

Conséquences fiscales du Démembrement de parts sociales : Usufruitier et déduction de déficits fonciers

08/09/2017

En cas de démembrement de parts sociales d'une Société Civile Immobilière passible de l'IR, quelle solution fiscale appliquer en présence d'un déficit ?

Lorsqu'un immeuble loué appartient à une société de personnes non soumise à l'impôt sur les Sociétés, le résultat fiscal est déterminé au niveau de la société mais sera imposé entre les mains des associés à hauteur de leur quote-part dans la société.

En cas de démembrement, l'ensemble du bénéfice foncier dégagé par la société est imposable au nom du seul usufruitier en l'absence de convention régulière prévoyant une répartition particulière des résultats entre usufruitier et nu-propiétaire.

Mais que se passe-t-il en présence d'un déficit foncier ?

CAA Bordeaux, 3e ch., 15 mars 2016, n° 14BX01701
BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-20-20120912

L'administration fiscale a pris position sur cette situation en insérant un commentaire dans la base BOFIP : les déficits fiscaux ordinaires réalisés par la société de personnes reviennent de droit au nu-propiétaire dès lors qu'en sa qualité d'associé, il est juridiquement le seul à répondre des dettes sociales (BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-20 n° 150).

2° Imputation du déficit d'exploitation

150

La prise en compte des déficits fiscaux réalisés par la société revient de droit au nu-propiétaire qui, en tant qu'associé, doit répondre des dettes sociales.

La Cour administrative de Bordeaux a rendu un arrêt confirmant cette position de l'administration fiscale.

Il résulte des dispositions de l'article 8 du code général des impôts que

"...En cas de démembrement de la propriété de tout ou partie des parts sociales, l'usufruitier est soumis à l'impôt sur le revenu pour la quote-part correspondant aux droits dans les bénéfices que lui confère sa qualité d'usufruitier. Le nu-propiétaire n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu à raison du résultat imposé au nom de l'usufruitier."

Relevant que ces dispositions ne font pas de différence, en ce qui concerne l'imposition de l'usufruitier des parts sociales, selon que le **résultat** de la société est **positif ou négatif**, les premiers juges avaient estimé que les époux étaient fondés à déduire la totalité des déficits.

En l'espèce, des époux avaient constitué une société civile immobilière avec leurs enfants. Les époux détenaient 50 % des parts en pleine propriété et 50 % en usufruit, la nue-propriété appartenant à leurs enfants.

La Cour administrative d'appel n'a pas été de cet avis : procédant à une **lecture littérale** de l'article 8 du CGI, (qui ne parle que des bénéfices de la société), elle a considéré que l'usufruitier de parts sociales d'une société fiscalement transparente n'est imposable qu'à raison de la quote-part résultant de ses droits d'usufruitier dans les **bénéfices** sociaux et qu'il ne peut donc pas, sauf s'il en est convenu autrement avec le nu-propiétaire, déduire (sur ses autres revenus fonciers) les **déficits** constatés par la société.

Ainsi, sauf convention contraire entre le nu-propiétaire et l'usufruitier passée avant la clôture de l'exercice ou existence d'une clause spécifique dans les statuts, pour la Cour administrative d'appel c'est bien le nu-propiétaire seul qui conserve le droit d'imputation des déficits fonciers.

Il est prévu par l'Administration fiscale une possibilité de déroger à cette règle en faisant application des dispositions du paragraphe 100 du BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-20-20120912 :

B. Modalités de répartition de l'imposition entre le nu-proprétaire et l'usufruitier de droits sociaux

100

Toutefois, l'usufruitier et le nu-proprétaire de droits sociaux démembrés peuvent décider d'une répartition conventionnelle des résultats sociaux opposable à l'administration fiscale à condition qu'elle ait été conclue ou insérée dans les statuts avant la clôture de l'exercice aux termes d'un acte régulièrement enregistré, ayant date certaine.

L'arrêt rendu par la Cour administrative d'appel de Bordeaux, qui fait l'objet d'un pourvoi en cassation devant le Conseil d'Etat, est critiquable. La lecture littérale de l'article 8 du CGI à laquelle elle procède, selon laquelle le terme « bénéfices » est exclusif de la notion de déficits, apparaît par trop réductrice. Les travaux préparatoires à la loi que la Cour invoque pour appuyer son interprétation n'emportent pas plus la conviction.

Cependant, quelle que soit la position qui sera retenue par le Conseil d'Etat, l'arrêt susvisé montre l'importance, en cas de démembrement de titres sociaux d'une société civile imposée à l'IR, de prévoir conventionnellement les modalités précises de répartition des résultats sociaux et le sort des déficits, dans les statuts ou dans une convention conclue entre nus propriétaires et usufruitiers enregistrée auprès du Service des Impôts avant la clôture de l'exercice.

Roselyne PIOT-CIBOT - Avocate au Barreau de NANTES



Assistance Juridique et Conseils
8, rue Porte Neuve- BP 30316
44003 NANTES CEDEX1



PORTE NEUVE
AVOCATS

CABINET GROUPÉ D'AVOCATS