

Faculté

ANNÉE D'ÉTUDES CRFPA

de droit, de sciences politiques et de gestion

MATIÈRE Droit fiscal

Université de Strasbourg

SESSION DE

Septembre 2021

NOTE

14

/20

I) Les époux Urtas ont constitué une SARL pour y développer une activité de location meublée. Les époux souhaitent connaître les modalités d'imposition de leur activité (A), et s'il existe des alternatives (B).

A. En cas d'une SARL soumise à l'IS.

En principe, l'article 206 I du Code général des impôts (CGI) dispose que les SARL sont soumises à l'IS de plein droit, sauf option pour le régime de la transparence. De plus, l'article 203 du CGI prévoit que les bénéfices passés de l'IS sont déterminés par les règles applicables aux bénéfices industriels et commerciaux (BIC), sauf règles spécifiques à l'IS.

En l'espèce, la SARL est soumise de plein droit à l'IS et n'a pas opté pour le régime de l'article 8 du CGI.

Par conséquent, son résultat est déterminé et imposé selon les règles BIC sauf application de règles spécifiques à l'IS.

Or là, quel est le traitement fiscal des loyers ?

Selon l'article 39, 2 bis du CGI, les produits nets des activités de

prestations de services sont rattachées à l'exercice au fur et à mesure de leur exécution.

En l'espèce, les produits perçus seront imposables au fur et à mesure de leur échéance successive.

De plus, quel est le traitement fiscal des intérêts d'emprunt?

Selon l'article 39, 1 du CGI, une charge n'est déductible que si elle traduit une variation d'actif net, est compréhensible, prise dans l'intérêt de l'entreprise et que sa déduction ne soit pas interdite par un texte.

En l'espèce, l'ensemble des conditions sont réunies, de sorte que les intérêts sont déductibles.

As-tu, quels sont les modalités d'imposition d'une société soumise à l'IS?

Selon l'article 213 du CGI, le bénéfice net est imposable au taux de 25% de plus les excises au vu de compter du 1er janvier 2022, sauf application du taux réduit de 15% sur les premiers 42,500€ de bénéfices des petites et moyennes entreprises (PME). Sont des PME au sens de ce texte les sociétés dont le chiffre d'affaires HT est inférieur à 10000000€ HT, dont le capital est entièrement libéré et détenu à 75% au moins par des personnes physiques. En cas de résultat déficitaire, l'article 208 du CGI prévoit que les déficits sont reportables en avant sans limitation de durée, mais dans la limite de 1.000.000€ et à hauteur de 50% du solde excédant le montant.

En l'espèce, si les loyers excèdent le montant des intérêts, ce qui semble être le cas au regard de leur montant (3000€ par mois), alors il faut vérifier si la société bénéficie du taux réduit de 15%.

La société est détenue à 100% par des personnes physiques, il est précisé que le capital est entièrement libéré, et le chiffre d'affaires est inférieur à 10.000.000 € HT. Après imputation de déficits, les loyers seront soumis au taux réduit de 15%, la SARL répondant à la définition de PME au sens de l'article 209 du CA.

B. En cas d'option pour la transparence.

Une option pour le régime de l'article 8 est-elle envisageable ?

Selon l'article 239 bis AA du CGI, une option pour une SARL de famille, qui relève de l'impôt sur le revenu (IR), est possible sous le respect de plusieurs conditions cumulatives : la société doit exercer une activité commerciale, doit être formée notamment entre conjoints, et l'option doit être exercée à l'unanimité. De plus, l'activité de location meublée est une activité commerciale selon l'article 35,5 bis du CGI.

En l'espèce, la société est une SARL, formée entre conjoints, qui exerce une activité de location meublée et donc une activité commerciale.

Par conséquent, une option pour le régime de la transparence est possible avec l'accord des deux époux.

Enfin, il faut encore préciser que l'option de l'article 239 bis AB du CGI relative aux SARL de début d'activité ne doit pas être privilégiée, puisqu'elle est limitée à 5 exercices alors que l'option pour la SARL de famille est illimitée.

Ainsi, quelles sont les modalités d'imposition des revenus tirés d'une location meublée exercée par une SARL de famille.

Selon l'article 238 bis K, II du CGI, le résultat fiscal d'une société transparente est déterminé et imposé en tenant compte de l'activité de la société dès lorsque les associés n'ont pas inscrits les titres de la société à l'actif d'une entreprise individuelle ou d'une personne morale soumise à l'IS.

En l'espèce, la SARL exerce une activité commerciale, et les associés sont des personnes physiques.

Par conséquent, le résultat de la société sera déterminé et imposé selon les règles applicables aux BIC.

Par ailleurs, selon les règles applicables aux sociétés qui relèvent du régime de l'article 8 du CGI, chaque associé est imposé sur sa quote-part de bénéfices à hauteur de sa participation dans le capital de la société, sauf clause contraire. De plus, selon l'article 155, IV du CGI, l'exercice à titre professionnel d'une activité de location meublée implique des recettes annuelles nettes de cette activité supérieures à 23.000€, et que ces recettes excèdent les revenus professionnels du foyer fiscal.

En l'espèce, chaque bien est loué 1000€ par mois. Les recettes annuelles sont donc égales à $1000€ (\text{loyer}) \times 3 (\text{nombre d'immobles}) \times 12 (\text{nombre de mois}) = 36.000€$. Les recettes annuelles excèdent donc 23.000€. Néanmoins, les revenus de la location meublée sont largement inférieurs aux revenus tirés des activités professionnelles du foyer fiscal.

Par conséquent, les contribuables n'ont pas la qualité de loueur en meublé professionnel et seront imposés dans la catégorie des BIC PA

non professionnels. L'étude des déficits des locataires en métiers non professionnels n'est pas opportune en raison de l'importance des produits en caisses -

En conclusion générale, le couple a le choix, compte tenu du montant des loyers, entre une imposition à l'IS aux taux réduit de 15%, ou à une imposition au barème progressif de l'IR dans la catégorie de BIC non professionnels en optant pour le régime de l'article 8 du CGI.

Il faut donc étudier l'opportunité d'opter pour le régime de la transparence.

En d'application de l'IS, le taux réduit de 15% est faible, mais le couple sera soumis à une double imposition écumique basée la distribution des bénéfices, imposés au PFC aux taux de 30% (12,5 d'IR + 17,2% de prélèvement sociaux) ou en option au barème progressif de l'IR après l'application d'un abattement de 40% (art. 158 et 200A du CGI).

En cas d'option pour le régime de l'article 8 du CGI, les bénéfices seront déterminés au niveau de la société mais directement taxés entre les mains des associés, indépendamment de toute distribution. En revanche, la distribution de dividendes effective sera neutre au plan fiscal.

En l'espèce, il est indiqué que les revenus tirés de la location meublée sont largement inférieurs aux revenus des activités professionnelles des époux. Or, les revenus tirés de la location meublée étant de 36.000€, il peut être supposé que le taux d'imposition marginal des époux peut être élevé, voire excéder 41%.

Sous cette réserve, il peut être conseillé aux époux de ne pas opter pour le régime de la transparence fiscale afin de bénéficier

du taux réduit de l'IS, malgré la double imposition économique lors de la distribution des dividendes.

C. La situation de couple au regard de l'IFI

Les époux se demandent si l'acquisition des immeubles aura incidence en matière de fiscalité du patrimoine des particuliers.

Dès lors, il faut envisager le champ d'application de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI).

Selon l'article 364 du CGI, l'IFI est assis sur les biens et droits immobiliers dont la valeur nette taxable excède 1.300.000 € au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, détenus directement ou indirectement par un contribuable et les membres de son foyer fiscal. S'agissant du champ d'application personnel, les couples mariés font l'objet d'une imposition commune à l'IFI (364, 2° du CGI). S'agissant du champ d'application territorial, les biens et droits détenus en France et à l'étranger entrent dans l'assiette de l'IFI des domiciliés fiscaux français au sens de l'article 611 du CGI.

En l'espèce, le couple est marié et est domicilié fiscalement en France.

Par conséquent, le couple fait l'objet d'une imposition commune à l'IFI et l'ensemble de ses biens et droits immobiliers doivent être pris en compte dans l'assiette de l'IFI (sauf exonération ou exclusion).

Il faut donc déterminer le champ d'application matériel de l'IFI.

1) S'agissant de la résidence principale.

Selon l'article 965, I^{er} du CGI, l'assiette de l'IFI est constituée par la valeur nette au 1^{er} janvier de l'année d'imposition de l'ensemble des biens immobiliers détenus par le foyer fiscal. S'agissant spécifiquement de la résidence principale, l'article 973 du CGI prévoit qu'un abattement de 30% est effectué sur la valeur réelle de l'immeuble, sauf lorsqu'elle est détenue par l'intermédiaire d'une SCI (cons. const. 17 janvier 2020).

En l'espèce, le couple détient une résidence principale dont la valeur nette est évaluée à 1.000.000 €. La résidence n'est pas détenue par l'intermédiaire d'une SCI. Le bien est détenu au 1^{er} janvier.

Par conséquent, la valeur nette taxable de l'immeuble à retenir pour l'assiette de l'IFI est égale à $1.000.000 - (1.000.000 \times 30\%) = 700.000 \text{ €}$.

2. S'agissant des parts de la SARL

Selon l'article 965, I^{er} du CGI, l'assiette de l'IFI est également constituée des parts de sociétés à hauteur de la fraction de leur valeur représentative de biens ou droits immobiliers. À cet égard, il doit être appliqué à la valeur vénale corrigée de la société, un coefficient immobilier égal au rapport entre la valeur vénale des droits et immeubles taxable et la valeur vénale de la totalité des actifs. De plus, l'article 965 exclut de l'assiette de l'IFI les biens détenus par une société et affectés à l'exercice de son activité opérationnelle. L'article 966 du CGI ajoute que l'activité de gestion de patrimoine immobilier n'est pas une activité opérationnelle au sens de l'article 965 du CGI. Enfin, s'agissant des dettes de la société, l'article 973, IV ajoute que pour la valorisation des parts, les dettes

Contradictions ne sont pas prises en compte lorsqu'elles ne sont pas affectées à un actif imposable.

En l'espèce, la société a acquis 3 immeubles d'une valeur vénale de 250.000 € chacun. L'actif n'étant pas composé d'autres biens, le coefficient immobilier de la société est de 1. De plus, une dette de 150.000 € a été contractée pour l'acquisition des immeubles. Il s'agit d'un emprunt bancaire affecté à des actifs imposables. Ainsi, la dette doit être prise en compte dans le calcul de la valeur vénale de titres. Enfin, il faut préciser que les biens sont affectés à une activité de location meublée, de sorte que les biens ne sont pas exclus de l'assiette de l'IFI.

En conséquence :

$$\ast \text{coefficient immobilier de la société} = 1$$

$$\begin{aligned} \ast \text{valeur vénale corrigée de titres} &= \text{actif} - \text{passif} \\ &= 750.000 - 150.000 \\ &= 600.000. \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \ast \text{valeur immobilière taxable des parts} &= 1 \times 600.000 \\ &= 600.000. \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \ast \text{fraction de valeur immobilière taxable autre les mains du} \\ \text{fiscal} &= (50\% + 50\%) \times 600.000 \\ &= 600.000. \end{aligned}$$

Par conséquent, 600.000 € doivent être relevés dans l'assiette brute de l'IFI. Aucun passif déductible étant mentionné, l'assiette brute de l'IFI est égale à l'assiette nette de l'IFI. L'assiette nette de l'IFI étant égale à 1,300.000 au 1^{er} janvier de

l'année d'imposition (700.000€ + 600.000), le couple ne deviendra pas redevable de l'IFI.

II. La société + parents créent un groupe d'intégration fiscale.

Quelles sont les conditions de l'intégration fiscale?

La société mère européenne étant située en France, il s'agit d'une intégration fiscale verticale.

L'article 223A du CGI subordonne l'application du régime aux conditions cumulatives suivantes :

- toutes les sociétés doivent être soumise à l'IS en France, de plein droit ou par option, aux taux de droit commun ou aux taux réduits;
- toutes les sociétés membres doivent exercer et clore leur exercice comptable à la même date, d'une durée de douze mois sauf exceptions;
- la société intégrante ne doit pas être détenue à 95% ou moins par une autre société soumise à l'IS en France. Ce seuil peut être atteint en cas de détention par une société non soumise à l'IS en France ou par une société elle-même non détenue à 95% ou moins par cette autre personne morale;
- la société intégrante doit détenir les filiales éligibles à 95% ou moins directement ou indirectement par des sociétés du groupe ou par des sociétés intermédiaires au sens de l'intégration légale (CISCE, 27 nov. 2008). À ce titre, seront prises en compte les participations de filiales détenues à 95% ou moins par la société intégrante, situées dans l'UE ou l'EEE, soumise à un impôt équivalent à l'IS et dont l'exercice coïncident avec les autres membres du groupe sauf

exceptions tenant à la loi étrangère;

- le régime est optionnel : la société mère doit opter, ce qui suppose l'accord des filiales éligibles et des sociétés sociétés intermédiaires;

- les participations s'entendent des participations à 35% au moins, en pleine propriété et en droits de vote et à dividendes. L'article 16 quater - 0 3 F de l'annexe III au CGI précise que pour le calcul des détentions de filiales, une participation au moins égale à 35% est assimilée à une participation à 100%. De plus, les taux de détention successifs au sein d'une même chaîne de participation doivent être multiples.

En l'espèce, il est supposé que toutes les sociétés éligibles exercent et clos leur exercice à la même date, et donneront le cas échéant leur accord, tout comme les sociétés intermédiaires. Il faut vérifier les conditions, par chaque société, de membre successive :

* Société F.

F est une SA soumise à l'IS en France, et n'est pas détenue à 35% au moins par une autre société soumise à l'IS en France.

Par conséquent, F est intégrable et aura la qualité de société tête de groupe.

* Société IT.

IT est une société italienne, soit située dans un état membre de l'UE - IT est détenue à 100% par la société tête de

groupe. Il est supposé que IT, en exerçant une activité commerciale, est soumise à un impôt équivalent à l'IS à l'étranger.

Par conséquent, IT ne peut pas être intégrée, mais a la qualité de société intermédiaire.

* Société F2.

F2 est détenue directement par la tête de groupe à 97% et est soumise à l'IS en France.

Par conséquent, F2 est intégrable et sera considérée comme étant détenue à 100% par le calcul de la détention des autres sociétés.

* Société F3

F3 est détenue indirectement à 95% ($100\% \times 95\%$) par F par l'intermédiaire de IT, qui est une société intermédiaire. F3 est soumise à l'IS en France.

Par conséquent, F3 est intégrable.

* F4

F4 est détenue à 35% par F. Néanmoins, une SNC relative au profit de l'IR, d'option par l'IS qui ne semble pas avoir été exercée.

Par conséquent, F4 n'est pas intégrable.

* Société B.

La société B est une société de capital, donc soumise à un impôt équivalent à l'IS en Belgique - Elle est dotée à 30% par F.

Par conséquent, B n'est pas intégrable mais à la qualité de société intermédiaire.

En conséquence de tout ce qui précède, le groupe d'intégration fiscale sera fermé de :

- Société F (tête de groupe)
- Société F₂
- Société F₃

De plus, la société F recherche à utiliser les déficits d'une société filiale étrangère.

F peut-elle utiliser ces déficits par une opération de fusion soumise au régime de faveur?

Selon l'article 210-0A du CGI, le régime spécial de fusion est applicable lorsque une société mère absorbe une société filiale lui transmettant l'ensemble de son patrimoine, moyennant l'attribution de titres à l'associé et le cas échéant une somme ne dépassant pas 10% de la valeur nominale des titres. Selon l'article 210-0C du CGI, le régime spécial ne s'applique qu'entre sociétés soumises à l'IS. Par ailleurs, depuis l'arrêt Enelak Service de la

CSUE (8 mars 2017), les fusions transnationales ne sont plus soumises à un agrément préalable mais l'article 2100A, IV impose seulement une déclaration spéciale.

En l'espèce, F détient 95% de B, qui est une société de capitaux soumise à l'IS. F est soumise à l'IS.

Par conséquent, sous réserve qu'une partie existentielle ne dépasse 10% de la valeur nominale des titres une fusion placée sous le régime de faveur est possible.

De plus, quelles sont les conséquences du régime spécial de fusion sur les déficits de la société absorbée?

Selon l'article 209, II du CGI, en cas de fusion placée sous le régime spécial, les déficits antérieurs de la société absorbée peuvent être transférés à la société absorbante sous réserve de l'obtention d'un agrément ministériel subordonné à la réunion des quatre conditions cumulatives suivantes:

- l'opération doit être motivée du point de vue économique et doit obéir à des motivations principales autres que fiscales;
- l'activité à l'origine des déficits ne doit pas avoir subi de changements significatifs de changement significatif pendant la période de constatation des déficits;
- l'activité à l'origine des déficits doit être poursuivie pendant un délai de 3 ans par l'absorbante;
- les déficits ne doivent pas provenir d'une activité de gestion de patrimoine mobilier ou immobilier.

Enfin, l'article 209, II, 1° prévoit également le transfert de plein droit de 200.000 euros de déficits, sans agrément, si l'activité à l'origine des déficits n'a pas subi de transformation pendant la période de constatation

et qu'il ne s'agit pas d'une activité de gestion de patrimoine.

En l'espèce, la fusion peut être placée sous le régime de fusions. En premier lieu, l'actif de l'origine des déficits est connu. Néanmoins, si la société F ne souhaite absorber la société B que pour ses déficits sans considération économique, alors l'agrément sera probablement refusé.

Dès lors, sous réserve que B n'exerce pas une activité de gestion de patrimoine mobilier ou immobilier et qu'elle n'a pas subi de changement significatif, F pourra au moins se voir transférer de plein droit 200 000 € de déficits lors de l'absorption de sa filiale.

Enfin, F2 souhaite faire l'acquisition après de sa société mère de biens à prix majorés.

Cette opération présente-t-elle un risque en matière fiscale ?

Selon l'article 57 du CGI, les bénéfices indirectement transférés à des sociétés contrôlées situées hors de France par la majoration de prix d'achat sont imposables aux résultats de la société contrôlante. Dès lors, en cas de transfert indirect de bénéfices à l'étranger, une société française peut faire l'objet d'un redressement fondé sur la détermination des prix de transfert. Il en est de même, selon l'article 57 du CGI, à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise possédant également d'autres entreprises situées hors de France.

En l'espèce, la société IT est détenue à 100% par F. F2 est détenue à 37% par F. Les deux sociétés sont donc contrôlées par

La même société F. de plus, IT est située à l'étranger, et F1 et F2 sont situées en France. F2 souhaiterait acheter des biens à IT pour une valeur supérieure à la valeur de marché. De lors, il y a lieu d'expliquer l'article 57 du CGI en raison d'un transfert de bénéfices à l'étranger. En effet, F2 dépensera d'importantes sommes en prime déductible en France, tandis que les produits de IT ne seront pas imposés en France puisqu'ils se compenseront avec ses déficits.

Par conséquent, F2 risque un redressement en matière de prix de transfert et le report de la déductibilité des sommes excédentaires, en raison d'un acte anormal de gestion à l'internationale (c'est des achats plus à des prix étrangers à l'intérêt de l'entreprise).