

Abidjan, le 08 JUL 2024

Le Directeur Général

N° 035 /MFB / DGI-DLCD

NOTE DE SERVICE

---000---

Destinataires : Tous services

Objet : Régime fiscal des sociétés civiles immobilières

Les formes et les activités des sociétés civiles immobilières (SCI) se sont diversifiées ces dernières années. Des hésitations s'étant fait jour quant à leur régime fiscal, les précisions suivantes sont apportées.

Le terme « société civile immobilière » désigne différents types de sociétés qui sont généralement constituées pour des opérations de construction, de commercialisation, de location ou de gestion d'immeubles.

En fonction de leur objet, on distingue quatre types de sociétés civiles immobilières :

- les sociétés civiles immobilières de construction-vente ;
- les sociétés civiles immobilières de copropriété ;
- les sociétés civiles immobilières de gestion ;
- les sociétés civiles immobilières de location.

D'une manière générale, les sociétés immobilières qui sont constituées sous la forme de sociétés de capitaux (société anonyme, société à responsabilité limitée, société en commandite simple, société par action simplifiée) sont soumises aux règles générales d'imposition applicables à ces sociétés de capitaux.

Lorsqu'elles sont constituées sous la forme civile, les sociétés immobilières relèvent du principe de la transparence fiscale applicable aux sociétés de personnes. L'imposition est donc établie directement au nom de chaque associé au titre de ses revenus.

Sous cette forme, les sociétés civiles immobilières sont passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations présentant un caractère commercial.



Lorsque l'activité est exclusivement de nature civile, la société civile immobilière est soumise à l'impôt foncier. L'imposition est établie directement au nom de chaque associé au titre de ses biens immeubles.

Par ailleurs, il convient de préciser que les sociétés civiles immobilières, quelle que soit la forme sous laquelle elles sont constituées, sont soumises à l'obligation de production des états financiers de synthèse.

Ces états financiers doivent, en l'état actuel de la législation fiscale ivoirienne, être établis conformément au modèle prévu par le référentiel comptable SYSCOHADA révisé.

1- Sociétés civiles de construction-vente

Les sociétés civiles de construction-vente ont pour objet de construire des immeubles (quelle qu'en soit l'affectation) en vue de la vente. Elles sont généralement constituées par des promoteurs immobiliers et jouissent sous certaines conditions, d'un régime fiscal de faveur. Leur régime d'imposition est présenté ci-après.

1.1- Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Les sociétés civiles immobilières de construction-vente sont soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, conformément à l'article 3 -10° du Code général des Impôts qui dispose que les sociétés civiles, quelle que soit leur forme, lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations présentant un caractère industriel ou commercial, sont passibles de l'impôt sur les BIC.

1.2- Contribution des patentes

Conformément à l'article 264 du Code général des Impôts, les sociétés civiles immobilières de construction-vente sont assujetties à la contribution des patentes. Cet article dispose en effet que toute personne physique, ivoirienne ou étrangère qui exerce en Côte d'Ivoire, un commerce, une industrie, une profession non compris dans les exemptions déterminées par le Code général des Impôts, est assujettie à la contribution des patentes.

Le droit sur le chiffre d'affaires est calculé par application du taux de 0,5 % sur le chiffre d'affaires constitué par les recettes brutes hors taxe réalisées à l'occasion des cessions de logements y compris tous les frais accessoires.

Le droit sur la valeur locative est calculé sur la valeur locative des biens imposables affectés à l'exploitation. Les valeurs locatives des logements destinés à la vente ne sont pas prises en compte pour la détermination du droit sur la valeur locative. Il en est de même pour les logements dits témoins lorsque ceux-ci sont destinés à la vente et ne servent pas de local d'exploitation à la société.



1.3- Impôt sur le revenu foncier et sur le patrimoine foncier des propriétés bâties

Les constructions réalisées par les sociétés civiles immobilières de construction-vente et qui leur appartiennent, sont soumises à l'impôt sur le revenu foncier et sur le patrimoine foncier des propriétés bâties.

En effet, il résulte des dispositions des articles 149 et 157 du Code général des Impôts qu'un impôt annuel est établi sur le revenu foncier et sur le patrimoine foncier des propriétés bâties, telles que maisons, fabriques, manufactures, usines et en général, tous les immeubles construits en maçonnerie, fer ou bois, fixés au sol à perpétuelle demeure, à l'exception de ceux qui sont expressément exonérés.

Les constructions destinées à la vente sont donc imposables au nom de la société jusqu'à la cession.

1.4- Droits d'enregistrement

La constitution de la société est soumise aux droits d'apport selon le régime de droit commun prévu par l'article 754 du Code général des Impôts.

Par ailleurs, aux termes des dispositions de l'article 206 dudit Code, les sociétés civiles sont tenues de faire enregistrer au service de l'Enregistrement du lieu de leur principal établissement, dans les deux mois de leur constitution définitive, une déclaration constatant :

- l'objet, le siège et la durée de la société ;
- la date de l'acte constitutif et celle de l'enregistrement de cet acte dont un exemplaire sur papier non timbré dûment certifié est joint à la déclaration ;
- les noms, prénoms, domiciles des directeurs et gérants ;
- la nature et la valeur des biens mobiliers ou immobiliers constituant les apports ;
- les droits attribués aux associés dans le partage des bénéfices et de l'actif social, que ces droits soient ou non constatés par des titres délivrés aux ayants-droit.

En cas de modification dans la constitution de l'actif social, de changement de siège, de remplacement du directeur ou du gérant, d'émission de titres nouveaux ou de remplacement d'un ou plusieurs associés dans ce type de sociétés civiles, ces sociétés concernées doivent en faire la déclaration dans le délai d'un mois au service qui a reçu la première déclaration et déposer en même temps un exemplaire de l'acte modificatif.



L'article 206 susmentionné s'applique également aux sociétés dont le siège se trouve hors du territoire ivoirien dès lors qu'elles exercent en Côte d'Ivoire, une activité qui les y rendraient imposables si elles avaient leur siège sur le territoire national.

1.5- Taxe sur la valeur ajoutée et taxe sur les opérations bancaires

Lorsqu'elles ne remplissent pas les conditions pour bénéficier du régime de faveur, les sociétés de construction-vente sont soumises à la TVA sur toutes leurs acquisitions de biens et services et à la taxe sur les opérations bancaires (TOB) dans le cadre du financement de leurs activités. Les prêts accordés aux acquéreurs sont également imposables à la TOB dans les conditions de droit commun.

2- Sociétés civiles immobilières de copropriété

Ces sociétés ont pour objet la construction d'immeubles en vue d'attribuer à leurs membres, en jouissance ou en pleine propriété, les immeubles auxquels leur participation dans le capital leur donne droit.

Ces sociétés sont généralement constituées par les syndicats, les associations, les mutuelles de développement, les groupements à vocation coopérative.

Les sociétés civiles immobilières de copropriété qui, concurremment à leur objet, exercent une activité commerciale ou accomplissent même occasionnellement, des opérations commerciales, sont exclues du champ d'application du régime de la copropriété.

2.1- Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Les sociétés civiles immobilières de copropriété qui ne sont pas constituées sous la forme de société de capitaux, ne sont pas soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dans la mesure où elles ne se livrent pas à des opérations présentant un caractère industriel et commercial.

Pour l'imposition des plus-values de partage, l'article 30 du Code général des Impôts dispose que sont exonérées sous certaines conditions, de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, les plus-values résultant de l'attribution exclusive aux associés, par voie de partage en nature à titre pur et simple, de la fraction des immeubles construits par ces sociétés et pour laquelle ils ont vocation.

L'exonération est soumise aux conditions suivantes :

- enregistrement avant un délai de sept (7) ans, à compter de la date de constitution de la société, du procès-verbal de l'assemblée générale approuvant le projet de partage ;



- enregistrement de l'acte de partage, au plus tard un (1) an après l'enregistrement du procès-verbal de la délibération de l'assemblée générale approuvant ledit partage.

2.2- Contribution des patentes

Les sociétés civiles immobilières de copropriété ne sont pas soumises à la contribution des patentes pour les activités conformes à leur objet social.

2.3- Impôt sur le revenu foncier et impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties et impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties

Chaque associé est assujéti à l'impôt sur le revenu foncier et à l'impôt sur le patrimoine foncier sur l'immeuble ou la fraction d'immeuble qui lui a été attribué. Pour les immeubles n'ayant pas fait l'objet de partage, l'imposition est établie au nom de chaque associé au prorata de ses apports dans la société.

Cette règle s'applique également à l'imposition des terrains nus à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties. Le taux de l'impôt applicable est celui des personnes physiques, soit 12 % (9 % au titre de l'impôt sur le patrimoine foncier et 3 % pour l'impôt sur le revenu foncier).

En revanche, en application des dispositions de l'article 158 du Code général des Impôts, le taux applicable en matière d'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties est de 3 % en ce qui concerne les immeubles bâtis non productifs de revenus.

2.4- Droits d'enregistrement

Conformément aux dispositions de l'article 703 du Code général des Impôts, les actes ayant pour objet la constitution des sociétés civiles immobilières de copropriété, tendant à régler le statut de la copropriété des immeubles divisés par appartement et qui ne portent aucune transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes, sont enregistrés au droit fixe de 25 000 francs.

Aux termes des dispositions de la loi n° 83-1421 du 30 décembre 1983 portant loi de Finances pour la gestion 1984, cette mesure est étendue sous les mêmes conditions à la copropriété des immeubles constitués de maisons individuelles contiguës ou séparées.

Sont également enregistrés au droit fixe de 25 000 francs, les actes par lesquels les sociétés civiles immobilières de copropriété font à leurs membres, par voie de partage en nature à titre pur et simple, attribution exclusive en propriété de la fraction des immeubles qu'elles ont construits et pour laquelle ils ont vocation, à condition que l'attribution intervienne dans les sept (7) années de la constitution desdites sociétés.



2.5- Impôt sur le revenu des valeurs mobilières

Aux termes des dispositions de l'article 227 du Code général des Impôts, les plus-values résultant de l'attribution exclusive en propriété aux membres des fractions des immeubles construits par les sociétés civiles immobilières de copropriété et pour laquelle ils ont vocation, sont exonérées de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières si les conditions ci-après sont réunies :

- enregistrement avant un délai de sept (7) ans, à compter de la date de constitution de la société, du procès-verbal de l'assemblée générale approuvant le projet de partage ;
- enregistrement de l'acte de partage, au plus tard un (1) an après l'enregistrement du procès-verbal de la délibération de l'assemblée générale approuvant le projet de partage.

2.6- Taxe sur la valeur ajoutée et taxe sur les opérations bancaires

Les achats de matériaux, de fournitures ainsi que les travaux effectués dans le cadre de la construction des immeubles et facturés à la société sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée.

Les sociétés civiles immobilières de copropriété sont soumises dans les conditions de droit commun à la taxe sur les opérations bancaires au titre des emprunts auxquels elles ont recours pour la construction des immeubles.

3- Sociétés civiles immobilières de gestion

Les sociétés civiles immobilières de gestion (agences immobilières) ont pour objet, la gestion des immeubles qui leur sont confiés par des propriétaires indépendants. Cette gestion consiste soit à louer ou à vendre les immeubles qui leur sont confiés, soit à entretenir ces immeubles.

De telles sociétés, qui exercent une activité de prestation de services, sont imposables à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC).

La société est soumise à la taxe sur la valeur ajoutée. Elle est également imposable à la contribution des patentes.

En plus des obligations fiscales visées ci-dessus, l'article 168 du Code général des Impôts, fait obligation aux agences immobilières d'effectuer à titre d'acompte de l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties, une retenue à la source au taux de 12 % du montant brut des loyers qu'elles encaissent pour le compte de leurs clients personnes physiques. Ce taux est porté à 15 % en ce qui concerne les immeubles loués et appartenant à des entreprises ou à des personnes morales.



4- Sociétés civiles immobilières de location

Le régime fiscal applicable aux sociétés civiles immobilières qui construisent ou achètent des immeubles qu'elles destinent à la location dépend de la nature de la location.

4.1- Locations nues

La location d'immeubles nus revêt un caractère civil. Dans ce cas, la société est soumise au régime de la transparence fiscale, c'est-à-dire qu'elle est réputée, pour l'application des impôts directs et des droits d'enregistrement, ne pas avoir de personnalité distincte de celles des associés. Il en résulte les conséquences fiscales suivantes :

- la société est imposable à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties.

Elle est exonérée de la contribution des patentes. Lorsque l'activité de location est exercée dans le cadre d'une société de capitaux, la contribution des patentes est due ;

- les associés personnes physiques sont soumis à l'impôt général sur le revenu à raison de la part de loyers qui leur revient en fonction des droits de chacun dans la société ;
- les associés personnes morales sont soumises à l'impôt sur les BIC au titre des revenus locatifs encaissés ;
- la location d'immeubles nus n'est pas passible de la TVA.

Toutefois, lorsqu'il s'agit d'immeubles nus à usage industriel ou commercial servant de lieu d'exercice d'une activité professionnelle, la société qui met les locaux en location peut opter pour l'imposition des loyers à la TVA.

4.2- Locations en meublé

4.2.1- Locations en meublé de longue durée

La location d'immeubles équipés ou meublés à titre habituel a un caractère commercial. Lorsque cette activité est exercée par une société civile, celle-ci est passible de l'impôt sur les BIC conformément aux dispositions de l'article 3-10° du Code général des Impôts.

La société est imposable à l'impôt sur le revenu foncier, à l'impôt sur le patrimoine foncier et à la contribution des patentes.

Les associés sont imposables à raison des distributions éventuelles de dividendes.



4.2.2- Locations en meublé de courte durée

Certaines personnes physiques ou morales aménagent des locaux entièrement équipés qu'elles mettent en location pour une courte durée n'excédant pas six mois (24 heures, une semaine, un mois, un trimestre, un semestre)

D'autres personnes effectuent également de la sous-location quand bien même les contrats de bail interdisent cette sous-location.

La location d'immeubles équipés ou meublés à titre habituel ayant un caractère commercial, ces personnes sont à rechercher au paiement de l'impôt sur bénéfices.

A cet effet, lorsque l'activité de location est exercée dans les formes susmentionnées, l'exploitant est tenu d'acquitter l'impôt sur le revenu foncier (9% ou 11 % selon que le propriétaire est une personne physique ou morale) et l'impôt sur le patrimoine foncier (3% ou 4 % selon le cas).

Le bailleur est également soumis à la contribution des patentes, en sus de la taxe sur les locaux loués en garnis due à la commune du lieu de situation du bien immobilier, objet de contrat verbal ou écrit de location de courte durée.

Toutes difficultés d'application de la présente note me seront signalées sans délai.

