

Focus sur l'option du passage à l'IR des SAS



Intérêts et inconvénients de l'option à l'Impôt sur le Revenu exercée par une SAS. Art 239 Bis AB du CGI

I. Rappels sur le fonctionnement de l'option pour le régime des sociétés de personne

A. Conditions d'éligibilité à l'option

L'art. 239 bis AB du CGI énonce les conditions d'éligibilité à l'option pour le régime des sociétés de personnes (IR), à savoir :

- La société doit revêtir la forme d'une SA, SAS, ou SARL,
- La société ne doit pas être cotée en bourse,
- La société doit être détenue au moins à 50% par des personnes physiques, **et** 34% par un ou plusieurs associés exerçant des fonctions de dirigeant au sein de la société. Cette détention doit être **directe**.
- La société doit avoir pour activité **principale** et **effective** une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale,
- La société doit employer moins de 50 salariés,
- La société doit avoir un chiffre d'affaires ou bilan inférieur à 10 millions d'euros (condition alternative),
- **La société doit avoir moins de cinq ans à la date d'ouverture du premier exercice d'application du régime** (ici, l'on s'intéresse bien à la date de création de la société : en cas de transformation n'emportant pas création de personne morale nouvelle, l'âge de la société qui opte est décompté à partir de la création initiale de la personne morale).

B. Modalités de l'option

L'option doit être exercée avec l'accord de tous les associés, sous peine de nullité.

Elle doit être exercée au cours des trois premiers mois du premier exercice auquel l'option s'applique, et notifiée auprès du SIE dont la société dépend.

C. Effets de l'option

L'option produira ses effets pour une période de cinq exercices si elle n'est pas révoquée de manière anticipée. Les sociétés ne sont donc pas tenues de renouveler leur option au titre de chaque exercice concerné.

Cette option prend obligatoirement fin à l'issue de ces cinq exercices et ne peut être renouvelée.

Pour toute information complémentaire, n'hésitez pas à vous rapprocher de notre [Département Social](#).

D. Fonctionnement de la SAS à l'IR

A la suite de cette option, la SAS ne sera plus redevable de l'IS, mais ses actionnaires seront personnellement imposables à l'IR sur la quote-part du résultat de la société, qui est généralement proportionnelle à la détention dans le capital.

Si la SAS est une SASU, la totalité du résultat de la société sera imposable chez son associé unique.

Si l'activité de la société est industrielle ou commerciale, les actionnaires personnes physiques seront imposables à l'IR dans la catégorie des BIC.

Le taux d'imposition résultera de l'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu en fonction de l'ensemble des revenus du foyer fiscal.

Les actionnaires seront imposables à l'IR qu'ils aient ou non appréhendé le résultat, ce qui est défavorable si une grande partie des bénéfices est conservée par la société pour par exemple financer sa croissance.

Si le résultat de la SAS est déficitaire, la perte s'imputera sur le revenu global des personnes physiques sous réserve qu'elles participent à la gestion de la société, ce qui est le cas pour les dirigeants.

Pour les actionnaires soumis à l'IS, la quote-part du déficit leur revenant, s'imputera sur leur propre résultat à l'IS.

Focus sur les conséquences de l'option IR sur le régime social du dirigeant :

S'agissant d'une SAS, le président reste assimilé salarié, même lorsque la société a choisi l'option à l'IR.

Le président comme ses éventuels associés dirigeants ou non ne seront pas assujettis aux charges sociales sur la quote-part du résultat de la SAS leur revenant : la quote-part du résultat (dividende) d'une SAS qui est versée n'est pas soumise aux charges sociales mais aux prélèvements sociaux.

C'est un avantage certain en termes de coût mais peut-être un inconvénient dans la mesure où la distribution de dividendes ne permet pas de valider de trimestre pour la retraite.

Aussi, le président de SAS à l'IR aura intérêt à percevoir une rémunération en tant que mandataire social soumise aux cotisations sociales des dirigeants assimilés salariés sur une base relativement faible.

Il est à noter que cette rémunération ne sera pas déductible du résultat de la société et ne sera pas imposée en tant que rémunération de dirigeant mais en tant que BIC.

II. Les avantages et inconvénients de l'option à l'IR d'une SAS

A. Option lors de la création de la société

Opter pour l'IR à la création peut pour une SAS, et en fonction des situations, être judicieux.

Lors des premières années qui suivent le démarrage de l'activité, le résultat est souvent déficitaire, il est alors intéressant d'opter pour mettre la SAS à l'IR afin d'imputer immédiatement ces déficits sur le revenu global si l'associé exerce dans la société son activité professionnelle.

Si en revanche l'associé n'exerce aucune activité au sein de la société, sa part de résultat déficitaire sera qualifiée de « déficits non professionnels » et ne sera imputable que sur les revenus de même nature.

→ Dans les deux cas l'imputation des déficits, professionnels ou non, est reportable pendant 6 ans.

(L'impôt sur les sociétés ne permet pas cela, il offre en revanche la possibilité de reporter les déficits en avant ou en arrière, ce qui donne lieu à une créance fiscale).

En cas de résultats faibles, l'IR permet par ailleurs d'éviter une sur taxation des bénéficiaires (25%).

À contrario, en raison de l'application du barème progressif de l'IR aux revenus d'une SAS ayant opté pour l'IR, l'option n'est pas recommandée si les revenus de votre foyer fiscal sont importants ou si les bénéfices de la SAS sont élevés.

Au registre des inconvénients de taille, l'on rappellera aussi qu'en cas d'option à l'IR l'on perd la maîtrise de la distribution du résultat, savoir que distribué ou non l'intégralité du résultat est fiscalement et socialement dévolu à l'associé.

A l'IS l'on peut piloter le couple Rémunération/Dividendes pour optimiser la fiscalité, à l'extrême, en l'absence de distribution de dividendes et de rémunération aucun impôt personnel ne sera dû.

→ Rappelons enfin que si l'option est exercée dès la création de la société et qu'aucun résultat n'a été effectivement soumis à l'IS avant l'entrée dans ce régime, la société n'est pas soumise aux conséquences d'un changement de régime fiscal (cessation d'activité au sens fiscal).

B. Option en cours de vie sociale

Le passage de l'IS à l'IR en cours de vie sociale, temporaire qui plus est, ne représente que peu d'intérêt et est souvent source de difficultés de gestion.

Si la société exerce l'option après avoir été effectivement soumise à l'IS, même sur un seul exercice, l'option implique un changement de régime fiscal, et donc les conséquences d'une cessation d'activité au sens fiscal, tel que prévu au 2^{ème} alinéa du 2 de l'art. 221 du CGI.

En principe le passage de l'IS à l'IR se traduira par :

- L'imposition immédiate des bénéfices en cours et des bénéfices et/plus-values en sursis d'imposition ;
- La perte du report des déficits antérieurs, pouvant toutefois être imputés sur les impositions dues au titre du changement de régime fiscal.

De plus, lorsqu'une personne morale soumise à l'IS cesse d'y être assujettie, les bénéfices et réserves, capitalisés ou non, sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits.

Le principe de taxation immédiate suite au changement de régime fiscal est toutefois à nuancer, en l'absence d'une création d'une nouvelle personne morale, lorsqu'une société cesse totalement ou partiellement d'être soumise à l'IS dans les conditions de droit commun, elle peut bénéficier de de l'atténuation prévue à l'art. 221 bis du CGI si les deux conditions suivantes sont réunies :

- La société ne doit pas modifier ses écritures comptables,
- L'imposition de ses revenus, profits et plus-values latents demeure possible sous le nouveau régime fiscal (= l'entreprise poursuit une activité professionnelle).

Dans les deux cas, la société devra informer le SIE dont elle dépend dans les 60 jours du changement de régime fiscal, et fournir une déclaration des revenus imposables en conséquence.



À retenir : L'on soulignera ici le fait que le changement de régime fiscal d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés entraîne la perte du droit au report des déficits reportables antérieurs à l'opération.

Cette perte du droit au report des déficits peut être particulièrement préjudiciable lorsque ces derniers sont importants...d'où la nécessité si ce n'est d'exercer dès la création l'option à l'IR, sinon d'opter très rapidement après la création.

A l'issue de la période de taxation à l'IR qui ne peut être que temporaire (maximum 5 ans), le passage inverse se produira : la SAS retombe de plein droit dans le champ de l'IS, et de ce fait, subit à nouveau les conséquences de la cessation d'activité (taxation immédiate des plus-values latentes, bénéfiques en sursis ou non encore imposés), sauf application du principe d'atténuation de l'art. 202 ter, II du CGI, qui reprend symétriquement les mêmes conditions que celles de l'art 221 bis CGI.

Un dernier point défavorable lié à l'option IR en cours de vie sociale est également à préciser : la SAS soumise à l'IR selon ce dispositif est automatiquement exclue de plusieurs dispositifs d'exonération, à savoir notamment :

- L'exonération des plus-values professionnelles de l'art. 151 septies,
- L'exonération pour départ à la retraite de l'art. 151 septies A.

En effet pour pouvoir bénéficier de ces exonérations, le contribuable doit pouvoir justifier de l'exercice d'une activité professionnelle pendant au moins cinq ans au jour de la constatation de la plus-value.

Cependant, une jurisprudence constante du Conseil d'Etat interdit de prendre en compte dans le cadre du dispositif de l'art. 151 septies A, pour le calcul de cette durée, les périodes d'exploitation ou d'exercice de l'activité dans le cadre d'une société assujettie à l'IS (CE, 19 juin 2015, N° 376137, BF 10/15 inf. 759 – solution transposable au dispositif de l'art. 151 septies CGI).

Dans la mesure où cette option ne dure que 5 ans, et n'est pas renouvelable, le respect de cette condition est donc de facto matériellement impossible, ce qui en revient à exclure la SAS à l'IR de tels dispositifs d'exonération de plus-values professionnelles.

Cette solution, parfaitement transposable au dispositif de l'art. 151 septies du CGI est déjà retenue pour l'administration également dans le cadre de ce dispositif dans sa doctrine écrite (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, n°80).

Donc si l'objectif de l'option est d'aller rechercher l'application d'un de ces dispositifs d'exonération mécaniquement plus avantageux que l'IS, il faut savoir qu'ils ne pourront pas d'appliquer et par suite la taxation des plus-values selon le régime des plus-values professionnelles (sans exonération donc) sera mécaniquement plus importante que celle à l'IS.

En cas d'interrogation, n'hésitez pas à contacter Baptiste GRIVELET à l'adresse suivante : b.grivelet@srconseil.fr

Cordialement, **LE POLE FISCAL.**

C o n s e i l