titres détenus par des associés occupant à titre gratuit un immeuble de la société à titre de résidence principale. Dans ce cas, la plus-value est exonérée à proportion de la valeur du logement occupé par l'associé (et de ses dépendances immédiates et nécessaires) par rapport à la valeur globale de l'actif social.

Les autres exonérations applicables aux plus-values réalisées par des particuliers ne sont pas applicables aux cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière.

Détermination de la plus-value imposable (CGI Art. 150 V) : la plus ou moins-value brute réalisée lors de la cession de biens ou droits mentionnés aux articles 150 U à 150 UC est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition par le cédant.

La plus-value est calculée selon les règles applicables aux plus-values des particuliers, sous réserve des précisions ci-après.

Le prix d'acquisition à retenir correspond au montant de la contrepartie que le titulaire des titres a dû fournir pour en acquérir la propriété ou, en cas de d'acquisition à titre gratuit à la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit.

Les frais d'acquisition ne peuvent être pris en compte que pour leur montant réel.

Pour l'application de l'abattement, **le délai de détention** se décompte par période de douze mois **depuis la date exacte d'acquisition des titres**. A défaut de pouvoir justifier de la date d'acquisition, le contribuable est réputé avoir acquis les titres depuis moins de cinq ans.

Les moins-values ne sont pas prises en compte. Cependant, en cas de cession en bloc, à un ou plusieurs acquéreurs, de tout ou partie des parts d'une même société à prépondérance immobilière, les moins-values constatées sur certaines parts, réduites de l'abattement pour durée de détention, s'imputent sur les plus-values réalisées sur les autres parts.

- L'abattement exceptionnel de 70% ou 85% ne s'applique pas à la plus-value réalisé.

Cas particulier - Cession de titre assortie d'une cession de créance

Lorsqu'un associé d'une société à prépondérance immobilière cède en même temps que ses parts le solde créditeur du compte courant qu'il a dans la société, le montant de ce solde ne doit pas être pris en compte pour le calcul de la plus-value (la plus-value ne peut être assise que sur la fraction du prix correspondant au transfert des parts à l'exclusion de toute cession de créance).

Il appartiendra dès lors aux parties de ventiler dans l'acte les différentes affectations du prix. En outre, **le cédant devra justifier de la créance détenue sur la société notamment par l'établissement de comptes courants ouverts dans les écritures sociales.**

Modalités d'imposition

Le fait générateur est constitué par la cession à titre onéreux des titres.

L'impôt sur le revenu est établi au taux de 19 %, s'y ajoutent les prélèvements sociaux et, le cas échéant, la taxe sur les plus-values excédant 50 000 €.

La plus-value est déclarée sur un imprimé n° 2048-M. Cette déclaration, signée par le cédant ou par son mandataire, doit être déposée en double exemplaire, **accompagnée du paiement de l'impôt**, au service de l'enregistrement territorialement compétent (selon le cas : la résidence du notaire s'il s'agit d'un acte notarié, le domicile de l'une des parties s'il s'agit d'un acte sous signature privée ou le domicile du vendeur dans les autres cas) dans le mois de la cession.

Aucune déclaration n'est à souscrire en l'absence de plus-value imposable.

L'administration peut adresser au contribuable une demande de justifications des éléments servant de base au calcul de la plus-value. En cas d'absence de réponse ou de réponse insuffisante après notification d'une mise en demeure, la plus-value peut être évaluée d'office. Le défaut ou le retard de déclaration sont, quant à eux, susceptibles d'entraîner une taxation d'office.

Le montant net imposable de la plus-value doit être reporté par le cédant sur sa déclaration d'ensemble des revenus n°2042.

(2) Parts détenues par un marchand de biens

Quelle que soit leur date de réalisation, les plus-values doivent être taxées dans la catégorie des BIC, en application des dispositions de l'article 35.I.1° du CGI.

(3) Parts détenues par une entreprise ou une société

L'entreprise ou la société a pour objet le commerce de biens (marchand de biens) : les plus-values sont taxées dans les conditions applicables aux bénéfices normaux d'exploitation.

L'entreprise ou la société n'a pas pour objet le commerce des biens : les plus-values suivent le régime fiscal des plus-values professionnelles (CGI art. 39 duodecies). Les cessions de droits sociaux de sociétés non cotées à prépondérance immobilière figurant à l'actif d'une entreprise relèvent uniquement du régime d'imposition des plus-values professionnelles.

Quel que soit le régime d'imposition dont relève la SCI (IR ou IS), la fraction de plus-value revenant à ces associés continue d'être imposée suivant le régime des plus-values professionnelles dans la catégorie des BIC, des BA ou de l'IS, sur leur déclaration de résultats de l'exercice au cours duquel la cession est intervenue.

. Contribuables non domiciliés en France - Cession par la SCI de Gestion d'éléments de son patrimoine immobilier et cession par les associés de ladite société de droits sociaux (CGI art. 244 bis A)

Sous réserve des conventions internationales, **les plus-values réalisées à titre occasionnel par des contribuables domiciliés hors de France lors de la cession d'immeubles ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière supportent un prélèvement spécifique** de 19 % (ou au taux normal de l'IS selon le cas) libératoire de l'impôt sur le revenu ou imputable sur l'impôt sur les sociétés. Si le prélèvement excède l'impôt dû, **l'excédent est restitué** aux seules personnes morales résidentes d'un État membre de l'Union Européenne ou d'un autre État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en matière d'échange de renseignements et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (sauf s'il s'agit d'un État non coopératif).

Les profits réalisés à titre habituel sont soumis également à un prélèvement (26.5 % en 2021).

Le prélèvement est applicable à toutes les cessions à titres onéreux. Sont visées, non seulement les ventes et les expropriations, mais également, les échanges, les partages de sociétés, les apports en société et les dissolutions de sociétés.

Lorsqu'il n'existe pas de convention fiscale, le prélèvement sur les plus-values occasionnelles s'applique sans limitation ; mais en présence d'une convention, il faut vérifier si celle-ci donne à la France le droit d'imposer ces plus-values. **Or, si les conventions donnent presque toujours à la France le droit d'imposer les plus-values réalisées directement lors de l'aliénation d'immeubles situés sur son territoire, il n'en va pas de même pour les plus-values de cession des parts ou actions de sociétés à prépondérance immobilière. Pour ces dernières, il faut donc systématiquement procéder à un examen attentif de la convention applicable pour déterminer si la France a ou non le droit d'imposer.**

Champ d'application du prélèvement. Le prélèvement s'applique :

- aux personnes physiques fiscalement domiciliées hors de France ;
- aux personnes morales ou organismes dont le siège social est situé à l'étranger, quelle que soit leur forme et quel que soit le lieu de résidence des associés ;
- aux sociétés de personnes françaises et sociétés ou groupements assimilés, relevant des articles 8 à 8 ter du CGI, au prorata des droits sociaux détenus par leurs associés non-résidents ;
- aux fonds de placement immobilier (FPI) au prorata des parts détenues par des non-résidents.

Le prélèvement frappe les profits provenant de la cession à titre onéreux (CGI art. 164 B, I-e bis et e ter et art. 244 bis A, I) :

- **d'immeubles bâtis ou non bâtis situés en France**, à l'exclusion toutefois des immeubles affectés à une exploitation professionnelle en France, et des droits portant sur ces biens ;
- **de parts, d'actions ou d'autres droits dans des organismes non cotés à prépondérance immobilière.**

L'actif des sociétés et organismes précités doit être principalement constitué directement ou indirectement d'immeubles situés en France (ou de droits relatifs à ces immeubles). L'appréciation de la notion de société ou organisme à prépondérance immobilière s'effectue comme pour les résidents.

Exonérations : elles ne concernent que les non-résidents relevant de l'impôt sur le revenu qui bénéficient, en cas de cession d'immeubles, des **mêmes exonérations que les résidents, hormis** l'exonération de la première cession d'un logement lorsque le cédant n'est pas propriétaire de sa résidence principale et celle de l'ancienne résidence principale des retraités et invalides de condition modeste. L'exonération générale prévue en faveur des retraités ou invalides de condition modeste est en outre en principe réservée aux ressortissants des États de l'Espace économique européen (Union européenne, Islande, Norvège et Liechtenstein) (CGI art. 244 bis A, II-2°) mais l'administration admet de l'appliquer également aux ressortissants d'un État tiers qui peuvent invoquer une clause de non-discrimination.

En cas de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière, seule l'exonération pour durée de détention est applicable.

L'exonération de l'ancienne résidence principale s'applique à certains non-résidents dans des conditions particulières.

Ancienne résidence principale en France : une exonération est prévue en faveur des personnes physiques qui, ayant transféré leur domicile fiscal hors de France, cèdent leur ancienne résidence principale en France. L'exonération est soumise au respect de certaines conditions.

L'exonération s'applique également aux dépendances immédiates et nécessaires de la résidence principale, à condition que leur cession intervienne simultanément à celle de l'immeuble. Selon l'administration, la circonstance que la vente soit réalisée auprès d'acquéreurs distincts ne fait pas obstacle au bénéfice de l'exonération, la condition de cession simultanée étant considérée comme satisfaite lorsque les cessions interviennent dans un délai normal.

L'exonération est applicable lorsque l'immeuble est détenu directement par le contribuable ou par l'intermédiaire d'une société de personnes.

Pour bénéficier de l'exonération, l'immeuble cédé devait constituer la résidence principale du cédant à la date du transfert de son domicile fiscal hors de France. Les immeubles qui, au jour du transfert étaient mis en location, occupés gratuitement ou vacants, sont exclus de l'exonération.

Des assouplissements sont toutefois prévus dans les situations suivantes : immeuble occupé par le futur acquéreur, immeuble cédé par des époux séparés ou divorcés, par des concubins séparés ou par des partenaires ayant rompu un Pacs, cession d'un immeuble en cours de construction réalisée à la suite d'une mutation professionnelle, cession d'une péniche ou d'un bateau à usage d'habitation principale du cédant.

Les non-résidents qui ont déjà bénéficié de l'exonération de la plus-value, à hauteur de 150 000 €, pour la cession d'un logement situé en France ne peuvent pas prétendre au bénéfice de l'exonération de plus-value sur la cession de leur ancienne résidence principale.

Logement en France. Une exonération particulière est prévue en faveur des personnes physiques, non résidentes, ressortissantes d'un État de l'Espace économique européen (ou d'un autre État si elles peuvent invoquer le bénéfice d'une clause de non-discrimination) qui cèdent un logement situé en France. Cette exonération s'applique, dans la limite d'une seule résidence par contribuable, à la double condition que :

- le cédant ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque avant la cession ;
- la cession soit réalisée au plus tard le 31 décembre de la dixième année suivant celle du transfert par le cédant de son domicile fiscal hors de France ou qu'elle porte sur un bien dont le cédant a la libre disposition au moins depuis le 1er janvier de l'année précédant celle de la cession ;

Elle est limitée à la fraction de la plus-value nette imposable qui n'excède pas 150 000 €, le surplus étant imposable. Ce plafond s'apprécie après prise en compte, le cas échéant, de l'abattement pour durée de détention (et de l'abattement temporaire exceptionnel).

L'exonération s'applique également aux dépendances immédiates et nécessaires de la résidence.

- Les non-résidents qui ont bénéficié de l'exonération pour la cession de leur ancienne résidence principale en France ne peuvent pas prétendre au bénéfice de l'exonération. En revanche, il est fait abstraction pour l'application de ce dispositif des cessions qui ont bénéficié d'une autre exonération (y compris celle liée à la durée de détention) ou qui n'ont dégagé aucune plus-value.
- En cas de cession par des époux, même communs en biens, l'exonération de plus-value à hauteur de 150 000 € s'applique sur la quote-part de plus-value revenant à chacun des époux.
- La justification de la domiciliation continue en France pendant au moins deux ans peut être apportée par tout moyen, notamment par la production des avis d'imposition à la taxe d'habitation à titre de résidence principale ou par les avis d'imposition des deux années concernées. Le cédant peut se prévaloir des années au titre desquelles il était, en tant qu'enfant mineur, rattaché au foyer fiscal de ses parents eux-mêmes domiciliés fiscalement en France.

Calcul de la plus-value.

Cédant assujetti à l'impôt sur le revenu : lorsque le cédant est assujetti à l'impôt sur le revenu (personne physique ou société de personnes), la plus-value est en principe déterminée dans les mêmes conditions que pour les personnes domiciliées en France. **Le prix de cession est diminué des honoraires de représentation fiscale éventuellement supportés par le cédant.**

Cédant passible de l'IS : lorsque le cédant est une personne morale ou un organisme passible de l'IS, les règles de détermination de la plus-value diffèrent selon le lieu de sa résidence (État de l'Espace Économique Européen, autres États).

Taux du prélèvement.

Le taux du prélèvement est fixé à 19 % :

- pour les personnes physiques, les associés personnes physiques de sociétés de personnes et les porteurs de parts d'un FPI, quel que soit leur lieu de résidence (Espace économique européen ou État tiers) ;
- pour les personnes morales résidentes d'un État de l'Espace économique européen pour les opérations qui bénéficieraient de ce taux si elles étaient réalisées par une personne morale résidente de France).

Il est fixé au taux normal de l'IS dans les autres cas (soit 26.5 % pour 2021).

Outre le prélèvement, les plus-values réalisées (directement ou indirectement) par les non-résidents personnes physiques supportent les prélèvements sociaux (cependant, concernant l'application des prélèvements sociaux, la plus-value est soumise au seul prélèvement de solidarité, et donc exonérée de CSG et CRDS, lorsque le cédant relève d'un régime d'assurance maladie d'un État membre de l'EEE ou de la Suisse et n'est pas à la charge d'un régime obligatoire de sécurité sociale français. S'y ajoutent, le cas échéant, pour les non-résidents relevant de l'impôt sur le revenu (personnes physiques ou sociétés de personnes), la surtaxe sur les plus-values excédant 50 000 € et les taxes sur les cessions de terrains devenus constructibles.

Paiement et obligations déclaratives : le prélèvement est acquitté au moment de l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement ou, à défaut, dans le mois de la cession, au vu de la déclaration n° 2048-IMM (immeuble autre qu'un terrain à bâtir), n° 2048-TAB (terrain à bâtir) ou n° 2048-M (parts de sociétés à prépondérance immobilière). Les personnes physiques sont toutefois dispensées de déclaration lorsque la plus-value est exonérée en raison de la durée de détention du bien, d'un prix de cession inférieur ou égal à 15 000 € ou parce que le bien cédé était la résidence principale du cédant.

Le cédant est en principe tenu de désigner sur la déclaration un représentant en France qui peut être soit une banque, soit l'acheteur, soit encore un simple particulier agréé par l'administration, soit enfin un organisme ayant reçu une habilitation générale. Ce représentant s'engage à remplir les formalités et à acquitter le prélèvement pour le compte du non-domicilié. Cette obligation ne s'applique toutefois pas lorsque le cédant est domicilié, établi ou constitué dans un État de l'Union européenne, en Islande ou en Norvège.

Lorsque le cédant est une société de personnes, française ou européenne (dont le siège est situé dans un État de l'Union européenne, en Islande ou en Norvège), l'obligation s'apprécie au regard de la situation de chacun des associés.

L'administration dispense les personnes physiques domiciliées hors des États européens ci-dessus de désigner un représentant fiscal si le prix de cession est inférieur ou égal à 150 000 €. Cette dispense vaut également pour les personnes physiques associées de sociétés de personnes françaises ou européennes assimilées. Dans ce cas, le seuil de 150 000 € s'apprécie en faisant la somme des quotes-parts correspondant aux droits de l'ensemble des associés ou membres non-résidents européens (personnes physiques ou morales). La dispense s'applique également, quel que soit le prix de cession, si la plus-value est totalement exonérée pour durée de détention ou parce que le bien cédé constituait la résidence principale du cédant.

Caractère libératoire ou imputation du prélèvement.

Le prélèvement est libératoire de l'impôt sur le revenu.

Lorsque le cédant est assujéti à l'impôt sur les sociétés, il est imputable sur cet impôt.

L'excédent est restitué (sur réclamation) aux personnes morales résidentes d'un État de l'Union européenne ou d'un État ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en matière d'échange de renseignements et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (sauf s'il s'agit d'États non coopératifs).

Sanctions : les infractions commises en matière de prélèvement entraînent la perception d'une amende fiscale égale à 25 % du montant des droits éludés.

Précisions : les profits réalisés à titre habituel sont soumis à un prélèvement de 26.5% en 2021 déterminés dans les mêmes conditions que les profits réalisés en France (75% lorsque les profits sont réalisés par des personnes domiciliées, établies ou constituées dans un État non coopératif). Ce prélèvement est recouvré, lors de l'enregistrement de l'acte de cession, au vu d'une déclaration spéciale n° 3005-SD. Il est libératoire de l'impôt sur le revenu et s'impute sur l'IS.

DROITS D'ENREGISTREMENT ET DROITS DE MUTATION A TITRE ONEREUX

**. Droits de mutation applicables lors de l'acquisition ou de l'apport de
l'immeuble.**

. Droits exigibles lors de la formation des sociétés

Droits exigibles durant l'existence des sociétés

. Droits exigibles en fin de société

. Droits exigibles sur les cessions de droits sociaux

. Droits de mutation applicables lors de l'acquisition ou de l'apport de l'immeuble.

Les ventes d'immeubles doivent être constatées par acte authentique (acte notarié ou émanant d'une autorité administrative ou judiciaire) qui doit être enregistré et publié au Service de la Publicité Foncière.

Cette formalité produit :

- des effets juridiques, en conférant à la vente une date certaine et en la rendant opposable aux tiers ;
- des effets fiscaux, puisque le droit de vente est perçu à cette occasion.

Les actes sont en principe soumis à la formalité fusionnée au service chargé de la publicité foncière dans le mois de leur date.

. Le droit de vente d'immeubles est exigible sur la plupart des mutations à titre onéreux d'immeubles, qu'elles soient ou non par ailleurs soumises à la TVA. Le taux de droit commun global est en principe fixé à 5,09 %, mais le taux global de taxation s'élève en pratique à 5,80 % dans la plupart des départements.

Un certain nombre de mutations bénéficient toutefois d'un taux réduit de taxation ou échappent à l'imposition du fait de régimes spéciaux prévus par la loi.

Ce taux se compose :

- d'un droit départemental normalement égal à 3,80 % mais que les conseils départementaux peuvent modifier tous les ans, avec effet au 1er juin, dans une fourchette comprise entre 1,20 % et 4,50 % (CGI Art. 1594 D al. 2 et Art. 1594 E). En pratique, la plupart des départements ont voté un taux de 4,50 % ;
- d'une taxe additionnelle perçue au profit de la commune ou d'un fonds de péréquation départemental de 1,20 % (CGI Art. 1584 et Art. 1595 bis) ;
- d'un prélèvement pour frais d'assiette et de recouvrement du droit départemental calculé sur le montant du droit départemental (et non sur la base imposable) de 2,37 % (CGI art. 1647 V-a). ;

Le droit perçu au profit du département prend le nom, selon le cas, de taxe de publicité foncière (acte soumis à la formalité fusionnée) ou de droit d'enregistrement (acte soumis à la double formalité).

Le droit de vente d'immeubles est liquidé sur le prix exprimé en y ajoutant toutes les charges en capital ainsi que toutes les indemnités stipulées au profit du cédant à quelque titre et pour quelque cause que ce soit.

L'administration peut toutefois substituer au prix exprimé la valeur vénale de l'immeuble si elle est supérieure.

. Mutations soumises de plein droit à la TVA sur le prix total (CGI art. 1594 F quinquies A)

Les acquisitions de terrains à bâtir et d'immeubles neufs bénéficient du droit de vente au taux réduit **lorsque la vente est soumise de plein droit à la TVA sur le prix total.**

Ces mutations bénéficient d'un régime spécial se traduisant par l'application d'un taux réduit de 0,715 %. Il se décompose de la manière suivante : 0,70 % de droit départemental (non modulable) auquel s'ajoutent 2,14 % de prélèvement pour frais d'assiette et de recouvrement calculés sur le montant du droit départemental.

Sont en pratique concernées :

- les acquisitions de terrains à bâtir auprès d'un assujetti à la TVA lorsque l'acquisition initiale du terrain a ouvert droit à déduction de la TVA (vente soumise de plein droit à la TVA sur le prix total) ;
- les acquisitions d'immeubles achevés depuis moins de cinq ans auprès d'un assujetti à la TVA (vente soumise de plein droit à la TVA sur le prix total).

Lorsque le cédant est un redevable habituel placé sous le régime des relevés CA3, l'acte de mutation doit comporter l'indication de son numéro d'identification (ou, à défaut, la date de la déclaration d'existence) et la désignation du service des impôts qui l'a pris en charge.

Exonération des acquisitions d'immeubles par la SCI – Acquisitions avec engagement de construire (CGI art. 1594-0 G)

L'engagement de construire n'est pas un critère d'application de la TVA.

L'article 1594-0 G du CGI prévoit que les **acquisitions d'immeubles réalisées par une personne assujettie au sens de l'article 256 A du CGI** sont exonérées de taxe de publicité foncière ou de droit d'enregistrement (sous réserve d'un droit fixe de 125 € prévu par l'article 691 bis du CGI) **à condition que l'acquéreur s'engage, dans l'acte d'acquisition à effectuer, dans le délai de quatre ans à compter de cet acte, les travaux :**

- conduisant à la production d'un immeuble neuf au sens de l'article 257, I-2-2° du CGI ;
- ou nécessaires pour terminer un immeuble inachevé (article 1594-0 G, A I et II du CGI).

Sont donc concernés par cet engagement les terrains à bâtir, les terrains non à bâtir (l'acquéreur peut supposer que le terrain deviendra constructible dans le délai de quatre ans de son acquisition), les immeubles achevés depuis moins de cinq ans (même si cela paraît peu probable en pratique), les immeubles inachevés ainsi que les immeubles anciens que l'acquéreur envisage de démolir puis de reconstruire ou de remettre à neuf en y réalisant des travaux qui répondent aux critères posés par l'article 257, I-2-2° du CGI.

L'acte d'acquisition doit préciser l'objet et la consistance des travaux sur lesquels porte l'engagement. Au titre de l'objet, il conviendra d'indiquer si les travaux prévus consistent en une construction nouvelle, en une surélévation à partir d'un immeuble existant ou à rendre celui-ci à l'état neuf, ou encore à terminer un immeuble inachevé. Au titre de la consistance, l'engagement comportera les indications nécessaires pour apprécier dans quelle proportion l'exonération est susceptible de s'appliquer lorsqu'il n'est pas prévu que le terrain ou l'immeuble bâti qui fait l'objet de l'acquisition soient entièrement destinés à la construction prévue.

Il demeure admis que l'engagement puisse être pris dans un acte complémentaire présenté au service des impôts du lieu de situation de l'immeuble en charge de l'enregistrement. En pareil cas, la restitution des droits de mutation perçus initialement peut être effectuée sur demande formulée dans les limites du délai de réclamation.

L'exonération s'applique quel que soit le régime appliqué en matière de TVA à la mutation. Elle s'applique en particulier dans l'hypothèse où le terrain est acquis auprès d'un particulier (non assujetti), hypothèse où la mutation est hors champ d'application de la TVA.

L'exonération est subordonnée à la **condition que l'acquéreur assujetti à la TVA agissant en tant que tel justifie à l'expiration du délai de quatre ans, éventuellement prorogé, de l'exécution des travaux auxquels il s'est engagé. La justification du respect de l'engagement pris par l'acquéreur, pour les LASM cela résulte du dépôt de la déclaration spéciale n° 940, lequel doit intervenir dans le mois de l'achèvement de l'immeuble. Dans les autres cas (absence de LASM), du dépôt en mairie de la déclaration attestant de l'achèvement et de la conformité des travaux de construction.**

Condition de superficie : l'exonération de droits de mutation n'est applicable qu'à concurrence d'une certaine superficie qui varie selon que le terrain est destiné à la construction de maisons individuelles, d'immeubles collectifs ou d'immeubles non affectés à l'habitation pour les 3/4 au moins de leur superficie totale ou encore d'une surélévation à partir d'immeubles préexistants.

- Une construction nouvelle s'entend de toute construction incorporée au sol à partir d'un terrain nu ou qui lors de son acquisition était recouvert de bâtiments destinés à être démolis. L'exonération profite entièrement aux emprises occupées par les constructions elles-mêmes, ainsi que par les cours et dépendances lorsqu'il s'agit d'immeubles collectifs affectés à l'habitation pour les trois quarts au moins de leur superficie totale, ou à défaut seulement par les dépendances nécessaires à l'exploitation (les dépendances dont il s'agit sont notamment les voies d'accès, les cours, les aires de stationnement, les terrains nécessaires à l'entrepôt des biens qui font l'objet de l'exploitation. Le caractère de dépendance est également reconnu aux pelouses et jardins sous réserve que la superficie du terrain affecté à un tel usage soit en rapport avec l'importance des constructions). Lorsqu'il s'agit de maisons individuelles, l'exonération est réduite, s'il y a lieu, à proportion de la surface du terrain qui excède par maison construite 2.500 mètres carrés ou la superficie minimale exigée par la réglementation de l'urbanisme si elle est supérieure.

- Une surélévation à partir d'un immeuble existant n'ouvre droit à l'exonération de l'acquisition de l'immeuble d'emprise qu'à proportion de la surface hors œuvre brute (SHOB) des locaux résultant des constructions réalisées en surélévation rapportée au total de cette même surface et de celle des locaux préexistants. En revanche, lorsque l'acquisition ne porte

que sur le droit de surélévation, il y lieu d'admettre que l'exonération soit acquise à proportion de la SHOB construite rapportée à la superficie de l'emprise du bâtiment qui la supporte.

- En revanche, la remise à l'état neuf d'un immeuble existant ouvre droit à l'exonération de l'acquisition de l'ensemble du bâtiment qui fait l'objet de cette rénovation.

- Enfin, les travaux nécessaires pour terminer un immeuble inachevé valent exonération de l'acquisition de cet immeuble dès lors qu'ils conduisent au dépôt de la déclaration spéciale (imprimé n° 940).

Une même acquisition peut être soumise à des régimes différents en fonction des engagements que peut prendre un acquéreur assujéti. Ainsi, un acquéreur assujéti au sens de l'article 256 A peut prendre un engagement de revendre prévu par l'article 1115 (peu probable pour une SCI de Gestion) sur une partie du bien alors que le reste fait l'objet d'un engagement de construire (art. 1594-0 G). L'application de régimes de droits de mutation différents sur un même immeuble conduira l'acquéreur à procéder dans l'acte à une ventilation opérée sous sa responsabilité et sous le contrôle de l'administration.

- Mise en place d'un dispositif d'acceptation tacite de prorogation de délai

Sur demande de la SCI de Gestion, une **prolongation annuelle renouvelable** du délai de quatre ans peut être accordée par le directeur départemental ou régional des finances publiques du lieu de situation de l'immeuble.

Cette demande doit être formulée au plus tard dans le mois qui suit l'expiration du délai de quatre ans précédemment imparti pour construire et adressée par pli recommandé avec avis de réception postale. Elle doit être motivée, en rappelant notamment les circonstances de l'engagement initial et les éléments de fait qui justifient que son échéance doive être retardée. Elle précise la consistance des travaux concernés ainsi que le montant des droits dont l'exonération demeure subordonnée à la réalisation de la construction envisagée.

La prorogation susceptible d'être accordée peut être renouvelée dans les mêmes conditions.

L'absence de notification d'un refus motivé de l'administration à l'issue d'un délai de deux mois suivant une demande de prolongation de l'engagement de construire vaut acceptation de la demande.

La motivation d'un tel refus, qui est susceptible d'être soumise au contrôle du juge, peut être fondée notamment sur la circonstance que le demandeur n'est pas en situation à court et moyen terme de mener à bien son engagement, voire qu'il y a expressément renoncé, ou encore qu'il apparaît définitivement acquis que ni la construction envisagée ni aucune autre de nature à satisfaire les prescriptions du I de l'article 1594-0 G n'est en mesure d'aboutir au regard de l'évolution des contraintes d'urbanisme, d'environnement ou de sécurité.

- Transmission de l'engagement de construire

En cas d'acquisitions successives entre personnes assujéties à la TVA, il est précisé que : «l'engagement pris par le cédant peut être repris par l'acquéreur auquel s'impose alors le délai imparti au cédant». Cette faculté ne vaut que pour autant que ce délai n'ait pas été touché par la forclusion. Elle est ouverte sans préjudice de l'engagement de construire que le nouvel acquéreur souscrira pour son propre compte s'il entend que l'acquisition soit également enregistrée en application du même régime de faveur.

La reprise de l'engagement par la SCI de Gestion doit être formalisée dans l'acte d'acquisition qui fera référence à la date et au numéro d'enregistrement et de publication de l'acte antérieur dans lequel le cédant s'était lui-même engagé à construire. **Elle a pour effet de libérer le cédant de tout rappel éventuel, pour le cas où le nouvel acquéreur ne serait finalement pas en mesure de justifier de l'exécution des travaux requise au terme du délai qu'il a repris et qui s'impose à lui**, sauf à en obtenir la prolongation dans les conditions de droit commun. Il en ira de même si cet acquéreur (la SCI de Gestion) est amené à son tour à céder l'immeuble en cause à un autre assujéti, ce dernier ayant la possibilité de reprendre les engagements du cédant, et ainsi de suite.

Dans l'hypothèse où l'acquéreur ainsi engagé serait amené à ne pas demander la prolongation de l'un des engagements auxquels il est tenu ou se la verrait refuser par l'administration, il sera admis pour éviter qu'il ait à supporter des multiples impositions qu'il soit libéré conjointement des autres engagements si ceux-ci portent sur le même immeuble et dans une même proportion d'exonération. Le redevable devra alors acquitter les droits dont il aura été lui-même dispensé ainsi que les frais proportionnels. Quant à l'intérêt de retard, il sera décompté du premier jour du mois suivant la date d'expiration du délai légal de présentation à la formalité de l'acte d'acquisition de la première acquisition associée à un engagement

repris par ce redevable, en sorte de dissuader les opérations de pure complaisance visant à échapper au prix du temps pour la perception différée de la créance des collectivités bénéficiaires. Sa liquidation s'opérera donc à raison du montant des droits élundés lors de chacune des mutations successives et de la durée courue jusqu'à la mutation suivante.

Le texte vise les cessions entre personnes assujetties au sens de l'article 256 A du CGI. Le régime de l'acquisition sera alors remis en cause si la construction n'est pas achevée dans le délai de quatre ans (éventuellement prorogé) suivant sa propre acquisition. L'acquéreur aura toutefois la possibilité de substituer à son engagement de construire un engagement de revendre, cette possibilité étant désormais admise par la loi (situation peu probable pour une SCI de Gestion).

- Possibilité de substitution d'un engagement de revendre à un engagement de construire (peu probable pour une SCI de Gestion).

La personne à laquelle s'impose un engagement de construire peut, dans la limite de cinq années à compter de la date à laquelle il a été souscrit par l'acquéreur (ou par le premier acquéreur en cas de mutations successives réalisées entre assujettis à la TVA) y substituer l'engagement de revendre prévu à l'article 1115 qui est réputé avoir pris effet à compter de cette même date.

Par parallélisme avec les dispositions de l'article 1115, cette faculté est donc cantonnée aux cinq années qui suivent une première acquisition ayant bénéficié d'un régime de faveur au regard de cet article ou du I de l'article 1594-0 G (sous réserve, au-delà de quatre années, que l'engagement de construire ait fait l'objet d'une première prolongation).

. En cas d'acquisitions successives, si le sous-acquéreur ne souhaite pas reprendre l'engagement de construire souscrit par le cédant : l'assujetti tenu par un engagement de construire peut, dans un délai de cinq années à compter de la date à laquelle il a souscrit cet engagement, y substituer un engagement de revendre qui sera réputé avoir pris effet à la date d'acquisition initiale. Engagement qui se trouve de fait réalisé lors de la vente à son sous-acquéreur. Les assujettis qui voient leur projet de construction remis en cause pourront ainsi se délier de l'engagement souscrit au moment de l'acquisition dans les hypothèses où ils ont la possibilité de revendre le terrain à un acquéreur qui n'envisage pas de reprendre leur engagement de construire.

. Possibilité de substitution rétroactive d'engagement également offerte aux personnes ayant pris un engagement de construire alors même qu'elles n'auraient pas cédé le terrain et qui souhaitent disposer d'un délai supplémentaire.

. Modalités de cette substitution : elle prend la forme d'un acte complémentaire à l'acte de mutation comportant l'engagement de construire auquel se substitue le nouvel engagement. Cet acte précise l'objet et la consistance des travaux auxquels le demandeur renonce, ainsi que la valeur de l'acquisition d'origine dont l'exonération était jusque-là subordonnée à la réalisation de la construction en cause et pour laquelle il sollicite le bénéfice rétroactif des dispositions de l'article 1115. L'acquéreur (c'est-à-dire la SCI de Gestion), seule partie à l'acte, doit le faire enregistrer.

L'acte complémentaire se rattachant comme accessoire à l'acte d'acquisition du demandeur, lequel donnait ouverture au droit proportionnel, celui-ci est exigible au taux réduit, assorti de l'intérêt de retard décompté du premier jour du mois suivant la date d'expiration du délai légal de présentation à la formalité de l'acte qui fait l'objet de la substitution. Le demandeur se trouve alors libéré de l'engagement de construire qu'il avait souscrit. Dans l'hypothèse où, pour les avoir repris dans les conditions décrites, il serait également tenu par d'autres engagements portant sur le même immeuble et dans une même proportion d'exonération, il sera également libéré de ceux-ci sous réserve d'acquitter l'intérêt de retard décompté selon les modalités décrites ci-dessus, la substitution prévue par le législateur trouvant son plein effet à la date de la première acquisition associée à un engagement repris par l'intéressé.

- Conséquences du défaut d'exécution de l'engagement de construire

Conformément à l'article 1840 G ter, lorsque l'engagement de construire n'est pas respecté à l'échéance du délai qu'il comporte, l'acquéreur est redevable des droits et frais dont il a été dispensé, liquidés d'après les tarifs en vigueur au jour de l'acquisition de l'immeuble sur lequel portait l'engagement.

Lorsque à l'échéance du délai qu'il comporte, l'engagement de construire n'est respecté que pour une fraction de l'immeuble sur lequel il portait, l'acquéreur est redevable à due concurrence des droits dont il a été dispensé, ainsi que des frais et intérêt de retard qui en résultent.

L'intérêt de retard prévu à l'article 1727 est décompté du premier jour du mois suivant la date d'expiration du délai légal de présentation de l'acte d'acquisition à la formalité (ou suivant, s'il y a lieu, la date à laquelle l'engagement dont il s'agit a été substitué à un engagement de revendre dans les conditions décrites ci-dessus) et doit être versé comme le principal dans le mois suivant l'expiration du délai imparti. Dans le cas où l'acquisition est affectée d'une condition suspensive, le point de départ du décompte des intérêts de retard est la date de la réalisation de la condition suspensive.

Dans le cas où l'engagement doit être abandonné du fait que des constructions ne sont plus autorisées par suite d'une modification des documents d'urbanisme, il est admis que les droits soient liquidés sur la base de la valeur vénale du bien telle qu'elle résulte de cette modification et que l'intérêt de retard soit décompté du premier jour du mois suivant la date d'effet de celle-ci.

L'action en reprise de l'administration se prescrit le 31 décembre de la 6^{ème} année suivant celle du fait générateur. Le point de départ de la prescription se situe non pas à la date de l'acquisition mais au premier jour qui suit l'expiration du délai de quatre ans (éventuellement prorogé) et trois mois, imparti pour justifier de l'achèvement des travaux.

. Droits exigibles lors de la formation des sociétés (CGI Art. 809 et 810)

La formation d'une société implique la réalisation d'apports faits par les associés à la société. On distingue suivant qu'ils sont « purs et simples », « à titre onéreux » ou « mixtes ».

Les apports font l'objet d'une autre distinction, selon qu'ils sont en espèces (numéraire) ou en nature, portant sur des biens mobiliers ou immobiliers autres que l'argent (par exemple : fonds de commerce, **immeubles**, matériels, créances, brevets...).

1. Apports purs et simples

Les apports sont purs et simples lorsqu'ils confèrent à l'apporteur, en échange de sa mise, de simples droits sociaux (parts sociales ou actions) exposés à tous les risques de la société et notamment à la perte éventuelle de cette mise.

Ils sont, en principe, enregistrés gratuitement. Cependant, dans certains cas spécialement visés par la loi, ils sont assujettis à un droit de mutation.

- Apports purs et simples enregistrés gratuitement (cas général)

Sont enregistrés gratuitement dès lors qu'ils sont réalisés lors de la constitution de la société, tous les apports purs et simples autres que ceux qui sont expressément soumis au droit de mutation. Exemples : apports en espèces, apports à des sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés.

Les apports passibles de la TVA sont également enregistrés gratuitement, qu'ils soient purs et simples ou à titre onéreux.

Les dispositions, autres que celles concernant les apports, figurant dans les actes ou déclarations ainsi que leurs annexes établis à l'occasion de la constitution de sociétés, sont également enregistrés gratuitement.

- Apports purs et simples soumis au droit de mutation

Les apports purs et simples **sont assujettis à un droit de mutation lorsqu'ils sont faits à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne (physique ou morale) non soumise à cet impôt**, dans la mesure où ils ont pour objet :

- des immeubles ou biens assimilés (actions ou parts d'une société immobilière transparente) ;
- des droits immobiliers (usufruit, nue-propriété, droit d'usage et d'habitation, servitudes réelles) ;
- un droit à un bail ou à une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble.

Toutefois, ces apports sont enregistrés gratuitement si l'apporteur s'engage à conserver pendant trois ans les titres remis en contrepartie de l'apport (pour les immeubles et droits immobiliers, l'enregistrement gratis est en outre subordonné à la condition qu'ils soient compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle).

En cas de non-respect de l'engagement de conservation des titres, le droit de mutation est immédiatement exigible, sans possibilité de fractionnement. Mais la reprise n'est pas effectuée en cas de décès ou en cas de donation, si le donataire prend dans l'acte et respecte l'engagement de conserver les titres jusqu'au terme de la troisième année suivant l'apport.

Lorsqu'il est dû, le droit de mutation est en principe perçu, pour les apports d'immeubles ou de droits immobiliers, au taux global de 5 % (droit budgétaire de 2,20 %, taxe départementale de 1,60 % et taxe communale de 1,20 %) ou 5.6% pour les immeubles situés en Île de France.

Le droit est calculé sur la valeur vénale des biens concernés. Lorsque la propriété des biens est démembrée, la valeur de la nue-propriété et de l'usufruit est déterminée par application du barème de l'article 669 du CGI (BOI-ENR-DMTOI-10-10-10 n° 125).

S'il est moins élevé que le droit de mutation, le droit de vente est applicable (BOI-ENR-AVS-10-10-20 n° 30).

2. Apports à titre onéreux

Les apports sont dits à titre onéreux lorsqu'ils sont rémunérés par un équivalent ferme et actuel, définitivement acquis à l'apporteur et par conséquent soustrait aux risques sociaux (par exemple : espèces, obligations,...). Dans ce cas, l'associé ne fait pas une véritable mise sociale ; son apport prend le caractère d'une vente faite à la société. **Ces apports constituent en réalité de véritables ventes.**

Lorsqu'ils portent sur des immeubles ou des droits immobiliers, les apports à titre onéreux sont soumis à une taxation spécifique de 5 % (droit budgétaire de 2,20 %, taxe départementale de 1,60 % et taxe communale de 1,20 %) ou 5,6% pour les immeubles situés en Île de France.

3. Apports mixtes

Un apport est mixte lorsqu'il est rémunéré :

- en partie au moyen de la remise d'actions ou parts sociales : il est soumis pour cette partie au régime des apports purs et simples ;
- en partie par un avantage soustrait aux aléas sociaux (par exemple : somme d'argent, ou prise en charge d'un passif incombant à l'apporteur) : il est soumis pour cette partie au régime des apports à titre onéreux.

Les parties sont libres de désigner, parmi les biens apportés, ceux qui constituent un apport pur et simple et ceux qui représentent un apport à titre onéreux. Elles ont tout intérêt à utiliser cette faculté, en rangeant dans la seconde catégorie les biens (par ex. : créances, meubles, matériels...) dont la vente est exonérée de tous droits d'enregistrement ou supporte les tarifs les moins élevés. À défaut de cette précision, l'administration procéderait (ce qui serait plus coûteux) à une imputation proportionnelle sur les biens de chaque nature apportés par l'intéressé.

Il convient de chiffrer au préalable la charge qui pèsera sur les apports, selon la façon dont sera imputé le passif.

Soit une SCI à laquelle il est apporté un immeuble commercial d'une valeur de 400 000 € et des créances d'un montant de 100 000 €, à charge pour la société d'acquitter un passif de 80 000 € incombant à l'apporteur.

Cet apport est à titre onéreux à concurrence de 80 000 € et pur et simple pour le surplus, soit 420 000 €. Intérêt à préciser dans l'acte que le passif de 80 000 € est imputable entièrement sur les créances. L'apport de 400 000 € portant sur l'immeuble pourra être considéré en totalité comme un apport pur et simple enregistré gratuitement si l'apporteur s'engage à conserver les titres pendant trois ans.

Si aucune précision n'était portée dans l'acte, on devrait procéder à une imputation proportionnelle du passif, soit 16 000 € sur les créances et 64 000 € sur l'immeuble.

. Droits exigibles durant l'existence des sociétés (CGI Art. 809, 810 et 812)

Il s'agit des droits d'enregistrement dus à raison des diverses modifications susceptibles d'affecter les sociétés durant leur existence. Ces modifications peuvent concerner soit le capital social (augmentation, réduction, etc.), soit d'autres aspects du statut de la société (tels que prorogation, changement de forme ou de régime fiscal, etc.).

- Augmentation de capital par apports nouveaux

Les apports faits en cours de société à l'occasion d'une augmentation de capital **sont soumis au même régime fiscal que les apports faits lors de la formation de la société.**

Les apports purs et simples sont enregistrés gratuitement sauf en cas d'apport de certains biens (immeubles) à une société passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non soumise à cet impôt. Dans ce cas, les apports purs et simples donnent ouverture, pour les immeubles, au droit de 5 % ou 5.6% pour les immeubles situés en Île de France.

Les apports à titre onéreux donnent ouverture, pour les immeubles, au droit de 5 % ou 5.6% pour les immeubles situés en Île de France.

Les apports passibles de la TVA sont enregistrés gratuitement, qu'ils soient purs et simples ou à titre onéreux.

- **Augmentation de capital par incorporation de réserves, bénéfices ou provisions.** Lorsqu'une société quelconque augmente son capital au moyen de l'incorporation de réserves, de bénéfices ou de provisions, cette « capitalisation » est enregistrée gratuitement.

- **Réduction du capital.** La réduction de capital contre annulation ou réduction du nominal ou du nombre de titres avec remboursement corrélatif aux associés est enregistrée gratuitement.

La réduction de capital sans remboursement aux associés est soumise au droit fixe des actes innomés (125 €).

- **Rachat par une société de ses propres titres suivi d'une réduction du capital.** Dans ce cas (qui est une variante du précédent), les règles applicables à la réduction de capital consécutive au rachat de titres sont les suivantes :

• quand un seul acte est établi pour constater les deux opérations, la réduction de capital, lorsqu'elle s'accompagne d'une attribution de biens sociaux aux associés, y compris du numéraire, est enregistrée gratuitement ;

• lorsque deux actes distincts sont établis, l'un pour le rachat des titres, l'autre pour la réduction du capital, le premier est assujéti au droit de cession de droits sociaux, le second est enregistré gratuitement.

- Changement de régime fiscal d'une société.

Il y a changement de régime fiscal lorsqu'une société sous le régime des sociétés de personnes devient passible de l'impôt sur les sociétés et réciproquement.

Il peut résulter d'une transformation de la société, d'une option, de la renonciation à une option ou d'un changement d'activité (renonciation d'une SCI à son option pour l'IS, activités commerciales d'une société civile, ...).

- **Impôts directs (conséquences d'une cessation d'entreprise) :** lorsqu'une société exerçant une activité non professionnelle dont les revenus relèvent d'une catégorie autre que les BIC, BNC ou BA - tels que les revenus fonciers - cesse totalement ou partiellement d'être soumis au régime des sociétés de personnes, les revenus et plus-values non encore imposés à la date du changement de régime, y compris ceux provenant des produits acquis non encore perçus, font l'objet d'une imposition immédiate. Les dépenses engagées et non encore payées à la date du changement sont admises en déduction des résultats de la dernière période d'imposition à l'impôt sur le revenu.

Pour les plus-values latentes constatées lors du changement de régime fiscal, les sociétés ont le choix entre :

- leur imposition immédiate selon les règles qui régissent les plus-values privées immobilières ;

- et l'inscription au bilan d'ouverture de leur première période d'assujettissement à l'IS de la valeur d'origine des biens, d'une part, et des amortissements et provisions qui auraient pu être déduits si l'entreprise avait été soumise à cet impôt depuis leur acquisition, d'autre part.

Le choix des modalités d'imposition est opéré de manière globale, lors de l'établissement de ce bilan d'ouverture.

Si elles n'ont pas été imposées lors du changement, les plus-values réalisées lors de la cession des biens concernés, soumises à l'impôt sur les sociétés, sont déterminées d'après la différence existant entre leur prix de cession et leur prix d'acquisition diminué à la fois des amortissements effectivement déduits et des amortissements reconstitués depuis l'achat.

- Droits d'enregistrement : l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés d'une personne morale dont les résultats n'étaient pas jusqu'alors soumis à cet impôt rend en principe exigible un droit spécial de mutation sur les apports d'immeubles affectés à l'activité professionnelle qui lui ont été faits.

Ces apports peuvent être enregistrés gratuitement si les associés s'engagent à conserver pendant trois ans les titres détenus à la date du changement de régime fiscal. En cas de non-respect de l'engagement, le droit spécial de mutation est immédiatement exigible. La reprise n'est, toutefois, pas effectuée en cas de décès ou de donation, si le donataire prend dans l'acte et respecte l'engagement de conserver les titres jusqu'au terme de la troisième année suivant le changement de régime fiscal.

Les apports concernés par la taxation s'entendent exclusivement des apports faits par des personnes (physiques ou morales) non soumises à l'impôt sur les sociétés et portant sur des immeubles, droits immobiliers, droits à un bail ou promesses de bail.

Il convient de faire abstraction des biens dont l'apport a été dispensé des droits d'enregistrement, parce que passible de la TVA et des biens précédemment apportés dont la société n'est plus propriétaire à la date du changement de régime.

Le droit spécial de mutation est perçu, pour les immeubles, au taux de 5 % ou 5.6% pour les immeubles situés en Île de France. Il est calculé sur la valeur vénale des biens à la date du changement de régime fiscal. S'il est moins élevé que le droit spécial de mutation, le droit de vente est applicable. Sur demande de la société assortie d'une offre de garantie, le paiement du droit spécial de mutation peut être fractionné en trois annuités égales, les annuités autres que la première étant assorties d'intérêts. Le fractionnement n'est pas accordé lorsque ce droit est réclamé suite au non-respect de l'engagement de conservation des titres.

Lorsque la société n'a bénéficié que d'apports en numéraire, seul le droit fixe des actes innomés (125 €) est exigible si le changement de régime fiscal résulte d'une transformation, aucun droit n'étant exigible dans les autres cas en l'absence d'acte, par exemple en cas d'option pour l'impôt sur les sociétés.

- Transfert du siège social. Le transfert du siège social n'entraîne en principe aucune taxation particulière. Si l'acte est présenté volontairement à l'enregistrement, seul est perçu le droit fixe des actes innomés (125 €).

- Prorogation de société. Les actes portant prorogation pure et simple de sociétés sont dispensés d'enregistrement. La présentation volontaire d'un tel acte est enregistrée gratuitement. Lorsque la prorogation s'accompagne d'une augmentation de capital, cette dernière opération est régie par ses propres règles.

. Droits exigibles en fin de société

Les SCI de Gestion se trouvent dissoutes dans les mêmes conditions que toute autres sociétés civiles : par l'arrivée du terme, l'extinction de l'objet (vente dans leur intégralité des immeubles appartenant à la SCI), une décision des associés, l'annulation de la société,

Lorsqu'elle intervient, la dissolution de la société est suivie d'une période de liquidation ayant pour but la réalisation des éléments d'actif et le paiement des créanciers. L'actif net subsistant après cette liquidation fait l'objet d'un partage entre les associés.

- **Dissolution de société.** Lorsqu'elles ne comportent aucune transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes, les dissolutions de sociétés sont enregistrées gratuitement. S'il y a transmission de biens ou partage, ce sont les règles prévues en cas de liquidation ou de partage qui sont applicables.

S'agissant de la dissolution après réunion de tous les droits sociaux en une seule main (les actes portant cession de droits sociaux, qui aboutissent à la concentration de l'ensemble de ces droits entre les mains d'une même personne, ne donnent ouverture, en principe, qu'au droit de 5 %) : en cas de dissolution, **l'appropriation de l'actif social par l'associé unique** n'est en principe soumise à aucune formalité. Si un acte constatant cette transmission est volontairement enregistré, il donne lieu au seul droit fixe de 125 € des actes innomés, **par exception lorsque l'actif social comprend des immeubles**, la transmission de ceux-ci est obligatoirement soumise à la formalité fusionnée et soumise à un droit de mutation.

- **Liquidation de société.** La personnalité morale de la société subsiste pour les besoins de sa liquidation. Par suite, les ventes de biens sociaux réalisées au cours de la liquidation sont réputées faites par la société elle-même et soumises aux droits de mutation selon la nature des biens.

En ce qui concerne les opérations postérieures à la liquidation (et avant partage) ou intervenant en l'absence de toute liquidation, la personnalité morale de la société ayant disparu, les associés détiennent un droit de copropriété indivise sur les éléments composant le fonds social.

Le régime applicable est le suivant :

- cessions à des tiers : droit de vente selon la nature des biens ;
- cessions à des associés. Conséquences différentes selon la nature des biens et selon que la société est passible ou non de l'impôt sur les sociétés.

- **Partage de société (il a lieu après clôture de la liquidation)**

Dès lors qu'un acte de partage est dressé, il doit être enregistré.

- S'il n'y a que des biens meubles, l'enregistrement a lieu dans le délai d'un mois au service de l'enregistrement territorialement compétent (celui du lieu de la résidence du notaire si le partage est fait par acte notarié, celui du domicile d'une des parties si l'acte est sous signature privée).
- Si le partage porte sur des immeubles (exclusivement ou non), l'acte de partage fait l'objet de la formalité fusionnée auprès du service de la publicité foncière dans le délai d'un mois.

Les droits exigibles (droit de partage ou droit de mutation) dépendent du régime fiscal auquel la société est soumise.

- **Les actes de partage des sociétés civiles passibles de l'impôt sur les sociétés** donnent en principe ouverture au droit de partage (2,5 %) sur l'actif net partagé et au droit de mutation à titre onéreux sur le montant des soultes et plus-values (par exception ce principe ne s'applique pas aux biens soumis à la théorie de la mutation conditionnelle des apports).

- **Les actes de partage des sociétés civiles non passibles de l'impôt sur les sociétés.**

Les droits exigibles lors du partage d'une société non passible de l'impôt sur les sociétés doivent être réglés comme suit :

. **partage des acquêts sociaux** (sont considérés comme des acquêts sociaux, non seulement les biens acquis ou créés par la société durant son existence, mais encore les choses fongibles ou le numéraire apportés à la société, ainsi que

les biens de toute nature ayant fait l'objet d'un apport à titre onéreux). Il est soumis au droit de partage de 2,50 % sur l'actif net partagé. En cas de soulte, les droits de mutation sont exigibles dans la limite de cette soulte ;

. partage de corps certains (c'est-à-dire sur des biens identifiables tels que les immeubles) ayant fait l'objet d'un apport pur et simple.

Selon la théorie de la «mutation conditionnelle des apports», qui s'applique uniquement aux apports purs et simples de corps certains (notamment les immeubles), le droit de mutation non perçu lors de cet apport devient rétroactivement exigible si les biens en cause sont attribués, lors du partage de la société, à un associé autre que l'apporteur. Au contraire, aucun droit n'est perçu si les biens sont attribués à l'apporteur, puisque celui-ci est réputé n'avoir jamais cessé d'en être propriétaire.

1. Si les biens sont attribués à l'apporteur (ou à ses héritiers ou donataires) celui-ci est réputé n'avoir jamais cessé d'en être propriétaire, cette attribution ne donne ouverture ni au droit de mutation ni même au droit de partage. Cependant, s'il s'agit d'immeubles ou droits immobiliers, la taxe de publicité foncière de 0,70 % à laquelle s'ajoute le prélèvement pour frais d'assiette et de recouvrement de 2,14 % (soit un taux global d'environ 0,715 %) est due lors de la publication de l'acte au service de la publicité foncière.

2. Si les biens sont attribués à un associé autre que l'apporteur, le droit de vente correspondant à la nature des biens en cause est exigible sur la valeur des biens à la date du partage et selon le tarif en vigueur à cette date (sauf application de la TVA sur les opérations immobilières»).

L'attribution de l'immeuble à un associé autre que celui qui l'a apporté à titre pur et simple ne donne ouverture qu'au droit de partage (au lieu du droit de mutation) lorsque l'apport a été soumis à la TVA sur les opérations immobilières».

. Droits exigibles sur les cessions de droits sociaux (CGI art. 726 et s.)

Les cessions de parts de société civiles sont obligatoirement soumises à la formalité de l'enregistrement dans le délai d'un mois à compter de l'acte qui les constate.

Les cessions de droits sociaux à un tiers ou à un autre associé donnent en principe lieu au paiement d'un droit de mutation.

- **Cessions taxables.** Seules sont susceptibles de donner lieu à taxation les cessions de droits sociaux (parts sociales) réalisées à titre onéreux, ce qui exclut les opérations ne constituant pas une cession et les opérations réalisées à titre gratuit (soumises aux droits de succession ou de donation).

Les cessions de participations dans des sociétés à prépondérance immobilière (SCI de Gestion) sont soumises à un droit d'enregistrement de 5 %. Est considérée comme à prépondérance immobilière la personne morale, quelle que soit sa nationalité, dont l'actif est, ou a été au cours de l'année précédant les cessions en cause, principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France.

Pour l'appréciation de la prépondérance immobilière (contrairement à ce qui est prévu pour le régime des plus-values), les immeubles affectés par la société à sa propre exploitation sont pris en compte pour l'appréciation de la prépondérance immobilière.

- **Assiette.** Le droit de vente est assis sur le prix exprimé, ou sur l'estimation des parties si la valeur réelle est supérieure au prix augmenté des charges (les éventuelles insuffisances de prix ou d'évaluation peuvent être redressées).

- **Sort du compte courant d'associé du cédant.** La cession des parts sociales n'entraîne pas de plein droit cession du solde créditeur du compte courant du cédant dans la société (sauf mention expresse en ce sens). **La clause prévoyant le transfert du compte courant doit être rigoureusement précise.** Le transfert du compte courant s'analyse en une cession de créances.

- **Cession de parts sociales représentatives d'un apport en nature réalisé depuis moins de trois ans (sociétés non passibles de l'IS).** Lorsqu'elles interviennent dans les trois ans de la réalisation définitive de l'apport fait à la société, les cessions de parts sociales sont considérées, du point de vue fiscal, comme ayant pour objet les biens en nature représentés par les titres cédés. Elles sont donc soumises aux droits de vente correspondant à la nature des biens en cause et non au droit de cession de droits sociaux. **Cette présomption légale (qui est irréfutable) ne vise toutefois que les cessions d'actions ou de parts émises par les personnes morales non passibles de l'impôt sur les sociétés.** La présomption légale est écartée, en tout état de cause, lorsque les parts cédées sont représentatives d'un bien (terrain à bâtir, par exemple) dont l'apport a été soumis à la TVA.

- **Cessions massives de droits sociaux.** Elles sont soumises, en principe, aux mêmes règles que les autres cessions de droits sociaux. Il en est ainsi même lorsqu'elles affectent la totalité ou la quasi-totalité des titres de la société concernée, et même si elles font suite à la transformation de la société ou sont suivies à brève échéance de modifications statutaires importantes.

- **Réunion de tous les droits sociaux en une seule main.** Les actes portant cession de droits sociaux, qui aboutissent à la concentration de l'ensemble de ces droits entre les mains d'une même personne, ne donnent ouverture, en principe, qu'au droit de 5 %. En cas de dissolution, l'appropriation de l'actif par l'associé unique ne donne pas lieu au droit de partage. La reprise de certains biens par l'intéressé est cependant susceptible de donner ouverture à un droit de mutation.

- **Donation de droits sociaux de sociétés à prépondérance immobilière.** Celle-ci est taxable **quelle que soit la qualification juridique de la convention.** Dès lors, les droits de mutation à titre gratuit pourront être réclamés s'il est possible de prouver la gratuité de l'opération, lorsqu'il s'agit de donations déguisées ou indirectes.

AUTRES IMPÔTS ET TAXES (liste non exhaustive)**CONTRIBUTION SUR LES REVENUS LOCATIFS****CONTRIBUTION ECONOMIQUE TERRITORIALE****TAXES FONCIERES****TAXE SUR LES LOGEMENTS VACANTS****TAXE D'HABITATION****TAXES ET PARTICIPATIONS ASSISES SUR LES SALAIRES****TAXE ANNUELLE DE 3 % SUR LES IMMEUBLES****TAXE SUR LES VEHICULES DE SOCIETES****IMPÔT SUR LA FORTUNE IMMOBILIERE**

CONTRIBUTION SUR LES REVENUS LOCATIFS (CGI art. 234 nonies à 234 quindecies)

- **Champ d'application.** La contribution sur les revenus locatifs (CRL) est due par les sociétés civiles passibles de l'IS et les sociétés civiles soumises au régime fiscal des sociétés de personnes dont un des associés au moins est soumis à l'IS dans les conditions de droit commun. Les sociétés de personnes (et assimilées) dont aucun des associés n'est soumis à l'IS dans les conditions de droit commun échappent quant à elles à cette contribution. Elle est due et déclarée par le bailleur.

- **Locations imposables.** La CRL est applicable aux revenus de location de locaux situés dans des immeubles achevés depuis au moins 15 ans (sauf s'ils ont subi des transformations susceptibles de les faire assimiler à des constructions neuves) au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (les sous-locations ne sont pas assujetties).

- **Exonérations.**

- Les loyers qui **donnent lieu au paiement effectif** de la TVA soit de plein droit, soit sur option.
- Les loyers dont le montant, par local, n'excède pas 1 830 € au cours de la période d'imposition à laquelle ils sont rattachés.
- Exonération en faveur des locations consenties à l'état, aux établissements publics nationaux.
- Exonération en faveur des immeubles appartenant à l'état, aux collectivités locales et à leurs établissements publics, des locations consenties à des personnes défavorisées, des logements ayant fait l'objet de travaux de réhabilitation subventionnés au moins à hauteur de 15% par une subvention de l'ANAH.
- Exonération en faveur des locations consenties à vie ou à durée illimitée.
-

- **Assiette.** La CRL est assise sur le montant des recettes nettes perçues au cours de la période d'imposition. La période d'imposition est l'exercice social (en pratique pour les SCI de Gestion l'exercice social correspond en général à l'année civile).

- **Taux.** La CRL est calculée au taux de 2,5%.

- **Modalités de déclaration, de contrôle et de recouvrement propres aux SCI de Gestion.** L'assiette de la contribution (loyers encaissés durant l'exercice social) **est portée sur la déclaration de résultats 2072.**

Les SCI doivent en principe acquitter spontanément la contribution au comptable de la DGFIP. Un acompte provisionnel unique doit être versé au plus tard à la date du dernier paiement de l'acompte de l'IS égal à 2,5% des loyers imposables à la CRL perçus au cours de l'exercice précédent.

La CRL est contrôlée et recouvrée sous les mêmes garanties et sanctions que l'IS.

CONTRIBUTION ECONOMIQUE TERRITORIALE (CGI art. 1447 et s.)

Les SCI soumises à la Contribution Économique Territoriale (CET) **sont celles qui exercent à titre habituel une activité professionnelle.**

Chaque fois que la société civile sera placée en raison de son objet dans le champ d'application de l'IS elle sera en principe redevable de la CET.

La contribution économique territoriale est composée de deux éléments distincts : la cotisation foncière des entreprises (CFE) et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

- **Cotisation foncière des entreprises (CFE).** La CFE concerne toutes les personnes exerçant en France une activité professionnelle non salariée qui n'entre pas dans l'un des cas d'exonération (de plein droit ou facultative) limitativement prévue par la loi.

Sont réputées exercées à titre professionnel pour l'établissement de la CFE, l'ensemble des activités de location ou de sous-location d'immeubles nus, autres que celles portant sur les locaux d'habitation. Toutefois, la cotisation n'est pas due lorsque l'activité de location ou de sous-location d'immeubles nus est exercée par des personnes qui en retirent des recettes hors taxes (ou un chiffre d'affaires) inférieures à 100 000 €.

La base d'imposition à la CFE est constituée par la seule valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière dont la SCI a disposé pour les besoins de son activité professionnelle.

- **Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).** La CVAE est due par les personnes physiques ou morales qui exercent une activité imposable à la CFE et dont le chiffre d'affaires dépasse un certain montant.

Sont légalement assujettis à la CVAE les personnes dont le chiffre d'affaires hors taxe est supérieur à 152 500 €.

Toutefois, les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxe n'excède pas 50 000 000 € bénéficient d'un dégrèvement dont le montant varie en fonction du chiffre d'affaires.

Ce dégrèvement aboutit en pratique à une exonération de cotisation lorsque le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 € et à une taxation de la valeur ajoutée à un taux variable selon le chiffre d'affaires lorsque le chiffre d'affaires est compris entre 500 000 € et 50 000 000 €.

TAXES FONCIERES (CGI art. 1399 et s.)

Tout propriétaire d'un immeuble bâti ou non bâti est soumis en principe à la taxe foncière :

- soit la **taxe foncière sur les propriétés bâties** ;
- soit la **taxe foncière sur les propriétés non bâties**.

Ces deux taxes ont chacune leur réglementation propre. Il existe cependant sur plusieurs points des dispositions communes.

Lieu d'imposition : toute propriété foncière, bâtie ou non bâtie, doit être imposée dans la commune où elle est située.

Redevable de l'impôt : qu'il s'agisse de propriétés bâties ou de propriétés non bâties, la taxe foncière est établie au nom du propriétaire (personne physique ou morale). Celui-ci est en principe seul redevable de la taxe vis-à-vis de l'administration fiscale, même si le bien est donné en location (lorsque l'immeuble est grevé d'un usufruit, la taxe foncière est établie au nom de l'usufruitier).

Annualité de l'impôt : la taxe foncière est établie pour l'année entière d'après les faits existant au 1er janvier de l'année d'imposition. **L'impôt est donc dû, en principe, par celui qui est propriétaire au 1er janvier de l'année d'imposition, alors même qu'il se dessaisirait de l'immeuble en cours d'année.** C'est également à cette date que doit être déterminée la base de l'imposition.

En cas de vente de l'immeuble après le 1er janvier de l'année d'imposition, le vendeur ne peut pas obtenir la réduction de l'impôt au prorata du nombre de mois pendant lesquels il a été propriétaire. Le vendeur et l'acquéreur peuvent prévoir, dans l'acte de vente, le partage de cet impôt, mais une telle convention n'est pas opposable à l'administration.

TAXE SUR LES LOGEMENTS VACANTS (CGI art. 232)

Cette taxe est applicable dans les communes appartenant à des agglomérations de plus de 50 000 habitants où existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements. La liste des communes concernées est fixée par décret.

La taxe frappe les logements habitables volontairement laissés inoccupés depuis au moins un an au 1er janvier de l'année d'imposition.

Les redevables sont les personnes physiques ou morales qui ont la qualité de propriétaire du logement, d'usufruitier ou de preneur d'un bail à construction, d'un bail à réhabilitation ou d'un bail emphytéotique.

Ne sont pas soumis à la taxe : les logements occupés plus de 90 jours consécutifs au cours de la période de référence ; les logements meublés (résidences secondaires) soumis à la taxe d'habitation ; les locaux dont la mise en état d'habitation nécessiterait des travaux importants, d'un montant supérieur en pratique à 25 % de la valeur vénale du logement ; les logements dont la vacance est involontaire, tels ceux mis en location ou en vente au prix du marché et ne trouvant pas preneur.

L'assiette de la taxe est constituée par la valeur locative du logement retenue pour la taxe d'habitation.

Le taux d'imposition varie en fonction de la durée de vacance du bien : 12,5 % la première année d'imposition et 25 % à compter de la deuxième.

L'imposition est établie annuellement dans la commune de situation du logement. Aucune obligation déclarative n'incombe aux contribuables. Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions de la taxe sont régis comme en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties.

TAXE D'HABITATION (CGI art. 1407 et s.)

La taxe d'habitation est établie au nom des personnes physiques ou morales qui ont la disposition ou la jouissance des locaux imposables, que ce soit en qualité de propriétaire, de locataire ou à tout autre titre (occupation gratuite, par exemple).

Lorsque la taxe d'habitation est établie, au titre d'une année, au nom d'une personne qui a quitté le logement avant le 1er janvier, la cotisation fait l'objet d'un dégrèvement, d'office ou sur réclamation de l'intéressé. Parallèlement, une imposition est établie au nom du nouvel occupant, en fonction de sa propre situation de famille. Par dérogation (CGI Article 1413 II), **la cotisation peut être mise à la charge du propriétaire de l'immeuble si celui-ci est une personne morale et n'a pas souscrit, dans les délais, la déclaration de mutation de jouissance** à laquelle il est tenu. Le montant de cette imposition est égal à celui de la cotisation établie à tort. Le propriétaire ainsi mis en cause peut ensuite demander le remboursement de l'imposition au nouvel occupant, mais à concurrence seulement de la somme que celui-ci aurait dû payer s'il avait été normalement imposé. **Ces dispositions sont applicables aux SCI de Gestion qui n'auraient pas rempli leurs obligations déclaratives.**

Pour les logements vacants depuis plus de deux ans, la taxe (sous conditions) est établie au nom du propriétaire, de l'usufruitier.

TAXES ET PARTICIPATIONS ASSISES SUR LES SALAIRES

- Taxe sur les salaires (CGI art. 231)

Due, en principe, par toutes les entreprises et tous les organismes qui paient des sommes à titre de rémunérations aux salariés (montant brut des rémunérations payées et des avantages en nature), la taxe sur les salaires a un champ d'application effectif singulièrement réduit par la dispense totale ou partielle dont bénéficient les employeurs redevables de la TVA.

L'assujettissement des SCI de Gestion à cette taxe dépend donc de leur situation au regard de la TVA (de plein droit ou sur option).

Les employeurs assujettis à la taxe sur les salaires sont ceux qui ne sont pas assujettis à la TVA ou ne l'ont pas été sur 90% au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations.

Le chiffre d'affaires à prendre en compte s'entend du total des recettes et autres produits y compris ceux correspondant à des opérations qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.

L'expression « sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires » ne vise que la condition relative à l'année précédente.

. Échappent complètement à la taxe sur les salaires au titre des rémunérations versées une année N :
 - non seulement les employeurs dont toutes les recettes de l'année N sont taxables à la TVA ;
 - mais aussi les employeurs partiellement taxables à la TVA l'année N, dès lors qu'ils étaient taxables à la TVA l'année précédente (année N - 1) sur 90 % au moins de leurs recettes.

. Sont totalement assujettis à la taxe sur les salaires au titre des rémunérations versées l'année N les employeurs qui ne sont pas du tout redevables de la TVA au titre de cette même année N.

. Quant aux autres employeurs, ils sont assujettis à la taxe sur les salaires mais seulement sur une partie des rémunérations versées. Cette partie est déterminée en appliquant à l'ensemble de ces rémunérations le rapport existant, au titre de l'année civile précédant celle du versement, entre le « chiffre d'affaires » non imposé à la TVA et le « chiffre d'affaires » total hors TVA.

Lorsque le rapport d'assujettissement est compris entre 10 et 20 %, une décote est prévue.

- Contribution unique à la formation professionnelle et à l'alternance

La contribution unique à la formation professionnelle et à l'alternance (CUFPA) est composée de la taxe d'apprentissage et de la contribution à la formation professionnelle.

- Taxe d'apprentissage (CGI art. 1599 ter)

Sont redevables de la taxe d'apprentissage :

- . les personnes physiques, **les sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, lorsqu'elles exercent une activité commerciale, industrielle, artisanale ou assimilée ;**
- . les sociétés et autres personnes morales **passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet.**

Les SCI de Gestion ne sont pas passibles de la taxe d'apprentissage à moins d'exercer une activité à caractère industriel ou commercial au sens des articles 34 et 35 du CGI. Elles sont soumises à cette taxe dans le cas où elles sont passibles de l'IS.

La base de calcul de la taxe d'apprentissage est alignée sur celle des cotisations de sécurité sociale (rémunérations versées).

Nota : Contribution supplémentaire à l'apprentissage (CGI art. 1609 quinquies). La CSA est due par les entreprises de 250 salariés et plus redevables de la taxe d'apprentissage.

- Contribution à la formation professionnelle (BOI-TPS-FPC-10)

Tous les employeurs établis ou domiciliés en France (métropole et collectivités d'outre-mer) sont assujettis à la CFP, quels que soient l'activité exercée, la forme juridique de l'exploitation et le régime d'imposition.

Dés-lors qu'elles rentrent dans le champ d'application de cette contribution, les SCI y sont soumises dans les conditions de droit commun.

Le montant de la CFP varie selon que l'entreprise compte moins de 11 salariés ou au moins 11 salariés.

La base de calcul de la CFP (comme celle des autres taxes assises sur les salaires) est identique à celle des cotisations de sécurité sociale (rémunérations versées).

Le taux de la CFP est fixé à 0,55 % pour les entreprises de moins de 11 salariés et à 1 % pour les entreprises d'au moins 11 salariés.

- Investissement obligatoire dans la construction (CGI art. 235 bis)

Les employeurs occupant au moins cinquante salariés sont soumis à l'obligation d'investir dans la construction de logements, à titre de participation à l'effort de construction. Si cette obligation n'est pas remplie, ils sont redevables d'une cotisation de 2 %.

Les employeurs établis ou domiciliés en France sont soumis à l'obligation d'investir, quels que soient la nature de l'activité, le régime d'imposition ou la forme juridique de l'exploitation, **dès lors qu'ils emploient au moins cinquante salariés.**

Dés-lors qu'elles rentrent dans le champ d'application de cette taxe, les SCI y sont soumises dans les conditions de droit commun.

Le montant des sommes à investir chaque année est égal à une fraction fixée à 0,45 % des rémunérations au cours de l'année civile précédente, tels qu'ils sont pris en compte pour le calcul de l'assiette des cotisations de sécurité sociale.

- Déclaration des commissions, honoraires et autres rémunérations (CGI art. 240)

Les personnes physiques ou morales qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession, versent à des tiers faisant ou non partie de leur personnel salarié des commissions, courtages, ristournes rémunérant un service, vacations, honoraires, gratifications et autres rémunérations doivent déclarer chaque année ces sommes. La déclaration, transmise selon un procédé informatique, porte sur les sommes versées au cours de l'année civile précédente. Seules doivent être portées sur la déclaration les sommes supérieures à 1 200 € versées à un même bénéficiaire.

Les SCI sont tenues de souscrire au début de chaque année une déclaration spéciale mentionnant pour chaque bénéficiaire les sommes qu'elles ont versées au cours de l'année civile précédente.

. Le dépôt de la déclaration est opéré, au choix, au moyen de la déclaration sociale nominative (DSN), de la déclaration DADS-U ou d'une déclaration salaires et/ou honoraires et/ou actionnariat salarié selon les modalités EDI ou EFI.

. La déclaration doit, en principe, être souscrite dans le courant du mois de janvier de l'année qui suit celle où les rémunérations ont été payées aux bénéficiaires. Lorsqu'elle est souscrite selon les modalités de la DSN, elle peut être transmise durant le mois d'avril de la même année. Lorsque la déclaration est souscrite selon les autres modalités, elle peut l'être en même temps que la déclaration de résultats.

Pour les contribuables non tenus à la souscription d'une déclaration de résultats, la date limite de dépôt de la déclaration est celle des déclarations de résultat des tiers déclarants non soumis à l'impôt sur le revenu et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année suivant celle du versement des sommes.

. Le non-respect de l'obligation de déclaration par voie électronique est sanctionné par l'application de l'amende de 15 € par bénéficiaire visé.

. Le défaut même partiel de déclaration des sommes versées dans le délai prescrit est sanctionné par une amende égale à 50 % des sommes non déclarées. L'amende n'est pas applicable en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque l'omission a été réparée avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite soit spontanément, soit à la première demande de l'administration.

TAXE ANNUELLE DE 3 % SUR LES IMMEUBLES (CGI art. 990 D à G)

La taxe concerne en principe toutes les entités juridiques françaises ou étrangères, qu'il s'agisse de personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables (trusts, fonds d'investissement), qui, directement ou par entité interposée, possèdent un ou plusieurs immeubles en France (ou des droits réels portant sur ces biens).

De nombreuses exceptions réduisent toutefois de façon sensible le champ d'application de la taxe.

Échappent notamment à la taxe de 3 % les entités juridiques qui prennent, dans les deux mois suivant la date d'acquisition de l'immeuble ou de la participation, l'engagement de communiquer à l'administration, sur sa demande, certaines informations concernant le ou les immeubles et les actionnaires, associés ou autres membres détenant plus de 1 % des actions, parts ou autres droits. **Les sociétés qui souscrivent chaque année une déclaration n° 2072 (sociétés civiles immobilières de location) n'ont pas à produire cet engagement. Il en va de même des sociétés civiles immobilières dispensées de souscrire la déclaration n° 2072.**

Dès lors qu'elles remplissent leurs obligations déclaratives, les SCI de Gestion ayant leur siège social en France n'y sont pas soumises.

TAXE SUR LES VEHICULES DE SOCIETES (CGI art. 1010)

Les sociétés doivent déclarer les véhicules de tourisme qu'elles possèdent ou dont elles ont la disposition et s'acquitter d'une taxe annuelle correspondante.

La taxe est due par les sociétés ayant leur siège social ou un établissement en France, quels que soient leur forme et leur régime fiscal, et par les établissements ou organismes publics à caractère industriel ou commercial.

Les véhicules hybrides, les véhicules exclusivement électriques ainsi que les véhicules combinant l'essence à du gaz bénéficient de certaines mesures d'exonération.

La période d'imposition s'étend du 1er janvier au 31 décembre de chaque année. La taxe est liquidée par trimestre civil. Pour chaque trimestre, elle est calculée en fonction du nombre des véhicules possédés par la société au premier jour du trimestre ou utilisés par elle au cours du trimestre (pris en location, mis à sa disposition ou pour lesquels elle a procédé au remboursement de frais kilométriques). Le taux applicable est égal au quart du taux annuel.

Les sanctions encourues en cas de non-respect des obligations de déclaration et de paiement de la taxe sont celles applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires. De même, le recouvrement et le contrôle de la taxe sont assurés selon les procédures, sûretés et garanties applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

IMPÔT SUR LA FORTUNE IMMOBILIERE (CGI art. 964 et s.)

Seules les personnes physiques sont assujetties à l'Impôt sur la Fortune Immobilière (IFI).

Les personnes morales ne le sont jamais, qu'il s'agisse de sociétés, d'associations, de groupements ou de personnes morales de droit public ; elles n'ont donc aucune déclaration à souscrire.

Mais les actions et parts sociales des sociétés sont, sauf exclusion (exemple : exclusion de l'immobilier affecté à l'activité opérationnelle d'une société) **ou exonération** (au titre des actifs professionnels essentiellement), **taxées à l'IFI entre les mains des associés personnes physiques à hauteur de la fraction de leur valeur représentative de biens immobiliers.**

Il en est de même des créances des associés sur la société dès-lors qu'elles sont nées et certaines.

Sont essentiellement imposables les parts des sociétés civiles ayant pour activité la gestion de leur patrimoine immobilier ou mobilier (les biens grevés d'un usufruit doivent être déclarés pour leur valeur en pleine propriété).

Évaluation au 1er janvier de l'année d'imposition d'après leur valeur réelle, s'agissant de parts de sociétés civiles (non cotées en bourse) leur valeur imposable doit faire l'objet d'une déclaration détaillée et estimative par les redevables (combinaison de plusieurs méthodes d'évaluation).

La loi exonère expressément d'IFI les biens professionnels. Lorsqu'elles peuvent être qualifiées de biens professionnels, les parts de sociétés civiles peuvent être exonérées (exemple : parts de Sociétés Civiles de Construction-Vente détenues par des entreprises de construction de logement).

Sont expressément exclues de la catégorie des biens professionnels les parts ou actions de sociétés ayant pour activité la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier avec des exceptions lorsque les immeubles sont loués ou mis à la disposition de façon telle qu'ils restent utilisés pour les besoins de l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole, ou libérale du détenteur des parts sous certaines réserves et conditions.

LES PROCEDURES D'INTERROGATION, DE CONTRÔLE ET DE RECTIFICATION

- Procédures d'interrogation

Procédure non contraignante : lettre n° 754 adressée directement à la SCI.

Procédure contraignante - article L. 16 LPF : lettre n° 2172 envoyée à la SCI avec rappel des délais et de la procédure d'Evaluation d'Office (EO) si non réponse à la 2172 ou réponse incomplète à la 2172 bis.

- Procédures de contrôle

Avis de vérification de comptabilité (SCI soumise à l'IS, à la TVA même sur option).

Avis de contrôle sur place (SCI non soumise à l'IS : 2072).

- Procédures de rectification

Lettre n° 3924 / 2120 à la SCI (calcul du nouveau résultat foncier de la SCI), qui précise que les conséquences financières des redressements seront calculés au niveau de chacun des associés au prorata de leurs droits sociaux.

Lettre n° 2120 aux associés qui inclue le rappel des faits, avec le calcul du nouveau résultat foncier revenant à l'associé proportionnellement à ses droits sociaux et le calcul des conséquences financières, et en annexe la lettre n° 3924 / 2120 adressée à la SCI.

ÉVALUATION DES PARTS D'UNE SCI DE GESTION

Valeur des parts d'une SCI = ACTIF – PASSIF de la SCI

L'ACTIF est égal à la valeur du bien immobilier (plus le solde du compte bancaire).

Le PASSIF est égal aux dettes contractées par la SCI soit

Après d'une banque : emprunt contracté pour financer le bien immobilier (plus éventuellement le solde du compte bancaire).

Après des associés via leur compte-courant.

Apports en compte courant : il est possible que la SCI, au cours de son fonctionnement, ait besoin de liquidités. Il peut être alors demandé aux associés de faire des apports en société en compte courant. L'associé fait un « prêt » à la société et devient donc, à côté de sa qualité d'associé, créancier de la SCI pour le montant de cette avance dont il peut demander le remboursement.

Ces apports en compte courant peuvent ainsi résulter soit de liquidités nouvelles mises à la disposition de la SCI, soit des produits de la répartition des bénéfices sociaux qui sont laissés à la disposition de la SCI.

SCI X

Actif

Passif

Valeur immeuble : 2 000 000 €

Emprunt banque = 1 000 000 €

Compte Courant Associé M. A = 500 000 €

Total actif = 2 000 000 €

Total passif = 1 500 000 €

Valeur des parts sociales = 2 000 000 € – 1 500 000 € = 500 000 €

Actif net social = 500 000 €

C/C M. X

Débit

Crédit

Prêt accordé par M. A à la SCI = 600 000 €

Remboursement du prêt par la SCI = 100 000 €

Solde Créditeur du Compte Courant = 500 000 €