

SOCIETE CIVILE IMMOBILIERE

SCI qui ne dépasse pas les seuils visés à l'article R. 612-1 du code de commerce ou qui ne nomme pas volontairement un commissaire aux comptes - Possibilité de ne pas amortir les immeubles dans les comptes annuels de la SCI (oui)

(EC 2017-11)

Une société civile de placement immobilier (SCPI) envisage de prendre le contrôle d'une société civile immobilière (SCI) qui répond aux critères définis par le code monétaire et financier pour qu'un tel investissement soit possible.

La SCI ne dépasse pas les seuils visés à l'article R. 621-1 du code de commerce et n'a pas nommé de commissaire aux comptes.

Question :

La SCI peut-elle appliquer les règles comptables spécifiques des SCPI, c'est-à-dire comptabiliser les immeubles qu'elle détient à leur coût historique, ceux-ci ne faisant pas l'objet, postérieurement à leur date d'entrée, d'amortissement ?

*

Rappel des textes applicables

Code de commerce

Article L. 612-1 : « Les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique dont le nombre de salariés, le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou les ressources et le total du bilan dépassent, pour deux de ces critères, des seuils fixés par décret en Conseil d'Etat, doivent établir chaque année un bilan, un compte de résultat et une annexe. Les modalités d'établissement de ces documents sont précisées par décret.

Ces personnes morales sont tenues de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant.

[...] ».

Article R. 612-1 : « Les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique, mentionnées à l'article L. 612-1, sont tenues d'établir des comptes annuels et de désigner au moins un commissaire aux comptes et un suppléant lorsqu'elles dépassent, à la fin de l'année civile ou à la clôture de l'exercice, les chiffres ci-dessous fixés pour deux des trois critères suivants :

1° Cinquante pour le nombre de salariés ; les salariés pris en compte sont ceux qui sont liés à la personne morale par un contrat de travail à durée indéterminée ; le nombre de salariés est égal à la moyenne arithmétique des effectifs à la fin de chaque trimestre de l'année civile ou de l'exercice comptable lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile ;

2° 3 100 000 euros pour le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou des ressources ; le montant hors taxes du chiffre d'affaires est égal au montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante ; le montant des ressources est égal au montant des cotisations, subventions et produits de toute nature liés à l'activité courante ; [...]

3° 1 550 000 euros pour le total du bilan ; celui-ci est égal à la somme des montants nets des éléments d'actif.

Les personnes morales mentionnées au premier alinéa ne sont plus tenues à l'obligation d'établir des comptes annuels lorsqu'elles ne dépassent pas les chiffres fixés pour deux des trois critères définis ci-dessus pendant deux exercices successifs. Il est mis fin dans les mêmes conditions au mandat du commissaire aux comptes par l'organe délibérant appelé à statuer sur les comptes annuels. [...] ».

Art. R. 612-2 : « Les comptes annuels comprennent un bilan, un compte de résultat et une annexe. Ils sont établis selon les principes et méthodes comptables définis aux articles L. 123-12 et suivants et aux articles R. 123-172 à R. 123-208 pris pour leur application, sous réserve des adaptations que rend nécessaires la forme juridique ou la nature de l'activité de ces personnes morales. Les plans comptables applicables à ces personnes morales sont fixés par règlement de l'Autorité des normes comptables. Si des particularités d'activité, de structure ou d'opérations le justifient, des adaptations peuvent être apportées, dans les mêmes formes, aux dispositions de ces plans comptables. [...] ».

Code général des impôts

Article 238 bis K : « I. Lorsque des droits dans une société ou un groupement mentionnés aux articles 8,8 quinquies, 239 quater, 239 quater B, 239 quater C ou 239 quater D sont inscrits à l'actif d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui détient ces droits.

Si les droits en cause sont détenus par une société exerçant une activité agricole créée avant le 1^{er} janvier 1997 ou un groupement d'exploitation en commun mentionné à l'article 71 qui relèvent de l'impôt sur le revenu selon le régime prévu à l'article 64 bis ou, sur option, selon le régime du bénéfice réel simplifié d'imposition, les modalités d'imposition des parts de résultat correspondantes suivent les règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés. Il en va de même lorsque cette société ou ce groupement a pour activité la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier. Toutefois, si le contribuable apporte la preuve qu'une fraction des droits dans cette dernière société ou ce dernier groupement est elle-même détenue directement ou indirectement par des personnes physiques ou entreprises, qui entrent dans le champ d'application du II, cette règle ne s'applique pas à la part de bénéfice correspondante.

Un décret fixe les conditions d'application du deuxième alinéa, notamment en ce qui concerne les obligations déclaratives (1).

II. Dans tous les autres cas, la part de bénéfice ainsi que les profits résultant de la cession des droits sociaux sont déterminés et imposés en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société ou du groupement.

NOTA :

(1) : Voir l'article 46 terdecies E de l'annexe III ».

Article 39 B : « A la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation. A défaut de se conformer à cette obligation, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été ainsi différée ».

Règlement n° 2016-03 de l'Autorité des normes comptables du 15 avril 2016 relatif aux règles comptables applicables aux sociétés civiles de placement immobilier

Chapitre 3 - Règles de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs

Section 1 : Placements immobiliers

Sous-Section 3 : Terrains et constructions locatives

« Article 131-33

Postérieurement à leur date d'entrée dans le patrimoine, les immeubles et les terrains ne font l'objet ni d'amortissement ni de dépréciation

Cependant, dans le cas exceptionnel, de destruction physique significative de l'immeuble, alors, une dépréciation avec pour contrepartie un compte de réserve 1059 intitulé « Ecart sur dépréciation des immeubles locatifs » doit être comptabilisée ».

Sous-Section 4 : Immobilisations financières contrôlées

« Article 131-40

Les titres et parts d'entités dont la SCPI détient le contrôle sont soit :

- o des parts de sociétés de personne remplissant les critères définis à l'alinéa I de l'article R. 214-156 du code monétaire et financier ;
- o des parts ou actions des SCPI ou SCI et OPCV définis au 3° du I de l'article L. 214-115 du code monétaire et financier et ;
 - o qui remplissent les critères mentionnés à l'alinéa I de l'article R. 214-156 du code monétaire et financier et ;
 - o les autres actifs ou instruments financiers comptabilisés à l'actif des SCPI ou SCI et OPCV sous-jacents ne représentent qu'au maximum 10% de leur actif ».

« Article 131-42

A toute autre date, les actions et parts d'entités dont la SCPI détient le contrôle sont évaluées selon les dispositions comptables applicables aux terrains et constructions locatives détenus par la SCPI conformément à l'article 131-33 du présent règlement ».

Chapitre 4 - Règles de comptabilisation et d'évaluation des produits, charges et du résultat des SCPI

Section 1 : Résultat de l'activité immobilière

Sous-Section 1 : Produits de l'activité immobilière

« Article 141-14

Les produits de l'activité immobilière incluent également les produits des participations contrôlées par la SCPI et comptabilisées en placements immobiliers ».

Chapitre 5 - Documents de synthèse

Section 6 : Modèle d'annexe des comptes annuels

Sous-section 1 : Principes généraux

« Article 150-67 Immobilisations financières contrôlées

- o Pour chaque participation détenue par la SCPI classée en immobilisations financières contrôlées, mentionner
 - o les modalités d'évaluation des immobilisations financières contrôlées ;
 - o l'affectation du prix d'acquisition de la participation aux actifs et passifs de cette dernière, ainsi qu'une valeur estimée à la date de clôture en expliquant les écarts entre ces deux valeurs.

Cette affectation peut être présentée de la manière suivante :

Immobilisations financières contrôlées	Valeur comptable	Valeur estimée
Immeubles		
Dettes		
Autres actifs et passifs (*)		
Ecart d'acquisition		
Total	(= prix d'acquisition)	

(*) Le montant des autres actifs et passifs doit être détaillé dans la colonne valeur estimée

- o les principes comptables appliqués dans la participation contrôlée sur les placements immobiliers et les moyens de financement ».

Note de présentation du règlement n° 2016-03 de l'Autorité des normes comptables du 15 avril 2016 relatif aux règles comptables applicables aux sociétés civiles de placement immobilier

« 2. La comptabilisation et l'évaluation des placements immobiliers

[...]

b. Terrains et constructions locatives

[...]

o Evaluation ultérieure des placements immobiliers

Les placements immobiliers ne font pas l'objet d'un amortissement postérieurement à leur date d'entrée dans le patrimoine de la SCPI. En effet, l'objectif des SCPI est de permettre à l'épargnant d'obtenir une information la plus proche possible de celle dont il disposerait s'il investissait directement dans un immeuble locatif. Par ailleurs, il convient également de ne pas créer de retraitements entre le résultat distribuable et le résultat fiscal, ce dernier ne prenant pas en compte les amortissements.

Il est également rappelé que les éléments principaux des immobilisations corporelles ne font pas l'objet dans la SCPI d'une comptabilisation séparée contrairement à l'article 214-9 du règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général.

Comme précisé à l'article 121-50 du présent règlement, les placements immobiliers sont évalués à leur valeur estimée dans la colonne « Valeur estimée » de l'Etat du patrimoine. La valeur vénale de ces placements immobiliers résulte d'une expertise réalisée par un expert immobilier. La valeur actuelle est déterminée hors droits d'acquisition.

[...]

c. Titres de participation contrôlés

Les titres de participations contrôlés par les SCPI permettent l'acquisition de manière indirecte d'immeubles, mais il ne s'agit que d'un mode de financement. En effet, l'objet de ces acquisitions est de détenir un immeuble en vue de sa location, ce qui est possible lorsque la SCPI détient le contrôle de la participation, tout en conservant une parfaite transparence sur l'actif immobilier sous-jacent.

Afin d'éviter une distorsion de traitement dans la comptabilisation des placements immobiliers selon qu'ils sont réalisés en direct ou par le biais de participations immobilières, les titres de participation contrôlés sont évalués selon les dispositions comptables applicables aux terrains et constructions locatives et telles que mentionnées aux articles 131-41 et 131-42 du présent règlement.

Les cessions des titres de participations contrôlés sont également comptabilisées comme les cessions des autres placements immobiliers : en gains ou pertes en capital.

Concernant l'information en annexe des titres contrôlés, la SCPI doit mentionner la forme juridique de la participation, les principes comptables appliqués s'ils sont différents de ceux définis dans la SCPI. Par exemple, si la SCPI détient le contrôle d'une SCI qui amortit son immeuble, elle mentionne le plan d'amortissement appliqué ».

Réponse de la Commission des études comptables

Les sociétés civiles immobilières (SCI), personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique, doivent, dès lors qu'elles dépassent, à la fin de l'année civile ou à la clôture de l'exercice, deux des trois critères visés à l'article R. 612-1 du code de commerce, établir des comptes annuels selon le Plan comptable général et désigner un commissaire aux comptes titulaire et un commissaire aux comptes suppléant.

Les SCI qui dépassent deux des trois critères visés à l'article R. 612-1 du code de commerce doivent procéder à l'amortissement de leurs actifs, selon un plan d'amortissement établi en fonction de la durée d'utilisation des actifs concernés, conformément aux dispositions du Plan comptable général.

En revanche, les SCI qui ne dépassent pas les seuils visés à l'article R. 612-1 du code de commerce ou qui ne nomment pas volontairement un commissaire aux comptes ne sont pas astreintes à l'établissement de comptes annuels conformément aux dispositions du Plan comptable général.

La Commission rappelle que les SCI peuvent être soumises à l'impôt sur les sociétés, sur option des associés. Dans ce cas, elles sont tenues à la comptabilisation obligatoire d'un amortissement minimum au moins égal à l'amortissement linéaire (CGI, art. 39 B).

Pour les SCI qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés et qui relèvent donc du régime fiscal des sociétés de personnes, les résultats sont imposés au niveau de leurs associés et déterminés, pour les associés personnes physiques, selon les règles des revenus fonciers et pour les associés soumis à l'impôt sur les sociétés, selon les règles propres à l'impôt sur les sociétés. Dans ce dernier cas, le résultat est calculé après la charge d'amortissements, laquelle doit être effectivement constatée dans les comptes annuels de la SCI.

S'agissant des sociétés civiles de placement immobilier (SCPI), un règlement comptable spécifique leur est applicable.

Le règlement comptable prévoit que les immeubles et les terrains que détiennent les SCPI ne font l'objet ni d'amortissement ni de dépréciation.

Concernant les actions et parts d'entités dont la SCPI détient le contrôle, par exemple des SCI, le règlement comptable prévoit qu'elles sont évaluées selon les dispositions applicables aux terrains et constructions locatives détenus par la SCPI.

Pour ce qui est de la comptabilisation des produits de ces participations contrôlées dans le résultat de l'activité immobilière de la SCPI, le règlement comptable ne prévoit aucun retraitement préalable des principes comptables appliqués. L'article 150-67 du règlement indique que l'annexe de la SCPI doit mentionner les principes comptables appliqués dans la participation contrôlée sur les placements immobiliers et les moyens de financement. La note de présentation du règlement précise, quant à elle, que si la SCPI détient le contrôle d'une SCI qui amortit son immeuble, elle mentionne le plan d'amortissement appliqué.

A la lecture de ces dispositions, il ressort l'existence d'une autonomie des principes comptables applicables à la SCI par rapport à ceux applicables à la SCPI qui la détient.

En conclusion, la Commission considère que les SCI qui ne dépassent pas les seuils visés à l'article R. 612-1 du code de commerce ou qui ne nomment pas volontairement un commissaire aux comptes ont le choix d'amortir ou de ne pas amortir les immeubles qu'elles détiennent, qu'elles soient ou non contrôlées par une SCPI. Ce choix pourra résulter de considérations fiscales.