



La Lettre de Fiscablog de Juillet 2023

Sommaire

	Pages
Les essentiels du blog	2
 La jurisprudence commentée	
TVA	
Une Cour Administrative d'Appel ouvre plus largement la porte à l'autoliquidation de la taxe dans le secteur du bâtiment	3
Contrôle fiscal	
Délai de saisine de l'interlocuteur ?	
ni trop tôt, ni trop tard, répond le Conseil d'Etat	5
 Les questions des abonnés	
Le régime optionnel des SARL de famille, et les changements affectant la détention du capital social ou la nature de l'activité	16
Les subventions d'équipement et le régime optionnel d'étalement des impositions correspondantes, notamment en cas d'acquisition par crédit-bail	25

Les essentiels du blog

Facturation électronique : un décret du 16 mai 2023 précise comment sécuriser les factures électroniques. [Lire ici](#)

TVA : les nouveaux seuils du régime de la franchise en base et du régime simplifié sont publiés par l'administration au BOFiP. [Lire ici](#)

Evaluation des avantages en nature : actualisation des barèmes forfaitaires « nourriture » et « logement », et évolution des modalités d'évaluation pour la mise à disposition de véhicules électriques et bornes de recharge. [Lire ici](#)

CFE : les barèmes de la cotisation minimale pour 2024 sont publiés. [Lire ici](#)

Fraude aux finances publiques : le gouvernement présente le détail des mesures qui seront déployées au cours des 5 prochaines années. [Lire ici](#)

Impôt sur le revenu : les limites d'exonération des indemnités compensant les dépenses supplémentaires de restauration, de celles destinées à compenser les dépenses supplémentaires liées au déplacement ainsi que de la contribution patronale à l'achat de titres-restaurant, ont été mises à jour pour 2023. [Lire ici](#)

IS et taux réduit de 15 % : un rappel sur les modifications intervenues. [Lire ici](#)

IR et retenue à la source : les taux de prélèvement par défaut sont mis à jour. [Lire ici](#)

La jurisprudence commentée

TVA : Une Cour Administrative d'Appel ouvre plus largement la porte à l'autoliquidation de la taxe dans le secteur du bâtiment (arrêt de la CAA de Toulouse du 1^{er} décembre 2022, n° 20TL04836, Min. c/ Sté Propreté Sud).

Le résumé

La Cour administrative d'appel de Toulouse, devant la rédaction ambiguë du point 2. nonies de l'article 283 du CGI relatif à l'**autoliquidation** de la taxe dans le secteur du **bâtiment**, en livre une interprétation libérale : elle admet que des **prestations accessoires** aux opérations de **construction** exécutées en **sous-traitance** puissent **bénéficier de ce régime** y compris lorsqu'elles font l'objet d'un **contrat de sous-traitance séparé**, et **infirme** la **doctrine** administrative selon laquelle ces opérations doivent être **incluses** dans un **contrat** unique et **global** de sous-traitance.

Les faits

La société Propreté Sud réalisait **uniquement** des prestations de **nettoyage** de fin de chantier dans le cadre de contrats de **sous-traitance** conclus avec des sociétés de construction.

Elle estimait que ces prestations, effectuées **dans le prolongement** de travaux de **construction** de biens immobiliers par une entreprise sous-traitante et pour le compte de preneurs assujettis, entraient dans le champ d'application du 2 nonies de [l'article 283 du Code général des Impôts](#) (CGI).

Dès lors, la société **ne facturait pas la TVA à ses donneurs d'ordre**, la taxe devant être acquittée par le preneur dans le cadre de l'**autoliquidation**.

L'administration ne l'a pas entendu de cette oreille et a procédé à des **rappels de TVA** correspondant à ces factures, conformément à sa **doctrine** exprimée au BOFiP sous la référence [BOI-TVA-DECLA-10-10-20](#), qui mentionne au § 534 que « *Les opérations de **nettoyage** qui sont le **prolongement ou l'accessoire** des travaux visés ci-dessus sont soumises au même régime que ces travaux. Seules les opérations de nettoyage faisant l'objet d'un **contrat de sous-traitance séparé** sont **exclues** du dispositif d'autoliquidation* ».

En d'autres termes, selon le service, les **travaux accessoires** aux travaux de construction proprement dits ne pourraient être soumis au régime de l'autoliquidation qu'à **la seule condition** d'être réalisés dans le cadre de **contrats uniques et globaux de sous-traitance** comprenant **également** des opérations de construction.

La décision

La Cour administrative d'Appel de Toulouse **valide la position de la société** Propreté Sud et confirme le jugement du tribunal administratif de Montpellier qui l'avait déchargée des rappels de TVA correspondants.

Par ailleurs la Cour, en estimant qu'il s'agit d'une interprétation contraire à la loi fiscale, **écarte** explicitement et **invalide** ainsi **la doctrine administrative** évoquée ci-avant selon laquelle les opérations de nettoyage de chantier faisant l'objet d'un **contrat de sous-traitance séparé** sont exclues du dispositif d'autoliquidation.

Commentaires

Le litige repose sur la rédaction assez ambiguë de l'article 283 du CGI :

« 2 nonies. Pour les travaux de construction, y compris ceux de réparation, de nettoyage, d'entretien, de transformation et de démolition effectués en relation avec un bien immobilier par une entreprise sous-traitante... la taxe est acquittée par le preneur ».

Les termes « **y compris... par une entreprise..** » ont conduit l'administration à une interprétation restrictive en considérant que les **travaux accessoires** à la construction devaient nécessairement **s'intégrer** dans un ensemble couvert par un **contrat unique** de sous-traitance.

La Cour a estimé quant à elle que la **doctrine administrative ajoutait à la loi**, cette condition n'étant pas explicitement inscrite dans le texte.

Il sera intéressant de connaître l'avis du **Conseil d'Etat** en cas de pourvoi formé par le Ministre contre cette décision inédite : **si la Haute Assemblée confirme** l'arrêt de la Cour, l'administration ne pourra que **revoir sa doctrine**, en ouvrant cette fois la voie de l'**autoliquidation à l'ensemble des prestations accessoires** à une construction (réparation, nettoyage, entretien, transformation et démolition), même exécutées sous couvert de **contrats** de sous-traitance **indépendants**.

Toutefois, si l'administration entend maintenir cette condition de l'intégration dans un contrat unique, cela pourrait conduire l'administration à provoquer une **réécriture de l'article 283**, afin d'inclure dans la loi cette condition en sortant de l'ambiguïté de sa rédaction.

Cela serait toutefois dommageable à l'**objectif** poursuivi initialement lors de la mise en place de l'autoliquidation pour ces opérations, qui était **d'intensifier la lutte contre la fraude dans le secteur du bâtiment** en mettant fin à une distorsion de concurrence au détriment des entreprises sous-traitantes respectueuses de leurs obligations fiscales.

Conclusion

A n'en pas douter, cet arrêt de la CAA de Toulouse ouvre une boîte de pandore dans le régime de l'autoliquidation dans le bâtiment.

En effet, s'il traite spécifiquement des opérations de nettoyage, **toutes les autres prestations accessoires** aux travaux de construction sont susceptibles d'être concernées, bien que la doctrine administrative n'exclut explicitement que les opérations de nettoyage : réparation, entretien, transformation et démolition.

Pour les entreprises qui réalisent ces travaux accessoires spécifiques en sous-traitance en dehors d'un contrat unique de construction, et souhaiteraient leur appliquer le régime de l'autoliquidation, il semble **urgent d'attendre** que le Conseil d'Etat se prononce et tranche entre la vision restrictive de l'article 283 défendue par l'administration ou son interprétation libérale admise par la Cour.

Source : Légifrance [arrêt de la CAA de Toulouse du 1^{er} décembre 2022, n° 20TL04836, Min. c/ Sté Propreté Sud](#)

CONTROLE FISCAL :

Dans quel délai saisir l'interlocuteur départemental d'un litige en cas de contrôle fiscal ? « *ni trop tôt ni trop tard* », répond le Conseil d'Etat dans deux arrêts distincts (arrêts du 20 février 2023, n° 463029 et du 10 mars 2023, n° 464123)

A la question posée par le caporal-chef incarné par le regretté Fernand Raynaud dans un de ses sketches : « *Combien de temps met le fût du canon à se refroidir une fois l'obus sorti du fût ?* », certains se souviendront qu'il fallait répondre « *un certain temps* »...

Malheureusement pour le contribuable vérifié qui entend bénéficier de la garantie prévue par la Charte du contribuable vérifié de pouvoir rencontrer l'interlocuteur départemental, c'est un peu la réponse qu'a récemment formulée le Conseil d'Etat par deux arrêts distincts :

- ⇒ une **demande** consistant à solliciter dans un **même courrier** un entretien avec le **supérieur hiérarchique**, puis avec l'**interlocuteur** départemental **si des différends persistent** à l'issue de la rencontre initiale avec le supérieur hiérarchique du vérificateur est **dépourvue d'effet** à défaut d'avoir été renouvelée après cette première entrevue (CE (na) 9e ch. 20-2-2023 n° 463029),

- ⇒ la mise en recouvrement de rappels étant intervenue le 15 décembre 2017, soit **17 jours après l'entretien** avec le supérieur hiérarchique du 28 novembre, la société requérante a bénéficié d'un **délai raisonnable** pour **exercer son droit** de faire appel à l'interlocuteur. La circonstance que le supérieur hiérarchique n'a fait parvenir à la société que le **6 décembre 2017** un **courrier** confirmant la persistance du désaccord est **sans effet** puisque la société pouvait saisir l'interlocuteur **dès l'issue de son entretien** avec le supérieur hiérarchique (CE 9^e ch. 10-3-2023 n° 464123, Sté Butterfield et Robinson France).

Pour oser un raccourci un peu trivial : « *avant l'heure c'est pas l'heure, après l'heure c'est plus l'heure* ».

Après un rappel du **contexte** de cette garantie du contribuable vérifié, l'**analyse** combinée de ces **deux arrêts** (dont il faut préciser qu'ils s'inscrivent dans un courant jurisprudentiel assez constant) permettra de dresser le panorama de la situation à laquelle sont actuellement confrontés les contribuables vérifiés, et d'en tirer **des conclusions sur la conduite** qu'il convient d'adopter.

Le contexte

Parmi les garanties offertes au contribuable faisant l'objet d'un contrôle « sur place » (vérification ou examen de comptabilité, ou ESFP -*examen de situation fiscale personnelle*-) figure la possibilité de rencontrer l'**interlocuteur départemental** afin de lui exposer les désaccords qui n'ont pu être résolus au cours de la procédure **contradictoire**.

Comme l'indique le BOFiP sous la référence [BOI-CF-PGR-30-10](#), au §410 :

« ...Il s'agit d'un recours administratif pré-contentieux qui s'adresse aux supérieurs hiérarchiques de l'auteur de la décision.

Cette garantie vise à assurer au contribuable un regard neuf sur son dossier et lui permet d'ouvrir un dialogue avec un nouvel interlocuteur. L'objectif est d'instaurer une relation positive avec le contribuable en ouvrant la possibilité d'un recours anticipé afin de dégager une solution définitive évitant les litiges, longs et coûteux pour les deux parties. ».

Dans le cadre des procédures de contrôle fiscal externe, ces voies de recours hiérarchiques **ne sont pas codifiées** au Livre des Procédures fiscales (LPF), mais sont prévues par la [charte des droits et obligations du contribuable vérifié](#), ce qui leur confère une valeur légale en application de l'[article L. 10](#) du LPF.

NB : lorsque la proposition de rectification contradictoire n'est pas adressée dans le cadre d'une procédure de contrôle fiscal externe, mais dans le cadre d'un simple contrôle « sur pièces » réalisé du bureau du service, les voies de recours hiérarchique sont prévues, depuis la Loi ESSOC de 2018, par l'[article L. 54 C](#) du LPF : seul est permis expressément le recours au supérieur hiérarchique direct de l'agent qui a initié la procédure (mais dans la pratique le recours à l'interlocuteur est généralement accordé en cas de demande).

Les voies de recours sont **personnalisées** afin de permettre aux contribuables, peu familiarisés avec l'organisation administrative, de s'adresser directement aux supérieurs hiérarchiques de l'agent vérificateur, c'est-à-dire :

- l'inspecteur divisionnaire ou principal dans le cadre du recours hiérarchique de premier niveau ;
- l'interlocuteur (le directeur ou un de ses collaborateurs spécialement désigné par celui-ci pour conduire le recours hiérarchique de second niveau), si des désaccords importants subsistent à l'issue de ces échanges.

(voir BOFIP sous la référence [BOI-CF-PGR-20-10](#), au § 180).

NB : Leurs noms et coordonnées sont mentionnées sur les avis de vérification.

La [charte des droits et obligations du contribuable vérifié](#) mentionne en page 26 :

« *En cas de désaccord avec le vérificateur*

Vous pouvez saisir l'inspecteur divisionnaire ou principal

Si le vérificateur a maintenu totalement ou partiellement les rectifications envisagées, des éclaircissements supplémentaires peuvent vous être fournis si nécessaire par l'inspecteur divisionnaire ou principal.

Vous pouvez faire appel à l'interlocuteur

Si, après ces contacts des divergences importantes subsistent, vous pouvez faire appel à l'interlocuteur spécialement désigné par le directeur dont dépend le vérificateur (voir p. 4). En outre, vous pouvez demander expressément une saisine directe de l'interlocuteur, sans saisir préalablement l'inspecteur divisionnaire ou principal, lorsque ce dernier a signé l'application de pénalités exclusives de bonne foi. ».

On observera que, alors que les délais de procédure (de réponse à la proposition de rectifications, de saisine de la commission départementale, etc) sont habituellement fixés par les dispositions du LPF, **la charte**, sur laquelle repose cette garantie, **n'institue pas de délai** de saisine stricto sensu, **pas plus que de point de départ** de ce délai.

Tout au plus comprend-on que la saisine de ce recours doit intervenir **avant la mise en recouvrement** des rappels, et que l'appel à l'interlocuteur peut intervenir si « **après ces contacts** (le recours de premier niveau) **des divergences importantes subsistent** ».

L'arrêt du 20 février 2023, n° 463029

Dans le cadre de la procédure préalable d'admission, le Conseil d'Etat a écarté le pourvoi formé par la société contre un [arrêt n° 20PA02277 du 8 février 2022 de la Cour administrative d'appel de Paris](#), considérant qu'aucun moyen n'était de nature à permettre l'admission du pourvoi.

C'est cet arrêt de la CAA, qui est donc devenu définitif, qui est analysé ci-après.

Les faits

M. B... a fait l'objet d'une vérification de comptabilité de son activité libérale de chirurgie plastique, à l'issue de laquelle des rappels de TVA lui ont été assignés, l'administration remettant en cause l'exonération de certains actes comme ne relevant pas d'une finalité thérapeutique comme le soutenait le contribuable.

Après réception de la réponse aux observations du contribuable par laquelle le service l'informait du maintien des rectifications proposées, M. B... avait sollicité dans un **même courrier** un entretien avec le **supérieur hiérarchique** du vérificateur puis " *si le **différend venait à subsister** après ce rendez-vous* " la saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ainsi qu'un entretien avec l'**interlocuteur** départemental.

Suite à cette demande, M. B... a rencontré le supérieur hiérarchique du vérificateur, et la commission départementale des IDTCA s'est réunie.

A l'issue de ces deux recours, qui n'ont pas conduit l'administration à revoir sa position, les rappels de TVA **ont été mis en recouvrement, sans que M. B... soit reçu par l'interlocuteur** départemental.

M. B... a alors introduit une réclamation autant sur le fond que sur la procédure, estimant que cette dernière était irrégulière à défaut de lui avoir permis de rencontrer l'interlocuteur départemental, et le privant ainsi d'une garantie prévue par la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Sa réclamation a été rejetée par l'administration, et le tribunal administratif, saisi de cette décision, a également rejeté sa requête, ce qui a conduit M. B... à introduire un appel devant la Cour administrative d'Appel de Paris.

La décision

La **Cour** administrative d'appel **rappelle** en premier lieu les termes de la **charte** des droits et obligations du contribuable : " *Si le vérificateur a maintenu totalement ou partiellement les redressements envisagés, des éclaircissements supplémentaires peuvent vous être fournis si nécessaire par l'inspecteur principal (...). Si **après ces contacts des divergences importantes subsistent**, vous pouvez faire appel à l'interlocuteur départemental qui est un fonctionnaire de rang élevé spécialement désigné par le directeur dont dépend le vérificateur* ".

Elle rappelle également qu'aux termes de l'article L. 59 du LPF, " *lorsque le désaccord persiste sur les redressements notifiés, l'administration, si le contribuable le demande, soumet le litige à l'avis (...) de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires prévue à l'article 1651 du code général des impôts (...)* ".

Elle en conclut que, lorsque des **désaccords subsistent** entre l'administration et le contribuable sur les redressements envisagés, il est loisible au contribuable, de faire **appel à l'interlocuteur** départemental, aussi bien **avant la saisine de la commission** départementale des IDTCA **qu'après que cette commission**, saisie par ailleurs, a rendu son avis et, dans cette dernière hypothèse, **jusqu'à la date de la mise en recouvrement de l'impôt**.

Elle considère qu'en revanche, **ces mêmes dispositions font obstacle** à ce que la **demande de saisine de l'interlocuteur** départemental soit, dans le cas où elle est formée par le contribuable avant la saisine de la **commission** départementale, **subordonnée à la réalisation ultérieure d'une condition** tenant à ce que l'avis de celle-ci soit défavorable au contribuable ou qu'elle se déclare incompétente pour connaître du litige.

Elle estime également comme **conditionnelle et prématurée** une demande d'entretien avec l'interlocuteur qui serait soumise à la **condition que des différends persistent** à l'issue de la rencontre avec le **supérieur hiérarchique** du vérificateur.

Constatant que la saisine de l'interlocuteur départemental par M. B... était soumise à la condition que des différends persistent à l'issue de sa rencontre avec le supérieur hiérarchique du vérificateur, elle juge la **procédure régulière**, bien que l'administration se soit abstenue de donner suite à la demande de saisine de l'interlocuteur départemental : conditionnelle, elle ne peut être regardée comme régulièrement formée **à défaut d'avoir été renouvelée** après la rencontre avec le supérieur hiérarchique du vérificateur pas plus qu'après la décision de la commission départementale.

Dès lors, la Cour **rejette** l'appel formé par M. B... contre le jugement du tribunal administratif, en considérant que M. B... ne peut pas soutenir que la procédure serait irrégulière à défaut de rencontre avec l'interlocuteur départemental.

En résumé

Dès lors qu'on s'attache à la lettre même des dispositions prévues par la **charte** (« **si après ces contacts des divergences importantes subsistent, vous pouvez faire appel à l'interlocuteur départemental** »), la **saisine conditionnelle** de l'interlocuteur présentée avant l'entretien avec le supérieur hiérarchique est **irrégulière**, sauf à être renouvelée à l'issue du premier entretien.

Commentaires

Cette solution est conforme à un courant de jurisprudence constant visant les demandes prématurées.

Notamment, le Conseil d'État a ainsi considéré comme invalide la demande du contribuable de rencontrer le supérieur hiérarchique avant même que le vérificateur ait répondu aux observations faites par le contribuable (voir notamment [CE du 28 février 2007 n° 283441, SARL Louvigny](#)).

De même, il a jugé que n'est pas régulièrement formée une demande de **saisine de l'interlocuteur** départemental, formulée **avant la saisine de la commission** départementale, **mais subordonnée** à la réalisation ultérieure d'une condition tenant à ce que l'avis de celle-ci soit défavorable au contribuable ou qu'elle se déclare incompétente pour connaître du litige ([arrêt CE du 27 juin 2012, n° 342736](#)).

Ce dernier arrêt est particulièrement significatif : en effet, rien n'interdit de saisir l'interlocuteur avant de saisir la commission départementale : **c'est l'aspect conditionnel** de la demande qui l'a rendue **invalide** au cas d'espèce.

La saisine de la Commission départementale devant être adressée au service dans les 30 jours de la réception de la réponse aux observations du contribuable ([article R*59-1 du LPF](#)), alors que la demande d'entretien avec l'interlocuteur peut être adressée jusqu'à la mise en recouvrement des impositions, il est rare que la saisine de l'interlocuteur précède celle de la commission. Rien n'interdit au demeurant de procéder à ces deux saisines par un seul et même courrier, mais il faudra alors s'abstenir de conditionner la saisine des recours hiérarchiques à l'avis de la commission (défavorable ou d'incompétence).

L'arrêt du 10 mars 2023, n° 464123

Les faits

La société Butterfield et Robinson France, filiale d'une société canadienne Butterfield et Robinson Inc. qui conçoit et commercialise des circuits touristiques en France auprès d'une clientèle anglophone, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, à l'issue de laquelle l'administration fiscale a notifié à la société française des rappels de taxe sur les véhicules de société au titre de la période du 1er octobre 2013 au 30 septembre 2016.

Le service a en effet considéré que des véhicules, pris en location auprès de la société Europcar par la société-mère canadienne, étaient utilisés en France par la société Butterfield et Robinson France et que celle-ci était redevable de la taxe sur les véhicules de société à raison de ces véhicules.

La société Butterfield et Robinson France a sollicité un **entretien avec le supérieur** hiérarchique de la vérificatrice, qui a eu lieu le **28 novembre 2017**.

Ce dernier a fait parvenir à la société le **6 décembre 2017 un courrier** confirmant la **persistance du désaccord** avec l'administration fiscale.

Les rappels de taxe sur les véhicules de société en litige ont été mis en recouvrement le **15 décembre 2017**.

La société a introduit une réclamation devant l'administration fiscale, tant sur le fondement des impositions que sur la procédure.

En effet, elle faisait valoir que la **brièveté du délai** écoulé entre la réponse du supérieur hiérarchique et la mise en recouvrement ne lui avait **pas permis de saisir l'interlocuteur départemental**.

Sa réclamation ayant été rejetée, la société a introduit une instance devant le **Tribunal administratif** de Dijon, qui a ordonné la **décharge des impositions**.

Le tribunal a notamment considéré que le **délai** entre le 6 et le 15 décembre était **trop bref** pour permettre à la société de saisir l'interlocuteur départemental, et que, comme la société l'avait fait valoir, elle avait ainsi été **privée d'une garantie** substantielle.

Le **ministre** a fait **appel** de cette décision devant la Cour administrative d'Appel de Lyon.

La **Cour** a estimé quant à elle que :

- ⇒ il appartient au **contribuable** de **faire diligence** pour demander la saisine de l'interlocuteur départemental avant la mise en recouvrement des impositions contestées,
- ⇒ les dispositions précitées de **la charte** des droits et obligations du contribuable vérifié **n'imposent pas** que le **supérieur** hiérarchique du vérificateur **prenne expressément position** après son entretien avec le contribuable.

Elle en a conclu que, tant que le supérieur n'avait pas fait part de sa position, les **divergences** avec l'administration fiscale doivent être **regardées comme persistantes**, et que l'EURL Butterfield et Robinson France **pouvait, dès l'issue de l'entretien** avec le supérieur hiérarchique de la vérificatrice, le 28 novembre 2017, et sans attendre la notification d'un compte-rendu écrit de cet entretien, **demander la saisine de l'interlocuteur départemental**.

La Cour a donc estimé que la société avait disposé d'un **délai suffisant** entre le **28 novembre et le 15 décembre** pour saisir l'interlocuteur départemental.

Validant par ailleurs la position de l'administration sur le fondement légal des rappels, la Cour a ordonné le rétablissement des impositions ([arrêt CAA de LYON, 2ème chambre, 17/03/2022, 19LY03772](#)).

La société a introduit un **pourvoi devant le Conseil d'Etat** contre cet arrêt.

La décision

Le **Conseil d'Etat** rappelle les énonciations de la **charte** déjà évoquées dans l'arrêt précédent, et notamment la mention selon laquelle « *si des divergences importantes subsistent, il peut en outre faire appel à un interlocuteur spécialement désigné par le directeur dont dépend le vérificateur* ».

Il relève que ces dispositions **n'imposent pas** que le **supérieur** hiérarchique du vérificateur prenne **expressément position** après son entretien avec le contribuable.

Comme la Cour, il considère qu'en l'absence de prise de position écrite du supérieur hiérarchique, les divergences avec l'administration fiscale doivent être regardées comme persistantes, et que, par suite, tant qu'un document écrit, par lequel l'administration fiscale fait savoir au contribuable qu'il n'y a plus de désaccord, n'est pas intervenu, le contribuable peut faire appel à l'interlocuteur spécialement désigné.

Dans l'hypothèse où une position écrite du supérieur hiérarchique faisant état de la disparition des divergences entre l'administration fiscale et le contribuable intervient après que celui-ci a demandé à rencontrer l'interlocuteur, cette demande deviendrait sans objet.

Dès lors, il en conclut que **la société** Butterfield et Robinson France pouvait, **dès l'issue de son entretien du 28 novembre avec le supérieur** hiérarchique, faire appel à un interlocuteur spécialement désigné, **sans qu'ait d'incidence** à cet égard la circonstance que le **supérieur hiérarchique, qui n'y était pas tenu**, ait fait parvenir à la société le 6 décembre 2017 **un courrier** confirmant la persistance du désaccord avec l'administration fiscale.

Suivant en cela le raisonnement de la Cour administrative d'appel, le Conseil d'Etat juge que la société doit être regardée comme ayant bénéficié d'un **délai raisonnable** pour exercer son droit de faire appel à l'interlocuteur.

NB : par la même décision, le Conseil d'Etat annule les impositions en considérant que les rappels auraient dû être assignés à la société-mère canadienne, qui était le véritable locataire des véhicules.

En résumé

La société Butterfield et Robinson France pouvait, **dès l'issue de l'entretien** avec le supérieur hiérarchique, **faire appel à l'interlocuteur** départemental, sans attendre la prise de position du supérieur hiérarchique, dès lors que ce dernier n'est pas légalement tenu de faire connaître sa décision à l'issue de l'entretien.

C'est à partir de ce **premier entretien** qu'il faut se placer pour déterminer si la contribuable vérifié a bénéficié d'un **délai « raisonnable »** pour saisir l'interlocuteur départemental avant que les impositions soient mises en recouvrement.

Commentaires

La charte des droits et obligations du contribuable vérifié, base légale sur laquelle repose la garantie offerte au contribuable de rencontrer le supérieur hiérarchique, et le cas échéant l'interlocuteur, est, sinon silencieuse, au moins **imprécise**, sur les **délais** et les modalités de la saisine de ces recours.

Tout au plus le fait que ces recours sont évoqués dans la partie « La conclusion du contrôle » (et avant celle consacrée aux « Conséquences du contrôle », c'est-à-dire la mise en recouvrement, le paiement des rappels et les recours contentieux possibles) induit-il que la saisine doit intervenir **avant la mise en recouvrement** des rappels.

Par ailleurs, la mention « *si des divergences importantes subsistent, il peut en outre faire appel à un interlocuteur* » semble indiquer que, comme l'a conclu le Conseil d'Etat, la saisine de l'interlocuteur ne peut intervenir avant d'avoir rencontré le supérieur hiérarchique (sauf saisine à titre conservatoire qu'il conviendrait de réitérer après ce premier entretien).

Au demeurant, le Conseil d'Etat avait déjà refusé d'admettre un pourvoi contre l'arrêt de la [CAA de Lyon du 23 juin 2011 \(n° 10LY01133\)](#) qui concluait :

*« ...ladite charte prévoit que : " Si le vérificateur a maintenu totalement ou partiellement les redressements envisagés, des éclaircissements supplémentaires peuvent vous être fournis si nécessaire par l'inspecteur principal. Si, après ces contacts des divergences importantes subsistent, vous pouvez faire appel à l'interlocuteur départemental ou régional (...) " ; qu'il résulte de ces termes que le requérant qui demande la saisine de l'interlocuteur départemental **ne peut le faire qu'après qu'il ait rencontré le supérieur hiérarchique du vérificateur** ; qu'au cas d'espèce, la saisine du supérieur hiérarchique comme de l'interlocuteur départemental a été demandée dans un courrier du 20 décembre 2005 ; que la rencontre avec le chef de brigade a eu lieu le 3 février 2006 ; qu'il est constant que M. A n'a pas renouvelé, postérieurement à cette rencontre, sa demande de saisine de l'interlocuteur départemental ; qu'il ne peut par conséquent soutenir que la procédure serait irrégulière à défaut de rencontre avec celui-ci .. ».*

Le **point de départ du délai de saisine de l'interlocuteur** est donc la **rencontre avec le supérieur hiérarchique** direct, quand bien même le contribuable est encore dans l'ignorance de la position de ce dernier.

En effet, la charte ne prévoit aucune obligation d'information à la charge du supérieur hiérarchique quant à sa position, même si dans la pratique, on observe que l'entretien est quasiment toujours suivi d'un courrier de ce dernier au contribuable.

Le Conseil d'Etat a ainsi jugé que la seule circonstance que les divergences qui subsistent à l'issue de l'entretien tenu avec le supérieur hiérarchique du vérificateur n'aient pas été portées par écrit à la connaissance du contribuable ne constitue pas une violation des dispositions de la charte ([CE du 21 décembre 2006 n° 282078](#)).

La Haute Assemblée a confirmé cette position par un [arrêt du 17 décembre 2010 \(n° 316759\)](#) en jugeant « *qu'en l'absence de prise de position écrite du supérieur hiérarchique, les **divergences** avec l'administration fiscale **doivent être regardées comme persistant** ; que, tant qu'un document écrit, par lequel l'administration fiscale fait savoir au contribuable qu'il n'y a plus de désaccord, n'est pas intervenu, le contribuable peut faire appel à l'interlocuteur départemental ou régional...* ».

Il est évident que l'absence de cette obligation d'information est une source d'**insécurité** pour le contribuable.

En effet, sauf à ce que le supérieur hiérarchique se soit engagé par écrit à faire part de sa position à l'issue de l'entretien (*), la **mise en recouvrement** peut intervenir assez rapidement après l'entretien, et **avant** même que le contribuable n'ait adressé de **demande de saisine** de l'interlocuteur.

(*) voir [arrêt CE du 28 juillet 2011, n° 318047](#)

Au surplus, cette question du point de départ du délai pour saisir l'interlocuteur revêt une importance particulière dès lors que la **charte** ne détermine **pas non plus la durée** de ce délai : c'est encore au juge de l'impôt qu'il appartient d'apprécier, **au cas par cas** et « *dans les circonstances de l'espèce* », si le contribuable a ou non bénéficié d'un délai suffisant avant la mise en recouvrement pour procéder à la saisine de l'interlocuteur.

Aucune décision n'a jusqu'à présent assigné de durée précise à ce **déla**i « **raisonnable** ».

C'est ainsi que dans l'espèce analysée, le tribunal administratif a pu juger qu'un délai de 9 jours était insuffisant (dans la mesure où le tribunal prenait comme point de départ la réception du courrier de réponse du supérieur hiérarchique), et que le Conseil d'Etat a considéré quant à lui qu'un délai de 17 jours était de nature à permettre au contribuable de prendre la décision de saisir l'interlocuteur de réaliser cette démarche.

CONCLUSION

On retiendra de l'**analyse combinée** de des deux arrêts que :

- ⇒ une saisine **prématurée et conditionnelle** de l'interlocuteur départemental **ne peut être considérée** comme valablement formée,
- ⇒ le **point de départ du délai de saisine** de l'interlocuteur est la date de l'**entretien avec le supérieur hiérarchique**, le maintien des divergences étant en quelque sorte présumé, et ce **même si ce supérieur fait état de ses conclusions postérieurement à l'entretien**,

- ⇒ sans fixation légale du délai de saisine, ni par le LPF ni par la charte, si ce n'est que cette dernière doit intervenir avant la mise en recouvrement, c'est au **juge de l'impôt** qu'il appartiendra d'apprécier si le délai laissé au contribuable pour saisir l'interlocuteur, entre la date de l'entretien avec le supérieur hiérarchique et la mise en recouvrement des rappels, apparaît comme un **délai « raisonnable »** et suffisant.

En pratique, si un contribuable vérifié souhaite exercer l'intégralité des recours hiérarchiques qui lui sont ouverts par la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, il pourra :

- ⇒ à réception de la **réponse aux observations** du contribuable, **saisir le supérieur hiérarchique** du vérificateur, en veillant à **ne pas subordonner cette saisine** à une décision défavorable de la commission départementale si elle est également saisie,
- ⇒ **dès que le premier entretien** avec le supérieur hiérarchique a eu lieu, **saisir l'interlocuteur** départemental, en précisant le cas échéant que cette saisine deviendrait sans objet si ce premier entretien avait conduit à l'annulation des rappels litigieux,

Si une **saisine à titre conservatoire** de l'interlocuteur avait été effectuée préalablement à l'entretien avec le supérieur hiérarchique, il conviendra de ne pas omettre de **renouveler cette saisine**.

SOURCE :

Légifrance :

[CAA de PARIS, 7ème chambre, 08/02/2022, 20PA02277](#)

Et [Conseil d'État, 9ème chambre, 10/03/2023, 464123](#)

Les questions des abonnés

Le régime optionnel des SARL de famille, et les changements affectant la détention du capital social ou la nature de l'activité

La question posée :

Un associé décède... que devient la SARL de famille ?

RESUME DE L'ETUDE

Le régime optionnel des SARL dites « de famille »

Les dispositions de [l'article 239 bis AA du CGI](#) permettent aux **SARL** constituées entre les membres d'une **même famille d'opter** pour l'imposition de leurs bénéficiaires sous le régime de **l'impôt sur le revenu**, selon le même fonctionnement que des sociétés de personnes.

Les **conditions** posées tiennent :

- ⇒ à **l'activité** de la société : le bénéfice de cette option est réservé aux sociétés ayant une activité **industrielle, commerciale, artisanale ou agricole** (et exclut donc les activités libérales BNC et les activités civiles),
- ⇒ aux liens de **parenté entre les associés** : l'option peut être exercée par les sociétés formées **uniquement** entre personnes **parentes en ligne directe** ou **entre frères et sœurs**, ainsi que les **conjoints** et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité (**PACS**).

La société peut donc comprendre soit des parents en ligne directe, soit des frères et sœurs, soit des conjoints ou partenaires **ou simultanément** des membres de **l'un et l'autre de ces groupes**, mais **chacun** des associés doit être **directement uni aux autres** soit par des liens de parenté directe ou collatérale jusqu'au deuxième degré, soit par le mariage ou un pacte civil de solidarité

Les modifications entraînant la caducité de l'option

Il s'ensuit que des **modifications** intervenant dans **l'activité** de la société ou la **détention du capital** social doivent conduire à la **perte immédiate** du droit à **l'option**, si les dispositions de l'article 239 bis AA ne sont plus strictement respectées.

Ainsi, en cas de **décès** d'un associé, et selon la dévolution successorale, l'entrée de **nouveaux associés** dans le capital pourrait entraîner la **caducité** de l'option si les **liens familiaux** des nouveaux associés **ne respectent plus** le périmètre prévu par l'article 239 bis AA (par exemple l'un des deux frères associés décède, et ses parts sont transmises à ces enfants, ce qui entraîne la détention du capital par un oncle et ses neveux et/ou nièces).

Toutefois, **en cas de décès** (et uniquement en cas de décès), des **mesures de tempérament** ont été prises dans le cadre de réponses ministérielles.

Il est ainsi **admis** que dans le cas où un **associé décède** et que **ses enfants ou son conjoint** entrent dans la société, l'application du régime des sociétés de personnes ne soit **pas remise en cause quels que soient les liens de parenté** unissant les nouveaux associés avec les autres.

Il a également été précisé que, si les parts d'un **associé décédé** sont dévolues à une personne **non parente**, l'option demeure **valable** à condition que l'héritier **transmette ses parts** à une personne **parente** des autres associés dans un délai **de six mois**.

Les conséquences de la perte du droit à l'option

La **perte** du droit à l'**option** eu égard à ces événements (comme la révocation volontaire de l'option) entraîne les conséquences d'une **cessation** d'entreprise.

Ainsi les **résultats** de l'exercice courant de l'ouverture de l'exercice jusqu'à la perte de l'option doivent-ils faire l'objet d'une **imposition immédiate** à l'impôt sur le revenu, et la **déclaration** des résultats doit être déposée dans les **60 jours** de l'évènement mettant fin à l'option ([article 201 du CGI](#)).

Cette **imposition** comprendra en principe les **résultats courants**, ainsi que les **bénéfices en sursis d'imposition** et les **plus-values latentes**.

Cependant, une mesure d'**atténuation** est prévue par [l'article 202 ter du CGI](#), permettant de n'imposer immédiatement que les résultats courants, à la **double condition** que :

- ⇒ **aucune modification** ne soit apportée aux **écritures comptables** : la **valeur comptable** des divers **éléments d'actif** de la société, et les postes correspondant à des **provisions** ou **bénéfices en sursis** d'imposition doivent être **repris** sans changement **au bilan d'ouverture** du premier exercice soumis à l'**IS**,
- ⇒ l'**imposition** des **bénéfices en sursis** et des **plus-values** doit demeurer **possible** sous le **nouveau régime fiscal** applicable à cette société.

Après la perte de l'option, la SARL sera bien entendu soumise à l'IS selon les conditions de droit commun.

Etude développée ci-après, selon législation en vigueur au 15 juillet 2023.

ETUDE DEVELOPEE

Introduction

Après le **rappel du régime** fiscal optionnel réservé aux **SARL dites « de famille »** pour le régime fiscal des sociétés de personnes (**impôt sur le revenu**), seront évoqués les **changements** affectant la **détention du capital social**, notamment du fait des transmissions par décès qui seraient intervenues.

Seront également évoquées les situations de **modification de l'activité**.

Ces modifications sont susceptibles d'entraîner des **conséquences immédiates**, puis à **plus long terme**.

LE REGIME OPTIONNEL DES SARL DE FAMILLE

Les règles générales de l'option pour le régime IR

Rappel de la législation

[L'article 239 bis AA du CGI](#) autorise les SARL dites « de famille » à **opter** pour le régime fiscal des **sociétés de personnes** :

« Les sociétés à responsabilité limitée exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, et formées uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et soeurs, ainsi que les conjoints et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil, peuvent opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes mentionné à l'article 8. L'option ne peut être exercée qu'avec l'accord de tous les associés. Elle cesse de produire ses effets dès que des personnes autres que celles prévues dans le présent article deviennent associées ».

Cet article est commenté au BOFIP sous deux références :

[BOI-BIC-CHAMP-70-20-30](#) aux § 100 et suivants, et [BOI-IS-CHAMP-20-20-10](#).

La création d'une SARL de famille optant pour le régime de l'impôt sur le revenu peut poursuivre **différents objectifs** : option fiscale plus avantageuse pour l'imposition des revenus, pour la cession de parts sociales ou celle de l'activité, ou enfin pour le régime social (le gérant de la SARL non associé, minoritaire ou égalitaire relèvera du régime de la sécurité sociale).

Les conditions relatives à l'activité de la société

La faculté d'**option** est **réservée** aux sociétés ayant une **activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole**.

Elle **exclut** de fait les activités **civiles** (par exemple locations de locaux nus), les professions **libérales** et les activités relevant de la catégorie des **BNC** au sens de [l'article 92 du CGI](#).

Cette exclusion a été réaffirmée à l'occasion de réponses ministérielles à des parlementaires : [RM Jeanjean n°38112, JO AN du 15 mars 2005, p.2735](#) et [RM Fosset, n°04224, JO Sénat du 19 mai 1994, p. 1222](#).

NB 1 : la Réponse Ministérielle Fosset citée ci-dessus ouvre toutefois le bénéfice de l'option aux les pharmaciens dont l'activité est commerciale et peut être exercée dans le cadre des sociétés d'exercice libéral en application du décret n° 92-909 du 28 août 1992,

NB 2 : La location meublée est une activité commerciale par nature et les SARL de famille qui exercent une telle activité sont donc éligibles au régime spécial. La qualité éventuelle de loueur professionnel s'apprécie au niveau de chaque membre de la SARL de famille.

Les liens familiaux

L'option peut être exercée par les sociétés formées **uniquement** entre personnes **parentes en ligne directe** ou entre **frères et sœurs**, ainsi que les **conjoint**s et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité (**PACS**).

La société peut donc comprendre **soit des parents en ligne directe, soit des frères et sœurs, soit des conjoints** ou partenaires de **PACS** ou **simultanément** des membres de l'un et l'autre de ces groupes.

Mais **chacun** des associés doit être **directement uni aux autres soit** par des liens de **parenté directe ou collatérale** jusqu'au **deuxième degré**, soit par le **mariage** ou un **pacte civil de solidarité**.

Ainsi répondent, par exemple, aux conditions requises les SARL formées :

- entre **époux**,
- entre partenaires liés par un **PACS**,
- entre un **père** et un ou plusieurs **enfants**,
- entre un **père**, ses **enfants** et **leurs conjoints** ou partenaires,
- entre **deux frères ou sœurs** et leurs **conjoint**s ou partenaires,
- entre un **grand-père** et plusieurs **petits-enfants**, à condition que ceux-ci soient des **frères et sœurs**,
- entre une **belle-mère** et son **gendre** (*RM Malassagne n° 3959, JO Sénat du 23 juin 1982, p. 3070*)
- entre **deux époux** et l'**enfant** du premier lit **de l'un des époux**.

En revanche, ne relèvent **pas** de ce régime les sociétés constituées entre :

- **deux frères** et le **fil**s de l'un d'eux (sauf lorsque cette situation résulte du décès de l'un des frères -cf infra),
- **deux époux** et leurs **enfants respectifs non communs**,

- **deux beaux-frères** ([RM n° 65793 du 26 août 1985 p.3937](#)) sauf lorsque cette situation résulte du décès de la sœur,
- **deux concubins** et leurs **enfants communs** ([RM Leclerc n° 16562 du 23 septembre 1999](#)),
- un **grand-père** et ses **petits-enfants** qui sont seulement **cousins** entre eux,
- **cousins, tantes, oncles** et **neveux** ou **nièces**, etc.

Il conviendra donc, en cas de création d'une SARL dans le but de lui faire adopter le régime optionnel, d'être **attentif** aux **liens familiaux** des associés.

Les modalités de l'option pour le régime des sociétés de personnes

⇒ Les règles générales

Ces **modalités** sont prévues par les [articles 46 terdecies A](#) et [46 terdecies D de l'annexe III](#) au CGI.

L'**option** pour le régime des sociétés de personnes doit être **signée** par **tous les associés**. Elle comporte l'indication de la **raison sociale**, du lieu du **siège** et, s'il est différent, du **principal établissement**. Elle mentionne également la **répartition du capital**, les **nom, prénoms, adresse** et **lien de parenté** des associés.

Elle est **adressée au service** des impôts du **lieu d'imposition** de l'entreprise **avant la date d'ouverture de l'exercice** auquel elle s'applique pour la première fois et elle produit ses **effets** tant qu'elle n'est **pas révoquée**, et **tant que les conditions** liées aux **liens de parenté** et nature **d'activité** sont **respectés**.

⇒ Les sociétés nouvelles

Par exception à la règle selon laquelle l'option doit être notifiée avant l'ouverture du premier exercice au titre duquel le régime des sociétés de personnes s'applique, [l'article 46 terdecies B de l'annexe III](#) prévoit que l'**option** produit **immédiatement effet** si elle est formulée dans **l'acte constatant la création**.

Cet **effet immédiat** s'applique également aux **sociétés déjà soumises** au régime fiscal des **sociétés de personnes** qui **se transforment**, sans création d'une personne morale nouvelle, en **SARL de famille** ainsi qu'aux **SARL** dont **l'associé unique cède** des parts à un ou **plusieurs membres de sa famille** répondant aux conditions de parenté prévues à l'article 239 bis AA du CGI.

Il en est de même en cas de **transformation d'une société civile agricole**, quelle que soit sa forme (EARL, SCA, GAEC, etc.) en **SARL de famille**.

L'**option** doit être formulée dans **l'acte** qui constate soit la création soit la transformation de la société, soit la cession de parts par l'associé unique.

Cet **acte** doit également **préciser** les **liens de parenté** entre les associés et une **copie** doit en être adressée **au service des impôts** auprès duquel la déclaration de résultat doit être

souscrite. La copie de l'acte est transmise dans le même délai que celui prévu pour son enregistrement, c'est-à-dire dans le délai **d'un mois** à compter de sa date.

⇒ **Cas particulier : le décès de l'associé unique d'une EURL**

Lorsque **l'associé décédé** était **l'associé unique d'une EURL**, la société peut exercer l'option pour le régime des sociétés de personnes si elle remplit les conditions prévues à l'article 239 bis AA du CGI. Si cette **société** est **constituée** entre des **héritiers de l'associé unique** décédé, l'option prendra **effet au lendemain du décès** à condition qu'elle ait été **exercée** dans le **déla**i maximal de **six mois** après celui-ci, et **au plus tard** lors du **dépôt de la déclaration** de résultats de l'exercice ou de la période d'imposition en cours au décès ([RM n° 20797 à M. Jean de Gaulle, député, JO, débats AN du 13 avril 1987, p. 2104](#)).

⇒ **La révocation de l'option**

L'option pour le régime des sociétés de personnes **peut être** librement **rétractée** par les sociétés qui l'ont exercée, et la révocation a pour effet de replacer la société sous le régime de droit commun des SARL.

Cette **renonciation** doit être adressée au service des impôts auprès duquel est souscrite la déclaration de résultats **avant la date d'ouverture** du premier exercice auquel elle s'applique ([article 46 terdecies C de l'annexe III](#)).

Les conditions formelles sont les mêmes que celles de la lettre d'option : la renonciation doit être signée par tous les associés, et comporter l'indication de la raison sociale, du lieu du siège et, s'il est différent, du principal établissement. Elle mentionne également la répartition du capital, les nom, prénoms, adresse et lien de parenté des associés.

L'article 46 terdecies C précise que les **sociétés ayant renoncé** à l'option **perdent la possibilité d'opter** à nouveau pour le régime des sociétés de personnes.

Les modifications entraînant la caducité de l'option

Les modifications relatives au périmètre des associés

Il résulte des dispositions citées supra que chacun des associés doit être directement uni aux autres soit par des liens de parenté directe ou collatérale jusqu'au deuxième degré, soit par un lien matrimonial.

Par ailleurs, l'article 239 bis AA **prévoit expressément** que **l'option cesse** de produire ses effets dès que **d'autres personnes** deviennent **associées**.

Dès lors, le décès d'un associé est susceptible de faire cesser l'option si la dévolution successorale a pour conséquence l'entrée au capital d'associés avec lesquels la condition de lien familial n'est plus respectée.

Toutefois, dans cette situation, des **mesures de tempérament** ont été prises, notamment dans le cadre d'une réponse ministérielle de 1982 ([RM n° 3693 à M. Edgar Tailhades, JO, déb. Sénat du 23 juin 1982, p. 3070](#)).

Cette réponse ministérielle est mentionnée au BOFIP sous la référence [BOI-IS-CHAMP-20-20-40](#) au § 20.

Il est **ainsi admis** que dans le cas où un **associé décède** et que **ses enfants ou son conjoint** entrent dans la société, l'application du régime des sociétés de personnes ne soit **pas remise en cause quels que soient les liens de parenté** unissant les nouveaux associés avec les autres.

NB 1 : Il est à noter que la question du parlementaire portait sur une société qui mettait en présence un oncle et ses neveux et nièces à la suite du décès d'un des deux frères précédemment associés.

NB 2 : le ministre a précisé qu'il ne pourra plus en être de même, en cas de décès de ces enfants eux-mêmes, pour leurs propres descendants.

Il est également précisé à l'occasion de cette réponse ministérielle que, **si les parts** d'un associé décédé sont **dévolues** à une personne **non parente**, l'option demeure valable à **condition** que l'héritier **transmette ses parts** à une personne **parente** des autres associés dans un délai de **six mois**.

Enfin, **le maintien** du régime des sociétés de personnes, qui est admis en cas de transmission des parts par décès à des personnes non parentes au sens requis par le texte, **ne peut pas être étendu** à la transmission des parts entre vifs par **donation** dès lors qu'il s'agit d'un acte volontaire ([RM Mitterrand n°47722. AN du 25 novembre 1991, p.4798](#)).

NB : la question du parlementaire visait la situation d'une SARL constituée entre deux frères et ayant opté pour le régime des sociétés de personnes, où l'un des associés envisageait de consentir une donation-partage de ses parts à ses deux fils tout en s'en réservant l'usufruit.

Les modifications relatives à l'activité de la société

L'article 239 bis AA précité prévoit expressément que la société doit exercer une activité **industrielle, commerciale, artisanale ou agricole**, c'est à dire une activité visée aux articles 34 ou 35 du CGI.

Dès lors, un **changement d'activité** de la société entraînerait la **caducité immédiate** de l'option.

CF [BOI-IS-CHAMP-20-20-40](#) au § 40.

Exemple : une société cède son fonds et se borne à louer ses immeubles.

NB : la transformation d'une SARL en une société d'une autre forme aurait le même effet.

LES CONSEQUENCES DE LA PERTE DU DROIT A L'OPTION

Les conséquences immédiates

Le **changement de régime fiscal**, de l'IR à l'IS, emporte l'application des conséquences fiscales de la **cessation d'entreprise**.

L'imposition à l'impôt sur le revenu des résultats constatés du début de l'exercice au changement de régime doit donc être **immédiatement établie** en application de [l'article 201 du CGI](#).

Les contribuables assujettis à un régime réel d'imposition sont tenus de faire parvenir à l'administration, dans un délai de **soixante jours** à compter du changement, la **déclaration de leur bénéfice** réel accompagnée d'un résumé de leur compte de résultat.

Cependant, les conséquences fiscales de cette cessation peuvent, dans certaines situations, faire l'objet d'une **atténuation** prévue par les dispositions de [l'article 202 ter](#).

⇒ Les résultats courants

Les bénéficiaires **immédiatement taxables** s'entendent, en principe, des **résultats réalisés depuis la fin de la dernière période d'imposition** effective jusqu'au **jour de l'événement entraînant cessation** d'entreprise (augmentés s'il y a lieu des résultats de la période antérieure qui n'ont pas encore été soumis à l'impôt).

Ces **bénéficiaires** doivent au surplus **inclure** les **bénéficiaires en sursis** d'imposition (par exemple les provisions, qui doivent faire l'objet d'une reprise), ainsi que les **plus-values latentes** sur l'actif social.

Toutefois, **pour ces derniers**, une mesure **d'atténuation** est possible.

⇒ Mesure d'atténuation

[L'article 202 ter du CGI](#) prévoit ainsi, au 2^{ème} paragraphe de son I, que :

« ... en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, les bénéficiaires en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks ne font pas l'objet d'une imposition immédiate à la double condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables et que l'imposition desdits bénéficiaires, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société ou à l'organisme concerné.. ».

Ainsi, les **bénéficiaires en sursis** d'imposition et les **plus-values latentes**, ainsi que le **stock existant à la clôture** de l'exercice soumis à imposition immédiate, **ne sont pas inclus** dans cette imposition sous **les 2 conditions** posées par le texte de l'article 202 ter :

- ➔ **aucune modification** ne doit être apportée aux **écritures comptables** : en particulier, **aucune augmentation** ne doit être apportée à la **valeur comptable** des divers éléments formant l'**actif** de la société, et les postes correspondant à des **provisions** ou **bénéficiaires en sursis** d'imposition doivent être **repris** sans changement **au bilan d'ouverture** du premier exercice soumis à l'IS,
- ➔ l'**imposition** des bénéficiaires en sursis et des plus-values **doit demeurer possible** sous le **nouveau régime** fiscal applicable à cette société : cette condition s'apprécie à la **date de l'événement** qui motive la cessation.

NB : il en est de même lorsque le sursis d'imposition est lié au régime fiscal de l'entreprise qui en bénéficie. Dès lors, si des plus-values à court terme ont fait l'objet

d'un fractionnement sur 3 ans (article 39 quaterdecies du CGI), et qu'il subsiste une fraction à imposer, celle-ci devra être incluse dans le bénéfice soumis à l'imposition immédiate, le fractionnement n'étant pas applicable dans le régime IS.

NB : Les déficits enregistrés par les sociétés qui étaient soumises à l'impôt sur le revenu, y compris ceux constatés dans le cadre de l'imposition immédiate, **ont** par hypothèse **été pris en compte par chaque membre** de la société en proportion de ses droits au fur et à mesure des exercices au cours desquels ils ont été subis. Il ne peut donc **pas** y avoir de **déficit antérieur reportable** à la date du changement.

Les conséquences à long terme

Elles ressortent des **modalités habituelles** d'imposition des résultats.

Tant que l'option de la société pour le régime des sociétés de personnes est valide, les bénéfices sont soumis à l'impôt sur le revenu au nom des associés dans la catégorie dont relève l'activité de la société.

Corrélativement, les distributions éventuelles ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu.

En cas de déficit, la part correspondant aux droits de chaque associé est déductible du revenu global.

La perte de l'option conduit à imposer les bénéfices à l'impôt sur les sociétés au nom de la société selon les modalités propres aux sociétés de capitaux.

Les bénéfices seront soumis à l'IS, et les déficits éventuels seront reportés pour être imputés par la société sur des bénéfices ultérieurs.

Les distributions aux associés seront soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des Revenus de capitaux mobiliers (« Flat tax » ou sur option soumis au barème progressif).

Les subventions d'équipement et le régime optionnel d'étalement des impositions correspondantes, notamment en cas d'acquisition par crédit-bail.

La question posée :

L'imposition des subventions d'équipement qui financent l'acquisition d'éléments amortissables peut être étalée que la durée d'amortissement des biens concernées, mais qu'en est-il des terrains, et plus généralement des immobilisations non amortissables ? Doit-on les imposer immédiatement, dès leur perception ?

Qu'en est-il en cas d'acquisition par la voie d'un crédit-bail ?

RESUME DE L'ETUDE

L'imposition étalée des subventions d'équipement

Les dispositions de [l'article 42 septies du CGI](#) permettent d'éviter qu'une **subvention d'équipement** soit imposée en totalité dans les résultats de l'exercice au cours duquel intervient sa décision d'attribution.

S'agissant des **immobilisations amortissables**, la subvention est **imposée** par fractions annuelles **au même rythme** que celui de la déduction de **l'amortissement**.

Pour les immobilisations **non amortissables**, la situation est variable selon qu'il existe ou non une clause d'inaliénabilité dans la décision d'octroi de la subvention :

- ⇒ Il existe une **clause d'inaliénabilité** : l'imposition de la subvention est étalée sur la **durée prévue** par cette **clause**,
- ⇒ Il n'existe **pas de clause d'inaliénabilité** : l'imposition de la subvention est étalée sur la période des **10 années** qui suivent l'attribution de la subvention (elle ne sera donc pas comptabilisée dans un compte de produits sur l'exercice d'octroi de la subvention, mais dans un compte de passif 131 ou 138, puis sera intégrée aux résultats sur les 10 années qui suivent).

En cas d'acquisition par voie de crédit-bail :

Lorsque la subvention est **attribuée au crédit-preneur** directement (et que la condition précédente, relative à la décision d'octroi est remplie) **ou** lorsqu'elle l'est par **l'intermédiaire d'une entreprise de crédit-bail** et que la décision accordant cette subvention prévoit son reversement immédiat au crédit-preneur, cette dernière est **répartie dans les résultats du crédit-preneur par parts égales**, sur les exercices clos au cours de la période couverte par le contrat de crédit-bail, **quelle que soit la durée de ces exercices**.

Si elle est octroyée à l'organisme de crédit-bail, et que la rétrocession prend la forme d'une diminution des loyers ou du prix de levée d'option, c'est cet organisme qui la comprendra dans ses résultats imposables au titre de l'exercice en cours lors de son attribution, ou optera pour le régime d'étalement.

Cette question est l'occasion de faire un point plus global sur les dispositions de l'article 42 septies dans l'étude développée ci-après.

Etude développée ci-après, selon législation en vigueur au 15 juillet 2023.

ETUDE DEVELOPPEE

Introduction

Le sort fiscal des subventions d'équipement est régi par les dispositions de [l'article 42 septies du CGI](#).

Afin d'éviter que la subvention d'équipement soit imposée en totalité dans les résultats de l'exercice au cours duquel intervient sa décision d'attribution, ces dispositions permettent d'étaler l'imposition de cette subvention selon des modalités différentes suivant qu'elles ont servi ou participé à financer des biens d'équipements amortissables ou non amortissables, ou que ces derniers ont été financés par le biais d'un contrat de crédit-bail.

L'article 42 septies définit le périmètre des subventions concernées, les modalités de l'étalement, et enfin les conséquences d'une cession des biens financés ou de la résiliation du contrat de crédit-bail. Il prévoit également des dispositions particulières en cas d'apport en société d'une entreprise individuelle ou de fusion.

Le mode de comptabilisation sera également évoqué en fin d'étude.

NB : La doctrine administrative relative à l'article 42 septies du CGI a été publiée au BOFIP sous la référence [BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-20](#).

CHAMP D'APPLICATION DU REGIME D'ETALEMENT

Entreprises concernées

Peuvent bénéficier du régime d'étalement prévu à l'article 42 septies du CGI, les entreprises dont les résultats sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC, ainsi que celles soumises à l'IS.

[L'article 93 du CGI](#), au point 8, permet aux contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée en matière de **BNC**, qui exercent une activité professionnelle au sens de l'article 92-1 du CGI, de bénéficier, sur demande expresse de leur part, de ce régime. (cf. [BOI-BNC-BASE-20-20](#) au §§ 110 et suivants).

Caractère optionnel

Le régime de l'article 42 septies du CGI revêt un caractère **optionnel** et le choix effectué à ce titre par les entreprises constitue une **décision de gestion** qui leur est opposable.

L'option ne nécessite **pas de démarche** particulière : elle résulte implicitement du mode de **comptabilisation** (cf infra).

Les entreprises qui **n'optent pas** pour l'application de ce régime doivent, conformément aux dispositions de l'article 38 du CGI, comprendre les subventions d'équipement dans les **résultats de l'exercice** en cours à la date de leur **attribution**.

Subventions concernées

Conditions relatives à la partie versante

Le régime d'étalement s'applique aux subventions d'équipement versées par l'État, les **collectivités publiques** ou tout autre **organisme public** (1^{er} alinéa de l'article 42 septies).

Les collectivités publiques s'entendent des **collectivités territoriales**.

Les **organismes publics** sont les **établissements publics** à caractère industriel et commercial ou à caractère administratif et, plus généralement, **les structures dépendant de l'État, des collectivités territoriales ou des institutions européennes** agissant dans le cadre d'une **mission de service public** sous le contrôle de l'autorité publique dont ils dépendent : par exemple le Fonds européen de développement régional (FEDER), le Fonds européen d'orientation et de garantie agricole (FEOGA), les caisses régionales d'assurance-maladie (CRAM), l'Association nationale pour la gestion du fonds pour l'insertion professionnelle des handicapés (AGEFIPH), l'Agence nationale pour l'amélioration de l'habitat (ANAH) et d'une manière générale les **organismes de droit privé** qui agissent pour le compte de l'**État** dans le cadre d'un **mandat**.

NB : Le régime d'étalement est également applicable aux subventions versées par les groupements professionnels agréés prévus par le décret n° 55-877 du 30 juin 1955 : il s'agit de groupements d'entreprises industrielles constitués sans but lucratif dans un cadre national ou régional en vue de permettre un effort de rationalisation ou de conversion, et qui sont agréés par l'Etat en vue de sauvegarder ou d'améliorer les conditions d'emploi de la main-d'œuvre.

Conditions relatives à l'utilisation de la subvention

⇒ Règles applicables dans la généralité des cas :

En premier lieu, le régime d'étalement est réservé aux subventions octroyées pour la **création, l'acquisition ou le financement de biens d'équipement** (en sont donc exclues les subventions utilisées pour le financement d'immobilisations financières).

En outre, les **décisions d'octroi** des subventions doivent contenir les éléments nécessaires à **l'identification des immobilisations subventionnées**, notamment l'indication de leur nature et de leur prix de revient.

NB : une décision d'octroi qui mentionnerait la nature du projet industriel subventionné et qui répartirait la subvention entre les différents comptes d'immobilisations corporelles sera considérée comme suffisamment détaillée pour permettre l'application du régime. Si le **coût total** des immobilisations **excède** le montant de **la subvention** et que la répartition n'est pas fixée par la décision d'octroi de la subvention, elle sera répartie **proportionnellement au prix de revient** de chacune des immobilisations

Enfin, à l'exception du cas particulier de certains biens financés par voie de crédit-bail, l'entreprise bénéficiaire de la subvention d'équipement doit être **propriétaire** des biens subventionnés pour pouvoir opter pour l'application du régime d'étalement.

⇒ Règles spécifiques au crédit-bail (4^{ème} alinéa du point 1 de l'article 42 septies)

Lorsque la subvention est **attribuée au crédit-preneur** directement (et que la condition précédente, relative à la décision d'octroi est remplie) **ou** lorsqu'elle l'est par **l'intermédiaire d'une entreprise de crédit-bail** et que la décision accordant cette subvention prévoit son reversement immédiat au crédit-preneur, cette dernière est **répartie dans les résultats du crédit-preneur** par parts égales, sur les exercices clos au cours de la période couverte par le contrat de crédit-bail (cf infra).

Si elle est **octroyée à l'organisme de crédit-bail**, et que la rétrocession prend la forme d'une **diminution des loyers** ou du prix de levée d'option, c'est **cet organisme** qui la comprendra dans ses **résultats imposables** au titre de l'exercice en cours lors de son attribution, ou optera pour le régime d'étalement.

MODALITES D'ETALEMENT DES SUBVENTIONS

Détermination de la date d'attribution des subventions

La date d'attribution de la subvention est la **date de la décision** de l'organisme attributaire, qui rend l'octroi de la subvention certain dans son principe et dans son montant.

Les dispositions particulières qui prévoient le **remboursement** de tout ou partie des sommes versées en cas de **non-exécution des engagements** pris par le bénéficiaire sont **sans effet** sur la **date d'acquisition** de la subvention. En cas de **reversement**, l'entreprise bénéficiaire peut **déduire** les sommes **déjà imposées** et qui sont **restituées** des résultats de **l'exercice au cours duquel ce reversement intervient**.

Subventions utilisées pour la création ou l'acquisition d'immobilisations amortissables

Les dispositions de l'article 42 septies du CGI conduisent à **imposer les subventions d'équipement au même rythme que l'amortissement** de l'investissement correspondant (2^{ème} alinéa du point 1 de l'article).

NB : Le rythme de référence auquel s'opère l'imposition des subventions d'équipement correspond à l'amortissement fiscal de l'immobilisation et doit donc tenir compte, le cas échéant, de l'amortissement dérogatoire.

Le texte de l'article indique que « *Ce rythme d'imposition de la subvention est déterminé, pour chaque exercice, par le rapport existant entre la dotation annuelle aux amortissements pratiqués à la clôture de l'exercice concerné sur le prix de revient de cette immobilisation et ce même prix de revient* ».

Concrètement, un **taux identique** doit être utilisé à la fois pour le calcul des **annuités d'amortissement** et la détermination de la **part de la subvention** à comprendre chaque année dans les **résultats**.

L'intégration au résultat (cf infra le § « Comptabilisation ») s'effectue **dès** l'exercice au cours duquel est pratiquée la **première annuité d'amortissement** indépendamment de la perception effective de la subvention.

NB : Pour l'application de ces modalités d'imposition aux immobilisations **décomposées**, il est admis que l'imposition des subventions soit répartie sur la **durée moyenne pondérée** d'amortissement de l'immobilisation concernée, cette durée étant elle-même calculée à partir de la durée d'amortissement fiscale de chacun des composants et de la structure, pondérée en fonction de la valeur de chaque composant dans la valeur totale de l'immobilisation. Il est également admis, dans ce cas, que la **sortie** de la valeur nette comptable **d'un composant** lors de son remplacement **n'entraîne pas l'imposition anticipée** de la fraction de la subvention attachée au composant remplacé.

Subventions utilisées pour la création ou l'acquisition d'immobilisations non amortissables

Les subventions affectées à la création ou à l'acquisition d'une immobilisation non amortissable sont rapportées, **par fractions égales**, aux résultats des années pendant lesquelles cette immobilisation est **inaliénable** aux termes du contrat accordant la subvention **ou, à défaut de clause d'inaliénabilité**, au bénéfice **des dix exercices** suivant celle de l'attribution de la subvention (3^{ème} alinéa du point 1 de l'article 42 septies du CGI),

Subventions utilisées pour le financement d'immobilisations par voie de crédit-bail

Les subventions attribuées par l'intermédiaire d'organismes de **crédit-bail** (cf supra) sont réparties, **par parts égales**, sur les exercices clos au cours de la **période couverte par le contrat** de crédit-bail, **quelle que soit la durée de ces exercices**.

Cela peut avoir pour effet de **décorrél**er l'imposition par fractions de la subvention avec la **déduction des redevances**, aussi bien pour le premier exercice que pour le dernier (il est rare que le contrat de crédit-bail « colle » avec les dates d'ouverture et de clôture des exercices). Par ailleurs, en cas de modification de date de clôture en cours de contrat, l'intégration aux résultats se fera par **parts égales** quelle que soit la **durée des exercices**.

La **doctrine administrative** ([BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-20](#) au § 120) précise, à titre de règle pratique :

*« Si la date **d'expiration du contrat** ne coïncide **pas** avec la **date de clôture** de l'exercice, il y a lieu de tenir compte de **l'exercice en cours à l'échéance du contrat** pour déterminer le plan d'étalement de la subvention. ».*

Toutefois, elle semble déroger à la lettre de l'**article 42 septies** :

*« ... cette dernière est répartie, par parts égales, **sur les exercices clos au cours de la période couverte par le contrat de crédit-bail.** ».*

Cela étant, la doctrine administrative étant opposable à l'administration, il sera donc possible d'adopter **l'une ou l'autre de ces deux solutions** si elles aboutissent à des situations divergentes.

EVENEMENTS ENTRAINANT L'IMPOSITION IMMEDIATE DES SUBVENTIONS

Cession des immobilisations subventionnées ou résiliation du crédit-bail

Principe de l'imposition immédiate

En cas de **cession** d'une immobilisation amortissable ou non amortissable financée totalement ou en partie par une subvention qui aura fait l'objet de l'étalement, **le solde de la subvention** non encore rapporté aux bases de l'impôt doit être compris **dans le bénéfice imposable de l'exercice** au cours duquel intervient **la cession**.

De la même manière, la **résiliation d'un contrat de crédit-bail** conduira à inclure le **solde de la subvention** dans les résultats de **l'exercice** au cours duquel le **contrat a été résilié**.

Exceptions au principe de l'imposition immédiate : apport en société ou fusion

Le 5^{ème} alinéa de l'article 42 septes prévoit **deux exceptions** au principe d'imposition immédiate en cas de cession :

- ⇒ les opérations mentionnées à [l'article 151 octies du CGI](#) (**apport** d'une entreprise individuelle à une société) : cette solution s'applique **non seulement** aux opérations d'apport **effectivement soumises** au régime de report d'imposition prévu à l'article 151 octies, **mais aussi** à celles qui, **n'étant pas placées** sous ce régime, **remplissent** cependant les **conditions prévues** pour son application (par exemple l'option pour le régime de report n'est pas exercée par l'apporteur afin de bénéficier de l'exonération des plus-values de l'article 151 septies du CGI).

NB : Ces conditions portent sur la qualité de l'apporteur, le contenu de l'apport et la forme de la société bénéficiaire de l'apport.

- ⇒ les opérations placées sous le régime de [l'article 210 A du CGI](#) (opérations de fusion et assimilées).

Dans ces situations, le **solde de la subvention**, et les **obligations qui en découlent**, sont en quelque sorte **transférés** à la société bénéficiaire de l'apport ou absorbante :

- ⇒ subvention afférente à une immobilisation **amortissable** : le **solde de la subvention** est rapporté par **parts égales** aux résultats de la **société bénéficiaire de l'apport**, sur une **période** correspondant à la **nouvelle durée d'amortissement** du bien qui correspond à sa durée normale d'utilisation appréciée à la date de réalisation de l'apport,
- ⇒ subvention afférente à une immobilisation **non amortissable** : le **solde de la subvention** est rapporté **par parts égales** aux résultats de la société bénéficiaire de l'apport sur la **période initialement retenue** par l'entrepreneur individuel ou la société absorbée, **qui reste à courir** à la date de réalisation de l'apport,
- ⇒ **crédit-bail** : la **fraction de la subvention non encore rapportée** aux résultats de l'entreprise individuelle ou de la société absorbée sera comprise, **par parts égales**, dans les **résultats** imposables de la **société bénéficiaire de l'apport** ou l'absorbante des exercices clos sur la **période restant à courir** jusqu'à l'échéance du contrat.
- ⇒ **cession** des immobilisations subventionnées ou résiliation du contrat de crédit-bail : la **fraction de la subvention non encore rapportée** aux bases de l'impôt est comprise dans les **résultats imposables de la société bénéficiaire de l'apport** ou de l'absorbante de **l'exercice** au cours duquel intervient **cet événement**.

NB : Le bénéfice de ces dispositions est subordonné à l'exercice d'une **option dans l'acte d'apport ou le traité de fusion**. L'apporteur ou la société absorbée devra en outre y mentionner la durée de réintégration résiduelle de la subvention à la date d'apport. À défaut, le solde de la subvention est rapporté en totalité aux résultats de l'apporteur au titre de l'exercice en cours à la date d'apport.

COMPTABILISATION

Le plan comptable général prévoit que les subventions d'équipement entrant dans le champ d'application de l'article 42 septies du CGI doivent être **enregistrées** par les entreprises bénéficiaires aux comptes **13 « Subventions d'investissement »**, figurant au passif du bilan.

Lors de la **décision d'octroi** de la subvention, le compte **131 « Subventions d'équipement »** (ou **138 « subventions d'investissement »**) est **crédité** de la subvention par le **débit du compte 441 « Etat – Subventions à recevoir »** (qui sera ensuite soldé au moment du paiement de la subvention).

Le compte **139** « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat », est débité à la clôture de **chaque exercice** par le **crédit** du compte **777** « Quote-part des subventions d'investissement virée au compte de résultat » de la fraction de la subvention qui doit être rapportée annuellement aux résultats de l'entreprise.

Seul figure au bilan le montant net de la subvention d'investissement non encore inscrite au compte de résultat (écart subsistant entre les comptes 131 et 139).

Quand le **montant total** de la subvention a été **incorporé aux résultats**, les comptes **131** et **139**, sont **saldés** l'un par l'autre.

— 0 —