

Le nouveau régime d'imposition des sociétés à prépondérance immobilière ou l'aménagement de la translucidité fiscale des sociétés de personnes

LA LOI DE FINANCES POUR 2004 COMPORTE une importante réforme du régime d'imposition des plus-values immobilières réalisées par les particuliers (cf. Banque magazine n° 654, janvier 2004, p. 65).

Cette réforme a notamment pour conséquence de modifier la définition des sociétés à prépondérance immobilière ; elle induit, par ailleurs, une adaptation de la translucidité fiscale des sociétés de personnes.

I La définition des sociétés à prépondérance immobilière

1. Les dispositions légales

Seuls les sociétés ou groupements non transparents relevant des articles 8 à 8 ter du CGI, sont désormais susceptibles d'être considérés comme étant à prépondérance immobilière.

La prépondérance immobilière est appréciée par référence à la valeur réelle de l'actif, constatée à la clôture des trois exercices précédant la cession des titres : cet actif doit être constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle, par des immeubles ou par des droits portant sur des immeubles, non affectés par les sociétés ainsi concernées à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole, ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

À titre transitoire (cessions réalisées entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2004 de titres acquis avant le 21 novembre 2003), les sociétés non cotées imposables à l'impôt sur les sociétés restent dans le champ des sociétés à prépondérance immobilière si la composition de leur actif répond aux nouvelles conditions (les titres de Sicomi non cotés sont assimilés à des titres cotés et relèvent donc du régime général d'imposition des plus-values de cession des valeurs mobilières et droits sociaux tels que régis par l'article 150 OA du CGI).

2. Les précisions apportées par l'instruction administrative du 14 janvier 2004

Entrent dans la définition des immeubles, aussi bien les immeubles situés à l'étranger que ceux situés en France ; l'administration considère, par ailleurs, que les titres de sociétés à prépondérance immobilière inscrits à l'actif d'une société cédante entrent dans la définition des immeubles et droits portant sur les immeubles.

Les immeubles affectés à une exploitation industrielle, commerciale, agricole, ou à l'exercice d'une profession non commerciale, s'entendent exclusivement des moyens permanents d'exploitation ; ne sont pas considérés comme tels et entrent donc dans la composition des actifs éligibles :

- les immeubles qui, bien que faisant partie de l'actif immobilisé des exploitations, correspondent essentiellement à un placement de capitaux (bien que n'étant pas expressément mentionnés par l'instruction administrative, les immeubles donnés en location répondent traditionnellement à cette définition) ;
- les immeubles constituant le stock immobilier des sociétés de construction vente ou des sociétés se livrant à une exploitation de marchands de biens ;
- les immeubles donnés en location moyennant des redevances calculées d'après le chiffre d'affaires des entreprises locataires.

II L'adaptation de la translucidité fiscale des sociétés de personnes

1. Le versement, par une société translucide à prépondérance immobilière, de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux dus par ses associés soumis au régime de la fiscalité des particuliers, sur les plus-values résultant de la cession, à titre onéreux, de ses actifs immobiliers éligibles



JEAN-JACQUES
CAPPELAERE

Fiscaliste



L'impôt sur le revenu (16 %) et les prélèvements sociaux afférents à la quote-part des plus-values réputées acquises par les associés présents à la date de la cession et soumis au régime des plus-values des particuliers, sont déclarés et payés à la conservation des hypothèques ou à la recette des impôts selon le cas. La clef de répartition à retenir est celle qui figure dans le pacte social à la clôture de l'exercice précédant 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 cession du bien ou des droits.

Dans l'hypothèse où les associés présents à la date de la cession et soumis au régime des plus-values des particuliers sont des non-résidents, c'est également la société transparente, à la condition qu'elle ait son siège en France, qui déclare et acquitte le prélèvement du tiers visé à l'article 244 bis A du CGI afférent à la quote-part détenue par ces associés : ces associés non-résidents deviennent ainsi dispensés de l'accréditation d'un représentant telle que prévue au même article ; les modalités de détermination de la plus-value sont alignées sur les nouvelles dispositions applicables en France ; le prélèvement du tiers est réduit à 16 % lorsque les associés non-résidents sont résidents d'un État membre de la CEE.

2. Le régime d'imposition des plus-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière réalisées par les particuliers

Il y a exonération totale ou partielle dans l'hypothèse de titres cédés par un associé particulier qui bénéficie gratuitement d'un logement qu'il occupe à titre de résidence principale, mis à sa disposition par la société dont les titres sont cédés : cette exonération

s'applique à la fraction de la plus-value correspondant à la valeur du logement occupé par rapport à la valeur globale de l'actif social ; le législateur tire ainsi les conséquences de la transparence fiscale de la société cédante, auparavant refusée par l'administration alors que plusieurs cours administratifs d'appel s'étaient prononcés en sens contraire.

L'impôt sur le revenu à 16 % et les prélèvements sociaux sont, en principe, déclarés (déclaration 2048 M) et acquittés à la recette des impôts :

- pour les cessions constatées par un acte soumis obligatoirement à la formalité de l'enregistrement, la déclaration 2048 M est, en principe, déposée lors de l'accomplissement de cette formalité à la recette des impôts du notaire rédacteur de l'acte ;
- dans les autres cas, la déclaration est déposée à la recette des impôts du domicile du vendeur dans le délai de un mois à compter de la cession.

Pour les cessions de titres de SPCI dont l'ordre de vente, intervenu avant le 15 février 2004, a été exécuté avant le 1^{er} avril 2004, il est admis que la déclaration 2048 M soit déposée, accompagnée du versement de l'impôt, à la recette des impôts du domicile du vendeur dans un délai de trois mois à compter de la cession des titres et non d'un mois seulement ; le contribuable doit demander expressément le bénéfice de cette mesure transitoire dans une note annexée.

3. Le vendeur des titres est un opérateur agissant dans le cadre de son exploitation professionnelle

Dans l'hypothèse d'une transmission des droits d'un associé imposable dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commer-



ciaux, des bénéfiques non commerciaux, des bénéfiques agricoles, ou relevant de l'impôt sur les sociétés, dans une société régie par les articles 8 à 8ter du CGI et exerçant une activité immobilière, la plus-value professionnelle provenant de la cession, par la société de personnes, d'un immeuble ou de parts d'une société à prépondérance immobilière, intervenue entre la fin de la dernière période d'imposition et la date de cet événement, est imposée au nom de l'associé sortant. En tout état de cause, la quote-part de plus-value réalisée par une société à objet non professionnel qui revient à un titulaire de BNC relève du régime des plus-values privées, ces contribuables n'étant pas visés, en effet, par l'article 238 bis K 1 du CGI.

“ La translucidité fiscale des sociétés de personnes à prépondérance immobilière se trouve renforcée. ”

La transmission des parts peut être effectuée à titre onéreux du fait, notamment d'une vente, d'un échange, ou d'un apport en société, mais il peut s'agir d'une transmission à titre gratuit résultant d'une succession, d'une donation ou d'un legs. La transmission peut porter sur l'ensemble des parts détenues par un associé, ou sur certaines d'entre elles. La transmission emporte les conséquences suivantes :

- Le nouvel associé présent à la clôture de l'exercice est imposable à raison de la quote-part correspondant à ses droits dans les bénéfices sociaux, diminuée de la quote-part de la plus-value imposable au nom de l'associé sortant.
- La situation de l'associé sortant est la suivante :
 - s'il a cédé une partie seulement de ses parts, il est imposable à raison de la quote-part de ses droits dans les bénéfices sociaux à la clôture de l'exercice, majorée de la quote-part de plus-value professionnelle imposable à son nom, calculée en fonction des droits transmis, si la transmission des parts est intervenue postérieurement à la cession de l'immeuble ; il bénéficie des moins-values professionnelles constatées par la société à hauteur de la seule quote-part des droits qu'il détient à la clôture de l'exercice ;

- s'il a cédé toutes ses parts, il est imposable sur la seule quote-part de plus-value professionnelle calculée en fonction de ses droits transmis, si la transmission est intervenue postérieurement à la cession de l'immeuble par la société. Il ne bénéficie pas des moins-values professionnelles constatées par la société au cours de l'exercice.

- Les mêmes règles sont applicables, « mutatis mutandis », en cas de rachat total ou partiel de ses propres titres par la société exerçant une activité immobilière et détenue par un associé imposable dans la catégorie des BIC, des BNC, des BA, ou relevant de l'impôt sur les sociétés.

Conclusion

Comme on peut le constater, la translucidité fiscale des sociétés de personnes à prépondérance immobilière se trouve renforcée :

- par le fait qu'elles acquittent l'impôt proportionnel dû par leurs associés soumis au régime d'imposition des plus-values immobilières, à raison de la plus-value qu'elles réalisent sur la cession de leurs actifs immobiliers ;
- par le fait que le particulier qui occupe à titre de résidence principale une habitation mise gratuitement à sa disposition par la société immobilière translucide dont il est l'associé, est réputé céder sa résidence principale lorsqu'il cède les titres de cette société, et bénéficie corrélativement de l'exonération attachée à cette qualification ;
- par le fait que, lorsque l'associé d'une société immobilière translucide exerce une activité professionnelle, ou est imposable à l'impôt sur les sociétés, et vient à transmettre, à titre onéreux ou à titre gratuit, les parts qu'il détient dans ladite société ou vient à bénéficier d'un rachat de ses parts, la plus-value professionnelle susceptible de résulter de la cession, par la société immobilière translucide, d'un actif immobilier, est réputée acquise par l'associé sortant à hauteur du pourcentage de participation transmis ou racheté, dans l'hypothèse où cette cession, intervenue depuis la fin de la dernière période d'imposition, est antérieure à la transmission ou au rachat.

Mais, dès lors que la translucidité fiscale coexiste avec la personnalité morale des sociétés auxquelles elle s'applique, son renforcement a nécessairement pour conséquence d'aggraver le poids des obligations imparties à ces sociétés pour le compte de leurs associés contribuables. ■